****

**COURS DE**

**FISCALITÉ INTERNATIONALE**

**CES révision comptable, ISG Tunis**

**Enseignant responsable**

**Mr : SBAI Mounir**

**Année Universitaire 2013 - 2014**

**CHAPITRE 1**

**LES PRINCIPES DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL**

La politique fiscale d’un Etat est l’une des expressions fondamentales de sa souveraineté.

Un Etat peut librement légiférer en matière fiscale, sans restriction aucune, et mettre en place la politique fiscale jugée utile qui, selon le cas, peut avoir une approche territoriale ou une approche globale

L’approche territoriale consiste à appréhender seulement les revenus et bénéfices réalisés sur le territoire national, l’approche territoriale permet, de par le droit interne des Etats, d’éviter unilatéralement la double imposition internationale,

L’approche globale consiste à soumettre à l’impôt sur le revenu ou à l’impôt sur les sociétés, le revenu ou le bénéfice mondial. L’approche globale aboutit inévitablement, dans la plupart des cas, à une double imposition des revenus ou bénéfices, dans le sens où le même revenu ou bénéfice est soumis, deux fois au moins, à la même nature d’impôt, une première fois dans l’Etat de la source du revenu ou du bénéfice et une deuxième fois dans l’Etat de la résidence du bénéficiaire.

En matière de droit commun tunisien, le législateur a opté pour l’approche globale en ce qui concerne les personnes physiques avec un certains correctifs, et pour l’approche territoriale pour les personnes morale.

1. **Problèmes posés par la double imposition internationale**

Il ya lieu de distinguer entre deux séries de doubles impositions :

* Les doubles impositions juridiques
* Les doubles impositions économiques
1. **Les doubles impositions juridiques**

En matière de fiscalité internationale, la double imposition juridique consiste à soumettre ***la même personne*** à ***deux impôts***, ou plus, de même nature au titre du ***même revenu*** au profit de plus ***d’un état***.

Ainsi, une personne qui est un résident d’un état « A » et tire ses revenus, en totalité ou en partie, dans un état « B » sera soumise à l’impôt sur le revenu dans l’état « B » a raison des revenus réalisés dans cet état et dans l’état « A » a raison des revenus cumulés réalisés dans les états « A » et « B ».

Par contre, si cette personne est considérée comme un résident de chacun des deux états, en vertu de leur législation interne respective, elle sera soumise à l’impôt sur le revenu dans chacun d’entre eux sur la base des revenus cumulés réalisés dans l’état « A » et  « B ».

***Exemple :***

Un contribuable résident en Tunisie a acheté un appartement en France, afin de le louer, Il a investi une partie de son épargne en obligation anglaise.

Ce contribuable risque de se trouver en situation de double imposition juridique a raison de ces revenus :

* Ils seront tous considérés comme imposables en Tunisie, la ou dispose de son domicile fiscal ou de sa résidence habituelle.
* ses revenus fonciers seront également imposables en France dés lorsque la source des revenus est située en France (lieu de l’immeuble).
* ses revenus d’obligation (intérêts) seront également imposable au Royaume Unis car ils proviennent d’une source anglaise, la source des revenus est considéré comme située dans l’état du domicile du débiteur de ces revenus.
1. **Les doubles impositions économiques**

La double imposition économique consiste à soumettre le **même revenu** à ***deux impôts***, ou plus, de même nature entre les mains de ***personnes différentes***.

En matière de fiscalité internationale, la double imposition économique consiste a soumettre deux personnes juridiquement distinctes à la même nature d’impôts dans plus d’un état, a raison du même revenu, tel que les dividendes payés par une société résidente d’un état a un résident d’un autre état dont les montants servant à leur paiement sont soumis a l’impôt sur les sociétés au niveau et au nom de la société qui les réalise et qui entant que revenus distribués peuvent subir la même nature d’impôt au niveau du bénéficière aussi bien dans l’état dont la société distributrice est un résident que celui de la résidence du bénéficiaire.

***Exemple :***

Une société Tunisienne, filiale d’une société Française verse des redevances pour l’utilisation d’un brevet concédé par la société mère Française, les redevances sont calculées par application d’un pourcentage de 20% du chiffre d’affaire réalisé par la société Tunisienne au titre de l’exploitation en Tunisie de ce brevet.

 A l’occasion d’un contrôle fiscale, les vérificateurs des services fiscaux tunisiens ont estimés que le taux de 20% est excessif et que, eu égard aux conditions d’exploitation et au marque d’originalité du brevet, le taux de redevance devrait être fixé à 5%. Les vérificateurs estiment donc que le taux pratiqué est excessif et que cette situation est source d’un transfert de bénéfices de la Tunisie vers la France.

Le redressement en Tunisie est donc source d’une double imposition économique dés lorsque les redevances sont excessives (15%) :

* Sont rejetés des charges déductibles en Tunisie, ce qui signifie qu’un impôt sur les sociétés doit être payé sur ce qui est considéré en fait comme distribution de bénéfices.
* Ont été soumises à l’impôt sur les sociétés en France puisque pour la société mère comme pour l’administration Française, ces sommes sont des produits d’exploitation à inclure dans les produits imposables.
* Il ya bien double imposition, a hauteur de la quotte – part des redevances jugées excessives et cette double imposition est économique ceci qu’elle résulte de l’imposition de deux contribuables distincts, la société filiale tunisienne et la société mère Française, dans deux états différentes, la Tunisie et la France.

**II- Présentation des conventions de non double imposition**

Une convention de non double imposition est un traité international conclu entre deux Etats ou plus. Une fois entrée en vigueur, une convention de non double imposition a une valeur juridique supérieure à celle des lois internes.

En matière de législation fiscale, le principe de la suprématie des conventions de non double imposition par rapport au droit commun est consacré également par les dispositions de l’**article 2** du code de l’IRPP et de l’IS qui stipule que «sous réserve des dispositions des conventions internationales et des accords particuliers, l’impôt sur le revenu est dû au 1er janvier de chaque année par toute personne physique ayant en Tunisie une résidence habituelle, sur l’ensemble de ses bénéfices ou revenus réalisés pendant l’année précédente», ce dont il résulte que :

* En l’absence de conventions de non double imposition, le revenu imposable est constitué par le revenu global, y compris donc celui de source étrangère n’ayant pas été effectivement soumis au paiement de l’impôt sur le revenu dans le pays d’origine
* Lorsqu’on est en présence d’une convention de non double imposition qui interdit à la Tunisie, en tant qu’Etat de la résidence, l’imposition de certains revenus ou bénéfices, les dispositions de la convention s’appliquent même si elles ont pour effet le rétrécissement du champ d’application de l’impôt sur le revenu.

**III- Les procédés techniques de suppression des doubles impositions**

**1-L’exonération**

Le principe de l’exonération est simple : l’état de résidence n’assujetti pas a l’impôt les revenus qui sont imposable, selon la convention, dans l’état de la source des revenus. Il peut être convenu dans le cadre des conventions de non doubles impositions soit une exonération intégrale soit une exonération avec progressivité.

**1 – 1 L’exonération intégrale**

Il s’agit de la forme la plus simple est qui consacre le plus le principe de l’élimination des doubles impositions. Elle consiste à exonérer totalement dans l’état de la source ou celui de la résidence, les revenus considérés pour ne pas tenir compte pour la détermination du revenu ou bénéfices imposables.

***Exemple :***

Une personne dispose d’un revenu total de 20.000 TND dont 15.000 TND proviennent de son état de résidence R et 5.000 TND d’un autre état S le taux d’impôt dans l’état R et 50% pour un revenu de 20.000 TND et 40% pour un revenu de 15.000 TND (taux progressif).

Dans l’état S le taux d’impôt est de 20% pour un revenu de 5.000 TND.

* Impôt perçu dans l’état R = 15.000 × 40% = 6.000 TND
* Impôt perçu dans l’état S = 5.000 × 20% = 1000 TND

 **Total = 7.000 TND**

En absence de convention, l’état R aurait perçu un impôt de 20.000 × 50% = 10.000 TND

Et l’état S aurait perçu un impôt de 1.000 TND

**1 – 2 L’exonération avec progressivité**

Cette méthode n’est utilisée en pratique que dans l’état de la résidence. Elle consiste à tenir compte des revenus de source étrangères normalement exonérés dans l’état de la résidence de part les conventions de non double imposition, pour déterminer le taux effectif d’imposition correspondant aux revenus imposables.

Pour ce faire l’état de la résidence calcule le taux d’imposition applicable au revenu global, en tenant compte des revenus exonérés : l’impôt du sera obtenu par application de la formule suivante :

|  |
| --- |
| **Impôt sur le revenu global × revenu imposable** |
| **Revenu global** |

***Exemple :***

En prenant les données chiffrées de l’exemple précédent :

Calcule de la cotisation de base au niveau de l’état R = 20.000 × 50% = 10.000 TND.

Calcule de l’impôt exigible dans l’état R = 10.000 × 15.000/20.000 = 7.500 TND

L’impôt du dans l’état S demeure inchangé par rapport à l’application de la méthode de l’exemption intégrale.

**2-La déduction (amputation)**

La déduction de l’impôt payé dans l’état de la source comme procédé d’élimination de la double imposition peut, elle aussi, être intégrale ou partielle.

**2 – 1 La déduction intégrale**

Cette approche consiste à déduire, intégralement l’impôt payé dans l’état de la source de celui dû dans l’état de la résidence : l’impôt à la charge du contribuable est normalement le même que celui du si on appliquait l’approche de l’exonération mais le montant de l’impôt à recouvrer par le trésor de l’état de la résidence peut tendre vers la baisse notamment par rapport à l’approche de l’exonération avec progressivité. Il s’agit d’une approche qui n’est pas en fait utilisée par les conventions de non double imposition.

***Exemple :***

Une personne dispose d’un revenu total de 20.000 TND dont 15.000 TND proviennent de l’état de résidence R et 5.000 TND de l’autre état S.

Le taux de l’impôt applicable dans l’état R est de 30% pour un revenu de 20.000 TND, dans l’état S, le taux d’impôt est de 40% pour un revenu de 5.000 TND.

L’impôt calculée dans l’état R = 20.000 × 30% = 6.000 TND

L’impôt payé dans l’état S = 5.000 × 40% = 2.000 TND

L’impôt du par le contribuable dans l’état R = 6.000 – 2.000 = 4.000 TND.

**2 – 2 La déduction partielle**

Cette approche consiste à calculer l’impôt sur le revenu global y compris donc celui de source étrangère et a déduire de l’impôt du, l’impôt payé dans l’état de la source dans la limite de l’impôt du dans l’état de la résidence correspondant aux revenus de source étrangères, et ce par application de la formule suivante :

|  |
| --- |
| **Impôt sur le revenu global × revenu de source étrangère** |
| **Revenu global** |

On notera que cette méthode est la plus utilisée par la Tunisie dans le cadre des conventions de non double imposition.

***Exemple :***

On reprendra les données chiffrées de l’exemple précédant.

L’impôt calculer dans l’état R = 20.000 × 30% = 6.000 TND

L’impôt correspondant au 5.000 TND de source étrangère s’élève donc a 5.000 × 30% = 1.500 TND

L’impôt payer dans l’état S = 5.000 × 40% = 2.000 TND

L’impôt exigible dans l’état R = 6.000 – 1.500 = 4.500 TND.

**CHAPITRE 2**

**DOMAINE D’APPLICATION DES CONVENTIONS DE NON DOUBLE IMPOSITION**

**I- Personnes auxquelles s’appliquent les CNDI**

Les conventions de non double imposition ne bénéficient pas aux nationaux de Tunisie et des autres Etats signataires desdites conventions qui ne sont pas des résidents de la Tunisie ou de ces autres Etats, sauf en ce qui concerne la non-discrimination.

Les conventions de non double imposition considèrent une personne physique ou une personne morale, comme un résident d’un Etat « lorsqu’elle y est soumise à l’impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue » et renvoient, dans tous les cas de figure, aux définitions données à cet égard par le droit interne des Etats contractants.

**1-Régime fiscal des non résidents**

Les non résidents sont soumis en Tunisie à une obligation fiscale dite limitée. Ils sont imposables en Tunisie uniquement sur leur revenu de source tunisienne, généralement sous la forme de retenue à la source libératoire.

Toutefois, le revenu de source tunisienne peut échapper à l’impôt dans les cas suivants :

* Il faut que cette dispense de l'impôt soit prévue par une disposition légale de droit interne (exonération par le droit commun : Exemple l’indemnité de licenciement pour l’étranger est un revenu non imposable selon le droit interne) ou que son imposition ne soit pas prévue par la convention fiscale de non double imposition conclue avec le pays de résidence du bénéficiaire ;
* En présence d'une convention fiscale internationale, pour qu'un revenu de source tunisienne soit imposable en Tunisie, il faut que son imposition ne soit pas écartée par une disposition de droit interne et que son imposition dans le pays de la source soit explicitement prévue par la convention fiscale de non double imposition. 🡺 la CNDI signé entre la Tunisie et l’Etat de résidence d’un bénéficiaire de revenu empêche la Tunisie d’imposer (donne le droit à l’Etat de résidence) ;

Pour savoir si un revenu de source tunisienne versé à un non résident est imposable en Tunisie, il faut suivre la démarche suivante :

* S'assurer que ledit revenu est imposé par une disposition de droit interne.
* S'assurer, ensuite, que la convention fiscale de non double imposition permet expressément de l'imposer dans le pays de la source.
* Appliquer, si l'imposition est prévue par les deux sources (droit interne et convention fiscale), le taux d'imposition le plus faible du droit interne et de la convention.

Les règles d'imposition des non résidents en droit interne sont fixées par le code de l'IRPP et de l'IS :

***Personnes physiques :*** L'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS traitant des revenus des personnes physiques dispose que l'impôt est dû par les personnes physiques non résidentes qui réalisent des revenus de source tunisienne ou qui réalisent une plus-value immobilière mais à raison des seuls revenus ou plus-value.

Toutefois, l'impôt n'est pas dû sur :

* Les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles;
* Les dividendes des sociétés de capitaux établies en Tunisie ;
* Les rémunérations payées par les entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation en vigueur, au titre :
* Des droits d'auteur;
* De l'usage, de la concession de l'usage ou de la cession 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 de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision;
* De l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique;
* Des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique;
* Des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique;
* Les rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international;
* Et la plus-value de cession de valeurs mobilières.

***Personnes morales :*** Les personnes morales non résidentes sont soumises, aux termes du paragraphe Il de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS, à l'impôt sur les sociétés lorsqu'elles perçoivent des rémunérations ou réalisent des revenus de source tunisienne ou une plus-value provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie.

Toutefois, les exonérations instituées par l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS au profit des personnes physiques sont étendues aux personnes morales non résidentes.

Mais, en présence d'une convention fiscale conclue avec le pays de résidence, un revenu de source tunisienne versé à un non résident n'est imposable en Tunisie que lorsqu'il est à la fois imposé par une disposition de droit interne et une disposition de la convention de non double imposition.

**2-Primauté relative des conventions internationales sur le droit interne**

Aux termes de l'article 32 de la constitution, les conventions fiscales dûment ratifiées ont une autorité supérieure à celle des lois internes sous réserve, dispose la constitution, de leur application par l'autre partie.

En effet, la primauté des conventions internationales sur le droit interne n'est réellement opérante que lorsqu'elle est effectivement respectée par les deux parties contractantes. 🡺 Après sa ratification, une convention fiscale internationale acquiert une autorité supérieure à celle des lois internes dès lors qu'elle est appliquée réciproquement.

**2-1-Règle de non aggravation :**

Selon la règle de non aggravation reconnue par la doctrine de l'administration fiscale tunisienne, lorsque l'imposition instituée par la loi interne est ***plus favorable*** au contribuable non résident que l'imposition qui résulte de la convention, c'est la loi interne qui s'applique.

La règle de non aggravation implique que les dispositions d'une convention fiscale de non double imposition ne doivent pas faire obstacle à l'application des dispositions fiscales de droit commun, qui peuvent être des dispositions de droit interne spécifiques à l'imposition des non-résidents, lorsqu'elles sont plus favorables au contribuable.

**2-2-Le principe de non discrimination**

Le principe de non discrimination interdit toute discrimination fondée sur la ***nationalité*** en matière fiscale et implique que, sous condition de réciprocité, à situation égale, les ressortissants d'un Etat signataire de la convention ne peuvent être traités moins favorablement que les nationaux.

Ce principe signifie que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiements, délais, etc...) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

* La règle de non discrimination n'interdit toutefois pas par principe qu'il soit établi une distinction entre les résidents pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales et les non résidents en réservant les déductions pour charges de famille aux seuls résidents, quoique, une telle discrimination reste sans conséquence signifiante, dans le contexte tunisien, eu égard au caractère modique des déductions pour charges de famille. 🡺 les non résidents ne bénéficient pas des avantages relatifs à leurs charges familiales.
* le principe de non discrimination s'applique pour les avantages fiscaux applicables aux personnes morales de droit public exploitant des entreprises à caractère économique dès lors qu'elles sont assimilables à des entreprises industrielles et commerciales de droit privé.

La disposition traitant de la non discrimination est formulée sous une forme négative du type: «Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation» (Article 6-1 de la convention Tuniso-Française).

Le principe de non discrimination qui s'applique aux impôts et taxes visés par la convention a généré une autre règle d'essence pratique dite de non aggravation.

**II- Impôts auxquelles s’appliquent les CNDI**

Toutes les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie traitent des impôts sur le revenu et taxes assimilées, sauf les cas particuliers des conventions Tuniso-Marocaine (L'application de la convention Tuniso-Marocaine du 28 août 1974 a été suspendue et remplacée à partir du 1er janvier 1994 par la convention multilatérale conclue entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe du 23 juillet 1990.) et Tuniso-Française qui traitent, en plus, des droits d'enregistrement. Dans le dernier cas, l'extension de la convention aux droits d'enregistrement est justifiée notamment par l'importance du patrimoine immobilier Français en Tunisie datant de la période coloniale.

* Les impôts sur le revenu et taxes assimilées sont définis comme étant les prélèvements obligatoires sur les revenus ou bénéfices, à la charge même de la personne ou de l'entreprise, et qui sont payés au profit d'un Etat ou des collectivités locales sans contrepartie directe, quelles que soient leurs modalités de calcul ou de liquidation (bénéfice, chiffre d'affaires...).
* La notion "d’impôts sur le revenu" couvre également les taxes à la charge des entreprises, assises sur les salaires.

Sont donc exclus, les impôts, droits et taxes qui, même à la charge directe des personnes ou des entreprises constituent en fait des redevances en contrepartie de services particuliers ainsi que ceux qui sont à la charge des tiers et dont l'entreprise constitue un simple collecteur d'impôt (débiteur légal) par le biais de la facturation.

En l'état actuel de la législation fiscale tunisienne, les impôts, droits et taxes tunisiens auxquels peuvent s'appliquer les conventions de non double imposition sont :

* l'impôt sur le revenu ;
* l'impôt sur les sociétés ;
* la taxe de formation professionnelle ;
* la contribution au fonds de promotion des logements au profit des salariés.

🡺 Dans la pratique, les impôts couverts par les conventions de non double imposition conclues jusque là par la Tunisie sont visés soit à titre indicatif soit à titre limitatif.

En Tunisie, la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivités locales, ne peut, à notre avis, par définition, être couverte par les conventions de non double imposition du fait qu'elle ne revêt pas les caractéristiques d'un impôt sur le revenu mais constitue plutôt la contrepartie d'un service rendu.

Toutefois, certaines conventions de non double imposition conclues par la Tunisie, telles que les conventions Tuniso-Belge, Tuniso-Suédoise, Tuniso-Omanaise, font expressément état de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivités locales, voire même de la taxe sur les immeubles bâtis dans certains cas (ancienne taxe locative), comme étant des impôts sur le revenu, et c’est dans pareil cas uniquement que lesdites taxes sont couvertes par les conventions de non double imposition.

**CHAPITRE 3**

**LA NOTION DE RESIDENCE**

**I-Notion de résidence**

1. **Le critère de la résidence en droit interne**

La définition de la résidence est également donnée par les dispositions de l’article 2 du code de l’IRPP et de l’IS : la résidence habituelle couvre les ***trois*** situations suivantes :

1. ***Le critère de l’habitation principale***

La personne doit disposer en Tunisie, à titre onéreux ou gratuit, d’une ***habitation principale***, c'est-à-dire elle occupe un logement en tant que propriétaire, locataire, usufruitier ou en tant qu’occupant un logement mis a sa disposition. C’est le lieu ou le contribuable habite normalement, c'est-à-dire le lieu de la ***résidence habituelle*** à condition que cette résidence en Tunisie ait un caractère permanent.

La notion d’habitation principale suppose donc la permanence de l’installation de la personne en Tunisie. Cette notion est indépendante du lieu et de la durée de séjour de la personne, elle se trouve satisfaite aussi bien dans le cas ou l’intéressé séjourne effectivement en Tunisie, cas le plus fréquent, comme dans celui ou il dispose d’une habitation en Tunisie sans y séjourner.

1. ***Le critère de la durée de séjour***

Cette situation vise les personnes qui disposent normalement de leur lieu d’habitation principale a l’étranger mais qui ***séjourne en Tunisie***, d’une manière continue ou discontinu, pendant une période ou des périodes dont la durée totale ***est égale ou supérieure à 183 jours*** par année civile, c'est-à-dire du 1er janvier au 31 décembre d’une même année.

A ce titre, une personne physique qui n’a pas son habitation principale en Tunisie et qui séjourne moins de 183 jours pendant une année civile alors que son séjour en Tunisie se prolonge l’année suivante pour une période supérieure à 183 jours, ne sera considérée comme disposant d’une résidence habituelle en Tunisie qu’au titre de la deuxième année. Au cas où son séjour en Tunisie n’atteindrait pas 183 jours au cours de la deuxième année, elle ne sera pas considérée comme disposant d’une résidence habituelle en Tunisie au titre de chacune des deux années, même si le séjour en Tunisie dépasse, dans son ensemble, 183 jours.

***Exemple :***

Soit une personne physique ayant séjourné en Tunisie durant les périodes suivantes :

2009 : 1er / 08 / 2008 🡺 31 / 12 / 2009 : 153 jours 🡺 non résident

2010 : 1er / 01 / 2009 🡺 15 / 06 / 2010 : 166 jours 🡺 non résident

Il revient le 20/12/2009 🡺 05/07/2010

En 2009 🡺 166 + 12 = 178 jours 🡺 non résident

En 2010 🡺 186 jours 🡺 résident

1. ***Cas des fonctionnaires et agents de l’état exerçant leurs activités à l’étranger***

La personne qui a la qualité de fonctionnaire ou d’agent de l’état Tunisien est considérée comme ayant sa résidence habituelle en Tunisie dans la mesure ou elle satisfait les deux conditions suivantes :

* Elle doit exercer ses fonctions ou être chargée de ***mission*** dans un pays étranger,
* Elle n’est pas soumise, dans ce pays, a un impôt personnel frappant l’ensemble de ses revenus, c'est-à-dire qu’elle est exonérée de l’impôt sur le revenu ou imposée sur une partie de ses revenus dans le pays ou elle exerce,
1. **Le critère de la résidence en droit conventionnel (Critères de rattachement)**

Lorsque par application simultanée des législations internes respectives de la Tunisie et d’un autre état signataire d’une convention de non double imposition, une personne physique est considérée a la fois comme un résident des deux états, les conventions de non double imposition posent ***des critères de rattachement*** de façon a ce que l’intéressée soit un résident d’un seul état.

1. ***Le critère du foyer d’habitation permanent***

Lorsque, comme exposé ci haut, une personne est considérée comme un résident des deux états en application de leur législation interne respective, les conventions de non double imposition attribuent la qualité d’état de la résidence seulement a celui ou la personne concernée dispose de son ***foyer d’habitation permanent****.*

La notion de foyer d’habitation permanent s’entend de tout lieu choisi par la personne physique pour sa résidence habituelle et exclut donc les résidences utilisées, même durablement, pour des considérations d’affaires ou de travail. Il s’agit en somme d’une définition qui se recoupe avec celle donnée par la législation interne tunisienne.

Aussi et dans le cas d’une personne physique qui est considérée comme un résident de Tunisie du fait simplement d’un séjour égale ou supérieure a 183 jours par année civile et qui dispose de son foyer d’habitation permanent dans un autre état ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie, l’intéressée sera considérée comme un résident seulement de cet autre état.

Il en est de même d’une personne physique dont le foyer d’habitation permanent est située a l’étranger, qui exploite personnellement en Tunisie, d’une manière durable soit il, un commerce ou une industrie mais qui garde son foyer d’habitation permanent dans l’état d’origine, qui ne sera pas considérée, eu égard a une convention de non double imposition, comme un résident de Tunisie, quand bien même elle ne sera considérée comme un résident eu égard a la législation interne tunisienne.

1. ***Le critère du centre des intérêts vitaux***

Au cas ou le critère du foyer d’habitation permanent ne peut être opérant pour déterminer l’état de la résidence, dan la mesure ou une personne peut disposer d’un foyer d’habitation permanent dans chacun des deux états ou ne dispose d’un foyer d’habitation permanent dans aucun des deux états, elle sera considérée comme un résident seulement de l’état ou se trouve le ***centre de*** ***ses intérêts vitaux***, c'est-à-dire l’état ou sont situés ses liens personnels et économiques.

D’après le commentaire du modèle de convention de l’OCDE, ce critère s’intéresse aux liens familiaux (parents), aux intérêts économiques (lieu a partir duquel les affaires sont administrées) et sociaux (lieu des activités sociales).

1. ***Le critère du séjour habituel***

Si la personne physique dispose d’un frayer d’habitation permanent dans les deux états ou si elle ne dispose d’un foyer d’habitation permanent dans aucun d’entre eux ou que l’état ou est situé le centre des intérêts vitaux ne peut être déterminé, la personne physique sera considérée comme un résident seulement de l’état ou elle séjourne habituellement, c'est-à-dire l’état *ou* ***elle séjourne le plus***, même dans des endroits différents.

1. ***Le critère de la nationalité***

Si les critères précédents s’avèrent inopérant ou insuffisants pour déterminer l’état de la résidence, la personne physique sera considérée alors comme un résident seulement de l’état dont elle possède ***la******nationalité****.*

1. ***Le critère du commun accord***

Au cas où les critères précédant sont inopérant dans leur ensemble, les autorités compétentes des états contractants tranchent la question d’un ***commun accord*** pour rattacher, du point de vue résidence, la personne physique à l’un seulement des deux états, dans le cadre d’un accord amiable.

***Exemple :***

Soit une personne de nationalité Tunisienne travaillant en Belgique n’ayant pas une habitation principale en Tunisie mais qui a réalisé en 2006 des revenus de source Tunisienne s’élevant à 30.000 TND.

Supposons que cette personne aurait réalisé également en 2007 des revenus nets de source Tunisienne, provenant des fonds déposés dans une banque, et des revenus nets de source Allemande provenant du loyer d’un immeuble situé en Allemagne qui s’élèvent respectivement à 15.000 TND et 100.000 TND.

1 - Déterminez le revenu imposable en Tunisie au titre de l’année 2006 ?

2 - Déterminez le revenu imposable au titre de l’année 2007 ?

3 - Dans le cas où cette personne séjournerait en Tunisie pendant une période allant du 1er Avril 2006 jusqu’au 31 Mai 2007, déterminez le revenu net imposable au titre des deux années 2006 et 2007 ?

4 - Si le séjour s’étalait du 1er Avril 2006 jusqu’au 31 Octobre 2007, quel serait le revenu net imposable au titre de 2007 ?

**NB :** La convention Tunisie Allemande de non double imposition prévoit que les revenus des immeubles situés en Allemagne demeurent soumis à l’impôt dans ce pays.

***Correction :***

1 - Dans ce cas, les revenus imposables sont déterminés comme suit :

***Année 2006 :***

 Revenus de source tunisienne : 30.000 TND, donc les revenus imposables s’élèvent à 30.000 TND.

2 - le revenu imposable au titre de l’année 2007 sera déterminé comme suit :

Du 01/01/2007 au 31/05/2007 : 151 jours, imposition seulement des revenus de source Tunisienne = 15.000 TND

3 – dans le cas où cette personne séjournerait en Tunisie pendant une période allant du 1er Avril 2006 jusqu’au 31 Mai 2007, l’imposition sera déterminé somme suit :

 *Année 2006 :*

 Du 01/04/2006 au 31/12/2006 : 275 jours

 Les revenus imposables s’élèvent à 30.000 TND

*Année 2007 :*

Du 01/01/2007 au 31/5/2007 : 151 jours

Les revenus imposables s’élèvent à 15.000 TND

4 – dans le cas ou il séjourne en Tunisie pendant une période allant du 1er Avril 2006 jusqu’au 31 Octobre 2007, le revenu net imposable au titre de 2007, sera déterminé somme suit :

Calcule du période : du 01/01/2007 au 31/10/2007 : 304 jours

Normalement ses revenus imposables seront de 15.000 + 100.000 = 115.000 TND, Cependant et conformément aux dispositions de la convention Tuniso - Allemande, les revenus de l’immeuble demeurent soumis en Allemagne.

Donc, les revenus imposables se limitent à 15.000 TND

1. **Notion d’établissement stable**

Les conventions présentent habituellement une définition générale de la notion d’établissement stable, suivie par des modalités d’application.

**1-La définition générale de l’établissement stable**

Les deux modèles de conventions donnent une définition identique de la notion de l’établissement stable, l’expression « établissement stable » ***désigne une installation fixe d’affaire par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité***. Trois séries de critères peuvent être dégagés de cette définition.

1. ***Une instalation d’affaire***

Cette expression désigne ***« tout local, matériel ou instalation utilisés pour l’exercice des activités de l’entreprise »*** peu importe la situation juridique de l’entreprise (propriétaire, locataire) des lorsqu’elle peut avoir la disposition de cette instalation.

Selon les commentaires de l’OCDE, une place sur le marché, ou un emplacement, sont des installations, il peut s’agir également d’une instalation dans des locaux d’une autre entreprise.

Les caractéristiques de l’instalation d’affaires variaient donc en fonction de la nature des activités de l’entreprise, il peut s’agir d’un local pour certaines entreprises, d’un terrain ou même d’un matériel ou des équipements pour d’autres entreprises.

1. ***La fixité de l’instalation***

L’instalation doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de ***permanence***. Il résulte de cette interprétation souple, l’exclusion de la catégorie des établissements stables des installations d’affaires qui ont été créées à des fins purement temporaires. Seulement si leurs durées d’activités seraient prolongées, elles pourront être considérées comme établissement stable.

L’appréciation doit donc se faire en fonction des caractéristiques des activités en cause.

1. ***L’exercice des activités de l’entreprise par l’intermédiaire de cette instalation fixe d’affaires***

Selon le commentaire du modèle de l’OCDE ***« l’instalation fixe d’affaire*** » doit être utilisée en totalité ou en partie pour l’exercice de l’activité de l’entreprise, cela veut dire en fait que cette instalation doit contribuer à la réalisation de l’objet de l’entreprise de manière directe ou même indirecte.

Ce la signifie dans la plupart des cas, que l’activité de l’entreprise est exercée, dans cette instalation fixe d’affaires, par des personnes qui dépendent, d’une manière ou d’une autre, de l’entreprise. Un atelier ou une usine désaffectée ne sont pas des lieux d’exercice d’activités : ce ne sont donc pas des établissements stables.

**2- Les modalités d’application**

1. ***Les installations constituant un établissement stable***

Les conventions considèrent comme des établissements stables :

* Un siège de direction c'est-à-dire d’un lieu ou une entreprise prend certaine décision.
* Une succursale : faute de définition conventionnelle de cette notion, il convient de se reporter au droit interne des états, et d’appliquer la définition générale de l’établissement stable.
* Un bureau : c’est une notion vaste qui obéit aux mêmes régimes que les sièges de direction ou succursales. D’où l’inclusion des bureaux de vente, et l’exclusion des bureaux d’achat ou de simple bureaux de liaison.
* Une usine ou un atelier ne sont des établissements stables que s’ils sont en exploitation.
* Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d’extraction de ressources naturelles. L’expression « ressources naturelles » doit être entendue au sens large : elle inclut par exemple les hydrocarbures (sur terre ou mère).
1. ***Les chantiers***

Les chantiers de construction ou de montage constituent également, sous certaines conditions, des établissements stables. Cette expression désigne non seulement la construction de bâtiment, mais aussi celle de route, de ponds, canaux, terrassement et dressage. Il peut également s’agir du montage d’installation technique et de machine.

L’imposition des chantiers de constructions dans le pays d’exécution obéit généralement à une condition de ***durée***, seuls les chantiers dont la durée d’exécution excède une certaine période sont considérés comme des établissements stables.

1. ***Les opérations de montages et activités de surveillances***

Les opérations temporaires de montage ou les activités de surveillance s’y rattachant sont imposables dans le pays dans le quel elles sont réalisées lorsque :

* Leur exécution dépasse une certaine durée,
* Lorsque leur durée excède une certaine période (généralement 3 mois) et que les frais de montage ou de surveillance dépassent un pourcentage (1O%) du prix des machines ou équipements vendus à l’ occasion de la réalisation de ces opérations ou activités.
1. **Détermination du bénéfice imposable d’un établissement stable**

Toutes les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie stipulent que « *le bénéfice d’un établissement stable est celui 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* ».

Ce principe conduit à conclure que les conventions de non double imposition traitent l’établissement stable comme une entité fiscale à part entière, même s’il est dépourvu de la personnalité morale et ne dispose pas de patrimoine distinct de celui du siège central.

**1- Les produits réalisés par un établissement stable**

1. ***Principe général***

La plupart des conventions de non double imposition conclues par la Tunisie, stipulent que les bénéfices d’une entreprise d’un Etat contractant réalisés dans l’autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils ***sont imputables à un établissement stable***.

**B - *Règle de la force attractive***

Dans le but d’éluder l’impôt, une entreprise résidente d’un Etat peut créer un établissement stable dans un autre Etat, qui aura pour objet non pas de réaliser des bénéfices mais de contrôler les intérêts économiques de l’entreprise dans cet autre Etat. La vente de marchandises ou de services sera assurée directement à partir du siège central.

Afin de contrecarrer la fraude et l’évasion fiscale, certaines conventions de non double imposition prévoient le principe de «***la force attractive*** », qui peut être ***partielle ou globale***.

**B -1- la force attractive partielle**

La force attractive partielle, prévue par le modèle de convention de non double imposition de l’ONU, consiste à imputer à un établissement stable situé dans un Etat, les bénéfices réalisés directement par son intermédiaire ainsi que ceux provenant des ventes, faites directement par le siège central de l’entreprise, des produits de même nature que ceux vendus par l’établissement stable ou ceux provenant de toutes autres activités commerciales réalisées directement par le siège central de l’entreprise dans l’Etat où l’établissement stable est situé et qui sont de même nature que les activités exercées par l’établissement stable.

Toutefois, les bénéfices réalisés directement par le siège central qui ne sont pas en rapport avec l’objet de l’entreprise demeurent régis par le droit commun et les autres dispositions de la convention tels que les dividendes, les intérêts, les redevances et les gains en capital.

Le principe de la force attractive partielle, a été retenu par la convention Tuniso–Canadienne de non double imposition.

**B -2- la force attractive globale**

La force attractive globale, consiste à rattacher à un établissement stable situé dans un Etat tous les bénéfices réalisés dans cet Etat, directement par l’intermédiaire de cet établissement stable ou sous d’autres formes (Cette notion n’est pas prévue ni par le modèle de l’OCDE ni par le modèle de l’ONU).

**2- Les charges supportées par un établissement stable**

Toutes les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie prévoient des dispositions selon lesquelles, les dépenses engagées aux fins de l’activité exercée par l’établissement stable, y compris les dépenses effectives de direction et les frais généraux réels d’administration sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable qui peuvent être réparties comme suit :

L’établissement stable peut passer parmi les charges déductibles, une quote–part des frais généraux du siège (la rémunération de la direction générale, les frais généraux d’administration …) qui peut être déterminée à partir du chiffre d’affaires de l’établissement stable par rapport au chiffre d’affaires global de l’entreprise ou à partir du bénéfice net ou du bénéfice brut de l’établissement stable par rapport au mêmes bénéfices de l’entreprise mère ou à partir des immobilisations de l’établissement stable par rapport aux immobilisations totales de l’entreprise mère. La quote-part peut être déterminé en appliquant la formule suivante :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Quote-part** | **=** | **Frais de siège x C.A de l’établissement stable** |
| **C.A. global de l’entreprise mère** |

Cependant, les frais généraux ne comprennent pas à titre d’exemple :

* Les frais inhérents aux immobilisations (immeubles, portefeuilles titres …) qui ne profitent pas à l’établissement stable,
* Les salaires exagérés servis aux administrateurs et tous autres frais non nécessités par le fonctionnement et l’intérêt de l’établissement stable, (poste de complaisance),
* Les frais financiers relatifs aux emprunts contractés dans l’intérêt exclusif du siège ou d’un autre établissement stable,
* Les frais de mission et de déplacement des agents mis par le siège à la disposition de l’établissement stable, qui sont considérés comme des charges directes imputables totalement à l’établissement stable,

**CHAPITRE 4**

**LE REGIME FISCAL APPLICABLE AUX ENTREPRISES INDUSTRIELLES ET COMMERCIALES**

1. **Groupement d’intérêt économique**

**1-Définition**

Le groupement d’intérêt économique est régit par les articles 439 à 460 du code des sociétés commerciales.

L’article 439 du code des sociétés commerciales définit le groupement d’intérêt économique comme suit « le groupement d’intérêt économique peut être constitué de deux ou plusieurs personnes, qu’elles soient physiques ou morales pour une durée déterminée dans le but de faciliter ou de développer l’activité économique de ses membres, d’améliorer ou d’accroitre les résultats de cette activité.

L’activité du groupement doit se rattacher à l’activité économique de ses membres et ne peux avoir qu’un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci ».

Aux termes de l’article 4 et du point 5 de la section I du code de l’IRPP et de l’IS les associés, membres et coparticipants des :

1)…..

6) groupements d’intérêt économique

Sont personnellement soumis à l’impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l’impôt sur les sociétés, selon le cas, pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans le résultat fiscal de la société ayant une exploitation en Tunisie. La personne morale soumise au régime de la semi-transparente fiscale avance, néanmoins, ***25% de son bénéfice fiscal*** au nom des associés. La dite avance est imputable aux associés sur leur impôts dus sur les revenus et bénéfices, chacun en proportion de sa quote-part dans le bénéfice fiscal de la personne morale.

1. **– Régime fiscal des groupements d’intérêt économique**
	1. **En ce qui concerne le groupement**

Un ou plusieurs opérateurs Tunisiens et étrangers se regroupent pour réaliser un marché qui peut être avec ou sans ***solidarité***, bien que souvent, la solidarité contractuelle soit une condition exigée et imposée par le client. Mais même avec solidarité, on ne peu conclure pour cette unique raison, à l’existence d’une société constituée entre les membres, la solidarité se limitant aux obligations contractuelles inhérentes aux activités commerciales des partenaires à l’exclusion du marché.

Les groupements d’intérêts économiques ne sont ni dans le champ d’application de l’IRPP ni dans le champ d’application de l’IS. Ils restent soumis à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par la législation en vigueur à l’exception du paiement de l’impôt sur les bénéfices qu’ils réalisent.

Ils sont soumis donc aux obligations déclaratives mensuelle et annuelle (déclaration d’existence, déclarations mensuelles TVA, TCL, TFP, FOPROLOS, RS et déclaration annuelle).

La doctrine administrative a, à plusieurs reprises, soutenue que s’il ya solidarité, le groupement est régi par le statut fiscal des sociétés de personnes. Néanmoins, elle a admis que, même en présence d’un groupement solidaire de société, et dès lors que chacun des membres ***réalise personnellement*** sa quote-part des travaux objet du marché et qu’il ***facture ses travaux directement sans passer par le groupement*** et que le paiement par le client est effectué ***directement à son profit sans passer par le groupement***, ce dernier, qui n’effectue aucune prestation et n’engage aucune charge pour le compte des membres, ne sera soumis à aucune obligation comptable et fiscale en Tunisie même celle relative au dépôt de la déclaration d’existence.

Ainsi, lorsque les conditions sont réunies pour le groupement ne soit soumis a aucune obligation d’existence fiscale, la détermination du statut fiscal des opérateurs étrangers est effectuée selon les dispositions conventionnelles en présence d’une convention de non double imposition.

En ***absence de convention***, l’opérateur étranger est automatiquement considéré comme disposant d’un établissement stable en Tunisie ***quelque soit la durée*** du marché qu’il réalise en Tunisie.

* 1. **En ce qui concerne les associés et membres des sociétés de personnes et des groupements**

**A - Principe d'imposition**

La qualité de membre ou d'associé des sociétés de personnes et des groupements ayant le même régime fiscal des sociétés de personnes confère auxdits associés ou membres la qualité ***d'établi en Tunisie*** et ce, indépendamment des dispositions conventionnelles.

Le régime de la retenue à la source libératoire s'applique pour les associés ou membres des sociétés de personnes et des groupements soumis au même régime fiscal des sociétés de personnes qui exécutent ***directement et en leur noms personnelles*** des travaux de construction, les opérations et activités visées par le régime de retenue libératoire pendant une période qui ne dépasse pas ***six mois*** et ce, sauf l'exception examinée au point B ci-après, dans tous les cas, abstraction faite de l'Etat de la résidence de l'intéressé.

**B - Exception au principe d'imposition**

Lorsque le membre ou l'associé des sociétés de personnes et des groupements ayant le même régime fiscal des sociétés de personnes en Tunisie exécute sa quote-part dans le marché ***sous sa propre responsabilité et sans qu'il soit solidaire*** de quelque manière que ce soit avec les autres membres pour la réalisation du marché global, son régime fiscal en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés est déterminé compte tenu des dispositions prévues par la convention de non double imposition qui lie la Tunisie à son pays de résidence.

C'est ainsi que dans le cas où la durée et les conditions prévues par la convention pour la constitution d'un établissement stable en ce qui concerne les travaux de construction, les opérations de montage et les activités de surveillance ne se trouvent pas remplies, l'entreprise ne sera pas imposable au titre des bénéfices réalisés à ce titre en Tunisie et ce, nonobstant son appartenance à un groupement ou à une société constituée en Tunisie pour l'exécution d'un marché donné pour une période qui ne dépasse pas six mois.

***Exemple 1 :***

 Soit un groupement constitué de trois sociétés résidentes respectivement en Allemagne, au Japon et au Maroc pour l'exécution en Tunisie d'un marché de construction pour une durée de 5 mois.

La société résidente en Allemagne a réalisé le lot n01 des travaux de construction, la société résidente au Japon a réalisé le lot n02 des travaux de construction et la société résidente au Maroc a réalisé le lot montage des équipements.

Chacun des membres a facturé les rémunérations relatives à ses propres travaux au maître de l'ouvrage.

Le régime fiscal des sociétés en question est déterminé comme suit :

**1ère hypothèse :**

 Les trois membres ont signé solidairement et conjointement le contrat relatif au marché concerné quoique chacun des membres exécute son propre lot constituant l'objet du marché.

Dans ce cas, les trois membres solidaires du groupement sont considérés comme établis en Tunisie et ce, indépendamment des dispositions des conventions de non double imposition signées respectivement avec les pays de l'Union du Maghreb Arabe et avec l'Allemagne.

Les sociétés en question sont donc soumises à la retenue à la source libératoire aux taux de :

- 5% au titre des rémunérations brutes pour les sociétés allemande et japonaise,

- 10% au titre des rémunérations brutes pour la société marocaine.

**2ème hypothèse :**

 Les trois membres sont cosignataires du contrat objet du marché mais chacun exécute son lot dans le marché en question sous sa propre responsabilité sans qu'il soit lié par aucune solidarité avec les autres membres du groupement.

Dans ce cas, la qualité d'établi est attribuée selon la convention de non double imposition qui lie la Tunisie aux pays de résidence du membre concerné à savoir :

 (1) Pour la société résidente en Allemagne qui a réalisé le lot n01 des travaux de construction: cette société n'est pas considérée comme établie en Tunisie, du fait que la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Allemagne ne considère comme établissements stables que les chantiers de construction qui dépassent ***six mois***. Dans ce cas, aucune imposition n'est due par ladite entreprise au titre des bénéfices réalisés dans le cadre de l'exécution de ses travaux au titre du marché susvisé.

(2) Pour la société résidente au Japon qui a réalisé le lot n02 des travaux de construction: cette société est considérée comme établie en Tunisie conformément au droit commun. Elle est donc soumise à la retenue à la source libératoire au taux de 5% du montant brut des rémunérations lui revenant au titre des travaux de construction qu'elle a réalisé en exécution du marché.

(3) Pour la société résidente au Maroc qui a réalisé le lot montage des équipements : cette société est considérée comme établie en Tunisie, du fait que la convention de non double imposition signée entre les pays de l'Union du Maghreb Arabe prévoit qu'il y a établissement stable si la ***durée*** desdites opérations dépasse ***3 mois***.

Ainsi, ladite société est soumise à la retenue à la source libératoire au taux de 10% du montant brut des rémunérations lui revenant au titre des opérations de montage qu'elle a réalisés.

Néanmoins, Les sociétés japonaise et marocaine peuvent opter pour leur imposition sur la base de leurs bénéfices nets réalisés en Tunisie.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Le groupement d’intérêt économique |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Le GIE facture une seule facture de prestation** | **Les membres facturent directement au maitre de l’ouvrage** | **Les membres facturent au GIE et le GIE refacture au maitre de l’ouvrage** |
| C’est le régime fiscale des sociétés de personnes donc les membres non résidents sont ***établie*** par la qualité de membre et sont soumis à l’IR ou à l’IS sur leur part dans le bénéfice du groupement* Etablie 🡺 le groupement qui se charge : car ***on ne voit pas*** ***les membres*** 🡺 un seul vis-à-vis 🡺 appliqué le régime des sociétés de personnes
 | il s’agit d’un groupement ***écran*** et les membres sont traité individuellement selon la législation fiscale en vigueur pour les membres qui sont résidents de pays avec la Tunisie n’a pas de CNDI (japon, Russie, Finlande, bahrain..) et selon les dispositions de CNDI pour les membres avec la Tunisie a des CNDI* Problème le maitre d’ouvrage exige une seule facture
 | **1 -** Si tous les membres sont ***solidaires*** dans l’exécution du marché, les membres non résidents sont considérés établis par la qualité du membre dans un groupement * le groupement et chaque membre doit respecter les obligations comptables et fiscale du droit commun (indépendamment des CNDI)
 |
| **2 -** Si tous les membres ***ne sont pas solidaires*** c.-à-d. chaque membre n’est ***responsable*** que de ***sa quotte part*** du marché dans ce cas  la qualité d’établi est déterminé : 🡺 selon la législation interne pour les membres qui sont résidents des pays avec qui on n’a pas de CNDI. 🡺 selon les CNDI pour les membres résidents des pays avec qui on a CNDI |

 |

**II - Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance**

**1-Définition**

Les ***chantiers*** de constructions ou de montage désigne non seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponds ou des canaux, le terrassement et le dressage. Il peut également s’agir de ***montage*** des installations techniques et des machines.

Les opérations de ***surveillance*** sont définit comme étant les opérations de contrôle technique (contrôle de la qualité, de la conformité d’exécution avec les plans préétablis).

**2-Régime fiscal des Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance s’y rattachant**

* 1. **En droit commun**

Sous réserve des dispositions des conventions internationales de non double imposition, l’impôt sur le revenu du par les personnes physiques ne disposants pas de leurs lieux de résidences habituelles en Tunisie, au titre des opérations de construction, y compris les travaux de rénovation, de montage et de surveillance dont la ***durée ne dépasse pas 6 mois***, est payé par voie ***de retenu à la source libératoire***, quelle que soit la qualité du débiteur et de son régime fiscal eu regard à l’impôt sur le revenu ou à l’impôt sur les sociétés, au taux de :

* 5% du montant brut du marché pour les travaux de ***construction*** ;
* 10% du montant brut du marché pour les opérations de ***montage*** ;
* 15% du montant brut du marché pour les activités de ***surveillance*** et touts autres services réalisés par les associés ou les membres des groupements d’entreprises.

Toutefois, les personnes considérées peuvent opter, lors de la souscription de leur déclaration d’existence, pour leur assujettissement à l’impôt sur le revenu sur la base du résultat réel.

* 1. **En droit conventionnel**

Compte tenu des dispositions conventionnelles prévues en la matière, les nouvelles mesures relatives aux établissements ***temporaires*** tunisiens des entreprises étrangères, prévues par l’article 70 de la loi de finances pour l’année 2004 ne s’applique que dans le cas ou la durée des chantiers, des opérations de montages et des activités de surveillance s’y rattachant ***est inférieure ou égale à six mois en Tunisie et dépasse la période fixée par la convention***. Dans le cas contraire, aucune imposition n’est due au titre des bénéfices réalisés en Tunisie provenant desdits chantiers ou activités.

* **Décompte de la durée du chantier**

Le décompte des jours d’activité du chantier obéit normalement aux règles suivantes :

1. ***Le point de départ du chantier*** : est normalement constitué par la date à partir de laquelle l’entrepreneur commence son activité, même s’il ne s’agit que des travaux préparatoires ou préliminaires (tel que l’instalation d’un bureau d’étude pour la construction), des lors que ces travaux, bien qu’auxiliaires et secondaires, sont en relation directe avec le chantier.
2. ***La date de clôture du chantier*** : le chantier continue d’exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés.
3. ***L’interruption temporaire*** : un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d’exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières, dues par exemple au mauvais temps, ou momentanées, dues à des difficultés de mains d’œuvre, à un manque des matériels doivent entrer dans le calcul de la durée d’existence d’un chantier. Il en va de même si l’entreprise interrompt le chantier pour permettre à une autre entreprise de mettre en place du matériel nécessaire aux travaux, le temps passé par chacun des sous-traitants intervenant sur le chantier doit également être considéré comme du temps passée par l’entrepreneur principal lui-même.
4. ***Cas de chantiers successifs*** : lorsque ces chantiers sont distincts, c'est-à-dire sans ***aucun lien*** entre eux, l’appréciation de la durée doit être faite séparément pour chaque chantier.
* **Les installations ne constituant pas un établissement stable**

Il n’y a pas « établissement stable » lorsque les activités exercées à partir d’une instalation sont des opérations préparatoires ou auxiliaires par rapport à l’ensemble des activités de l’entreprise, tel que les cas suivants :

* Il est fait usage d’instalation, aux seules fins de stockage, d’exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l’entreprise. Il faut préciser que dans ce cas, l’instalation ne serait regardée comme établissement stable à la condition, notamment, qu’aucune commande d’achat ne soit passée en Tunisie et que les factures soient établies par le siège central de l’entreprise situé à l’étranger ;
* Des marchandises appartenant à l’entreprise sont entreposées aux seule fins de stockage, d’exposition ou de livraison ;
* Des marchandises appartenant a l’entreprise sont entreposés aux seule fins de transformation par une autre entreprise ;
* Une instalation fixe d’affaire est utilisée aux seules fins d’acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l’entreprise. Il faut noter que les marchandises achetées doivent être totalement exportées vers l’Etat ou l’entreprise a son siège central ou ailleurs.
* Une instalation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins d’exercer, pour l’entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire (publicité, recherche scientifique).
	1. **Activités exercées par l’intermédiaire de personne agissant pour le compte de l’entreprise**

En absence d’une véritable instalation fixe d’affaire, une entreprise étrangère peut néanmoins avoir un établissement stable dans l’hypothèse ou elle exerce ses activités par l’intermédiaire de personnes agissant pour son propre compte. Il faut que l’agent rempli les conditions suivantes :

* **Agent** **dépendant**

Les conventions précisent qu’une entreprise n’est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un état contractant du seul fait qu’elle exerce son activité par l’intermédiaire d’un courtier, d’un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d’un statut indépendant a condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leurs activités.

Pour être qualifié comme établissement stable, l’agent doit donc ***être dépendant***, c'est-à-dire il doit être placé sous la ***subordination juridique / économique*** de l’entreprise qui l’emploi.

***Exemple 2 :***

Un ***commissionnaire*** qui ne se contente pas de vendre des marchandises d’une entreprise en son nom propre, mais agit également à l’égard de cette entreprise comme un agent disposant du pouvoir de conclure des contrats, sera traité comme établissement stable pour cette dernière activité.

* **L’agent** **doit être habilité à traiter les contrats de l’entreprise**

Le critère de dépendance de l’agent qui agit pour le compte de l’entreprise étrangère ne constitue pas à lui seul une condition suffisante pour la qualification d’un établissement stable. Les deux modèles de convention ajoutent une seconde condition principale, à savoir, le fait que cette personne dispose des ***pouvoirs*** lui permettant de ***conclure des contrats*** au nom de l’entreprise et qu’elle exerce ***habituellement ces pouvoirs***.

***Exemple 3 :***

 Soit une entreprise résidente en France qui a vendu à une entreprise établie en Tunisie des équipements nécessaires à la restauration universitaire pour un montant de 3 MD et s'est chargée de leur installation.

Supposons que lesdites opérations d'installation aient duré en Tunisie ***5 mois*** et que les frais de montage aient coûté 316.000 TND.

Dans ce cas, étant donné que la convention Tuniso-française de non double imposition considère comme établissement stable les opérations de montage dont la durée est supérieure à ***six mois*** ou celles dont la durée est supérieure à ***3 mois*** et dont les frais de montage dépassent ***10%*** du prix des machines ou équipements vendus, l'entreprise française dont il s'agit est considérée comme établie en Tunisie et est passible de la retenue à la source libératoire de 10% du montant brut des frais du montage soit : 316.000 x 10% = 31.600 TND.

Néanmoins, l'entreprise française peut opter pour l'imposition sur la base de ses bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des opérations d'installation des équipements.

***Exemple 4 :***

Reprenons les données de l'exemple 3 et supposons que l'entreprise en question soit résidente en Italie.

Dans ce cas, et dès lors que la convention Tuniso-Italienne de non double imposition considère comme établissement stable les chantiers ou les opérations de montage dont la durée dépasse ***six mois***, l'entreprise Italienne ne sera pas considérée comme établie en Tunisie et aucune imposition ne sera due au titre des bénéfices provenant des opérations de montage susvisées.

**CHAPITRE 5**

**LES REVENUS DISTRIBUÉS**

**Exception au principe d’imposition selon la règle d’établissement stable**

**(Le partage d’imposition)**

Sous cette expression nous allons étudier successivement, les dividendes, les intérêts et les redevances.

De point de vue pratique nous sommes placés devant une divergence entre les pays en développement qui défendent le droit d’imposition dans l’Etat de la source et les pays développés qui privilégient l’imposition dans l’Etat de résidence.

En fait, les conventions consacrent, le plus souvent, une solution de compromis : ***le partage*** de l’imposition entre les deux Etats en cause (un impôt est prélevé par l’état de la source des revenus, tandis que l’Etat de la résidence impose ces revenus en accordant un crédit représentatif de l’impôt perçu à l’étranger).

**I-Les dividendes (article 10)**

1. **Définition des dividendes**

**1 – 1 La notion de dividendes**

1. **En absence de convention**

On se réfère dans cette hypothèse aux dispositions du droit interne, notamment les articles 29-II, II bis, 30 et 31 du code de l’IRPP et de l’IS. Ces articles visent essentiellement des revenus distribués, soit sous forme d’une ***distribution officielle***, soit sous la forme d’une ***distribution officieuse*.**

**A-1- les distributions officielles**

Elles concernent tous les bénéfices ou produits qui ne sont, ni misent en réserve, ni incorporés au capital. Il s’agit :

* Des distributions de bénéfices décidées par les organes compétents de l’entreprise et qui profitent à l’ensemble des actionnaires ou des porteurs de parts au prorata de leurs droits dans les sociétés de capitaux.
* Des tantièmes, qui sont des distributions aux membres du conseil d’administration, et dont la répartition n’est plus subordonnée à la distribution de dividendes aux actionnaires.
* Des bénéfices réalisés en Tunisie par les établissements de sociétés étrangères ayant la forme de société de capitaux, ces bénéfices sont présumés être distribués au profit des associés non domiciliés en Tunisie.

**A-2- les distributions officieuses**

Elles comprennent aussi bien les revenus ***réputés distribués*** que les revenus ***assimilés*** à des revenus distribués :

* **Les revenus réputés distribués**

Il s’agit de toute sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. Tel que :

* La prise en charge des dépenses personnelles de l’un des associés ;
* La vente par un associé à la société de bien pour une valeur supérieure à la valeur réelle ;
* La vente par la société à un associé d’un bien pour une valeur inférieure à la valeur réelle ;
* Les intérêts excédentaires par rapport au taux de 8% servis aux associés des sommes qu’ils versent à la société en sus de leur apport dans le capital social ;
* Les excédents d’intérêts et redevances jugés exagérés.
* **Les sommes assimilées à des revenus distribués**

Sont assimilées à des revenus distribués :

* Les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées, à titre d’avances, de prêts ou d’acomptes à l’exception de celles servies entre une société mère et ses filiales ;
* Les rémunérations, avantages et bénéfices occultes (honoraire, commission et minoration de chiffres d’affaires).
* Les jetons de présence attribués aux membres du conseil d’administration ou du conseil de surveillance en leur dite qualité.
1. **Définition conventionnelle des dividendes**

Le terme « dividende » est défini de la même manière dans les deux modèles de convention « il désigne les revenus provenant d’action, action ou bon de jouissance, part de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l’exception des créances, ainsi que les revenus d’autre parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d’actions par la législation de l’état dont la société distributrice est un résident ».

**1 – 2 Produits se rattachant à un établissement stable ou à une base fixe**

Lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d’un Etat contractant, exerce dans l’autre état contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité commerciales par l’intermédiaire d’un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d’une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s’y rattache effectivement, les disposition de l’article 7 ou de l’article 14, suivant les cas sont applicable (bénéfices des entreprises, revenus des professions indépendantes).

1. **Le régime d’imposition des dividendes**

**2 – 1 Le régime d’imposition des dividendes en droit interne**

1. **Régime fiscal avant la loi de finances pour l’année 2014**

Enumérés par le point 10 de l’article 38 du code de l’IRPP et de l’IS, les revenus distribués suivant sont exonérés de l’IRPP :

* Tous les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserve ni incorporés au capital ;
* Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières, ainsi que des parts des fonds communs de placement à risque prévus parc la législation les régissant, à l’exception des plus-values relatives auxdites parts et ou aux droits qui sont rattachés ;
* Les tantièmes ;
* Les bénéfices et réserves capitalisés, depuis moins de cinq ans, lorsqu’une personne morale soumise à l’IS cesse d’y être assujettie ;

En outre, ces revenus distribués sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable soumis à l’IS, et ce, en application des dispositions du paragraphe III de l’article 48 du code de l’IRPP et de l’IS.

En application des articles 3 et 45 du code de l’IRPP et de l’IS, ces revenus distribués se situent également en dehors du champ d’application de l’impôt tunisien pour les personnes physiques et morales non résidentes et non établies.

1. **Régime fiscal après la loi de finances pour l’année 2014**

La loi de finances pour l’année 2014 a fiscalisé les opérations de distribution réalisées à compter du 1er janvier 2015 pour les personnes résidentes et non résidentes, ainsi que pour les personnes morales non résidentes non établies ni domiciliées en Tunisie. Elle a maintenu la déduction desdits revenus pour les personnes morales établies.

Toutefois, la nouvelle imposition ne s’applique pas aux opérations de distribution de bénéfices à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013, à condition de mentionner lesdits fonds dans les notes aux états financiers déposés au titre de l’année 2013.

La loi de finances prévoit une retenus à la source de 5% ***libératoire*** au titre des revenus distribués suivants :

* Les bénéfices ou produits qui ne sont ni mis en réserve ni incorporés au capital ;
* Les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières, ainsi que des parts des fonds communs de placement à risque prévus par la législation les régissant, à l’exception des plus-values relatives auxdites parts et ou aux droits qui y sont rattachés ;

La loi de finances pour la gestion de l’année 2014 prévoit que la retenue à la source effectuée au titre des revenus distribués est déductible de l’impôt sur le revenu annuel exigible, ou est restituable, et ce, pour les personnes physiques dont les revenus distribués ne dépassent pas 10.000 TND.

**2 – 2 Le régime d’imposition des dividendes en droit conventionnel**

Le droit d’imposition des dividendes revient en principe au pays de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, la plupart des conventions conclues par la Tunisie reconnaissent au pays de la source le droit d’imposer les dividendes dans la mesure où sa législation interne prévoit une telle imposition. Dans ce cas, l’imposition a lieu selon un taux limité : soit le taux de droit interne, soit le taux maximum fixé par chaque convention si ce dernier est inférieur à celui du droit interne.

D’une manière générale, les conventions prévoient le ***partage d’imposition*** des dividendes entre l’Etat de la résidence et l’Etat de la source. Ce partage s’effectue généralement de la manière suivante :

**II – Les intérêts (article 11)**

1. **Définition des intérêts**

**1 – 1 La notion des intérêts**

1. **En droit interne**

L’article 34 du code de l’IRPP et de l’IS considère comme revenus de capitaux mobiliers :

* Les intérêts, les arrérages, les lots et primes de remboursement et autre produits des obligations, effets publics et autres titres d’emprunt négociables émis par l’Etat, les collectivités publiques locales, les établissements publics, les associations de toute nature et les sociétés civiles et commerciales ;
* Les intérêts des créances ;
* Les intérêts des dépôts de somme d’argent ;
* Les intérêts et les rémunérations des cautionnements ;
* Les produits des comptes courants ;
* Les revenus des parts et le boni de liquidation du fonds commun de créances prévu par la loi n°2001-83 du 24 juillet 2001, portant promulgation du code des organisme de placement collectif.
1. **En droit conventionnel**

Les modèle de convention donne une définition générale des intérêts, ce terme désigne les revenus de créances de toute nature assorties ou non de garanties hypothécaires ou d’une clause de participation aux bénéfice du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d’emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres et de façon générale tous autres produits assimilés aux revenus des sommes prêtées par la législation fiscale de l’Etat d’où proviennent les revenus.

**1 – 2 Produit se rattachant à un établissement stable ou à une base fixe**

Lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d’un Etat contractant, exerce dans l’autre Etat contractant d’où proviennent les intérêts, soit une activité commerciales par l’intermédiaire d’un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d’une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s’y rattache effectivement, les disposition de l’article 7 (relative aux bénéfices des entreprises) ou de l’article 14 (relative aux bénéfices des professions non commerciales), suivant les cas sont applicable.

**1-3-Intérêts servis entre entreprises dépendantes**

Les conventions prévoient généralement que le régime fiscal des intérêts ne s’applique pas, en principe, à la fraction jugée excédentaire des intérêts, lorsque en raison des relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l’un et l’autre entretiennent avec des tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l’absence des pareilles relations. Ces dispositions ne s’appliquent qu’à ce dernier montant.

Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation interne de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la convention.

***Exemple :***

Soit une société X résidente de Tunisie, et une société Y résidente en Suisse, toutes les deux ***contrôlées*** par une société tierce.

Supposons que la société suisse ait accordé un prêt le 1er janvier 2011 de 80.000,000 TND à la société Tunisienne moyennant un taux d’intérêt de 15%.

Calcul des intérêts payés par la société X = 80.000,000 × 15% = 12.000,000 TND

Calcul des intérêts soumis aux taux conventionnel (10%) avec l’hypothèse que le taux des intérêts pratiqué normalement est de 8% = 80.000,000 × 8% = 6.400,000 TND

RS = 6.400,000 × 10% = 640,000 TND

Les intérêts excédentaires (revenu de valeur mobilière) à soumettre à la retenu à la source selon le droit commun = (12.000,000 – 6.400,000) × **17,64%** = 987,840 TND

 **2-Le régime d’imposition des intérêts**

Les modèles de convention ont adoptés une solution de compromis en ***prévoyant le partage*** du droit d’imposition.

Ainsi, les intérêts sont imposables, en principe, dans l’Etat de résidence du bénéficiaire, mais ils peuvent être également imposés dans l’état de la source.

**2 – 1 L’imposition dans l’état de la source**

Le modèle OCDE prévoit un taux maximum de 10% pour l’imposition des intérêts dans l’Etat de la source.

Par contre le modèle de l’ONU ne fixe pas un plafond au montant de l’imposition à la source.

En absence de conventions fiscales internationale, les intérêts de source Tunisienne versées à des personnes non domiciliées ni établies en Tunisie supportent une retenue à la source libératoire de 20%.

* **Cas particulier des intérêts versés à des banques**

Les intérêts versés à des établissements bancaires non établis ou domiciliés en Tunisie supportent une retenus à la source libératoire de 5%.

* **Prise en charge de l’impôt par le débiteur établi ou domicilié en Tunisie**

En cas de prise en charge de l’impôt par la partie Tunisienne, le taux conventionnel ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidée selon le taux du droit commun 20% et selon la formule de prise en charge à savoir 100 × 20 / 80 = 25%.

**2 – 2 Intérêts de source étrangère**

L’Etat de résidence du bénéficiaire impose normalement les intérêts de source étrangère au taux plein. Mais pour éviter la double imposition qui frappe le même revenu, il accorde un crédit d’impôt, tenant compte de l’impôt prélevé dans le pays de la source (la déduction intégrale et partielle).

**Cas des CNDI avec Pays bas :**

 En vertu de l’art 11, les intérêts de source tunisienne payée à une entreprise résidente des pays bas (qui n’est pas banque) sont imposables en Tunisie :

* Au taux de 10% sur la base de l’attestation de résidence (bénéficiaire effective) fiscale délivré par les autorités fiscales Hollandaises
* Au taux de 7,5% sur la base d’une attestation de résidence et d’une attestation d’exonération des intérêts de source Hollandaise payé à des résidents en Tunisie.

L’attestation de résidence est obligatoire pour bénéficier des dispositions fiscales de la CNDI 🡺 il faut qu’il est le bénéficiaire effective (Si on n’as pas de CNDI on applique le droit commun).

**III -Les redevances ou rémunération technique pour la chine (article 12)**

La notion de redevance est liée à la fiscalité internationale. Le concept même de redevance est d’origine purement conventionnel, il n’a été défini par aucun texte de droit interne.

La délimitation des prestations couvertes par cette notion est à l’origine des nombreuses difficultés, tant au niveau de l’élaboration des conventions internationales, que celui de leur application.

Dans la pratique des affaires internationales, le transfère de ***savoir faire*** (***know how***) s’accompagne fréquemment de prestation de services rendues au titre de ***l’assistance technique***.

1. **Définition des redevances**

**1-1 la définition de droit interne des redevances**

Jusqu'au 31 décembre 2002, la notion « redevances » en droit interne était prévue par l’article 3 du code de l’IRPP et de l’IS. Cette notion, relativement large, comprenait les rémunérations qui sont perçues auprès des personnes non établies ni domiciliées en Tunisie au titre :

* Des droits d’auteurs sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique ;
* De l’usage, de la concession de l’usage ou de la concession d’un brevet, d’une marque de fabrique ou de commerce, d’un dessin ou d’un modèle de plan, d’une formule ou d’un procédé de fabrication, y compris les ***films cinématographiques ou de télévision*** ;
* De l’usage ou de la concession de l’usage d’un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique à l’exception des rémunérations pour affrètement de navires ou d’aéronefs affectés au trafic international ;
* Des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;
* Des études techniques ou économiques ;
* De l’assistance technique.

A partir du 1er janvier 2003, le législateur a procédé à l’extension du champ d’application de l’impôt pour les non résidents et non établis en Tunisie. A cet effet, la loi de finances pour la gestion de l’année 2003, a étendu le champ d’application de l’IRPP et de l’IS pour les non résidents et non établis en Tunisie à tous les revenus de source Tunisienne.

**1-2 la définition conventionnelle des redevances**

Au terme de l’article 12-2 du modèle de l’OCDE « le terme redevances désigne les rémunérations de toute nature payées :

* Pour l’usage ou la concession de l’usage d’un droit d’auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ;
* 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 ;
* Pour l’usage d’un équipement industriel, commercial ou scientifique ;
* Et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

**2-Le régime d’imposition**

Les deux modèles de convention n’adoptent pas, sur ce point, les mêmes principes d’imposition. Le modèle de l’OCDE exclut l’imposition dans le pays de la source et réserve le droit d’imposition à l’Etat de résidence du bénéficiaire. Ce principe a été évidemment critiqué par les pays en développement.

Le modèle de l’ONU réserve en revanche un droit d’imposition au profit de l’Etat de la source selon un taux de retenue à la source à appliquer au montant des redevances. Ce taux est alors fixé lors des négociations bilatérales.

Les conventions fiscales conclues par la Tunisie reprennent généralement les principes conçus par le modèle de l’ONU. Elles prévoient ***le partage d’imposition*** entre le pays de la résidence et celui de la source. Cependant, certaines conventions conclues par la Tunisie attribuent le droit d’imposition des redevances exclusivement au pays de la résidence, il s’agit notamment :

* De la convention Tunio-Sénégalaise qui soumet les redevances à l’impôt exclusivement au pays de la résidence du bénéficiaire ;
* De la convention Tuniso-Canadienne qui prévoit que les droits d’auteur et les rémunérations similaires ne sont imposables que dans le pays de la résidence du bénéficiaire.

***Précisions diverses :***

* ***Des droits d’auteurs sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques***

L’administration a retenu que seuls l’usage et/ou la concession de l’usage des ***logiciels informatiques***, relèvent des redevances : les services de paramétrage des logiciels, c'est-à-dire les développements spécifiques sur des logiciels standards, ne peuvent donner lieu à imposition dans l’Etat de la source que lorsqu’ils sont réalisés dans le cadre d’un établissement stable.

* **Des informations ayant trait à une *expérience* acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique**

La notion ***« d’information »*** désigne, la communication d’un savoir faire, c'est-à-dire d’un ensemble d’informations techniques non divulguées au public et sont nécessaires pour la production industrielle.

* **De l’usage ou de la concession de l’usage d’un équipement industriel, commercial ou scientifique**

La location d’un équipement à caractère industriel, commercial ou scientifique constitue en général et par définition un cas de redevances soumis à l’impôt sur les sociétés.

* **Des études techniques et économiques**

Une étude technique ou économique est identifiée par un objet et des besoins généralement exprimés par un cahier de charges et suppose de la part de la personne qui l’exécute successivement une ***constatation***, une ***analyse*** et une ***conclusion*** qui doivent être contenues dans un ***rapport*** qui devient la propriété exclusive de la personne qui la commande.

* **De l’assistance technique**

A l’inverse du know how l’assistance technique relève plutôt du domaine de ***l’expérience*** pratique dans le sens ou elle consiste à communiquer, par une personne, les ***connaissances usuelles*** de sa profession à une autre personne.

**2-1 Les redevances de source Tunisienne**

1. **Le régime général**

En l’absence de convention, les redevances de source Tunisienne, versées à des personnes non domiciliées ni établies en Tunisie, font l’objet d’une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

Les conventions signées par la Tunisie prévoient généralement l’imposition des redevances dans l’état de la source selon un taux fixé par la convention.

* **Prise en charge de l’impôt par le débiteur établi ou domicilié en Tunisie :**

Dans le cas ou l’impôt sera pris en charge par le débiteur des redevances établi ou résident en Tunisie, le taux conventionnel ne sera pas applicable et la retenue à la source sera liquidé selon le taux du droit commun et selon la formule de prise en charge à savoir : 100 × T/ 100 – T.

La même formule s’applique aussi en cas de défaut de retenue 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.

* **Cas des études techniques ou économiques ou de l’assistance technique réalisées par des personnes physiques non résidentes ni établies en Tunisie au profit d’entreprises tunisiennes :**

Les rémunérations versées en contrepartie de ces prestations peuvent être fiscalement qualifiées d’honoraires, auquel cas elles ne sont pas imposables en Tunisie, et ce en application des règles conventionnelles régissant la catégorie de ***« revenu des professions indépendantes »***, et ce en l’absence de rattachement à une ***base fixe*** qui y est située. Par ailleurs, ces mêmes rémunérations peuvent également revêtir le caractère de ***redevances*** et sont susceptibles de subir le régime conventionnel applicable aux redevances.

**B- Les redevances exonérées d’impôt**

* **Exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices :**

Sachant que l’impôt sur le revenu et l’impôt sur les sociétés dû au titre des redevances constitue, pour les entreprises totalement exportatrices, un élément de coût, et limite leurs capacités compétitives, et afin d’encourager le transfert de technologies modernes d’une part et de réduire le cout de production des biens ou de services des entreprises totalement exportatrices d’autre part et renforcer leur capacité concurrentielle.

L’expression « entreprises totalement exportatrices » désigne les entreprises régies par les différentes législations d’incitation à l’investissement.

Etant signalé que l’exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices ***n’est pas limitée*** dans le temps dans le sens ou elle n’est pas liée à la période de déduction totale des bénéfices et des revenus provenant de l’exportation.

* **Exonération des rémunérations pour affrètement de navires ou d’aéronefs exploités en trafic international :**

Dans le but d’encourager les entreprises de navigation maritime et aérienne qui exploitent dans le domaine de transport international, la législation interne Tunisienne a exclu du régime des redevances, les rémunérations payées pour affrètement de navires ou d’aéronef exploités en trafic international de personnes ou de marchandises.

* **Exonération des rémunérations au titre des études technique et de l’assistance technique payées par les entreprises de recherche et d’exploitation des hydrocarbures :**

Conformément aux disposition de l’article 16 du décret loi n°85-9 du 14 septembre 1985, tel que modifié par l’article 1er de la loi n°87-9 du 06 mars 1987 et de l’article 104 du code des hydrocarbures promulgué par la loi 99-93 du 17 aout 1999, les redevances payées par les ***titulaires de titres miniers*** à leur société mère non établie non domiciliée en Tunisie, ***ce qui exclut les contrats de partage de production***, au titre des études techniques et de l’assistance technique ne sont pas soumises à l’impôt sur les sociétés et ne font pas en conséquence l’objet de retenue à la source.

**C- Les redevances servies entre entreprises dépendantes**

La plupart des conventions conclues par la Tunisie prévoient que lorsqu’en raison des relations spéciales existantes entre le débiteur ou le bénéficiaire effectif ou que l’un ou l’autre entretient avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la nature et de l’importance du service rendu, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l’absence de pareilles relations, le régime des redevances ne s’applique que sur ce dernier montant. En revanche, la fraction jugée excédentaire reste imposable selon la législation interne de chaque Etat et compte tenu des autres dispositions des conventions.

En application de la législation interne tunisienne, la fraction excédentaire des redevances, appelée également ***« prix de transfert »***, est qualifiée comme revenu réputé distribué et subit par conséquent le même traitement fiscal que les intérêts excédentaires.

**2-2 Les redevances de source étrangère**

Les redevances de source étrangère perçues par des personnes morales soumises à l’IS sont en principe considérées comme un produit imposable, sous réserve de la déduction des bénéfices provenant de l’exportation. Cependant, l’imposition supportée à l’étranger au titre de ces redevances peut ouvrir droit à un crédit d’impôt représentatif de l’impôt perçu à l’étranger ou dans la limite de l’impôt tunisien, dans l’hypothèse ou l’Etat de la source de ces redevances a signé une convention de non double imposition avec la Tunisie (déduction intégrale et partielle).

Toutefois, il ya lieu de signaler que dans le cas ou le revenu réalisé à l’étranger est considéré en Tunisie comme un bénéfice provenant de l’exportation qui ne donne pas lieu à imposition en Tunisie, l’impôt payé à l’Etat de la source sur ces bénéfices ne peut faire l’objet ni de déduction ni de restitution.

**CHAPITRE 6**

**LES REVENUS DES PARTICULIERS**

**I-Les revenus immobiliers (article 13)**

**1-Définition des revenus immobiliers**

Les définitions des revenus immobiliers sont identiques dans les deux modèles de convention. Les biens immobiliers sont définis tout d’abord par référence au droit interne. Les modèles se bornent ensuite à ajuster quelques précisions en énumérant à titre indicatif certains éléments constitutifs de tel biens : exemple : les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, l’usufruit des biens immobiliers.

Les dispositions relatives aux revenus immobiliers s’appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers servant à l’exercice d’une profession non commerciale.

**2-L’attribution du droit d’imposition**

Toutes les conventions s’accordent à attribuer le droit d’imposition ***à l’état de la source***, c'est-à-dire celui de la ***situation des biens immobiliers*** : les revenus qu’un résident d’un Etat contractant tire de biens immobiliers situés dans l’autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat. En effet le lien économique est très étroit en ce cas.

**3- Les modalités d’imposition**

Lorsque le droit d’imposition est attribué par la convention de non double imposition à la Tunisie, cette dernière applique les modalités d’imposition prévues par la législation interne.

Il ya lieu de noter cependant que dans l’hypothèse ou la convention attribue le droit d’imposition à la Tunisie que si la législation interne prévoit effectivement une telle imposition.

**A-Imposition des plus values immobilière**

**A-1- Lorsque la cession est faite par une personne physique non établie ni domiciliée en Tunisie**

La loi de finances pour l’année 2003 a unifié le régime fiscal de la plus-value immobilière pour les personnes physiques non résidentes et les a soumis aux mêmes modalités d’imposition de la plus-value immobilière prévues pour les résidents, soit dans tous les cas, par l’intermédiaire de dépôt de la déclaration d’impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière indépendamment de la qualité du cessionnaire.

La plus-value immobilière imposable est déterminée conformément aux dispositions de l’article 28 du code de l’IRPP et de l’IS, elle est soumise aux taux d’imposition suivants tel que modifié par la loi de finances pour la gestion de l’année 2013 :

* 15% lorsque la cession intervient au court de la période de ***5 ans*** à compter de la date de la possession et que l’immeuble ne provient pas d’héritage ;
* 10% lorsque la cession intervient après ***5 ans*** à compter de la date de la possession ;

Dans le cas ou la cession est faite au profit d’une personne tenue d’effectuer la retenue à la source au titre de l’impôt sur le revenu sur la plus-value immobilière conformément à l’article 52 du code de l’IRPP et de l’IS, cette retenue s’effectue au taux de 2,5% du prix de cession déclaré dans l’acte.

**A-2- Lorsque la cession est faite par une personne morale non établie en Tunisie**

Les plus-values réalisées en Tunisie par les personnes morales non résidentes et non établies sont considérées comme des ***gains exceptionnels*** réalisés en Tunisie et rentrent à ce titre dans le champ d’application de l’IS.

Dans le cas ou la cession est faite au profit d’une personne tenue d’effectuer la retenue à la source au titre de l’IS dû sur la plus-value immobilière, le taux est fixé à 15% du prix de la cession déclaré dans l’acte et cette retenue est libératoire de l’IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d’une déclaration de la plus-value et pour le paiement de l’IS dû au taux de 30% de cette plus-value. Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% est déductible de l’IS dû et l’excédent est restituable sur demande.

**B-Imposition des loyers**

**B-1- Loyers perçus par des personnes physiques non établie ni domiciliée en Tunisie.**

Les personnes physiques non établies ni domiciliées en Tunisie, qui perçoivent des loyers d’immeubles sis en Tunisie supportent une retenue à la source ***libératoire*** au taux de 15%.

***Remarque :***

1. Les loyers objet de la retenue à la source au taux de 15%, sont ceux réalisés par les personnes physiques non résidentes en Tunisie et n’y disposant pas d’une exploitation professionnelle à laquelle est rattaché le bien générateur des loyers ; il s’agit donc des loyers des propriétés bâties et non bâties soumis à « l’impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers ».
2. La retenue à la source de 15% ne s’appliquent pas aux personnes physiques non résidentes qui réalisent en Tunisie des loyers de fonds de commerce ou de propriétés bâties faisant partie d’un actif professionnel d’une entreprise industrielle, commerciale ou non commerciale du fait qu’elles sont considérées comme établies en Tunisie ; les loyers qui leur sont servis à ce titre font partie du résultat desdites entreprises et demeurent éventuellement soumis à la retenue à la source aux taux de 5% ou de 15%, imputable su l’IR.

**B-2- Loyers perçus par des personnes morales non établies en Tunisie**

Les personnes morales non établies en Tunisie qui réalisent des revenus d’immeubles situés en Tunisie sont considérées comme y ***étant établies***. Elles sont, en conséquence, soumises à l’ensemble des impôts, droits et taxes de droit commun dont notamment l’impôt sur les sociétés au titre de l’ensemble des produits et gains réalisés à ce titre tels que les loyers et les plus-value de cession des dites immeubles.

Dans ce cas les loyers qu’elles réalisent continuent à être soumis éventuellement à la retenue à la source aux taux de 5% ou de 15% imputable sur l’IS.

1. **Les revenus des professions indépendantes**

**1-Définition des revenus visés dans les conventions**

La plupart des conventions conclues par la Tunisie, donnent une énumération indicative des activités concernées par ces dispositions.

L’expression ***« profession libérale »*** comprend notamment les activités indépendantes d’ordre scientifique, littéraire, artistiques, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes, comptables, experts comptables et auditeurs.

**2- les critères de rattachement conventionnels**

Les bénéfices d’une profession indépendante sont imposables dans l’Etat où l’intéressé dispose d’une ***« base fixe »*** pour l’exercice de ses activités.

La notion de base fixe, dans son esprit, n’est pas très éloignée de celle d’établissement stable. Il suffit donc, dans ce cas, d’un local aménagé en vue de l’exercice d’une profession.

Certains Etats estiment que l’exigence d’une base fixe risque de limiter de manière excessive leur droit d’imposition. Deux séries de critères complémentaires ont donc été proposés :

* ***La durée de l’activité :***

Les revenus de professions indépendantes sont imposables par l’Etat dans lequel le contribuable a effectué un séjour s’étendant sur une période ou des périodes d’une durée égale ou supérieure à 183 jours pendant ***l’année fiscale considérée*** (touts les conventions à l’exception celles conclues par la Tunisie avec la Corée du sud, l’Espagne, l’Italie et la Turquie).

* ***Les modalités de rémunération :***

Par exception à la règle selon laquelle les revenus des professions indépendantes sont imposés dans l’Etat de résidence, certaines conventions conclues par la Tunisie prévoient que ces sommes sont taxables dans l’autre Etat contractant si la rémunération de ces services dans l’autre Etat contractant est effectuée par des personnes résidentes ou établies ou est supportée par un établissement stable ou une base fixe situés dans cet Etat contractant, et excède pendant l’année fiscale un certain montant fixé par les conventions( Belgique, Canada et l’Italie).

**3-L’attribution de droit d’imposition**

En principe, les revenus tirés de l’exercice d’une profession indépendante sont imposables dans l’Etat de résidence du contribuable.

Toutefois, ces revenus sont imposables dans l’autre Etat (Etat de source) si l’intéressé y dispose d’une base fixe ou y exerce son activité pendant une certaine durée.

1. **Les revenus des professions dépendantes**

Les conventions prévoient les règles applicables aux traitements et salaires suivies de certains régimes particuliers.

1. **Le principe d’attribution du droit d’imposition à l’Etat de la source**

Le principe adopté par les deux modèles de convention et repris dans toutes les conventions conclues par la Tunisie est celui de l’imposition des salariés dans ***l’Etat d’exercice de l’activité***.

1. **Le cas des missions temporaires**

Il est ***dérogé*** au principe de l’imposition dans l’Etat de la source en accordant ce droit exclusivement à l’Etat de la ***résidence*** du bénéficiaire des rémunérations même si l’emploi est exercé dans l’autre Etat, dans l’hypothèse particulière où le salarié non résident effectue une ***mission temporaire*** dans ce dernier Etat. Mais l’attribution exceptionnelle du droit d’imposition à l’Etat de la résidence est subordonnée à la réunion des ***trois conditions cumulatives*** suivantes :

1. Le salarié séjourne dans l’Etat de l’exercice de l’activité pendant une période ou des périodes n’excédant pas au total 183 jours par année fiscale.
2. Les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d’un employeur qui n’est pas résident dans l’Etat où l’activité est exercée (Etat de la source).
3. 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 (Etat de la source).

**IV – Les commissions**

**1-Définition**

Les commissions sont définies comme étant celles rémunérant les opérations d’intermédiation qui consistent à mettre en rapport un fournisseur de biens ou de services établi ou domicilié en Tunisie et un client établi ou domicilié à l’étranger et inversement.

**2-Le régime d’imposition**

En droit conventionnel, aucune des conventions de non double imposition conclues par la Tunisie ne traite expressément du cas des commissions, à l’exception de celle conclue avec la Roumanie ; ce dont il résulte que les commissions sont rangées dans le cadre conventionnel, dans la rubrique ***« autres revenus »*** dont l’imposition est attribuée, généralement et exclusivement à l’Etat de la ***résidence*** du bénéficiaire. Dans tous les cas de figure, l’imposition des commissions ne peut avoir lieu que lorsqu’une telle imposition est autorisée à la fois par le droit commun et la convention de non double imposition expressément ou tacitement. C’est le cas notamment de la convention Tuniso–Belge de non double imposition qui ne traite pas des commissions et qui ne prévoit pas non plus la rubrique ***« autres revenus »*** et qu’en conséquence chaque Etat peut appliquer sa législation interne aux revenus non expressément traités par la convention et notamment les commissions de source nationale.

Dans ce dernier cas et dès lors que la convention Tuniso–Belge n’attribue pas à la Tunisie un tel droit mais ne le lui interdit pas, l’imposition ne peut avoir lieu que dans les conditions offertes par le droit commun.

**V – Plus value de cession des valeurs mobilières**

Avant la 1er janvier 2011, les plus values de cession des valeurs mobilières réalisées par les personnes physiques et les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie et ne faisant pas partie de l’actif d’un établissement stable ou d’une base fixe, sont ***exonérées*** de l’impôt sur le revenu et de l’impôt sur les sociétés.

Toutefois, le champ d’application de l’impôt sur le revenu et de l’impôt sur les sociétés a été étendu à la plus value réalisée, en Tunisie, par les personnes non résidentes et non établies en Tunisie, des opérations de cession d’actions ou de parts sociales ou de parts des fonds prévus par la législation les régissant qui ont lieu à partir du ***1er janvier 2011*** et ce sous réserve des exonérations prévues par la législation en vigueur et des exonérations prévues par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les pays de résidence des cédants.

L’impôt sur la plus value en question est dû par voie de ***retenue à la source libératoire*** calculée sur le ***prix de cession*** au taux de ***2.5%*** pour les personnes physiques et au taux de ***5%*** pour les personnes morales.

Toutefois, la retenue à la source n’est pas due sur :

* Les opérations de cession d’actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis dégageant une moins value,
* Les opérations de cession des titres dont la plus value y relative est exonérée de l’impôt conformément à la législation en vigueur.

Par ailleurs, les intéressés peuvent ***opter*** pour le dépôt de la déclaration de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés au titre de la plus value en question. Dans ce cas, la retenue à la source effectuée sur le prix de cession est déductible de l’impôt liquidé sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et de 30% pour les personnes morales. L’excédent d’impôt provenant de la retenue à la source, peut faire l’objet de restitution.

***Apport de la loi de finances pour la gestion de l’année 2012 : Assouplissement des modalités de paiement de l’impôt dû par les non-résidents non établis en Tunisie.***

L’article 15 de la loi n°2011-7 du 31 décembre 2011 portant loi de finances pour l’année 2012 a soumis la plus value provenant de la cession par les personnes non résidentes non établies en Tunisie, de titres ou des droits y relatifs, à la retenue à la source sur la base de la plus value réalisée au lieu du prix de cession, et ce aux taux suivants :

* 10% en ce qui concerne les personnes physiques,
* 30% en ce qui concerne les personnes morales.

L’article 12 de la loi n° 2012-1 du 16 mai 2012 portant loi de finances complémentaire pour l’année 2012, a fixé un plafond à la retenue à la source en question déterminé sur la base du prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits en question au taux de :

* 2,5% en ce qui concerne les personnes physiques,
* 5% en ce qui concerne les personnes morales.

Les personnes concernées ont toujours la possibilité d’opter pour le dépôt de la déclaration de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés au titre de la plus value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l’impôt liquidé sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et au taux de 30% pour les personnes morales. L’excédent d’impôt peut faire l’objet de restitution.

***Exemple :***

Soit une société de leasing cotée à la bourse des valeurs mobilières de Tunis qui procède le 7 septembre 2011 à une augmentation de capital à raison ***d’une action nouvelle*** pour ***deux actions anciennes***. Le prix d’émission fixé est de 8 TND dont 3 TND représentent la prime d’émission.

Le titre a détaché un droit préférentiel de souscription qui a été coté à la bourse des valeurs mobilières de Tunis le 9 septembre 2011 à 1 TND.

A la même date, un investisseur personne physique ***résidente au Royaume* d’Arabie Saoudite**, a souscrit à l’augmentation de capital de ladite société pour 500.000 actions nouvelles.

Ainsi, il a acheté le 9 septembre 2011, 1.000.000 droits de souscription à 1.000.000 TND

(1 TND ×1.000.000 droits).

Les frais prélevés par la Bourse des valeurs mobilières de Tunis et par l’intermédiaire en bourse chargé de la transaction, s’élèvent à 1% du montant de l’acquisition soit : 1% × 1.000.000 TND = 10.000 TND

Le coût des droits de souscription s’élève alors à 1.000.000 TND + 10.000 TND = 1.010.000 TND

Dans ce cas, le prix de revient suite à la souscription de l’investisseur dans 500.000 actions nouvelles s’élève à 5.010.000 TND, (8 TND × 500.000 actions + 1.010.000 TND).

L’investisseur a décidé en date du 20 juin 2012, de céder la totalité de ses actions, le cours de la bourse s’élève à cette date à 15 TND.

Dans ce cas, la retenue à la source due au titre de la plus value réalisée est calculée comme suit :

*Détermination de la plus value imposable :*

* Le prix de cession des titres

· Le produit de cession brut : 15 TND × 500.000 = 7.500.000 TND

· Les frais prélevés par la Bourse de Tunis et par l’intermédiaire en bourse chargé de la transaction : 1% de la valeur de la cession : 1% × 7.500.000 TND = 75.000 TND

· Le produit net de la cession : 7.500.000 TND - 75.000 TND = 7.425.000D

* La plus value réalisée : 7.425.000 TND –5.010.000 TND = 2.415.000 TND

*La retenue à la source due :*

2.415.000 TND × 10% = 241.500 TND

*Plafond de retenue à la source*

7.500.000D × 2.5% = 187.500 TND

Dans ce cas, la retenue à la source due est de : 187.500 TND au lieu de 241.500 TND.

**CAS PARTICULIER**

**(Cas de non imposition malgré l’existence d’un établissement stable)**

**I-Les entreprises de navigation maritime ou aérienne (article 8)**

Cette branche d’activité présente plusieurs particularités qui justifient le régime ***dérogatoire*** qui lui est accordé. En effet, ces entreprises ne réalisent pas leurs bénéfices en un lieu précis, leurs activités se déroulent souvent en haute mer en dehors de la souveraineté des Etats.

L’application du critère de l’établissement stable retenu pour les autres entreprises ne peut pas résoudre le problème de la double imposition.

La solution proposée par les modèles de convention est relative au principe de l’imposition unique des bénéfices dans le pays du ***siège de la direction effective*** de l’entreprise.

Ainsi et par dérogation au principe d’imposition selon le critère de l’établissement stable, les bénéfices proviennent de l’exploitation de navires ou d’aéronefs ne sont imposables que dans l’Etat contractant ou le siège social (siège de direction effective) de l’entreprise est situé. La quasi-totalité des conventions signées par la Tunisie ne consacre cette solution que dans le domaine du trafic international.

L’expression « trafic international » s’entend des opérations de transport de personnes ou/et de marchandises d’un point en Tunisie vers un autre point situé dans un autre Etat et inversement, ce qui exclut donc tout transport assuré entre deux points situés à l’intérieur du territoire Tunisien.

Dans ce cadre, les entreprises de transport maritime et aérien opérant en trafic international ayant leur siège en Tunisie sont soumises à l’impôt sur les sociétés en Tunisie tant à raison des bénéfices réalisés en Tunisie qu’a raison de ceux réalisés par leurs succursales implantées dans les pays ayant conclu des conventions de non double imposition avec la Tunisie. Parallèlement à l’imposition des bénéfices, les pertes subies dans le cadre de ces succursales sont imposables sur les bénéfices réalisés par le siège en Tunisie.

En revanche, les entreprises de transport maritime et aérien internationale, ayant leur siège dans un Etat ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, échappent à l’imposition en Tunisie à raison des bénéfices réalisés par leurs succursales implantées en Tunisie.

Néanmoins, il ya lieu de signaler, que la non imposition en Tunisie des bénéfices réalisés par les succursales Tunisiennes des entreprises de transport international dont le siège de direction effective est à l’étranger ne porte que sur l’impôt sur les sociétés, de ce fait les autres impôts et taxes demeurent dus en Tunisie telles que la taxe de formation professionnelle, la contribution au fonds de promotion des logements au profit des salariés et la taxe sur les établissement à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivité locale.

La plupart des conventions conclues par la Tunisie envisagent également le cas ou le siège de direction de l’entreprise est situé à ***bord d’un navire ou d’un bateau***. Dans cette hypothèse, elles prévoient que le pouvoir d’imposition est alors attribué à l’Etat ou est situé le ***port d’attache*** de ce navire ou de ce bateau. A défaut de port d’attache, le pouvoir d’imposition est alors attribué à ***l’Etat contractant*** dont l’exploitant du navire ou du bateau est un ***résident***.

**II-Les agents d’assurances**

Les entreprises d’assurances constituent un cas particulier puisqu’elles ne sont pas visées dans le modèle de l’OCDE, elles ont fait au contraire l’objet d’un paragraphe spécial dans le modèle de l’ONU. Ce modèle adopte pour ce type d’entreprise le critère de la ***perception des primes*** « une entreprise d’assurance d’un Etat contractant est considéré, sauf en matière de réassurance, comme ayant un ***établissement stable*** dans l’autre Etat si elle ***perçoit des primes*** sur le territoire de cet Etat ou ***assure des risques*** qui y sont encourus, par l’intermédiaire d’une personne ***autre*** qu’un agent jouissant d’un statut ***indépendant*** » ces dispositions sont reprises par la majorité des conventions conclues par la Tunisie.

**CHAPITRE 7**

**LES ASPECTS INTERNATIONAUX DE LA TVA TUNISIENNE**

**I-La territorialité de la TVA**

Les opérations imposables visées par l’article premier du code de la TVA, ne sont soumises à la TVA que dans la mesure où elles sont effectuées en Tunisie. Ainsi, le principe territorial est nécessaire pour la délimitation géographique du lieu d’imposition des opérations imposable.

***Pour les ventes :*** en application de l’article 3 du code de la TVA, une vente est réputée faite sur le territoire fiscal Tunisien.

***Pour les transactions immatérielles :*** La notion de territorialité en matière de TVA est étroitement liée non pas au lieu ou le service est rendu mais à celui ou il est utilisé.

***Pour le transport international :*** en application des articles 1 et 3 du code de la TVA, la prestation de transport de personnes ou de marchandises est considérée comme une opération imposable à la TVA lorsqu’elle est réalisée en Tunisie. Cependant, et en application du point 28 du tableau A annexé au code de TVA, certaines catégories de transport international sont exonérées. Il s’agit :

* Du transport maritime et de la consignation des navires ;
* Du transport aérien international à l’exclusion des services rendus en contrepartie de la vente des billets de voyage ;
* Et des services aériens, sous réserve de réciprocité.

**👉** Il en résulte que le transport routier international de personnes ou de marchandises constitue, en l’absence d’une exonération expresse du code de la TVA, une opération imposable en Tunisie pour la partie du trajet située sur le territoire national.

**II- La TVA et le commerce extérieur**

Dans le cadre du système de la TVA, marqué par le principe de la neutralité, il est logique que les importations soient taxées lors du franchissement des frontières afin que les marchandises importées soient dans les mêmes conditions de concurrence que celle fabriquées localement.

**1-L’imposition des importations**

En application de l’article 3 du code de la TVA, une marchandise importée est considérée comme livrée en Tunisie des lorsqu’elle est livrée à une personne autre que celle dont le numéro d’identification en douane a été utilisé pour le dédouanement.

En application de l’article 5 du code de la TVA, le fait générateur de la TVA pour les importations est constitué par le dédouanement de la marchandise.

**2-L’exonération des exportations**

Les opérations d’exportation de biens ou de services effectuées par les assujettis sont exonérées de la TVA.

La justification de l’exportation des biens résulte principalement de la production d’une déclaration d’exportation visée par la douane.

En ce qui concerne l’exportation de service, il suffit que le prestataire fournisse la preuve que le service effectué a été fait pour le compte de clients qui ***l’utilisent hors*** de la Tunisie.

**III-Le régime des entreprises étrangères au regard de la TVA**

Une entreprise étrangère, même qu’elle ne disposerait pas d’un établissement en Tunisie, peut réaliser des recettes pour lesquelles la TVA est due en Tunisie. Elle peut également engager des dépenses grevées de TVA Tunisienne. Le principe de neutralité voudrait que l’entreprise étrangère soit alors traitée exactement comme l’entreprise Tunisienne, tant en ce qui concerne le paiement de la TVA due à raison des recettes que la déduction de la TVA grevant les dépenses.

**1-Les entreprises étrangères établies en Tunisie**

La stricte lecture de l’article 19 du code de la TVA nous permet d’écarter du régime dérogatoire au droit commun, instauré par ce dernier texte, les entreprises étrangères qui sont établies en Tunisie.

**👉** La notion d’établissement est à rapprocher de celle qui est applicable en matière d’impôt sur le revenu des personnes physiques et d’impôt sur les sociétés.

Les entreprises étrangères établies en Tunisie sont soumises au même régime et aux mêmes obligations comptables et déclaratives que les entreprises Tunisiennes effectuant des opérations identiques.

**2- Les entreprises étrangères non établies en Tunisie**

Etant donné que la TVA est un impôt objectif, ce qui importe ce n’est pas le lieu de la localisation du redevable de la taxe, mais c’est plutôt le lieu de la localisation de la transaction. C’est pour cette raison qu’une entreprise non établie en Tunisie pourrait être concernée par la TVA lorsqu’elle effectue en Tunisie une opération imposable.

En effet, l’article 19 du code de la TVA tel que modifié par les articles 55 et 56 de la loi de finances pour la gestion de l’année 2003, ont prévu l’institution d’une ***retenue à la source au titre de la TVA*** due sur les opération réalisées par les personnes physiques ou morales ***n’ayant pas d’établissement en Tunisie***. Cette retenue est ***libératoire*** de ladite taxe. En outre, les mêmes articles ***ont permis*** aux personnes concernées par la retenue à la source d’opter pour la déclaration de la taxe objet de la retenue et de déduire la TVA supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la taxe et ce conformément à la législation en vigueur.

**2-1L’amélioration du recouvrement de la TVA**

En application des nouvelles dispositions de l’article 19 du code de la TVA, il est institué une retenue à la source au titre de la TVA due par les personnes physiques et les personnes morales n’ayant pas un établissement en Tunisie et qui y effectuent des opérations soumises à la TVA.

Cette retenue à la source, qui est ***libératoire*** de la TVA à l’égard de l’assujetti non établi en Tunisie, doit ***obligatoirement*** être opérée par le client Tunisien (débiteur des sommes à payer) au moment du paiement du prix et ***doit être reversée*** dans le mois suivant à la recette des finances compétente.

Le client qui a effectué la retenue à la source de la TVA, délivre à la personne morale ou à la personne physique une attestation relative au montant de la TVA retenue. Toutefois, le défaut de respect de cette obligation par le client Tunisien entraine l’application d’une amende égale au montant non retenu qui sera même doublée en cas de récidive dans un délai de deux ans.

**2-2La clarification de l’obligation fiscale à l’égard de la TVA**

En principe la retenue à la source opérée par le client Tunisien au titre de la TVA due par une personne non établie en Tunisie est libératoire de ladite taxe. Cependant, cette entreprise peut toujours opter pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas lesdites personnes bénéficient de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la dite taxe. En cas d’apparition d’un crédit, ce dernier est restituable conformément à la législation en vigueur.

1. **La déclaration de la TVA**

Les personnes morales et les personnes physiques n’ayant pas d’établissement en Tunisie et ayant supporté la retenue à la source de la TVA au taux de 100% au titre des opérations réalisées en Tunisie et soumises à ladite taxe peuvent déclarer la TVA objet de la retenue à la source et déduire la TVA ayant grevé les marchandises et services nécessaire à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe.

A cet effet, elles doivent :

* Déposer une déclaration d’existence selon un modèle établi par l’administration fiscale, auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège du représentant de la personne n’ayant pas d’établissement en Tunisie et à défaut auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège de son client en Tunisie.
* Déposer une déclaration de la TVA.
1. **La restitution de la TVA**

L’article 55 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l’année 2003 a prévu qu’en cas de crédit de TVA provenant de la déclaration de la TVA des personnes physiques ou morales concernées par la retenue à la source de la TVA, il peut être restitué conformément aux dispositions de l’article 15 du code de la TVA.

Sur la base de ce qui précède et conformément aux dispositions de l’article 32 du code des droits et des procédures fiscaux, la restitution de la TVA provenant de l’opération de la retenue à la source s’effectue directement auprès du receveur des finances sur la base d’une demande visée par le chef du centre de contrôle fiscal.

***Exemple 1 :***

Supposons qu’un bureau d’étude étranger n’ayant pas d’établissement en Tunisie qui a réalisé une étude au profit d’une société Tunisienne au cours du mois de mars 2012 pour un montant hors TVA de 100.000,000 TND.

Le montant de la TVA du par retenue à la source : 100.000,000 × 12% = 12.000,000 TND et l’entreprise Tunisienne déclare et paie le TVA dans les vingt huit premier jours du mois de avril 2012.

 ***Exemple 2 :***

Soit un bureau d’expertise dans le domaine du bâtiment qui ait réalisé une étude au profit d’une entreprise Tunisienne au cours du mois de février 2012 pour un montant hors TVA de 80.000,000 TND, et que pour les besoins de ladite étude les expert relevant du bureau d’expertise susvisé ont acquis pendant leur séjour en Tunisie du matériel et des équipement bureautique pour une valeur de 2.000,000 TND. Ces acquisitions ont supporté une TVA de 360,000 TND.

Les frais de leur hébergement à l’hôtel s’élèvent à 5.000,000 TND hors TVA.

TVA du au titre de l’étude = 80.000,000 × 12% = 9.600,000 TND

Retenue à la source au titre de la TVA = 9.600,000 TND

Crédit de TVA = TVA du – (TVA déductible + TVA retenue à la source) = 9.600,000 – (360,000 + 600,000 + 9.600,000) = 960,000 TND.