

DIFFUSION GENERALE

0.1.0.0.1.2.

Documents Administratifs*****
(IMPOTS)**Texte n° DGI 2004/32****NOTE COMMUNE N° 28 /2004**

O B J E T: Commentaire des dispositions de l'article 70 de la loi n°2003-80 du 29 décembre 2003 portant loi de finances pour l'année 2004 relatives à l'assouplissement des obligations fiscales et comptables pour les établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période limitée.

RESUME**Assouplissement des obligations fiscales et comptables pour les établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période limitée**

- I. La loi n°2003-80 du 29 décembre 2003 portant loi de finances pour l'année 2004 a :
- 1) soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés **par voie de retenue à la source libératoire de l'IR ou de l'IS** 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 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 limitée 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 et ce, lorsque les travaux de construction ou les opérations de montage ou les services ou autres travaux réalisés ne dépassent pas **en Tunisie la période de six mois.(article70)**

Les taux de la retenue à la source ont été fixés comme suit :

- 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 sus-mentionnés. (*article 70*)

2) Prévu la possibilité pour les personnes en question d'opter pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés au titre des activités susvisées et ce, par le dépôt d'une demande à cette fin auprès du bureau du contrôle des impôts compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence. (*article 70*)

3) Prévu qu'en cas d'option pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités susvisées et du non respect par les personnes concernées des obligations fiscales et comptables auxquelles elles sont soumises, l'IR ou l'IS 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 aux taux respectifs de 5%, 10% ou 15% selon le cas (*article 70*)

II. Les nouvelles mesures s'appliquent aux contrats conclus avec les personnes non résidentes et portant sur les chantiers de construction, opérations de montage, activités de surveillance ou toute autre activité ou service dont l'exécution commence à partir du 1^{er} janvier 2004 (*article 105*).

La loi de finances pour l'année 2004 a comporté des mesures tendant à assouplir les obligations fiscales et comptables des établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie dans certains secteurs pour une durée limitée.

La présente note a pour objet de rappeler le régime fiscal en vigueur en la matière et de commenter les nouvelles dispositions prévues par la loi de finances pour l'année 2004.

I. RAPPEL DU REGIME FISCAL EN VIGUEUR AU 31 DECEMBRE 2003

Sous réserve des conventions fiscales de non double imposition conclues entre la Tunisie et certains autres pays, sont considérées disposant d'un établissement stable en Tunisie, les personnes morales ou les personnes physiques non résidentes 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.

Sont également considérées comme disposant d'un établissement stable en Tunisie, les personnes physiques ou les personnes morales non résidentes ayant la qualité d'associé ou de membre dans les sociétés de personnes ou dans les sociétés et groupements soumis au même régime fiscal que les sociétés de personnes et ce, quelles que soient la nature et la durée des services rendus ou de l'activité exercée en Tunisie.

En conséquence, lesdits établissements sont soumis à l'IR ou à l'IS dans les conditions du droit commun. Ils sont donc tenus de respecter toutes les obligations fiscales et comptables qui incombent aux personnes établies en Tunisie, à savoir notamment :

- le dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IR et 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.

II. APPORT DE LA LOI DE FINANCES POUR L'ANNEE 2004

Dans le cadre de l'assouplissement des obligations fiscales et comptables pour les établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période limitée, l'article 70 de la loi n°2003-80 du 29 décembre 2003 portant loi de finances pour l'année 2004 a prévu la possibilité pour lesdits établissements d'être dispensés de la tenue d'une comptabilité et d'être imposés par voie de retenue à la source libératoire avec la possibilité de dépôt de déclaration sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés.

A/ IMPOSITION PAR VOIE DE RETENUE A LA SOURCE LIBERATOIRE

1) Personnes concernées par la mesure

Les dispositions de l'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004 s'appliquent :

- aux personnes physiques et aux 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,
- aux associés et aux 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.

Les nouvelles mesures ne s'appliquent pas donc aux personnes non résidentes dont les activités susvisées dépassent en Tunisie six mois et aux associés ou aux membres des sociétés de personnes, des sociétés et groupements dont les activités et services susvisés ont une durée supérieure à six mois.

2) Marchés et services concernés par les nouvelles mesures

Les dispositions de l'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004 s'appliquent 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
- à 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 **et ce, lorsque la durée des travaux de construction, opérations, activités ou autres services ne dépasse pas six mois en Tunisie.**

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 quelques motifs que ce soit, (saisonniers, momentanés, ...) entrent dans le calcul de la période de six mois.

Il y a lieu, par ailleurs, de préciser 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 sus-mentionnées 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 :

- 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 en question 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 susvisée et 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, les personnes susvisées 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 à ce titre et ce étant donné que les mesures introduites par la loi de finances pour l'année 2004 visent uniquement à simplifier les modalités d'imposition des personnes concernées en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

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 de logements pour les salariés et à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

B/ OPTION POUR L'IMPOSITION SUR LA BASE DES REVENUS OU BENEFICES NETS REALISES

1) Teneur de la mesure

Les personnes physiques ou les personnes morales concernées par la retenue à la source libératoire sus-mentionnée 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 concernés par les nouvelles mesures. Les revenus ou bénéfices nets sont déterminés, dans ce cas, conformément aux dispositions du code de l'IRPP et de l'IS.

2) 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 à cette fin 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'IR et de l'IS par la société, par le groupement ou par lesdites personnes.

La demande en question doit être 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.

A 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.

3) Effets de l'option

En cas d'option pour le paiement de l'IR ou de l'IS sur la base des revenus ou des bénéfices nets réalisés, lesdites 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,
- 2,5% 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 non résidentes concernées, sur la base de leurs revenus ou bénéfices nets réalisés en Tunisie au titre des activités sus-mentionnées.

4) Conséquences du non respect des obligations fiscales et comptables

L'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004 prévoit qu'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 sus-mentionnées 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 prévue par l'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004.

Exemple 1 :

On suppose 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 à sa charge 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. A ce titre, elle a dégagé un bénéfice net de 100.000D pour un chiffre d'affaires brut de 3MD.

Si on suppose qu'à l'occasion de la cessation de l'activité de l'entreprise, les services du contrôle fiscal aient constaté que ladite entreprise ne détient pas

une comptabilité . Dans ce cas l'impôt minimum exigible par l'entreprise est de :

$$3MD \times 5\% = 150.000D$$

III. INCIDENCE DES CONVENTIONS DE NON DOUBLE IMPOSITION SUR LES NOUVELLES MESURES

A/ EN CE QUI CONCERNE LES CHANTIERS DE CONSTRUCTION, LES OPERATIONS DE MONTAGE ET LES ACTIVITES DE SURVEILLANCE

En vertu des dispositions des conventions fiscales de non double imposition, **les bénéfices** 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, les nouvelles mesures prévues par la loi de finances pour l'année 2004 ne s'appliquent 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.

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

Par ailleurs, et 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 2 :

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 3MD 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 316.000D.

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 : $316\ 000D \times 10\% = 31\ 600D$.

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

Exemple 3:

Reprenons les données de l'exemple 2 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.

B/ EN CE QUI CONCERNE LES ASSOCIES ET MEMBRES DES SOCIETES DE PERSONNES ET DES GROUPEMENTS AYANT LE MEME REGIME FISCAL DES SOCIETES DE PERSONNES

1) 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.

Sur cette base les dispositions de l'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004 s'appliquent 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 personnel les travaux de construction, les opérations et activités susvisées pendant une période qui ne dépasse pas six mois et ce dans tous les cas abstraction faite de l'Etat de la résidence de l'intéressé.

2) 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 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 4:

Soit un groupement qui s'est 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 n°1 des travaux de construction, la société résidente au Japon a réalisé le lot n°2 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 :

1^{ère} hypothèse :

Les trois membres ont signé solidairement et conjointement le contrat relatif au marché concerné quoique chacun des membres a exécuté 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.

2^{ème} hypothèse :

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

Dans ce cas, la qualité d'établi est attribuée selon la convention de non double imposition qui lie la Tunisie au pays de résidence du membre concerné. A cet effet :

1- pour la société résidente en Allemagne qui a réalisé le lot n°1 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 n°2 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.

Etant précisé que les sociétés japonaise et marocaine peuvent opter pour leur imposition sur la base de leurs bénéfices nets réalisés en Tunisie et ce, conformément aux dispositions de l'article 70 de la loi de finances pour l'année 2004.

IV. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES MESURES

Les nouvelles mesures introduites par la loi de finances pour l'année 2004, relatives à l'assouplissement des obligations fiscales et comptables pour les établissements tunisiens des entreprises étrangères exerçant en Tunisie pour une période limitée, s'appliquent à partir du 1^{er} janvier 2004.

En conséquence, les nouvelles mesures s'appliquent aux contrats conclus avec les personnes non résidentes et portant sur les chantiers de construction, opérations de montage, activités de surveillance ou toute autre activité ou service dont l'exécution commence à partir du 1^{er} janvier 2004

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

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK