

République Tunisienne
Ministère de l'Enseignement Supérieur & de la recherche scientifique

LLJLULLJL

**CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE**

Session de mars 2019

**PROPOSITION DE CORRECTION DE
L'EPREUVE DE FISCALITE**

Première partie : *12points*

Deuxième partie : *8points*

Partie 1

Question 1 : (1,5 point)

- I. Exposer le régime fiscal résultant de l'opération de fusion par absorption pour la société « **Electro moderne** » en matière d'IS et de TVA et déterminer les conséquences fiscales chiffrées lorsque les données le permettent.

Les Conditions, pour le bénéfice du régime fiscal de faveur sont vérifiées pour toutes les sociétés concernées par la fusion (0.25 points) :

- L'opération de fusion a eu lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et l'objectif de la fusion s'insère dans le cadre de l'optique stratégique des dirigeants de la société «**MABKHOUT Industrie**» en vue de la consolidation de sa part de marché.
- Les sociétés concernées sont légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et leurs comptes au titre du dernier exercice clôturé (2017) à la date de la fusion ont été certifiés.

Ainsi, l'opération de fusion entraîne des conséquences fiscales particulières pour la société « **ELECTRO moderne** ».

II. En matière d'impôt sur les sociétés (article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS)

Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

1. Déduction de la plus-value de fusion réalisée sur les éléments d'actif, y compris les biens et les valeurs faisant l'objet de l'exploitation (stocks) étant donné que la société absorbée bénéficie d'un avantage fiscal au titre des bénéfices provenant de l'exploitation (société établie dans une zone de développement régional) (0.25 points)
2. Déduction des provisions n'ayant pas perdu leur objet à la date de la fusion et ce, à condition de leur inscription au bilan de la société ayant reçu les éléments d'actif (0.25 points).

- La plus-value réalisée : $4.000.000 - 3.400.000 = 600.000$ D
- La plus-value déductible : $4.000.000 - 3.400.000 = 600.000$ D

Le bénéfice imposable de l'exercice 2017 est déterminé comme suit :

- Résultat net enregistré au titre de la période allant du 1er janvier 2017 au 31 Décembre 2017	700 000
-Déduction de la plus value au titre de	
• Logiciels	15 000
• Immeuble	300 000
• Equipements	160 000
• Immobilisations financières	15 000
• Stocks	120 000
-Déduction des provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente	50 000
-Résultat imposable avant déduction des bénéfices d'exploitation	50 000

Au niveau des obligations déclaratives (0.25 points)

La société absorbée va cesser totalement son activité en tant qu'être moral indépendant.

Elle doit déposer sa déclaration de cessation d'activité, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois (Mars 2018) à compter de la date de la tenue de la dernière assemblée générale extraordinaire ayant approuvé l'opération de fusion (31 Décembre 2017).

III. En matière de TVA (Article 9 du code de la TVA) (0.5 points)

- Aucune régularisation n'est exigible,
- Le crédit de la TVA enregistré au niveau de la société « **ELECTRO moderne**», pour un montant de 13.500 dinars est transférable à la société «**MABKHOUT Industrie**».

Question 2 : (1,5 point)

- I. Exposer le régime fiscal résultant de l'opération de fusion par absorption pour la société « **Mabkhout Industrie** » en matière d'IS, de TVA et de droit d'enregistrement et déterminer les conséquences fiscales chiffrées lorsque les données le permettent.

I. En matière d'impôt sur les sociétés (article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS) (

- a. Au niveau de la détermination de l'assiette imposable

L'article 59 de la loi de finances pour la gestion 2001 prévoit la réintégration de la plus-value d'apport, non soumise chez la société absorbée, aux résultats imposables de la société absorbante dans la limite de 50% de son montant. La réintégration ne s'applique pas dans les cas où les plus-values qui auraient été réalisées par la société absorbante lors de la cession des éléments en question seraient déductibles de l'assiette imposable ou exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu de la législation en vigueur.

Ainsi, les conséquences de l'opération de fusion sont les suivants :

1. Réintégration de 50% de la plus-value de fusion déduite des résultats imposables de la société absorbée, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion **(0.25 points)** : - 50% de la plus-value de l'immeuble : 150.000D (300.000D × 50%), à raison de 30.000D par an à partir de l'exercice 2018
2. Non réintégration de la plus-value de **(0.25 points)** :
 - 15000D et 60 000 au titre des logiciels et équipements car la société absorbée bénéficie de la déduction de la plus value de cession de ses équipements au même titre que ses bénéfices provenant de l'activité conformément à l'article 11.1.bis du code de l'IRPP et de l'IS.
 - 15.000D sur apport d'actions cotés en bourse détenues par la société « **ELECTRO moderne**» car ladite plus-value est déductible en cas de cession. En effet, il s'agit d'actions cédées après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription.
3. Non réintégration des provisions déduites par la société ELECTRO moderne pour les besoins de la fusion et qui n'ont pas perdu leur objet conformément à l'article 30 de la loi n° 2002-101 du 17 décembre 2002. Ces provisions doivent être inscrites au bilan de la société «**MABKHOUT Industrie**» ayant reçu les actifs objets de provisions dans le cadre de l'opération de fusion. Cependant, les provisions inscrites au bilan de la société «MABKHOUT Industrie» et devenues sans objet au cours d'un exercice sont réintégrées au résultat de cet exercice **(0.25 points)**.

II. En matière des droits d'enregistrement (numéro 21 de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre) (0.5 points)

1. Enregistrement de l'acte au droit fixe de 150 dinars. Ce droit s'applique à la prise en charge du passif grevant les actifs, à condition de non cession des éléments objet de la prise en charge du passif avant la fin de la troisième année suivant celle de la fusion sauf dans le cas de cession globale ou dans le cadre d'une opération de fusion **(0.25 points)** .
2. Les droits suivants sont exigibles **(0.25 points)** :
 - 1 % au titre du droit d'inscription foncière ou au titre du droit de mutation et de partage des biens immeubles non immatriculés.
 - 3 % pour les immeubles dont l'origine de propriété n'est pas précisée.

III. En matière de TVA (0.25 points)

La société «**MABKHOUT Industrie**» se substitue à la société «**ELECTRO moderne**» en ce qui concerne la déduction de la TVA, donc la TVA ou le reliquat de la TVA (crédit de TVA) réglée au titre des biens ouvrant droit à déduction lui est transféré et ce conformément aux dispositions du paragraphe IV-4 de l'article 9 du code de la TVA.

Il en résulte dans ce cas que la régularisation et la facturation de la TVA par la société «**ELECTRO moderne**» ne sont pas exigibles.

Question3 : (0,75 point)

II. Indiquer les avantages fiscaux liés à la participation de la société « Mabkhout Industrie » à l'augmentation de capital de la société « Industrie de Zaghouan ».

Conformément aux dispositions de l'article 63 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les avantages fiscaux au titre du développement régional sont accordés en phase d'exploitation suite à la réalisation d'opérations d'investissement direct au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement et qui consistent à :

- La création : toute création d'un projet nouveau et autonome en vue de produire des biens ou de fournir des services,
- L'extension ou le renouvellement : opération réalisée par une entreprise existante dans le cadre du même projet permettant d'augmenter sa capacité productive, technologique ou sa compétitivité.

Conformément à la note commune 2017-19, ne sont pas considérées opérations d'extension ou de renouvellement, les opérations qui n'entraînent pas une augmentation de la capacité productive, technologique ou de la compétitivité d'une entreprise telle que la construction ou l'acquisition de dépôts de stockage ou d'un siège social de l'entreprise.

Par conséquent, la participation de la société «**Mabkhout Industrie**» à l'augmentation de capital de la société «**Industrie de Zaghouan**» n'ouvre pas droit aux avantages fiscaux étant donné que l'investissement correspondant à un aménagement pour la construction d'un nouveau siège social n'est pas considéré comme opération d'investissement direct au sens de l'article 3 de la loi de l'investissement.

Question 4 : (0,5 point)

II. Indiquer éventuellement les risques fiscaux en matière d'IS inhérents aux contrats de location conclus par la société « Mabkhout Industrie ».

Conformément à l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS, « le résultat net est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif, nonobstant que ces opérations ont été réalisés avec contrepartie ou à titre gratuit.

L'examen des contrats de location relève que :

1. Le second dépôt a été mis gratuitement à la disposition de la société «**GMF distribution**». Ceci constitue un acte anormal de gestion. L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Le loyer du quatrième dépôt de stockage ne peut pas être retenu comme comparable fiable étant donné que les dépôts ne sont pas identiques et que la réalisation des ajustements de comparabilité ne peut pas être appliquée. Par conséquent, le troisième dépôt loué à la société «**ELECTRO RADES**» pour un montant de 50000 dinars constitue un comparable fiable pour la détermination du manque à gagner **(0,25 point)**.
2. Les deux contrats de location ont été appliqués à partir du 1 Janvier 2017 et ont comporté une clause d'augmentation de 5% à partir de la deuxième année. Toutefois, ces augmentations n'ont pas été appliquées **(0,25 point)**.

Reconstitution des revenus de location

	Prix stipulé dans le contrat	Prix de pleine concurrence	Prix de pleine concurrence compte de l'augmentation de 5%	Revenu comptabilisé	Minoration de revenus
Dépôt mis à la disposition de la société « GMF distribution »		50 000	52 500	0	52 500
Dépôt a été loué à la société « ELECTRO RADES ».	50 000		52 500	50 000	2 500
Quatrième dépôt de stockage	60 000		63 000	60 000	3 000
Total			168 000	110 000	58 000

Question 5 : (4,25 points)

- II. Elaborer le projet du tableau de détermination du résultat fiscal au titre de l'exercice 2018 de la société « **Mabkhout industrie** » et déterminer l'assiette imposable en justifiant vos réponses.

	Réintégration	Déduction	Point
Résultat avant impôts et contribution sociale	520 000		
I. Les Réintégrations			
1. Charges non déductibles			
<p><u>Charges se rapportant aux pénalités de la dette relative à des cotisations au régime légal de sécurité sociale</u></p> <p>Conformément à l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toutes natures mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant les prix, la commercialisation, la répartition de divers produits, le contrôle des changes, l'assiette des impôts, contributions ou taxes et d'une manière générale toute infraction à la législation en vigueur.</p> <p>Montant à réintégrer =9 000 DT</p>	9 000		(0.25 point)
<p><u>Abandon de créance sur un client déclaré en faillite et motivé par un PV de carence établi par un huissier notaire.</u></p> <p>La créance est définitivement compromise ayant abouti à une perte définitive, étant donné que le débiteur est déclaré en faillite. En outre, l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement. Par conséquent, l'abandon de créance est déductible.</p> <p>Montant à réintégrer =0 DT</p>	0		(0.5 point)
<p><u>Perte au titre de l'écart d'inventaire sur deux équipements introuvables</u></p> <p>La perte ainsi que les amortissements correspondants ne sont pas</p>	10 350		(0.5 point)

déductibles, étant donné que la société n'a pas tiré avantage de l'utilisation des équipements en 2018.			
<ul style="list-style-type: none"> • Perte à réintégrer =9 000 DT • Amortissement à réintégrer= 1 350 DT 			
<p><u>Dons en nature accordés à une entreprise publique</u></p> <p>En vertu de la LF2017. <u>sont déductibles totalement</u> les dons et subventions accordés à L'Etat, les collectivités locales et les entreprises publiques.</p> <p>La déduction susvisée est subordonnée à leur déclaration conformément aux dispositions du paragraphe II de l'article 59 du présent code de l'IRPP et IS.</p> <p>Montant à réintégrer =0 DT</p>	0		<u>(0.5 point)</u>
<p><u>Comptabilisation parmi les produits, des dividendes reçus d'une société implantée au Maroc</u></p> <p>Les dividendes perçus de l'étranger sont imposables en Tunisie pour leur valeur brute.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Montant comptabilisé : 45.000 D net de retenue à la source (10%) • Montant brut : $45.000 \times 100/90 = 50.000$ D • Réintégration de la différence non comptabilisée: 5.000 D 	5 000		<u>(0.5 point)</u>
<p>Comptabilisation des revenus de location pour un montant global de 110.000 dinars (hors TVA).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Montant comptabilisé : 110.000 D • <u>Revenu selon le principe de pleine concurrence= 168000DT</u> • Réintégration de la différence non comptabilisée: 58.000 DT 	58 000		0.25
Total réintégration	82 350		
II. Les Déductions			
<p><u>Comptabilisation d'une Subvention d'investissement pour un montant de 7.500 dinars</u></p> <p>Les subventions accordées aux entreprises et destinées à financer les investissements immatériels sont à rapporter aux résultats nets de chaque année durant 10 ans à compter de l'année de leur encaissement.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Produit comptabilisé : 7.500 D • Produit imposable: $50.000 \times 15\% \times 10\% = 750$ D • Déduction de la différence non imposable: 6750 D 		-6 750	<u>(0.5 point)</u>
<p>Reprise sur provisions pour couverture du risque social de 15.000 dinars.</p>		-15000	<u>(0.5 point)</u>

La reprise sur provisions entraîne la déduction du montant correspondant, étant donné que provisions ont été réintégrées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées. En effet, les provisions pour couverture du risque social ne sont pas déductibles et les décomptes fiscaux au titre des exercices antérieurs ont été établis conformément à la législation en vigueur. D'où à déduire : 15.000D			
Total déduction		-21 750	
Résultat fiscal avant déduction des provisions	580 600		
<u>Opérations de vente de vidéoprojecteurs à des entreprises totalement exportatrice en suspension de TVA</u>			
Il ne s'agit pas de revenus considérés comme export indirect, étant donné qu'il s'agit de vente d'équipements exclue de la définition de l'export indirect. Bénéfice export=0		0	<u>(0.25 point)</u>
Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices au titre de l'exploitation	580 600		
<u>Réintégration de la plus value sur immeuble</u>			
Réintégration du cinquième de la plus-value provenant d'opérations de fusion, (dans la limite de 50%) pour la société absorbante	30 000		<u>(0.25 point)</u>
Résultat fiscal	610 600		

0.25 Point est accordé pour l'étudiant qui respecte la méthodologie prévue par la NC2016-26

Question 6 : (2,5 points)

- II. Exposer le régime fiscal pour les différents intervenants des prestations d'assistance technique, de certification des produits et de l'hébergement du site internet, en matière de retenue à la source et en matière de TVA.

1. Frais de la certification des produits

En matière de RS (0.75 point)

Les sommes versées par une société tunisienne au profit d'une société établie en Belgique **EDWARD** en contrepartie d'opérations de certification, ne sont pas soumises à l'impôt en Tunisie ni à la retenue à la source, dès lors que les services rendus ne sont pas réalisés dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie (on suppose que la durée du service est inférieure à six mois) et ne relèvent pas de la définition du terme redevances telle que prévue par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et la Belgique.

Cette exonération nécessite la présentation par la société belge d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités fiscales compétentes.

• **En matière de TVA (0,25 point)**

Les services de certification rendus par la société belge sont présumés consommés en Tunisie (étant donné que tout le chiffre d'affaire est réalisé sur le marché local), elles rentrent dans le champ d'application de la TVA qui est due au taux de 19 %.

La société tunisienne est tenue de retenir la TVA grevant les services qui lui sont rendus au taux de 100% de son montant. Cette retenue est libératoire de ladite taxe.

TVA déductible=40000*0.19=7600 DT

2. Prestations d'assistance technique

- **En matière de RS (0.5 point)**

La société « CHRISTIAN SERVICE » rend des services d'assistance technique au profit d'une société tunisienne et elle est considérée exercer son activité dans le cadre d'un établissement stable du fait de la multiplicité et de la continuité desdits services dans le temps, et est, par conséquent, soumise à toutes les obligations fiscales et comptables en vigueur, au paiement de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun des bénéficiaires réalisés et de la TVA au taux de 19%. La retenue à la source de droit commun est applicable.

- **En matière de TVA (0,25 point)**

Les services **d'assistance technique** rendus par la société belge sont consommés en Tunisie, elles rentrent dans le champ d'application de la TVA qui est due au taux de 19 %.

TVA déductible = $75000 \times 0.19 = 14250$

3. Hébergement du site internet

En matière de RS (0.5 point)

Les montants payés au profit d'une société résidente en Belgique et non établie en Tunisie en contrepartie de services d'hébergement de site internet, ne sont pas soumis à l'impôt en Tunisie, ni à la RAS à ce titre, dès lors que lesdits services ne sont pas réalisés dans le cadre d'un établissement stable en Tunisie (le fournisseur d'accès internet est un agent indépendant agissant dans le cadre ordinaire de son activité et ne dispose pas du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise qu'il héberge) et ne relèvent pas de la définition du terme redevances telle que prévue par la CNDI Tuniso-Belge. L'exonération de l'impôt nécessite la production par la société belge d'une attestation de résidence fiscale délivrée par les autorités compétentes en France.

- **En matière de TVA (0,25 point)**

Les services **d'Hébergement du site internet**, rendus par la société belge sont consommés en Tunisie, elles rentrent dans le champ d'application de la TVA qui est due au taux de 19 %.

La société tunisienne est tenue de retenir la TVA grevant les services qui lui sont rendus au taux de 100% de son montant. Cette retenue est libératoire de ladite taxe.

TVA déductible = $5000 \times 0.19 = 950$ DT

Question 7 : (1 point)

- II. Indiquer le régime fiscal en matière de retenue à la source au titre de la distribution de dividendes proposée à l'assemblée générale ordinaire de la société « **Mabkhout industrie** »

Dividendes distribués aux personnes physiques tunisiens

L'article 46 de la loi de finances pour l'année 2018 a augmenté le taux de l'impôt dû au titre des bénéfices distribués de 5% à 10%. Le taux de 10% s'applique aux bénéfices distribués à partir du 1er janvier 2018, même s'ils proviennent de bénéfices réalisés avant cette date, au profit des personnes physiques résidentes en Tunisie ou des personnes non résidentes physiques ou morales. La retenue à la source au titre des distributions des bénéfices n'est pas due sur Les bénéfices distribués à partir des fonds propres figurant au bilan de la société distributrice au 31 décembre 2013 tels qu'ils ont été mentionnés dans les notes aux états financiers déposées au titre de l'année 2013 **(0.25 point)**.

Selon la doctrine administrative (Note commune 2015-3), la non retenue à la source sur les distributions effectuées à partir des fonds propres figurant aux états financiers tel que sus-indiqué est subordonnée à la distinction dans le procès verbal de l'assemblée générale qui a décidé la distribution, entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres non imposables et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source.

Toutefois, le PV de l'AGO n'a pas distingué entre la part des bénéfices distribués à partir des fonds propres provenant de l'exercice 2013 et la part des autres bénéfices concernés par la retenue à la source. Par conséquent, la retenue à la source au taux de 10% est due sur le montant total distribué. **(0.5 Point)**

Dividendes distribués aux personnes physiques résidentes en Belgique (0.25 point)

En application des dispositions de la CNDI tuniso-belge, les dividendes distribués par une société tunisienne au profit d'une personne physique résidente en Belgique sont soumis à l'impôt par voie de retenue à la source au taux de 15%. En revanche, et en application du droit interne tunisien, les dividendes revenant à des personnes physiques non-résidentes sont soumis à une retenue à la source au taux de 10% pour les distributions effectuées postérieurement au 1er janvier 2018. Par conséquent, les dividendes distribués au profit d'une personne physique résidente en Belgique sont soumis au taux le plus favorable de 10%.

Partie 2

Question 1 : (3,25 point)

- I. Identifier les risques fiscaux dont s'exposent les sociétés « **GMF distribution** » et « **ELECTRO RADES** » en justifiant vos réponses et déterminer les conséquences fiscales chiffrées lorsque les données le permettent.

1. **Risque lié au paiement espèce (0.75 point)**

• **Risque pour la société GMF distribution**

La société « **ELECTRO RADES** » procède chaque mois à un virement ou un versement en compte bancaire de la société « **GMF Distribution** », pour le règlement des factures d'achat.

Conformément à la doctrine administrative le paiement via un dépôt dans un compte bancaire, est considéré comme étant un paiement en espèce au sens des articles 34 et 35 de la LF2014. (0.25 point)

La société GMF distribution s'expose au risque de paiement d'une amende fiscale administrative égale à 8% des montants supérieurs ou égaux à 5.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée, recouverts en espèces, en contrepartie de l'approvisionnement des clients de biens ou de services, et ce, en cas de non déclaration de l'identité desdits clients et des montants recouverts en espèces au niveau de la déclaration de l'employeur. (0.25 point)

• **Risque pour la société « ELECTRO RADES » (0.25 point)**

Les achats effectués par la société « ELECTRO RADES » d'une valeur supérieure ou égale à 5.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont la valeur est payée en espèces, sont exclus, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés et du droit à déduction la TVA.

Les dispositions des articles 34 et 35 susvisés s'appliquent aux opérations commerciales dont la valeur est égale ou supérieure à 5.000 dinars hors taxe sur la valeur ajoutée et dont le paiement a été fractionné même si chaque montant payé est inférieur au plafond susvisé.

2. **Risque lié au prix de transfert (0.75 point)**

Risque lié aux opérations commerciales entre la société GMF distribution et « ELECTRO RADES » (0.75 point (0.25 point pour le risque, 0.25 point pour les conditions d'application et 0.25 point pour les sanctions))

La société « **GMF distribution** » s'est mis d'accord avec sa filiale « **ELECTRO RADES** » travaillant exclusivement avec cette dernière que les prix de vente appliqués sont calculés de manière à couvrir approximativement les charges fixes et variables de la société « **ELECTRO RADES** ». **Ceci n'est pas conforme avec** la théorie des prix de transfert qui repose sur le principe selon lequel les transactions commerciales et financières internationales entre sociétés liées doivent se conclure dans des conditions de pleine concurrence au même titre que celles qui seraient réalisées entre entités indépendantes. L'article 48 septies du code de l'IRPP et de l'IS stipule que : « lorsqu'il est établi pour les services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance, qui, pour la détermination de leur valeur, obéissent à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise. »

Les deux conditions exigées pour l'application de l'article susvisé sont remplies :

- La démonstration par l'administration fiscale tunisienne de l'existence d'un lien de dépendance entre l'entreprise concernée par le redressement et l'entreprise bénéficiaire du transfert : La société « **ELECTRO RADES** » **est la filiale de la société « GMF distribution**»
- L'identification d'un avantage particulier constitutif d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une diminution de l'impôt dû et ne relève pas de la gestion normale de l'entreprise : La société « **GMF distribution** » a réalisé au titre

de l'exercice 2018 un résultat bénéficiaire de 350.000 dinars, alors que le résultat réalisé par la société « ELECTRO RADES » est déficitaire pour un montant de 30.000 dinars, ce qui laisse présumer que le transfert de bénéfice ayant entraîné une minoration de l'impôt due notamment si la société GMF distribution a transféré a payé moins d'impôt suite au transfert de bénéfice.

La répression du transfert de bénéfice permet à l'administration fiscale d'imposer les manques à gagner au niveau de la détermination du résultat fiscal suite à la réintégration :

-du chiffre d'affaires minoré par rapport au chiffre d'affaires déterminé en appliquant comme prix de vente le prix de pleine concurrence

-Des achats exagérés par rapport au montant des achats déterminés en appliquant comme prix de vente le prix de pleine concurrence.

Risque lié aux opérations entre la société GMF distribution et « Mabkhout industrie » (0.25 sans que la note totale dépasse 0.75)

La société « **MABKHOUT Industrie** » détient une participation dans la société « **GMF distribution** ». La société « **GMF Distribution** », s'approvisionnement essentiellement de la société « **Mabkhout industrie**. **Ces achats doivent** se conclure dans des conditions de pleine concurrence au même titre que celles qui seraient réalisées entre entités indépendantes. L'énoncé ne précise pas si les prix appliqués sont conformes aux prix de pleines concurrences ni le taux de participation de la société « **MABKHOUT Industrie** » dans la société « **GMF distribution** ». **Par conséquent, les conditions d'application de l'article 51 de la LF2010 ne peuvent pas être vérifiées. Toutefois, il y a une présomption que l'article susvisé n'est pas applicable étant donné que les résultats des deux entreprises sont bénéficiaires.**

3. Risque pénal lié à la facturation (0.5 point)

La majoration ou de minoration des montants facturés exposent les représentants légaux des sociétés « GMF Distribution », et « ELECTRO RADES » au risque d'une sanction d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans et d'une amende fiscale pénale de 1000 dinars à 50 000 dinars conformément à l'article 94 du CDPF.

4. Risque lié aux opérations financières entre la société GMF distribution et « ELECTRO RADES » (0.5 point sans que la note totale de la question 1 dépasse 3.25)

Deux factures de vente de la société « **GMF distribution** » datant de l'exercice 2016 ne sont pas encore payées au 31-12-2018 pour un montant global de 35.000 dinars. Conformément à la doctrine administrative, cette situation est assimilée à un compte courant.

La créance non réglé expose la société « **GMF distribution** » au risque de redressement et à la prise en compte d'un intérêt créditeur égal à 8% pour la détermination du résultat imposable de la société. Les intérêts non décomptés dans ce cadre sont soumis également à la TVA au taux de 7%.

5. Risque lié au non facturation de l'avance de 1% (0.75 point)

La société « **GMF Distribution** », exerçant l'activité de commerce de gros, vend les produits à des commerçants détaillants dont certains sont soumis au régime forfaitaire. Le montant facturé en 2018 correspond au montant HT et au montant de la TVA au taux de 19%, en sus d'un droit de timbre pour un montant de 500 millimes par facture. Ainsi, la société « **GMF Distribution** » **n'a pas** facturé une avance au taux de 1% sur leurs ventes au profit des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou sur la base d'une assiette forfaitaire dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales. La société « **GMF Distribution** », s'expose au risque de paiement d'une amende égal aux avances non facturées.

6. Risque lié au Droit de timbre (0.5 point)

Le montant facturé par la société « **GMF Distribution** », en 2018 correspond au montant HT et au montant de la TVA au taux de 19%, en sus d'un droit de timbre pour un montant de 500 millimes par facture. Cette situation n'est pas conforme avec la

LF 2018 qui a relevé le droit de timbre sur les factures de 500 millimes à 600 milles. Ainsi, la société « **GMF Distribution** », s'expose au risque de redressement pour un montant égal à la minoration des droits de timbres en sus des pénalités de retard.

Question 2 : (3,25 point)

- II. Déterminer le revenu imposable et les impôts dus par M. Mohamed au titre de l'exercice 2018 et indiquer les obligations déclaratives au titre de ces revenus.

1. **Calcul de l'IRPP (1.25 point)**

Désignation	Montant	points
<p>Traitement et salaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Salaire brut annuel net de cotisations sociales=30000 dinars • Frais professionnels = 2000 dinars • Salaire imposable = 28000dinars <p>Les frais professionnels fixés forfaitairement à 10% du Salaire brut annuel net de cotisations sociales et sans que la déduction dépasse 2.000 dinars par an.</p>	28000	0.25
<p>Revenu foncier</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revenu brut= 20000 (17000/0,85) étant donné que monsieur Mohamed n'est pas soumis à la TVA au titre d'une autre activité • Déduction 20% des recettes TVA comprise au titre des charges de gestion, des rémunérations de concierge, des assurances et des amortissements=4000 dinars • Déduction des frais de réparation justifiés=600 dinars • Revenu net imposable= 20000-4000-600=15400 dinars <p>Les frais d'assurances ne sont pas déductibles du revenu foncier.</p>	15400	0.25
<p>Revenu de valeurs mobilières</p> <p>Revenu brut= $300000 \times 0,05 = 15000$</p> <p>Les dividendes reçus sont soumis à une retenue à la source libératoire au taux de 10% et ne sont pas par conséquent soumis à l'IRPP</p> <p>Revenu soumis à l'IRPP=0</p>	0	0.25
Revenu imposable avant déductions communes	43400	
<p>Déductions communes</p> <p>Chef de famille: 150</p> <p>Enfants à charge: $1000 + 75 + 60 = 1135$</p>	1285	0.25

Sont considérés comme étant à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier, ses enfants ou les enfants adoptés âgés de moins de 20 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

La déduction pour enfants à charge est portée à 1 000 dinars par enfant poursuivant des études supérieures sans bénéfice de bourse et âgé de moins de 25 ans au 1^{er} janvier de l'année d'imposition même si les études sont poursuivies à l'étranger.

1Revenu net global	42115	
IRPP due		0,25
15000*0,26+10000*0,28+12115*0,32=10576,8 dinars	10576,8	
La retenue à la source sur dividendes n'est pas déductible de l'IRPP car le montant de dividendes dépasse 10000 dinars		

2. La plus-value immobilière (0.75 point)

Il s'agit d'opération de cession de biens acquis par donation entre ascendants et descendants ou entre époux : Le prix de revient est constitué par leur valeur à la date de leur possession par le **premier** donateur. La durée de détention est calculée, aussi, à partir de la date de possession par le **premier** donateur.

L'immeuble n'est pas affecté à l'actif d'une exploitation soumise au régime réel d'imposition.

Désignation	Montant	points
Prix d'acquisition: 150000	150000	
Période de détention : du 3 Septembre 2006 au 3 Mars 2018 : 11ans et 6 mois soit : (11 x 360) + 6 x 30 = 4140 jours		0.5
Actualisation du prix d'achat 150.000 D + 150.000 x 4140/360 x 10% = 322500 D	322500	
Détermination de la plus-value imposable 450000 D – 322500 D = 127500 D	127500	
Calcul de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value immobilière Du fait que la période de détention dépasse 5 ans, l'impôt est calculé au taux de 10% soit : 127500 D x 10% = 12750 D	12750	0.25

3. La plus-value mobilière (0.75 point)

Désignation	Montant	points
Plus value mobilière exonéré La plus value de 10.000 dinars au titre d'actions cotées en bourse acquises en Mars 2016 est exonéré de l'impôt sur la plus-value étant donné que leur cession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition;		
Plus value mobilière imposable La plus value de 40.000 dinars au titre d'actions cotées en bourse acquises en Janvier 2017 n'est exonéré de l'impôt sur la plus-value étant donné que leur cession a lieu avant l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition;	40 000	
Moins value déductible La moins value de 16.000 dinars au titre de parts sociales acquises en Décembre 2010 est déductible étant donné qu'elle découle de la cession de parts sociales dont la plus value éventuelle n'est pas exonérée de l'impôt conformément à la législation en vigueur (les donnés ne mentionnent pas que les parts sociales ont été acquis à travers une SICAR).	- 16 000	
Détermination de la plus-value imposable La plus value imposable est égale à la différence entre le prix de cession des titres et leur coût d'acquisition diminuée de la moins value enregistrée au cours de la même année et de 10.000D du reliquat. Plus-value imposable: $40000-16000-10000=14000$	14 000	0,25
Taux d'imposition: La plus value provenant de la cession par les personnes physiques résidentes d'actions et de parts sociales non rattachées à un actif professionnel est soumise à l'impôt sur le revenu au taux libératoire de 10%.		
Calcul de l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value mobilière L'impôt sur le revenu au titre de la plus-value mobilière= $14000*0,1=1400$	1 400	

L'étudiant qui prend par hypothèse que la plus est réalisé sur une bourse étrangère et elle est imposable obtient la note complète

4. Obligations déclaratives (0.5 point) (0.25 point pour chaque deux réponses justes)

- En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, M. Mohamed est tenue de souscrire selon le modèle établi par l'administration une déclaration annuelle de ses revenus et des déclarations distinctes de plus values mobilière et immobilière et de les déposer à la recette des finances du lieu d'imposition. La déclaration comprend obligatoirement tous les revenus et bénéfices quelque soit leur régime fiscal y compris les revenus soumis à une retenue à la source libératoire (dividendes)
- M. Mohamed doit joindre à ses déclarations annuelles de l'impôt sur le revenu une déclaration des éléments de leur train de vie y compris ceux concernant les personnes à leurs charges et qui ne déclarent pas leur propre revenu, et ce, selon un modèle établi par l'administration.
- Le dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, même en cas d'exonération totale dans le cadre des avantages fiscaux, doit s'effectuer dans les délais suivants :
 - Jusqu'au 25 février pour les revenus de valeurs mobilières ou des revenus fonciers. Ce délai s'applique pour la plus-value mobilière.

- Jusqu'au 25 mai pour les personnes qui exercent plusieurs activités ou qui réalisent plus d'une seule catégorie de revenu.
- Jusqu'au 5 décembre pour les salariés et les bénéficiaires de pensions ou de rentes viagères et ce, pour les salaires, pensions et rentes viagères de source tunisienne et étrangère.

Ainsi, M. Mohamed doit déposer sa déclaration annuelle de revenus avant le 25 Mai 2019

- La déclaration de l'impôt sur la plus-value immobilière doit être effectuée au plus tard à la fin du troisième mois suivant celui de la réalisation effective de la cession (30 juin 2019).
- La déclaration de l'impôt sur la plus-value mobilière doit être effectuée Jusqu'au 25 février 2019.

Question 3 : (1,5 point)

- II. M. Mohamed n'a pas déposé la déclaration relative à la vente de l'immeuble en date du 3 Mars 2018. Quelle est la procédure régulière que doit suivre l'administration fiscale pour régulariser la situation fiscale de M. Mohamed ?

La procédure régulière que doit suivre l'administration fiscale pour régulariser la situation fiscale de M. Mohamed est comme suit :

1. Mise en demeure du contribuable, conformément aux procédures prévues par l'article 10 du CDPF suite au défaut de dépôt par M. Mohamed, des déclarations fiscales prescrits par la loi pour l'établissement de l'impôt **(0.75 point)**
2. La taxation d'office, et ce, dans un délai maximum de trente jours à compter de la date de sa mise en demeure. **(0.75 point) (0.5 point pour la taxation d'office et 0.25 point pour le délai)**