

# République Tunisienne

Ministère de l'enseignement supérieur & de la recherche scientifique

\*\*\*\*\*

## CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

(Nouveau régime)

Session de **décembre 2013**

EPREUVE DE **FISCALITE**

*Durée : 4 heures*

### BAREME

- I : 05 points
- II : 11 points
- III : 04 points

### Matériel et documents autorisés :

- *Aucun document n'est autorisé.*
- *L'utilisation de la calculatrice de poche à fonctionnement autonome, non programmable et non imprimante est autorisée.*

Les candidats sont invités à vérifier que ce document comporte 5 pages, page de garde comprise, ainsi que les extraits de la convention fiscale de l'UMA (3 pages).

Spt

La Société de Travaux Publics du Nord (STPM) est une société anonyme de bâtiments et de travaux publics, régie par le Code d'Incitation aux Investissements (CII), créée en 2001 avec un capital initial de 2.000.000 DT divisé en 200.000 actions de 10 D chacune. Son siège social est situé à la zone industrielle Charguia-Tunis.

En 2008, et dans le cadre de l'extension de ses activités ayant fait l'objet d'une déclaration d'investissement, la société a porté son capital social à 4.000.000 DT, et ce, par une augmentation du capital en numéraire, dont 30% (600.000 DT) objet d'une introduction en bourse par Offre Publique de Souscription (OPS) sur le marché alternatif de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis (BVMT).

Une deuxième augmentation du capital en numéraire a eu lieu en 2011, en le portant à 6.000.000 DT (600.000 actions de 10 DT chacune).

I-

Suite aux événements qu'a connus la Tunisie au cours de l'année 2011, et dans le but de compenser le manque à gagner résultant de la perturbation de ses chantiers en Tunisie, les dirigeants de la « STPM » ont opté pour une internationalisation de leurs activités, notamment à l'échelle maghrébine. Suite à quoi, la « STPM » a participé en Janvier 2012 à deux appels d'offres internationaux lancés respectivement par les gouvernements Algérien et Mauritanien pour :

✓ La construction d'une piscine olympique à Alger pour un coût global de 5.000.000 DT. La durée des travaux est fixée à 5 mois à compter du premier juin 2012.

✓ La réalisation des travaux d'aménagement d'un bâtiment administratif situé à Nouakchott pour un coût global de 2.500.000 DT. Le délai imparti pour la réalisation de ces travaux est fixé à 2 mois à partir du 20 septembre 2012.

Les deux offres de la « STPM » ont été retenues et des conventions ont été signées en date du :

- 15 mars 2012 à Alger avec le gouvernement Algérien.
- 10 Avril 2012 à Nouakchott avec le gouvernement Mauritanien.

Travail à faire :

1- Quels sont les avantages fiscaux dont pourraient bénéficier :

✓ La « STPM »

✓ et les souscripteurs,

lors de la première augmentation de son capital social ?



Eléments	Marché Algérie	Marché Mauritanie
Chiffre d'affaires	5.000.000 DT	2.500.000 DT
Frais du personnel affectés	1.200.000 DT	600.000 DT
Autres charges directes affectées	3.000.000 DT	1.500.000 DT

6- Les frais généraux d'administration s'élèvent en 2012 à : 1.300.000 DT

*Marché alg  
Marché mauri  
Marché Tunisie*

7- Les charges de l'exercice enregistrent un montant de 12.000 DT correspondant à des droits d'enregistrement payés à l'occasion d'une acquisition le 25 avril 2012, d'un terrain auprès d'une société « B » non résidente et non établie en Tunisie pour un montant de 2.000.000 DT. ce terrain a été acquis par la société « B » en date du 25 avril 2007 au prix de 800.000 DT et enregistré à la recette des finances en date du 15 juillet 2007.

8- Libération en date du 15 mars 2013 d'un montant de 200.000 DT suite à la souscription au capital d'une société industrielle totalement exportatrice régie par le code d'incitation aux investissements.

#### Travail à faire :

- 1- Calculer l'I.S dû par la « STPM » au titre de l'exercice 2012
- 2- Préciser le régime fiscal en matière de droit d'enregistrement du terrain acquis auprès de la société « B ».
- 3- Préciser le régime fiscal de la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain.
- 4- Calculer l'IR dû par Monsieur Ben Ammar PDG de la « STPM » et toute autre redevance exigible au titre de l'année 2012, sur la base des informations ci-dessous :

Monsieur Ben Ammar est marié et ayant deux enfants à charge, le premier âgé de 23 ans, poursuit des études supérieures à l'étranger et bénéficie d'une bourse de coopération. Le second est âgé de 19 ans, il est handicapé, mais poursuit des études supérieures en Tunisie sans bénéfice de bourse.

Monsieur Ben Ammar a perçu au titre de 2012 une rémunération annuelle brute de 120.000 DT, (*constituant l'unique source de revenu*). Monsieur Ben Ammar a :

- ✓ Payé à la CNSS un montant annuel de 4.000 DT au titre de cotisation au régime légal de la sécurité sociale sous le régime des indépendants ;
- ✓ Encaissé des dividendes au cours de 2012 d'un montant de 25.000DT ;
- ✓ Déposé un montant de 40.000 DT dans un Compte Epargne Actions (CEA) ouvert auprès d'un établissement bancaire le 15 décembre 2012 ;
- ✓ Souscrit une police d'assurance auprès d'une compagnie d'assurance pour un montant de 11.000 DT, lui garantissant une rente viagère avec jouissance effective différée de 11 ans.

### III –

La société « ABC » a formulé le 15 février 2013 une demande de restitution du crédit de la TVA provenant de son activité sur le marché local avec des entreprises du secteur privé, d'un montant de 200.000 DT. Le 15 mars 2013 la société a bénéficié d'une avance sur ledit crédit.

Le 20 avril 2013, la société a reçu une notification pour une vérification fiscale approfondie en matière de TVA qui a commencé le 13 mai 2013.

Le premier août 2013, les services de l'administration ont avisé par écrit la société « ABC » d'une suspension de l'opération de vérification pour une période de 30 jours.

Le 25 novembre 2013, la société « ABC » a reçu la notification des résultats de la vérification fiscale par lettre recommandée, comportant des chefs de redressement ayant pour effet de ramener le crédit de TVA (200.000 DT) à 25.000 DT faute de pièces justificatives probantes.

#### Travail à faire :

- 1- Indiquer les modalités de restitution du crédit de TVA, ainsi que le montant de l'avance encaissée.
- 2- Quelles constatations pouvez-vous relever quant à la régularité de la procédure de vérification fiscale ?

corrige indicatif

CERTIFICAT D'ETUDES  
SUPERIEURES  
DE REVISION COMPTABLE

(Nouveau régime)

Session de décembre 2013

EPREUVE DE FISCALITE

I-

1 - Les avantages fiscaux dont pourraient bénéficier « la STPM » et les souscripteurs lors de la première augmentation du capital social

A- La « STPM » 1

L'augmentation du capital n'ouvre droit au profit de la « STPM » à aucun avantage fiscal. L'introduction en bourse par l'OPS, couvre 30% de l'augmentation et non 30% du capital social, (le taux d'ouverture du capital au public doit être au moins égal à 30%). La société ne peut pas bénéficier du taux réduit de l'IS à 20% pendant 5 ans à compter de l'année de l'admission, conformément aux dispositions de la loi n° 2010-29 du 7 juin 2010 relative à l'encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse.

B- Les souscripteurs 1

Les souscripteurs bénéficient :

- Du dégrèvement financier au titre des bénéfices et revenus réinvestis dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'IR ou à l'IS, sous réserve du minimum d'impôt. Le bénéfice de ce dégrèvement est subordonné à :
  - ✓ La tenue d'une comptabilité régulière et probante conformément au système comptable des entreprises, et ce pour les sociétés et les personnes exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par le code de l'IRPP et de l'IS.
  - ✓ L'émission de nouvelles actions ;
  - ✓ La non réduction du capital pendant une période de 5 ans à partir du premier janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes ;

- ✓ La présentation lors du dépôt de la déclaration de l'impôt d'une attestation de libération du capital souscrit
- ✓ La non cession des actions ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital ;
- ✓ La non stipulation dans les conventions signées entre les souscripteurs et la société de garanties en dehors du projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l'opération de souscription ;
- ✓ L'inscription des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le code de l'IRPP et de l'IS.

- De l'affectation des actions souscrites à un compte d'épargne action (CEA) déductible du revenu imposable (donc cet avantage ne concernant que les personnes physiques soumises à l'IR), dans la limite de 50.000 dinars et sous réserve du minimum d'impôt. Le bénéfice de cet avantage est subordonné à :
  - ✓ La production lors du dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt d'un certificat de dépôt délivré par l'établissement auprès duquel est ouvert le compte épargne en actions.
  - ✓ Au non retrait des sommes déposées dans lesdits comptes pendant une période de 5 ans à compter du premier janvier de l'année qui suit celle du dépôt.

*La réponse pourrait ne pas énumérer toutes ces conditions et se limiter à préciser que les avantages sont accordés sous réserves de satisfaire les conditions prévues à l'article 7 du CII*

## 2 – Régime fiscal en matière de droit d'enregistrement, d'impôt sur les sociétés et de TVA des deux marchés conclus par la « STPM ».

### A- En matière de droit d'enregistrement ①

Aucun droit n'est dû en Tunisie, les formalités d'enregistrement doivent être accomplies dans les pays respectifs de la conclusion des contrats, les droits dus, le cas échéant seront liquidés selon les droits exigés par les législations desdits pays.

### B- En matière d'IS ①

En application des dispositions de l'article 6 de la convention UMA, l'expression établissement stable comprend notamment les chantiers de construction dont la durée dépasse trois mois, les régimes fiscaux des deux marchés seraient alors les suivants :

◆ Marché conclu avec l'Etat algérien :

Eu égard à sa durée (5 mois) ce marché est considéré comme étant réalisé dans le cadre d'un établissement stable en Algérie. Fiscalement, les comptes de la « STPM » ne doivent retenir ni les charges ni les produits inhérents à ce marché. Par ailleurs, les bénéfices pouvant en découler, et qui seront constatés en comptabilité ne seront pas imposés, parallèlement les pertes qui pourraient être dégagées ne seront pas déductibles.

En outre, la « STPM » doit réintégrer à son résultat fiscal une quote-part de ses frais de siège de son établissement stable en Algérie calculée selon la formule suivante :  $\frac{\text{Chiffre d'affaires établissement stable}}{\text{Chiffre d'affaires global}} \times \text{Frais de siège}$

◆ Marché conclu avec l'Etat mauritanien :

Eu égard à sa durée (2mois) ce marché n'est pas conclu dans le cadre d'un établissement stable, les charges et les produits s'en rapportant sont rattachés à l'exploitation de la « STPM » et enregistrés dans ses comptes. Le chiffre d'affaires réalisé à ce titre est considéré comme un chiffre d'affaire export et donne droit à la déduction des bénéfices qui en découlent.

C- En matière de TVA

1

En application des dispositions de l'article 3 du code de la TVA, pour les deux marchés aucune TVA n'est due en Tunisie. A signaler que le marché conclu avec l'Etat algérien ouvre droit au bénéfice des dispositions du § 1 bis de l'article 11 du code de la TVA, en vertu desquelles la « STPM » peut bénéficier de la suspension de la TVA au titre des biens et équipements acquis localement entrant dans les composantes des marchés réalisés à l'étranger dont le montant ne peut être inférieur à 3 millions de dinars.

Le marché conclu avec l'Etat mauritanien n'ouvre pas droit à cet avantage puisque son montant n'est que de 2.500.000 DT.

Par ailleurs, et en application des dispositions de l'article 22 du CII, et du moment où elle réalise des opérations d'exportation durant l'activité, la « STPM » bénéficie de la suspension de la TVA sur les biens, produits et services nécessaires à la réalisation des dites opérations d'exportation.

II – 8 points

0,75 point pour les 10 éléments suivants (soit 7,5 points)

- La réintégration au titre des stocks options (40.000 DT)
- La réintégration au titre des stocks options (15.000 DT)
- L'assiette pour le calcul du bénéfice export
- La déduction afférente à l'export
- Minimum d'impôt et IS du
- Réintégration frais de siège
- Déduction au titre du dégrèvement financier
- Les 2 réintégrations des provisions (50.000 et 85.000)
- La déduction du CA marché algérien et réintégration des charges
- Réintégration des frais d'enregistrement du marché (élément du coût)

0,5 point : appréciation générale

1 – IS du par la « STPM » au titre de l'exercice 2012

	Déductions	Réintégrations
Bénéfice de l'exercice		800.000
Plus-value sur cession d'actions cotées non imposable : (acquises avant le premier janvier 2011 : $800 \times (150 - 110)$ )	32.000	
Plus-value sur cession des actions cotées deuxième lot : 6.000 DT. <u>imposable</u> (acquise après le 1/1/2011 et vendu en 2012) La plus value étant incluse dans les produits de l'exercice aucun traitement.		
Réintégration (définitive) provisions pour risques		50.000
Réintégration ( <u>provisoire</u> ) provisions pour créances douteuses		85.000
Réintégration moins value suite à la levée d'option		40.000
Déduction des dividendes exonérés	30.000	

ne sera ✓ de ductible que  
lors de la cession en terrain après  
fin de l'année qui sera l'année  
de son rattachement.

Déduction C.A marché algérien : établissement stable	5.000.000*	
Réintégration charges marché algérien : établissement stable		4.200.000*
Quote-part frais généraux d'administration non déductibles : $1.300.000 \times 20\%$ [20% = 5.000 / 25.000]		260.000
Réintégration des droits d'enregistrement (élément de coût)		12.000
<b>Totaux</b>	<b>5.062.000</b>	<b>5.447.000</b>
<u>Bénéfice fiscal avant déduction des provisions</u>		<b>385.000</b>
Déduction des provisions pour créances douteuses		(85.000)
Déduction des moins-values sur levée d'option (5%)		(15.000)
BENEFICE FISCAL SERVANT POUR LE CALCUL DU POURCENTAGE EXPORT 285.000 - 6.000 (plus-value actions)		<b>279.000</b>
Déduction bénéfice export : 12,5% de 279.000		(34.875)
Pourcentage export : $2.500 / (25.000 - 5.000) = 12,5\%$		
Bénéfice fiscal Imposable avant dégrèvement (100% avec minimum d'impôt)		250.125
Déduction au titre de dégrèvement financier		(200.000)
<b>Bénéfice imposable</b>		<b>50.125</b>
I.S : 30%		<b>15.037,500</b>
Minimum d'impôt : $250.125 \times 20\%$		50.025
<b>IS du [IS RETENU]</b>		<b>50.025</b>

- Accepter une compensation entre ces deux montants, donnant lieu à une déduction de 800.000 DT.

## 2 – Régime fiscal en matière de droit d'enregistrement du terrain acquis auprès de la société « B » 0,5

L'acte d'acquisition est soumis aux formalités d'enregistrement dans un délai de 60 jours; les droits y afférents sont :

- Droit de mutation : 5%
- Droit au profit de la Conservation de la Propriété Foncière
  - ◆ Terrain immatriculé : 1% CPF

- ◆ Terrain non immatriculé : 1% : droit de mutation et partage de biens non immobiliers

⇒ L'assiette de ces droits correspond à la valeur d'acquisition soit 2.000.000 D

⇒ Les droits pour défaut d'origine (3%) ne sont pas exigibles.

### 3 – Régime fiscal de la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain. 0,5

Le § II de l'article 45 du code de l'IRPP et de l'IS, soumet à l'IS, les plus-values provenant de la cession d'immeubles sis en Tunisie ou des droits y relatifs. Ainsi la plus-value réalisée par la société « B » au titre de la cession du terrain est soumise à l'IS.

En application des dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS (modifié par la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002 portant loi de finances pour l'année 2003) l'imposition de cette plus-value est faite par voie de retenue à la source au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte. Cette retenue est libératoire.

Les articles 46 et suivants de la loi de finances 2003 ont 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 30% de sa valeur ou au taux de 15% du prix de cession déclaré dans l'acte et ce, au choix de la société cédante.

Pour le cas d'espèces, la société « B » subira une retenue à la source libératoire de l'IS, s'élevant à  $2.000.000 \times 15\% = 300.000$ .

Elle pourrait opter pour l'imposition « au réel » de la plus-value au taux de l'IS en vigueur soit :  $1.200.000 \times 30\% = 360.000$

En toute logique, la société « B » optera pour la retenue à la source libératoire ou l'imposition à 15% du prix de cession.

3 – I.R dû par Monsieur Ben Ammar et autre redevance exigible par lui :

♦ Revenu Net global	120.000 DT
- Déduction pour frais professionnels	12.000 DT (10%)
	<hr/>
	108.000 DT
♦ Déductions	15.150 DT
- Chef de famille	150 DT
- 1 <sup>er</sup> enfant à charge	-
- 2 <sup>ème</sup> enfant à charge	1.000 DT
- Assurance-vie	10.000 DT
- Cotisation CNSS	4.000 DT

♦ Revenus nets imposables avant CEA	92.850 DT
- CEA	40.000 DT
	<hr/>

→ dit ça ne se calcule pas le min d'impôt.

♦ Revenus nets imposables après CEA	52.850 DT
♦ Impôt sur le revenu (IR)	14.022 DT
♦ Impôt minimum	16.813,5 DT (60% x 3 impôts sur revenu avant CEA)
♦ Impôt sur le revenu (IR) retenu	<b>1,5</b> 16.813,5 DT

appliqué sur base

REDEVANCE DE COMPENSATION

$52.850 - 16.813,5 + 25.000 \text{ (dividendes)} \times 1\% = 610,365$  **0,5**

- 0 → 15%
- 1500 → 1500 → 15%
- 500 → 10.000 → 10%
- 1000 → 20.000 → 15%
- 20.000 → 50.000 → 30%
- > 50.000 → 35%

### III -

1-

#### a) Modalités de restitution (1)

Conformément aux dispositions des articles 15 du code de la TVA et 32 du CDPF, le crédit de TVA provenant de l'exploitation est remboursé :

✓ Sous forme d'une avance de 15% du montant total du crédit de TVA à condition que le crédit soit dégagé par 6 déclarations mensuelles consécutives. Le montant de l'avance est porté à 50% pour les sociétés soumises à l'obligation légale d'avoir un commissaire aux comptes et pour lesquelles les comptes du dernier exercice ont été certifiés sans réserve de nature fiscale.

✓ Le reliquat est remboursé après vérification fiscale dans un délai de 120 jours, dans ce cas la société doit déposer des déclarations rectificatives à la date de dépôt de la demande de restitution comportant annulation du crédit demandé en restitution à titre définitif du montant de l'avance et à titre provisoire pour le reliquat. A défaut de réponse de la part de l'administration fiscale dans le délai de 120 jours, la société a le droit de reprendre la déduction du reliquat du crédit par le dépôt d'une déclaration rectificative.

Le délai de remboursement du reliquat de crédit pour les entreprises soumises à l'obligation légale d'avoir un commissaire aux comptes et pour lesquelles les comptes du dernier exercice ont été certifiés sans réserve de nature fiscale, est fixée à 60 jours. Dans ce cas, le délai de 15 jours séparant la date de notification de l'avis de la date de commencement de la vérification n'est pas opposable à l'administration fiscale. Dans tous les cas, la restitution ne peut être accordée que si la société a déposé toutes les déclarations fiscales échues à la date du dépôt de la demande. La restitution s'effectue après déduction des créances fiscales à la charge de la société « ABC » dans les écritures du receveur des finances.

#### b) Montant de l'avance encaissée (1)

	Avec obligation légale d'avoir un CAC		Sans obligation
	Avec réserve	Sans réserve	
Montant de l'avance	30.000 DT	100.000 DT	30.000 DT

15%

50%

2-

La procédure de la vérification fiscale approfondie dont vient de faire l'objet la société « ABC » est entachée des irrégularités suivantes :

1- ①

Non respect des dispositions de l'article 10 du CDPF relatives aux procédures de notification et notamment au niveau de la notification du résultat de la vérification par lettre recommandée alors qu'elle devrait être faite soit par Lettre Recommandée Avec Accusé de Réception (LRAAR) soit par notification directe conformément aux dispositions du Code des Procédures Civiles et Commerciales.

2- ①

En application des dispositions de l'article 43 du CDPF, le résultat de la vérification doit comporter notamment :

- ~~La nature de la vérification fiscale dont a fait l'objet le contribuable~~
- ~~Les chefs de redressement et la méthode retenue pour l'établissement des nouvelles bases d'imposition~~
- ~~Le montant de l'impôt exigible ou les rectifications du crédit d'impôt, du report déficitaire et des amortissements régulièrement différés ;~~
- Les pénalités exigibles
- ~~L'invitation du contribuable à formuler ses observations, oppositions et réserves relatives aux résultats de la vérification, dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification.~~

Or, le résultat notifié à la société « ABC » en date du 25/11/2013 n'a comporté que le chef de redressement ayant pour effet de ramener le crédit de la TVA à 25.000 DT. Le résultat de la vérification ne semble comporter aucune indication concernant la méthode retenue pour l'établissement des nouvelles bases d'imposition ni l'invitation de la société « ABC » à formuler ses observations.