

**NOTE COMMUNE N° 17/2003**

**OBJET :** Commentaire des dispositions des articles 45 à 51 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002, portant loi de finances pour l'année 2003.

**R E S U M E**

**Extension du champ d'application de l'impôt pour les non résidents et non établis en Tunisie et assouplissement de leurs obligations comptables et fiscales**

**I.** La loi n°2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003 a :

- 1)** étendu le champ d'application de l'IR et de l'IS pour les non résidents et non établis en Tunisie à tous les revenus de source tunisienne (*article 45*)
- 2)** soumis les revenus réalisés en Tunisie par les non résidents et non établis, autres que les revenus de capitaux mobiliers, les intérêts des prêts bancaires, les salaires, pensions et rémunérations similaires, à une retenue à la source de 15% de son montant brut, libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (*article 47*)
- 3)** confirmé l'exonération pour les non résidents et non établis en Tunisie de l'IR et de l'IS au titre des :
  - intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles ;
  - les dividendes, les revenus des parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières et les tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration ;
  - rémunérations payées par les entreprises totalement exportatrices telles que définies par la législation fiscale en vigueur, au titre :
    - des droits d'auteur ;
    - de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel

commercial, agricole, portuaire ou scientifique ;

- 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 ;
- 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 ;
  - rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international ;
  - plus-values de cession des valeurs mobilières. **(article 45)**

**4)** institué une retenue à la source au titre de l'IS dû par les personnes morales non résidentes et non établies lors de la cession des immeubles bâtis ou non bâtis sis en Tunisie ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières. Cette retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte est libératoire ou déductible de l'impôt sur la plus-value dû au titre de la plus-value réalisée et ce, au choix de la société cédante. **(articles 49 et 50)**

**5)** simplifié l'imposition de la plus-value immobilière réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie en la soumettant à l'impôt sur les sociétés au taux de 35% de sa valeur ou au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte et ce, au choix de la société cédante. **(articles 46 et 48)**

**II.** Les dispositions des articles 45 à 51 de la loi n°2002-101 du 17 décembre 2002, portant loi de finances pour l'année 2003 s'appliquent aux revenus réalisés, payés ou mis à la disposition des personnes non résidentes et non établies à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 ainsi qu'aux opérations de cession des immeubles ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières réalisées à partir de cette date. **(article 87)**

La loi de finances pour l'année 2003 a étendu le champ d'application de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés pour les non résidents et non établis à tous les revenus réalisés en Tunisie. Elle a par ailleurs assoupli les obligations fiscales et comptables pour les personnes morales non résidentes et non établies au titre des opérations de cession d'immeubles sis en Tunisie et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal des revenus réalisés par les non résidents qu'ils soient établis ou non en Tunisie et de commenter les nouvelles dispositions introduites par la loi de finances pour l'année 2003, en précisant l'incidence des conventions de non double imposition pour les non résidents et non établis tant au niveau du champ d'application, qu'au niveau des modalités d'imposition de la plus-value immobilière qu'ils réalisent en Tunisie.

## **I. REVENUS PREVUS PAR LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT POUR LES NON RESIDENTS ET LEURS MODALITES D'IMPOSITION**

### *A/ RAPPEL DU REGIME FISCAL EN VIGUEUR AU 31/12/2002*

#### **1. Cas des non résidents établis en Tunisie**

Les non résidents établis en Tunisie sont soumis à l'IR ou à l'IS dans les conditions du droit commun, ils sont donc, soumis à ce titre, à toutes les obligations fiscales et comptables qui incombent aux établis en Tunisie dont notamment le dépôt de la déclaration d'existence, le dépôt de toutes les déclarations prévues par la législation fiscale en vigueur et le paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions des articles 44 et 49 du code de l'IRPP et de l'IS.

#### **2. Cas des non résidents non établis en Tunisie**

Sous réserve des dispositions des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et d'autres pays, ou des accords particuliers, les personnes physiques ainsi que les personnes morales non résidentes et non établies en Tunisie sont soumises à l'IR ou à l'IS à raison des seuls revenus de source tunisienne tels qu'ils ont été fixés par l'article 3 et le paragraphe II de l'article 45 du code de l'IR et de l'IS.

L'imposition des personnes susvisées a lieu par voie de retenue à la source libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et ce, selon les taux suivants :

- 2,5% au titre des intérêts des prêts bancaires,
- 20% au titre des revenus des capitaux mobiliers autres que les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles,
- 15% au titre des redevances, des honoraires, des jetons de présence octroyés aux membres du conseil d'administration ou de surveillance dans les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ainsi qu'au titre des revenus des loyers d'immeubles sis en Tunisie.

Toutefois et dans ce dernier cas, lorsque le débiteur des loyers n'est pas tenu en vertu des dispositions de l'article 52 du code de l'IR et de l'IS d'effectuer la retenue à la source sur les sommes payées au titre des loyers, l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés est dû par les non résidents, par voie de dépôt des déclarations annuelles des revenus ou bénéfices nets des loyers.

**Etant signalé que, et en ce qui concerne les modalités d'imposition des non résidents et non établis, lorsque les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les pays de résidence des bénéficiaires de ces revenus prévoient l'exonération desdits revenus de l'impôt en Tunisie ou leur imposition par voie de retenue à la source à des taux inférieurs aux taux susvisés, il est fait application de cette exonération ou des taux réduits.**

**Toutefois, et dans tous les cas lorsque la retenue à la source n'est pas opérée par le débiteur des revenus imposables en Tunisie et établi en Tunisie, la retenue à la source est exigible par ce dernier selon le taux du droit commun calculé sur la base de la formule de prise en charge. Les taux applicables seraient donc respectivement de 2,56%, 25% ou 17,64%.**

### **3. Revenus exonérés ou situés hors champ d'application de l'impôt**

#### ***3.1 Revenus exonérés***

Sont exonérés de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés **pour les non résidents et non établis**:

- les revenus des dépôts ou des titres en devises ou en dinars convertibles ;

- les redevances payées par les entreprises totalement exportatrices, telles que définies par la législation en vigueur ;
- les redevances payées au titre de l'affrètement de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international.

### ***3.2. Revenus situés hors champ d'application de l'impôt***

Tout revenu non visé par les articles 3 et 45 du code de l'IRPP et de l'IS est considéré hors du champ d'application de l'impôt **pour les non résidents et non établis**, il s'agit notamment :

- des bénéfices distribués,
- des plus-values de cession des valeurs mobilières,
- des commissions et des courtages,...
- des rémunérations en contrepartie des services non couverts par la définition du terme redevances prévues par le paragraphe 6 de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS.

### ***B/ APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2003***

La loi de finances pour l'année 2003 a :

- étendu le champ d'application de l'impôt pour les non résidents et non établis en Tunisie à tous les revenus réalisés en Tunisie à l'exception de ceux qui ont été exonérés de l'impôt expressément ;(**articles 45 et 46**)
- soumis lesdits revenus autres que les revenus des capitaux mobiliers, les intérêts des prêts bancaires et les salaires, les pensions et les rémunérations similaires, à une retenue à la source libératoire de 15% de leur montant brut. (**article 47**)

### **1. Revenus couverts par le champ d'application prévu par la loi de finances pour l'année 2003**

En vertu des dispositions des articles 45 et 46 de la loi de finances pour l'année 2003 **l'IR ou l'IS est dû pour les non résidents et non établis à raison des seuls revenus de source tunisienne.**

A cet effet, le champ d'application de l'IR et de l'IS couvre désormais pour les personnes susvisées outre, les revenus qui étaient expressément couverts par les articles 3 et 45 du code de l'IR et de l'IS au 31 décembre 2002, les revenus qui étaient situés hors champ d'application de l'impôt.

Il s'agit notamment:

- des commissions, des courtages, des revenus des prestations de services réalisés par les personnes physiques ou morales non résidentes et non établies en Tunisie, telles que les opérations de réparation, de maintenance, ou les opérations d'audit comptable, ... et ce, indépendamment du lieu de la réalisation des services.
- des revenus des valeurs mobilières non exonérés expressément par la loi telles que les rémunérations des associés non résidents ayant la qualité de gérants majoritaires dans les SARL...

**Toutefois, le champ d'application de l'impôt ne couvre pas les rémunérations payées en contrepartie de la commercialisation des biens, du matériel et des équipements non réalisées dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ce, du fait que contrairement aux prestations de services, l'exercice de cette activité commerciale suppose obligatoirement des installations fixes.**

**Aussi, le champ d'application fixé par la loi de finances pour l'année 2003 pour les non résidents non établis ne doit en aucun cas couvrir des revenus non prévus par le champ d'application de l'impôt fixé pour les personnes résidentes en Tunisie par le code de l'IR et de l'IS.**

## **2. Revenus exonérés de l'IR ou de l'IS**

Les articles 45 et 46 de la loi de finances pour l'année 2003 ont confirmé l'exonération de l'IR et de l'IS de certains revenus réalisés par **les personnes non résidentes et non établies**. Il s'agit :

- des intérêts des dépôts ou des titres en devises ou en dinars convertibles ;
  - des dividendes distribués par les sociétés établies en Tunisie, des revenus de parts des fonds communs de placement en valeurs mobilières et des tantièmes attribués aux membres du conseil d'administration ;
  - des 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 les domaines industriel, commercial ou scientifique ;
- des études techniques ou économiques, ou d'une assistance technique.

A 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 bénéfices et des revenus provenant de l'exportation. 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'exportation,

- des rémunérations pour affrètement de navires ou d'aéronefs affectés au trafic international ;
- de la plus-value de cession des valeurs mobilières (actions, parts sociales, obligations, bons de trésor, ....)

Sont, également exonérées de l'IS, en vertu de l'article 104 du code des hydrocarbures tel que promulgué par la loi n°99-93 du 17 août 1999, les rémunérations payées directement par le titulaire du permis à la société mère en contrepartie des études et de l'assistance techniques qu'elle réalise pour son compte.

### **3. Modalités d'imposition des revenus réalisés en Tunisie par les non résidents**

Les modalités d'imposition des revenus réalisés par les non résidents diffèrent selon qu'il s'agisse de non résidents et non établis ou de non résidents et établis en Tunisie.

#### ***3.1. Cas des non residents et établis en Tunisie***

Les revenus réalisés par les non résidents mais établis en Tunisie sont soumis au régime fiscal et comptable prévu par la législation en vigueur pour les

**résidents établis à l'exception du principe de l'imposition à raison du revenu global net pour les personnes physiques.**

Dans ce cas, les non résidents et établis sont tenus de respecter toutes les obligations fiscales et comptables qui incombent aux entreprises établies en Tunisie, à savoir notamment:

- le dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IR ou de l'IS,
- la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises,
- le dépôt des déclarations mensuelles, (retenues à la source, TVA, ...)
- le dépôt des déclarations des acomptes provisionnels le cas échéant,
- le dépôt des déclarations annuelles de l'IR ou de l'IS.

A ce titre, la personne non résidente est considérée comme établie en Tunisie, lorsqu'elle exerce son activité en Tunisie dans le cadre d'exploitations commerciales, industrielles ou agricoles ou lorsqu'elle exerce une profession non commerciale en Tunisie par l'intermédiaire d'une base fixe située en Tunisie.

Pour les personnes morales, elles sont considérées comme établies lorsqu'elles exercent leur activité dans le cadre d'établissements situés en Tunisie, et ce dans le sens des dispositions de l'article 47 du code de l'IR et de l'IS.

Sous réserve des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et certains pays, sont également considérées comme établies en Tunisie, les personnes morales ou physiques non résidentes en Tunisie qui y disposent de chantiers de construction ou qui y réalisent des opérations de montage ou des activités de surveillance s'y rattachant et ce quelle que soit la durée de ces chantiers, de ces opérations ou de ces activités.

### ***3.2. Cas des non résidents et non établis en Tunisie***

Sous réserve des conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et certains pays, les revenus réalisés par les personnes non résidentes et non établies en Tunisie sont imposables par voie de retenue à la source libératoire de l'IR ou de l'IS et ce, aux taux suivants :

- 2,5% pour les intérêts des prêts bancaires ;
- 20% au titre des revenus de capitaux mobiliers ;
- 15% au titre de toutes les autres rémunérations autres que les traitements, les salaires, les pensions, les rentes viagères et les rémunérations similaires



qui demeurent soumis à la retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 53 du code de l'IR et de l'IS.

**Exemple 1 :**

Soit une entreprise totalement exportatrice qui aurait payé en date du 13 février 2003 des rémunérations à un résident de l'Inde en contrepartie d'un service qui lui a permis de réaliser un marché en Inde pour un montant de 100.000D.

Dans ce cas la retenue à la source est exigible au taux de 15% de la rémunération brute soit :  $100.000D \times 15\% = 15\ 000D$  .

Dans le cas où la retenue à la source n'a pas été effectuée, l'entreprise en question devient redevable de cette retenue calculée par application du taux de prise en charge de l'impôt soit 17,64% majorée des pénalités de retard liquidées conformément à la législation fiscale en vigueur.

**Exemple 2 :**

Soit une personne physique non résidente associée majoritaire, avec la qualité de gérant qui aurait reçu au titre de l'exercice 2003 des rémunérations de 120 000D. Dans ce cas, les rémunérations en question seraient soumises à l'IR par voie de retenue à la source au taux de 15% de leur montant brut.

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

## **II. MODALITES D'IMPOSITION DE LA PLUS-VALUE IMMOBILIERE REALISEE EN TUNISIE PAR LES NON RESIDENTS**

### *A/ RAPPEL DU REGIME EN VIGUEUR AU 31 DECEMBRE 2002*

#### **1. En ce qui concerne les personnes physiques non résidentes**

En vertu des dispositions de l'article 3 du code de l'IR et de l'IS, les personnes physiques non résidentes sont soumises à l'IR au titre des revenus d'immeubles sis en Tunisie et des droits y relatifs.

Il en découle que la plus-value immobilière réalisée par les personnes physiques non résidentes au titre de la cession des immeubles sis en Tunisie et non rattachés à un actif d'une exploitation située en Tunisie est soumise à l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière.

Dans ce cas, l'imposition de la plus-value immobilière diffère selon que la cession ait été effectuée au profit d'une personne tenue d'effectuer la retenue à la source au titre de l'impôt sur la plus-value immobilière ou non et ce, dans les conditions suivantes :

- Cas où la cession est faite au profit d'une personne non tenue d'effectuer la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu sur la plus-value immobilière :

L'impôt dû au titre de la plus-value immobilière est payé par voie de déclaration dans les mêmes conditions que pour les résidents. Il est dû au taux de 5% ou 10% et ce selon la durée de détention.

- Cas où la cession est faite au profit d'une personne tenue d'effectuer la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu sur la plus-value immobilière :

Dans ce cas, la retenue à la source est exigible au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte, la retenue à la source est libératoire de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière.

## **2. En ce qui concerne les personnes morales non résidentes en Tunisie**

La plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes de la cession d'immeubles bâtis ou non bâtis situés en Tunisie et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières est considérée avoir été réalisée dans le cadre d'établissements situés en Tunisie au sens de l'article 47 du code de l'IR et de l'IS. A ce titre les sociétés cédantes se trouvent tenues de respecter toutes les obligations fiscales et comptables prévues par la législation en vigueur et exigibles pour les personnes établies.

Toutefois, en pratique, le respect de ces obligations posait certains problèmes notamment dans les cas où la société cédante n'exerce aucune activité en Tunisie et/ou les immeubles cédés n'ont fait l'objet d'aucune exploitation avant l'opération de cession.

### ***B/ APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2003***

#### **1. En ce qui concerne les personnes physiques**

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

La plus-value immobilière imposable est déterminée conformément aux dispositions de l'article 28 du code de l'IR et de l'IS. L'impôt est dû selon les taux prévus par l'article 44 dudit code soit aux taux de:

- 10% si la cession intervient au cours de la période de 10 ans à compter de la date de possession,
- 5% si la cession intervient après 10 ans à compter de la date de la possession.

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

En cas d'excédent, il est restituable sur demande.

Pour plus de détails sur les modalités d'imposition de la plus-value immobilière pour les personnes physiques, il y a lieu de se référer à la NC n°5/99.

## **2. En ce qui concerne les personnes morales**

En vertu des dispositions de la loi de finances pour l'année 2003, les plus-values réalisées en Tunisie par les personnes morales non résidentes et non établies, sont considérées comme des gains exceptionnels réalisés en Tunisie et sont soumis à l'impôt sur les sociétés à ce titre.

### ***2.a. Cessions concernées par les nouvelles dispositions***

Les dispositions de la loi de finances pour l'année 2003 relatives à la plus-value immobilière s'appliquent exclusivement aux personnes morales non résidentes qui n'exercent aucune activité en Tunisie.

A ce titre sont exclues des nouvelles mesures, les opérations de cession portant sur:

\* les immeubles qui font partie d'un actif d'un établissement stable dont dispose une personne morale non résidente en Tunisie, et ce indépendamment du fait qu'ils aient fait ou non l'objet d'exploitation avant leur cession.

\* les immeubles non inscrits à l'actif d'un établissement stable et ayant été exploités avant leur cession

En effet, dans ces deux cas, l'entreprise est considérée exercer une partie de son activité dans le cadre d'exploitation sise en Tunisie au sens de l'article 47 du code de l'IR et de l'IS. En conséquence, la cession de l'immeuble en question constitue une cession d'un élément d'actif et la plus-value en résultant fera partie des résultats imposables de l'établissement stable de l'année de la cession. La plus-value sera déterminée dans ce cas conformément aux dispositions des articles 11 et 48 du code de l'IR et de l'IS.

### ***2.b. Détermination de la plus value imposable***

En vertu des dispositions de la loi de finances pour l'année 2003 la plus-value réalisée par les personnes morales non résidentes et non établies de la cession des immeubles sis en Tunisie ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières est égale à la différence entre le prix de cession et la valeur d'acquisition ou de revient. **Aucune déduction à quelque titre que ce soit n'est admise pour la détermination de la plus-value imposable.**

### ***2.c. Taux de l'impôt sur les sociétés au titre de la plus value immobilière***

- Cas où la cession a été faite au profit d'une personne tenue d'opérer la retenue à la source au titre de l'IS dû sur la plus-value immobilière.

Dans le cas où la cession est faite à l'Etat, aux collectivités locales, aux sociétés et aux personnes physiques soumises à l'IR selon le régime réel, l'impôt sur les sociétés au titre de la plus-value immobilière est dû par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire de l'IS.

Toutefois, la société cédante peut opter pour le dépôt d'une déclaration de la plus-value et pour le paiement de l'IS dû au taux de 35% de cette plus value. Dans ce cas, la retenue à la source opérée au taux de 15% du prix de cession est déductible de l'IS dû, et l'excédent est restituable sur demande.

**Exemple n°3 :**

Soit une société non résidente et non établie en Tunisie qui a cédé un immeuble sis en Tunisie, n'ayant pas fait l'objet d'exploitation auparavant à une société établie en Tunisie pour un prix de 500.000D. Dans ce cas, la société cessionnaire doit effectuer une retenue de 15% sur le prix de cession soit:  $500.000D \times 15\% = 75.000D$ . Cette retenue à la source est libératoire de l'IS pour la société cédante. Toutefois, ladite société peut opter pour le dépôt d'une déclaration au titre de cette plus-value immobilière.

Dans ce cas, si l'on suppose que la valeur d'acquisition de l'immeuble soit de 300.000D, l'IS dû au titre de la plus-value immobilière serait déterminé comme suit :

$(500.000D - 300.000D) \times 35\% =$	70.000D
-retenue à la source à imputer :	- <u>75.000D</u>
-excédent de retenue à la source restituable	5.000D

**Exemple n°4 :**

Reprenons les données de l'exemple n°3 en supposant que la valeur d'acquisition du bien soit de 200.000D, dans ce cas, l'IS au titre de la plus-value immobilière serait déterminé comme suit :

$$(500.000D - 200.000D) \times 35\% = 105.000D$$

La retenue à la source supportée est de :

$$500.000D \times 15\% = 75000D.$$

Le montant de la retenue à la source étant inférieur à l'IS liquidé sur la plus-value, la société cédante peut ne pas déposer la déclaration et considérer cette retenue définitive et libératoire de l'IS.

- Cas où la cession a été faite à une personne non tenue d'opérer la retenue à la source au titre de l'IS dû sur la plus-value immobilière :

Dans ce cas, la société cédante est tenue de déposer une déclaration de l'IS au titre de la plus-value provenant de la cession. L'impôt exigible serait dû au choix de la société cédante soit au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte soit au taux de 35% de la plus-value réalisée.

**Exemple n° 5:**

Si nous reprenons les données de l'exemple n°3, avec l'hypothèse que la cession ait été faite à une personne physique non tenue d'effectuer la retenue à la

source, dans ce cas la société cédante peut opter pour l'imposition au taux de 15% du prix de cession soit :  $500.000D \times 15\% = 75.000D$   
au lieu de  $(500.000D - 200.000D) \times 35\% = 105.000D$

### **3. Date de dépôt de la déclaration de l'impôt au titre de la plus-value immobilière réalisée par les non résidents et les non établis de la cession d'immeubles et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières**

La loi de finances pour l'année 2003 n'a pas prévu de délai particulier pour le dépôt de la déclaration relative à l'impôt au titre de la plus-value de cession des immeubles sis en Tunisie ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières par les personnes non résidentes et non établies.

A cet effet le dépôt de ladite déclaration doit être effectué dans les délais fixés par la législation en vigueur au titre de l'IR ou de l'IS dû sur la plus-value immobilière et ce comme suit :

- Cas où le cédant est une personne physique :

La déclaration doit être déposée au plus tard à la fin du troisième mois suivant celui de la cession effective et ce conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 60 du code de l'IR et de l'IS.

- Cas où le cédant est une personne morale :

Dans ce cas, la date du dépôt de la déclaration est fixée selon les deux cas suivants :

**1<sup>er</sup> cas :** La société cédante ne possède pas d'autres immeubles ou d'autres droits sociaux en Tunisie :

Dans ce cas la cession de l'immeuble ou des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières équivaut à une cession globale, et la déclaration relative à cette cession doit être déposée comme en matière de déclaration de la cessation d'activité ; elle doit être donc déposée dans les 15 jours de la date de la cession et ce, conformément aux dispositions de l'article 58 du code de l'IR et de l'IS.

**2<sup>ème</sup> cas :** La société cédante possède d'autres immeubles ou d'autres droits sociaux en Tunisie :

Dans ce cas, il s'agit d'une cession partielle et la société doit déposer la déclaration de l'IS y relative dans les délais fixés conformément aux dispositions

de l'article 60 du code de l'IR et de l'IS soit au plus tard le 25 mars de l'année qui suit celle de la cession

### **III. INCIDENCES DES CONVENTIONS DE NON DOUBLE IMPOSITION CONCLUES PAR LA TUNISIE AVEC D'AUTRES PAYS**

#### *A/ AU NIVEAU DU CHAMP D'APPLICATION DE L'IMPOT*

Les articles 45 et 46 de la loi de finances pour l'année 2003 ont étendu le champ d'application de l'impôt à tous les revenus de source tunisienne réalisés par les non résidents et non établis en Tunisie.

Toutefois, quand il s'agit de résidents de pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie, il y a lieu de se référer aux dispositions de la convention en question et ce du fait que les dispositions des articles 45 et 46 de la loi de finances pour l'année 2003 ne doivent pas déroger aux dispositions des conventions de non double imposition.

C'est ainsi que les revenus prévus par le champ d'application fixé par la loi de finances pour l'année 2003 mais qui ne sont pas compris dans le champ d'application de l'impôt prévu par les conventions de non double imposition restent non imposables lorsqu'ils sont réalisés par des résidents des pays concernés par ces conventions, c'est le cas par exemple des commissions réalisées en Tunisie par des ressortissants de pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie. Lesdites rémunérations relèvent de la catégorie des bénéfices des entreprises, lesquels bénéfices ne sont imposables en Tunisie que dans le cas où ils ont été réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

Toutefois, et pour le cas particulier de la convention Tuniso-Roumaine de non double imposition conclue le 23 septembre 1987 les commissions réalisées en Tunisie par des résidents de la Roumanie restent imposables en Tunisie à un taux maximum de 4% de leur montant brut.

D'autre part sont aussi imposables, en vertu des conventions de non double imposition et en vertu des nouvelles dispositions de la loi de finances pour l'année 2003, les rémunérations relevant de la catégorie des rémunérations revêtant le caractère de distribution autres que celles expressément exonérées de l'impôt par loi, telles que les sommes excédentaires payées au titre d'intérêts ou de redevances entre sociétés ayant des relations spéciales.

#### **Exemple n°6:**

Soit une société « A » résidente de la Suisse qui a accordé un prêt à une société « B » résidente en Tunisie, d'un montant de 100.000D contre des intérêts de 15000D 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 12%, 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 :

$$100.000D \times 12\% = 12.000D$$

$$\text{La retenue à la source due : } 12.000D \times 10\% = 1.200D$$

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

$$100.000D \times 3\% = 3.000D$$

Ces intérêts sont classés dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières. Ils restent donc soumis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 à la retenue à la source au taux de 15% soit,  $3.000D \times 15\% = 450D$ .

A 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 à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 serait pris en charge par la société résidente en Tunisie comme suit :

$$\text{Retenue à la source effectuée : } 3000D \times 10\% = 300D$$

Retenue à la source due selon la formule de prise en charge :

$$3000D \times 5.26\% = 157,800D$$



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

***B/ AU NIVEAU DE LA PLUS-VALUE REALISEE DE LA CESSION DES IMMEUBLES SIS EN TUNISIE ET DES DROITS SOCIAUX DANS LES SOCIETES CIVILES IMMOBILIERES***

L'article 13 des conventions de non double imposition prévoit que les gains en capital sont soumis à l'impôt dans l'Etat contractant où sont situés les biens cédés. Il en découle que les dispositions des conventions de non double imposition sont conformes avec les dispositions de la législation fiscale en vigueur qui prévoient que les non résidents et non établis qui réalisent une plus-value de la cession d'immeubles sis en Tunisie sont imposables en Tunisie au titre de ladite plus-value.

***C/ MODALITES D'IMPOSITION DE LA PLUS VALUE IMMOBILIERE***

Dès lors que les conventions de non double imposition accordent le droit d'imposition sur les gains provenant de la cession des biens immobiliers à l'Etat où sont situés les biens sans prévoir des taux ou des modalités spécifiques d'imposition, l'imposition a lieu dans ce cas dans les conditions de la législation fiscale en vigueur dans l'Etat où se trouvent ces biens.

Il en découle que l'imposition au titre de la plus-value réalisée par les non résidents non établis qu'ils soient des personnes physiques ou des personnes morales au titre de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, a lieu conformément aux dispositions de la loi de finances pour l'année 2003 et ce, indépendamment du fait qu'ils soient ou non ressortissants de pays ayant conclu des conventions de non double imposition avec la Tunisie.

**IV. DATE D'EFFET DES NOUVELLES MESURES**

Les nouvelles mesures s'appliquent aux revenus réalisés, payés ou mis à la disposition des non résidents et non établis en Tunisie à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003 ainsi qu'aux opérations de cession d'immeubles sis en Tunisie et des droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières réalisées à partir de cette date.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES  
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

**Signé : Mohamed Ali BEN MALEK**