

FISCALITE INTERNATIONALE

TITRE II

Les retenues à la source sur les rémunérations Versées aux non résidents

Les non résidents sont soumis en Tunisie à une obligation fiscale dite limitée. En effet, ils ne sont imposables en Tunisie qu'en raison de leurs revenus de source tunisienne, généralement sous la forme de retenue à la source libératoire.

Lorsque le non résident est un ressortissant d'un pays qui a conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition et que le revenu est imposable en Tunisie, il est fait application, pour déterminer les taux et les modalités d'imposition des revenus de source tunisienne de deux principes: le principe de non discrimination et le principe de non aggravation.

Chapitre 1

Règles générales régissant l'imposition des non résidents

Pour qu'un revenu versé à un non résident ne soit pas imposable en Tunisie, il faut que sa non imposition soit expressément prévue par une disposition légale de droit interne ou que son imposition ne soit pas prévue par la convention fiscale de non double imposition lorsqu'une telle convention existe entre la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire, ce qui illustre le principe selon lequel «le droit d'imposer ne se présume pas» (Section 1). Les conventions fiscales internationales dûment ratifiées bénéficient d'un statut supérieur aux lois internes (Section 2). Lorsque le bénéficiaire de la rémunération est un ressortissant d'un pays avec lequel la Tunisie a conclu une convention de non double imposition, le régime fiscal qui lui est applicable est en outre régi par le principe de non discrimination (Section 3) et la règle de non aggravation (Section 4). Enfin, nous examinerons les aménagements apportés aux règles d'imposition des étrangers qui disposent du statut d'établissement stable (Section 5).

Section 1. Le droit d'imposer ne se présume pas

Pour qu'un revenu de source tunisienne versé au profit d'un non résident ne soit pas imposable en Tunisie, il faut que cette dispense de l'impôt soit prévue par une disposition légale de 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.

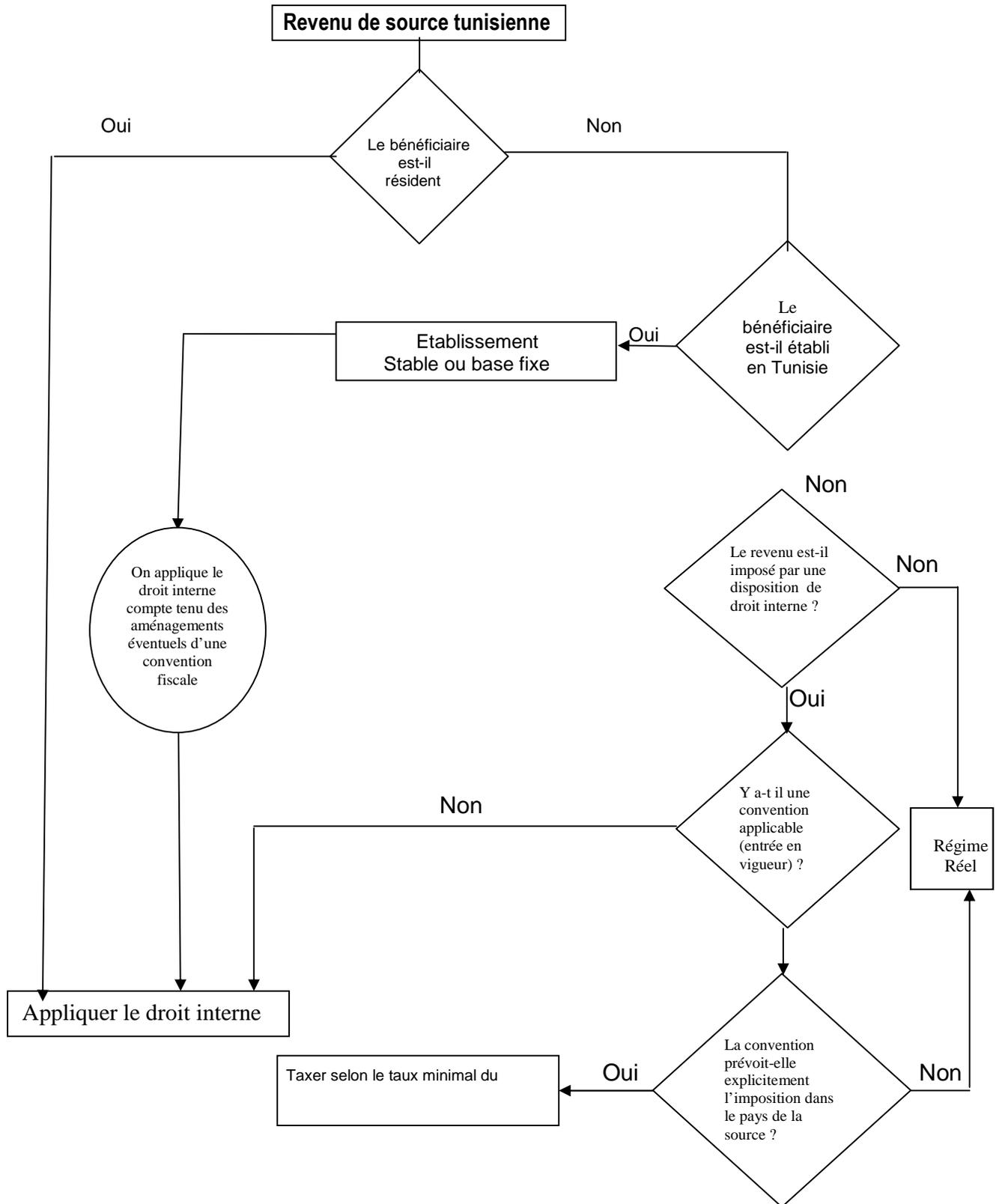
A contrario, en présence d'une convention fiscale internationale, pour qu'un revenu de source tunisienne soit imposable en Tunisie, il faut que son imposition ne soit pas écartée par une disposition de droit interne et que son imposition dans le pays de la source soit explicitement prévue par la convention fiscale de non double imposition.

En effet, dans le domaine de la fiscalité internationale, le droit d'imposer ne se présume pas. Ainsi, «lorsque la convention ne donne pas explicitement à un Etat le droit d'imposer un revenu, un tel droit ne doit pas se présumer»²⁸

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

- 1) S'assurer que ledit revenu est imposé par une disposition de droit interne.
- 2) S'assurer, ensuite, que la convention fiscale de non double imposition permet expressément de l'imposer dans le pays de la source.
- 3) 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.

²⁸ Bruno GOUTHERE, les impôts dans les affaires internationales, Editions Francis Lefebvre, page 148. Maître GOUTHIERE ajoute que le droit d'imposer ne se présume pas même, en principe, au profit de l'Etat de résidence du bénéficiaire.



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 ;²⁹
- 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 II 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

(1) Il s'agit des revenus distribués au sens de l'alinéa «a» du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS, des tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration visés au paragraphe 3 de l'article 30 dudit code et des revenus visés à l'article 31 du même code.

²⁹ Il s'agit des revenus distribués au sens de l'alinéa "a" du paragraphe II et du paragraphe II bis de l'article 29 du code de l'IRPP et de l'IS, des tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration visés au paragraphe 3 de l'article 30 dudit code et des revenus visés à l'article 31 du même code.

la fois imposé par une disposition de droit interne et une disposition de la convention de non double imposition.

Section 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.

La nouvelle réserve formulée de façon pertinente par la constitution depuis la loi constitutionnelle du 27/10/1997 est conforme à une pratique généralement admise en matière de fiscalité internationale.

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.

Ceci a pour conséquence que les dispositions de la convention qui se révèlent contraires à la loi interne l'emportent sur ladite loi. Néanmoins, 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.

Cette règle de non aggravation appliquée par la Tunisie n'est pas observée par tous les pays dans le monde. Il est même possible d'affirmer qu'au plan international, cette branche particulière du droit fiscal est celle qui connaît le plus d'arbitraire et d'interprétation administrative tendancieuse et chauvine, bien que le droit fiscal international soit, conceptuellement, fondé sur le principe de la non discrimination.

Section 3. Le principe de non discrimination

Toutes les conventions de non double imposition contiennent une disposition 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.

La règle de non discrimination n'interdit pas, non plus, qu'un Etat réserve des avantages fiscaux à ses propres organismes publics ou services publics ou à des établissements

privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique. En revanche, 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).

C'est à dessein que la disposition est rédigée sous la forme négative. En effet, une telle formulation vise à proscrire que les étrangers soient traités de façon défavorable par rapport aux nationaux mais pas l'inverse. Rien ne s'oppose, en effet, à ce qu'un Etat accorde certains aménagements ou facilités à des personnes étrangères et dont ne profitent pas les nationaux. 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. La question se pose alors de savoir s'il est juridiquement acceptable qu'un Etat institue une imposition spécifique aux revenus versés à des étrangers comme c'est le cas de la taxe sur la valeur des contrats conclus avec les artistes étrangers?

Section 4. La règle de non aggravation

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.

Section 5. Modalités d'imposition des établissements stables

Le régime applicable aux rémunérations versées aux entreprises étrangères est largement dépendant:

- de leur statut en Tunisie, selon qu'elles disposent ou qu'elles doivent disposer ou non d'un établissement stable (ou d'une base fixe),
- selon que l'opération est rattachée ou rattachable ou au contraire dissociable et non rattachée audit établissement,
- et selon qu'il s'agit ou non de travaux de construction, de montage ou de contrôle ou de membres de groupement de sociétés, dont la durée des travaux ou du marché de prestations ne dépasse pas 6 mois.

Chapitre 2

Retenue à la source libératoire au titre des travaux de construction, des opérations de montage ou de surveillance et membres de groupements de sociétés

Les personnes étrangères non établies qui réalisent en Tunisie des travaux de construction, des opérations de montage et des travaux de contrôle ainsi que les membres ou coparticipants de groupements constitués en Tunisie pour la réalisation d'un marché bien déterminé et dont chaque membre procède à la réalisation des travaux ou du marché en son nom personnel, sont passibles de l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source (aux taux de 5%, 10% ou 15% selon la nature des travaux) et ce, dans le cas où les conditions de réalisation leurs confèrent le statut d'établissement stable et que les travaux de construction ou les opérations de montage ou les services ou autres travaux ne dépassent pas 6 mois en Tunisie.

Toutefois, les personnes éligibles au régime de la retenue libératoire peuvent opter pour le paiement de l'impôt selon le régime réel.

Le régime de la retenue à la source libératoire qui a visé d'assouplir les obligations fiscales et comptables pour les établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période ne dépassant pas six mois n'a, probablement, pas rencontré de succès pratique en raison du nombre réduit des opérateurs étrangers qui répondent aux conditions exigées, des incertitudes liées à la période de six mois, à l'importance des taux de retenue à la source, qui dans l'hypothèse du taux de 15%, par exemple, suppose un bénéfice supérieur à 50% du chiffre d'affaires hors TVA et du maintien des obligations déclaratives relatives à l'obligation de retenir à la source, à la TVA, à la TCL, à la TFP, au Foprolos et à la CNSS.

Section 1. Imposition par voie de retenue à la source libératoire

§ 1. Personnes visées par le régime de la retenue libératoire

L'imposition par voie de retenue à la source libératoire s'applique aux personnes suivantes qui auraient été considérées comme étant établies sans les dispositions du régime de retenue à la source libératoire:

- les personnes physiques et les personnes morales non résidentes qui réalisent en Tunisie des travaux de construction, des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant pour une période qui ne dépasse pas six mois,

- les associés et les membres non résidents des sociétés et des groupements visés à l'article 4 et au paragraphe 5 de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS et qui exécutent en Tunisie, pour une période qui ne dépasse pas six mois, un marché déterminé et dont chaque

membre ou associé réalise en son nom personnel sa quote-part dans les travaux et services constituant l'objet de la société ou du groupement.

Le régime de la retenue libératoire ne s'applique pas donc aux personnes non résidentes dont les activités dépassent en Tunisie six mois et aux associés ou aux membres des sociétés de personnes, des sociétés et groupements dont les activités et services ont une durée supérieure à six mois.

§ 2. Marchés et services concernés par le régime de la retenue libératoire

Le régime de la retenue libératoire s'applique lorsque la durée des travaux de construction, opérations de montage, activités de surveillance ou autres services ne dépasse pas six mois en Tunisie, aux:

- chantiers de construction: il s'agit de la construction de bâtiments, de routes, de ponts, de canaux, ainsi que des opérations de rénovation desdits bâtiments, routes, ponts ou canaux lorsqu'elles supposent d'importants travaux de structure et ne sont pas limitées à la seule maintenance ou à la décoration,
- opérations de montage et activités de surveillance s'y rattachant, et
- tous les services et travaux effectués personnellement par les associés et les membres des sociétés de personnes et des sociétés et groupements soumis au même régime fiscal des sociétés de personnes.

La période de six mois commence à courir à partir de la date du commencement des travaux, des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant, y compris les travaux préparatoires jusqu'à ce que ces travaux ou opérations ou activités soient terminés et ce, même dans le cas où la période de six mois chevauche sur deux années.

Les interruptions pour quelque motif que ce soit (saisonniers, momentanées, ...) entrent dans le calcul de la période de six mois.

La doctrine administrative précise que dans le cas où l'entreprise qui s'est chargée d'exécuter les services, les opérations ou les travaux relatifs au même marché sous-traite une partie à des sous-traitants, le temps passé par chaque sous-traitant doit être considéré comme temps consacré par l'entreprise au marché et pris ainsi en considération pour la détermination de la période de six mois.

Toutefois, pour déterminer la durée de six mois, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entreprise a déjà passé pour l'exécution d'autres marchés qui n'ont aucun lien avec le marché concerné.

§ 3. Taux de la retenue à la source

Les personnes éligibles au régime de la retenue à la source libératoire sont soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés par voie de retenue à la source libératoire aux taux suivants calculés sur une base taxes comprises:

- 5% du montant brut des rémunérations pour les travaux de construction,
- 10% du montant brut des rémunérations pour les opérations de montage,
- 15% du montant brut des rémunérations pour les activités de surveillance ainsi que pour

toutes les autres activités et services réalisés par les associés ou membres de sociétés ou groupements susmentionnés.

La retenue à la source doit être opérée par les débiteurs des sommes revenant aux personnes non résidentes en question et ce, à l'occasion de chaque paiement, qu'il soit à titre d'avance ou d'acomptes ou de règlement définitif des prestations déjà effectuées.

§ 4. Obligations fiscales incombant aux personnes concernées

Les personnes qui sont soumises à la retenue à la source libératoire, bien qu'elles soient établies en Tunisie, sont dispensées:

- de la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- du dépôt de la déclaration de l'IR ou de l'IS.

Toutefois, elles demeurent soumises à l'obligation d'effectuer et de reverser les retenues à la source prévues par les articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS dans le cas où elles paient des montants passibles de la retenue à la source et de déposer la déclaration mensuelle de la retenue à la source.

Elles restent tenues également de déposer les déclarations mensuelles relatives, notamment, à la taxe sur la valeur ajoutée et aux autres droits et taxes assis sur le chiffre d'affaires, à la taxe de formation professionnelle, à la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés et à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

Compte tenu de l'ampleur des obligations déclaratives maintenues qui, en toute vraisemblance, rendent l'appui sur une comptabilité bien organisée nécessaire, on peut se demander si la dispense de tenue de comptabilité est réellement opérante?

§ 5. Incidence des conventions de non double imposition sur le régime de retenue libératoire

1) En ce qui concerne les chantiers de construction, les opérations de montage et les activités de surveillance

En vertu des dispositions des conventions fiscales de non double imposition, les bénéficiaires réalisés dans le cadre des chantiers de construction, des opérations de montage et des activités de surveillance s'y rattachant ne sont soumis à l'impôt en Tunisie que dans le cas où leur durée dépasse la période fixée par la convention. Certaines conventions combinent pour les opérations de montage et les activités de surveillance s'y rattachant, entre la durée et le coût du montage par rapport au prix de cession des équipements.

En conséquence, et compte tenu des dispositions conventionnelles prévues en la matière, le régime de la retenue libératoire ne s'applique que dans le cas où la durée des chantiers, des opérations de montage 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 pour rendre les conditions d'imposition correspondant à celles de l'établissement stable remplies.

Dans le cas contraire, aucune imposition n'est due au titre des bénéficiaires réalisés en Tunisie provenant des chantiers de construction, des opérations de montage, ou des activités de surveillance s'y rattachant.

Pour le cas particulier des opérations de montage et des activités de surveillance, lorsque la convention conclue par la Tunisie avec le pays du bénéficiaire des rémunérations fixe une

période inférieure à six mois avec la condition que les frais du montage dépassent 10% du prix des équipements et machines vendus et dans la mesure où cette condition se trouve remplie, les entreprises concernées seront considérées comme établies en Tunisie et de ce fait passibles de la retenue à la source libératoire.

Exemple 1 : 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 D.

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: $316.000 \text{ D} \times 10\% = 31.600 \text{ D}$.

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 2: Reprenons les données de l'exemple 1 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.

2) En ce qui concerne les associés et membres des sociétés de personnes et des groupements ayant le même régime fiscal des sociétés de personnes

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 nom personnelles 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 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: 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 co-signataires 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 au 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 réalisés 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 réalisées.

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

Section 2. Option pour l'imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés

Les personnes physiques ou les personnes morales concernées par le régime de la retenue à la source libératoire peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des travaux, opérations, activités et services visés par le régime de la retenue libératoire. Les revenus ou bénéfices nets sont déterminés, dans ce cas, conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS.

§ 1. Modalités de l'exercice de l'option

L'option pour l'imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés est exercée par voie d'une demande qui doit être déposée par les personnes concernées auprès du bureau du contrôle des impôts compétent et ce, lors du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS par la société, par le groupement ou par lesdites personnes.

La demande d'option est formulée en double exemplaire. Le chef du bureau du contrôle des impôts compétent y appose son visa et remet une copie à l'entreprise concernée qui se charge de la présenter au débiteur des sommes objet de la retenue à la source. Une copie de la demande visée est conservée dans le dossier fiscal de l'intéressé.

À défaut de production par l'intéressé de la demande d'option visée par les services du contrôle fiscal, le débiteur des sommes est tenu d'effectuer la retenue à la source au taux de 5%, 10% ou 15% selon le cas.

§ 2. Effets de l'option au régime du bénéfice réel

En cas d'option pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés, les personnes sont soumises à toutes les obligations fiscales et comptables incombant aux personnes établies en Tunisie dont notamment la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, le dépôt de la déclaration d'existence, des déclarations mensuelles et des déclarations annuelles relatives à l'IR ou à l'IS.

La retenue à la source est effectuée dans ce cas par le débiteur des sommes selon les taux fixés par l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS en fonction de la nature de la rémunération,

soit:

- 1,5% pour les travaux de construction, opérations de montage et pour les autres services,
- 5% pour les activités de surveillance et toutes les rémunérations relevant des honoraires.

Cette retenue à la source est déductible de l'IR ou de l'IS dû, par les personnes concernées, sur la base de leurs revenus ou bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités

rattachées à leur établissement en Tunisie.

§ 3. Sanctions du non respect des obligations fiscales et comptables

En cas d'option pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités visées par le régime de retenue libératoire et du non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû ne peut, dans tous les cas, être inférieur au montant de l'impôt calculé sur la base de la retenue à la source libératoire par type de travaux ou d'activités.

Exemple: Soit une entreprise résidente d'un Etat non lié avec la Tunisie par une convention de non double imposition qui ait été choisie dans le cadre d'un appel d'offre international pour la participation à la construction d'une autoroute et dont la durée des travaux qui lui sont confiés est fixée à cinq mois.

Dans ce cas, l'entreprise peut être imposée sur la base d'une retenue à la source libératoire.

Toutefois, ladite entreprise a opté pour le paiement de l'impôt sur la base des bénéfices nets réalisés au titre dudit marché. À ce titre, elle a dégagé un bénéfice net de 100.000 0 pour un chiffre d'affaires brut de 3 MD.

Si on suppose qu'à l'occasion de la cessation de l'activité de l'entreprise, les services du contrôle fiscal aient rejeté la comptabilité. Dans ce cas, l'impôt minimum exigible par l'entreprise est de : $3 \text{ MD} \times 5\% = 150.000 \text{ D}$

Section 3. Revue de la doctrine administrative

(1) Travaux de montage, de construction ou de contrôle et membres de groupement de sociétés dont la durée des travaux ou du marché est inférieure à 6 mois: Dans une prise de position (936) du 28 juin 2004, la DGELF a précisé le régime d'IS et de TVA applicable

à des opérations de montage et de formation réalisées par une société italienne:

En matière de TVA:

Les opérations de montage sont soumises à la TVA au taux de 18% ; en revanche, les services de formation sont soumis à la TVA au taux de 10%.

Toutefois, en cas de facturation globale sans distinction entre les opérations de montage et les services de formation, le taux de TVA à appliquer est 18%.

La TVA facturée par la société étrangère doit faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 100%. Toutefois, ladite société peut déclarer la TVA ayant fait l'objet de retenue à la source et déduire la TVA supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la TVA. En cas d'excédent, il peut faire l'objet de restitution sur demande.

En matière d'IS :

Les opérations de montage réalisées en Tunisie et qui n'ont pas dépassé 6 mois ne confèrent pas le statut d'établissement stable à la société étrangère au sens de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Italie et sont, de ce fait, non soumises à l'IS.

Les opérations de formation qualifiées d'assistance technique ne relèvent pas de la définition des redevances donnée par la convention Tuniso-Italienne. En conséquence, les rémunérations payées à ce titre ne sont soumises à aucune retenue à la source.

(2) Régime fiscal des opérations de montage et de surveillance: Dans une prise de

position (1206) de J'année 2004, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à l'importation

d'équipements et de matériels par une entreprise publique dans les hypothèses où elle est suivie ou non par des opérations de montage et de surveillance:

Importation d'équipements non suivie par des opérations de montage et de surveillance:

Dans ce cas, les équipements et matériels importés directement par l'entreprise publique ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

En matière de TVA, les équipements et pièces de rechange nécessaires à l'activité du transport ferroviaire sont exonérés de TVA.

Importation d'équipements suivie par des opérations de montage et de surveillance:

Les opérations de montage et de surveillance s'y rattachant sont considérées exercées dans le cadre d'un établissement stable dans la mesure où leur durée n'excède pas 6 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent un pourcentage de 10% des machines ou équipements vendus (Allemagne). Dans ce cas, la société allemande est soumise à l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% au titre des opérations de montage et au taux de 15% au titre des opérations de surveillance.

Néanmoins, la société allemande peut opter pour l'imposition selon le régime réel (1835%). Dans ce cas, les sommes payées par l'entreprise publique et dont le montant atteint 1 .000 dinars TTC au titre des opérations de montage sont passibles de la retenue à la source au taux de 1,5%. En revanche, les sommes payées au titre des opérations de surveillance sont passibles de la retenue à la source au taux de 5%³⁰

³⁰ Bien que passibles d'une TVA au taux de 18%, les opérations de surveillance sont assimilées aux honoraires et restent éligibles à la retenue à la source au taux de 5% en régime intérieur.

.En matière de TVA, les équipements et pièces de rechange nécessaires à l'activité du transport ferroviaire sont exonérés de TVA.

Les opérations de montage et de surveillance sont passibles de la TVA au taux de 18%. Cette TVA doit faire l'objet d'une retenue à la source aux taux de :

- 50% en cas d'option pour le régime réel de l'établissement stable en Tunisie;
- 100% au cas où la société allemande n'est pas résidente en Tunisie.

(3) Marché de fourniture et de montage d'équipements: Dans une prise de position (430) du 7 février 2004, la DGELF a précisé que l'importation d'équipements par une société tunisienne, dans le cadre d'un marché de fourniture et de montage d'équipements conclu avec un établissement stable, directement au nom de la société tunisienne auprès de la société mère établie à l'étranger n'est soumise à aucune retenue à la source.

En revanche, lesdits équipements sont passibles de la TVA au taux de 18%. Le prix étant payé directement à la société mère à l'étranger, l'établissement ne doit pas facturer le prix des équipements.

(4) Acquisition d'équipements, opérations de montage et assistance technique: Dans une prise de position (1350) du 3 septembre 2004, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à certaines opérations réalisées par un établissement public avec des personnes non résidentes en Tunisie:

Les sommes payées au titre de l'acquisition de matériels et équipements

Les équipements et matériels importés directement par l'établissement public ne sont passibles d'aucune retenue à la source. Toutefois, au cas où la facturation est effectuée par un établissement stable appartenant à l'entreprise étrangère, les sommes payées par l'établissement public seront passibles de la retenue à la source au taux de 1,5%. Les bénéfices réalisés par ledit établissement stable sont soumis à l'impôt en Tunisie au taux de 35%.

Sommes payées à une société française au titre des opérations de montage et de l'assistance technique:

Opérations réalisées dans le cadre d'un établissement stable: Les opérations de montage ou de surveillance s'y rattachant sont considérées exercées dans le cadre d'un établissement stable dans la mesure où leur exécution dépasse 6 mois ou lorsque leur durée excède 3 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent un pourcentage de 10% des machines ou équipements vendus.

Dans ce cas, les opérations de montage y compris l'assistance technique sont imposables dans le cadre de l'établissement stable.

Toutefois, lorsque la durée du chantier est inférieure à 6 mois, la société française est soumise à l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% au titre des opérations de montage, de formation et d'assistance technique. Néanmoins, elle peut opter pour le régime réel (18 35%).

Opérations non réalisées dans le cadre d'un établissement stable: Au cas où les opérations de montage ne sont pas constitutives d'un établissement stable, les revenus réalisés par la société française ne sont pas imposables en Tunisie. De même pour les revenus provenant de l'assistance technique.

Sommes payées à une société allemande au titre des opérations de montage et de la concession de l'usage et de l'exploitation de programmes de gestion et documentation s'y rattachant:

Opérations réalisées dans le cadre d'un établissement stable: Les opérations de

montage

ou de surveillance s'y rattachant sont considérées exercées dans un établissement stable dans la mesure où leur durée d'exécution dépasse 6 mois ou lorsque leur durée n'excède pas 6 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent un pourcentage de 10% des machines ou équipements vendus.

Dans ce cas, les opérations de montage y compris les rémunérations au titre de la concession de l'usage et l'exploitation de programmes de gestion et documentation s'y rattachant sont imposables dans le cadre de l'établissement stable.

Toutefois, lorsque la durée du chantier est inférieure à 6 mois, la société allemande est soumise à l'impôt en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% tout en ayant la possibilité d'opter pour le régime réel (IS 35%).

Opérations non réalisées dans le cadre d'un établissement stable: Au cas où les opérations de montage ne sont pas constitutives d'un établissement stable, les revenus réalisés par la société allemande au titre des opérations de montage ne sont pas imposables en Tunisie.

Toutefois, les rémunérations au titre de la concession de l'usage et l'exploitation de programmes de gestion et documentation s'y rattachant sont soumises à la retenue à la source au titre des redevances au taux de 10% et ce, en vertu de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Allemagne. En cas de prise en charge de la retenue par l'office tunisien, le taux de retenue s'élève à 17,64%.

(5) Régime d'IS applicable aux opérations de montage réalisées par une entreprise chinoise: Dans une prise de position (1546) du 2 juillet 2003, la DGELF a précisé qu'en absence de convention fiscale internationale de non double imposition³¹ les opérations de montage réalisées par une entreprise étrangère sont considérées réalisées dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie, et sont soumises à toutes les obligations fiscales de droit commun parmi lesquelles le paiement de l'impôt au taux de 35%.

Toutefois, à partir du premier janvier 2004, les personnes non résidentes qui réalisent des opérations de montage sont soumises à l'IR ou à l'IS par voie de retenue à la source et ce, dans le cas où les opérations de montage, bien qu'entraînant établissement en Tunisie, ne dépassent pas 6 mois. La retenue à la source libératoire est opérée au taux de 10%.

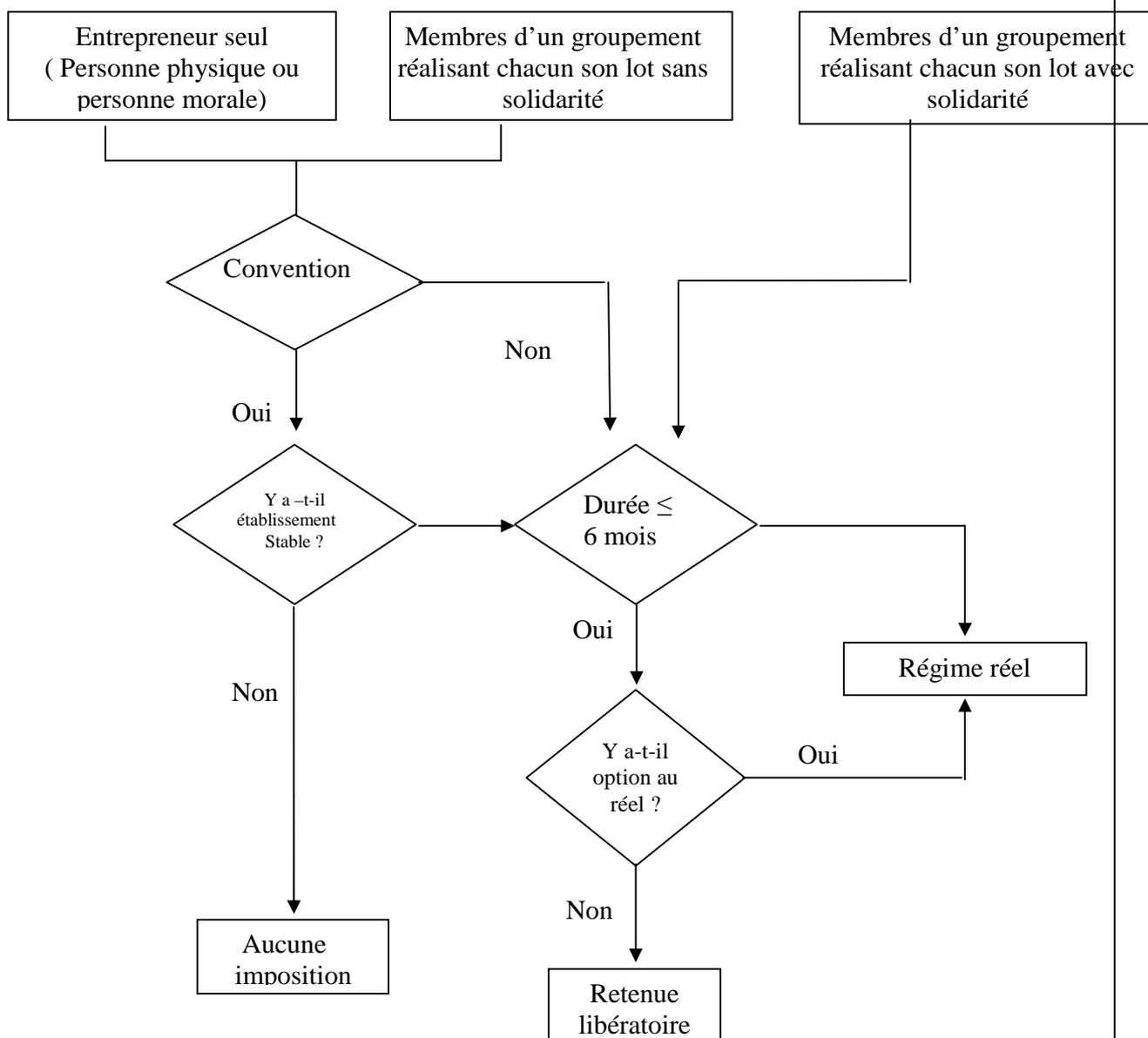
Les personnes susvisées peuvent, toutefois, opter pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés (régime réel).

³¹ La convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et la République populaire de Chine est approuvée en vertu de la loi n°2003-25 du 14 avril 2003 (Jort n°31 du 1 8 avril 2003) et publiée en vertu du décret n°2003-2245 du 27 octobre 2003 (Jort n°89 du 7 novembre 2003).

Section 4. Dispositions des conventions de non double imposition conclues par la Tunisie relatives aux chantiers de construction, opérations de montage et de surveillance constituant un établissement stable

Le régime fiscal applicable aux chantiers de construction, opérations de montage et opérations de surveillance prévu par certaines conventions fiscales de non double imposition conclues par la Tunisie est déterminé dans le tableau suivant (Extrait note commune n° 41/2002)

Schéma illustrant le régime de la retenue libératoire au titre des travaux de construction, opérations de montage ou de surveillance et membres de groupement de sociétés



Pays	Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance constituant un établissement stable
(1) AFRIQUE DU SUD	Un chantier de construction des installations, des opérations de montage ou une activité de surveillance s'y exerçant dont la durée est supérieure à 6 mois.
(2) ALLEMAGNE	Un chantier de construction ou des opérations de montage, des activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée inférieure à six mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(3) AUTRICHE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 6 mois ou si ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que leurs frais sont supérieurs à 10% du prix de ces machines ou équipements.
(4) BELGIQUE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 6 mois ou si ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente des machines ou équipements ont une durée n'excédant pas 6 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(5) CANADA	Un chantier de construction quelle que soit la durée, des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant lorsque ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à 3 mois.
(5) CHINE	Un chantier de construction, des opérations de montage, des installations ou des activités de surveillance s'y rattachant si leur durée dépasse 6 mois.
(7) COREE DU SUD	Un chantier de construction ou des opérations de montage ou de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée est supérieure à 6 mois.
(S) DANEMARK	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 6 mois ou si ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente des machines et équipements ont une durée supérieure à trois mois et que leurs frais sont supérieurs à 10% du prix de ces machines ou équipements.
(9) EGYPTE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage lorsque leur durée dépasse 6 mois.
(10) EMIRATS ARABES-UNIS	Un chantier de construction, des opérations temporaires de montage et des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse 6 mois.
(11) ESPAGNE	Un chantier de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 9 mois ou si ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(12) ETATS-UNIS D'AMÉRIQUE	Un chantier de construction, de montage ou d'installation ou une installation de plate-forme de forage ou navire utilisé pour l'exploration ou le développement de ressources naturelles ou les activités de surveillance s'y rattachant dans la mesure où ce chantier ou ces activités dépassent la durée de 183 jours par période de 365 jours (y compris la période de toute activité de surveillance y rattachée).

(Suite)

Pays	Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance constituant un établissement stable
(13) FRANCE	Un chantier de construction ou des opérations de montage ou de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 6 mois ou si les opérations temporaires de montage ou les activités de surveillance faisant suite à la vente des machines ou équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(14) HONGRIE	Un chantier de construction ou de montage si sa durée dépasse 6 mois.
(15) INDONÉSIE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse 3 mois.
(16) ITALIE	Un chantier de construction ou de montage dont la durée est supérieure à 6 mois.
(17) JORDANIE	Un chantier de construction ou de montage dont la durée est supérieure à 6 mois.
(18) KOWEIT	Un chantier de construction, de montage ou une activité de surveillance s'y exerçant ,dont la durée est supérieure à 6 mois.
(19) LIBAN	Un chantier de construction, d'édification, d'assemblage ou de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant lorsque le chantier ou les travaux durent plus que 6 mois pendant toute période de 12 mois.
(20) LUXEMBOURG	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance dont la durée est supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(21) MALI	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant si leur durée dépasse 6 mois
(22) NORVEGE	Un chantier de construction, des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée est supérieure à 6 mois ou lorsque ce chantier, ces opérations temporaires de montage ou les activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée n'excédant pas 6 mois et que leurs frais sont supérieurs à 10% du prix de ces machines ou équipements.
(23) PAKISTAN	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque faisant suite à la vente de machines ou équipements, leur durée dépasse 6 mois ou lorsque faisant suite à la vente de machines ou équipements, les opérations de montage ou les activités de surveillance ont une durée excédant 3 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(24) PAYS.BAS	Un chantier de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à 6 mois.
(25) POLOGNE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, ces opérations temporaires de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 4 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.

(Suite et fin)

Pays	Chantiers de construction, opérations de montage et activités de surveillance constituant un établissement stable
(26) PORTUGAL	Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance y exercées dont la durée dépasse 6 mois.
(27) QATAR	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse 6 mois.
(28) RÉPUBLIQUE TCHEQUE	Un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse 6 mois.
(29) ROUMANIE	Un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse 6 mois.
(30) ROYAUME- UNI DE LA GRANDE BRETAGNE ET D'IRLANDE DU NORD	Un chantier de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, ces opérations de montage ou activités de surveillance ont une durée supérieure à six mois ou lorsque ces opérations ou ces activités faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée n'excédant pas 6 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix des machines ou équipements.
(31) SÉNÉGAL	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée est supérieure à 3 mois ou lorsque les opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée inférieure à 3 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(32) SUEDE	Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou activités de surveillance lorsque leur durée est supérieure à 6 mois ou lorsque les opérations ou activités faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée inférieure à 6 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.
(33) SUISSE	Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance y relatives, lorsque leur durée dépasse 183 jours.
(34) SULTANAT D'OMAN	Un chantier de construction lorsque la durée dépasse 6 mois.
(35) SYRIE	Un chantier de construction, d'édification, d'assemblage ou de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant dont la durée est supérieure à 6 mois.
(36) TURQUIE	Un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse 6 mois.
(37) U.M.A.	Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse 3 mois.
(38) YEMEN	Un chantier de construction, des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance y relatives lorsque leur durée dépasse 6 mois.

Chantiers de construction, opérations de montage et de surveillance constituant un établissement stable

Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse 3 mois.	U.M.A. - Indonésie
Un chantier de construction quelle que soit la durée, des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant lorsque ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à 3 mois.	Canada
Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée est supérieure à 3 mois ou lorsque les opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée inférieure à 3 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.	Sénégal
Un chantier de construction ou des opérations de montage ou de surveillances 'y exerçant si leur durée est supérieure à 6 mois ou si les opérations temporaires de montage ou les activités de surveillance faisant suite à la vente des machines ou équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.	Autriche - Danemark - France - Luxembourg - Pakistan
Un chantier de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance lorsque ce chantier, ces opérations de montage ou activités de surveillance ont une durée supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations ou ces activités faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée n'excédant pas 6 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix des machines ou équipements.	Allemagne - Suède - Belgique - Norvège - Royaume-Uni de ia Grande Bretagne et d'Irlande du Nord
Un chantier de construction ou des opérations temporaires de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque ce chantier, ces opérations temporaires de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 4 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.	Pologne
Un chantier de construction, de montage ou d'installation ou une installation de plate-forme de forage ou navire utilisé pour l'exploration ou le développement de ressources naturelles ou les activités de surveillance s'y rattachant dans la mesure où ce chantier ou ces activités dépassent la durée de 183 jours par période de 365 jours (y compris la période de toute activité de surveillance y rattachée).	Etats-Unis d'Amérique
Un chantier de construction ou de montage dont la durée est supérieure à 6 mois.	Italie - Jordanie - Roumanie - République Tchèque - Turquie - Hongrie - Egypte

Chantiers de construction, opérations de montage et de surveillance constituant un établissement stable (suite et fin)

Un chantier de construction lorsque la durée dépasse 6 mois.	Sultanat d'Oman
Un chantier de construction des installations, des opérations de montage ou une activité de surveillance s'y exerçant dont la durée est supérieure à 6 mois.	Afrique du Sud
Un chantier de construction, des opérations de montage ou une activité de surveillance s'y exerçant dont la durée est supérieure à 6 mois.	Corée du Sud - Pays-Bas - Emirats-Arabes Unis - Portugal - Qatar - Yemen - Suisse (183 jours) - Chine - Mali - Koweït
Un chantier de construction, d'édification, d'assemblage ou de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant dont la durée est supérieure à 6 mois.	Syrie
Un chantier de construction, d'édification, d'assemblage ou de montage ou des opérations de surveillance s'y rattachant lorsque le chantier ou les travaux durent plus que 6 mois pendant toute période de 12 mois.	Liban
Un chantier de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant si leur durée est supérieure à 9 mois ou si ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou équipements ont une durée supérieure à 3 mois et que leurs frais dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.	Espagne

Chapitre 3

Les rémunérations passibles de retenues à la source

Le régime fiscal des rémunérations versées et opérations réalisées avec les non résidents est déterminé par:

- soit les dispositions de droit interne, en l'absence de convention de non double imposition avec le pays de résidence du non résident;
- soit les dispositions de la convention de non double imposition conjuguées avec les dispositions de droit interne lorsqu'il existe une telle convention.

La détermination du régime applicable dépend aussi de la qualification de la rémunération ou de l'opération visée. En effet, le régime fiscal applicable aussi bien au niveau du champ d'application de l'impôt tunisien (caractère imposable ou non) qu'au niveau des modalités de l'imposition (régime et taux de la retenue à la source) sont fonction de la catégorie de revenus à laquelle se rattache la rémunération ou l'opération.

À titre d'exemple, il est généralement utile de distinguer entre honoraires et redevances car certaines conventions accordent une franchise d'imposition pour les honoraires dans les pays de la source.

À ce sujet, selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI ⁴⁵, «lorsque les services rendus ou les activités déployées à titre indépendant par des personnes physiques relèvent à la fois du domaine d'application des professions indépendantes et des redevances (travaux d'études, d'ingénierie, assistance technique...), ils seront soumis au régime fiscal applicable aux redevances»⁴⁶

Il conclut en émettant la règle d'interprétation suivante ⁴⁷: «lorsqu'on est en présence de plus d'un article qui traite du même revenu, c'est le moins général si non le plus précis qui s'applique» .

Section 1. Les traitements et salaires. pensions et rentes viagères

§ 1. Régime fiscal des étrangers employés en Tunisie

Le BODI (Texte DGI n°90/36, Note commune n°31, pa ges 145 et 146) rappelle que les différentes conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et d'autres pays précisent que les rémunérations qu'un résident d'un Etat étranger reçoit au titre d'un emploi salarié exercé en Tunisie sont imposables en Tunisie.

Cependant, l'intéressé demeure imposable dans son pays d'origine si les **trois conditions cumulatives** suivantes sont remplies:

- 1- le bénéficiaire séjourne en Tunisie pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée; et

⁴⁵In Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS PriceWaterhouseCoopers 1998 - page 124.

⁴⁶Il en est de même des services d'architectes et de formation.

⁴⁷Op. cit, page 20.

2- les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas résident en Tunisie; et

3- la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe en Tunisie.

Ainsi, il suffit que l'une de ces trois conditions ne soit pas remplie pour que toute personne n'ayant pas une résidence habituelle en Tunisie mais qui y exerce une activité salariée (supporte l'impôt sur le revenu en Tunisie et non pas dans son pays d'origine et ce, à raison des seuls revenus de source tunisienne.

Il s'ensuit que le personnel expatrié qui exerce une activité salariale auprès d'une entreprise établie en Tunisie doit supporter l'impôt à concurrence de la rémunération de source tunisienne qui lui est servie.

À cet effet, les employeurs de personnes n'ayant pas une résidence habituelle en Tunisie sont tenus d'effectuer la retenue à la source sur toute rémunération servie à ces personnes quelle que soit la durée de leur séjour en Tunisie.

Il en est de même des pensions et rentes viagères au titre d'un emploi antérieur versées par un organisme tunisien à un non résident. Cependant, la plupart des conventions fiscales attribuent l'imposition des pensions et rentes viagères au pays de résidence du bénéficiaire et non à la Tunisie.

La retenue à la source sur les traitements, salaires et pensions versés à un non résident ne prennent pas en compte les déductions pour charges de famille. Dans une prise de position (courrier n° 1178 du 14 juillet 1998)⁴⁸, l'administration fiscale a considéré que les salariés, qui ne disposent pas du lieu de leur résidence habituelle en Tunisie et qui ne sont de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu tunisien que sur leurs salaires de source tunisienne, ne peuvent prétendre aux déductions pour charges de famille.

§ 2. Revue de la doctrine administrative

(1) Traitements et salaires servis par un employeur tunisien à une personne non résidente: Dans une prise de position (598) du 11 avril 2003, la DGELF a précisé que les traitements et salaires perçus par un PDG non résident d'une société anonyme sont soumis à l'impôt sur le revenu en Tunisie si l'une des trois conditions suivantes est satisfaite:

- le bénéficiaire réside en Tunisie au moins 183 jours dans l'année, ou
- le salaire est payé par un employeur résident en Tunisie, ou
- le salaire est pris en charge par un établissement stable tunisien.

L'assiette imposable est déterminée après déduction des retenues sociales obligatoires payées en Tunisie et déduction de 10% au titre des frais professionnels.

Aucune déduction pour charges de famille n'est accordée.

(2) Traitements et salaires servis par une entreprise tunisienne et une entreprise algérienne: Dans une prise de position (1626) du 22 mai 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux traitements et salaires versés à une personne exerçant son activité en Tunisie et en Algérie.

Si la personne est résidente en Tunisie:

⁴⁸ Rapportée par Monsieur Mabrouk MAALAOUI in Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS - Editions PriceWaterhouseCoopers, 1998, page 143.

Les personnes physiques ayant leur résidence habituelle en Tunisie sont soumises à une obligation fiscale illimitée puisqu'elles sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus de source tunisienne ou étrangère (revenu mondial). Toutefois, les traitements et salaires de source étrangère ayant subi l'impôt à l'étranger, ne sont plus imposables en Tunisie.

Si la personne est non résidente en Tunisie:

En présence de convention

Les traitements et salaires servis par la société tunisienne sont soumis à l'IR (selon que l'employeur est informatisé ou non) et aux cotisations sociales en Tunisie si l'une des trois conditions suivantes est satisfaite:

- le salarié réside en Tunisie au moins 183 jours dans l'année, ou
- le salaire est payé par un employeur résident en Tunisie, ou
- le salaire est pris en charge par un établissement stable tunisien.

En absence de convention

Les traitements et salaires servis par la société tunisienne sont soumis à l'IR et aux cotisations sociales quelle que soit la période passée en Tunisie et quelle que soit la personne qui paie ces traitements et salaires.

Dans tous les cas, les retenues à la source doivent être effectuées conformément aux dispositions des articles 52 et 53 du code de l'IRPP et de l'IS.

(3) Cotisations au titre du régime légal de retraite complémentaire pour un cadre étranger: Dans une prise de position (897) du 24 avril 2003, la DGELF a précisé que les cotisations à la charge de l'employé au titre du régime légal de retraite complémentaire pour un cadre étranger, portant sur la rémunération qui dépasse 6 fois le SMIG, sont déductibles de l'assiette imposable à l'IRPP.

(4) Traitements et salaires servis à des personnes non résidentes: Dans une prise de position (272) du 27 janvier 2004, la DGELF a précisé que les établissements de santé prêtant la totalité de leurs services au profit des non résidents ne peuvent bénéficier des avantages du code d'incitations aux investissements.

La DGELF a précisé également que le régime fiscal des traitements et salaires servis, par une société tunisienne, à des non résidents dépend de la nature du travail exercé: si les agents non résidents exercent leur activité à titre principal, ils sont soumis à la retenue à la source en Tunisie au titre des traitements et salaires. En revanche, si les agents non résidents exercent leur activité à titre occasionnel en Tunisie, les rémunérations servies sont considérées comme occasionnelles et sont passibles de la retenue à la source au titre des rémunérations occasionnelles au taux de 15%.

(5) Auto retenue à la source par les salariés étrangers travaillant en Tunisie: Dans une prise de position (653) du 3 mai 2004, la DGELF a précisé que les traitements et salaires versés par la société mère établie en Belgique à une personne non résidente en Tunisie et affectée à la filiale tunisienne pour une période d'une année sont imposables en Tunisie quel que soit l'organisme payeur.

Le revenu net est déterminé après déduction des frais professionnels de 10%. La personne non résidente ne peut se prévaloir des déductions pour charges de famille.

Le bénéficiaire du salaire doit procéder lui-même à la retenue à la source et la reverser au trésor dans les 15 premiers jours qui suivent le mois de perception du salaire.

§ 3. Critique des modalités de retenue à la source sur les salaires versés aux

non résidents

Les modalités de retenues à la source sur les salaires versés aux non résidents sont les mêmes que celles applicables aux résidents. Or, lorsque le non résident ne travaille qu'une partie de l'année en Tunisie, de telles modalités dégagent systématiquement un excédent de retenue à la source par rapport à l'impôt sur le revenu effectivement dû sur l'année, ce qui contraint les salariés non résidents qui ne travaillent pas toute l'année en Tunisie à :

- soit présenter une demande de restitution avec les difficultés d'en assurer le suivi à partir de l'étranger;
- soit abandonner ledit excédent.

§ 4. Régime fiscal applicable aux tunisiens expatriés à l'étranger

Les modalités d'imposition des tunisiens expatriés à l'étranger au titre des traitements et salaires qui leurs sont servis varient selon que l'Etat où s'exerce l'activité a signé ou non une convention de non double imposition avec la Tunisie.

En effet, en absence de convention de non double imposition, les traitements et salaires servis à un tunisien expatrié à l'étranger sont imposables en Tunisie et soumis, par conséquent, à la retenue à la source, sous réserve des exonérations prévues par les articles 36 et 38 du code de l'IRPP et de l'IS.

En revanche, en présence de convention de non double imposition, les traitements et salaires servis à un tunisien expatrié à l'étranger sont imposables en Tunisie et passibles donc de la retenue à la source si les trois conditions suivantes sont remplies:

- 1) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée; et
- 2) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat; et
- 3) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

Dans une prise de position (771) du 24 mai 2004, la DGELF a précisé que les traitements et salaires servis à un tunisien au titre d'un travail réalisé à l'étranger (Egypte) sont imposables en Tunisie si les trois conditions suivantes sont remplies:

- 1) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée; et
- 2) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat; et
- 3) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

Dans le même sens, une autre prise de position (1015) du 13 juillet 1999 de la DGELF a précisé que le salarié demeure imposable en Tunisie si les trois conditions suivantes sont remplies:

- 1) le salarié réside en Allemagne pendant une période ne dépassant pas 183 jours;
- 2) le salaire est payé par un employeur résident en Tunisie et non établi à l'étranger;

- 3) le salaire n'est pas supporté par un établissement stable en Allemagne.
Le critère de séjour de 183 jours est apprécié année civile par année civile.

§ 5. Pensions et rentes perçues de l'étranger

Dans une prise de position (1428) de l'année 2003, la DGELF a précisé qu'en vertu de la convention conclue entre la Tunisie et le Royaume des Pays Bas, les allocations de chômage perçues des Pays-Bas par un résident en Tunisie sont soumises à l'impôt dans le pays de résidence du bénéficiaire (la Tunisie).

Dans une prise de position (938) du 25 avril 2003, la DGELF a précisé que le transfert du foyer d'habitation permanent en Tunisie confère la qualité de résident. Le nouveau résident sera soumis à une obligation fiscale illimitée puisqu'il sera imposable sur l'ensemble de ses revenus de source tunisienne ou étrangère (revenu mondial).

La DGELF a précisé également que les pensions reçues de l'étranger (la France) par une personne résidente en Tunisie sont imposables en Tunisie conformément à la convention de non double imposition conclue avec la France. L'assiette imposable est diminuée d'un abattement forfaitaire de 25% et des déductions au titre de chef de famille (150 D).

Dans une prise de position (118) du 26 janvier 2000, la DGELF a précisé le régime d'imposition et de déclaration des pensions reçues par des résidents tunisiens de leurs parents résidents à l'étranger. La déclaration en Tunisie desdites pensions reçues de l'étranger sert de justification pour la déduction des sommes versées de la déclaration française de l'impôt sur le revenu du payeur.

§ 6. Pensions et rentes versées à des personnes non résidentes

Dans une prise de position (26) du 10 janvier 2000, la DGELF a précisé que les pensions versées à des résidents de pays étrangers ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition qui prévoit l'imposition desdites pensions dans le pays de résidence ne sont pas soumises à la retenue à la source en Tunisie. Néanmoins, l'organisme payeur doit exiger du bénéficiaire la production d'une attestation de résidence délivrée par les services des impôts du pays de résidence. À défaut, ledit bénéficiaire est soumis au régime de droit commun.

§ 7. Agents diplomatiques et consulaires

Aux termes de l'article 6 du code de l'IRPP et de l'IS, sont exonérés de l'impôt sur le revenu, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sous réserve de réciprocité.

Il s'ensuit que les personnes de nationalité tunisienne qui sont employées par les ambassades étrangères établies en Tunisie demeurent soumises à l'impôt sur le revenu tunisien et, par conséquent, à la retenue à la source.

Dans ce sens, une prise de position (620) datant de l'année 2004 de la DGELF précise que conformément à l'article 6 du code de l'IRPP et de l'IS, les agents diplomatiques et consulaires de nationalité étrangère sont exonérés de l'impôt sur le revenu et ce, sous réserve de réciprocité.

En revanche, les employés de nationalité Tunisienne ou même étrangère et n'ayant pas la qualité d'agents diplomatiques et consulaires sont soumis à l'impôt sur le revenu en Tunisie et ce, conformément à la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Royaume-Uni.

Section 2. Honoraires. commissions. courtages. loyers et autres rémunérations non commerciales

§ 1. Les honoraires

Les honoraires qui désignent, au sens fiscal, les rémunérations de certaines activités libérales sont soumis à une retenue à la source calculée au taux de 15% sur le montant versé au prestataire non résident, taxe sur la valeur ajoutée comprise.

TVA sur honoraires versés aux non résidents: La TVA sur les honoraires est soumise à une retenue à la source au taux de 100% de son montant. Les honoraires des professions libérales sont généralement passibles de la TVA au taux de 10%.

Retenue au titre de l'impôt sur le revenu:

Les honoraires versés à des personnes physiques sont, sauf disposition conventionnelle plus favorable, passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 15% calculée sur le montant TVA comprise.

Cas où le cabinet étranger est résident d'un pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie: Certaines conventions de non double imposition n'imposent les honoraires de source tunisienne versés à des personnes physiques ressortissant de l'autre Etat que lorsqu'ils sont supérieurs à un certain montant fixé par la convention:

Conventions	Montant au delà duquel les honoraires d'origine tunisienne sont imposables (En monnaie étrangère ou l'équivalent en DT)
Convention Tuniso-Belge	200.000 francs belges
Convention Tuniso-Canadienne	3.000 dollars canadiens
Convention Tuniso-Italienne	7.000 dollars américains
Convention Tuniso-Norvégienne	25.000 couronnes norvégiennes
Convention Tuniso-Américaine	7.500 dollars américains

Retenue au titre de l'impôt sur les sociétés:

Les honoraires versés à des personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie sont, sauf régime plus favorable prévu par une convention internationale, soumis à une retenue libératoire au titre de l'impôt sur les sociétés au taux de 15% calculée sur le montant TVA comprise.

Quant aux redevances qui désignent notamment les rémunérations au titre des études techniques ou économiques et d'assistance technique, elles sont aussi soumises à une retenue à la source au taux de 15% sur leur montant taxé sur la valeur ajoutée comprise

⁴⁹

Régime d'imposition des rémunérations versées aux non résidents au titre d'informations sur la situation financière et commerciale de clients résidents à l'étranger: Dans une prise de position (542) du 6 avril 2004, la DGELF a précisé que les rémunérations versées aux sociétés étrangères et de clients résidents à l'étranger ne relèvent pas de la définition des redevances et ne sont de ce fait pas soumises à la retenue à la source.

En matière de TVA, la DGELF a précisé que les honoraires des avocats et les services de formation sont soumis à la TVA au taux de 10%. En revanche, les prestations au titre des informations commerciales, l'ouverture de dossier juridique et l'inscription dans des séminaires de formation sont soumises à la TVA au taux de 18%. La TVA facturée à une société non résidente devra faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 100% de son montant.

Dans le même sens, résidentes dans des pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, au titre d'informations sur la situation financière une autre prise de position (1026) du 17 juillet 2004 de la DGELF a précisé que les rémunérations servies à une société non résidente en Tunisie en contrepartie d'informations sur la situation financière et commerciale de clients situés à l'étranger ne sont pas soumises à la retenue à la source. En revanche, ces rémunérations sont passibles de la TVA en Tunisie au taux de 18% parce que lesdites informations sont destinées à être utilisées en Tunisie.

§ 2. Les commissions et courtages

Les commissions et courtages réalisés par les personnes physiques ou morales non résidentes en Tunisie, versés en contrepartie d'opérations d'intermédiation effectuées en dehors de la Tunisie, sont passibles, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale internationale, d'une retenue à la source de 15% calculée sur le montant TVA comprise.

Toutefois, les conventions de non double imposition, à l'exception de la convention TunisoRoumaine, prévoient que les commissions réalisées en Tunisie par des ressortissants de pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie relèvent de la catégorie des bénéfices des entreprises, lesquels bénéfices ne sont imposables en Tunisie que dans le cas où ils sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable.

⁴⁹ À l'exception des redevances versées par les entreprises totalement exportatrices bénéficiaires de l'un des régimes d'incitations aux investissements.

En revanche, les commissions réalisées en Tunisie par des résidents de la Roumanie sont imposables en Tunisie à un taux maximum de 4% de leur montant brut par voie de retenue à la source.

Les commissions et courtages sont passibles de la TVA au taux de 18% qui doit faire l'objet d'une retenue à la source de 100% de son montant lorsque le bénéficiaire ne dispose pas d'un établissement stable ou n'est pas établi en Tunisie.

Néanmoins, pour les commissions dispensées de retenue à la source en vertu des dispositions des conventions de non double imposition, l'administration fiscale impose au débiteur tunisien de se faire délivrer une attestation de résidence du bénéficiaire de la rémunération. À défaut, le débiteur tunisien doit procéder à la retenue à la source au taux de 15%.

Ainsi, le régime de retenue à la source au titre des commissions versées à des personnes non résidentes en Tunisie s'établit comme suit:

En absence de convention de non double imposition: Les commissions et courtages versés à des personnes non résidentes sont passibles d'une retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS au taux de 15% ou 17,64% en cas de prise en charge.

La TVA doit faire l'objet également d'une retenue à la source de 100% de son montant.

En présence de convention de non double imposition: Dans ce cas, aucune retenue à la source n'est à opérer au titre de l'IR ou de l'IS à l'exception des commissions versées à des personnes résidentes en Roumanie qui sont passibles d'une retenue à la source au taux de 4%. En cas de prise en charge de la retenue à la source au titre des commissions versées à des personnes résidentes en Roumanie, le taux de retenue sera de 17,64%.

La TVA doit faire également l'objet d'une retenue à la source de 100% de son montant.

§ 3. Revue de la doctrine administrative

(1) Tours opérateurs: Dans une prise de position (courrier n° 666 du 27 juillet 1996), l'administration fiscale a précisé que les tours opérant en Tunisie par l'intermédiaire de personnes dépendantes sont considérés comme disposant d'un établissement stable en Tunisie et sont, de ce fait, soumis à tous les impôts de droit commun. En conséquence, les commissions reçues par lesdits tours opérateurs des agences de voyages sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut TVA comprise.

(2) Prospections de marchés internationaux: Dans une prise de position (2138) du 1er août 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux commissions versées à des non résidents au titre de la prospection de marchés internationaux et au titre de l'aide à la conclusion de marchés à l'étranger qualifiés par l'administration de commissions:

En absence de convention: Les commissions versées au titre de la prospection de marchés internationaux et l'aide à la conclusion de marchés à l'étranger sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15%.

En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera déterminé selon la formule de prise en charge soit 17,64%.

En présence de convention: À l'exception de la convention Tuniso-Roumaine, qui soumet les commissions versées à des non résidents à la retenue à la source au taux de 4%, toutes les autres conventions prévoient que les commissions versées à des non résidents relèvent de la catégorie des bénéficiaires des entreprises, lesquels bénéficiaires ne sont imposés en Tunisie que dans le cadre d'un établissement stable.

En cas de prise en charge de la retenue à la source au titre des commissions (convention Tuniso-Roumaine), le taux de retenue sera déterminé selon la formule de prise en charge soit 17,64%.

(3) Commissions versées à des non résidents: Dans une prise de position (642) du 11 avril 2003, la DGELF a précisé qu'en l'absence de convention, les commissions versées aux non résidents sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15%. En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera déterminé selon la formule de prise en charge, soit 17,64%.

En revanche, en présence de convention et à l'exception de la convention Tuniso-Roumaine, qui soumet les commissions versées à des non résidents à la retenue à la source au taux de 4%, la plupart des conventions n'ont pas traité de l'imposition des commissions, ce qui les rend, par conséquent, non soumises à la retenue à la source. En cas de prise en charge de la retenue à la source au titre des commissions (convention Tuniso-Roumaine), le taux de retenue sera déterminé selon la formule de prise en charge, soit 17,64%.

(4) Commissions payées à une personne non résidente: Dans une prise de position (2123) du 28 novembre 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal en matière d'IS et de TVA au titre des commissions payées à un bureau d'études résident aux Emirats Arabes Unis:

En matière d'IS : En vertu de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et les Emirats Arabes Unis, les commissions payées à un bureau d'études résident aux Emirats Arabes Unis sont non soumises à l'impôt en Tunisie et, par voie de conséquence, non soumises à la retenue à la source. Néanmoins, le bureau d'études étranger doit justifier d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales des Emirats Arabes Unis. En l'absence d'une telle attestation, les commissions sont soumises à une retenue à la source au taux de 15%.

En matière de TVA: Les commissions versées à une personne non résidente sont soumises à la TVA au taux de 18%. Ladite TVA doit faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 100% de son montant.

§ 4. Les loyers

Pour les personnes physiques, on distingue entre les loyers non rattachés à une

exploitation en Tunisie et les loyers rattachés à une exploitation commerciale ou non commerciale en Tunisie:

- **Les loyers relevant de la catégorie des revenus fonciers et les loyers de fonds de commerce non rattachés à une exploitation en Tunisie** sont ceux réalisés par une personne physique non résidente en Tunisie et n'y disposant pas d'une exploitation professionnelle.

Ils font l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%.

Les loyers des immeubles appartenant à des personnes physiques non résidentes ne sont pas assujettis à la TVA. En revanche, les loyers des immeubles à usage commercial appartenant à des personnes morales sont passibles de la TVA au taux de 18%.

- **Les loyers relevant d'une exploitation tunisienne:** Les personnes physiques non résidentes qui réalisent en Tunisie des loyers de fonds de commerce ou de propriétés bâties et non bâties faisant partie d'un actif professionnel d'une entreprise industrielle, commerciale ou non commerciale sont considérées comme établies en Tunisie. Les loyers qui leur sont servis à ce titre font partie du résultat de leur exploitation tunisienne et sont soumis éventuellement à la retenue à la source au taux de 15% ou au taux de 5% si l'immeuble est un hôtel.

Si l'exploitation est assujettie à la TVA, les loyers sont aussi soumis à la TVA.

Quant aux personnes morales étrangères qui réalisent des revenus d'immeubles situés en Tunisie, la doctrine administrative les considère comme étant établies en Tunisie du fait de la détention de ces immeubles.

Elles sont, par conséquent, traitées comme toute entreprise établie en Tunisie et les loyers qu'elles réalisent sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% ou au taux de 5% si l'immeuble est un hôtel. Lorsqu'il s'agit de loyers professionnels, ils sont aussi passibles de TVA au taux de 18%.

§ 5. Les rémunérations des artistes étrangers

Ces rémunérations sont passibles de la taxe sur les contrats conclus avec les artistes étrangers engagés pour animer les spectacles publics à caractère commercial à l'exception des contrats portant sur les spectacles à caractère culturel et agréés par le ministère de la culture.

La taxe est due au taux de 25% sur le montant total revenant à l'artiste y compris les avantages en nature.

En outre, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale, les rémunérations des artistes étrangers (chanteurs, musiciens, compositeurs, artistes de cinéma, de théâtre, etc...) sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% au titre de l'impôt sur le revenu.

§ 6. Les sportifs

Sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale, les rémunérations versées à des sportifs sont soumises à une retenue à la source au taux de 15% au titre de l'impôt

sur le revenu.

Section 3. L'imposition des plus-values immobilières

En vertu des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS, les plus-values réalisées de la cession d'immeubles sis en Tunisie et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, par des personnes physiques ou morales non résidentes sont imposable en Tunisie.

De même, les conventions de non double imposition prévoient que les gains en capital sont soumis à l'impôt dans l'Etat contractant où sont situés les biens cédés.

Le régime de retenue à la source au titre de la cession d'immeubles sis en Tunisie diffère selon que la cession est faite par une personne physique ou une personne morale.

Section 4. Retenue à la source au taux de 1.5%

Les marchés conclus par les établissements stables d'entreprises étrangères établies en Tunisie, avec les personnes morales de droit privé ou les personnes physiques soumises au régime réel, ainsi que les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les établissements et entreprises publics dont le montant atteint 1.000 dinars TTC, sont passibles de la retenue à la source au taux de 1,5% au titre de l'IR ou de l'IS ou à un taux plus élevé lorsque la prestation objet du marché ou du paiement est passible d'une retenue à la source

au taux de 5% ou de 15%. De même, les sommes égales ou supérieures à 1.000 dinars TTC payées par l'Etat et organismes assimilés à un établissement stable en Tunisie d'une entreprise étrangère, sont passibles de la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 50%.

En revanche, pour les marchés conclus avec les personnes morales de droit privé ou les personnes physiques soumises au régime réel, ou les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics portant sur la fourniture de biens corporels par une entreprise non établie ni domiciliée en Tunisie, les bénéficiaires d'une telle opération n'étant pas soumis à l'impôt sur les bénéfices tunisien, ils se trouvent en dehors du champ d'application de la retenue à la source de 1,5%.

Lorsque les marchés conclus avec les personnes morales de droit privé ou les personnes physiques soumises au régime réel, ou les sommes versées par l'Etat, les collectivités locales et les établissements et entreprises publics portent sur des prestations imposables fournies par un fournisseur non résident et non établi en Tunisie, ils donnent lieu:

- à une retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100% de son montant,
- à une retenue à la source au taux de 15% s'il s'agit d'honoraires, de commissions, de courtages, de redevances ou de toute autre prestation non commerciale sauf disposition plus favorable d'une convention de non double imposition.

Dans ce sens, une prise de position (724) du 23 avril 2001 de la DGELF précise que les marchés conclus par les personnes morales de droit privé ou les personnes physiques soumises au régime réel avec les entreprises non établies ni domiciliées en Tunisie se

trouvent en dehors du champ d'application de la retenue à la source de 1,5%.

Dans une autre prise de position datant de l'année 2004, la DGELF a apporté certaines précisions en matière de retenue à la source au taux de 1,5% au titre de l'IRPP et de l'IS et la retenue à la source au titre de la TVA par les organismes et entreprises publics:

(1) En matière de retenue à la source de la TVA:

Sommes versées à des personnes résidentes en Tunisie: les sommes payées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics et dont le montant atteint 1.000 dinars TTC sont passibles de la retenue à la source au taux de 50% du montant de la TVA.

Au cas où le montant payé au titre de plusieurs factures atteint 1.000 dinars TTC alors que le montant de chaque facture est inférieur à 1.000 dinars, le montant ainsi payé est passible également de la retenue à la source.

Sommes versées à des personnes non résidentes en Tunisie: les sommes payées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics à des personnes non résidentes au titre des opérations réalisées en Tunisie et soumises à la TVA sont passibles de la retenue à la source de TVA au taux de 100% du montant de la TVA.

(2) En matière de retenue à la source au taux de 1,5% :

Sommes versées à des personnes résidentes en Tunisie: les sommes payées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics et dont le montant atteint 1.000 dinars TTC sont passibles de la retenue à la source au taux de 1,5% au titre de l'IRPP et de l'IS. Cette retenue concerne également les établissements stables en Tunisie de sociétés étrangères.

Au cas où le montant payé au titre de plusieurs factures atteint 1.000 dinars TTC alors que le montant de chaque facture est inférieur à 1 .000 dinars, le montant ainsi payé est passible de la retenue à la source.

Sommes versées à des personnes non résidentes en Tunisie: les sommes payées par l'Etat, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics au titre de leurs acquisitions auprès de non résidents:

- d'équipements: les achats d'équipements ne sont pas passibles de retenue à la source, alors que la location d'équipements est passible de la retenue à la source au taux de 15%, sous réserve de dispositions plus favorables des conventions fiscales internationales,

- de services non commerciaux: sont passibles de la retenue à la source au taux de 15%, sous réserve de dispositions plus favorables des conventions fiscales internationales,

- de travaux: dépendent de la nature des travaux et du pays de résidence.

Section 5. Les travaux de montage, de construction ou de contrôle et les membres ou co-participants de groupement constitué en Tunisie dont la durée du marché ou des travaux est inférieure à 6 mois

Les personnes non résidentes qui réalisent des travaux de construction ou des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant en Tunisie ainsi que les associés et les membres non résidents des sociétés et des groupements et qui sont constitués en Tunisie pour une période limitée pour la réalisation d'un marché bien déterminé qui les rendrait établis en Tunisie, et dont chaque membre ou associé procède à la réalisation en son nom personnel de travaux et services constituant l'objet de la société ou du groupement, sont soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au titre des sommes leur revenant dans ce cadre par voie de retenue à la source et ce, dans le cas où les travaux de construction ou les opérations de montage ou les services ou autres travaux ne dépassent pas 6 mois en Tunisie.

La retenue à la source est opérée aux taux suivants:

- 5% du montant brut des rémunérations pour les travaux de construction;
- 10% du montant brut des rémunérations pour les opérations de montage;
- 15% du montant brut des rémunérations pour les activités de surveillance ainsi que toutes les autres activités et services réalisés par les associés ou membres de

sociétés ou groupements susvisés.

Toutefois, les personnes concernées peuvent opter pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des activités susvisées selon le régime réel.

L'option est exercée par voie d'une demande déposée auprès du bureau ou du centre de contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence de la part des personnes concernées ou de la part de la société ou du groupement. Les personnes concernées doivent informer le débiteur des sommes leur revenant au titre des activités susvisées, de cette option.

En cas d'option pour le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sur la base des bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités susvisées et de non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû au titre des sommes leur revenant ne doit pas être inférieur au montant de l'impôt calculé sur la base de la retenue à la source libératoire prévue ci-dessus.

Section 6. Les redevances

Les redevances visées par le troisième tiret du deuxième paragraphe de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS englobent deux catégories distinctes de rémunérations:

- Les redevances proprement dites (Sous-section 1).
- Les locations d'équipements (Sous-section 2).

Après avoir présenté le régime fiscal des redevances (Sous-section 3), nous étudierons les redevances exonérées de retenue à la source (Sous-section 4) et les conséquences de la prise en charge par l'entreprise tunisienne de la retenue à la source sur les redevances versées à un non résident (Sous-section 5).

Sous-section 1. Les redevances proprement dites

Après avoir défini les redevances en droit interne (§1), nous examinerons la définition (ou plutôt les définitions) qui leurs sont données dans les conventions de non double imposition (§2), suivies d'une revue de la doctrine administrative traitant des redevances (§3).

§ 1. Définition en droit interne

Aux termes du troisième tiret du deuxième paragraphe de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS, relèvent des redevances au sens propre, les rémunérations au titre:

- (1) Des droits d'auteur** (création littéraire, artistique, scientifique, informatique, etc...).
- (2) De "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 de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision.
- (3) Des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique:** Il s'agit de la communication d'un savoir-faire

ou know-how, c'est-à-dire des informations techniques non divulguées au public et qui sont nécessaires pour la production industrielle.

(4) Des études techniques ou économiques: Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI⁵⁰, «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.

À ce titre, constituent des études techniques ou économiques:

- La conception des plans de construction de routes, de ponts, d'immeubles..., d'aménagement de zones, de pose de conduites et d'installation de réseaux, les plans d'agencement et d'organisation du travail,...
- Les études de rentabilité des projets, de marketing,...

(5) De l'assistance technique: Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI⁵¹, «à l'inverse du know-how qui consiste à communiquer des informations, l'assistance technique relève plutôt du domaine de l'expérience pratique dans le sens où elle consiste à communiquer, par une personne, les connaissances usuelles de sa profession à une autre personne, telle cas de la mise à disposition d'un personnel spécialisé dans un domaine déterminé (initiation à la maintenance des équipements...) ou d'un personnel d'encadrement (formation...»>.

«Dans le cas d'une entreprise étrangère, non établie ni domiciliée en Tunisie qui a conclu avec une entreprise tunisienne, qui faisait construire un navire par un chantier norvégien, un contrat qui prévoit les actions suivantes qui doivent se dérouler en Norvège durant 18 mois:

- la surveillance technique de la construction du navire,
- le contrôle des plans et la vérification de la conformité de la construction aux spécifications techniques et aux règlements internationaux,
- le contrôle de la qualité du travail et celle des matériaux utilisés dans la construction du navire, et
- la certification des résultats

L'administration fiscale a retenu (courrier n° 43 d u 19 janvier 1998) que l'objet du contrat en question relève dans son ensemble de l'assistance technique et les rémunérations payées à ce titre, par l'entreprise tunisienne, doivent faire l'objet de la retenue à la source de 15% de leur montant brut au titre de l'impôt sur les sociétés, sous réserve des

⁵⁰ Op. cit, page 106.

⁵¹ Op. cit,page 108.

dispositions plus favorables prévues par les conventions de non double imposition»⁵².

§ 2. Définition fournie par les conventions de non double imposition

Selon les commentaires du modèle de la convention de l'OCDE, les redevances proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle ainsi que les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit.

Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision.

Les informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique vise la notion de "Know-how".

La définition donnée par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ABPPI) précise que le "Know-how" est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique. Dans le contrat de know-how, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Ainsi, ne constituent pas des redevances, les rémunérations obtenues pour des services après vente, des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur ou des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable.

Selon les § 12 à 17 des commentaires de l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE, la question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme

des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières

⁵² Op. cit, page 112.

années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour des fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple, par écrit, sur une bande ou un disque magnétique ou sur un disque laser ou par internet. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses. Les droits portant sur un logiciel constituent une forme de propriété intellectuelle. En Tunisie, ces droits sont protégés par le biais de la loi sur les droits d'auteur. Le transfert de droits se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements.

Trois cas peuvent se présenter:

Le premier est celui des versements effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Lors d'un transfert partiel des droits, la contrepartie ne constituera des redevances que dans des situations plutôt circonscrites. Il en sera ainsi lorsque le transfert est effectué par l'auteur du logiciel (ou par une personne qui a acquis de cet auteur les droits de distribution et de reproduction du logiciel) qui cède une partie de ses droits à une tierce personne dans le but d'un développement ou **d'une exploitation commerciale du logiciel lui-même**, notamment pour sa distribution ou son développement. Cependant, même lorsqu'un versement au titre de logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions concernant les droits d'auteur pose des difficultés étant bien entendu qu'elle exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste.

Dans d'autres cas, l'acquisition du logiciel a généralement pour objet l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur. La contrepartie doit alors être traitée comme un revenu d'activité commerciale. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur ou que son utilisation par l'acheteur soit sujette à des restrictions.

Le second cas est celui où les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits portant sur le logiciel. Il est certain que si le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété, ce versement ne peut constituer une redevance. Il peut cependant présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend:

- un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité,
- le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel,

- une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance. Quoique chaque cas doit être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale ou relevant des gains en capital plutôt qu'une redevance. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

Le troisième cas est celui où les versements effectués au titre de logiciels le sont dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droit d'usage d'un logiciel assorties de prestation de services.

Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

Critères de ventilation des contrats mixtes: La ventilation s'effectue sur la base des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée est ventilé en fonction des divers éléments auxquels elle s'applique, pour soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre.

Tableau synoptique applicable aux logiciels informatiques

1) L'auteur transfère partiellement ses droits	Si l'acheteur utilise la concession en vue d'une exploitation commerciale: sous la forme d'une distribution avec ou sans développement du logiciel lui-même Il s'agit d'une redevance Il s'agit d'une redevance →
	Si l'utilisation est personnelle à titre privé ou commercial (professionnel) Il s'agit d'une vente
2) Contrat de vente totale du logiciel	transfert de propriété Vente (Opération de cession de propriété)
(3) Contrat mixte	transfert de propriété À ventiler entre vente et redevance →

Quant à l'assistance technique, elle peut être définie comme étant la prestation qui consiste à venir en aide à quelqu'un, à l'appuyer en vue de produire une œuvre ou réaliser un produit déterminé.

La définition du terme redevance ne fait pas l'objet d'un consensus international. **Les conventions fiscales ne définissent donc pas le contenu des redevances de la même façon.**

C'est ainsi que l'assistance technique, relevant des redevances selon la définition de droit commun, ne relève pas de la définition des redevances donnée par certaines conventions de non double imposition conclues par la Tunisie. C'est notamment le cas des conventions conclues avec la France, l'Allemagne, le Royaume-Uni et l'Italie, ce qui exonère l'assistance technique versée aux résidents de ces pays de toute retenue à la source.

§ 3. Revue de la doctrine administrative

A- Des droits d'auteur (création littéraire, artistique, scientifique, informatique, etc...).

(1) Logiciels informatiques importés: Dans une prise de position (640) du 24 avril 2000, la DGELF a précisé que l'achat de logiciels informatiques à l'étranger est passible de l'impôt sur les redevances:

1) Au taux de 15%, si le logiciel est acquis auprès d'un fournisseur résident dans un pays n'ayant pas conclu de convention avec la Tunisie.

2) Selon les dispositions de la convention dans les autres cas (avec un plafond de 15% fixé par le droit commun).

En cas de défaut de retenue de 15%, c'est le taux de prise en charge de 17,64% qui s'applique.

(2) Régime fiscal d'une redevance pour utilisation d'un logiciel versée à une entreprise française: Dans une prise de position (525) du 3 avril 2001, la DGELF précise que la redevance pour utilisation de logiciels versée à une entreprise française est passible d'une retenue à la source au titre de l'IS au taux de 5% en plus de la retenue à la source au titre de la TVA. En revanche, l'assistance technique pour l'utilisation du logiciel assurée par une entreprise française n'est pas soumise à la retenue à la source au titre de l'IS mais reste soumise à la retenue à la source de la totalité de la TVA.

(3) Acquisition de logiciels et travaux de maintenance: Dans une prise de position (1351) du 28 mai 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à l'acquisition de logiciels informatiques de l'étranger et aux travaux de maintenance réalisés par une personne morale étrangère:

Concession de l'usage d'un logiciel informatique appartenant à une société établie en Grande Bretagne: Les rémunérations versées en contrepartie de la concession de l'usage d'un logiciel informatique sont soumises à la retenue à la

→

source au taux de 15% au titre des redevances (rémunérations payées pour l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre scientifique).

Concession de l'usage d'un logiciel informatique appartenant à une société établie en France: Les rémunérations versées en contrepartie de la concession de l'usage d'un logiciel informatique sont soumises à la retenue à la source au taux de 5% au titre des redevances (rémunérations payées pour l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre scientifique).

Rémunérations versées en contrepartie de travaux de maintenance de logiciels informatiques: Les travaux de maintenance réalisés sur une période d'une année et d'une façon continue dans le temps confèrent à la société étrangère la qualité d'établissement stable. De ce fait, la société étrangère sera soumise à toutes les obligations comptables et fiscales de droit commun.

(4) Régime fiscal d'une opération de vente d'un logiciel informatique réalisée par une société étrangère au profit d'une société résidente en Tunisie: Dans une prise de position du 24 novembre 2003, la DGELF a précisé que les rémunérations versées à une société anglaise au titre de l'utilisation d'un logiciel informatique par une société tunisienne constituent des redevances en contrepartie de l'utilisation d'un droit d'auteur sur une œuvre scientifique. Lesdites redevances sont de ce fait soumises à la retenue à la source au taux de 15% conformément à la convention signée entre la Tunisie et le Royaume-Uni de Grande Bretagne.

Lesdites retenues peuvent être imputées sur l'impôt dû en Grande Bretagne.

(5) Rémunérations versées au titre de paramétrage de logiciels informatiques au profit d'une société portugaise et réalisé en Egypte : Dans une prise de position (809) du 5 juin 2004, la DGELF a précisé que les sommes perçues par une société tunisienne au titre de paramétrage de logiciels informatiques au profit d'une société portugaise et réalisé en Egypte ne sont pas soumises à la retenue à la source au titre des redevances et ce, en vertu de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Portugal.

De même, ces sommes ne sont pas soumises à l'impôt en Egypte puisque la société tunisienne n'a pas d'établissement stable en Egypte conformément à la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Egypte.

(6) Rémunérations payées à des personnes non résidentes en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques: Dans une prise de position (1023) du 17 juillet 2004, la DGELF a précisé le régime d'IS et de TVA applicable aux rémunérations payées à des personnes non résidentes en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques et d'autres prestations de services:

En matière d'IS : En absence de convention, les rémunérations payées aux personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques et des autres services sont soumises à l'impôt par voie de retenue à la source sur leurs montants bruts.

En présence de convention, les rémunérations payées aux personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre de l'acquisition de logiciels informatiques relèvent de la

définition des redevances et sont soumises à la retenue à la source selon les taux prévus par les conventions de non double imposition s'ils sont inférieurs au taux de droit commun (15%).

Les autres rémunérations payées au titre de l'assistance, honoraires, animation et colloques sont soumises à l'impôt en Tunisie si elles relèvent de la définition des redevances et ce, par voie de retenue à la source.

En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera calculé selon la formule de prise en charge, soit 17,64%.

En matière de TVA: La vente et la distribution de logiciels informatiques par Internet sont soumises à la TVA au taux de 10%, en revanche, la vente de logiciels informatiques sur CD-ROM ou autres supports est soumise à la TVA au taux de 18%.

Enfin, la DGELF a précisé que les ventes faites par les personnes non résidentes en Tunisie doivent faire l'objet d'une retenue à la source au titre de la TVA de 100% de son montant, le cas échéant.

(7) Prestations informatiques livrées en Algérie: Dans une prise de position (1050) du 24 juillet 2004, la DGELF a précisé que les prestations informatiques livrées en Algérie par une entreprise tunisienne sont considérées réalisées dans le cadre d'un établissement stable lorsque lesdites prestations sont réalisées par des agents recrutés à cet effet, en vertu de l'article 6 de la convention de non double imposition conclue entre les pays de l'UMA. À défaut, lesdites rémunérations échappent à toute imposition en Algérie.

B- 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 de plan, d'une formule ou d'un procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision.

(1) Usage d'un nom commercial: Dans une prise de position (354) du 9 mars 2001, la DGELF a précisé que les rémunérations servies à une personne morale non établie ni domiciliée en Tunisie au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un nom commercial sont soumises à une retenue à la source libératoire d'IS au taux de 15%. En cas de prise en charge de l'impôt par la société tunisienne, le taux de retenue est déterminé comme suit: $15 / (100 - 15) = 17,64\%$.

(2) Usage d'un nom commercial et rémunérations versées au titre de la gestion d'un hôtel: Dans une prise de position (1479) du 14 juin 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations versées au titre de l'usage d'un nom commercial et d'un contrat de gestion d'un hôtel réalisés par une société allemande.

En matière d'IS :

Usage d'un nom commercial: Conformément aux dispositions de l'article 12 de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Allemagne, les

redevances payées au titre de l'usage d'un nom commercial sont soumises à la retenue à la source au taux de 15%.

Contrat de gestion d'un l'hôtel: les rémunérations versées au titre du contrat de gestion d'un hôtel réalisé par une société allemande sont considérées réalisées dans le cadre d'une exploitation en Tunisie. De ce fait, la société allemande est considérée comme ayant un établissement stable en Tunisie, et est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par le droit commun, dont notamment la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises, le dépôt d'une déclaration d'existence et le paiement de l'IS au taux de 35%.

Au cas où les rémunérations sont servies d'une façon globale sans distinguer entre les rémunérations au titre de l'usage du nom commercial et les rémunérations servies à l'établissement stable au titre des travaux de gestion, les sommes payées seront imposées parmi les résultats de l'établissement stable.

les rémunérations au titre des travaux de gestion d'hôtel réalisés par l'établissement stable sont qualifiées de commissions et sont de ce fait soumises à la retenue à la source au taux de 15%.

En matière de TVA:

Usage d'un nom commercial: les rémunérations versées à la société allemande au titre de l'usage d'un nom commercial sont soumises à la TVA au taux de 18%.

les sommes versées aux personnes non résidentes en Tunisie et soumises à la TVA font l'objet d'une retenue à la source de 100% du montant de la TVA.

Travaux de gestion de l'hôtel: Conformément aux dispositions des articles 1, 3 et 7 du code de la TVA, les travaux de gestion de l'hôtel sont soumis à la TVA au taux de 18%.

En matière de TCI :

l'établissement stable constitué par la société allemande est soumis à la TCI selon le régime de droit commun prévu par le code de la fiscalité locale.

(3) Retenue à la source au titre des redevances de source italienne: Dans une prise de position (1343) du 26 mai 2003, la DGEIF a précisé que les redevances de source italienne servies aux personnes résidentes en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source libératoire aux taux de :

- 16% au titre des marques de fabrique ou de commerce, films cinématographiques et de télévision, équipements industriels, commerciaux ou scientifiques;

- 5% au titre des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques;
- 12% au titre de brevets, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, des informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique et des études techniques et économiques, à caractère industriel ou commercial.

Toutefois, au cas où la législation italienne prévoit des taux différents de ceux prévus par la convention tuniso-italienne, il y a lieu d'appliquer le taux le plus faible.

Une attestation de retenue à la source doit être délivrée par la société italienne, mentionnant notamment le montant brut des redevances, la retenue à la source effectuée et le montant net des redevances reçues.

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

(1) **Marché conclu avec une entreprise française:** Dans une prise de position (936) du 26 avril 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations suivantes au titre d'un marché conclu avec une entreprise française:

- Assistance technique;
- Fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial;
- Usage d'un logiciel informatique;
- Employés étrangers exerçant leur activité en Tunisie.

Assistance technique: Les rémunérations versées au titre de l'assistance technique sont exonérées d'impôt en vertu de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et la France.

Fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial: Les rémunérations versées au titre de la fourniture d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine commercial sont soumises à une retenue à la source au taux de 15%.

En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera de 17,64%. Ces rémunérations sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Logiciel informatique: Les rémunérations versées au titre de l'usage d'un logiciel informatique sont soumises à la retenue à la source au taux de 5% au titre des redevances (rémunérations payées pour l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre scientifique).

Employés étrangers exerçant en Tunisie: Les rémunérations versées aux employés de la société française exerçant leur activité en Tunisie sont soumises à la retenue à la source si la durée de leur séjour en Tunisie dépasse 183 jours.

(2) **Société spécialisée dans la fourniture d'informations commerciales:** Dans une prise de position (1902) du 12 septembre 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable

aux rémunérations versées aux avocats, aux sociétés de réassurance et aux sociétés spécialisées dans la fourniture d'informations commerciales non domiciliées ni établies en Tunisie:

En matière d'IS : En absence de convention, les sommes versées aux avocats, aux sociétés de réassurance et aux sociétés spécialisées dans la fourniture d'informations

commerciales, non domiciliées ni établies et non réalisées dans le cadre d'un établissement stable situé en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

En cas de prise en charge de la retenue par le débiteur tunisien, le taux de retenue sera de 17,64%.

En présence de convention, les sommes versées aux avocats au titre des services réalisés en dehors du territoire tunisien ne sont pas passibles de l'impôt et donc non soumises à la retenue à la source.

En matière de TVA: Les prestations de services rendues par les avocats sont soumises à la TVA au taux de 10%. En revanche, les prestations réalisées par les sociétés de réassurance et les sociétés spécialisées dans la fourniture d'informations commerciales sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Les sommes versées aux personnes non résidentes en Tunisie et soumises à la TVA font l'objet d'une retenue à la source de 100% du montant de la TVA. Toutefois, ces personnes peuvent déclarer la TVA ayant fait l'objet de retenue à la source et déduire la TVA supportée sur les achats de biens et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.

(3) Utilisation d'informations économiques, d'équipements scientifiques et logiciels informatiques: Dans une prise de position (640) de l'année 2004, la DGELF a précisé que les rémunérations versées à une entreprise résidente en Angleterre en contrepartie de l'utilisation d'informations économiques, d'équipements scientifiques et logiciels informatiques sont passibles de la retenue à la source au taux de 15%. En cas de prise en charge de l'impôt, la retenue à la source est liquidée au taux de 17,64%.

Ces rémunérations sont également passibles de la TVA au taux de 18%. Le client tunisien devra retenir à la source la totalité de la TVA.

D- Des études techniques ou économiques

(1) Consultants de nationalité française n'ayant pas d'établissement stable en Tunisie: Dans une prise de position (877) du 23 juin 1999, la DGELF a précisé que les rémunérations servies à des personnes physiques ou morales non établies ni domiciliées en Tunisie dans le cadre de contrat portant sur l'élaboration de diagnostic relatif à la mise à niveau de certaines entreprises sont passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

(2) Mission de diagnostic des fonctions de production et environnement économique international réalisée par une société française non établie en Tunisie: Dans une prise de position (61) du 13 janvier 2000, la DGELF a classé les prestations de diagnostic des fonctions de production et environnement économique international dans la catégorie des études techniques soumises à la retenue de 15% applicable aux redevances et a rappelé que la retenue à la source tunisienne ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français.

(3) Diagnostic d'entreprises: Dans une prise de position (année 2000), la direction générale du contrôle fiscal précise que les rémunérations versées au titre d'un diagnostic d'une entreprise tunisienne à un cabinet français relèvent des rémunérations au titre des études techniques ou économiques et sont, de ce fait, soumises à une retenue à la source au taux de 15%.

(4) Etudes techniques effectuées par une personne physique étrangère: Dans une prise de position (1352) du 20 septembre 1999, la DGELF a précisé que les rémunérations perçues par des consultants étrangers personnes physiques non établies ni domiciliées en Tunisie en contrepartie des études techniques sont passibles d'une retenue à la source libératoire d'IS au taux de 15%.

(5) Régime de la participation aux frais de marketing versés à la mère à l'étranger: Dans une prise de position (373) du 22 mars 2000, la DGELF a précisé:

1) Que les sommes payées à une société mère espagnole par sa filiale tunisienne en contrepartie d'une quote-part des opérations de marketing et de commercialisation sont des redevances passibles de la retenue à la source au taux de :

- 10% pour la partie correspondant à la somme normalement due dans une relation entre parties non liées,
- 15% pour le surplus.

2) Qu'il convient d'obtenir l'autorisation de la direction du contrôle fiscal pour arrêter un exercice de 15 mois.

(6) Surveillance sismique en mer: Dans une prise de position (1620) du 16 août 2000, la DGELF a défini le régime fiscal applicable aux activités de surveillance sismique en mer par une société étrangère:

1) Si la société étrangère est établie en Tunisie: son activité est soumise à la TVA au taux de 10% et à une retenue au taux de 5% au titre de l'IS.

2) Si la société étrangère n'est pas établie en Tunisie: la surveillance sismique constitue une étude technique passible d'une retenue à la source de 15% libératoire de l'IS sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale internationale.

La TVA due au taux de 10% est recouvrée par voie de retenue à la source par le client établi en Tunisie.

(7) Contrat de gestion comportant diverses prestations: Dans une prise de position (1236 bis) du 20 mai 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à un contrat de gestion (comportant diverses prestations réalisées en Tunisie et à l'étranger) entre une société tunisienne et une société allemande.

La société allemande est considérée comme ayant un établissement stable en Tunisie.

1) En matière d'IS :

Services réalisés en Allemagne: Les services réalisés en Allemagne au titre de :

- la production de spectacles et de cassettes audiovisuelles d'animation touristique, ainsi que l'acquisition de logiciels informatiques,

- l'évaluation du coût des nouveaux projets (études techniques), relèvent de la définition des redevances et sont, par conséquent, soumis à la retenue à la source au taux de 10% (convention tuniso-allemande).

En cas de prise en charge de la retenue à la source, le taux de retenue sera déterminé selon la formule de prise en charge, soit au taux de 17,64%.

Les autres rémunérations réalisées en Allemagne au titre de :

- l'organisation de tournées de formation en Allemagne au profit du personnel tunisien,

- l'organisation de manifestations sportives en Allemagne au profit des animateurs touristiques tunisiens,

- l'acquisition des équipements de cuisine et de restaurant ainsi que les équipements sportifs au profit des unités touristiques établies en Tunisie,

- la coordination à l'étranger pour la réalisation de certains achats,

- le recrutement d'employés en Allemagne, ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

Toutefois, dans le cas où les rémunérations sont servies d'une façon globale sans distinguer entre les rémunérations au titre des redevances et les autres rémunérations, les sommes payées seront soumises en globalité à la retenue à la source au taux de 10%.

Services réalisés en Tunisie: Les services réalisés en Tunisie par l'établissement stable sont rattachés audit établissement même s'ils sont facturés directement par la société mère.

Néanmoins, dans le cas où les rémunérations sont servies d'une façon globale sans distinguer entre les rémunérations au titre des services réalisés en Allemagne et les rémunérations servies à l'établissement stable au titre du contrat de gestion, les sommes payées seront imposées parmi les résultats de l'établissement stable.

2) En matière de TVA:

Les études réalisées à l'étranger et destinées à être utilisées en Tunisie sont passibles de la **TVA** au taux de 10%.

Les autres services réalisés en Allemagne et destinés à être utilisés en Tunisie sont passibles de la TVA au taux de 18%.

Les sommes versées aux personnes non résidentes en Tunisie et soumises à la **TVA** font l'objet d'une retenue à la source de 100% du montant de la TVA.

Toutefois, ces personnes peuvent déclarer la TVA ayant fait l'objet de retenue à la

source et déduire la TVA supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.

(8) Frais de publicité et de prospection et de recherche de nouveaux marchés:

Dans une prise de position (1394) du 3 juin 2003, la DGELF a précisé que les frais de conception de la publicité, même facturés séparément des frais de prospection et de recherche de nouveaux marchés à l'étranger, sont qualifiés d'études techniques et passibles de la retenue à la source au taux de 15% sauf convention fiscale internationale plus favorable.

En revanche, les frais de publicité réalisés à l'étranger tel que l'impression et la distribution de catalogues ne peuvent être qualifiés d'études techniques et échappent, par conséquent, à la retenue à la source.

(9) Analyses industrielles: Dans une prise de position (1918) du 18 septembre 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations versées au titre d'analyses industrielles:

En matière d'IS : Les rémunérations versées au titre des analyses industrielles réalisées en France sont qualifiées d'études techniques et relèvent, en conséquence, de la catégorie des redevances. Elles sont soumises à la retenue à la source au taux de 15%.

Toutefois, en cas de prise en charge de la retenue à la source par la société tunisienne, le taux de retenue est de 17,64%.

En revanche, l'assistance technique au titre des services réalisés par les techniciens français spécialisés n'est pas soumise à la retenue à la source conformément aux dispositions de la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et la France.

En matière de TVA: Aux termes de l'article 3-1 du code de la TVA, une affaire est réputée faite en Tunisie lorsque le service rendu, le droit cédé ou l'objet loué sont utilisés ou exploités en Tunisie.

Les analyses industrielles réalisées par le laboratoire français sont destinées à être utilisées en Tunisie. De ce fait, elles sont soumises à la TVA au taux de 6% (tableau B annexé au code de la TVA).

En revanche, l'assistance technique est soumise à la TVA au taux de 18%.

Les sommes versées aux personnes non résidentes en Tunisie et soumises à la TVA font l'objet d'une retenue à la source de 100% du montant de la TVA.

Toutefois, ces personnes peuvent déclarer la TVA ayant fait l'objet de retenue à la source et déduire la TVA supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.

(10) Régime fiscal applicable aux bureaux d'études étrangers: Dans une prise de position (1399) de l'année 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations versées par un établissement public à des sociétés non établies ni

domiciliées en Tunisie:

En matière d'IS :

. Les rémunérations versées par un établissement public aux bureaux d'études français sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 15% de leur montant brut.

. Les sessions de formation réalisées par des sociétés marocaines non établies ni domiciliées en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15%.

En cas de prise en charge de l'impôt, la retenue à la source est liquidée selon la formule de prise en charge, soit au taux de 17,64%.

En matière de TVA:

L'établissement public est tenu de retenir la TVA à 100% de son montant au titre de ces opérations.

(11) Régime applicable à un contrat de décoration d'un hôtel conclu avec un bureau d'études britannique: Dans une prise de position (2077) du 11 novembre 2003, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux rémunérations payées à un bureau d'études non établi ni domicilié en Tunisie en contrepartie des études nécessaires pour la décoration d'un hôtel:

En matière d'IS: Les rémunérations perçues par le bureau d'études relèvent de la catégorie des redevances telles que définies par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Royaume-Uni et sont passibles d'une retenue à la source libératoire de l'IS au taux de 15%.

Toutefois, les rémunérations payées au titre du choix des éléments de décoration et des meubles sont hors champ d'application de la retenue à la source.

Dans le cas où les rémunérations sont servies d'une façon globale sans distinguer entre les rémunérations au titre des redevances et les autres rémunérations, les sommes payées seront soumises en globalité à la retenue à la source au taux de 15%. À défaut de retenue à la source, le taux de prise en charge de la retenue sera de 17,64%.

En matière de TVA: Les opérations réalisées en Tunisie par le bureau d'études anglais sont soumises à la TVA au taux de :

- 10% au titre des études techniques (point II. 11 du tableau B bis annexé au code de la TVA).
- 18% au titre des travaux de décoration et d'ameublement.

La TVA fera l'objet d'une retenue à la source au taux de 100%. Toutefois, les personnes non résidentes peuvent déclarer la TVA ayant fait l'objet de retenue à la source et déduire la TVA supportée sur les acquisitions de biens et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.

(12) Etudes réalisées par un cabinet étranger et financées par un don international: Dans une prise de position (632) du 23 mars 2004, la DGELF a précisé qu'un don accordé par la banque mondiale à la république tunisienne et ayant servi au paiement des rémunérations d'études à des personnes non résidentes en Tunisie ne modifie pas le régime fiscal de ces rémunérations. En effet, les rémunérations d'études versées à des personnes non résidentes en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15% sauf si la convention de non double imposition prévoit un taux inférieur.

E) De l'assistance technique

(1) Assistance technique fournie par une entreprise française: Dans une prise de position (375) du 18 mai 1999, la DGELF a précisé que l'assistance technique, relevant des redevances selon la définition de droit commun, ne relève pas de la définition des redevances données par la convention Tuniso-Française, ce qui exonère l'assistance technique versée aux non résidents de toute retenue à la source.

(2) Qualification de la formation professionnelle assurée par une entreprise étrangère: Dans une prise de position (265) du 1er mars 1999, la DGELF a précisé que la formation professionnelle réalisée par une entreprise étrangère non établie ni domiciliée en Tunisie constitue un cas d'assistance technique.

Lorsque l'entreprise étrangère est allemande, l'assistance technique n'est passible d'aucune retenue à la source en Tunisie (article 12 de la convention tuniso-allemande du 23 décembre 1975).

(3) Formation des formateurs: Dans une prise de position (1658) du 30 août 2000, la DGELF a qualifié la formation des formateurs réalisée par un non résident comme une assistance technique.

Elle a ensuite défini le régime fiscal de l'assistance technique:

1) Personne morale non résidente: L'assistance technique est passible de la retenue de 15% au titre des redevances sauf convention fiscale internationale plus favorable. Dans ce sens, l'assistance technique n'est pas soumise à la retenue à la source en Tunisie lorsque la personne morale est résidente en France et au Canada.

2) Personne physique non salariée: Le régime des personnes physiques non résidentes est le même que celui applicable aux personnes morales alors que pour les résidents, la formation est soumise à la retenue à la source de 5% ou de celle applicable aux rémunérations occasionnelles (15%).

3) Personne physique salariée: Lorsque le salaire est versé à une personne non résidente, dont le pays a conclu une convention avec la Tunisie, il est passible d'une retenue à la source si l'une de ces 3 conditions est remplie:

- le salarié réside en Tunisie au moins 183 jours dans l'année, ou
- le salaire est payé par un employeur résident en Tunisie, ou

- le salaire est pris en charge par un établissement stable tunisien.

Pour les résidents et les non résidents dont le pays n'a pas conclu de convention avec la Tunisie, les salaires sont toujours passibles de la retenue à la source et imposables en Tunisie.

4) TVA: Hormis le cas des salariés, la formation, sauf celle réalisée par les entreprises agréées et spécialisées en informatique, est passible de la TVA au taux de 10% recouvrée par voie de retenue à la source.

(4) Formation réalisée par une personne physique française: Dans une prise de position (1984) du 21 décembre 2001, la DGELF a précisé le régime fiscal d'un contrat établi avec des personnes physiques de nationalité française non établies ni domiciliées en Tunisie portant sur la réalisation de sessions de formation.

En matière d'IS : Les cycles de formation réalisés par les personnes physiques non établies ni domiciliées en Tunisie constituent un cas d'assistance technique. Les rémunérations à ce titre ne sont pas soumises à l'impôt en Tunisie et ce, conformément à l'article 19 de la convention tuniso-française du 28 mai 1973.

En matière de TVA: L'animation d'un séminaire par des personnes non établies ni domiciliées en Tunisie est soumise à la TVA au taux de 10% du fait que le service est utilisé en Tunisie et ce, en application des dispositions de l'article 3 du code de la TVA. Ladite TVA est recouvrée par voie de retenue à la source.

(5) Rémunérations payées au titre de l'assistance technique: Dans une prise de position (1171) du 23 juin 2004, la DGELF a précisé que les rémunérations payées au titre de l'assistance technique ne relèvent pas de la définition des redevances donnée par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et l'Espagne, elles sont donc non passibles de la retenue à la source.

Sous-section 2. Les locations d'équipements

§ 1. Principe

Les redevances ou loyers payés à des non résidents en rémunération de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique sont imposables en Tunisie selon les règles de droit interne au taux de 15% calculé sur le montant TVA comprise (TVA 18%).

Néanmoins, certaines conventions classent de tels revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et non dans la catégorie des redevances. D'autres conventions ne retiennent pour imposables dans le pays de la source que certaines catégories d'équipements parmi les différentes catégories retenues en droit commun.

§ 2. Revue de la doctrine administrative

(1) Redevances de leasing versées à une société étrangère: Dans une prise de position (679) datant de mai 1999, la DGELF a précisé que, sous réserve des dispositions d'une convention fiscale de non double imposition, les loyers payés à une société étrangère non établie ni domiciliée en Tunisie dans le cadre d'un contrat de leasing portant sur un équipement industriel, commercial, agricole ou scientifique sont soumis à la retenue à la source au titre des redevances au taux de 15%.

Une telle imposition serait, à notre avis, dissuasive et empêcherait la réalisation de telles opérations puisque la retenue à la source dépasse de loin le montant des intérêts gagnés par le donneur.

(2) Affrètement d'aéronefs non affectés au trafic international: Dans une prise de position (1080) du 26 juillet 1999, la DGELF a précisé que les rémunérations pour affrètement d'aéronefs non affectés au trafic international servies au profit d'une société non établie ni domiciliée en Tunisie sont soumises à une retenue à la source libératoire d'IS au taux de 15%.

En cas de prise en charge de l'impôt, la retenue à la source libératoire est due selon le taux de prise en charge, soit 17,64%.

(3) Location de bateaux pour le transport de produits pétroliers entre deux ports tunisiens: Dans une prise de position 863 du 26 novembre 2003, la DGCF a précisé que la location de bateaux équipés et armés par une société anglaise au profit d'une entreprise tunisienne de transport de pétrole entre deux ports tunisiens relève des redevances passibles d'une retenue à la source au taux de 15% ou, à défaut de retenue, selon la formule de prise en charge au taux de 17,64%.

Dans le même sens, une prise de position (603) du 24 mai 2004.

Sous-section 3. Régime fiscal des redevances

Les redevances versées à des non résidents sont passibles en droit interne d'une retenue à la source libératoire de 15% du montant TVA comprise de la redevance.

Quant aux conventions fiscales, elles prévoient généralement des taux différenciés par nature de prestation ou de redevance. Ces taux différenciés varient d'une convention à une autre. Certaines prestations se trouvent même, en application de certaines conventions, affranchies de toute imposition en Tunisie.

C'est ainsi que certaines conventions n'incluent pas dans la définition du terme "redevances" l'assistance technique (convention Tuniso-Française) ou les études techniques (convention Tuniso-Belge), ce qui place lesdites prestations en dehors du champ d'imposition en Tunisie.

La conjugaison du droit interne avec les dispositions des conventions fiscales détermine le taux de la retenue à la source à opérer au titre des redevances (BODI, Texte DGI n° 92/41, Note commune n° 27-V : Conditions et tarifs d'imposition). Ainsi, le taux à appliquer est:

- celui prévu par la convention de non double imposition dans la mesure où ce taux est inférieur à 15%.
- et 15% dans le cas où le taux prévu par la convention y est supérieur.

En cas de prise en charge, l'impôt est dû selon le taux de prise en charge, soit 17,64%.

La TVA est recouvrée par voie de retenue à la source pour son montant intégral.

Les taux de retenues applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie au titre des redevances sont déterminés dans le tableau suivant (Extrait note commune n°41/2002) :

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie

Pays	Redevances
(1) AFRIQUE DU SUD	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 10% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, films, enregistrements ou disques pour la radio ou la télévision, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédé secrets, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. . Les rémunérations techniques payées en contrepartie de tout service telles que les études techniques et économiques et l'assistance technique et autres services à caractère technique ou consultatif supportent l'impôt dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 12%.
(2) ALLEMAGNE	<p>Imposition dans le pays de la source aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> -10% : <ul style="list-style-type: none"> . des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, . des rémunérations pour les études techniques ou économiques; -15% : <ul style="list-style-type: none"> . des brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets, marques de fabrique ou de commerce, . des films cinématographiques informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique, . des ou de télévision
(3) AUTRICHE	<p>Imposition dans le pays de la source aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 10% des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique; -15% des: <ul style="list-style-type: none"> . études techniques ou économiques, films de cinéma ou de TV, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, . équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, . informations ayant trait à une expérience dans le domaine agricole, industriel, commercial ou scientifique.
(4) BELGIQUE	<p>Imposition dans le pays de la source aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; - 15% des brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets ainsi que les rémunérations pour la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique; - 20% des licences d'exploitation de marques de fabrique ou de commerce, pour la location du droit d'utilisation de films cinématographiques et de télévision ainsi que les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'équipements agricoles, industriels, portuaires, commerciaux ou scientifiques. -15% pour la prestation d'une assistance technique à l'usage des biens visés aux deux tirets précédents.
(5) CANADA	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> -15%des: <ul style="list-style-type: none"> . brevets, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, . informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, . études techniques et économiques. - 20% des licences d'exploitation de marques de fabrique ou de commerce, films cinématographiques et de films ou bandes magnétoscopiques destinés à la TV ainsi que pour les équipements industriels, portuaires, commerciaux ou scientifiques.

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
	Les redevances payées au titre des droits d'auteur concernant la production d'une œuvre littéraire, dramatique musicale ou artistique sont exclusivement imposables dans le pays de la résidence du bénéficiaire effectif.
(6) CHINE	<p>Imposition dans le pays de la source au taux:</p> <p>* de 10% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, - films cinématographiques, et les films ou enregistrements pour la transmission par radio-télévision, brevet, marque de fabrique, dessin, modèle, plan, formule ou procédé secrets, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. <p>* de 5% des études techniques ou économiques ou pour l'assistance technique.</p>
(7) COREE DU SUD	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 15% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et films, bandes pour la TV et la radio, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, - équipements agricoles, industriels, commerciaux ou scientifiques, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - études techniques ou économiques et assistance technique.
(8) DANEMARK	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 15% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, enregistrements pour radio et TV, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, - équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - études techniques et économiques.
(9) EGYPTE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 15% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur relatifs à une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, brevets d'invention, marques commerciales, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, - équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - informations ayant trait à une expérience industrielle, commerciale ou scientifique, - bandes dessinées, films et vidéos pour la TV.
(10) EMIRATS ARABES UNIS	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 7,5% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques et les films et bandes de la radio ou de la télévision, d'un brevet d'invention, d'une marque commerciale, d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé industriel secret, - équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

(11) ESPAGNE

Imposition dans le pays de la source au taux de 10% des:
- droits d'auteur, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets,
- équipements industriels, commerciaux ou scientifiques,
- études et informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique,
- films cinématographiques et œuvres enregistrées sur les films et bandes magnétoscopiques, pour la télévision.

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
(12) ETATS UNIS D'AMÉRIQUE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 15% pour: <ul style="list-style-type: none"> * des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes magnétiques de radio et TV, * des brevets d'invention, marques commerciales, dessins ou modèles, plans, formules ou procédés secrets, * des informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, * des gains tirés de tout droit de propriété des éléments ci-dessus qui dépendent de la productivité, l'utilisation ou l'aliénation de ces droits ou propriétés. -10% pour: <ul style="list-style-type: none"> * un équipement industriel, commercial ou scientifique autre que les navires et aéronefs ou containers exploités en trafic international, * des études techniques ou économiques payées sur des fonds publics de l'autre Etat ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, * l'assistance technique réalisée dans l'Etat de la source et accessoire pour l'utilisation de la propriété ou des droits susvisés.
(13) FRANCE	<p>Imposition dans le pays de la source si sa législation le prévoit aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% pour les droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; -15% pour les licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets; -15% pour les informations concernant les expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique, études techniques ou économiques; - 20% pour les licences d'exploitation de marques de fabrique ou de commerce, films cinématographiques et de télévision, l'usage d'équipements agricoles, commerciaux, industriels, portuaires, ou scientifiques. <p>* Les sommes versées à un établissement public en contrepartie de l'utilisation d'un film d'émission ou de radio-diffusion ne sont pas imposables.</p>
(14) HONGRIE	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 12% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les bandes d'enregistrement, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédés secrets, - équipement industriel, commercial scientifique, agricole ou portuaire, - informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, pour des études techniques ou économiques ou pour une assistance technique.
(15) INDONÉSIE	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 15% des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, pour l'usage ou le droit d'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, ainsi que des rémunérations pour la fourniture d'informations concernant les expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique, ainsi que les rémunérations en contrepartie d'études techniques ou d'assistance technique.</p>
(16) ITALIE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; - 12% au titre des: <ul style="list-style-type: none"> * brevets, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, * informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, * études techniques et économiques, à caractère industriel ou commercial; - 16% au titre des: <ul style="list-style-type: none"> * marques de fabrique ou de commerce, films cinématographiques et de TV, * équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
(17) JORDANIE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, brevets d'invention ou marques commerciales, dessins, modèles, formules ou procédés secrets, - équipement industriel, commercial ou scientifique, - informations relatives à une expérience industrielle, commerciale ou scientifique.
(18) KOWEÏT	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 5% pour:</p> <ul style="list-style-type: none"> - un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, les films, brevets, marques commerciales, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets de production ou bandes ou tous autres moyens de production pour la transmission radiophonique ou télévisée, - à la transmission par satellite ou câbles ou fibres optiques ou moyens techniques analogues ou scientifique. <p>Le terme "redevance" ne comprend pas les rémunérations payées en contrepartie des études techniques et économiques et de l'assistance technique.</p>
(19) LIBAN	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 5% des rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage des droits relatifs:</p> <ul style="list-style-type: none"> - aux droits d'auteur sur des œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques, y compris les films cinématographiques, films ou bandes pour la radio ou la télévision, - à la transmission par satellite ou câbles ou fibres optiques ou moyens techniques analogues pour la transmission au public, - à un brevet, formule, marque commerciale, dessin, modèle, plan ou procédé secrets, - aux équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - à des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
(20) LUXEMBOURG	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 12% des montants payés en contrepartie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédé secrets. - d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique, - d'informations concernant une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, à l'exception des rémunérations pour affrètement des navires ou aéronefs affectés au trafic international, - d'études techniques ou économiques ou d'assistance technique.
(21) MALI	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 10% des:</p> <ul style="list-style-type: none"> - droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, - films cinématographiques et enregistrements, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, * équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, * informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. <p>Le terme "redevances" ne comprend pas les rémunérations payées en contrepartie des études techniques et économiques et de l'assistance technique.</p>
(22) NORVEGE	<p>Imposition dans le pays de la source si sa législation le prévoit aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% au titre des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; - 15% au titre: <ul style="list-style-type: none"> . des licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés secrets, . des informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique, . des études techniques ou économiques.

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
	<p>- 20% au titre: * des licences d'exploitation de marques de fabrique ou de commerce, location de droit d'utilisation de films de cinéma et de TV, * d'équipements agricoles, industriels, portuaires, commerciaux ou scientifiques,</p>
(23) PAKISTAN	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 10% au titre: - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques, d'un brevet d'invention, 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 secret; - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux, portuaires, agricoles ou scientifiques à l'exception des rémunérations pour affrètement de navires et d'aéronefs affectés au trafic international, - des études techniques ou économiques, - d'une assistance technique.</p>
(24) PAYS-BAS	<p>Imposition dans le pays de la source aux taux de : - 7,5% pour les redevances reçues par un résident en Tunisie qui ne sont pas soumises à la retenue à la source aux Pays-Bas tant que ce dernier pays n'aura pas procédé à la modification de sa législation fiscale, et - 11 % dans les autres cas. Le terme «redevances» comprend les rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique de films cinématographiques ou de télévision, 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 ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à l'exception des rémunérations payées en contrepartie de l'exploitation en trafic international des navires et aéronefs et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ainsi que pour des études techniques ou économiques ou pour des services d'une assistance technique rendus dans l'Etat d'où proviennent les rémunérations.</p>
(25) POLOGNE	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 12% au titre: - des droits 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, d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux, agricoles, portuaires ou scientifiques, - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - des études techniques ou économiques ou pour une assistance technique.</p>
(26) PORTUGAL	<p>Imposition dans le pays de la source dans la limite de 10% au titre: - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques ainsi que les films et enregistrements pour transmissions radiophoniques et télévisées, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédés secrets, - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - des informations ayant trait à une expérience industrielle, commerciale ou scientifique, - d'une assistance technique ou des études techniques ou économiques en relation avec l'usage ou la concession de l'usage des droits, biens et des informations susvisés.</p>
(27) QATAR	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 5% au titre: - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, d'un brevet d'invention, d'une marque de commerce, d'un dessin, d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou des procédés secrets,</p>

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
	<ul style="list-style-type: none"> - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
(28) RÉPUBLIQUE TCHEQUE	<p>Imposition dans le pays de la source aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% au titre des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques et les films ou les enregistrements conçus pour la radio et la Télévision. - 15% au titre: <ul style="list-style-type: none"> - des brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, plans, formules ou procédés secrets, - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - 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 rendue dans l'autre Etat contractant.
(29) ROUMANIE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 12% au titre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, les bandes pour TV et radio, brevets d'invention, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, plans, formules ou procédés secrets, - de l'usage ou la concession de l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, - des informations acquises dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - des études techniques ou économiques ainsi que l'assistance technique. <p>. Les commissions supportent l'impôt dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 4%.</p>
(30) ROYAUME UNI DE LA GRANDE BRETAGNE ET D'IRLANDE DU NORD	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 15% au titre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films de cinéma, bandes pour TV et radio, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins, modèles, plans, formules ou procédés secrets, - de l'usage ou de la concession de l'usage des équipements agricoles, industriels, commerciaux ou scientifiques, - des informations ayant trait à une expérience dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - des études techniques ou économiques.
(31) SÉNÉGAL	<p>Imposition dans le pays de la résidence du bénéficiaire des montants payés au titre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - des droits 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'une formule ou d'un procédé secrets, - de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ne constituant pas un bien immobilier au sens de l'article 6 de la convention, - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
(32) SUEDE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation aux taux de :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% au titre des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques; -15% au titre: * des films de cinéma, films ou enregistrements pour émission de radio ou de TV, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, plans, formules ou procédés secrets, * des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, * des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, * des études techniques ou économiques.
(33) SUISSE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10% au titre:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 secret, - d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, - des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - des études techniques ou économiques liées à la communication de ces informations ou à leur mise en application.
(34) SULTANAT D'OMAN	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 5% des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, films, disques ou bandes de radio ou de télévision, d'un brevet d'invention, d'une marque de commerce, d'un dessin, d'un modèle, de logiciels informatiques, d'un plan, d'une formule ou de procédés secrets de montage ou de fabrication.</p>
(35) SYRIE	<p>Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 18% des rémunérations payées en contrepartie:</p> <ul style="list-style-type: none"> - d'un brevet d'invention, marque commerciale, dessin, modèle, plan, - d'équipements commerciaux ou industriels ou scientifiques, - d'informations ayant trait à une expérience industrielle ou scientifique, - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire ou artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et films ou bandes de transmission télévisée ou radiophonique.

(36) TURQUIE	<p>Imposition dans le pays de la source au taux de 10% au titre des rémunérations payées en contrepartie:</p> <ul style="list-style-type: none">- des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques pour la TV et la radio, brevets, marques de fabrique ou de commerce, dessins ou modèles, plans, formules ou procédés secrets,- des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques,- des informations concernant une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
---------------------	--

Taux de la retenue à la source en matière de redevances applicables à certains pays ayant conclu une convention fiscale avec la Tunisie (suite)

Pays	Redevances
(37) U.M.A.	Imposition exclusive dans le pays de la source des redevances en contrepartie: - des droits d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques et télévisés à caractère commercial, brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin, modèle, plan, formule ou procédé secrets, - des équipements industriels, commerciaux, agricoles, portuaires ou scientifiques, - d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, - d'études techniques ou économiques et assistance technique.
(38) YEMEN	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 7,5% au titre: - des droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin, modèle, plan, formule ou procédés secrets. - d'un équipement industriel, commercial portuaire ou scientifique à l'exclusion des rémunérations en contrepartie de la location des bateaux et aéronefs exploités en trafic international.

Sous-section 4. Redevances exonérées

§ 1. Redevances payées par les entreprises totalement exportatrices

Le versement à une personne physique ou morale non établie ni domiciliée en Tunisie par une entreprise totalement exportatrice de l'une des rémunérations suivantes est exonéré d'impôt et, par voie de conséquence, de toute retenue à la source:

- 1- des droits d'auteur;
- 2- de l'usage ou 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 et de télévision;
- 3- de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique,
- 4- des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique;
- 5- des études techniques ou économiques, ou pour une assistance technique.

À ce niveau, il y a lieu de signaler que l'exonération des rémunérations susvisées et payées par les entreprises totalement exportatrices n'est pas limitée dans le temps dans le sens où elle n'est pas liée à la période de la déduction totale des bénéficiaires et des revenus provenant de l'export. Lesdites rémunérations sont exonérées dans tous les cas lorsqu'elles sont payées

par une entreprise totalement exportatrice et ce, indépendamment du régime fiscal de ladite entreprise en matière des revenus et bénéfices provenant de l'export.

L'article 10 du code d'incitations aux investissements considère comme entreprises totalement exportatrices:

- les entreprises dont la production est destinée totalement à l'étranger, ou
- les entreprises dont les prestations de services sont réalisées totalement à l'étranger.

Le même article considère comme entreprises totalement exportatrices:

- les entreprises travaillant exclusivement avec:
 - Les entreprises dont la production est totalement destinée à l'étranger ou dont les prestations de services sont réalisées totalement à l'étranger;
 - Les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992 telle que modifiée et complétée par la loi n°94-14 du 31 janvier 1994, l'article 76 de la loi de finances n°97-88 du 29 décembre 1997 et la loi n°2001-76 du 17 juillet 2001 ;
 - Les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents prévus par la loi n°85-108 du 6 décembre 1985.

Sont aussi considérées comme entreprises totalement exportatrices:

- les sociétés de commerce international totalement exportatrices prévues par la loi n° 94-42 du 7 mars 1994 telle que modifiée et complétée par la loi n° 96-59 du 6 juillet 1996 et la loi n°98-102 du 30 novembre 1998 ;
- les entreprises établies dans les parcs d'activités économiques prévues par la loi n°92-81 du 3 août 1992, telle que modifiée et complétée par la loi n°94-14 du 31 janvier 1994, la loi de finances n°97-88 du 29 décembre 1997 et la loi n° 2001-76 du 17 juillet 2001.

Dans une prise de position (619) du 20 avril 2000, la DGELF a précisé que l'exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices s'applique abstraction faite des liens qui lient les deux parties.

§ 2. Redevances payées par les entreprises pétrolières à leur société mère

Aux termes de l'article 104 de la loi n° 99-93 du 17 août 1999 portant promulgation du code des hydrocarbures, les redevances payées par les sociétés de production et d'exploitation des hydrocarbures à leur société mère établie à l'étranger au titre des études et de l'assistance technique ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés et ne font pas l'objet de retenue à la source.

Dans une prise de position (2187) du 16 août 2003, la DGELF a apporté certaines précisions quant à l'application de l'article 104 du code des hydrocarbures.

Aux termes de l'article 104 du code des hydrocarbures: nonobstant les dispositions du § II de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS, la société mère du titulaire du permis est exonérée de l'impôt sur les sociétés au titre des études et de l'assistance technique qu'elle réalise directement au profit du titulaire.

Cette exonération est conditionnée donc à ce que:

- l'activité soit soumise aux dispositions du code des hydrocarbures conformément à l'article 2 dudit code,
- les études et l'assistance technique soient réalisées directement par la société mère.

De ce fait, les études et l'assistance technique facturées par la société mère, et réalisées par un sous-traitant autre que ladite société mère ne bénéficient pas des dispositions de l'article 104 du code des hydrocarbures et sont passibles, de ce fait, de la retenue à la source au taux de 15% sauf convention internationale plus favorable.

§ 3. Redevances payées en contrepartie de l'affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international

Les redevances payées par les entreprises établies en Tunisie au profit d'autres entreprises non établies ni domiciliées en Tunisie au titre de l'affrètement de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international sont exonérées d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et sont, par conséquent, exonérées de retenue à la source.

On entend par trafic international, le transport de personnes ou de marchandises d'un point situé à l'étranger vers un point situé en Tunisie et vice-versa. En revanche, tout affrètement pour un trafic assuré entre deux points situés en Tunisie relève du trafic national et se trouve par conséquent exclu de l'exonération.

§ 4. Redevances exonérées en vertu de conventions particulières

Les rémunérations versées au titre des redevances par certaines entreprises ou organismes, peuvent, en vertu de conventions particulières conclues avec l'État, être exonérées d'impôt et, par conséquent, dispensées de retenue à la source. Dans ce cadre, une prise de position (1088) du 9 juin 2004 de la DGELF rappelle que l'exonération des redevances accordée à une société dans le cadre d'une convention particulière et au titre d'un projet d'investissement particulier ne peut être étendue à un projet d'extension dudit investissement.

Redevances exonérées selon le régime conventionnel

Droit d'auteur	Brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin ou modèle de plan, formule ou procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision	Les équipements				Informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel commercial ou scientifique	Etudes techniques et économiques	Etudes techniques	Assistance technique
		Exonération totale	Equipements agricoles	Equipements portuaires	Equipements agricoles et portuaires				
Canada (Production d'une œuvre littéraire, dramatique musicale ou artistique)	<p>Marque de fabrique Egypte - Emirats Arabes Unis - Etats Unis d'Amérique - Jordanie - Koweït - Liban - Qatar - Sultanat d'Oman - Syrie</p> <p>Marque de commerce Chine</p> <p>Dessin Emirats Arabes Unis</p> <p>Plan Sénégal</p> <p>Formule Syrie</p> <p>Procédé de Fabrication Syrie</p> <p>Films cinématographiques ou de télévision Jordanie - Qatar - France (sommés versées à un établissement public de l'autre Etat contractant en contrepartie de l'utilisation d'un film d'émission ou de radiodiffusion)</p>	- Afrique du Sud- Allemagne - Chine - Koweït - Sultanat d'Oman	- Canada - Yémen	- Corée du Sud - Royaume Uni de la Grande Bretagne et d'Irlande du Nord	- Danemark - Egypte - Emirats Arabes Unis - Espagne - Etats Unis d'Amérique - Italie - Indonésie - Jordanie - Liban - Mali - Pays bas - Portugal - Qatar - République tchèque - Roumanie - Sénégal - Suède - Suisse - Syrie - Turquie	- Pakistan - Sultanat d'Oman - Yémen - Syrie (informations dans le domaine commercial)	- Belgique - Egypte - Emirats Arabes Unis - Etats Unis d'Amérique (Etudes techniques ou économiques autres que payées sur des fonds de l'Etat ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) - Jordanie - Koweït - Liban - Mali - Qatar - Sénégal - Sultanat d'Oman - Syrie - Turquie - Yémen - Portugal (études techniques non fournies en rapport avec l'usage ou la concession de l'usage des droits, biens et informations visées par les redevances taxables)	- Indonésie	- Allemagne - Autriche - Canada - Danemark - Egypte - Espagne - France - Italie - Jordanie - Koweït - Liban - Mali - Norvège - Qatar - Royaume Uni de Grande Bretagne d'Irlande du Nord - Sénégal - Suède - Suisse - Sultanat d'Oman - Syrie - Turquie - Yémen - (assistance technique non réalisée en Tunisie autre que l'accès à l'utilisation des droits, biens et redevances taxables) - Portugal (assistance technique fournie en relation avec l'usage ou la concession de l'usage des droits et des informations visées par les redevances taxables)

Redevances exonérées selon le régime conventionnel²

Droits d'auteurs		Canada (Production d'une œuvre littéraire, dramatique, musicale ou artistique)	
Brevet, marque de fabrique ou de commerce, dessin ou modèle de plan, formule ou procédé de fabrication, y compris les films cinématographiques ou de télévision		Marque de fabrique de	Egypte - Emirats Arabes Unis - Etats-Unis d'Amérique - Jordanie - Koweït - Liban - Qatar - Sultanat d'Oman - Syrie
		Marque de commerce	Chine
		Dessin	Emirats Arabes Unis
		Plan	Sénégal
		Formule	Syrie
		Procédé de Fabrication	Syrie
		Films cinématographiques ou de télévision	Jordanie - Qatar - France (sommes versées à un établissement public de l'autre Etat contractant en contrepartie de l'utilisation d'un film d'émission ou de radiodiffusion)
Les équipements	Exonération totale	Afrique du Sud - Allemagne - Chine - Koweït - Sultanat d'Oman	
	Equipements agricoles	Canada - Yémen	
	Equipements portuaires	Corée du Sud - Royaume Uni de la Grande Bretagne et d'Irlande du Nord	
	Equipements agricoles et portuaires	Autriche - Danemark - Egypte - Emirats Arabes Unis - Espagne - Etats Unis d'Amérique - Italie - Indonésie - Jordanie - Liban - Mali - Pays-bas - Portugal - Qatar - République tchèque - Roumanie - Sénégal - Suède - Suisse - Syrie - Turquie	
Informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique		Pakistan - Sultanat d'Oman - Yémen - Syrie (informations dans le domaine commercial)	
Etudes techniques ou économiques		Belgique - Egypte - Emirats Arabes Unis - Etats Unis d'Amérique (Etudes techniques ou économiques autres que payées sur des fonds de l'Etat ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales) - Jordanie - Koweït - Liban - Mali - Qatar - Sénégal - Sultanat d'Oman - Syrie - Turquie - Yémen - Portugal (études techniques non fournies en rapport avec l'usage ou la concession de l'usage des droits, biens et informations visées par les redevances taxables)	
Etudes économiques		- Indonésie	
Assistance technique		Allemagne - Autriche - Canada - Danemark - Egypte - Emirats Arabes Unis - Espagne - France - Italie - Jordanie - Koweït - Liban - Mali - Norvège Qatar - Royaume Uni de la Grande Bretagne et d'Irlande du Nord - Sénégal- Suède - Suisse - Sultanat d'Oman - Syrie - Turquie - Yémen - USA (assistance technique non réalisée en Tunisie ou autre qu'accessoire à l'utilisation des droits et biens visés par les redevances taxables) - Portugal (assistance technique non fournie en relation avec l'usage ou la concession de l'usage des droits et biens et des informations visées par les redevances taxables)	

Précisions additionnelles au tableau synoptique:

1) Etudes techniques ou économiques, USA: la convention tuniso-américaine exclut de l'imposition

les rémunérations d'études techniques ou économiques supportées par les entreprises privées (article 12, § 3, alinéa d). Cette exonération bénéficie, à notre avis, même aux entreprises publiques dès lors qu'elles n'émargent pas pour payer les études techniques ou économiques sur les fonds publics de l'autre Etat ou l'une de ses subdivisions politiques ou les collectivités locales.

2) Assistance, USA: la convention Tuniso-américaine ne prévoit l'imposition de l'assistance technique dans le pays de la source (taux 10%) que lorsqu'elle est effectuée dans le pays de la source et est l'accessoire de l'utilisation des droits et biens visés par les redevances taxables (article 12, § 3, alinéa d).

3) Assistance technique et études techniques ou économiques, Portugal: la convention Tunisoportugaise ne prévoit l'imposition dans le pays de la source (taux 10%) que de l'assistance technique et des études économiques fournies en relation avec l'usage ou la concession de l'usage des droits et biens et des informations visées par les redevances taxables.

Sous-section 5. Caractère non déductible de la retenue à la source sur les redevances prise en charge par l'entreprise tunisienne

Aux termes du point 2 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas déductibles pour la détermination de l'assiette imposable: les retenues à la source supportées aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des rémunérations visées au troisième tiret du § 2 de l'article 3 dudit code que l'on qualifie usuellement de redevances.

Monsieur Mabrouk MAALAOUI⁵³ rapporte que «dans le cas d'une redevance financée et payée à partir de l'étranger par une personne ou un organisme non établi ni domicilié en Tunisie, l'administration fiscale a retenu (courrier n° 1165 du 22 octobre 1997) que lorsque le prêt contracté à l'étranger, le don..., prend en considération le coût global des services, y compris donc l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, le bénéficiaire des services, en tant que débiteur réel des redevances, donnera l'ordre au débiteur établi à l'étranger de payer au fournisseur des services le montant des redevances net de la retenue à la source et de lui transférer cette dernière, à charge pour lui de la reverser au trésor et qu'en cas d'inobservation de cette procédure, l'impôt sera considéré comme étant à la charge du bénéficiaire des services».

Section 7. Les revenus de valeurs mobilières

On distinguera entre les dividendes et tantièmes, les plus-values de cession de valeurs mobilières, les jetons de présence et les rémunérations servies aux gérants majoritaires de Sarl.

⁵³Op. cit, page 115.

§ 1. Les dividendes et tantièmes (BODI - Texte DGI n° 92/41, Note commune n° 27)

Le terme "dividendes" désigne généralement les revenus provenant d'actions de capital ou de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale tunisienne.

Le droit d'imposition des dividendes revient au pays de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, la plupart des conventions conclues par la Tunisie reconnaissent à la Tunisie le droit d'imposer

les dividendes dans la mesure où la législation interne prévoit une telle imposition. Dans ce dernier cas, l'imposition a lieu soit au taux de droit commun, soit à un taux maximum fixé par chaque convention.

Compte tenu de l'exonération des distributions des bénéfices en Tunisie à partir du 1^{er} janvier 1990, une telle clause conventionnelle n'a plus d'effet fiscal en ce qui concerne la Tunisie. De ce fait, les dividendes distribués par toute société établie en Tunisie à des non résidents sont exempts de toute imposition et, par conséquent, de toute retenue à la source. Il en est de même des plus-values des valeurs mobilières réalisées par les personnes physiques et morales non résidentes en Tunisie.

En revanche, les dividendes perçus de l'étranger sont soumis à l'impôt en Tunisie, dans la catégorie "autres revenus" pour les personnes physiques et dans le cadre du bénéfice imposable pour les personnes morales.

Dans une prise de position (607) du 11 avril 2001, la DGELF a précisé que les dividendes servis à des personnes non résidentes en Tunisie ne sont exonérés que sous la double conditions:

1- ils doivent être décidés par l'AGO ; et

2- ils doivent être distribués en fonction des parts revenant à chacun des associés.

Dans une prise de position (1606) du 12 août 2000, la DGELF a rappelé que les dividendes versés par une société établie en Tunisie à des associés non établis en Tunisie sont exonérés de l'IRPP et de l'IS.

De ce fait, les dividendes distribués à des associés personnes morales ou physiques établies en France ne sont pas passibles de l'impôt tunisien.

§ 2. Plus-value de cession des valeurs mobilières

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 (articles 3 et 45 du code de l'IRPP et de l'IS).

§ 3. Les jetons de présence

Les jetons de présence sont passibles en droit interne d'une retenue à la source au taux de 20%. Ainsi, sauf disposition plus favorable d'une convention fiscale internationale, les jetons de présence versés à un non résident, personne physique ou morale, sont

passibles d'une retenue à la source libératoire au taux de 20%.

En revanche, les jetons de présence alloués aux administrateurs non résidents d'organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents régis par la loi n°85-108 du 6 décembre 1985 sont exonérés d'impôt et donc de retenue à la source.

§ 4. Rémunérations servies aux gérants majoritaires de SARL non résidents

Les rémunérations servies aux gérants majoritaires de SARL non résidents ni établis en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut. La retenue à la source est dans ce cas libératoire de l'impôt sur le revenu.

Etant précisé, par ailleurs, que lesdites rémunérations sont non déductibles pour la détermination du bénéfice imposable de la société, qui les supporte, établie en Tunisie.

§ 5. Rémunérations revêtant le caractère de distribution autres que celles expressément exonérées de l'impôt par la loi

En vertu des conventions de non double imposition et en vertu des dispositions de droit commun, les rémunérations relevant de la catégorie des rémunérations revêtant le caractère de distribution autres que celles expressément exonérées de l'impôt par la loi, telles que les sommes excédentaires payées au titre des intérêts ou redevances entre sociétés ayant des relations spéciales, sont imposables en Tunisie.

Exemple: Soit une société industrielle «A» résidente de la Suisse qui a accordé un prêt à une société «B» résidente en Tunisie, d'un montant de 1 00.000 D contre des intérêts de 15.000 D soit à un taux de 15%.

Si on suppose que la société «A» ait des participations au capital de la société «B», le régime fiscal desdits intérêts serait déterminé comme suit:

Les intérêts provenant de la Tunisie dans pareil cas sont soumis à la retenue à la source au taux de 10% en vertu de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition. Toutefois, le taux réduit n'est applicable en vertu des dispositions de ladite convention qu'au montant des intérêts qui aurait été payé en l'absence de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire des intérêts.

Dans ce cas, et si on suppose que le taux des intérêts pratiqués normalement soit de 9%, le taux de la retenue à la source dû au titre desdits intérêts serait déterminé comme suit:

a) Intérêts soumis à la retenue à la source selon le taux conventionnel:

Détermination du montant des intérêts:

$$100.0000 \text{ D} \times 9\% = 9.000 \text{ D}$$

$$\text{La retenue à la source due: } 9.000 \text{ D} \times (1,06 \text{ TVA}) \times 10\% = 954 \text{ D}$$

b) Le montant excédentaire des intérêts soumis à la législation fiscale en vigueur en Tunisie

$$100.000 \text{ D} \times 6\% = 6.000 \text{ D}$$

Ces intérêts sont classés dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières. Ils sont soumis à une retenue à la source au taux de 15% soit:

$$6.000 \text{ D} \times (1,06 \text{ TVA}) \times 15\% = 954 \text{ D.}$$

À ce niveau, il y a lieu de préciser que dans le cas où la société résidente en Tunisie a prélevé la retenue à la source au taux de 10% sur le montant total des intérêts au motif qu'il s'agit d'intérêts de prêt, le différentiel entre la retenue à la source effectuée par la société et la retenue à la source due sur le montant excédentaire des intérêts selon la législation fiscale en vigueur est considéré comme étant pris en charge par la société résidente en Tunisie comme suit:

$$\text{Retenue à la source effectuée: } 6.000 \text{ D} \times (1,06 \text{ TVA}) \times 10\% = 636 \text{ D}$$
$$\text{Retenue à la source complémentaire due selon la formule de prise en charge: } 6.000 \text{ D} \times (1,06 \text{ TVA}) \times 5,26\% = 334,536 \text{ D}$$

Ce différentiel est majoré des pénalités de retard liquidées selon la législation fiscale en vigueur.

La TVA fait l'objet d'une retenue à la source au taux de 100%.

Section 8. Les revenus de capitaux mobiliers

Nous distinguerons entre les revenus de capitaux mobiliers exonérés (§ 1) et les revenus de capitaux mobiliers passibles d'une retenue à la source (§ 2).

§ 1. Les revenus de capitaux mobiliers exonérés

A) Les intérêts des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles payés aux personnes physiques

Aux termes de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS, les intérêts de dépôts et de titres en devises ou en dinars convertibles versés aux personnes physiques non résidentes sont exonérés d'impôt sur le revenu et sont de ce fait exempts de toute retenue à la source.

B) Les intérêts des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles payés aux personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie

Les personnes morales étrangères non établies ni domiciliées en Tunisie ne sont pas imposables au titre des intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles (article 45.11 du code de l'IRPP et de l'IS qui renvoie aux exonérations prévues par l'article 3 dudit code) et de ce fait, lesdits intérêts ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

C) Exonération en vertu des conventions particulières

Dans une prise de position (1316) du 15 Septembre 1999, la DGELF a précisé que les produits revenant à la banque mondiale, à la banque islamique de développement et à la banque Allemande KFW au titre des prêts ne sont soumis à aucune imposition en Tunisie.

D) Exonération en vertu des conventions fiscales

internationales

Certaines conventions de non double imposition conclues par la Tunisie prévoient des exonérations spécifiques des intérêts. Le tableau figurant aux pages 290 et suivantes résume les taux de retenues à la source applicables aux intérêts et les exonérations prévues par les conventions internationales de non double imposition conclues par la Tunisie.

Dans ce cadre, une prise de position (1240) du 4 septembre 1999 de la DGELF a précisé que les intérêts des prêts payés aux succursales bancaires implantées aux Etats-Unis d'Amérique sont exonérés d'impôts lorsque la durée du prêt générateur de ces intérêts est au minimum égale à 7 ans.

L'application de cette exonération est subordonnée à la production par les bénéficiaires des intérêts d'une attestation de résidence des bénéficiaires effectifs des intérêts délivrée par l'administration fiscale américaine.

§ 2. Les revenus de capitaux mobiliers soumis à la retenue à la source

A) Intérêts revenant aux établissements tunisiens des sociétés étrangères

Les intérêts exonérés de tout impôt tunisien sont ceux des dépôts et titres en devises ou en dinars convertibles quel qu'en soit le bénéficiaire.

En revanche, les intérêts de capitaux mobiliers en dinars revenant aux établissements tunisiens des entreprises étrangères constituent des revenus qui sont imputables à ces établissements et sont, de ce fait, soumis au régime fiscal de droit commun dont notamment la retenue à la source aux taux prévus par la législation interne.

B) Intérêts des autres capitaux mobiliers

Les intérêts autres que ceux des **dépôts** et **titres** en devises ou en dinars convertibles versés aux personnes physiques non résidentes ainsi qu'aux personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie sont passibles de la retenue au taux de 20% sous réserve de dispositions plus favorables des conventions fiscales internationales.

Néanmoins, aux termes du point e du § 1 de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, le taux de droit commun de la retenue à la source n'est que de 2,5% au titre des intérêts **des prêts payés aux établissements bancaires** non établis en Tunisie.

Lorsque l'intérêt est passible de la retenue à la source au taux de 2,5% (taux de droit commun pour les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires), le taux de la prise en charge est de 2,56%.

Selon Monsieur Mabrouk MAALAOUI⁵⁴, «dans le cas des crédits contractés par l'Etat et mis à la disposition des entreprises dans le cadre de contrats de rétrocession, l'administration fiscale a retenu (courrier n° 157 du 28 janvier 1998) que, même si les intérêts ne sont pas payés aux bailleurs de fonds directement par les bénéficiaires des crédits mais par l'intermédiaire du trésor public, ces derniers demeurent néanmoins tenus d'opérer la retenue à la source...

⁵⁴ In Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'IRPP et d'IS PriceWaterhouseCoopers, 1998, page 94.

Selon le même auteur ⁵⁵l'application d'un taux de retenue à la source plus favorable que le taux de droit commun est «subordonnée à la double condition que le bénéficiaire des intérêts soit un résident d'un Etat ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie et en soit le bénéficiaire effectif. Pour ce faire, le bénéficiaire des intérêts doit produire au débiteur établi ou domicilié en Tunisie une attestation délivrée par l'autorité fiscale de l'Etat de la résidence justifiant sa qualité de résident dudit Etat...

Dans une prise de position (2218) du 20 août 2003, la DGELF a précisé que les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source libératoire d'IS au taux de 2,5%. En cas de prise en charge de l'impôt, il est liquidé comme suit: $(100 \times 2,5) / 97,5 = 2,56\%$.

En revanche, les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires établis en Tunisie même s'ils ont la qualité de non résident au sens de la loi de change ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

Dans une autre prise de position (1695) du 26 novembre 1999, la DGELF rappelle que les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie sont passibles d'une retenue à la source libératoire de l'IS au taux de 2,5%. En cas de prise en charge de l'impôt, il est liquidé au taux de 2,56%.

Dans une autre prise de position (423) du 10 mars 2004, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable aux intérêts et commissions versés par une société tunisienne au profit de personnes non résidentes en Tunisie:

1) Intérêts et commissions versés à des personnes non établies en Tunisie et résidant dans un pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie:

Intérêts: Les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie sont passibles de la retenue à la source au taux de 2,5%. En revanche, les intérêts des prêts payés aux établissements autres que bancaires non établis en Tunisie sont passibles de la retenue à la source conformément aux taux prévus par les conventions de non double imposition.

Commissions: À l'exception de la convention conclue entre la Tunisie et la Roumanie qui soumet les commissions à la retenue à la source au taux de 4%, les commissions versées à des personnes non résidentes en Tunisie ne sont pas passibles de retenue à la source au titre de l'IR ou de l'IS et ce, conformément aux conventions de non double imposition conclues par la Tunisie.

2) Intérêts et commissions versés à des personnes non établies en Tunisie et résidant dans un pays n'ayant pas conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie:

⁵⁵ Op. cit, pages 96 et 97.

Intérêts: Les intérêts des prêts payés aux établissements bancaires non établis en Tunisie sont passibles de la retenue à la source au taux de 2,5%. En revanche, les intérêts des prêts payés aux établissements autres que bancaires non établis en Tunisie sont passibles de la retenue à la source au taux de 20%.

Commissions: Les commissions versées à des personnes non résidentes en Tunisie sont passibles de la retenue à la source au taux de 15%.

Dans une prise de position (1004) du 15 juillet 2004, la DGELF a précisé le régime de TVA et d'IS relatif à des intérêts reçus et versés par la banque européenne d'investissement:

En matière d'IS : La banque européenne d'investissement bénéficie de l'exonération de tous les impôts et taxes; de ce fait, les intérêts versés à ladite banque ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

Les intérêts servis à une société d'investissement au titre des sommes mises à la disposition d'autres sociétés dans des comptes courants sont passibles de la retenue à la source au taux de 20%. En revanche, les sommes payées par ladite société à la banque européenne d'investissement au titre de la couverture des frais de projets d'investissements réalisés en Tunisie ne sont passibles d'aucune retenue à la source.

En matière de TVA: Les sommes versées par la banque européenne d'investissement pour la couverture des frais de projets d'investissements réalisés en Tunisie sont passibles de la TVA. Au cas où ces sommes ont le caractère d'études, elles sont passibles de la TVA au taux de 10%.

Les taux de retenue à la source applicables aux intérêts prévus par certaines conventions fiscales conclues par la Tunisie sont déterminés dans le tableau suivant (Extrait note commune n° 41/2002)

:

Pays	Intérêts
(1) AFRIQUE DU SUD	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de : - 5% au titre des prêts bancaires, - 12% dans les autres cas. Sont exonérés dans le pays de la source les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou à sa banque centrale.
(2) ALLEMAGNE	Imposition dans le pays de la source au taux de 10%. Exonération des intérêts des prêts et crédits consentis par l'un des Etats contractants à un résident de l'autre Etat. En ce qui concerne l'Allemagne, ne sont pas imposables les intérêts payés à : - la Deutsche Bundesbank - la Kreditanstalt für Wiederaufbau et - la Deutsche Gesellschaft für Wirtschaftliche Zusammenarbeit mbh (Entwicklungsgesellschaft)
(3) AUTRICHE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%.
(4) BELGIQUE	- Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 15%. Sont exonérés d'impôt dans le pays de la source: - les intérêts payés par cet Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une banque ou à un établissement public de crédit résident de l'autre Etat contractant lorsqu'ils se rapportent à un prêt contracté pour une durée minimale de 5 ans et non représentés par des obligations ou autres titres d'emprunts. Le terme «intérêt» tel que défini à l'article 11 ne couvre pas: - les intérêts de créances commerciales résultant du paiement à terme de fournitures de marchandises, produits ou services. - les intérêts de comptes courants ou d'avances nominatives entre entreprises bancaires des deux Etats.
(5) CANADA	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 15%. Les intérêts provenant de la Tunisie et payés à un résident du Canada ne sont imposables qu'au Canada s'ils sont payés en raison d'un prêt fait, garanti ou assuré, ou d'un crédit consenti, garanti ou assuré par la société pour l'expansion des exportations.
(6) CHINE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%. Les intérêts versés au gouvernement d'un Etat contractant, une collectivité locale ou à sa banque centrale ou à tout autre organisme financier, appartenant totalement au gouvernement de cet Etat ou au titre de créances indirectement financées par ledit gouvernement, une de ses collectivités locales, sa banque centrale ou toute institution financière appartenant totalement à ce gouvernement sont exonérés d'impôt.
(7) COREE DU SUD	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. * les intérêts provenant d'un Etat contractant sont exonérés dans cet Etat, si les intérêts sont payés: - par le gouvernement de l'autre Etat contractant y compris une subdivision politique ou une collectivité locale ou la banque centrale de cet autre Etat contractant, - à une banque ou à une institution financière similaire de l'autre Etat contractant lorsque la durée du prêt générateur desdits intérêts est égale au mois à 7 ans, - par le gouvernement de la Tunisie à un résident de la Corée à raison des prêts accordés au gouvernement de la République Tunisienne ou à ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

(suite)

Pays	Intérêts
(8) DANEMARK	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. Sont exonérés d'impôt les intérêts et crédits consentis à l'Etat tunisien par: - l'Etat danois, - le fonds Danois d'industrialisation des pays en voie de développement, - ou par tout autre fonds de même nature disposant de fonds publics danois.
(9) EGYPTTE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%.
(10) EMIRATS ARABES UNIS	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation aux taux suivants: - 2,5% lorsque le bénéficiaire des intérêts est une institution bancaire et tant que la législation interne de la Tunisie impose les intérêts revenant aux entreprises bancaires non établies en Tunisie au taux de 2,5%. - 5% si la Tunisie relève le taux susvisé. - 10% dans tous les autres cas. Les intérêts servis à l'un des Etats contractants, l'une de ses collectivités locales, sa banque centrale ou les institutions financières dont il a la totalité du capital ne sont pas soumis à l'impôt dans l'Etat d'où ils proviennent.
(11) ESPAGNE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans les limites de : - 5% lorsque les intérêts proviennent des prêts dont la durée dépasse 7 ans. - 10% dans les autres cas.
(12) ETATS UNIS D'AMÉRIQUE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 15%. Exonération des intérêts payés à : - l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, à un organisme appartenant à cet Etat contractant ou à cette subdivision ou collectivité et qui soit exonéré d'impôts, - une banque ou une institution financière similaire résidente de l'autre Etat contractant lorsque la durée du prêt est supérieure ou égale à 7 ans, - un résident des Etats Unis à raison des prêts accordés au gouvernement de la République Tunisienne ou à ses subdivisions politiques ou collectivités locales.
(13) FRANCE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. Sont exonérés d'impôt dans le pays de la source, les intérêts payés au titre d'un crédit octroyé par un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant.
(14) HONGRIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. Sont exonérés dans le pays de la source, les intérêts payés à un Etat contractant, le gouvernement de cet Etat, une subdivision politique, une collectivité locale, ou la Banque Centrale de cet Etat, ou un institut agissant par délégation de ce gouvernement, cette subdivision politique ou collectivité locale.
(15) INDONÉSIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. Sont exonérés d'impôt dans le pays de la source: - les intérêts payés au profit du gouvernement de l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou autorités locales ou à sa banque centrale, - les intérêts payés par le gouvernement de cet Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou autorités locales lorsqu'ils se rapportent à un prêt contracté pour une durée minimale de 7 ans.
(16) ITALIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%. Sont exonérés de la retenue à la source: - les intérêts payés par le gouvernement d'un Etat ou l'une de ses collectivités locales. - les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat, à une collectivité locale, à une institution ou organisme (y compris les institutions financières) appartenant entièrement à cet Etat ou à l'une de ses collectivités locales.
(17) JORDANIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation.

(suite)

pays	Intérêts
(18) KOWEÏT	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de : - 2,5% au titre des prêts bancaires, - 10% dans les autres cas Sont exonérés d'impôt les intérêts payés au gouvernement d'un Etat contractant de sa banque centrale, à des entreprises, sociétés et organismes appartenant en totalité au gouvernement de cet Etat.
(19) LIBAN	Imposition dans l'Etat de la source dans la limite de 5% . Sont exonérés dans le pays de la source les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat contractant, l'une de ses collectivités locales, à une unité administrative territoriale ou à toute entreprise ou organisme financier dont le capital revient totalement à cet autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales
(20) LUXEMBOURG	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de : - 7,5% lorsque le prêt est garanti ou financé par l'autre Etat ou par une institution financière qui est un résident de cet autre Etat et que le prêt est consenti pour une période minimale de 5 ans, - 10% dans les autres cas.
(21) MALI	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 5% . Les intérêts versés à un Etat contractant, une collectivité locale ou à sa banque centrale sont exonérés d'impôt.
(22) NORVEGE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12% .
(23) PAKISTAN	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 13% du montant brut des intérêts.
(24) PAYS-BAS	Imposition dans le pays de la source au taux de : - 7,5% pour les intérêts reçus par un résident de Tunisie qui ne sont pas soumis à la retenue à la source aux Pays-Bas et tant que ces derniers n'auront pas procédé à la modification de la législation fiscale. - 10% dans les autres cas. Imposition exclusive dans le pays de la résidence des intérêts: - payés au titre d'une obligation, d'un billet, d'un bon ou d'un autre titre analogue du gouvernement d'un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, - payés en vertu d'un prêt accordé par l'un des gouvernements des Etats contractants, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou la banque centrale ou une personne morale (y compris les institutions financières) contrôlée par l'Etat ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. En ce qui concerne les Pays-Bas: l'institution financière comprend: - la société financière néerlandaise pour les Pays en développement SA et - la Banque néerlandaise pour investissements aux pays en développement (SA).
(25) POLOGNE	Imposition dans le pays de la source au taux de 12% si la personne qui les reçoit en est le bénéficiaire effectif.
(26) PORTUGAL	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 15% .
(27) QATAR	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation.

**(28) RÉPUBLIQUE
TCHEQUE**

Imposition dans le pays de la source et selon sa législation **dans la limite de 12%**.

(suite et fin)

Pays	Intérêts
(29) ROUMANIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%. Sont exonérés d'impôt dans le pays de la source, les intérêts payés en vertu d'un crédit accordé et garanti, directement ou indirectement par un Etat contractant, une unité administrative territoriale, une collectivité locale ou un organisme public (y compris les institutions financières ou les banques d'Etat).
(30) ROYAUME UNI DE LA GRANDE BRETAGNE ET D'IRLANDE DU NORD	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans les limites de : - 10% lorsque le bénéficiaire effectif de ces intérêts est une banque ou un organisme financier; -12% dans tous les autres cas.
(31) SÉNÉGAL	Imposition selon le droit commun du pays de la source.
(32) SUEDE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 12%.
(33) SUISSE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10%.
(34) SULTANAT D'OMAN	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%. Les intérêts provenant d'un Etat contractant sont exonérés d'impôt dans cet Etat lorsque le bénéficiaire est le gouvernement de l'autre Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques, l'une de ses collectivités locales ou la banque centrale de cet Etat.
(35) SYRIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation au taux de 10%.
(36) TURQUIE	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%. Sont exonérés d'impôt, les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés au gouvernement de l'autre Etat contractant ou à sa banque centrale.
(37) U.M.A.	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation.
(38) YEMEN	Imposition dans le pays de la source et selon sa législation dans la limite de 10%. Exonération des intérêts payés à un Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou à sa banque centrale.

Intérêts exonérés selon le régime conventionnel

Intérêts exonérés	Pays
Les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou à sa banque centrale.	Afrique du Sud - Sultanat d'Oman - Yémen
Les intérêts des prêts et crédits consentis par l'un des Etats contractants à un résident de l'autre Etat. En ce qui concerne l'Allemagne, ne sont pas imposables les intérêts payés à : - la Deutsche Bundesbank - la Kreditanstalt für Wiederaufbau et - la Deutsche Gesellschaft für Wirtschaftliche Zusammenarbeit mbh (Entwicklungsgesellschaft)	Allemagne
Les intérêts payés par cet Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une banque ou à un établissement public de crédit résident de l'autre Etat contractant lorsqu'ils se rapportent à un prêt contracté pour une durée minimale de 5 ans et non représentés par des obligations ou autres titres d'emprunts.	Belgique
Les intérêts provenant de la Tunisie et payés à un résident du Canada ne sont imposables qu'au Canada s'ils sont payés en raison d'un prêt fait, garanti ou assuré, ou d'un crédit consenti, garanti ou assuré par la société pour l'expansion des exportations.	Canada
Les intérêts versés au gouvernement d'un Etat contractant, une collectivité locale ou à sa banque centrale ou à tout autre organisme financier appartenant totalement au gouvernement de cet Etat ou au titre de créances indirectement financées par ledit gouvernement, une de ses collectivités locales, sa banque centrale ou toute institution financière appartenant totalement à ce gouvernement sont exonérés d'impôt.	Chine
Les intérêts provenant d'un Etat contractant sont exonérés dans cet Etat, si les intérêts sont payés: - par le gouvernement de l'autre Etat contractant y compris une subdivision politique ou une collectivité locale ou la banque centrale de cet autre Etat contractant, - à une banque ou à une institution financière similaire de l'autre Etat contractant lorsque la durée du prêt générateur desdits intérêts est égale au moins à 7 ans, - par le gouvernement de la Tunisie à un résident de la Corée à raison des prêts accordés au gouvernement de la République Tunisienne ou à ses subdivisions politiques ou collectivités locales.	Corée du Sud
Les intérêts et crédits consentis à l'Etat tunisien par: - l'Etat danois, - le fonds Danois d'industrialisation des pays en voie de développement, - ou par tout autre fonds de même nature disposant de fonds publics danois.	Danemark
Les intérêts servis à l'un des Etats contractants, l'une de ses collectivités locales, sa banque centrale ou les institutions financières dont il a la totalité du capital ne sont pas soumis à l'impôt dans l'Etat d'où ils proviennent.	Emirats Arabes Unis

Intérêts exonérés selon le régime conventionnel (suite)

Intérêts exonérés	Pays
<p>Les intérêts payés à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, à un organisme appartenant à cet Etat contractant ou à cette subdivision ou collectivité et qui soit exonéré d'impôts, - une banque ou une institution financière similaire résidente de l'autre Etat contractant lorsque la durée du prêt est supérieure ou égale à 7 ans, - un résident des Etats-Unis à raison des prêts accordés au gouvernement de la République Tunisienne ou à ses subdivisions politiques ou collectivités locales. 	Etats-Unis d'Amérique
<p>Les intérêts payés au titre d'un crédit octroyé par un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant.</p>	France
<p>Les intérêts payés à un Etat contractant, le gouvernement de cet Etat, une subdivision politique, une collectivité locale, ou la banque centrale de cet Etat, ou un institut agissant par délégation de ce gouvernement, cette subdivision politique ou collectivité locale.</p>	Hongrie
<ul style="list-style-type: none"> - Les intérêts payés par le gouvernement d'un Etat contractant ou l'une de ses collectivités locales. - Les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat, à une collectivité locale, à une institution ou organisme (y compris les institutions financières) appartenant entièrement à cet Etat ou à l'une de ses collectivités locales. 	Italie
<p>Les intérêts payés au gouvernement d'un Etat contractant, de sa banque centrale, à des entreprises, sociétés et organismes appartenant en totalité au gouvernement de cet Etat.</p>	Koweït
<p>Les intérêts payés au gouvernement de l'autre Etat contractant, l'une de ses collectivités locales, à une unité administrative territoriale ou à toute entreprise ou organisme financier dont le capital revient totalement à cet autre Etat contractant à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.</p>	Liban
<p>Les intérêts versés à un Etat contractant, une collectivité locale ou à sa banque centrale sont exonérés d'impôt.</p>	Mali
<p>Les intérêts, provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant qui en est le bénéficiaire effectif, ne sont imposables que dans cet autre Etat lorsqu'ils:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) sont payés au titre d'une obligation, d'un billet, d'un bon ou d'un autre titre analogue du Gouvernement d'un Etat contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales; ou b) sont payés en vertu de prêts de toute nature accordés, par le Gouvernement de l'autre Etat contractant, une de ses subdivisions politiques, une de ses collectivités locales, la banque centrale de cet autre Etat ou une personne morale (y compris les institutions financières) contrôlée par cet Etat ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. <p>En ce qui concerne les Pays-bas; l'institution financière comprend:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la société financière néerlandaise pour les pays en développement SA et - la banque néerlandaise pour investissements aux pays en développement (SA). 	Pays-bas

Intérêts exonérés selon le régime conventionnel (suite)

Intérêts exonérés	Pays
Les intérêts payés en vertu d'un crédit accordé et garanti, directement ou indirectement par un Etat contractant, une unité administrative territoriale, une collectivité locale ou un organisme public (y compris les institutions financières ou les banques d'Etat).	Roumanie
Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés au gouvernement de l'autre Etat contractant ou à sa banque centrale.	Turquie
Sont exonérés d'impôt dans le pays de la source: - les intérêts payés au profit du gouvernement de l'autre Etat contractant, à l'une de ses subdivisions politiques ou autorités locales ou à sa banque centrale, - les intérêts payés par le gouvernement de cet Etat, l'une de ses subdivisions politiques ou autorités locales lorsqu'ils se rapportent à un prêt contracté pour une durée minimale de 7 ans.	Indonésie

Chapitre 4

La prise en charge des impôts dus par les non résidents

La prise en charge des impôts dus par les non résidents est, particulièrement, pénalisante pour l'entreprise tunisienne.

Section 1. Régimes applicables à la prise en charge des impôts dus par les non résidents

§ 1. Les salaires

Le régime applicable à la prise en charge des retenues à la source sur les salaires versés aux non résidents est le même que celui applicable à la prise en charge des retenues à la source sur salaires versés au résidents.

§ 2. La prise en charge des retenues à la source sur les rémunérations versées aux non résidents

La prise en charge de l'impôt dû par un non résident place la rémunération en question hors du champ d'application des conventions fiscales internationales de non double imposition et la **rend passible du taux de retenue à la source de droit commun**.

Les taux de retenues à la source sur les rémunérations versées aux non résidents en droit commun sont:

- 15% pour les loyers, commissions, courtages, honoraires, toute rémunération non commerciale, redevances, rémunérations de gérants majoritaires, rétributions occasionnelles et accidentelles et cessions d'immeubles par les personnes morales non résidentes.

- 2,5% pour les intérêts versés aux établissements bancaires étrangers.

- 20% pour les autres revenus de capitaux mobiliers et pour les jetons de présence.

- 2,5% pour les cessions d'immeubles par les personnes physiques non résidentes.

-

Ainsi, compte tenu de la **formule de prise en charge**, les taux applicables en cas de prise en charge s'établissent, nonobstant tout régime plus avantageux d'une convention de non double imposition, comme suit:

- lorsque le taux de droit commun applicable est de 15%, **le taux de la prise en charge s'élève à 17,64%** soit $[15\% / (100\% - 15\%)] = 15\% / 85\% = 17,64\%$,

- lorsque le taux de droit commun applicable est de 2,5%, **le taux de la prise en charge s'élève à 2,56%**,

- lorsque le taux de droit commun applicable est de 20%, **le taux de la prise en charge est de 25%**.

Lorsque la rémunération est passible de la TVA tunisienne. ladite TVA doit faire l'objet de la retenue à la source pour son montant intégral et le taux de la prise en charge s'applique au montant TVA comprise.

Section 2. Sanctions liées à la prise en charge des impôts dus par les non résidents

§ 1. Défaut ou insuffisance de retenue à la source sur les rémunérations versées aux non résidents

Aux termes du dernier alinéa du § IV de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les retenues non effectuées sur les sommes payées à des non résidents sont considérées comme étant prises en charge par le débiteur domicilié ou établi en Tunisie.

Dans ce cas, la doctrine administrative considère **qu'outre le fait qu'il convient d'appliquer le taux de droit commun selon la formule de prise en charge, les pénalités de retard viennent s'ajouter au montant dû en principal.**

Exemple 1 : Soit une entreprise qui paie des redevances passibles de retenue à la source au taux conventionnel de 5%. L'entreprise a omis de procéder à la retenue à la source. Les redevances sont soumises à la TVA au taux de 18%.

Cette entreprise devra les retenues non opérées selon la formule de la prise en charge sur la base du taux de droit commun de 15% soit un taux de prise en charge de 17,64% appliqué au montant TVA comprise soit le taux rapporté au montant hors TVA de 20,81%. Elle devra en outre les pénalités de retard sur le montant des retenues prises en charge.

Exemple 2 : Soit une entreprise qui a opéré une retenue à la source sur des rémunérations versées à un non résident au taux de 10% alors que le taux conventionnel est de 15%. Le taux de droit commun est de 15%.

Cette entreprise devra un complément de retenue à la source correspondant à l'insuffisance de retenue (5%) selon la formule de la prise de charge de $[15\% (\text{taux de droit commun}) 10\% = 5\%] : 0,95 = 5,26\%$.

Elle devra, en outre, les pénalités de retard sur le montant des retenues prises en charge.

§ 2. Non déductibilité de la retenue à la source prise en charge sur les redevances versées aux non résidents

Aux termes du point 2 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, la retenue à la source supportée par l'entreprise tunisienne aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie n'est pas admise en déduction lorsqu'elle porte sur les rémunérations suivantes:

1) Les droits d'auteur;

2) L'usage, la concession de l'usage ou 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;

3) L'usage ou la concession de l'usage (c'est-à-dire la location) d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique;

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

5) Des études techniques ou économiques, ou une assistance technique.
C'est le montant de la retenue à la source prise en charge qui n'est pas déductible. Le montant de la charge reste déductible dès lors qu'il est porté sur la déclaration dite de l'employeur.

En revanche, l'impôt pris en charge reste déductible lorsqu'il se rapporte à toute autre rémunération passible d'une retenue à la source tels que:

- Les salaires;
- Les intérêts;
- Les jetons de présence;
- Les loyers...

§ 3. Revue de la doctrine administrative

(1) Régime fiscal applicable à un groupement de sociétés: Dans une prise de position (1885) du 3 décembre 2001, la DGELF a précisé le régime applicable à des rémunérations d'études versées par un ministère à un groupement de cabinets étrangers et tunisiens constitué en Tunisie pour une durée supérieure à six mois comme suit:

1) En matière d'IS: Les cabinets étrangers disposent d'un établissement stable du fait de leur participation à un groupement, ils sont de ce fait soumis à toutes les obligations fiscales selon le régime de droit commun.

Le groupement est soumis selon le régime fiscal des sociétés fiscalement transparentes.

Les bénéfices réalisés par le groupement sont passibles d'une avance au taux de 25% au titre de l'impôt sur les bénéfices dû par les associés.

La facturation du groupement donne lieu à une retenue à la source au taux de 5%. La prise en charge des retenues de 5%, de l'avance de 25% et de l'1'18 au taux de 35% s'effectue respectivement aux taux suivants: 5,26%, 33,33% et 53,84%.

2) En matière de TVA: Les études sont passibles de la TVA au taux de 10%.

(2) Prise en charge de l'1'15 dû par un établissement stable: Dans une prise de position (1109) du 27 août 2002, la DGELF a précisé que la prise en charge des impôts dus par un bureau d'études étranger à qui l'on confie un marché qui le rend établi en Tunisie s'élève à :

- une retenue à la source de 5,26% du chiffre d'affaires TTC imputable sur l'1'18 pris en charge,
- l'1'18 au taux de la prise en charge de 53,84% liquidé sur le montant des bénéfices dégagés par l'établissement stable,
- la TVA prise en charge.

Ainsi, on se rend compte à quel point la prise en charge de l'impôt est pénalisante pour le client tunisien.

En outre, les salaires versés aux employés étrangers de l'établissement stable sont passibles de la retenue à la source sur salaires si l'une des trois conditions suivantes est remplie:

- le salarié réside en Tunisie au moins 183 jours,
- le salaire est payé par un employeur résident en Tunisie,
- le salaire est pris en charge par l'établissement stable.

(3) Prise en charge de la retenue à la source sur intérêts versés à une banque étrangère: Dans une prise de position (1106) du 27 août 2002, la DGELF a précisé que la prise en charge de la retenue à la source sur intérêts d'un emprunt conclu par une banque tunisienne auprès d'une banque autrichienne élève le taux de la retenue à 2,56% du montant desdits intérêts mais que la convention de rétrocession de l'emprunt à une autre entreprise par la banque tunisienne n'entraîne aucune retenue à la source sur les intérêts remboursés par l'entreprise à la banque tunisienne.

(4) Prise en charge de la retenue à la source: Dans une prise de position (2643) du 24 novembre 2003, la DGELF a précisé qu'en cas de prise en charge de la retenue à la source au titre des rémunérations versées aux non résidents, la retenue sera calculée selon les taux du droit commun et avec la formule de prise en charge soit: $(100 \times \text{taux}) / (100 - \text{taux})$.

Les rémunérations versées aux non résidents et soumises à la TVA doivent faire l'objet d'une retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100% du montant de la TVA. Cette TVA retenue à la source est déductible.

(5) Prise en charge de la retenue à la source sur les commissions versées aux non résidents: Dans une prise de position datant de l'année 2003, la DGELF a précisé que les commissions servies à des non résidents demeurent toujours déductibles même en cas de prise en charge des retenues.

De ce fait, augmenter le montant des commissions de 17,64% avec une retenue à la source au taux de 15%, ou pratiquer directement une retenue à la source au taux de 17,64% selon la formule de prise en charge revient au même.

En conclusion: Il convient d'éviter toute convention de prise en charge des impôts dus sur les rémunérations versées aux non résidents, que ce soit de façon explicite par une clause contractuelle ou de fait, par le défaut ou l'insuffisance de retenue à la source, car elle est très pénalisante pour l'entreprise tunisienne.

Titre III

La restitution des crédits d'impôt provenant des retenues à la source

Le code des droits et procédures fiscaux (CDPF) a mis à la charge de l'administration fiscale l'obligation de restituer les crédits d'impôt sur la base d'une demande écrite et motivée introduite par le contribuable à déposer auprès des services de l'administration fiscale contre récépissé, et ce, sous certaines conditions.

La restitution du crédit d'impôt résultant de la retenue à la source, des acomptes provisionnels et des avances implique la vérification approfondie de la situation fiscale du demandeur de la restitution.

La restitution peut intervenir en cas de crédit d'impôt dégagé par la déclaration annuelle de l'IR ou de l'IS. La demande en restitution doit intervenir dans un délai maximum de 3 ans à compter de la date à partir de laquelle l'impôt est devenu restituable sans dépasser 5 ans à partir de la date de son recouvrement par le trésor. Elle est subordonnée au respect de certaines conditions. L'action en restitution suit une procédure fixée par l'arrêté du ministre des finances du 8 janvier 2002. L'opposition à la décision de l'administration fiscale suit une procédure contentieuse qui est conforme au contentieux fiscal relatif à la taxation d'office tel que prévu par l'article 54 du CDPF.

De même, les crédits de TVA provenant de la retenue à la source subie peuvent faire l'objet de restitution sur demande à 100% à condition, toutefois, que la demande en restitution soit présentée dans le délai de 3 ans à compter de la date à partir de laquelle l'impôt est devenu restituable. La restitution du crédit de TVA provenant des retenues à la source doit, légalement, intervenir dans le mois de la présentation de la demande en restitution dûment motivée et justifiée.

Chapitre 1

Demande en restitution des crédits d'impôt en matière d'IR ou d'IS

La restitution des crédits d'impôt peut intervenir en cas de crédit d'impôt dégagé par la déclaration annuelle de l'IR ou de l'IS.

En vertu de l'article 54 du code de l'IRPP et de l'IS, les acomptes provisionnels, l'avance et les retenues, autres que libératoires visés aux articles 51,51 bis et 52 du code de l'IRPP et de l'IS et payés par tout contribuable ou pour son compte au titre d'un exercice, sont imputables sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû à raison des revenus ou bénéfices réalisés par l'intéressé ou lui revenant pendant ce même exercice.

L'excédent non imputé est reportable sur les acomptes provisionnels ou sur l'impôt annuel exigible ultérieurement. Il peut faire l'objet d'une restitution immédiate s'il provient de l'avance ou de la retenue à la source.

En revanche, l'excédent provenant des acomptes provisionnels est restituable dans un délai de 3 ans à partir de la date de sa constatation ou en cas de cessation d'activité, l'excédent peut faire l'objet d'une restitution sur demande.

Ainsi, peuvent être restitués:

. L'excédent d'IR ou d'IS provenant des retenues à la source et avances de 10% qui doit faire l'objet d'une demande en restitution au plus tard dans un délai de 3 ans à partir de la date de sa constatation en crédit d'impôt sur la base de la déclaration annuelle d'impôt sur les sociétés.

. L'excédent des retenues à la source et avances de 10% sur l'avance de 25% au niveau des sociétés de personnes: Les sociétés de personnes, les sociétés et les groupements ayant le régime de la transparence fiscale imputent les retenues à la source au titre des sommes leur revenant ainsi que l'avance de 10% qu'ils ont payée au titre de l'importation des produits de consommation sur l'avance dont ils sont redevables au taux de 25% au titre des bénéfices réalisés.

En cas de non imputation de toutes les retenues à la source ou de toute l'avance au titre de l'importation des produits de consommation, l'excédent provenant des retenues à la source

ainsi que l'excédent provenant de l'avance au titre des importations des produits de consommation sont imputables sur les avances dues au titre des bénéfices qu'ils réalisent. Cet excédent peut, également, faire l'objet d'une demande en restitution immédiate conformément à la législation en vigueur.

- L'excédent de l'avance de 25% sur l'IR ou sur l'IS dû par les associés ou les membres des sociétés: L'avance de 25% dûment justifiée est imputable sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés dû par les associés ou les membres des sociétés soumises au régime de la transparence fiscale.

Toutefois, l'excédent de l'avance qui n'a pu être imputé sur l'impôt dû peut faire l'objet d'un report sur les acomptes provisionnels ou l'IR ou l'IS ultérieurement dus par les associés ou les membres, comme il peut faire l'objet de restitution sur demande à condition que ladite demande soit introduite dans le délai de 3 ans de la constatation du crédit d'impôt restituable.

- L'excédent de la retenue à la source de 2,5% au titre de l'impôt sur la plus-value immobilière: Les cessions d'immeubles donnant lieu à la retenue à la source conformément à la législation en vigueur, ouvrent droit à la restitution de l'excédent de la retenue à la source qui n'a pu être imputé immédiatement après le dépôt de la déclaration de l'impôt sur la plus-value immobilière.

En effet, s'agissant d'une retenue à la source qui ne peut être imputée que sur l'impôt au titre de la plus-value immobilière, l'excédent non imputé ne peut que faire l'objet d'une demande de restitution ou abandonné.

- L'excédent d'IS provenant de l'avance de 2,5% payée par les entreprises totalement exportatrices au titre des produits écoulés sur le marché local: Les entreprises totalement exportatrices, qui sont autorisées à écouler une partie de leur chiffre d'affaires sur le marché local, sont tenues de payer une avance de 2,5% au titre de l'IRPP ou de l'IS. Cette avance est imputable sur l'IR ou l'IS dû éventuellement au titre des bénéfices dégagés sur les ventes locales. En cas d'excédent, il peut faire l'objet de restitution sur demande.

- L'excédent de l'IR provenant des retenues à la source subies par les personnes physiques au titre des traitements et salaires et autres revenus, constaté lors de la déclaration annuelle des revenus est restituable à condition que la demande soit introduite dans le délai de 3 ans de la constatation du crédit d'impôt.

