

République Tunisienne

Ministère de l'Enseignement Supérieur & de la recherche scientifique

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

Session de décembre 2015

www.revisioncomptable.wordpress.com

PROPOSITION DE CORRECTION DE L'EPREUVE DE FISCALITE

Le sujet se présente sous la forme de deux dossiers indépendants :

Dossier 1:

15 points

Dossier 2 :

05 points

Dossier 1

1-Régime fiscal de la société «M-Shipping» au titre de ses activités.[1point]

La société «**M-Shipping**» est une agence maritime qui opère dans le domaine du transport maritime international et de la consignation de navires, son régime fiscal peut être déterminé comme suit :

A- En matière d'impôt sur les sociétés0,25

Elle est soumise à l'impôt sur les sociétés selon le régime du droit commun au taux de 25%, et ce, à partir de l'année 2014.

B- En matière de la taxe sur la valeur ajoutée0,25

La société «**M-Shipping**» est **assujettie partielle** à la Taxe sur la Valeur Ajoutée, puisque elle réalise des opérations **exonérées** de la dite taxe, et ce, en application des points 28-a et 28-h du tableau «A» annexé au code de la TVA. On cite notamment, le transbordement dans le transport maritime international, le transport maritime «fret» et la consignation des navires. *Sur cette base, les commissions revenant à une société exerçant dans le domaine du transport maritime et de l'acconage demeurent exonérées de la TVA lorsqu'elles se rapportent à :*

- Σ *Des services rendus directement dans les ports tunisiens au profit des navires avant de quitter le port vers l'étranger,*
- Σ *Des services en relation directe avec les opérations d'acconage et de chargement des marchandises à bord des navires,*
- Σ *Des services rendus dans les ports tunisiens au moment des opérations de transbordement pour les navires de transport maritime international.*

Elle est assujettie à la TVA au taux de 18% pour les services rendus en Tunisie au titre des études et assistance en shipping, commissions (commissions afférentes à des services rendus à l'entrée des navires aux ports maritimes tunisiens et à des services de déchargement des marchandises importées), commissions sur les opérations d'achats et de ventes des frets maritimes et la surestaries.

Elle est assujettie à la TVA au taux de 12% pour les services rendus en Tunisie au titre de l'activité de transport.

C- En matière d'avantages fiscaux0,25

L'activité de consignation de navires, affrètement et transport maritime international n'est pas régie par le CII et non éligibles à ses avantages puis que les « Autres activités et services non financiers » prévues par l'article premier du code d'incitation aux investissements ne couvre pas ce type d'activité.

Pour cette raison :

- Σ *Le bénéfice réinvesti n'ouvre droit à aucun dégrèvement ;*
- Σ *Le bénéfice provenant de la nouvelle agence au port de Sfax est soumis à l'IS (au niveau du bénéfice global de l'entreprise) sans déduction d'aucune sorte ;*
- Σ *Les avantages liés au développement régional ne sont pas applicables ;*
- Σ *Pas de prise en charge de la contribution patronale au régime légal de sécurité social ;*
- Σ *Pas de suspension ou réduction de TVA ;*

Toutefois, elle peut bénéficier des avantages prévu par le code de l'IRPPIS au titre des prestations rendues aux clients totalement exportateur puisque le service réalisé au profit des entreprises totalement exportatrices est considérée comme étant nécessaire à l'activité d'exportation.

D- En matière des droits d'enregistrement0,25/2

La société «**M-Shipping**» est soumise à la formalité de l'enregistrement pour les actes et écrits accomplis par elle en exercice de son activité.

On cite a titre d'exemple :

- Σ *Les marchés, actes et contrats de cessions conclus ;*
- Σ *Les PV des AGO et AGE0 ;*
- Σ *Les opérations sur le capital ;*

E- Les autres impôts et taxes0,25/2

- Σ La taxe de formations professionnelle au taux de 2% assise sur les salaires bruts y compris les avantages en natures.
- Σ Le FOPROLOS au taux de 1% assis sur les salaires bruts y compris les avantages en natures.
- Σ TCL au taux de 0,2% du chiffre d'affaires brut local et de 0,1% du chiffre d'affaires export.

2-Le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés et de la Taxe sur la Valeur Ajouté des conventions conclues avec la société «Goethe-Shipping». [4,5 points]

A- acquisition d'équipement portuaire et opération de montage 2pts

I. Régime fiscal au titre de la fourniture des équipements portuaires 0,5

●En matière d'IS 0,25

La fourniture des équipements portuaires est considérée comme une opération d'importation qui n'est passible, le cas échéant, qu'aux impôts et taxes indirects qui sont prélevées lors du dédouanement.

●En matière de TVA 0,25

L'importation des équipements portuaires est soumise à une TVA au taux de 12%, conformément aux dispositions du point 3a du tableau B bis, annexé au code de la TVA, s'il est prouvé que les équipements figurent dans les décrets d'application visés par l'article 9 du CII, qui est d'application générale, si non la TVA est due au taux de 18%.

II. Régime fiscal au titre de l'opération de montage 1,5

●En matière d'IS 1 pt

En vertu de l'article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Allemande, l'expression établissement stable désigne un chantier de construction, ou **des opérations de montage**, ou des activités de surveillances'y exerçant, lorsque ce chantier, ces opérations ou ces activités ont une durée **supérieure à six mois** ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipement ont une durée **inférieure à six mois** et que les frais de montage ou de surveillance dépassent **10 % du prix de ces machines ou équipements**.

En vertu de l'article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Allemande, la société «**Goethe-Shipping**» est considérée comme étant établie en Tunisie, et ce, du fait que :

- Σ L'opération de montage des équipements portuaires s'étalait sur une période allant du 02 février 2014 au 01 Avril 2014 (une durée de 59 jours < 6 mois), peu importe la période d'interruption temporaire des opérations de montage ;
- Σ Frais de montage égale 130.000 dinars > 10% du prix des équipements (1.200.000 × 10% = 120.000 dinars) ;

La société Allemande est considérée comme ***établie en Tunisie***, elle est donc, soumise à toutes les obligations ***comptables et fiscales*** prévues par la législation en vigueur.

Toutefois, et du fait que la durée des travaux de montage (59 jours) ne dépasse pas 6 mois, le régime d'imposition de la société «***Goethe-Shipping***» est déterminé comme suit :

1. Imposition par voie de retenue à la source libératoire

L'impôt sur les sociétés est payé par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% du montant brut de la rémunération. Cette retenue à la source doit être opérée par la société «***M-Shipping***».

La retenue à la source en question doit être opérée par la société «***M-Shipping***» 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.

Régime d'imposition par voie de retenue à la source libératoire: $130.000 \times 1,18 \times 10\% = 15.340$ dinars.

2. Imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés

La société résidente en Allemagne «***Goethe-Shipping***» a la possibilité ***d'opter*** pour le paiement de l'impôt sur la base des bénéfices nets réalisés au titre des services de montage. L'option pour l'imposition sur cette base est exercée par voie d'une demande qui doit être déposée à cette fin par la société Allemande auprès du bureau du contrôle des impôts compétent et ce lors du dépôt de sa déclaration d'existence.

En cas d'option pour le paiement de l'IS sur la base des bénéfices nets réalisés, la société Allemande sera soumise 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'IS.

La retenue à la source est effectuée dans ce cas par la société «***M-Shipping***» selon le taux de 1,5% pour les travaux de montage. Cette retenue à la source est déductible de l'IS dû, par la société Allemande.

Toutefois, et selon la doctrine administrative, à défaut de production par l'intéressé de la

demande d'option visée par les services du contrôle fiscal, la société «**M-Shipping**» est tenue d'effectuer la retenue à la source au taux de 10%.

En cas de non respect des obligations comptables et fiscales, la société « M-Shipping » est tenue de payer l'impôt au taux de 10% sur le CA TTC et qui constituera un minimum d'impôt.

● **En matière des autres impôts, droits et taxes** 0,5

Les autres impôts, droits et taxes y compris la TVA sont dus par voie de dépôt de déclarations. Dans ce cas la TVA est due selon le taux de 18% : $130.000 \times 0,18 = 23.400$ dinars.

B- acquisition d'un droit d'utilisation de logiciels informatiques ainsi que divers services informatiques 1,75

I. acquisition d'un droit d'utilisation de logiciel informatique 1,25

Σ **En matière d'IS** 1 pt

Les droits portant sur un logiciel constituent une forme de propriété intellectuelle. En Tunisie, ces droits sont protégés par le biais de la loi sur les droits d'auteur. Le transfert de droits se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement **des redevances** et d'autres types de versements.

l'acquisition d'un droit d'utilisation de logiciels informatiques moyennant le paiement d'une rémunération différente de celui de pleine concurrence, constitue, en absence d'un établissement stable et en vertu du paragraphe 2-a de l'article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Allemande qui stipule que «Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat d'où elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder : a) **10 %** du montant brut des redevances payées en contrepartie de l'usage ou du droit à l'usage de droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques», un cas de redevance. les rémunérations payées à ce titre sont imposables, de ce fait, en Tunisie par le biais d'une retenue à la source au taux prévu par la convention de non double imposition, sans toutefois dépasser le taux de droit commun 15%.

Ceci étant, et en cas de défaut de retenue, la société est tenue de payer la retenue non opérée, selon la formule de prise en charge, c'est-à-dire, au taux de 17,64%.

En vertu du paragraphe 5 du même article de la convention de non double imposition Tuniso-Allemande si, par suite de **relations spéciales** existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et

l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la créance pour laquelle elles sont versées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie **excédentaire** des paiements reste imposable conformément aux législations nationales des Etats contractants et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

Dans ce cas, l'imposition des redevances servis se fait par voie d'une retenue à la source libératoire calculée comme suit :

Σ Selon le taux prévue par la convention de non double imposition Tuniso-Allemande, soit 10%, et ce, sur la partie jugée **normale** (prix de pleine concurrence ou juste valeur)
 $= 100.000 \times 1,12 \times 10\% = 11.200$ dinars

Σ Selon le taux prévue par le droit commun soit 15%, et ce, sur la partie jugée **exagérée**
 $= 40.000 \times 1,12 \times 15\% = 6.720$ dinars

Σ Selon la formule de prise en charge : $140.000 \times 17,64\% = 24.696$ dinars

Σ **En matière de TVA** 0,25

Les rémunérations sont la contrepartie d'un service consommé en Tunisie, elles entrent donc dans le champ d'application territoriale de la TVA qui est due au taux de 12 %.

Etant non établie en Tunisie, la société résidente en Allemagne sera soumise à la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100%, et ce, conformément aux dispositions de l'article 19 du code TVA qui stipule : «en cas de réalisation par les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, **leurs clients** sont tenus de **retenir** la taxe sur la valeur ajoutée dû au titre de ces opérations. Cette retenue est libératoire de ladite taxe».

La TVA retenue à la source est déterminée comme suit $= 140.000 \times 0,12 = 16.800$ dinars.

Cependant, la société «**Goethe-Shipping**» peut toujours **opter** pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas, elle bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe. En cas d'apparition d'un crédit de taxe, ce dernier est restituable conformément à la législation en vigueur.

II. divers services informatiques 0,5

Σ En matière d'IS 0,25

A l'inverse des logiciels informatiques qui relèvent des redevances, l'administration fiscale a retenu que les **autres services informatiques** (entretien, réparation des équipements, etc.), ne relève pas de la définition des redevances et ne peuvent donner lieu à imposition dans l'Etat de la source que lorsqu'ils sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable.

Σ En matière de TVA 0,25

Les rémunérations sont la contrepartie d'un service consommé en Tunisie, elles entrent donc dans le champ d'application territoriale de la TVA qui est due, selon le point II-12 du tableau B bis annexé au code de la TVA au taux de 12 %.

Etant non établie en Tunisie, la société résidente en Allemagne sera soumise à la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100%, et ceux conformément aux dispositions de l'article 19 du code TVA qui stipule : «en cas de réalisation par les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, **leurs clients** sont tenus de **retenir** la taxe sur la valeur ajoutée dû au titre de ces opérations. Cette retenue est libératoire de ladite taxe».

La TVA retenue à la source est déterminée comme suit = $10.000 \times 0,12 = 1.200$ dinars.

Cependant, la société «**Goethe-Shipping**» peut toujours **opter** pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas, elle bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe. En cas d'apparition d'un crédit de taxe, ce dernier est restituable conformément à la législation en vigueur.

C- contrat de location de deux navires équipés neufs 0,75

I. En matière d'IS 0,5

Σ Location destinée au transport international de marchandises 0,25

L'article 3 du code de l'IRPPIS stipule que l'impôt n'est pas dû sur les rémunérations pour affrètement de **navire** ou d'aéronefs affectés au trafic **international**.

Σ Location destinée au transport national de personnes 0,25

L'article 3 du code de l'IRPPIS exonère seulement les rémunérations pour affrètement de **navire** ou d'aéronefs affectés au trafic **international**.

Le paiement, sauf disposition contraire prévue par les conventions de non double imposition servi au titre de la location de navire destinée au transport national de personnes est

imposable en Tunisie.

Toutefois, l'article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Allemande ne prévoit pas l'imposition de l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, portuaire ou scientifique.

II. En matière de TVA (0,25 point)

En vertu du contrat de location, les deux navires loués sont exploités en Tunisie, il en résulte que cette opération est territorialement rattachée à la Tunisie. La TVA est donc due sur le montant brut des loyers au taux de 18%.

Elle est payée par voie de retenue à la source au taux de 100% qui doit être opérée par la filiale «**M-Shipping**» et elle est en principe libératoire à l'égard de la société «**Goethe-Shipping**».

La TVA retenue à la source est déterminée comme suit = $(50.000 \times 2) \times 0,18 = 18.000$ dinars.

Cependant, la société «**Goethe-Shipping**» peut toujours **opter** pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas, elle bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe. En cas d'apparition d'un crédit de taxe, ce dernier est restituable conformément à la législation en vigueur.

3- Les conséquences fiscales en matière des droits d'enregistrement de la convention conclue en Allemagne le 05 Juin 2014 avec la société «Goethe-Shipping».(0, 5 point)

La convention signée en Allemagne, en date du 05 Juin 2014 avec la société mère «**Goethe-Shipping**» est qualifiée comme marché de biens et de services destinés à être utilisés ou exécutés en Tunisie. D'après les articles 50 et 51 de la loi de finances pour 2013, le droit d'enregistrement exigible sur les marchés et concessions est liquidé sur la base de **0,5%** de leur valeur y compris tous droits et taxes exigibles conformément à la législation en vigueur. Toutefois, ce marché est dispensé des droits de timbre, et ce, conformément aux dispositions de l'article 117 du code des droits d'enregistrement et du timbre

I-1- Détermination du résultat fiscal de la société «M-Shipping» [5 points]

	réintégrations	déductions	note
Bénéfice comptable avant impôt	220.000		
L'article 15 du code de l'IRPPIS stipule que n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice fiscal, l'amortissement des terrains. Une écriture comptable de dissociation entre terrain et construction selon leurs justes valeurs est appropriée. cout historique terrain = 200.000 dinars. cout historique de la construction = 220.000 dinars. amortissement déductible de l'année = $220.000 \times 5\% \times \frac{11}{12} = 10.083,333$ dinars. amortissement non déductible = $21.000 - 10.083,333 = 10.916,667$ dinars.	10.916,667		1
Les amortissements et les dépenses relatives à une voiture de tourisme d'une puissance fiscale $\leq$ ou = à 9 CV sont déductibles du résultat fiscal. Toutefois, les articles 34 et 35 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2014, portant rationalisation des opérations commerciales effectuées en <i>espèce</i> prévoit la réintégration des amortissements des actifs dont le coût d'acquisition est supérieur ou égale à 20.000 dinars et dont la contre partie est <i>payée en espèces</i>.	20.000		0,5
En application des dispositions des points 3 et 4 de	185.500		0,5

l'article 12 du code de l'IRPPIS, seules les provisions pour créances douteuses pour lesquelles une action en justice est engagée, les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées en bourse, sont déductibles, et ce, dans la limite de 50% du bénéfice imposable. Dans ce cas il s'agit des provisions pour risques et charges constituées conformément à la norme comptable n°14 «éventualités et événements postérieurs à la date de clôture» qui n'ouvre pas droit à aucune déduction : réintégration définitive.			
L'article 14-8 du code de l'IRPPIS exclue la déduction des transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature. L'exclusion du droit à déduction ne couvre pas les pénalités contractuelles. En effet, de telles pénalités sont qualifiées, à juste, par les normes comptables, de simples réductions de prix. Dans le cas d'espèces la «surestaries» est une indemnisation payée au transporteur étranger sur les conteneurs détenus pour des périodes excédentaires, il s'agit d'une amende qui découle de l'exercice de l'activité opérationnelle de la société. Souvent prévu par des contrats, elle est donc déductible de l'assiette imposable lorsqu'elle est appuyée par des pièces probantes. Aucune rectification au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.	RAS	RAS	0,5
L' extourne de l'écriture comptable à la date d'ouverture		105.000	0,5

de l'exercice 2014 d'une perte de change latente suite à l'actualisation des créances en monnaies étrangères au 31 décembre 2013 est qualifié comme une reprise de la dite perte. La perte de change d'un montant de 105.000 dinars a fait l'objet d'une réintégration lors de la détermination du résultat fiscal au titre de l'exercice 2013, et ce, conformément à la législation fiscale en vigueur. La reprise est déductible du résultat fiscal de l'année de sa constatation.			
L'article 48 septies du CIRPPIS a prévu des mesures visant à rationaliser les transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance, et ce, en matière de détermination de leur assiette imposable. L'article en question étend cette réintégration aux cas suivants : Σ Dans les cas où il est établi que le prix des transactions appliqué par la société concernée diffère des prix des transactions appliqués à l'égard de ses autres clients ou des prix des transactions adoptés par les entreprises indépendantes et exerçant une activité analogue et ; Σ Lorsqu'il est établi la constatation de charges au titre d'opérations non justifiées et qu'il a résulté de ces opérations ou transactions une réduction dans le paiement de l'impôt du. Cette nouveauté prévue par l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 est donc, subordonné à la satisfaction d'une double condition, à savoir : Σ L'administration fiscale doit prouver la dépendance entre l'entreprise résidente et l'entreprise bénéficiaire du transfert et ;	82.000		1

Σ L'administration fiscale doit prouver que le transfert de bénéfice entre ces entreprises a entraîné une diminution de l'impôt du ; Dans le cas précis, étant donnée que les agences maritimes concurrentes, établies en Tunisie, et qui exercent les mêmes fonctions et assument les mêmes risques opérationnels, que la société «M-Shipping» facture la même commission au taux de 5% au titre des recouvrements de «Frets». La société doit facturer cette commission au même taux que celui pratiqué par les concurrents. Réintégration d'une commission au taux de 2,5%			
Selon les articles 11 et 48 du code de l'IRPPIS le résultat net est déterminé d'après le résultat d'ensemble des opérations de toutes natures effectuées par l'entreprise y compris notamment la cession de tout élément d'actif. En absence d'une justification du solde d'ouverture du compte «débité et crédité divers», le solde créditeur figé d'un montant s'élevant à 14.500 dinars doit faire l'objet d'une écriture d'apurement par le biais d'un produit exceptionnel. Ce produit exceptionnel est à exclure de la base de calcul du bénéfice provenant des exportations, et ce, conformément aux articles 11-I-bis et 48-VII des lois du CIRPPIS.	RAS	RAS	1
Résultat fiscal ajusté (bénéfice)	413.416,667		

I-2- Détermination du résultat fiscal imposable de la société «M-Shipping»[2,5 pts]

Résultat fiscal ajusté (bénéfice)	413.416,667	
Résultat fiscal base de calcul de bénéfices provenant des exportations. 413.416,667 – 14.500 = 398.916,667 dinars.	398.916,667	
Résultat fiscal provenant des exportations 398.916,667 x 40% [$1.120.000 / 2.800.000 = 40\%$]	159.566,667	0,25
Impôt sur les bénéfices provenant de l'exportation 159.566 x 10%.	15.956,600	0,25
minimum d'impôt exigible sur le chiffre d'affaires provenant de l'exportation 1.120.000 x 0,1%	1.120	
Résultat fiscal avant réinvestissement exonéré 413.416 – 159.566	253.850	
La participation à une augmentation du capital d'une société de promotion immobilière par un apport d'un <i>terrain</i> évalué par un commissaire aux apports pour un montant de 320.000 dinars n'ouvre pas droit au titre des réinvestissements financiers. La société ne bénéficie d'aucune déduction suite à cette augmentation du capital.	RAS	0,5
La souscription au capital d'une société industrielle implantée dans la zone industrielle de Ben Arous pour un montant de 440.000 dinars, ouvre droit aux avantages communs du code CII : 35% avec min D'impôt prévu par l'article 12 de la loi n°89-114 du 30 novembre 1989, portant promulgation du code d'IRPP et d'IS. La souscription se fait en février 2015, avant la date de dépôt de déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2014 ouvre droit à la déduction.	88.847,500	1

Montant investi = 440.000 dinars Montant libéré : $440.000/4 = 110.000$ dinars qui ouvre droit à la déduction Limite : $253.850 \times 35\% = 88.847,500$ dinars ≤ 110.000 dinars		
bénéfice fiscal soumis à l'impôt au taux de 25%	165.002,500	
bénéfice fiscal arrondi au dinar inférieur	165.002	
Impôt sur les sociétés au taux 25%	41.250,500	
Min d'impôt selon l'art 12 de la loi de promulgation du code IRPP et IS $253.850 \times 20\%$	50.770	0,25
Minimum d'impôt prévu par l'article 49 code IRPP et IS(0.2% CA local TTC) $1.680.000 \times 1,18 \times 0,2\% = 3.964,800$ dinars	3.964,800	
Impôt sur les sociétés total $16.536,600 + 50.770 = 67.306,600$ dinars	67.306,600	0,25

3 – I.R dû par Monsieur Mouradau titre des revenus de l'année 2014 :[2 points]

1- revenu au titre des traitements et salaire : Σ Revenu brut = 120.000 Σ Revenu net catégoriel = $120.000 \times 0,9 = 108.000$ dinars	108.000	0,25
2- revenu au titre des valeurs mobilières: Σ Dividende« <i>exonéré</i> » jusqu'à 31 décembre 2014 Σ Jeton de présence 32.000 /0,8	95.000 40.000	0,25
3- revenu foncier des propriétés bâties: Σ Loyer d'un dépôt loué à une entreprise totalement exportatrice Brut = 42.500 Net = $42.500 \times 0,7$ → La location d'un <i>immeuble</i> n'ouvre pas droit à la déduction au titre des exportations.	29.750	0,25
4- revenu des capitaux mobiliers : Σ intérêts échus d'un emprunt obligataire 20.000/0,8	25.000	0,25
Revenu global	297.750	-
Déductions communes et revenus exonérés. Σ Chef de famille 150 dinars Σ La franchise sur les intérêts des obligations 1.500 dinars Σ Assurance-vie 10.000 dinars Σ Dividendes exonérés 95.000 dinars	- 106.650	0,25
revenu global net avant déduction CEA	191.100	-
Déduction CEA	50.000	0,25
Revenu global net après CEA	141.100	0,5
Revenu global arrondi au dinar supérieur	141.100	
Impôt sur le revenu = $525 + 1.000 + 2.500 + 9.000 + 91.100 \times 35\% = 44.910$ dinars	44.910	
Min d'impôt = 60% (IRPP de 191.100) = $60\% \times 191.100 = 114.660$ dinars	37.446	

L'impôt dû par monsieur Mourad est **44.910** dinars

Partie 2 : (5 points)

1- a- Les modalités de recours à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office.(0,5 point)

L'article 55 du CDPF prévoit que le recours, formé contre les services de l'administration fiscale, est porté devant le tribunal de 1^{ère} instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service de l'administration fiscale en charge du dossier, et ce, dans un délai ne dépassant pas le **30 décembre 2015**, soit 60 jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office.

Dans ce cas d'espèces, le recours se fait devant le **tribunal de première instance de Tunis**, puisque la société relève de la compétence du centre régional de contrôle des impôts Tunis 3.

Le ministère d'**avocat** est obligatoire puisque le montant de la taxation d'office est supérieur à 25.000 dinars. La requête doit être établie conformément aux dispositions prévues par le Code de Procédure Civile et Commerciale. Une copie de cette requête accompagnée des pièces justificatives et notifiée aux services de l'administration fiscale.

Le délai de comparution à l'audience fixé pour l'affaire ne doit pas être inférieur à **trente jours** à compter de la date de la signification à l'administration d'une copie de la requête introductive d'instance, et ce, conformément à l'article 59 du CDPF.

En application des dispositions de l'article 52 du CDPF, l'arrêté de taxation d'office est exécutoire nonobstant les actions en opposition y afférentes. L'exécution de l'arrêté de taxation d'office est suspendue par le paiement de **68.000 dinars** (20% du montant de l'impôt en principal) ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant.

Sont exclus de la suspension de l'exécution, l'impôt en principal et les pénalités administratives exigibles en matière de retenue à la source et les amendes fiscales administratives prévues par les articles de 84 bis à 85 du CDPF. Dans le cas d'espèces, l'arrêté de taxation d'office ne comporte pas un impôt en principal et des amendes en matière de retenue à la source.

1-b- Les arguments pouvant être invoqués à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office.(4,5 point)

• En ce qui concerne la régularité des procédures suivies par l'administration fiscale:

✓ **Vérification approfondie d'une année prescrite :0,5**

Aux termes de l'article 19 du CDPF « l'administration est en mesure de réparer les omissions, erreurs et dissimulations constatées *jusqu'à la fin de la quatrième année* suivant celle au cours de laquelle sont réalisés le bénéfice, le revenu, le chiffre d'affaires, l'encaissement ou le décaissement des sommes ou toutes autres opérations donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt ».

Etant donnée que la société «**LMD**» dépose régulièrement ses déclarations fiscales avant l'échéance légale afin d'éviter les pénalités de retard, et les déclarations fiscales déposées au titre de l'IS et des acomptes provisionnels se traduisent chaque année par le *paiement* d'un complément d'impôt, les *délais particuliers de prescription* ainsi que le *droit de contrôle des périodes couvertes par la prescription* n'est pas requis dans ce cas d'espèces.

Les résultats de la vérification approfondie couvrant la période allant du **1^{er} janvier 2009** au 31 décembre 2013, ont été notifiés à la société «**LMD**» en date du 31 décembre 2014. La notification des résultats de vérification arrête la prescription, à cette date l'exercice 2009 est prescrit.

✓ **Vérification approfondie de la TVA au titre du mois de décembre 2013 non encore échu :0,5**

Selon les données du cas, la vérification fiscale approfondie couvrant l'IS, les acomptes provisionnels et de la **TVA** exigibles portant sur la période allant du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2013. Le commencement de l'opération de la vérification est à partir du **1^{er} janvier 2014** date où la TVA au titre du mois de décembre 2013 n'est pas encore échue.

✓ **Notification des résultats de vérification approfondie non conforme aux dispositions du CDPF et CPCC : 0,5**

La notification des résultats de vérification au contribuable s'effectue conformément aux procédures prévues par l'article 10 du CDPF :

1. Les agents de l'administration fiscale
2. Les huissiers de justice
3. Huissiers de trésor

4. Lettre recommandée avec accusé de réception

La notification obéit aussi aux dispositions des articles 7 à 11 du CPCC.

Les résultats de la vérification ont été notifiés à la société «**LMD**» par **lettre recommandée** en date du 31 décembre 2014, qu'elle devrait être faite soit par Lettre Recommandée Avec Accusé de Réception

✓ **Notification des résultats de vérification approfondie non conforme à l'article 43 du CDPF : 0,5**

Les dispositions de l'article 43 du CDPF prévoit que le résultat de la vérification comporte notamment :

1. La nature de la vérification fiscale dont a fait l'objet le contribuable ;
2. Les chefs de redressement et la méthode retenue pour l'établissement des nouvelles bases d'imposition ;
3. Le montant de l'impôt exigible ou les rectifications du crédit d'impôt, du report déficitaire et des amortissements régulièrement différés ;
4. Les pénalités exigibles
5. ***L'invitation du contribuable à formuler ses observations, oppositions et réserves relatives aux résultats de la vérification, dans un délai de trente jours*** (ce délai est porté à 45 jours pour les notifications à partir du 01 janvier 2015) à compter de la date de la notification ;

Dans ce cas d'espèces, les résultats notifiés à la société «**LMD**» en date du 31 décembre 2014 n'ont pas comportés l'invitation du contribuable à formuler ses observations, oppositions et réserves relatives aux résultats de la vérification, dans un délai de trente jours.

✓ **Dépassement de la durée maximale de la vérification approfondie : 0,5**

Aux termes de l'article 40 du CDPF, la durée effective **maximale** de la vérification approfondie de la situation fiscale est fixée à **6 mois**, lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une **comptabilité** tenue conformément à la législation en vigueur et à une année dans les autres cas.

En application du même article, la durée de la vérification approfondie est calculée, à compter de la date de son commencement mentionnée dans l'avis de la vérification, jusqu'à la notification des résultats de la vérification prévue par l'article 43 du CDPF.

Etant donnée que la société «**LMD**» a fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie qui s'écoulée sur une période allant du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2014, soit une durée de **365 jours** malgré que la méthode d'imposition s'est basée sur la **comptabilité**.

✓ **Réponse de l'administration fiscale à l'opposition de la société «LMD» non conforme à l'article 44 bis du CDPF : 0,5**

L'article 44 bis du CDPF stipule que «lorsque le contribuable formule son opposition aux résultats de la vérification fiscale dans les délais prévus par l'article 44 du présent code, l'administration fiscale doit répondre par écrit à l'opposition du contribuable dans un délai ne dépassant pas 6 mois à compter de la date de ladite opposition».

La société «**LMD**» s'est opposée aux résultats de la vérification le **10 février 2015**, l'administration fiscale doit notifier sa réponse à la dite opposition jusqu'à la date limite du 09 Aout 2015, or dans ce cas d'espèce la réponse de l'administration est intervenue en date du 20 octobre 2015, soit **72 jours** en dépassement.

→ L'étudiant qui évoque la question que la société ne peut pas évoquer cette irrégularité, vu qu'elle a présenté son opposition au résultat de la vérification dans un délai non conforme aux dispositions de l'article 44 du CDPF, soit en **11 jours** de dépassement aura la note complète. L'obligation de réponse de l'administration fiscale à l'opposition du contribuable nécessite que cette opposition soit effectuée dans le délai prévu par l'article 44 du CDPF. Selon la note commune n°15 de l'année 2007, l'administration fiscale n'est pas tenue de répondre à l'opposition du contribuable en cas d'opposition aux résultats de la vérification fiscale hors délai.

✓ **Notification de la réponse de l'administration fiscale à l'opposition de la société «LMD» non conforme à l'article 10 du CDPF : 0,5**

Les demandes et signification de l'administration fiscale devant recevoir une réponse dans un délai déterminé, peuvent être notifiées au moyens de ses agents, des huissiers-notaires, des huissiers du trésor ou par lettre recommandée avec accusé de réception. La notification obéit aux dispositions du code de procédures civiles et commerciales.

La réponse de l'administration fiscale par laquelle elle maintient les résultats de la vérification sans modification a été notifiée par **lettre déposée entre les mains du directeur de l'usine contre décharge**, qu'elle devrait être faite selon les dispositions de l'article 10 du CDPF et/ou les articles du 7 à 11 du CPCC.

✓ **Non respect des délais accordés aux contribuables pour formuler une réponse à la réponse de l'administration conformément à l'article 44 bis du CDPF : 0,5**

Suite à la notification de la réponse de l'administration à l'opposition du contribuable aux résultats de la vérification fiscale, un délai de 15 jours est ouvert afin de permettre au contribuable de formuler par écrit ses observations, ses oppositions et ses réserves à cette réponse.

L'administration fiscale ne pourrait établir l'arrêté de taxation d'office **qu'après l'expiration du délai de 15 jours** prescrit par l'article 44 bis du CDPF.

Puisque la réponse de l'administration fiscale par laquelle elle maintient les résultats de la vérification sans modification été notifiée le 20 octobre 2015 la société «LMD», l'arrêté de taxation d'office doit être établie et notifié à partir de la date du 05 Novembre 2015. Dans le cas d'espèces, l'arrêté de taxation d'office a été notifié le 31 octobre 2015, soit avant le délai légal de **4 jours**.

• **En ce qui concerne le fond de l'arrêté de taxation d'office : 0,5**

A partir de 2008 les revenus et bénéfices exceptionnels liés à l'activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et bénéfices provenant de l'exploitation. Il s'agit :

1. Des primes d'investissement, des primes de mise à niveau et des primes accordées dans le cadre de l'encouragement à l'exportation.
2. La plus-value provenant de la cession des éléments de l'actif immobilisé à l'exception des immeubles bâtis, des terrains nus et des fonds de commerce. La

plus-value provenant de la cession des éléments d'actif immobilisés de l'entreprise exportatrice bénéficie de la mesure dans le cas où l'opération de cession des éléments a lieu en dehors de la Tunisie ou au profit des entreprises totalement exportatrices.

3. Des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale.

4. Du bénéfice de l'abandon de créances

5. Les primes reçues dans le cadre des interventions du fonds national de l'emploi. (LF 2011)

Dans le cas d'espèce, parmi les chefs de redressement, exclusion de la base de calcul du bénéfice déductible au titre des exportations **des gains de changes**, des plus-values de cession des titres et des indemnités perçues auprès d'une compagnie d'assurance.

Les gains de change sont considérés comme des produits exceptionnels classés fiscalement comme des revenus provenant de l'activité.

Sous réserve du respect des règles de procédures régissant l'opposition de la société «**LMD**» à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office et compte tenu de la nature des irrégularités commise par le service fiscal chargé du dossier, l'arrêté de taxation d'office notifié pourrait être annulé par le juge de l'impôt saisi à cet effet.

2- recevabilité de la demande de rehaussement présentée au tribunal de 1^{ère} instance. (1 point)

Au terme de l'article 46 du CDPF, l'administration fiscale peut procéder à une réduction ou à un **rehaussement** des résultats de la vérification fiscale, et ce, pour **réparer les erreurs matérielles** relatives à l'imposition ou lorsqu'elle dispose de **renseignements touchant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment**.

Partant de ce principe, l'administration fiscale ne peut déroger au caractère définitif des résultats de vérification notifiés à la société «**LMD**» que dans l'une des deux situations suivantes :

1. La **réparation des erreurs matérielles** contenues dans la notification des résultats de la vérification ou dans l'arrêté de taxation d'office ;

2. La disposition de **renseignements** relatifs à l'assiette de l'impôt ou à sa liquidation et dont l'administration fiscale **n'avait pas eu connaissance précédemment** ;

Dans le cas d'espèce, le service fiscal ayant en charge le dossier présenté au tribunal de 1^{ère} instance une demande de rehaussement des résultats notifiés à la société «**LMD**» **pour** les motifs suivants :

1. Réintégration au résultat fiscal d'une **minoration** du chiffre d'affaires déterminée par référence aux renseignements obtenus auprès de l'un des clients de la société le 20 octobre 2015 soit **avant la date de notification** de l'arrêté de taxation d'office.
2. Réintégration au résultat fiscal **des amortissements exagérés** pratiqués au titre des immobilisations corporelles réévaluées dans le cadre d'une **réévaluation libre** en date du 31 décembre 2009.

La demande de rehaussement des résultats notifiés à la société «**LMD**» établie conformément à la loi, est analysée comme suit :

1. La **minoration** du chiffre d'affaires déterminée par référence aux renseignements obtenus auprès de l'un des clients, ne constitue pas une erreur à corriger, mais plutôt un cas de **renseignements** relatifs à l'assiette de l'impôt ou à sa liquidation et dont l'administration fiscale **n'avait pas eu connaissance précédemment**. Cette demande est recevable par le juge.
2. La réintégration au résultat fiscal **des amortissements exagérés** pratiqués au titre des immobilisations corporelles réévalués dans le cadre d'une **réévaluation libre** en date du 31 décembre 2009, ne constitue ni une erreur à corriger, ni un cas de **renseignements** relatifs à l'assiette de l'impôt ou à sa liquidation et dont l'administration fiscale **n'avait pas eu connaissance précédemment**. les dites informations sont mises à la disposition de l'administration fiscale au moment de la vérification fiscale.