

Texte n° DGI 2008/49 – Note commune n° 25/2008

O B J E T : Commentaire des dispositions de l'article 59 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finances pour l'année 2008 prévoyant l'obligation de la présentation d'une attestation de régularisation de la situation fiscale lors du transfert de revenus par les étrangers.

ANNEXE : Décret n°2008-1858 du 13 mai 2008, fixant les modalités d'application de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux relatif à la subordination du transfert des revenus imposables par les étrangers à la régularisation de leur situation fiscale.

R E S U M E

Subordination du transfert des revenus imposables par les étrangers à la régularisation de leur situation fiscale

1- L'article 59 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 a prévu l'obligation de présenter **une attestation prouvant la régularisation de la situation fiscale** lors du transfert de revenus imposables ou exonérés d'impôt par :

- les personnes physiques non résidentes ;
- les personnes morales non résidentes non établies ;
- les personnes non résidentes exerçant leur activité dans le cadre d'un établissement stable situé en Tunisie,
- les étrangers résidents qui changent leur lieu de résidence hors de la Tunisie,
- les personnes établies en Tunisie débitrices des revenus au profit de non résidents non établis.

Cette attestation doit être présentée auprès :

- des services du ministère de l'intérieur et du développement local lors de la demande du certificat de changement de résidence,
- des services des douanes lors du rapatriement d'effets personnels ou de matériels,
- des services de la Banque Centrale de Tunisie ou des intermédiaires agréés lors du transfert des revenus ou bénéfices vers l'étranger.

Le transfert de revenus ou bénéfices exonérés d'impôt selon les dispositions du droit commun ne nécessite pas la présentation de l'attestation s'il est fait mention au sein de la demande de transfert de la catégorie des revenus concernés par le transfert et la référence légale de l'exonération.

2- Le décret n°2008-1858 du 13 mai 2008 fixant les modalités d'application de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux annexé à la présente note a fixé les procédures pratiques pour l'obtention de l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou de l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfices.

3- Les nouvelles dispositions prévues par l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2008 s'appliquent lors de la demande du certificat de changement de résidence ou du rapatriement d'effets personnels ou de matériels ou du transfert de revenus ou bénéfices effectués **à partir du 1er janvier 2008**.

Les dispositions de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux tel qu'ajouté par l'article 59 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007 portant loi de finances pour l'année 2008 ont subordonné le transfert à l'étranger des revenus imposables ou exonérés d'impôt à la régularisation de la situation fiscale des revenus et bénéfices objet du transfert.

La présente note a pour objet de commenter les dispositions en question.

I. TENEUR DE LA MESURE

L'article 112 du code des droits et procédures fiscaux a subordonné le transfert des revenus imposables à l'étranger à la présentation d'une attestation de régularisation de la situation fiscale au titre de tous les revenus et bénéfices imposables réalisés en Tunisie.

II. PERSONNES CONCERNEES PAR LA MESURE

Les dispositions de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux telles que prévues par l'article 59 de la loi de finances pour l'année 2008 s'appliquent aux personnes non résidentes en Tunisie au sens de la législation fiscale. Il s'agit des :

- personnes physiques non résidentes en Tunisie ;
- personnes morales non résidentes non établies ;
- personnes non résidentes exerçant leur activité dans le cadre d'un établissement stable situé en Tunisie,
- étrangers résidents qui changent leur lieu de résidence hors de la Tunisie.

La mesure s'applique également aux personnes établies en Tunisie, qu'elles soient résidentes ou non, débitrices de revenus soumis à la retenue à la source libératoire de l'impôt ou de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et ce à l'occasion du transfert desdits revenus au profit de personnes non résidentes non établies en Tunisie.

III. SITUATIONS CONCERNEES PAR LA PRESENTATION DE L'ATTESTATION

L'attestation de régularisation de la situation fiscale des revenus ou bénéfices doit être présentée même en cas de leur exonération d'impôt auprès :

- des services du ministère de l'intérieur et du développement local lors de la demande du certificat de changement de résidence ;
- des services des douanes à l'occasion du rapatriement d'effets personnels ou de matériels ;
- des services de la banque centrale de Tunisie ou des intermédiaires agréés à l'occasion du transfert des revenus ou bénéfices vers l'étranger.

IV. REVENUS CONCERNES PAR LA MESURE

1) Pour les personnes non résidentes

1.a. En matière d'impôts directs

* Revenus et bénéfices soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés

La mesure concerne les revenus réalisés en Tunisie par les personnes susvisées et soumis à l'impôt :

- soit par voie de dépôt de déclaration d'impôt tel est le cas notamment des traitements, des salaires, des pensions, de la plus-value immobilière, des revenus fonciers et des bénéfices des entreprises réalisés dans le cadre d'exploitations sises en Tunisie ;
- soit par voie de retenue à la source libératoire conformément aux dispositions des conventions de non double imposition ou conformément aux dispositions du droit commun tel est le cas notamment des revenus de capitaux mobiliers, des redevances, des jetons de présence, des rémunérations des artistes...

* Revenus et bénéfices exonérés

- Exonération de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

** Exonérations prévues par le droit commun

Il s'agit de revenus et bénéfices exonérés en vertu des articles 3, 38 et 45 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés tels que les dividendes, les intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles, plus-values de cession de valeurs mobilières et la plus-value immobilière dans certains cas.

Dans ce cas, le transfert desdits revenus et bénéfices ne nécessite pas la présentation de l'attestation d'exonération sous réserve de mentionner au sein de la demande de transfert la catégorie des revenus concernés et la référence de l'exonération.

**** Exonérations prévues par les conventions particulières**

- Conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays

L'impôt n'est pas dû par les personnes résidentes des pays ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie dans les cas suivants :

- *revenus expressément exonérés en vertu desdites conventions* : c'est le cas des intérêts payés entre les gouvernements des deux Etats contractants ou leurs collectivités locales ou subdivisions politiques ou Banques Centrales exonérés dans la plupart des conventions,

- *revenus dont l'imposition est accordée exclusivement au pays de résidence par les conventions*: il s'agit par exemple :

* des revenus des professions indépendantes, des traitements et des salaires qui ne remplissent pas les conditions de leur imposition dans le pays de la source,

* des revenus non expressément prévus par le texte des conventions.

- *revenus réalisés en Tunisie* en dehors d'un d'établissement stable et qui ne font pas partie du champ d'application de la définition du terme redevances prévue par l'article y relatif au niveau des conventions.

- Autres conventions particulières

L'exonération peut être prévue par des conventions particulières signées par l'Etat Tunisien tel le cas des accords particuliers de prêts ou des conventions particulières relatives aux investissements étrangers en Tunisie.

- Exonération des autres impôts

Il s'agit de l'exonération des contrats portant sur des spectacles à caractère culturel et agréés par le ministère de la culture de la taxe sur les contrats conclus avec les artistes étrangers prévue par l'article 94 de la loi n°83-113 du 30 décembre 1983 portant loi de finances pour l'année 1984 tel que modifié par les textes subséquents.

1.b. En matière de taxe sur la valeur ajoutée

La mesure concerne la taxe sur la valeur ajoutée due sur les montants payés en contrepartie des opérations réalisées par les personnes morales et les personnes physiques qui n'ont pas d'établissement en Tunisie y compris les opérations réalisées au profit de l'Etat, des collectivités locales et des établissements et entreprises publics qui sont soumis à une retenue à la source au titre de la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 100% libératoire de cette taxe.

1.c. En matière des autres impôts : la taxe sur les contrats conclus avec les artistes étrangers

Il s'agit de la taxe prévue par l'article 94 de la loi n°83-113 du 30 décembre 1983 portant loi de finances pour l'année 1984 susvisé.

Cette taxe est due sur les contrats conclus avec les artistes étrangers qui animent des spectacles publics à caractère commercial et qui est liquidée sur le montant total revenant à l'artiste y compris les avantages en nature.

2) Pour les personnes non résidentes établies

Etant donné que les personnes non résidentes qui exercent leur activité en

Tunisie dans le cadre d'exploitations y situées, sont soumises à tous les impôts, droits et taxes dus en Tunisie, la mesure relative à ces exploitations concerne tous les impôts et taxes dus dont notamment :

- l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés au titre des bénéfices réalisés dans le cadre desdites exploitations ;

- la taxe sur la valeur ajoutée ;

- la taxe de formation professionnelle ;

- la contribution au profit du fonds de promotion de logements au profit des salariés ;

- la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel ;
- les pénalités fiscales qui consistent notamment aux pénalités pour non opération de la retenue à la source ;
- tous les autres droits dus conformément à la législation en vigueur.

Sur cette base, l'attestation de régularisation de la situation fiscale doit comprendre tous les droits et taxes dus sur les exploitations sises en Tunisie.

V. LES PROCEDURES PRATIQUES POUR L'OBTENTION DE L'ATTESTATION DE REGULARISATION DE LA SITUATION FISCALE OU DE L'ATTESTATION D'EXONERATION DES REVENUS ET BENEFICES

Les procédures pratiques pour l'obtention de l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou de l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfiques objet du transfert ont été fixées par le décret n°2008-1858 du 13 mai 2008 fixant les modalités d'application de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux annexés à la présente note.

En effet, ledit décret prévoit que ladite attestation est délivrée par le service de contrôle des impôts compétent sur demande selon modèle annexé à cette note, à déposer par :

- les étrangers résidents qui changent leur lieu de résidence hors de la Tunisie et les personnes non résidentes et établies en Tunisie ou la personne mandatée conformément à la loi ;
- les personnes établies en Tunisie débitrices des revenus soumis à une retenue à la source libératoire ou exonérés d'impôt au profit de personnes non résidentes non établies ;
- les débiteurs de pensions ou de rentes de source tunisienne.

Ledit décret a également prévu des procédures spéciales pour l'attestation de régularisation de la situation fiscale en ce qui concerne les établissements de crédit débiteurs des intérêts et des revenus de capitaux mobiliers et les caisses sociales débitrices de pensions et de rentes viagères et ce comme suit :

a) Pour les établissements de crédit

Dans le cadre de la simplification de la procédure de l'obtention de l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou de l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfiques, le décret susvisé a permis aux établissements de crédit de demander une attestation de régularisation de la situation fiscale ou une attestation d'exonération des revenus au titre du montant global des intérêts ou des revenus de capitaux mobiliers objet du transfert revenant aux non résidents non établis pour chaque opération de transfert nonobstant le nombre des bénéficiaires des revenus.

Dans ce cas, les établissements de crédit doivent joindre à la demande un état détaillé comportant notamment :

- l'identité des bénéficiaires des intérêts ou des revenus des capitaux mobiliers et l'Etat de leur résidence,
- le montant total brut des intérêts ou des revenus de capitaux mobiliers,
- le taux de la retenue à la source appliqué et le montant de la retenue à la source opérée,
- le montant total net des intérêts et revenus de capitaux mobiliers objet du transfert.

b) Pour les caisses sociales

Le même décret a également permis aux débiteurs de pensions ou de rentes viagères au profit des non résidents de demander une attestation de régularisation de la situation fiscale ou une attestation d'exonération des pensions ou des rentes viagères au titre de chaque année nonobstant le nombre des opérations de transfert effectuées au cours de l'année concernée.

Dans ce cas ils sont tenus de joindre à leur demande un état détaillé comportant notamment :

- l'identité des bénéficiaires des pensions ou des rentes viagères et l'Etat de leur résidence,
- le montant total brut des pensions et des rentes viagères,
- le montant de la retenue à la source opérée,
- le montant total net des pensions ou des rentes viagères objet du transfert.

VI. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS

Les dispositions de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux s'appliquent lors de la demande du certificat de changement de résidence ou du rapatriement d'effets personnels ou de matériels ou du transfert de revenus ou bénéfices effectués **à partir du 1er janvier 2008**.

Par ailleurs, le décret n°2008-1858 du 13 mai 2008 susvisé a abrogé toutes les dispositions contraires et notamment celles du décret n°98-2109 du 2 novembre 1998 fixant les conditions et les modalités de délivrance du quitus fiscal pour départ définitif aux étrangers résidents ou exerçant une activité en Tunisie.

ANNEXE A LA NOTE COMMUNE N °25/2008

Décret n° 2008-1858 du 13 mai 2008, fixant les modalités d'application de l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux relatif à la subordination du transfert des revenus imposables par les étrangers à la régularisation de leur situation fiscale.

Le Président de la République,

Sur proposition du ministre des finances,

Vu la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finances pour l'année 2008,

Vu le code des droits et procédures fiscaux promulgué par la loi n°2000-82 du 9 août 2000 et notamment son article 112,

Vu le code du travail promulgué par la loi n°66-27 du 30 avril 1966 et tous les textes qui l'ont modifié ou complété dont le dernier est la loi n°2007-19 du 2 avril 2007 et notamment l'article 258 et suivants du code,

Vu le décret n°75-316 du 30 mai 1975 fixant les attributions du ministère des finances,

Vu le décret n°91-556 du 32 avril 1991 relatif à l'organisation du ministère des finances tel que modifié et complété par les textes subséquents dont le dernier est le décret n°2007-1198 du 14 mai 2007,

Vu le décret n°93-1880 du 13 septembre 1993, relatif au système d'information et de communication administrative,

Vu le décret n°95-826 du 2 mai 1995, fixant la liste des attestations administratives qui peuvent être octroyées aux usagers par les services du ministère de la formation professionnelle et de l'emploi et les établissements publics et entreprises publiques sous tutelle,

Vu le décret n°96-262 du 14 février 1996, fixant la liste des attestations administratives pouvant être délivrées aux usagers par les services du ministère des finances et les établissements et entreprises publics sous tutelle,

Vu le décret n°98-2109 du 2 novembre 1998, fixant les conditions et les modalités de délivrance du quitus fiscal pour départ définitif aux étrangers résidents ou exerçant une activité en Tunisie,

Vu l'avis du ministre de l'intérieur et du développement local,

Vu l'avis du ministre de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes,

Vu l'avis du gouverneur de la banque centrale de Tunisie,

Vu l'avis du tribunal administratif,

Décète :

ARTICLE PREMIER

Les personnes physiques et les personnes morales citées à l'article 112 du code des droits et procédures fiscaux sont tenues de présenter une attestation de régularisation de la situation fiscale au titre de tous les droits et taxes exigibles ou une attestation d'exonération des revenus ou bénéfices prévue au même article auprès :

- des services du ministère de l'intérieur et du développement local lors de la demande du certificat de changement de résidence,

- des services des douanes lors du rapatriement d'effets personnels ou de matériels,
- des services de la banque centrale de Tunisie ou des intermédiaires agréés lors du transfert des revenus ou bénéfices vers l'étranger.

La présentation de l'attestation d'exonération précitée n'est pas exigée lorsqu'il s'agit de revenus ou bénéfices situés en dehors du champ d'application de l'impôt ou qui en sont exonérés en vertu de la législation fiscale en vigueur à condition de mentionner au sein de la demande de transfert la catégorie des revenus ou bénéfices précités et le support légal de leur exonération.

ARTICLE 2

L'attestation de régularisation de la situation fiscale ou l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfices dont la catégorie et le support légal de leur exonération ne sont pas portés sur la demande de transfert, est délivrée sur demande rédigée selon un modèle établi par l'administration et déposée auprès du service de contrôle des impôts compétent.

La demande doit être présentée en ce qui concerne :

- les étrangers résidents qui changent leur lieu de résidence hors de la Tunisie et les personnes non résidentes et établies en Tunisie par la personne concernée ou la personne mandatée conformément à la loi,
- les personnes non résidentes et non établies qui réalisent des revenus de source tunisienne soumis à une retenue à la source libératoire ou exonérés d'impôt par les personnes établies en Tunisie débitrices des montants payés à ce titre,
- les titulaires de pensions ou de rentes viagères de source tunisienne par les débiteurs des pensions ou des rentes.

Ladite demande doit être accompagnée :

- des copies des quittances de dépôt des déclarations et de paiement des taxes et droits exigibles,
- d'une copie de l'attestation de retenue à la source libératoire au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée pour les revenus qui y sont soumis.

Les salariés doivent, en outre, joindre à leurs demandes :

- une fiche d'identification rédigée et signée par l'employeur comportant notamment l'identité du salarié, sa nationalité, sa situation familiale, son lieu de résidence, le montant des salaires, traitements, rétributions, primes et la valeur des avantages en nature perçus en Tunisie et de l'étranger selon un modèle établi par l'administration. Dans le cas où il n'a bénéficié d'aucune rétribution ou d'aucun avantage de l'étranger en contrepartie de son travail en Tunisie, la fiche doit en faire mention,
- une copie du contrat de location du lieu de résidence dûment enregistré à la recette des finances ou tout document indiquant le lieu de résidence en Tunisie.
- une copie de la carte de séjour,
- une copie du visa du contrat de travail ou une attestation de non soumission au visa du contrat de travail délivrée par les services du ministère de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes.

ARTICLE 3

Les établissements de crédit peuvent demander une attestation de régularisation de la situation fiscale ou une attestation d'exonération des revenus au titre du montant global des intérêts ou des revenus de capitaux mobiliers objet du transfert revenant aux non résidents et non établis pour chaque opération de transfert nonobstant le nombre des bénéficiaires des revenus.

Dans ce cas, ils doivent joindre à la demande un état détaillé comportant notamment :

- l'identité des bénéficiaires des intérêts ou des revenus des capitaux mobiliers et l'Etat de leur résidence,
- le montant total brut des intérêts ou des revenus de capitaux mobiliers,
- le taux de la retenue à la source appliqué et le montant de la retenue à la source opérée,

- le montant total net des intérêts et revenus de capitaux mobiliers objet du transfert.

ARTICLE 4

Les débiteurs de pensions et de rentes viagères au profit des non résidents peuvent demander une attestation de régularisation de la situation fiscale ou une attestation d'exonération des pensions ou des rentes viagères au titre de chaque année nonobstant le nombre des opérations de transfert effectuées au cours de l'année concernée.

Dans ce cas ils sont tenus de joindre à leur demande un état détaillé comportant notamment :

- l'identité des bénéficiaires des pensions ou des rentes viagères et l'Etat de leur résidence,
- le montant total brut des pensions et des rentes viagères,
- le montant de la retenue à la source opérée,
- le montant total net des pensions ou des rentes viagères objet du transfert.

ARTICLE 5

Le service de contrôle des impôts compétent est tenu de délivrer l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfices objet du transfert dans un délai maximum de cinq jours à compter de la date du dépôt de la demande accompagnée des documents visés aux articles 2, 3 et 4 du présent décret.

ARTICLE 6

En cas de refus de la demande, le service de contrôle des impôts compétent est tenu d'en informer le demandeur par écrit et d'indiquer les motifs du refus. Le défaut de réponse à la demande dans les délais prévus par l'article 5 du présent décret vaut refus tacite de la demande.

Le refus de la demande fait état de la possibilité d'introduire une requête devant une commission chargée du réexamen des demandes relatives aux attestations de régularisation de la situation fiscale et aux attestations d'exonération des revenus ou bénéfices.

ARTICLE 7

La requête de réexamen des demandes relatives à l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou à l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfices est introduite par l'intéressé auprès du service de contrôle des impôts compétent qui est chargé de la transmettre à son tour à la commission visée à l'article 6 du présent décret.

Les intéressés peuvent également introduire la requête directement devant la commission précitée.

ARTICLE 8

La commission visée à l'article 6 du présent décret est rattachée à la direction générale des impôts, elle est chargée de statuer sur les requêtes de réexamen des demandes d'obtention d'une attestation de régularisation de la situation fiscale ou d'une attestation d'exonération des revenus ou bénéfices.

Ladite commission est composée :

- du directeur général des impôts ou de son représentant : président,
- d'un représentant de l'unité du contentieux fiscal et de conciliation juridictionnelle : membre,
- d'un représentant de l'unité de la programmation, de la coordination et de la conciliation administrative : membre,
- d'un représentant de l'unité de l'inspection des services fiscaux : membre
- d'un représentant de la direction générale des études et de la législation fiscales : membre
- d'un représentant de la direction générale de la comptabilité publique et du recouvrement : membre

ARTICLE 9

Les réunions de la commission se déroulent au siège de la direction générale des impôts autant de fois qu'il est nécessaire en présence obligatoirement de son président et de deux membres au moins.

La Direction Générale des Impôts est chargée du secrétariat de la commission ; il est tenu à cet effet un registre comportant toutes les requêtes présentées pour le réexamen des demandes d'obtention de l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou de l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfiques.

ARTICLE 10

Les décisions de la commission sont prises à la majorité des voix, et en cas de partage, la voix du président est prépondérante.

Un procès verbal est établi, dans lequel est consignée la décision de la commission relative à chaque requête ; ledit procès verbal doit être signé par le président et le secrétaire de la commission.

Les décisions de la commission sont notifiées par le directeur général des impôts au moyen des agents de la direction générale des impôts ou par lettre recommandée avec accusé de réception.

ARTICLE 11

La commission visée à l'article 6 du présent décret est tenue de statuer sur la requête dont elle a été saisie dans un délai maximum de quinze jours à compter de la date du dépôt de la requête de réexamen auprès du service du contrôle des impôts compétent ou de la date de sa saisine directe. Elle doit notifier au demandeur de l'attestation de régularisation de la situation fiscale ou de l'attestation d'exonération des revenus ou bénéfiques la suite réservée à sa demande dans le même délai ; en cas de refus, sa décision doit être motivée.

ARTICLE 12

Sont abrogées toutes les dispositions contraires au présent décret et notamment les dispositions du décret n°98-2109 du 2 novembre 1998, fixant les conditions et les modalités de délivrance du quitus fiscal aux étrangers résidents ou exerçant une activité en Tunisie.

ARTICLE 13

Le ministre des finances, le ministre de l'intérieur et du développement local, le ministre de l'emploi et de l'insertion professionnelle des jeunes et le gouverneur de la banque centrale de Tunisie sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret qui sera publié au Journal Officiel de la République Tunisienne.

Imposition : international.

Thème : transfert des revenus vers l'étranger