

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

(Nouveau régime)

Session de contrôle - mars 2014

EPREUVE DE FISCALITE

Durée : 4 heures

BAREME

Première Partie: 07 points

Deuxième Partie: 08 points

Troisième Partie: 05 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 06 pages, page de garde comprise, ainsi qu'un extrait de la convention fiscale de non double imposition conclue entre la Tunisie et le Danemark

PREMIERE PARTIE : (7pts)

La société "DOTAPHONE" est une société anonyme de droit tunisien, créée au cours du mois de décembre 2004 et entrée en activité effective le 1^{er} janvier 2005. Son capital social entièrement libéré s'élève à 1.000.000 dinars. Elle a pour objet la fabrication des accessoires des téléphones portables NOKIA. Son siège social et son usine sont implantés dans la zone industrielle de Ben Arous.

Dans l'objectif de consolider ses activités, de diversifier ses produits et de profiter d'une demande très importante, les dirigeants de la société "DOTAPHONE" ont réalisé au cours du mois de décembre 2012, un programme d'investissement portant création d'une nouvelle unité de fabrication des accessoires des téléphones portables SAMSUNG dans la délégation de Aguerb, classée zone de développement régional prioritaire. Ce programme est financé à hauteur de 3.000.000 dinars par une partie des bénéfices réalisés au titre de l'exercice 2012. A cet effet la société "DOTAPHONE" a déposé une déclaration d'investissement auprès du bureau régional de l'Agence de Promotion de l'Investissement en date du 20 décembre 2012.

Pour la réalisation de cet investissement, la société "DOTAPHONE" a conclu au cours du mois de décembre 2012, les contrats suivants :

- Un contrat portant acquisition d'un terrain, sis dans la zone industrielle « Aguerb » aménagée pour l'exercice d'une activité économique, auprès de l'agence foncière industrielle (AFI) ayant le statut de promoteur immobilier agréé pour un montant de 700.000 dinars.
- Une convention conclue à Tunis avec une société Chinoise dénommée "Batichina" dont le siège social se trouve à Pékin. Cette convention a pour objet la construction de l'usine pour une période de 5 mois, moyennant le versement d'un montant global de 1.800.000 dinars TTC.
- Un marché conclu à Paris avec la société "LEXUS" dont le siège social se trouve au Danemark qui a pour objet:
 - L'acquisition des équipements nécessaires au fonctionnement de l'usine pour un montant global de 1.500.000 dinars TTC.
 - Les travaux d'installation des équipements prévus pour une durée de 92 jours pour un montant global de 500.000 dinars TTC.
- Une convention conclue à Paris, avec la société "STARPHONE" dont le siège social se trouve au Danemark et qui détient 30% du capital de la société "DOTAPHONE" selon laquelle la société "STARPHONE " émet une caution solidaire en faveur de la société "DOTAPHONE" au titre de son engagement avec la société "LEXUS". La caution porte sur un montant de 2.000.000 dinars et

elle est rémunérée au taux de 2.5% par an. Le montant de la charge comptabilisée au titre de 2012 est de 50.000 dinars

-Un contrat de prêt conclu le même jour avec la société "STARPHONE » en vertu duquel cette dernière accorde à la société "DOTAPHONE" un emprunt pour un montant de 1.000.000 dinars remboursable sur 7 ans; le montant de la charge comptabilisée en 2012 est de 40.000 dinars.

La société "DOTAPHONE" a réalisé au titre de l'exercice 2012 un chiffre d'affaires global s'élevant à 87.500.000 dinars hors TVA au taux de 18% et hors taxe professionnelle (fodec) au taux de 1% et un bénéfice net comptable s'élevant à 5.000.000 dinars. Le bénéfice fiscal déclaré au titre du même exercice avant déduction des bénéfices réinvestis au sein même de la société s'élève à 4.600.000 dinars. Le bénéfice comptable déclaré tient compte notamment des éléments suivants :

- Comptabilisation parmi les produits d'une indemnisation reçue d'une compagnie d'assurance pour un montant de 600.000 dinars et d'une plus value résultant de la cession des actions non cotées en bourse pour un montant de 120.000 dinars.
- Comptabilisation parmi les charges d'une perte exceptionnelle résultant de l'abandon des créances au profit d'une personne physique en difficulté économique.

Les éléments en question ont été correctement pris en compte lors de la détermination du résultat fiscal de l'exercice 2012.

L'assemblée générale ordinaire de la société "DOTAPHONE" réunie le 20 juin 2013 a décidé d'affecter le bénéfice comptable réalisé au titre de l'exercice 2012 comme suit:

- Réserve légale : 250.000 dinars
- Fond social : 150.000 dinars
- Dividendes : 2.600.000 dinars
- Report à nouveau : 2.000.000 dinars

Travail à faire :

- 1-Préciser le régime des avantages fiscaux applicables au nouvel investissement réalisé dans la délégation de « Agureb ».
- 2-Indiquez le sort du bénéfice réinvesti au sein même de la société "DOTAPHONE".
- 3-Déterminer les droits d'enregistrement exigibles au titre des contrats conclus par la société "DOTAPHONE" pour la réalisation de son nouveau projet.

4-Déterminer le régime fiscal applicable aux différents intervenant dans la réalisation du nouveau projet de la société "DOTAPHONE".

DEUXIEME PARTIE : (8pts)

La société "DOTAPHONE" a réalisé au titre de l'exercice 2013 un chiffre d'affaires global s'élevant à 122.500.000 dinars hors TVA (au taux de 18%) hors taxe professionnelle (fodec) au taux de 1%, dont 20% provenant de l'usine de Agureb qui vient d'entrer en production le 1^{er} octobre 2013. Le comptable de la société a établi un projet d'état de détermination de résultat fiscal faisant apparaître un bénéfice fiscal avant avantages fiscaux s'élevant à 11.240.000 dinars.

Le bénéfice comptable avant impôt ayant servi pour la détermination du résultat fiscal s'élève à 11.440.000 dinars. Lors du passage du résultat comptable au résultat fiscal, le comptable de la société n'a effectué aucun retraitement au titre des opérations suivantes:

- Une perte de 80.000 dinars, suite à la cession d'un fond de commerce inscrit dans l'actif de la société depuis 2007 pour une valeur s'élevant à 30.000 dinars (valeur d'acquisition) et réévalué en 2010 pour une valeur totale de 150.000 dinars.
- Une perte de 10.000 dinars, suite à la prise en charge par la société de l'impôt dû par la société "STARPHONE" au titre des intérêts prêt accordé à la société au cours du mois de décembre 2012.
- Une perte de change pour un montant de 15.000 dinars résultant du règlement d'un fournisseur étranger pour 7.000 dinars et de l'actualisation d'une dette libellée en USD.
- Provisions pour dépréciation d'actions non cotées en bourses : 18.000 dinars. Il s'agit de 6000 actions achetées, le 7 janvier 2012, pour un prix unitaire de 13 dinars. La valeur mathématique des actions déterminée sur la base des états financiers au 31 décembre 2012 s'élève à 11 dinars.
- Une perte s'élevant à 150.000 dinars comptabilisée suite à la réduction de 50% du capital de l'une des filiales de la société établie dans une zone de développement régional prioritaire, pour résorption des pertes sachant que la société "DOTAPHONE" détient une participation dans le capital de la filiale en question égale à 300.000 dinars.
- Comptabilisation parmi les produits d'une reprise sur provisions pour risques et charges pour un montant de 90.000 dinars, les provisions en question ont été comptabilisées en 2005 et déduites du résultat fiscal de l'exercice en question.

• Comptabilisation parmi les produits d'une subvention d'investissement obtenue en 2013 dans le cadre de l'encouragement des investissements pour un montant de 200.000 dinars pour financer partiellement l'acquisition du terrain situé à « Aguerb »

• La société "DOTAPHONE" a absorbé avec un effet rétroactif du 01 janvier 2013 une filiale établie à Gabès; sur la base du rapport établi par le commissaire aux apports, la plus value de fusion dégagée à la date de la fusion est détaillée comme suit:

- 1- Terrain : 1.200.000 dinars
- 2- Construction : 600.000 dinars
- 3- Equipements: 150.000 dinars
- 4- Exploitation: 100.000 dinars

La société "DOTAPHONE" a libéré le 20 février 2014 un montant de 1.200.000 dinars réinvesti dans le cadre de l'augmentation du capital d'une société anonyme installée au Maroc ayant pour objet principal la commercialisation de produits d'origine Tunisienne.

Travail à faire :

- 1- Etablir le tableau de détermination du résultat fiscal de la société "DOTAPHONE" au titre de 2013.
- 2- Calculer l'impôt sur les sociétés à payer la société "DOTAPHONE" au titre de 2013, sachant que le montant des retenues à la source supportées s'élève à 1.321.500 dinars et qui a été totalement imputé sur les acomptes provisionnels.

TROISIEME PARTIE : (5pts)

La société « ABC », filiale de la société "STARPHONE" est une société à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle dans une zone de développement régional de deuxième groupe. La déclaration mensuelle de la TVA déposée par la société, le 28 janvier 2010 au titre du mois de décembre 2009 a dégagé un crédit d'impôt pour un montant de 400.000 dinars; ce crédit de TVA provient à concurrence 380.000 dinars des investissements d'extension réalisés au cours de l'exercice 2009 et de retenues à la source opérées au titre de ce même exercice par une entreprise publique.

Ce crédit de TVA n'a pas été absorbé lors du dépôt des déclarations mensuelles déposées ultérieurement au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2010 jusqu'au 31 décembre 2013.

La dernière déclaration mensuelle déposée par la société le 28 janvier 2014 au titre du mois de décembre 2013, dégage un crédit de TVA de 860.000 dinars.

La société « ABC » n'a pas demandé la restitution du crédit d'impôt en question par crainte d'un contrôle fiscal suite aux réserves formulées par le commissaire dont les rapports relatifs aux exercices 2009 à 2013 comportent les réserves suivantes :

- Achats des matières premières auprès d'une société du groupe en 2009 pour un montant de 400.000 dinars hors TVA au taux de 18 %. Le prix facturé au titre des achats en question est majoré de 20% par rapport au prix du marché.
- Ventes de marchandises à une société ayant des administrateurs en commun au cours de l'exercice 2010 pour un montant de 600.000 dinars hors TVA au taux de 18 %. Ce prix est minoré de 30 % par rapport au prix de vente pratiqué avec les clients ordinaires de la société.
- Ventes de marchandises à une filiale installée à Tunis au cours des exercices 2012 et 2013, pour un montant annuel de 200.000 dinars hors TVA au taux de 18 %. Les prix facturés à la filiale sont majorés de 30% par rapport aux prix de vente pratiqués avec les clients ordinaires.

Travail à faire :

Le gérant de la société « ABC » vous consulte pour demander votre avis sur les aspects suivants :

- 1- Les conséquences fiscales des réserves formulées par le commissaire aux comptes de la société en cas d'intervention de l'administration fiscale dans le cadre d'une procédure de vérification fiscale approfondie en 2014.
- 2- Les suites qui pourraient être réservées en cas de dépôt par la société « ABC » d'une demande de restitution du crédit de TVA dégagé par la déclaration mensuelle déposée au titre du mois de décembre 2013 en supposant que la demande sera déposée le 24 mars 2014 avant l'intervention de l'administration fiscale.

Bonne chance

Date de signature : le 05/02/81
Date d'entrée en vigueur :
— impôts retenus à la source : le 01/01/82
— autres impôts : le 01/01/81

Danemark

Convention entre la Tunisie et le Danemark en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune

Article 1 : Personnes visées

La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

Article 2 : Impôts visés

La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un Etat contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune, les impôts établis sur le revenu total, sur la fortune totale, ou sur les éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values.

Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment :

a) en ce qui concerne le Danemark :

1 — l'impôt d'Etat sur les revenus (indkomstskatten til staten);

2 — l'impôt communal sur les revenus (den kommunale indkomstskat)

3 — l'impôt départemental sur les revenus (den amtskommunale indkomstskat)

4 — les contributions à l'allocation vieillesse (folkepensionsbidragene);

5 — l'impôt versé par les marins (seemandsskatten);

6 — l'impôt spécial sur les revenus (den saerlige indkomstskat);

7 — l'impôt ecclésiastique (kirkeskatten);

8 — l'impôt sur les dividendes (afbytteskatten);

9 — la contribution à l'allocation journalière (bidrag til dagpengefonden);

10 — l'impôt d'Etat sur la fortune (formueskatten til staten); (ci-après dénommé «impôt danois»)

b) en ce qui concerne la Tunisie (*):

— l'impôt de la patente

— l'impôt sur les plus-values immobilières

— l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales

— l'impôt sur les traitements et salaires

— l'impôt agricole

— l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières

— l'impôt sur le revenu des créances, dépôts cautionnements et comptes courants (I.R.C)

— la Contribution Personnelle d'Etat (ci-après dénommé «impôt tunisien»).

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent, les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales respectives.

Article 3 : Définitions générales

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

(*) En l'état actuel de la législation, la convention s'applique à l'IR et à l'IS

a) le terme «Danemark», désigne le Royaume de Danemark, y compris toute région adjacente à la mer territoriale du Danemark, à l'intérieur de laquelle le Danemark peut exercer, suivant sa législation et conformément au droit international, des droits concernant l'exploration et l'exploitation des ressources naturelles du plateau continental; le terme ne comprend pas les Iles Féroë et le Groenland;

b) le terme «Tunisie», employé dans un sens géographique, désigne le territoire de la Tunisie, y compris toute région située au delà des eaux territoriales de la Tunisie qui, en vertu des lois de la Tunisie et en conformité avec le droit international est une région à l'intérieur de laquelle, la Tunisie peut exercer des droits à l'égard du sol marin et de son sous-sol et de leurs ressources naturelles.

c) les expressions «un Etat contractant» et «l'autre Etat contractant» désignent, suivant le contexte, le Danemark ou la Tunisie;

d) le terme «personne» comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes;

e) le terme «société» désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition;

f) les expressions «entreprise d'un Etat contractant» et «entreprise de l'autre Etat contractant» désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant;

g) le terme «nationaux» désigne :

- 1 — toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant;
- 2 — toutes les personnes morales; sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant;

h) l'expression «trafic international» désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de la direction effective est situé dans un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant;

i) l'expression «autorité compétente» désigne :

1 — en ce qui concerne le Danemark, le Ministre des Impôts et des Taxes ou son représentant dûment autorisé;

2 — en ce qui concerne la Tunisie, le Ministre des Finances ou son représentant autorisé.

2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie, a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention; à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4 : Résident

1. Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour le revenu de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est régie de la manière suivante :

a) cette personne est considérée comme un résident de l'Etat

contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (Centre des intérêts vitaux);

b) si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle;

c) si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats contractants ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité;

d) si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des deux Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé.

Article 5 : Etablissement stable

1. Au sens de la présente Convention, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression «établissement stable» comprend notamment :

a) un siège de direction;

b) une succursale;

c) un bureau;

d) une usine;

e) un atelier;

f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles;

g) un entrepôt ou un magasin ou d'autres installations pour le

maintien d'un stock de marchandises appartenant à l'entreprise sur lequel des prélèvements sont effectués pour l'exécution de commandes que cet entrepôt soit géré par un employé ou par un agent de l'entreprise;

h) un chantier de construction, ou des opérations temporaires de montage, ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier, ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à six mois ou lorsque ces opérations temporaires de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipement ont une durée supérieure à trois mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.

3. On ne considère pas qu'il y a «établissement stable» si :

a) il est fait usage d'installation aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise;

b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition;

c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;

d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise.

4. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant (autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 6 ci-après) est considérée comme «établissement stable» dans le premier Etat :

a) si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs généraux qu'elle exerce habituellement lui permettant de négocier et de conclure des contrats pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise; ou

b) si elle conserve habituellement dans le premier Etat un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise.

5. Une entreprise d'assurances d'un Etat contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat si elle perçoit des primes sur le territoire de cet Etat ou assure des risques qui y sont courus par l'intermédiaire d'un représentant qui n'entre pas dans la catégorie de personnes visées au paragraphe 6 ci-après.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Article 6 : Revenus immobiliers

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

2. L'expression «biens immobiliers» a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles, les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation

directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7 : Bénéfices des entreprises

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables à cet établissement stable.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses engagées aux fins de l'activité de cet établissement stable, y compris les dépenses effectives de direction et les frais généraux réels d'administration ainsi engagés soit dans l'Etat où est situé cet établissement soit ailleurs. Aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient, le cas échéant, versées par l'établissement stable au siège de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres établissements comme redevances, honoraires ou autres paiements analogues au titre de licences d'exploitation, de brevets ou

d'autres droits, comme commissions (autre que le remboursement de dépenses réelles effectuées) pour des services rendus ou pour une activité de direction, ou sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable.

4. S'il est d'usage, dans un Etat contractant de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes contenus dans le présent article.

5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

6. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

7. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

8. Les participations d'un associé aux bénéfices d'une entreprise constituée sous forme de «société de fait» ou d'association en participation ne sont imposables que dans l'Etat, où et si ladite entreprise a un établissement stable.

Article 8 : Navigation maritime et aérienne

1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé.

2. Si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord

d'un navire, ce siège est considéré comme situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat dont l'exploitant du navire est un résident.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation.

4. En ce qui concerne les bénéfices réalisés par le consortium de navigation aérienne danois, norvégien et suédois de Scandinavian Airlines System (SAS), les dispositions établies au paragraphe 1 ne s'appliqueront qu'à la part des bénéfices correspondant à la part du consortium appartenant au partenaire danois du Scandinavian Airlines System (SAS), Det Danske Luftfartsselskab (la Compagnie Aérienne Danoise) (DDL).

Article 9 : Entreprises associées

1. Lorsque :

- a) une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle, ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que,
- b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat et impose en conséquence des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les

bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procédera à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il sera tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consulteront.

Article 10 : Dividendes

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire des dividendes en est le véritable ayant droit, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 pour cent du montant brut des dividendes.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

3. Le terme «dividendes» employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas, lorsque le bénéficiaire des dividendes, résident d'un Etat contractant exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité

industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

6. Nonobstant toute autre disposition de la présente Convention, chaque Etat contractant percevra sur les revenus d'une société résidente de l'autre Etat contractant et imputable à un établissement stable situé dans le premier Etat, un impôt représentatif d'impôt sur les dividendes qui s'ajoute à l'impôt qui serait applicable aux revenus d'une société possédant la nationalité de ce premier Etat, pourvu que l'impôt additionnel ainsi établi n'excède pas 15 pour cent du montant des revenus qui sont transférés du pays de la source.

Au sens de cette disposition, le terme «revenus» désigne les bénéfices imputables à un établissement stable dans un Etat contractant, pour l'année ou pour les années antérieures après déduction de tous les impôts, autre que l'impôt additionnel visé au présent paragraphe, prélevés par cet Etat sur lesdits bénéfices, cependant, ce terme ne comprend pas les bénéfices imputables à un établissement stable provenant d'une société dans un Etat

contractant et qui ont été obtenus dans une année pendant laquelle l'activité de la société n'était pas exercée principalement dans cet Etat, ni les bénéfices non transférés du pays de la source.

Article 11 : Intérêts

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si le bénéficiaire des intérêts en est le véritable ayant droit, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 12 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3. Le terme «intérêts» employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme intérêts au sens du présent article.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas, lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce, dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables.

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une

collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable, ou une base fixe pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe est situé.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts payés, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

7. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 2, les intérêts des prêts et crédits consentis par l'Etat danois, par le fond danois d'industrialisation des pays en voie de développement (Industrialiseringsfonden for udviklingslande) ou par tout autre fond de même nature disposant de fonds publics danois, à l'Etat Tunisien ne sont pas imposables en Tunisie.

Article 12 : Redevances

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat si le bénéficiaire en est le véritable ayant droit.

2. Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et conformément à la législation de cet Etat, mais si la personne qui perçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi, ne peut excéder 15 pour cent du montant brut des redevances.

3. Le terme «redevance» employé dans le présent article désigne les

rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, et les enregistrements pour transmissions radiophoniques et télévisées, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, ou pour les études techniques et économiques.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas, lorsque le bénéficiaire des redevances, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession libérale au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les redevances sont imposables dans ledit autre Etat contractant selon sa propre législation interne conformément aux dispositions de l'article 7 ou 14, selon le cas.

5. Les redevances sont considérées comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable ou base fixe pour lequel le contrat donnant lieu au paiement des redevances a été conclu et qui supporte comme telle la charge de celles-ci, ces redevances sont réputées provenir de l'Etat contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe.

6. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire ou que l'un et l'autre entretiennent avec

de tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la prestation 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 à la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 13 : Gains en capital

1. Les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat.

3. Les gains provenant de l'aliénation de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou d'aéronefs, ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2 et 3 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident.

Article 14 : Professions indépendantes

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue ne sont imposables

que dans cet Etat. Toutefois, ces revenus sont imposables dans l'autre Etat contractant dans les cas suivants :

a) Si l'intéressé dispose de façon habituelle dans l'autre Etat contractant d'une base fixe pour l'exercice de ses activités; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base est imposable dans l'autre Etat contractant ou,

b) Si son séjour dans l'autre Etat contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année fiscale.

2. L'expression « professions libérales » comprend notamment les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables.

Article 15 : Professions dépendantes

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18 et 19, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat si :

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année civile considérée; et

b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat; et
c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base

fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Si une personne qui est un résident du Danemark reçoit une rémunération pour un travail personnel exécuté à bord d'un avion de Scandinavian Airlines System (SAS) affecté au trafic international une telle rémunération est imposable au Danemark.

Article 16 : Tantièmes

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

Article 17 : Artistes et sportifs

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste de spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision ou qu'un musicien, ou en tant que sportif sont imposables dans cet autre Etat.

2. Lorsque les revenus d'activité qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

Article 18 : Pensions

Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet Etat.

Extrait de la convention tuniso-chinoise

Article 5 : Etablissement stable

1- Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2- L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction ;
- b) une succursale ;
- c) un bureau ;
- d) une usine ;
- e) un atelier ; et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3- Le terme « établissement stable » désigne également :

Un chantier de construction, des opérations de montage ou des installations ou des activités de surveillance s'y rattachant, lorsque ce chantier, ces opérations ou ces activités ont une durée supérieure à 6 mois.

4- Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, le terme établissement stable ne comprend pas :

- a) l'usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) l'entrepôt de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) l'entrepôt de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) l'usage d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des biens ou des marchandises ou de réunir des informations, pour l'entreprise ;
- e) l'usage d'une installation fixe d'affaires aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;
- f) une installation fixe d'affaires aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5- Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne -autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel le paragraphe 7 s'applique- agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, et dispose de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans le premier Etat contractant pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6- Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, une entreprise d'assurance, sauf en matière de réassurance, d'un Etat contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat contractant si elle perçoit des primes sur le territoire de cet autre Etat ou assure des risques qui y sont courus par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 7.

7- On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

Cependant, lorsque les activités d'un tel agent sont faites exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de l'entreprise, il ne sera pas considéré comme un agent à statut indépendant au sens de ce paragraphe.

8- Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

République Tunisienne

Ministère de l'Enseignement Supérieur & de la recherche scientifique

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE

Session de Décembre 2013

EPREUVE DE FISCALITE APPROFONDIE

Durée : 4heures

BAREME

- 1^{ère} partie : 7 points
- 2^{ème} partie : 8 points
- 3^{ème} partie : 5 points

Les trois parties sont indépendantes

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 7 pages, page de garde comprise, ainsi que les extraits de la convention Tuniso - Polonaise en annexe.

Première Partie : (7pts)

La société « Auto expresse » est une société anonyme dont le siège social se trouve en Pologne ; elle est spécialisée dans l'industrie automobile. Dans le cadre de la diversification de ses activités, la société en question a décidé de créer au cours du mois de janvier 2012 en partenariat avec une société anonyme partiellement exportatrice dénommée « Câbles de Tunisie » dont le siège se trouve à Tunis et qui exerce l'activité de fabricant des câbles pour voitures de tourisme, une société anonyme spécialisée dans la fabrication des amortisseurs pour voitures de tourisme, dénommée « CMT ».

Le capital social de la société « CMT » entièrement libéré le 20 février 2012 s'élève à 3.000.000 dinars est divisé en 300.000 actions de 10 dinars réparties comme suit :

- a) • 120.000 actions détenues par la société Polonaise « Auto expresse » en contrepartie d'un apport en espèces d'un montant de 1.200.000 dinars.
- b) • 180.000 actions détenues par la société « Câbles de Tunisie » : en contrepartie d'un apport en espèces d'un montant de 400.000 dinars et d'un apport en nature évalué à 1.400.000 dinars qui consiste en un terrain sis dans la zone industrielle de Kasserine dont le coût historique s'élève à 800.000 dinars, l'origine de ce terrain n'a pas été mentionnée au niveau de l'acte d'apport et rien ne prouve que le terrain en question est immatriculé auprès des services de la conservation foncière.

La société « CMT » a choisi la ville de Kasserine (zone d'encouragement au développement régional prioritaire) pour l'implantation de son usine.

Pour l'étude de faisabilité de son projet industriel, la société « CMT » a fait appel à un bureau d'étude Russe pour un montant de 180.000 dinars toute taxe comprise. Le contrat en question a été conclu à Rome et l'étude sera réalisée à Moscou (la Russie n'a pas conclu avec la Tunisie une convention fiscale de non double imposition).

Pour la construction de son usine la société « CMT » a fait appel à un groupement constitué par une entreprise Tunisienne spécialisée dans le bâtiment industriel dénommée « SBI » et une société Polonaise dénommée « Métal Pologne » pour la fourniture des équipements industriels et les travaux de montage.

Le contrat de marché a été conclu à Varsovie au cours du mois mars 2012 et prévoit notamment les clauses suivantes :

- Le montant total du marché s'élève à 3.400.000 dinars hors TVA dont 1.400.000 dinars pour les travaux de bâtiment, 1.800.000 dinars pour les équipements industriels et 200.000 dinars pour les travaux de montage.

- La durée totale du marché est fixée à 12 mois à compter du 1^{ier} juin 2012 dont 2 mois pour les travaux de montage.

- Chaque membre du groupement doit facturer ses travaux et fournitures séparément.

Le coût du projet a été financé à concurrence de 1.200.000 dinars par un emprunt auprès de la société Polonaise « Auto expresse » et un emprunt pour le même montant auprès de la société « Câbles de Tunisie » ; le taux d'intérêt est fixé pour les deux emprunts à 10%.

Travail à faire :

1- Déterminer les droits exigibles au titre de la constitution de la société « CMT ».

2- Déterminer le régime fiscal de la société « CMT » et les avantages fiscaux auxquels elle peut prétendre en matière de l'impôt sur les sociétés et en matière des impôts indirects ainsi que les avantages fiscaux auxquels peuvent prétendre les souscripteurs au capital de la société en question.

3- Déterminer le régime fiscal des différents intervenants dans le cadre du projet de construction de l'usine pour le compte de la société « CMT ».

4- Déterminer les droits exigibles sur les contrats de marché conclus par la société « CMT ».

Deuxième Partie : (8pts)

La société « Câbles de Tunisie » a réalisé au titre de l'exercice 2012 un chiffre d'affaires annuel hors TVA s'élevant à 82.000.000 dinars dont :

- 2.000.000 dinars provenant de l'exportation des matières premières importées ;
- 22.000.000 dinars provenant de l'exportation des produits industriels transformés par la société pour son propre compte ;
- 12.400.000 dinars provenant de la transformation des matières premières importées sous le régime de l'admission temporaire en produits finis pour le compte de la société Polonaise « Auto expresse » (le coût de la matière qui s'élève à 10.000.000 dinars, les travaux de sous-traitance qui s'élèvent à 2.000.000 dinars, les frais de stockage, de transport et d'assurance

estimées à 400.000 dinars sont à la charge de la société Polonaise « Auto expresse »).

Le bénéfice comptable avant déduction de l'IS, réalisé par la société « Câbles de Tunisie » au titre de l'exercice 2012 s'élève à 1.860.000 dinars.

Ce bénéfice a été déterminé compte tenu notamment des opérations suivantes :

1- Comptabilisation parmi les produits :

- de la plus value résultant de l'apport du terrain si à Kasserine au capital de la société « CMT » en date du 20 février 2012 ;
- d'un profit de change déterminé compte tenu de l'actualisation du solde du compte « clients étrangers » : 60.000 dinars ;
- d'une indemnisation perçue auprès d'un client étranger au cours du mois de juin 2012 : 600.000 dinars.
- d'une plus- value de cession d'un équipement industriel à une société partiellement exportatrice : 20.000 dinars.

2- Comptabilisation parmi les charges :

- Le coût d'importation des matières premières importées sous le régime de l'admission temporaire : 10.000.000 dinars ;
- Les frais de stockage, de transport et d'assurance des matières premières importées sous le régime de l'admission temporaire 400.000 dinars ;
- Une perte de change déterminée compte tenu de l'actualisation du solde du compte « fournisseurs étrangers » : 80.000 dinars ;
- Une provision pour dépréciation des actions cotées auprès de la bourse du Maroc : 240.000 dinars.

La société « Câbles de Tunisie » a cédé en date du 31 décembre 2012 la moitié des titres souscrits dans le capital de la société « CMT » à son PDG pour leur valeur de souscription soit 10 dinars l'action.

Travail à faire :

1- Déterminez le résultat fiscal et le résultat imposable réalisés par la société « Câbles de Tunisie » au titre de 2012.

2- Déterminez l'IS due au titre de 2012 et les AP dus au titre de 2013

Troisième Partie : (5pts)

La société «CMT » fait l'objet le 10 mars 2013, d'une visite de ses locaux professionnels effectuée par deux agents du service fiscal du lieu d'imposition munis d'un ordre de mission spécial. Les agents ont demandé au directeur financier de la société, la communication des documents comptables, déclarations, quittances et factures détenus par la société, se rapportant à la période allant du 1^{ier} juin 2012 au 31 décembre 2012.

Les agents vérificateurs ont consulté sur place ces documents, ont examiné leur contenu et ont procédé à des analyses critiques des écritures comptables. A cette occasion, ils ont pu relever les observations suivantes :

La société «CMT » a comptabilisé les opérations suivantes :

- Comptabilisation au niveau des frais préliminaires des charges financières relatives aux deux emprunts contractés auprès de la société Polonaise « Auto expresse » et de la société «Câbles de Tunisie » pour financer le projet de construction de l'usine pour un montant de 120.000 dinars.
- Comptabilisation parmi les « immobilisations en cours » d'un montant de 80.000 dinars servi au bureau d'étude Russe chargé de l'étude de faisabilité du projet de construction de l'usine et d'un montant de 1.000.000 dinars hors TVA, représentant les décomptes facturés par la société « SBI » chargé des travaux de construction du bâtiment.

Aucune retenue à la source n'a été effectuée par la société « CMT ».

Les agents de l'administration ont établi, le jour de la visite, un procès-verbal constatant les faits relevés et ce, conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du code des droits et procédures fiscaux. Une copie du procès-verbal a été remise au directeur financier de la société contre décharge.

Le 20 avril 2013, un agent du service fiscal du lieu d'imposition a déposé au bureau d'ordre de la société « CMT » une demande d'éclaircissement concernant les observations constatées lors de la visite effectuée le 10 mars 2013.

A défaut de réponse à la demande d'éclaircissement, la société « CMT » a reçu le 25 mai 2013 une lettre recommandée avec accusé de réception provenant du service fiscal du lieu d'imposition, comportant notification des résultats d'une vérification préliminaire dont elle vient de faire l'objet au titre de l'exercice 2012 en matière d'IS et de la retenue à la source.

Les résultats de la vérification préliminaire comportent toute les mentions obligatoires dont notamment :

• **La méthode d'imposition** : méthode basée sur la comptabilité, en tenant compte des constatations matérielles consignées dans le procès verbal établi en date du 10 mars 2013.

• **Les chefs de redressement** :

- Rectification du compte « frais préliminaires » inscrit au bilan de l'exercice 2012 par l'annulation d'un montant de 60.000 dinars représentant des intérêts excédentaires du compte courant des associés, servis à deux sociétés du groupe au titre des emprunts accordés à la société.

- La réclamation d'une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers.

- La réclamation d'une amende fiscale au titre des paiements supérieur ou égaux à 2000 dinars servis à l'entreprise de bâtiment « SBI ».

- La réclamation d'une amende fiscale pour défaut de la retenue à la source au titre de l'IR et au titre de la TVA sur les rémunérations servis au bureau d'étude Russe.

• **Le montant des impôts exigibles** :

Une amende fiscale pour un montant total de 99856 dinars détaillé comme suit:

- Une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre de l'IS du sur les intérêts servis à la société polonaise « Auto-express » en contre partie d'un apport en compte courant associés : 48000 dinars.

- Une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre de l'IR du sur les rémunérations payées au bureau d'étude Russe : 12000 dinars

- Une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre de l'IS du sur les des paiements servis aux fournisseurs de biens et services, supérieurs ou égaux à 2000 dinars : 17.700 dinars

- Une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre de la TVA du sur les rémunérations payées au bureau d'étude Russe : 8571 dinars.

- Une amende fiscale pour défaut de retenue à la source au titre de la TVA du sur les intérêts servis à la société polonaise « Auto-express » en contre partie d'un apport en compte courant associés : 13.585 dinars.

A défaut de réponse aux résultats de la vérification préliminaire, la société « CMT » a reçu en date 15 juin 2013 un arrêté de taxation d'office sur les mêmes bases établies conformément aux dispositions de l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux, notifié par un agent du service fiscal compétent sur la base d'un procès verbal établi conformément aux dispositions du code des procédures civiles et commerciales.

Travail à faire :

Le PDG de la société « CMT » vous consulte pour demander votre avis sur les aspects suivants :

- 1- Les conditions à remplir pour bénéficier de la suspension d'exécution de l'arrêté de taxation d'office.
- 2- Les modalités du recours à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office.
- 3- Les arguments pouvant être invoqués devant le juge de l'impôt à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office qui lui a été notifié.
- 4- L'administration fiscale a-t-elle le droit de procéder à une vérification approfondie en matière de la retenue à la source due au titre de l'exercice 2012 en cas d'annulation de l'arrêté de taxation d'office par le juge de l'impôt.

Bonne chance

Date de signature : le 30/03/93
Date d'entrée en vigueur
— impôts retenus à la source : le 01/01/94
— autres impôts : le 01/01/94

Pologne

Convention entre le gouvernement de la République Tunisienne et le gouvernement de la République de Pologne tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu

CHAPITRE I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1 : Personnes visées

La présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

Article 2 : Impôts visés

1) la présente convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de chacun des Etats contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

2) Sont considérés comme impôts sur le revenu, les impôts perçus sur le revenu total, ou sur des éléments du revenu y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values.

3) Les impôts actuels auxquels s'applique la convention sont notamment :

a — en ce qui concerne la Tunisie :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques;
- l'impôt sur les sociétés.

b — en ce qui concerne la Pologne :

- l'impôt sur le revenu des personnes physiques;
- l'impôt sur le revenu des personnes morales;
- l'impôt agricole.

4) La convention s'applique aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les

autorités compétentes des Etats contractants se communiquent, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

CHAPITRE II

DEFINITIONS

Article 3 : Définitions générales

1) Au sens de la présente convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a — les expressions «un Etat contractant» et «l'autre Etat contractant» désignent, suivant le contexte, l'Etat Tunisien ou la Pologne;

b — le terme «Tunisie» désigne le territoire de la République Tunisienne et les zones adjacentes aux eaux territoriales de la Tunisie sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la Tunisie peut exercer les droits relatifs au lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles;

c — le terme «Pologne» désigne la République de Pologne, y compris toute zone située hors des eaux territoriales de la Pologne, qui conformément au droit international a été ou pourra être désignée en vertu de la législation polonaise comme zone sur laquelle la Pologne peut exercer ses droits de souveraineté relatifs à l'exploration et à l'exploitation des ressources naturelles du lit de mer ou du sous-sol marin;

d — le terme «personnes» comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes;

e — le terme «société» désigne toute personne morale ou toute

entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition;

f — les expressions «entreprise d'un Etat contractant» et «entreprise de l'autre Etat contractant» désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant;

g — le terme «nationaux» désigne toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant et toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant;

h — l'expression «trafic international» désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef ou par un véhicule routier exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant sauf lorsque le navire, l'aéronef ou le véhicule routier n'est exploité qu'entre des points situés dans l'autre Etat contractant;

i — l'expression «autorité compétente» désigne :

— en Tunisie : le Ministre des Finances ou son représentant autorisé,

— en Pologne : le Ministre des Finances ou son représentant autorisé,

2) Pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie, a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à

moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4 : Domicile Fiscal

1) Au sens de la présente convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2) Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1 du présent article, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :

a — Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (Centre des intérêts vitaux);

b — si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou qu'elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle;

c — si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des Etats contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité;

d — si cette personne possède la nationalité de chacun des Etats contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3) Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, elle est réputée résident de l'Etat

où se trouve son siège de direction effective.

Article 5 : Etablissement stable

1) Au sens de la présente convention, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2) L'expression «établissement stable» comprend notamment :

a — un siège de direction;

b — une succursale;

c — un bureau;

d — une usine;

e — un atelier;

f — une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles;

g — un chantier de construction, ou des opérations temporaires de montage, ou des activités de surveillance s'y exerçant, lorsque ce chantier, ces opérations temporaires de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 6 mois ou lorsque ces opérations de montage ou activités de surveillance faisant suite à la vente de machines ou d'équipements ont une durée supérieure à 4 mois et que les frais de montage ou de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.

3) On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

a — il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise;

b — des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison;

c — des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;

d — une installation fixe d'affaires est utilisée à des fins de publicité;

e — une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;

f — une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire;

g — une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

4) Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant (autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant visé au paragraphe 6 ci-après) est considérée comme «établissement stable» dans le premier Etat :

a — si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs généraux qu'elle y exerce habituellement lui permettant de négocier et de conclure des contrats pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise;

b — si elle conserve habituellement dans le premier Etat un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison pour l'entreprise ou pour le compte de l'entreprise;

c — si elle prend habituellement des commandes dans le premier Etat exclusivement ou presque exclusivement pour l'entreprise elle-même ou pour l'entreprise et d'autres entreprises qui sont contrôlées par elle ou qui ont une participation dominante dans cette entreprise ou qui sont placées sous un contrôle commun.

5) Une entreprise d'assurances d'un Etat contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre Etat si elle perçoit des primes sur le territoire de cet Etat ou assure des risques qui y sont courus par l'intermédiaire d'un employé ou par l'intermédiaire d'un représentant qui n'entre pas dans la catégorie de personnes visées au paragraphe 6 ci-après.

6) On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7) Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce sur le territoire de l'autre Etat plusieurs activités dont quelques unes sont comprises dans le champ d'action de l'établissement stable tandis que d'autres en sont exclues, toutes ces activités même si elles sont menées de différents endroits de cet Etat sont considérées comme un seul et même établissement stable.

8) Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

CHAPITRE III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6 : Revenus immobiliers

1) Les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2) L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'Etat contractant où les biens sont situés. L'expression englobe dans tous cas les accessoires, le héritage mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol.

Les navires, bateaux et aéronefs affectés au trafic international ne

sont pas considérés comme biens immobiliers.

3) Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4) Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7 : Bénéfices des entreprises

1) Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable.

2) Lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3) Pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses engagées aux fins de l'activité de cet établissement stable, y compris les dépenses effectives de direction et les frais généraux réels d'administration ainsi engagés soit dans l'Etat contractant où est situé cet établissement soit ailleurs.

Toutefois, aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient, le cas échéant, versées par l'établissement stable au siège de l'entreprise ou à l'un

quelconque de ses autres établissements comme redevances, honoraires ou autres paiements analogues au titre de licences d'exploitation, de brevets ou d'autres droits, comme commissions (autres que le remboursement de dépenses réelles effectuées) pour des services rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable.

De même, il n'est pas tenu compte, pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable, parmi les frais du siège de l'entreprise ou de l'un quelconque de ses autres établissements, des redevances, honoraires ou autres paiements analogues au titre de licences d'exploitations, de brevets ou d'autres droits, ou de commissions (autres que le remboursement de dépenses réelles effectuées) pour des services rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'un établissement bancaire, des intérêts sur des sommes prêtées au siège de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres établissements.

4) S'il est d'usage, dans un Etat contractant de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 du présent article n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes énoncés dans le présent article.

5) Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont calculés chaque année selon la même méthode à moins qu'il n'existe de motifs valables et suffisants de procéder autrement.

6) Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

7) Les participations d'un associé aux bénéficiaires d'une entreprise constituée sous forme de société en nom collectif, de société de fait, d'association en participation, de société en commandite simple ne sont imposables que dans l'Etat où ladite entreprise a un établissement stable.

Article 8 : Transport International

1) Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires et d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est réputé situé dans l'Etat contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou, à défaut de port d'attache, dans l'Etat contractant dont l'exploitant du navire est un résident.

2) Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux ou d'aéronefs entre des points situés dans un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat.

3) Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

Article 9 : Entreprises associées

1) Lorsque :

a — une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle, ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que,

b — les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, et que dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions acceptées ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre les entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises

mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2) Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat et impose en conséquence des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices.

Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent.

Article 10 : Dividendes

1) Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2) Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

— 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire est une société qui détient directement au moins 25 % du capital de la société qui paie les dividendes.

— 10 pour cent dans tous les autres cas.

3) Le terme «dividendes» employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions ou bons de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident.

4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5) Lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société à des résidents du premier Etat, sauf dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situé dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur des bénéfices non distribués de la société même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

Article 11 : Intérêts

1) Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2) Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 12 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

3) Le terme «intérêts» employé dans le présent article désigne les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une

clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens du présent article.

4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5) Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant a dans un Etat contractant un établissement stable, ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

6) Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

Article 12 : Redevances

1) Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2) Toutefois, ces redevances peuvent être imposées dans l'Etat contractant d'où elles proviennent si la législation de cet Etat le prévoit, mais l'impôt, ainsi établi, ne peut excéder 12 pour cent du montant brut des redevances.

3) Le terme «redevances» employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial, agricole, portuaire ou scientifique ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ou pour des études techniques ou économiques ou pour une assistance technique.

4) Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des redevances s'y rattache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5) Les redevances sont considérées comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non résident d'un Etat

contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable pour lequel le contrat donnant lieu au paiement des redevances a été conclu et qui supporte comme telle la charge de celles-ci, ces redevances sont réputées provenir de l'Etat contractant où est situé l'établissement stable.

6) Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente convention.

Article 13 : Gains en Capital

1) Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2) Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe dont dispose un résident d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat.

3) Les gains provenant de l'aliénation de navires ou d'aéronefs exploités en trafic international, ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

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).

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 ?

- 2- Préciser le régime fiscal en matière de droit d'enregistrement, d'Impôt sur les Sociétés (IS) et de TVA des deux marchés conclus par la « STPM ».

II –

Au titre de l'exercice 2012, la « STPM » a réalisé un chiffre d'affaires total hors TVA de 25.000.000 DT et un bénéfice comptable de 800.000 DT. Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

- 1- Les produits de l'exercice enregistrent une plus value de cession de 1000 actions de la société « XTM » cotées à la Bourse de Valeurs Mobilières de Tunis et acquises en deux lots :

	Date d'acquisition	Prix d'acquisition	Prix de cession
Premier lot : 800 actions	10/06/2010	110 DT	150 DT
Deuxième lot : 200 actions	05/02/2011	120 DT	

- 2- Les dotations aux provisions de l'exercice enregistrent une provision pour la couverture du risque lié à l'indemnisation de trois employés licenciés, et une provision pour des créances douteuses (affaires devant les tribunaux au 31 décembre 2012) pour respectivement 50.000 D et 85.000 DT.

- 3- Une moins value de 40.000 DT a été constatée en charges, suite à la levée d'option de 10.000 nouvelles actions, exercée en 2012. La « STPM » a en effet, offert en 2011 à ses cadres et dirigeants (en dehors du PDG) une option de souscription et de participation à son capital. Sachant que la valeur de souscription fixée à la date de l'offre est de 16,000 DT l'action et que le cours moyen journalier des actions du mois de décembre 2010 est de 20,000 DT et celui du mois de décembre 2011 est de 22,000 DT.

- 4- Les produits de l'exercice enregistrent un montant de 30.000 DT correspondant à des dividendes servis par une société française de droit tunisien établie en Tunisie.

- 5- Les charges et produits constatés en comptabilité et relatifs aux deux marchés exécutés en Algérie et en Mauritanie se détaillent comme suit :

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

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 ?

Convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir les règles d'assistance mutuelle en matière d'impôts sur le revenu entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe

La République Tunisienne,

République Algérienne Démocratique et Populaire,

La Grande Jamahiria Arabe Libyenne Socialiste et Populaire,

le Royaume du Maroc,

et la République Islamique Mauritanienne.

partant de l'accord de création de l'Union du Maghreb Arabe et notamment son article 3; et

œuvrant pour réaliser ses objectifs; et

en application du programme de travail de l'Union du Maghreb Arabe, et

désireux de consolider les relations économiques et intensifier la coopération fructueuse entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe; et

convaincus de la nécessité de conclure une Convention tendant à éviter la double imposition afin d'établir les bases de coopération mutuelle en matière d'impôts sur le revenu et soucieux de faciliter la circulation des personnes et des marchandises entre les Etats de l'Union du Maghreb Arabe et de favoriser l'échange des expériences et la réalisation de projets communs dans les divers domaines,

est convenu de ce qui suit :

CHAPITRE I

Article 1 : Personnes visées

Les dispositions de la présente Convention s'appliquent aux personnes qui sont des résidents de l'un des Etats maghrébins contractants ou de chacun de ces Etats.

Article 2 : Impôts visés

1 — La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte d'un Etat contractant, ainsi que ses subdivisions politiques et ses collectivités locales quel que soit le système de perception.

2 — Sont considérés comme impôts sur le revenu, les impôts perçus sur l'ensemble des revenus ou sur des éléments des revenus.

3 — Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont :

— les impôts relatifs au revenu des personnes

— les impôts relatifs aux bénéfices des sociétés.

4 — La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient.

Les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent à la fin de chaque année toutes les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

CHAPITRE II

Article 3 : Définitions générales

1°) Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

a) l'expression «Etats Maghrébins contractants» désigne :

la République Tunisienne,

la Grande Jamahiria Arabe Libyenne Populaire et Socialiste,

la République Algérienne Démocratique et Populaire,

le Royaume du Maroc, et

la République Islamique Mauritanienne.

b) le terme «personne» comprend : les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes.

c) le terme «société» désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition.

d) les expressions «entreprise d'un Etat contractant» et «entreprise des autres Etats contractants» désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident des autres Etats contractants.

e) l'expression «trafic international» désigne tout transport effectué par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un Etat contractant, sauf lorsque le navire ou l'aéronef n'est exploité qu'entre des points situés dans les autres Etats contractants;

f) le terme «nationaux» désigne :

a — toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un Etat contractant.

b — toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un Etat contractant.

g) le terme «impôt» désigne les impôts prévus par l'article 2 de la présente Convention.

L'expression «autorité compétente» désigne :

1 — En ce qui concerne la République Tunisienne : le Ministre de l'Economie et des Finances ou son représentant autorisé.

2 — En ce qui concerne la République Algérienne Démocratique et Populaire: le Ministre chargé des Finances ou son représentant autorisé.

3 — En ce qui concerne la Grande Jamahiria Arabe Lybienne Populaire et Socialiste: le Secrétaire du Comité Populaire Général du Trésor.

4 — En ce qui concerne la République Mauritanienne Islamique : le Ministre de l'Economie et des Finances ou son représentant autorisé.

5 — En ce qui concerne le Royaume du Maroc: le Ministre des Finances ou son représentant.

2°) Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention à moins que le contexte n'exige une interprétation différente.

Article 4 : Résident

1 — Au sens de la présente Convention, l'expression «résident d'un Etat contractant» désigne toute personne, qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

2 — Lorsque, selon les dispositions du paragraphe premier du présent article, une personne physique est un résident de tous les Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a — cette personne est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans l'un des autres Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant avec lequel ses liens personnels et économiques

sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux);

b — si l'Etat contractant où son centre d'intérêts vitaux ne peut être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle;

c — si elle séjourne de façon habituelle dans tous les Etats contractants ou si elle ne séjourne dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité;

d — si les critères précédents ne permettent pas de déterminer l'Etat contractant dont la personne est un résident, les autorités compétentes des Etats contractants «tranchent» la question d'un commun accord.

3 — Lorsque, selon les dispositions du paragraphe premier du présent article, une personne autre qu'une personne physique est un résident de chacun des Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où son siège de direction effective est situé.

Article 5 : Domicile Fiscal

Pour l'application des dispositions de la présente Convention l'Etat où se réalise le revenu soumis à l'impôt est considéré comme étant le domicile fiscal.

Article 6 : Etablissement stable

1 — Au sens de la présente Convention, l'expression «établissement stable» désigne des installations fixes d'affaires par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2 — L'expression «établissement stable» comprend notamment :

- a — un siège de direction;
- b — une succursale;
- c — un bureau;
- d — une usine;
- e — un atelier;
- f — un magasin de vente;
- g — un chantier de construction, de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant lorsque leur durée dépasse trois mois;

h — un dépôt, un magasin ou toute autre installation pour le stockage de marchandises appartenant à l'entreprise, sur lesquelles sont prélevées des quantités pour satisfaire des commandes, que ce dépôt soit géré par un employé ou par un agent de l'entreprise;

i — une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles;

j — les prestations de services y compris les services des conseils fournis par une entreprise exerçant son activité par l'intermédiaire de salariés ou de fonctionnaires recrutés à cet effet.

3 — Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas «établissement stable» si:

a — il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise;

b — des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage qu d'exposition;

c — des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;

d — des installations fixes d'affaires sont utilisées aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;

e — des installations fixes d'affaires sont utilisées aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité à caractère préparatoire ou auxiliaire à condition que cette activité ne soit pas rémunérée dans l'Etat où elle est exercée.

4 — Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article, lorsqu'une personne (autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 5 du présent article), agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans le premier Etat :

a — si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs, qu'elle y exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3 du présent article et qui, lorsqu'elles sont exercées dans le cadre d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au sens dudit paragraphe;

b — si elle ne dispose pas de ces pouvoirs, mais conserve habituellement dans le premier Etat un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison pour le compte de l'entreprise.

5 — Une entreprise d'un Etat contractant n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans l'un des autres Etats contractants du seul fait qu'elle exerce son activité dans l'un de ses Etats par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

6 — le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'un des autres Etats contractants ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

CHAPITRE III

IMPOSITION DU REVENU

Article 7 : Revenus des biens immobiliers

1 — Les revenus des biens immobiliers y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés.

2 — L'expression «biens immobiliers» a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés et

comprend en tout cas les accessoires, les équipements, le cheptel des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3 — Les dispositions du paragraphe premier du présent article s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation des biens immobiliers.

4 — Les dispositions des paragraphes 1 et 3 du présent article s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 8 : Bénéfices des entreprises

1 — Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'un des autres Etats contractants par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, ses bénéfices sont imposables dans l'un des autres Etats, mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement stable.

2 — Sous réserve des dispositions du paragraphe 3 du présent article, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'un des Etats contractants par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque Etat contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3 — Pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses engagées aux fins de l'activité de cet établissement stable, y compris les dépenses effectives de direction et les frais généraux réels d'administration ainsi engagés soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs. Aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient, le cas échéant, versées par l'établissement stable au siège de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres établissements comme redevances, honoraires ou autres droits, ou comme commissions (autre que le remboursement de dépenses réelles effectuées) pour des services rendus ou pour une activité de direction, ou sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable.

De même, il n'est pas tenu compte pour la détermination des bénéfices d'un établissement stable parmi les frais du siège de l'entreprise ou de l'un quelconque de ses autres établissements, des redevances, honoraires ou autres paiements analogues au titre de licences d'exploitation, de brevet ou d'autres droits ou de commissions (autres que le remboursement de dépenses réelles effectuées) pour des services rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'un établissement bancaire, des intérêts sur des sommes prêtées au siège de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres établissements.

4 — S'il est d'usage dans un Etat contractant, de déterminer les bénéfices imposables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition du paragraphe 2 du présent article n'empêche cet Etat contractant de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage; la méthode de répartition adoptée doit cependant être telle que le résultat obtenu soit conforme aux principes prévus par le présent article.

5 — Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année

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 bénéficiaires 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.



→ منقول 36% → a vérifier.

- 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.

فيل كاتبة
لو ان

في العام السادس ثم يبيننا لوست وبتاودنا ليلم.

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) (Art 6 Conv.)

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 : Chiffre d'affaires établissement stable X Frais de siège

Chiffre d'affaires global

◆ 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 § I 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. imposable (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 (provisoire) provisions pour créances douteuses		85.000
Réintégration moins value suite à la levée d'option		40.000
Déduction des dividendes exonérés	30.000	

Des actions qui ont généré une perte fiscale

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
Totaux	5.062.000	5.447.000
Bénéfice fiscal avant déduction des provisions		385.000
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)		279.000
Déduction bénéfice export : 12,5% de 279.000 Pourcentage export : $2.500 / (25.000 - 5.000) = 12,5\%$		(34.875)
Bénéfice fiscal imposable avant dégrèvement (100% avec minimum d'impôt) $285 - 34,875 = 250,125$		250.125
Déduction au titre de dégrèvement financier		(200.000)
Bénéfice imposable		50.125
I.S : 30%		15.037,500
Minimum d'impôt : $250.125 \times 20\%$		50.025
IS du [IS RETENU]		50.025

- 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

→ l'autre
Min Imp
0,2% CAIC
local
0,1% CA
x
↓
non enca
re

géd Rent 1200 + 300
← 5

- ◆ 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.

Apartir 1/1/14 : 30% walet 26%
(LF 2014 Art 18)

Si ce n'est pas le cas : 1/14 : Twali Bel 11%
ou
Régul 26% x 1200

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

◆ Revenu Net global		120.000 DT
- Déduction pour frais professionnels	10%	12.000 DT
		<hr/>
		108.000 DT
◆ Déductions		15.150 DT
- Chef de famille	150 DT	
- 1 ^{er} enfant à charge	-	
- 2 ^{ème} enfant à charge	1.000 DT	
- Assurance-vie	10.000 DT	
- Cotisation CNSS	4.000 DT	
		<hr/>
◆ Revenus nets imposables avant CEA		92.850 DT
- CEA		40.000 DT
		<hr/>
◆ Revenus nets imposables après CEA		52.850 DT
◆ Impôt sur le revenu (IR)	14.022 DT	
◆ Impôt minimum	16.813,5 DT	
◆ Impôt sur le revenu (IR) retenu	1,5	16.813,5 DT

* handicapé 1200,
 * Boursier
 * Etud non boursier - 1000,

REDEVANCE DE COMPENSATION

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

Revenu exonéré
 redevance sur
 redevance compensatoire

si > 2000 x 1% = Relevance
 si < 2 — Rien.

Report. كذا كان في كذا
الشركة بعد تدفقها
TVA

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

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.

si Mt est sup à 25000
donc pour le recom justicière ⇒ il faut avis

330
/

République Tunisienne
Ministère de l'Enseignement Supérieur,
de la Recherche Scientifique et de la Technologie

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE

Session de Juin 2012

EPREUVE DE FISCALITE APPROFONDIE

Durée : 4 heures

BAREME

Partie I : 8 Points

Partie II : 7 Points

Partie III : 5 Points

Aucun document n'est autorisé.

*L'utilisation de la calculatrice de poche à fonctionnement autonome, non-imprimante
est autorisée.*

Les candidats sont invités à vérifier que ce document comporte 7 pages y
compris cette page de garde, et qu'en annexe figure la convention de non double
imposition Tuniso – Espagnole

N.B. :

- Le Monténégro, les Iles Vierges Britanniques et le Japon ne sont pas
liés avec la Tunisie par des conventions de non double imposition.
- Les chiffres présentés au niveau de ce document sont en hors TVA

Première partie : 8 pts

1- La société « PGK Espagne » est une société multinationale résidente en Espagne, spécialisée dans l'industrie des câbles informatiques et ayant des filiales implantées en Tunisie : société "Câbles Puissants", à Monténégro : « PGK Monténégro » et aux Iles Vierges Britanniques (l'un des paradis fiscaux du monde) : « PGK -IVB ».

Le capital de la société anonyme "Câbles Puissants" qui s'élève à 600.000D est détenu à raison de 47% par la société « PGK Espagne ».

Le reste de ce capital est réparti comme suit :

-23% détenus par Mr Rached résident en Tunisie et exploitant d'un bureau d'études.

-30% détenus par divers actionnaires résidents en Tunisie.

La société "Câbles Puissants", dont le siège social se trouve à Monplaisir- Tunis, a pour objet la commercialisation sur le marché local et l'exportation notamment vers la Lybie et l'Algérie de câbles informatiques acquis sur le marché local ou importés de l'étranger auprès de la société mère.

Le 25 octobre 2010, la société « PGK Espagne » a conclu un marché avec l'Etat tunisien pour réaliser une centrale de gestion des cartes magnétiques.

Le marché porte sur les axes suivants :

- Une étude spécifique sur l'environnement financier et le degré de développement de la monétique en Tunisie.
- La fourniture des équipements nécessaires à la réalisation du projet.
- Le montage des équipements objet du marché.
- Les travaux de contrôle et de surveillance des opérations de montage.
- Une assistance technique après l'achèvement des travaux.

Toutes les composantes du marché doivent être réalisées en Tunisie.

Les principales clauses du marché conclu à Madrid entre le PDG de la société « PGK Espagne » et le représentant de l'Etat tunisien prévoient les stipulations suivantes :

a- La centrale de gestion des cartes magnétiques doit être aménagée, et équipée selon les spécifications techniques mentionnées au sein du cahier des charges annexé au marché.

b- La durée totale impartie pour l'achèvement des travaux est de 12 mois, à compter du 2 janvier 2011.

c- Le montant global du marché est fixé à 4.400.000 D.

d- Une fois le projet est définitivement achevé et livré à l'Etat tunisien, la société « PGK Espagne » doit assurer une assistance technique d'une durée de 18 mois par deux ingénieurs parmi ses salariés à raison de 2 jours par trimestre, moyennant une redevance annuelle de l'ordre de 75.000D.

2- Pour la réalisation de ce marché la société « PGK Espagne » a conclu en date du 5 novembre 2010, un contrat de sous-traitance avec ses trois filiales (la société "Câbles puissants", la société « PGK Monténégro », la société « PGK -IVB »), et Mr Rached exploitant d'un bureau d'études à Tunis.

a- La durée totale impartie aux différentes entreprises cosignataires du contrat de sous-traitance pour l'achèvement des travaux est fixée à 10 mois, à compter du 1^{er} janvier 2011, détaillée comme suit :

- Etudes préliminaires spécifiques sur l'environnement financier et le degré de développement de la monétique en Tunisie. : 3 mois
- Opération de montage des équipements : 5 mois
- Opération de contrôle et de surveillance : 2 mois

b- Le montant global de la rémunération allouée aux sous-traitants est fixé à 4.000.000 D, réparti entre les cosignataires de la manière suivante :

- Les travaux d'études sont confiés à Mr. Rached pour un montant de 250.000 D.
- Les travaux de montage des équipements dont le coût s'élève à 1.260.000 D sont confiés à « PGK Monténégro ».
- Les équipements dont le coût total s'élève à 2.150.000 D sont fournis à concurrence de la moitié par la filiale "Câbles Puissants", l'autre moitié est fournie par la société « PGK Espagne ».
- Les travaux de contrôle et de surveillance dont le coût s'élève à 340.000D ont été confiés à la filiale « PGK -IVB ».

c- Chaque intervenant dans la réalisation du marché exécute les tâches lui incombant sous sa propre responsabilité sans qu'il soit lié par aucune solidarité avec les autres signataires et facture ses propres prestations ou fournitures directement à la société « PGK Espagne ». Les rémunérations correspondantes sont payées en devises.

d- Dans le cadre de l'exécution de ses obligations conventionnelles, Mr Rached a fait appel à un bureau d'études d'une renommée internationale, la société "Etudes monétiques" ayant son siège au Japon. La société Japonaise a facturé à Mr Rached en contrepartie de ces prestations la somme de 150.000D au cours de décembre 2011.

Travail à faire : Déterminez le régime fiscal :

- du marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat tunisien et celui de la société en question,
- du contrat de sous-traitance et des différents intervenants dans le cadre de ce contrat.

Deuxième partie : 7pts

1- Mr Rached a réalisé au cours de l'année 2011 un chiffre d'affaires s'élevant à 720.000D détaillé comme suit :

- 250.000D en contrepartie des études réalisées dans le cadre du marché ci-dessus indiqué et qui ont été payés en devises par la société « PGK Espagne » au cours de la même année.
- 120.000D en contrepartie d'études utilisées à l'étranger par la société «PGK Monténégro » perçus en totalité au cours du mois d'octobre 2011.
- 350.000D en contrepartie de services réalisés et utilisés en Tunisie dont 60% ont été encaissés au cours de 2011.

2- La Société "Câbles puissants" a réalisé au titre de l'exercice 2011 un chiffre d'affaires s'élevant à 6.500.000D dont 600.000D provenant de la réexportation de produits importés et 1.900.000D provenant de l'exportation de produits fabriqués en Tunisie et un résultat comptable bénéficiaire de 650.000 D avant déduction de l'impôt sur les sociétés.

Ce bénéfice comptable tient compte notamment des opérations suivantes :

- Les charges comptabilisées comprennent :
 - Des dotations aux provisions :

- pour risque de change : 120.000 D.
- pour dépréciation des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis pour un montant de 180.000 D ; le prix d'acquisition unitaire des actions objet de provision est de 12 D, le nombre des actions détenues est de 25.000 actions et le cours moyen journalier du mois de décembre 2010 des ces actions est de 6 D.
- Des pénalités contractuelles de l'ordre de 150.000D.

Les produits comptabilisés comprennent notamment :

- Des profits de change latents : 60.000D
- Une plus-value de cession des actions cotées à la bourse de valeurs mobilières de Tunis acquises au cours du mois de février 2011 et cédées au cours du mois de novembre 2011 : 56.000D
- Une plus-value de cession de terrain à une entreprise totalement exportatrice : 430.000D
- Des revenus provenant des opérations de courtage international : 40.000D.

3- Au cours du mois de janvier 2012, la société « PGK Espagne » a créé une nouvelle filiale en Tunisie, dénommé « Les câbles de l'avenir », sous forme d'une société anonyme, dont le capital social complètement libéré au cours du mois de février 2012 s'élève à 1.200.000D réparti comme suit :

- 40% : souscrits par la société « PGK Espagne »
- 39% : souscrits par la société "Câbles puissants"
- 21% : souscrits par Mr Rached.

L'activité de la société consiste selon la déclaration d'investissement et la déclaration d'existence, déposées auprès du guichet unique ouvert au siège de l'agence de promotion des investissements, en l'industrie des câbles informatiques et téléphoniques sous le régime partiellement exportateur.

Travail à faire : Déterminez :

1. Les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier, la société « Les câbles de l'avenir » et les souscripteurs à son capital.
2. Le revenu net imposable réalisé par Mr Rached au titre de l'année 2011 sachant qu'il a opté depuis la date de dépôt de sa déclaration d'existence en 2007 au régime du forfait d'assiette, qu'il est marié avec 2 enfants à

charge, le 1^{er} étant étudiant non boursier âgé de 26 ans, le second étant un handicapé âgé de 23 ans.

3. Le bénéfice imposable réalisé par la société "Câbles puissants" et l'IS dû au titre du même exercice.

Troisième partie : 5pts

Suite à une vérification des déclarations déposées par Mr Rached au titre de l'année 2011, l'administration fiscale a constaté des écarts entre d'une part le chiffre d'affaires brut réalisé et porté sur la déclaration annuelle déposée par l'intéressé au titre de l'exercice 2011 et celui ayant servi de base pour le calcul de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel et d'autre part le chiffre d'affaires annuel hors taxe et l'assiette de la TVA déclarée au titre du même exercice.

En conséquence, deux agents du service fiscal du lieu d'imposition ont pris l'initiative de visiter Mr Rached dans son bureau en date du 24 mai 2012.

Après avoir présenté à l'intéressé une copie de leurs cartes d'identité nationale et de leurs cartes de commission, ils ont procédé à des constatations matérielles au niveau du registre des recettes et des dépenses détenu par l'intéressé en application des dispositions de l'article 62 du code de l'IR et de l'IS et du registre spécial visé par l'article 9 du code de la TVA et après avoir demandé à Mr Rached des éclaircissements selon une procédure contradictoire verbale concernant :

- Les écarts relevés entre part le chiffre d'affaires hors TVA porté sur la déclaration annuelle déposée par l'intéressé au titre de l'exercice 2011 et le chiffre d'affaires ayant servi comme assiette de la TVA au titre du même exercice ;

- Les écarts relevés entre part le chiffre d'affaires brut porté sur la déclaration annuelle déposée par l'intéressé au titre de l'exercice 2011 et le chiffre d'affaires brut ayant servi pour la liquidation de la TCL au titre du même exercice

Mr Rached a informé les deux agents vérificateurs que la différence provient des services à l'exportation facturés à la société « PGK Espagne » dans le cadre de l'exécution du contrat de sous-traitance ci-dessus indiqué et des services facturés à la société «PGK Monténégro ».

Les deux agents vérificateurs ont établi un procès verbal retraçant les circonstances de déroulement de la visite conformément aux dispositions des

articles 71 et 72 du CDPF dont une copie a été remise à Mr Rached le même jour.

En date du 4 juin 2012, le service fiscal du lieu d'imposition a notifié à Mr Rached, par l'intermédiaire de l'un de ses agents, les résultats d'une vérification préliminaire portant sur les déclarations mensuelles en matière de TVA et de la TCL exigibles au titre de l'exercice 2011, comportant un complément d'impôt en principal et en pénalité motivé par :

- La réintégration à l'assiette de la TVA du chiffre d'affaires facturé à la société « PGK Espagne » dans le cadre de l'exécution du contrat de sous-traitance ci-dessus indiqué et des services facturés à la société « PGK Monténégro ».

- La réintégration à l'assiette de la TCL du chiffre d'affaires facturé à la société « PGK Espagne » dans le cadre de l'exécution du contrat de sous-traitance ci-dessus indiqué et des services facturés à la société « PGK Monténégro » et des montants de la TVA non facturés par Mr Rached à ce titre.

Mr Rached a répondu par écrit aux résultats de la vérification en date du 12 juin 2012 en invoquant dans son opposition les mêmes arguments invoqués aux agents vérificateurs qui lui ont rendu visite en date du 24 mai 2012.

Le 20 juin 2012 le service fiscal du lieu d'imposition a notifié à Mr Rached, par l'intermédiaire d'une lettre recommandée avec accusé de réception un arrêté de taxation d'office établi conformément aux dispositions de l'article 50 du CDPF et comportant les mêmes bases que les résultats de la vérification préliminaire qui lui ont été notifiés en date du 24 mai 2012.

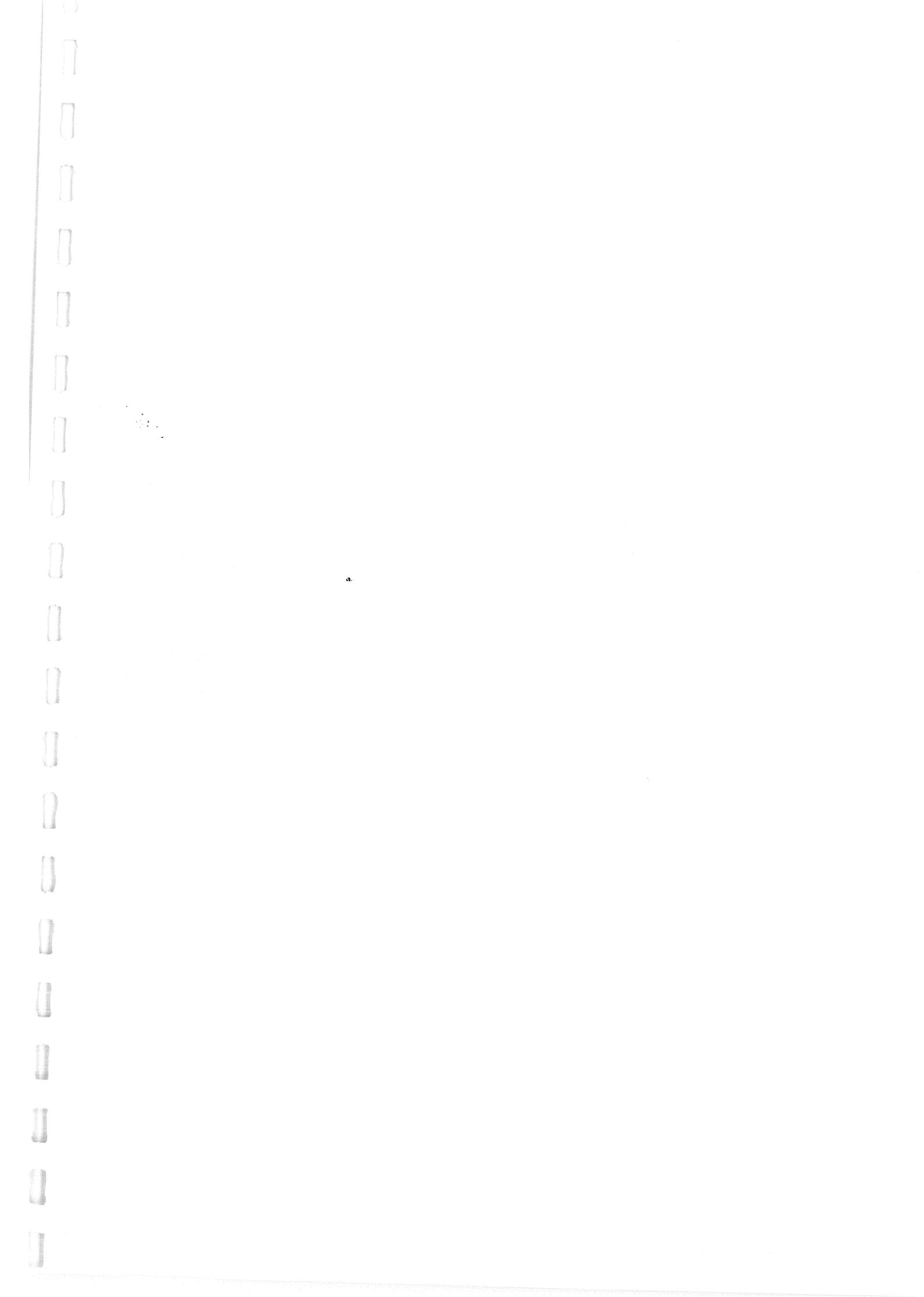
Travail à faire :

Mr Rached vous consulte pour vous demander :

1. De lui préciser les conséquences de la notification l'arrêté de taxation d'office.
2. De lui présenter les arguments pouvant être invoqués aussi bien sur le plan de la forme que du fond, pour contester l'arrêté de taxation d'office dont il vient de faire l'objet devant le tribunal de première instance et de lui indiquer les chances d'aboutissement de son opposition .

Bonne chance

Handwritten note:
Si demande Direct PGK Espagne SX?
Si demande Direct PGK Monténégro SX?
Si demande Direct PGK Espagne & PGK Monténégro => non X?



MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de « Fiscalité Approfondie »

Session principale – Juin 2012 (Corrigé)

Première partie : (8pts)

1- Régime fiscal du marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien et de la société « PGK Espagne » :

a. Régime fiscal du marché en matière des droits d'enregistrement : (0,5)

Le marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2% du montant de marché TTC, et ce, abstraction faite de sa conclusion en Espagne, du fait de sa réalisation en Tunisie.

→ 241 valeur

b. Régime fiscal applicable à la société « PGK Espagne » :

b.1. Dans le cadre du marché : (0,75)

La durée du marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien dépasse la période de 9 mois fixée par la convention de non double imposition conclue entre la république Tunisienne et l'Espagne, la société « PGK Espagne » est considérée établie en Tunisie ; elle est donc soumise à toutes les obligations fiscales et comptables, prévues par la législation en vigueur.

b.2. Au titre des opérations d'assistance technique :

- En matière d'IS : (0,5)

S'agissant d'opérations ponctuelles qui ne confèrent pas à la société « PGK Espagne » la qualité d'établissement stable en Tunisie, et du fait que la définition du terme redevances prévu par l'article 12 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition ne prévoit pas l'assistance technique, aucune imposition n'est due au titre de l'IS.

- En matière de TVA: (0,25)

La TVA au taux de 18% est due par voie de retenue à la source libératoire de 100% à opérer par l'Etat tunisien.

2- Régime fiscal du marché conclu entre la société PGK Espagne et les sous-traitants :

2-1- En matière des droits d'enregistrement : (0,25)

Le marché conclu entre la société PGK Espagne et les sous-traitants est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2% du montant de marché TTC.

2- 2 - Régime fiscal applicable aux intervenants dans la réalisation du marché :

Puisque chaque intervenant dans la réalisation du marché exécute les tâches lui incombant sous sa propre responsabilité sans qu'il soit lié par aucune solidarité avec les autres signataires et facture ses propres prestations ou fournitures directement à la société « PGK Espagne », le régime fiscal de chaque intervenant est déterminé comme suit :

a- La société PGK Monténégro :

- En matière d'IS : (1,5)

En absence d'une convention de non double imposition entre la Tunisie et Monténégro, la société PGK Monténégro est considérée établie en Tunisie dès le premier jour, 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 opérations de montage ne dépasse pas 6 mois, 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 l'établissement stable de la société « PGK Espagne ».

Avant la GSE, si non soldaires => ils ont établi.

La société « **PGK Monténégro** » peut cependant opter pour le paiement de l'IS au taux de 30% sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité avec un minimum de 0.1% du CA local brut. Dans ce cas la retenue à la source au titre de l'IS doit être effectuée par la société « **PGK Espagne** » au taux de 1,5%. Cette retenue à la source est déductible de l'IS, en cas d'excédent, il est restituable.

- **En matière des autres impôts, droits et taxes : (0,25)**

Les autres impôts, droits et taxes y compris la TVA sont dus par voie de dépôt de déclarations.

b- Régime fiscal de Mr Rached : (0,75)

Les revenus réalisés dans le cadre du contrat de sous-traitance sont imposables dans la catégorie BNC. Les montants qui lui sont réglés par la société « **PGK Espagne** » doivent supporter une retenue à la source aux taux de 15% du fait qu'il n'est pas soumis à l'IR selon le régime réel.

Les travaux d'études réalisés par Mr Rached sont soumis à la TVA au taux de 12%.

c- Régime fiscal de la société "Câbles Puissants" :

- **En matière d'IS : (0,5)**

Les produits réalisés dans le cadre du contrat de sous-traitance et relatif à la fourniture d'équipements font partie de ses propres produits imposables de l'exercice 2011. La retenue à la source de 1.5% supportée à ce titre est déductible de l'IS dû ou des acomptes provisionnels, en cas d'excédent dégagé à ce titre il est restituable.

*et tous paiements sup à 10000 doit être
signer de la Sec d'employeur*

- **En matière de TVA : (0,25)**

La TVA due au taux de 18% est due par voie de dépôt de déclaration.

d- Régime fiscal de la société « PGK – IVB » :

- **En matière d'IS : (1,5)**

En absence d'une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et les Iles Vierges Britanniques, la société « **PGK – IVB** » est considérée établie en Tunisie dès le premier jour, 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 contrôle et de surveillance ne dépasse pas 6 mois, l'impôt sur les sociétés est dû par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15% du montant brut de la rémunération. Cette retenue à la source doit être opérée par l'établissement stable de la société « **PGK Espagne** ». *(Pas de NI sauf si elle opte alors NI 0,2% (CA.))*

La société « **PGK – IVB** » peut cependant opter pour le paiement de l'IS au taux de 30% sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité avec un minimum de 0.1% du CA local brut. Dans ce cas la retenue à la source au titre de l'IS doit être effectuée par l'établissement stable de la société « **PGK Espagne** » au taux de 5%. Cette retenue à la source est déductible de l'IS, en cas d'excédent, il est restituable.

** assistance et contrôle est considéré comme*

- **En matière des autres impôts, droits et taxes : (0,25)**

Les autres impôts, droits et taxes y compris la TVA sont dus par voie de dépôt de déclarations. *(Pch elle est établit)*

*honoraire
(Pour le Rég. Réel)*

e- Régime fiscal de la rémunération payée par Mr Rached à la société japonaise "Etudes monétiques":

- **En matière d'IS : (0,5)**

En l'absence d'une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Japon, la société japonaise "Etudes monétiques" étant non résidente et non établie en Tunisie, est soumise à l'IS par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15% et ce conformément au droit commun.

- **En matière de TVA : (0,25)**

S'agissant de services réalisés par une personne non résidente et non établie et qui sont utilisés en Tunisie, Mr Rached doit procéder à une retenue à la source de 100% de la TVA dûe sur les services en question au taux de 12%.

Deuxième partie : (7pts)

1- Les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier, la société « Les câbles de l'avenir » et les souscripteurs :

a- Les avantages fiscaux dont peut bénéficier, la société « Les câbles de l'avenir » :

a-1- En matière d'IS :

- **Bénéfices provenant des exportations :(0,5)**

Les bénéfices provenant des exportations sont totalement déductibles du résultat imposable pendant 10 ans, nonobstant le minimum d'impôt; à partir de la 11^{ème} année lesdits bénéfices sont soumis à l'IS au taux de 10%.

- **Dégrèvement physique :(0,25)**

Les bénéfices réinvestis par la société « **Les câbles de l'avenir** » au sein d'elle même, sont déductibles dans la limite de 35% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés, sous réserve du minimum d'impôt et de remplir toutes les conditions prévues par le code d'incitation aux investissements.

elle peut bénéficier d'autorisation ponctuelle.

a-2- En matière de TVA, du droit de consommation : (0,25)

- Acquisition des équipements fabriqués localement et qui figurent dans l'annexe2 du décret n°1994-1192, en suspension de la TVA, lorsque l'acquisition est faite avant l'entrée en production ou au titre d'une opération d'investissement de création (**Article 9 combiné avec l'article 28 de la loi n°1997-88 : avantages communs**)

- Acquisition des biens, produits et services nécessaires à la réalisation d'opérations d'exportation, en suspension de la TVA et du droit de consommation. L'avantage est accordé au titre de quantités bien déterminées et selon une fiche technique qui lie les inputs aux outputs (**Article 22 : avantage spécifique au régime partiellement exportateur**).

b- Les avantages dont peuvent bénéficier, les souscripteurs au capital de la société « Les câbles de l'avenir » : (1)

Déduction de l'assiette imposable des revenus ou bénéfices réinvestis dans la limite de 35% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, sous réserve du minimum d'impôt et de remplir les conditions prévues par le code d'incitation aux investissements et notamment la tenue d'une comptabilité pour les personnes morales et les personnes physiques qui réalisent des BIC et des BNC.

A ce titre :

- Bénéficie de la déduction des bénéfices réinvestis dans les limites susvisées, la société "Câbles puissants",
- Ne bénéficient d'aucun avantage :
 - La société "PGK Espagne" du fait qu'elle n'est ni résidente ni établie en Tunisie,
 - Mr Rached du fait qu'il n'a pas de comptabilité.

2- Le revenu net imposable réalisé par Mr Rached au titre de 2011 :(1)

Les recettes brutes réalisées par Mr Rached au titre de l'année 2011 s'élèvent à :

$$(250.000D \times 1,12) + (350.000D \times 60\% \times 1,12) + 120.000D = 635.200D$$

Le Revenu net est égal à 70% des recettes brutes soit :

80% $\frac{120}{150}$ ✓ $635.200D \times 70\% = 444.640D$

Ne disposant pas d'une comptabilité conforme à la législation en vigueur, Mr Rached ne peut bénéficier d'aucune déduction ni au titre des exportations (études utilisées à l'étranger par la société «PGK Monténégro»), ni au titre des bénéfices réinvestis dans le capital de la société partiellement exportatrice « Les câbles de l'avenir ».

D'où : Revenu net imposable = 444.640D - 150D (déduction au titre de chef de famille) - 1.000D (déduction au titre de l'enfant handicapé) = 443.490D

3- Le bénéfice imposable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2011 :

Bénéfice net déclaré : 650.000D

A réintégrer :

- Perte de change non encore réalisée (0,25): 120.000D
- Provision pour dépréciation des actions cotées en bourse (0,25):
- Coût d'acquisition : 25.000 x 12D = 300.000D

- Valeur des actions compte tenu du cours moyen journalier du mois de décembre à la bourse de Tunis : $25.000 \times 6D = 150.000D$

- Provision comptabilisée : 180.000D

Donc : à réintégrer :

Provisoirement : 150.000D

Définitivement : 30.000D

- Pénalités contractuelles (0,25):

Rien à signaler du fait que les pénalités contractuelles sont déductibles du résultat fiscal.

- Profit de change non réalisé (0,25) : à déduire 60.000D

- Plus value de cession des actions cotées à la BVMT(0,25) :

S'agissant des actions acquises après 1^{er} janvier 2011 et cédées au cours de la même année : Rien à signaler, il s'agit d'un produit imposable.

- Plus value de cession d'un terrain à une entreprise totalement exportatrice (0,25):

Rien à signaler, il s'agit d'un produit imposable

- Revenu provenant du courtage international (0,25):

Rien à signaler, produit faisant partie du résultat fiscal donnant droit à déduction dans la limite de 50% de son montant pour la détermination du bénéfice imposable sous réserve du minimum d'impôt.

Bénéfice fiscal avant déduction des provisions : 890.000D

A déduire :

- Provisions au titre des actions cotées(0,25) : 150.000D

Bénéfice fiscal redressé : 740.000D

Bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations (0,5) :

Bénéfice fiscal – (plus value de cession d'un terrain+ plus value de cession des actions + revenus provenant du courtage international)

$$740.000 \text{ D} - (430.000\text{D} + 56.000\text{D} + 40.000\text{D}) = 214.000\text{D}$$

- A déduire bénéfice provenant des exportations(0,25):

(CA export/CA global) x bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations ; soit :

$$1.900.000\text{D} / 6.500.000\text{D} \times 214.000\text{D} = 62.553,848\text{D}$$

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'export :

$$740.000 - 62.553,848 = 677.446,152\text{D}$$

- A déduire 50% des bénéfices provenant du courtage international (0,25): 20.000,000D

Bénéfice fiscal avant déduction des bénéfices réinvestis : 657.446,152D

Déduction des bénéfices réinvestis dans la société « câbles avenir » (0,25) :

- Montant réinvesti : $1.200.000\text{D} \times 39\% = 468.000\text{D}$
- plafond déductible : $657.446,152 \text{ D} \times 35\% = 230.106,153\text{D}$

Bénéfice net imposable(0,25) :

$$657.446,152\text{D} - 230.106,153\text{D} = 427.339,999\text{D} \text{ arrondi à } 427.339,000\text{D}$$

$$\text{IS dû} : 427.339,000\text{D} \times 30\% = 128.201,700\text{D}$$

- Min d'impôt (20%) : $677.446,000 \text{ D} \times 20\% = 135.489,200\text{D}$
- Min impôt (0.1% CA local ttc) : $(6.500.000 - 1.900.000) \times 1,18 \times 0,1\% = 5.428,000\text{D}$.

Donc à retenir : 135.489,200D comme IS dû par la société "Câbles puissants" au titre de 2011 (0,5).

Troisième partie : (5pts)

1- Les conséquences de la notification l'arrêté de taxation d'office :

- Mr Rached doit s'opposer à l'arrêté de taxation d'office qui lui à été notifié suite à une vérification préliminaire par l'introduction d'un recours devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service fiscal en charge du dossier, dans un délai ne dépassant pas soixante jours à compter de la date de la notification. Le ministère d'avocat est obligatoire si le montant de l'arrêté de taxation d'office est supérieur à 25.000 D. (0,75)
- L'arrêté de taxation d'office est exécutoire nonobstant les actions en opposition y afférentes. L'exécution de l'arrêté est suspendue par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant, et ce, dans un délai de soixante jours à compter de la date de la notification. (0,75)

la première

2- Les arguments pouvant être invoqués par Mr Rached à l'encontre de taxation d'office et les chances d'aboutissement de son opposition :

a- Les arguments pouvant être invoqués par Mr Rached à l'encontre de taxation d'office

a-1- Du point de vue forme :

La vérification préliminaire dont vient de faire l'objet Mr Rached est entachée de plusieurs anomalies :

- Les bases de la vérification ont été reconstituées sur la base de constatations matérielles effectuées dans le cadre du droit de visite visé à l'article 8 du CDPF, or cette règle n'est applicable que pour les petits exploitants forfaitaire relevant des BIC. (0,75)

en 2012
mais

- L'administration fiscale doit dans le cadre des opérations de la vérification fiscale préliminaire, demander au contribuable par écrit des renseignements, des éclaircissements ou des justifications concernant l'opération de vérification, or dans notre cas les agents de l'administration fiscale se sont limités à une discussion verbale avec Mr Rached. (0,75)

2014
15 jours

- L'administration fiscale doit répondre par écrit à la réponse du contribuable aux résultats de la vérification et lui accorder un nouveau délai de 15 jours à compter de la date de la notification de la réponse de l'administration pour apporter ses observations ses réserves et ses oppositions avant la

ou
2014

notification de l'arrêté de taxation d'office, or dans le présent cas, le service fiscal ayant en charge le dossier de Mr. Rached a notifié à l'intéressé un arrêté de taxation d'office avant l'expiration du délai de 15 jours que lui est accordé pour répondre à la réponse de l'administration fiscale. (1)

a-2- Du point de vue fond : (0,5)

Les services facturés à la société « PGK Monténégro » sont des services destinés à être utilisés à l'étranger, il s'agit donc de services à l'exportation qui ne sont soumis en Tunisie ni à la TVA ni à la TCL. *(le 1^{er} sera consommé à l'étranger.)*

b- Les chances d'aboutissement de l'opposition de Mr Rached (0,5):

Sous réserve du respect des règles de procédures régissant l'opposition du contribuable à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office et compte tenu de la nature des irrégularités commise par le service fiscal, l'arrêté de taxation d'office notifié à Mr Rached pourrait être valablement annulé par le juge de l'impôt saisi à cet effet.

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNC

CHERCHE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉV

OMPTABLE

Épreuve de « Fiscalité Approfondie »

Session de rattrapage – Septembre 2012 (Proposition de Corrigé)

PREMIERE PARTIE : (7 pts)

1- Les droits d'enregistrement dus sur les contrats conclus par la société « joie de vivre » au cours de l'année 2010 : (1)

a- Le contrat d'étude : ce contrat est soumis au droit d'enregistrement fixe de 15D par page de chaque copie de l'acte avec un maximum de 2% du montant total du marché(0,25).

b- Le contrat d'acquisition de l'unité hôtelière (0,5): s'agissant d'une reprise d'une entreprise cédée par un dirigeant qui a atteint l'âge de la retraite, qui comporte engagement de poursuivre l'exploitation pendant 3 ans, ce contrat bénéficie des avantages en matière de droit d'enregistrement.

A ce titre, l'acte d'acquisition est enregistré au droit fixe de 100D.

Toutefois, les droits pour défaut d'origine et le droit au profit de la CPF restent exigibles comme suit :

Avant 2010
Droits d'enregistrement
Droit de 3% sur la valeur de l'acte
Droit de 1% sur la valeur de l'acte

— Défaut d'origine : $1.000.000 \text{ D} \times 3\% = 30.000 \text{ D}$
— CPF : $1.000.000 \text{ D} \times 1\% = 10.000 \text{ D}$

hypothèque
Droit de 0,5% sur la valeur de l'acte
Droit de 0,5% sur la valeur de l'acte

c- Le contrat de gestion conclu avec la société Suisse « Horizon Touristique » et le contrat de marché conclu avec l'architecte suisse : chaque contrat est soumis au droit d'enregistrement fixe de 15D par page de chaque copie de l'acte avec un maximum de 2% du montant total du marché (0,25).

2- Régime fiscal de la société « Horizon touristique », de ses trois cadres détachés auprès de la société « Joie de vivre » et de l'architecte suisse :

a- La société « Horizon touristique » :

a-1- En matière d'IS (1,5) :

En absence d'établissement stable, le régime fiscal de la société « Horizon touristique » est déterminé comme suit :

• **En ce qui concerne l'étude de faisabilité :** En vertu de l'article 12 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, les rémunérations payées à ce titre sont imposables en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% de leur montant brut, soit :

$$(105.000 \times 1,12) \times 10\% = 11.760D$$

En cas de prise en charge de l'impôt par la société « joie de vivre », la retenue à la source doit être effectuée au taux de 17,64%, soit :

$$(105.000 \times 1,12) \times 17,64\% = 20.744,640D$$

• **En ce qui concerne la mise à la disposition du personnel :** S'agissant d'une opération, qui ne figure pas dans la définition du terme « redevance » prévu par l'article 12 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, la société « Horizon touristique » n'est pas imposable en Tunisie à ce titre. ¹⁾

a-2- En matière de TVA : (1)

La TVA est due par voie de retenue à la source libératoire de 100% :

- au taux de 12% pour les études; soit $105.000 D \times 12\% = 12.600 D$;
- au taux de 18% pour la mise à la disposition du personnel; soit $350.000 D \times 18\% = 63.000 D$ ²⁾

La société suisse peut opter pour le dépôt d'une déclaration et déduire la TVA avancée au titre des opérations réalisées en Tunisie et demander la restitution crédit de TVA éventuel, provenant de la retenue à la source.

¹⁾ La réponse qui considère que du fait de la durée du contrat la société « Horizon touristique » est établie et est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par le droit commun est considéré juste. Dans ce cas la retenue à la source au titre des salaires servis aux 3 cadres Suisses doit être effectuée par la société « Horizon touristique » et les commissions de gestions qui lui sont payées par la société « Joie de vivre » doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%.

²⁾ La réponse qui considère que du fait que la société « Horizon touristique » est établie en Tunisie, elle est soumise à la TVA par voie de déclarations mensuelles est considéré juste.

elle n'est pas établie pour étude de projet -> SS -> son siège en Tunisie.

RS 100%

الرئيسية من تونس \rightarrow Donc doit payer l'IR
 Local Nain Bouenne

b- Les cadres suisses détachés auprès de la société « joie de vivre » : (1,5)

En vertu de l'article 15 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, les cadres résidents en Suisse sont soumis au titre de leur activité salariale en Tunisie à l'impôt sur le revenu en Tunisie au titre des traitements, salaires et avantages nature de déduction faite de 10% au titre des frais professionnels. L'assiette imposable est déterminée pour chaque cadre comme suit :

$(50\,000\text{ D} + 45\,000\text{ D}) \times 90\% = 85\,000\text{ D}$

RD: ne peuvent pas déduire les déductibles communes.

L'impôt en question doit faire l'objet d'une retenue à la source à opérer par la société « **Joie de vivre** » ; et chaque cadre est tenu de déposer sa déclaration annuelle au titre des revenus en question.

Dans le cas où les cadres transfèrent leur habitation principale en Tunisie, ils acquièrent la qualité de résidents de Tunisie et seront de ce fait imposables à raison de leur revenu global soit les revenus de source tunisienne et les revenus de source étrangère non imposés à l'étranger. *ils peuvent bénéficier de déductibles communes.*

c- L'architecte Suisse :

c-1- En matière d'IR (1,5) :

En vertu des dispositions de l'article 12 et de l'article 14 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, le régime fiscal serait le suivant :

- **Pour le plan :** s'agissant d'un cas de redevance, l'imposition doit avoir lieu par voie de retenue à la source à opérer par la société « **Joie de vivre** » au taux de 10% sur le montant brut soit :

$(80\,000\text{ D} \times 1.12) \times 10\% = 8.960\text{ D}$.

- **Pour la décoration de l'hôtel :**

Ne s'agissant pas d'un cas de redevance, de même les conditions de l'article 14 n'étant remplies aucune imposition n'est due en matière d'IR à ce titre.

c-2- En matière de TVA(0,5) :

La TVA due au taux de 12% doit faire l'objet d'une retenue à la source de 100% sur le montant total des rémunérations servies à l'architecte Suisse au titre de deux prestations.

Soit : $(80.000\text{D} + 20.000\text{D}) \times 12\% = 12.000\text{ D}$

Deuxième Partie : (8pts)

1. Détermination du Bénéfice fiscal de la société « Joie de vivre » au titre de 2011 :

Bénéfice net réalisé :

820.000 D

- La provision constituée pour une éventuelle prise en charge des impôts dus par des personnes non résidentes en Tunisie ne constitue pas une provision dont la déduction est permise par la législation fiscale. (0,5)

A réintégrer :

180.000D

- La perte résultant de l'abandon des créances étant justifiée par un PV de carence est définitive, elle est donc déductible. (0,5)

Rien à signaler :

- La provision pour créances douteuses dues par les entreprises en difficultés est déductible, l'action en justice pendant la période de suspension des poursuites n'est pas obligatoire. (0,5)

A réintégrer (provisoirement pour le besoin de la détermination de la limite déductible)

80.000 D

- La moins value déduite au titre des parts sociales détenues dans le capital de la filiale n'est pas définitive, donc non déductible. (0,5)

A réintégrer :

10.000 D

- La plus value de cession des participations de la société résidente en Suisse est imposable. (0,5)

Rien à signaler :

- La décision de distribution des dividendes par la société Suisse ayant eu lieu en 2010, les dividendes en question doivent faire partie des résultats de 2010. (0,5)

A déduire :

- 120 000 D

- La plus value de cession des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises avant le 1^{er} janvier 2011 est déductible. (0,5)

A déduire :

- 15.000 D

Bénéfice fiscal avant provision :

955.000 D

A déduire :

Provision pour créance douteuse (limite de déduction : 50% du bénéfice fiscal) (0,5)

- 80.000 D

Bénéfice fiscal après provision :

875.000 D

done on distribue le bénéfice par espèce.

(en cas de conteste).

année
disposée
c'est l'année
d'établissement
du PV.

**2. Détermination du bénéfice imposable et de l'IS dû par la société
« Joie de vivre » au titre de 2011:**

a- Déduction des bénéfices provenant des exportations (1) :

Il s'agit des bénéfices provenant du détachement du directeur d'exploitation Mr Ali auprès de la société « **Tourisme 21** » résidente de Suisse.

Base de calcul du bénéfice provenant des exportations :

Bénéfice fiscal – gains exceptionnels non rattachés directement à l'exploitation =
875.000D – 70.000D = 805.000D

Quote part des bénéfices provenant des exportations :

Chiffre d'affaires export / Chiffre d'affaires global = 78.000/5.600.000 = **1,39%**

Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices provenant des exportations :

875.000D – (805.000D × 1,39%) = **863.810,500D**

b- Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital d'une société résidente de Suisse (0,75) :

S'agissant d'une entreprise qui commercialise exclusivement des services tunisiens, cette souscription donne lieu à la déduction totale des bénéfices réinvestis sous réserve du minimum d'impôt.

Montant réinvesti : 1.200.000D × 20% = 240.000D

Donc à déduire : **240.000D**

Soit : 863.810,500D – 240.000D = **623.810,500D**

c- Calcul de l'IS dû par la société « Joie de vivre » au titre de 2011 (0,75) :

Bénéfice imposable : **623.810,500 D**

Arrondi à : **623.810,000 D**

IS du : 623.810,000D × 30% = **187.143,000 D**

Min d'impôt : 623.810,000D × 20% = **124.762,000 D**

Min d'impôt de 0,1% du CA local TTC :

(5.600.000D – 78.000D) 1,18 × 0,1% = **6515,960 D**

Donc à retenir comme IS dû par la société « Joie de vivre » au titre de 2011: **187.143,000 D**

* Les dividendes ont été imposés en Suisse et ont subi des R/S en Suisse et on a été imposable en Tunisie, donc il faut le dt de déduire la R/S payée en Suisse de l'impôt (comme l'AP).

d- Sort de la retenue à la source supportée par la société « Joie de vivre » en Suisse : (0,25)

d-1 la retenue à la source au titre des dividendes :

La retenue à la source effectuée en Suisse sur les dividendes perçus en 2011 conformément aux dispositions de la convention Tuniso- Suisse de non double imposition est déductible de l'IS dû par la société « Joie de vivre » au titre du même exercice.

d-2 La retenue à la source supportée par la société « Joie de vivre » au titre de l'opération de détachement : (0,25)

En absence d'un établissement stable, et ne s'agissant pas d'un cas redevance l'opération de détachement n'est pas imposable en Suisse ; la retenue à la source supportée par la société « Joie de vivre » à ce titre est restituable sur demande à adresser aux autorités fiscales Suisses.

3. Régime fiscal applicable à Mr Ali : (1)

Le revenu réalisé par Mr Ali en contrepartie de son emploi en Suisse dans le cadre du contrat de détachement fait partie du revenu global de l'intéressé dans la catégorie « autres revenus ». A ce titre et dès lors que le revenu en question est imposable en Suisse en vertu de l'article 15 de la convention Tuniso- Suisse de non double imposition, il ne sera pas soumis à l'IR en Tunisie et ce, en application de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipule que les revenus de source imposés à l'étranger ne sont pas imposables en Tunisie.

La société « Joie de vivre » n'est pas tenue d'effectuer la retenue à la source sur le salaire qu'elle verse à Mr Ali.

→ même pas ds le cadre d'un étab stable et par la suite on ne peut pas bénéficier de les imputer dans le bilan.

mais on peut demander la restitution du R/S payé la base (autant que Relevance) chez le autorité suisse.

↓
hors les salaires le mix de l'ancien régime sont les R/S sur Salaires non sur Relevance.

Troisième partie : (5pts)

1. La régularité de la procédure de contrôle suivie par l'inspecteur des services financiers vis-à-vis de la société « Joie de vivre » :

a. Concernant la visite effectuée au siège de la société « Joie de vivre » en date du 14 juin 2012 : (0,75)

Il s'agit d'un droit de visite ayant abouti à des constatations matérielles. Conformément aux dispositions de l'article 8 du CDPF, cette forme de droit de visite doit être exercée par au moins deux agents assermentés titulaires de leur carte de commission agissant sur la base d'un ordre de mission spécial indiquant notamment l'identité du contribuable visité et les locaux objet de la visite dont une copie doit être remise au contribuable ou à son représentant ayant assisté à la visite. Les constatations matérielles doivent être faites sur la base d'un procès verbal établi conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF. Or dans notre cas la visite a été effectuée par un seul agent agissant sur la base d'un ordre de service et non sur la base d'un ordre de mission spécial et rien n'indique que l'agent en question est assermenté et titulaire d'une carte de commission à la date de la visite.

Le PV relatif aux constatations matérielles est lui-même biaisé du fait qu'il a été établi par un seul agent qui a eu la possibilité de constater directement les irrégularités commises par la société « Joie de vivre ».

b. Concernant le PV relatif à la constatation de l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la TVA : (0,5)

En application des dispositions de l'article 71 du CDPF, les procès verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales doivent être constatés par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction. Or l'infraction en question a été constatée par un seul agent dont rien n'indique que l'agent en question est assermenté et titulaire d'une carte de commission à la date de la constatation de l'infraction. Le procès verbal en question est considéré non conforme aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF.

c. Concernant le PV relatif à la constatation de l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la retenue à la source effectuée au cours du mois de février 2012 au titre des rémunérations servies à la filiale « Voyages en Tunisie » : (0,5)

Outre le vice de procédure résultant du fait que le PV a été établi par un seul agent dont rien n'indique qu'il est assermenté, l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la retenue à la source souffre de l'inexistence de l'élément matériel car cette infraction ne serait considérée commise qu'après l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité de la retenue à source en question soit 6 mois à compter du 28 mars 2012.

2. Les risques fiscaux auxquels pourraient être exposée la société « Joie de vivre » et sa filiale :

a- concernant la société « Joie de vivre » : (0,5)

a-1- La société résidente de Suisse « Horizon touristique » ne disposant pas d'un établissement stable en Tunisie n'est soumise à aucune retenue à la source au titre de l'IS sur les rémunérations qui lui sont servies par la société « Joie de vivre » au titre du détachement de ses trois cadres. Par contre, elle est soumise à la retenue à la source libératoire au titre des redevances servies par la société « Joie de vivre » en contre partie des études de faisabilité. Le défaut de retenue à la source à ce titre donne lieu à la réclamation la retenue à la source liquidée suivant la formule de prise en charge de l'impôt soit au taux de 17,64% majoré des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF.

Le défaut de retenue à la source au titre de la TVA exigible au taux de 12% au titre des études de faisabilité et au taux de 18% titre de l'opération de mise à la disposition de personnel, donne lieu à l'application à l'encontre de la société « Joie de vivre » d'une amende fiscale égale aux droits non retenus. Cette amende n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.³

³ La réponse qui considère que la société « Horizons touristiques » est établie en Tunisie doit signaler que le défaut de la retenue à la source au titre de l'IS au taux de 15% sur les commissions de gestion servies à l'établissement stable se traduit par une amende égale aux droits non retenus. Dans ce cas aucune retenue à la source n'est exigible au titre de la TVA sur les mêmes commissions.

a-2- Concernant les rémunérations servies aux cadres détachés par la société « Horizons touristiques » : (0,5)

Le défaut de retenue à la source sur les salaires y compris les avantages en nature donne lieu à la réclamation de la retenue à la source liquidée selon la formule de prise en charge sur le montant brut de la rémunération attribuée à chaque cadre après déduction de 10% au titre des frais professionnels. L'impôt sur le revenu pris en charge à ce titre constitue une charge déductible pour la détermination de résultat fiscal de la société « **Joie de vivre** ».

a-3- Concernant les rémunérations servies à l'architecte d'intérieur résident de Suisse : (0,75)

- Le défaut de retenue à la source au titre de redevances servies à l'intéressé en contre partie de l'élaboration d'un plan donne lieu à la réclamation de la retenue à la source au titre des redevances calculée suivant la formule de prise en charge et à la réclamation à la société « **Joie de vivre** » d'une amende fiscale égale aux droits non retenus en matière de TVA. La retenue à la source prise en charge au titre des redevances en question et l'amende fiscale pour défaut de retenue à la source en matière de TVA ne sont pas, déductibles pour la détermination de résultat fiscal de la société « **Joie de vivre** ».

- Concernant la rémunération servie au même architecte au titre des prestations de décoration, la société « **Joie de vivre** » n'est redevable que d'une amende fiscale égale à la retenue à la source non effectuée sur la rémunération en question au titre de la TVA.

a-4- Concernant la TVA collectée non reversée par la société « Joie de vivre » au cours du mois de décembre 2008 : (0,5)

La société « **Joie de vivre** » demeure redevable du montant de la TVA en question majoré des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF à condition que l'administration fiscale notifie à la société « **Joie de vivre** » les résultats d'une vérification approfondie avant le 31 décembre 2012, date limite de prescription de ce montant.

a-5- Concernant la retenue à la source effectuée au titre des rémunérations servies à la filiale « Voyage en Tunisie » au cours du mois de décembre 2012 et non reversée au trésor : (0,5)

La société « **Joie de vivre** » doit reverser la retenue à la source en question majorée des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF. Dans le cas où le reversement ne sera pas effectué dans un délai de 6 mois à compter de la date d'exigibilité, l'administration fiscale aura la possibilité de constater de nouveau cette infraction fiscale pénale qui expose la société « **Joie de vivre** » à une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3ans et une sanction financière variant entre 1.000 et 50.000 D.

b- Concernant la filiale « Voyage en Tunisie » : (0,5)

La société en question a commis au moins deux infractions fiscales pénales à savoir:

- Une infraction fiscale pénale relative au défaut de dépôt de la déclaration d'existence auprès du service fiscal du lieu d'imposition
- Une infraction fiscale pénale relative au défaut de dépôt des déclarations fiscales exigibles.

Ces 2 infractions peuvent être constatées chacune par un PV donnant lieu à l'application d'une sanction financière variant entre 100 et 10.000 D.

Septembre 2012

avant
Hernandez
Mehrez

Première Partie : (7 pts)

La société « **Joie de vivre** » est une société anonyme dont le capital social s'élève à 3.000.000D ; elle est spécialisée dans l'animation touristique. Son siège social se trouve à Tunis.

En 2010, la société « **Joie de vivre** » a décidé d'étendre son activité pour couvrir l'hébergement et la restauration touristique.

A cet effet, elle a fait appel à une société résidente en Suisse dénommée « **Horizon Touristique** », spécialisée dans les études touristiques et la gestion hôtelière pour lui faire une étude de faisabilité du projet. *Red. V. ce ? 5%*

Une partie de cette étude a été menée à partir de la Suisse et l'autre partie à partir de la Tunisie. Le montant total facturé à la société « **Joie de vivre** » à ce titre s'élève à 105.000D. *→ 5% tablier de Mts*

La société « **Joie de vivre** » a acquis au cours du mois de novembre 2010 auprès de monsieur **Nouri**, âgé de 75 ans, une unité hôtelière pour un montant de 1.524.000D dont 1.000.000 D représentant la valeur des immeubles. Les immeubles en question sont grevés d'une hypothèque de 500.000 D. Il a été convenu dans le contrat de cession que le cédant s'engage à délivrer l'attestation de mainlevée de l'hypothèque à l'acquéreur avant le 1^{er} janvier 2012. Aucune indication concernant l'enregistrement de la dernière mutation des immeubles en question n'a été mentionnée au niveau du contrat d'acquisition de l'unité hôtelière, par contre le numéro d'inscription auprès du registre de la conservation foncière a été mentionné dans le contrat.

La société « **Joie de vivre** » s'est engagée au sein du contrat d'acquisition à continuer l'exploitation pendant au moins trois ans. *cht v. p. p.*

Mr Nouri, propriétaire de l'unité hôtelière, exploitait directement son hôtel dans le cadre d'une entreprise individuelle soumise au régime réel.

Pour la gestion de l'unité hôtelière la société « **Joie de vivre** » a conclu au cours du même mois :

- Un contrat de gestion avec la société suisse « **Horizon Touristique** », d'une durée de trois ans à compter du 1^{er} janvier 2011, pour un montant annuel s'élevant à 350.000D.

Aux termes de ce contrat il a été convenu que la société « **Horizon Touristique** », mettra à la disposition de l'unité hôtelière trois de ses meilleurs cadres pour assurer la gestion sous la responsabilité de la société « **Joie de vivre** ». La société « **Joie de vivre** » s'est engagée à prendre en charge l'hébergement et la nourriture des cadres évalués à 45.000D par an et par cadre. Les salaires de ces cadres à raison de 50.000 D par cadre et par an sont servis par la société « **Horizon Touristique** ».

- Un contrat avec un architecte d'intérieur résident de Suisse pour lui établir un plan de rénovation de l'unité touristique. Le plan en question a été facturé à la société « **Joie de vivre** » à 80 000D. l'architecte Suisse s'est engagé à réaliser la décoration de l'unité hôtelière après la rénovation pour un montant de 20.000 dinars.

Travail à faire :

1. Déterminez les droits d'enregistrement exigibles au titre des contrats conclus au cours de l'année 2010 pour la société « **Joie de vivre** »
2. Déterminez le régime fiscal de la société « **Horizon Touristique** », de ses trois cadres et de l'architecte Suisse au titre des revenus de source tunisienne réalisés dans le cadre des contrats sus visés.

Deuxième partie : (8pts)

La société « **Joie de vivre** » a réalisé au titre de l'exercice 2011 un chiffre d'affaires s'élevant à 5.600.000 D et un bénéfice net de 820.000D. Ce bénéfice net a été déterminé compte tenu notamment des éléments suivants :

Au niveau des charges :

- une provision de 180.000 D constituée pour une éventuelle prise en charge des impôts dus en Tunisie par les résidents de Suisse signataires des contrats établis en 2010. *مخاطر جزئي طريقه بدل منقود*
- une perte exceptionnelle pour un montant de 250.000D, résultant de l'abandon d'une créance due par une agence de voyage tunisienne déclarée en faillite, sur la base d'un PV de carence établi par un huissier notaire. *detachable*
- une provision pour créances douteuses de 80.000D sur une entreprise en difficulté économique régie par la loi 1995-34 du 17 Avril 1995. L'action *à subroger pour de devis avec le 50%*

en justice n'a pas été entamée à la date de clôture de l'exercice 2011 du fait de la suspension des procédures de poursuite judiciaire à l'encontre de l'entreprise en question par le juge compétent.

- une moins-value pour un montant de 10.000D au titre des parts sociales détenues dans le capital d'une filiale qui a procédé en 2011 à la réduction de son capital social pour absorption des pertes accumulées depuis trois ans.

Au niveau des produits :

- une plus-value de cession des participations dans le capital d'une société résidente de Suisse pour un montant de 70 000D.
- des dividendes pour un montant de 120.000 D perçus au titre de sa participation dans le capital d'une société résidente de Suisse ; la décision de distribution a été prise dans le cadre de l'assemblée des actionnaires tenue le 20/12/2010.

Acte de Distribution -> fait générateur

La société distributrice des dividendes a prélevé une retenue à la source de 10% sur lesdits dividendes conformément à l'article 10 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition.

Etat de la source Suisse

- une plus-value de cession d'actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis de 15 000 dinars ; les actions cédées ont été acquise le 25 juin 2010.

Au cours du mois de juin 2011, la société « **Joie de vivre** » et 3 autres sociétés du même groupe ont décidé d'acquérir la totalité des actions d'une société résidente de Suisse spécialisée dans les actions publicitaires pour un montant total s'élevant à 1.200.000 D.

Au cours du mois d'octobre 2011, les acquéreurs de la société ont décidé de changer sa dénomination et son activité. La société est alors dénommée « **Tourisme 21** » et sa nouvelle activité consiste en l'organisation des foires destinées exclusivement à la commercialisation des produits touristiques tunisiens.

La participation de la société « **Joie de vivre** » qui s'élève à 20 % du capital de la société « **Tourisme 21** » a été libérée le 25/02/2012.

Monsieur Ali qui occupait le poste de directeur d'exploitation à la société « **Joie de vivre** » a été détaché auprès de la société « **Tourisme 21** ». Son salaire annuel s'élevant à 52 000 D continue à lui être versé par la société « **Joie de vivre** » puis refacturé majoré de 50% à la société « **Tourisme 21** ». La société « **Tourisme 21** » a opéré une retenue à la source au taux de 10% sur le montant brut remboursé à la société « **Joie de vivre** » au titre de cette opération de détachement.

Travail à faire :

1. Déterminez le bénéfice fiscal à déclarer par la société « **Joie de vivre** » au titre de 2011.
2. Déterminez le bénéfice imposable réalisé par la société « **Joie de vivre** » et l'IS du au titre de 2011 compte tenu des avantages fiscaux dont elle pourrait bénéficier au titre des opérations de réinvestissement réalisées au cours du même exercice et le sort des retenues à la source supportées en Suisse par la société en question.
3. Déterminez le régime fiscal applicable à monsieur Ali au titre de son détachement auprès de la société « **Tourisme 21** ».

Troisième Partie : (5pts)

La société « **Joie de vivre** » a présenté les contrats conclus avec la société suisse « **Horizon touristique** » et l'architecte d'intérieur résident de Suisse, visés dans la 1^{ère} partie ci-dessus indiquée, à la formalité de l'enregistrement en date du 16 mai 2012.

Après examen des deux contrats en question, un inspecteur des services financiers relevant du service fiscal dans la circonscription duquel se trouve le siège social de la société « **Joie de vivre** » a pris l'initiative de visiter le siège de la société « **Joie de vivre** » en date du 14 juin 2012. *voir p. 2 ordre service - ordre sp. ant.*

Après avoir présenté au directeur financier de la société « **Joie de vivre** » sa carte d'identité nationale, et une copie d'un ordre de service l'autorisant à effectuer avec l'un de ses collègues une visite dans les locaux des contribuables installés dans le secteur dont relève le siège de la société en question, l'inspecteur des services financiers a procédé à des constatations matérielles dans les documents comptables de la société « **Joie de vivre** ».

A cet effet, il lui a été possible de relever les observations suivantes :

- La société « **Joie de vivre** » n'a effectué aucune retenue à la source au titre des rémunérations servies à la société suisse « **Horizon touristique** », aux cadres détachés auprès d'elle par la société suisse et à l'architecte d'intérieur résident de Suisse. *Joie de vivre - chef de projet de ce projet*
- La société « **Joie de vivre** » a collecté une TVA au cours du mois de décembre 2008, au titre duquel la société se trouve en situation défaut, pour un montant de 120.000 D sans la reverser au trésor jusqu'à la date de l'intervention de l'inspecteur des services financiers.
- La société « **Joie de vivre** » a versé au cours de 2011 un montant de 60.000 D à l'une de ses filiales, une agence de voyage dénommée « **voyages en Tunisie** », spécialisée dans l'organisation des circuits au profit des touristes étrangers, la retenue à la source effectuée à ce titre au cours du mois de février 2012 n'a pas encore été reversée au trésor.

Selon le directeur financier de la société « **Joie de vivre** », qui occupe en même temps la fonction de gérant de la société « **Voyages en Tunisie** », la société en question n'a pas encore déposé sa déclaration d'existence du fait de l'absence d'un local et qu'elle est domiciliée jusqu'à la date d'intervention de l'inspecteur des services financiers auprès de la société « **Joie de vivre** ».

L'inspecteur des services financiers a rédigé et notifié au directeur financier de la société « **Joie de vivre** » le même jour les trois procès verbaux suivants :

- Un procès verbal retraçant les constatations matérielles qu'il vient de relever dans le cadre de la visite du siège social de la société « **Joie de vivre** ».
- Un procès verbal pour défaut de reversement de la TVA collectée par la société « **Joie de vivre** » au cours du mois de décembre 2008.
- Un procès verbal pour défaut de reversement de la retenue à la source effectuée par la société « **joie de vivre** » au titre des rémunérations servies à sa filiale « **Voyages en Tunisie** ».

Les trois procès verbaux contiennent les mentions obligatoires prévues par les articles 71 et 72 du CDPF y compris la signature du directeur financier de la société « **Joie de vivre** ».

Travail à faire :

Le directeur financier de la société « **Joie de vivre** » vous consulte pour lui donner votre avis sur les aspects suivants :

1. La régularité des procédures de contrôle suivies par l'inspecteur des services financiers vis à vis de la société « **Joie de vivre** ».
2. Les risques fiscaux auxquels pourraient être exposées la société « **Joie de vivre** » et sa filiale « **Voyages en Tunisie** ».

Bonne chance

Photocopie
ARCHI-SEVEN
Sidi Bou Said
Tél. . 23 190 860

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

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE

Session de septembre 2010

EPREUVE DE FISCALITE APPROFONDIE

Durée : 4 heures

BAREME

- 1^{ere} Partie : 16 points
- 2^{eme} Partie : 4 points

Photocopie
ARCHI-SEVEN
Sidi Bou Said
Tél. . 23 190 860

- Matériel et documents autorisés :**
- *Aucun document n'est autorisé.*
 - *L'utilisation de la calculatrice de poche à fonctionnement a. me, non programmable et non imprimante est autorisée.*

Les candidats sont invités à vérifier que ce document comporte 8 pages, page de garde comprise.

Photocopie
ARCHI-SEVEN
Sidi Bou Said
Tél. . 23 190 860

PREMIERE PARTIE

« Tunisia Hôtel Dream » (THD) est une société à responsabilité limitée (SARL) au capital de DT : 1.000.000,000, détenu à hauteur de 90% par son gérant Monsieur « Mahmoud Tej », et qui exploite :

- Une unité hôtelière située au centre ville de Tunis et comprenant une cinquantaine de chambres, un restaurant intégré et leurs dépendances ;
- Un centre d'animation touristique (CAT) adjacent à l'hôtel avec une grande terrasse sur l'avenue principale.

Au titre de l'exercice 2009, la société « THD » a réalisé un chiffre d'affaires hors TVA de DT : 5.400.000,000 et un bénéfice avant impôt de DT : 748.053,750.

Au début du mois de juillet 2009 Monsieur « Mahmoud Tej », ayant dépassé l'âge de la retraite et souhaitant réduire ses activités, a décidé de se retirer de la gérance et de céder à son neveu, Monsieur « Fadhel », le centre d'animation touristique « CAT » qui constitue une unité économique indépendante et autonome et qui est créé le 1^{er} janvier 2006 dans le cadre d'un investissement d'extension.

Monsieur « Fadhel » a décidé de reprendre l'unité cédée par la société « THD » dans le cadre d'une société à responsabilité limitée (SARL) qu'il a créée avec son épouse et une SICAR.

I-

Les éléments d'actifs et de passifs identifiés de l'unité touristique « CAT » et qui ont été cédés, à la date du 1^{er} juillet 2009, dans le cadre de cette opération de transmission, se détaillent comme suit :

- Construction (sur sol d'autrui : terrain concédé)	350.000,000
- Matériel d'exploitation	111.868,000
- Mobilier, ameublement et décoration	132.115,000
- Petit Matériel d'exploitation	26.843,000
- Véhicule utilitaire	51.900,000
- Stocks de produits consommables	24.000,000
- Créances sur le personnel et les clients	8.366,250
Total	<u>705.092,250</u>
- Fournisseurs et autres dettes	(55.092,250)

Les montants ci avant indiqués correspondent aux valeurs nettes comptables qui ont été retenues comme prix de cession / transmission, parce qu'ils correspondent également aux justes valeurs des biens en question, à l'exception des constructions dont la valeur nette comptable s'élève à DT : 200.000,000.

Il convient également de préciser que le poste « véhicule utilitaire » enregistre la valeur d'origine d'un matériel de transport acquis au début de l'année 2009 par un contrat de leasing, mais qui n'a été mis en service qu'en juillet 2009. Les intérêts de ce crédit leasing payables semestriellement d'avance ont été constatés au titre de l'année 2009 parmi les charges financières pour respectivement DT : 2.335,500 (1^{er} semestre) et DT : 1.946,250 (2^{ème} semestre).

En règlement de cette cession de l'unité « CAT » Monsieur « Fadhel » a remis un chèque de DT : 500.000,000 le jour de la signature de l'acte (correspondant au capital de la SARL sous forme d'apports en numéraires des associés), ainsi qu'une traite échéant le 30 novembre 2009, d'un montant de DT : 350.000,000.

Le différentiel entre le prix de cession et la valeur comptable des actifs nets cédés, comprend aussi bien la plus-value sur les constructions que le « good will » créé par la société. Ce différentiel a été constaté parmi les gains ordinaires et fait partie intégrante du bénéfice de l'exercice 2009, tel que mentionné ci haut.

Ce bénéfice a été déterminé, compte tenu des informations et données suivantes :

- 1- « THD » a constaté une perte de DT : 14.000,000 correspondant à une créance abandonnée au profit d'une entreprise individuelle « ABC » dans le cadre du règlement judiciaire prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995, et en vertu d'un jugement rendu à cet effet. → *à régler par*
- 2- La société « THD » a fait l'objet au courant du premier semestre 2009 d'une vérification fiscale préliminaire qui a donné lieu à un redressement fiscal réclamant à la société un complément de TVA pour la facturation à un taux non approprié sur la location d'une boutique dans l'enceinte de l'hôtel, pour DT : 4.750,000, en plus d'un montant de DT : 2.000,000 à titre de pénalités. « THD » a accepté ce redressement, et a payé l'intégralité de ce montant en le constatant parmi les pertes ordinaires. *non déduit*
- 3- Les paiements effectués au profit des prestataires étrangers et devant donner lieu à des retenues d'impôts directs se détaillent comme suit :
 - Un montant de DT : 30.000,000 au titre de la concession d'enseigne perçue par une chaîne de renommée internationale, ayant son siège de direction effective en Espagne. Il a été convenu que la retenue d'impôt exigible

devrait être supportée par la société « THD ». Elle a été constatée parmi ses charges pour un montant de DT : 3.000,000 (taux conventionnel).

- Aucune retenue d'impôt n'a été opérée sur le montant de DT : 15.000,000, qui représente les intérêts versés à une banque établie en Espagne. Sachant que la convention de prêt a prévu une clause de prise en charge de l'impôt.
- 4- Le compte « Pertes ordinaires » enregistre une perte sur cession de 1000 actions SICAV qui ont été acquises en mars 2009 pour DT : 105.000,000 et cédées à la fin du mois de juillet pour DT : 101.500,000. Les dividendes encaissés un mois avant la cession ont été de DT : 3.000,000. → *de déduire*
- 5- Le compte « charges financières » a enregistré les intérêts servis à Monsieur « Mahmoud Tej » en rémunération d'une avance qu'il avait consentie à la société « THD » et qui s'élève (l'avance) à DT : 540.000,000. Les intérêts ont été décomptés au taux de 10% (l'an) pour une période de 6 mois. *(m ou période mensuel l'encours de 540.000)*
- 6- Un ensemble de mobilier acquis début janvier 2009, pour une valeur de DT : 120.000,000 dans le cadre de la rénovation de certaines chambres de l'hôtel, a été financé par un contrat de leasing d'une durée de 3 ans. La société « THD » a correctement comptabilisé les remboursements de l'exercice et les charges financières dans leurs comptes appropriés et a constaté un amortissement de ces immobilisations calculé sur la base d'un taux de 20%. La société « THD » souhaiterait profiter du gain d'impôt que lui ouvre ce mode de financement.

Travail à faire :

- 1- Préciser les conditions et les formalités à accomplir afin de pouvoir bénéficier du régime de faveur relatif à la transmission de la branche d'activité « Centre d'animation touristique ».
- 2 - Déterminer le résultat fiscal dégagé par la société « THD » au titre de l'exercice 2009 en procédant aux corrections nécessaires.
- 3 - En dehors des créances, tous les actifs cédés de l'unité « Centre d'animation touristique » ont donné lieu à une déduction de la TVA au moment de leur acquisition.

➤ Préciser le sort de la TVA déduite en supposant que tous les biens en question aient été acquis le premier janvier 2006 (date de réalisation de l'investissement d'extension).

➤ Indiquer, le cas échéant, les conditions permettant de bénéficier de la dispense de la régularisation.

4- Calculer l'impôt sur le revenu dû par Monsieur « Mahmoud Tej » au titre de l'année 2009, sachant qu'il a encaissé durant cette année les montants suivants :

- DT : 50.000,000 au titre de loyer d'une villa non meublée à usage d'habitation (non soumis à la retenue à la source). Monsieur Tej, ne tient pas de comptabilité pour ce revenu foncier et la seule charge justifiée étant la taxe sur les immeubles bâtis, payée pour un montant de DT : 2.000,000.

- DT : 25.000,000 représentant le prix de cession des parts sociales souscrites en 2005 pour un montant de DT : 11.000,000.

- DT : 20.000,000 représentant, des dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger et n'ont supporté dans les pays d'origine aucune imposition.

- DT : 10.000,000 au titre des jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis.

Par ailleurs, durant la même année 2009, Monsieur « Mahmoud Tej » a :

- Ouvert auprès d'un intermédiaire en bourse un Compte-Epargne-Action (CEA) pour un montant total de DT : 30.000,000.

- payé à la caisse de sécurité sociale la somme de DT : 3.000,000 au titre de sa cotisation au régime légal de la sécurité sociale.

Mr « Tej » est veuf et ayant à sa charge :

- un premier enfant âgé de 30 ans qui porte un handicap psychomoteur.

- un deuxième enfant âgé de 24 ans qui est étudiant non boursier

- un troisième enfant âgé de 19 ans, étudiant boursier dans une grande école.

- Sa mère et sa sœur qui ne disposent d'aucun revenu.

II -

Pour la reprise de l'unité « Centre d'animation touristique » Monsieur « Fadhel » a constitué une SARL : « CAT 2000 » au capital de DT : 500.000,000, tout en sollicitant, au nom de la société à créer, un crédit bancaire à moyen terme de DT : 350.000,000. Le capital social de la SARL (CAT 2000) est réparti comme suit :

- Monsieur Fadhel	380.000,000
- Madame X épouse Fadhel	20.000,000
- Lolita SICAR	100.000,000

Monsieur « Fadhel » occupait le poste de directeur général adjoint d'une société spécialisée dans l'ingénierie informatique et des services connexes (S3I), avant de décider en 2009, de quitter cette société et de reprendre le centre d'animation touristique appartenant à la « THD ».

Son employeur lui a offert en 2003 une option de souscription au capital de la société S3I à exercer dans le cadre d'une augmentation du capital devant intervenir en 2005, date à laquelle la valeur de l'action (non cotée en bourse) s'élève à DT : 150,000. Monsieur « Fadhel », qui ne détenait aucune action dans le capital de la S3I, souscrit à 1000 actions offertes par l'option en bénéficiant d'un rabais de 20% sur la valeur réelle de l'action à la date de l'offre de l'option qui est de DT : 100,000.

Pour financer sa participation au capital de la SARL, monsieur « Fadhel » a eu recours :

- Au produit de la cession des actions souscrites en 2005 au capital de la S3I s'élevant à 180.000,000.
- Au revenu salarial du premier semestre 2009 servi par la société S3I d'un montant net des cotisations sociales de DT : 120.000,000 incluant une indemnité de départ volontaire de DT : 70.000,000.
- A un crédit personnel de DT : 80.000,000, pour boucler le financement de la participation.

En 2009, Monsieur Fadhel, n'a réalisé aucun revenu en plus de ceux indiqués ci-haut et ayant servi au financement de la participation.

Travail à faire :

- 1 - Déterminer les droits et impôts dus au titre de la constitution de la SARL « CAT 2000 » et au titre de l'acquisition du Centre d'Animation Touristique auprès de la « THD ».
- 2 - Préciser les avantages fiscaux auxquels pourrait prétendre la société « CAT 2000 » et rappeler les conditions qu'elle devrait remplir pour en bénéficier.
- 3- Calculer le revenu global de monsieur « Fadhel » soumis à l'IRPP au titre de 2009, compte tenu du dégrèvement fiscal auquel il peut prétendre à travers sa participation au capital de la société « CAT 2000 ».

4- Indiquer les conditions et les conséquences fiscales de la participation de la SICAR au capital de la SARL « CAT 2000 », et de la cession ultérieure des parts sociales au profit du promoteur.

5 – Préciser le régime fiscal de faveur de l'option de souscription offerte à Monsieur « Fadhel » ainsi que les conséquences fiscales de la cession des actions intervenue en 2009, aussi bien pour monsieur « Fadhel » que pour la société « S3I ».

6 – Sachant que le bénéfice soumis à l'IS après déduction des provisions de la société « S3I » s'élève au titre de l'année de la levée de l'option à DT : 480.000,000, déterminer le montant de la moins value résultant de ladite levée et admise en déduction des bénéfices soumis à l'IS.

DEUXIEME PARTIE

Le 10 mai 2010 le centre régional de contrôle des impôts, a notifié aux trois clients exclusifs de la « ABC » des demandes écrites en application de l'article 16 du code des droits et de procédures fiscaux, les invitant à fournir un état détaillé de leurs achats de biens et services auprès de la société « ABC » *demandes d'infos de souscription*

Le 17 juin 2010, le centre régional de contrôle des impôts reçoit par écrit auprès des clients de la société « ABC » des états détaillés comportant les montants hors taxes, la TVA facturée et les montants TTC relatifs aux achats en question.

Le 27 juillet 2010, le centre régional de contrôle des impôts, notifie à la société « ABC » les résultats de la vérification préliminaire au titre de l'exercice 2009 par l'intermédiaire d'un officier des services financiers sur la base d'un procès verbal établi conformément aux dispositions du code des procédures civiles et commerciales. *non demandé par les clients*

Les rappels d'impôts notifiés à la société « ABC » s'élèvent à DT : 119.510,000 et les résultats de la vérification ont été motivés par ce qui suit :

- Défaut de reversement de la TVA collectée au titre des ventes et des prestations de services facturées à la société DFL, société du même groupe que la société « ABC ». → *penalités TVA reversement*
- Défaut d'application de la retenue à la source au titre des loyers servis à une société du groupe et des intérêts de prêts servis à une société établie en Espagne dans le cadre d'un contrat de crédit fournisseur. → *formule souscription*

- Défaut de reversement de la retenue à la source effectuée au titre des paiements supérieurs ou égaux à DT : 5.000,000 (informations relevées à partir de la déclaration de l'employeur déposée par la société au titre de 2009).

Le 12 août 2010 la société « ABC » reçoit du centre régional de contrôle des impôts, la notification d'un avis de vérification approfondie de sa situation fiscale en matière d'IS, de la TVA, de la TCL, de la retenue à la source, de la TEP et du FOPROLOS au titre de la période allant du premier janvier 2006 au 31 décembre 2009, notifié par un agent assermenté relevant du service fiscal compétent, par un procès verbal établi conformément aux dispositions du code des procédures civiles et commerciales. La date de commencement de la vérification est fixée pour le 8 septembre 2010. *(date de commencement peris sur site)*

La société « ABC » envisage de ne pas présenter ses documents comptables aux agents vérificateurs à la date de commencement de la vérification en invoquant comme motif un retard d'examen des comptes par le commissaire aux comptes de la société. → *M'et pas un motif de commencement*

Travail à faire :

Le gérant de la société « ABC » vous consulte pour lui fournir les réponses appropriées aux questions suivantes :

- 1- Quels sont les modalités d'opposition aux résultats de la vérification préliminaire notifiés le 27 juillet 2010 et les arguments pouvant être invoqués à cet effet ?
- 2- En cas de désaccord entre l'administration fiscale et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, quels sont les moyens dont dispose l'administration et de quels recours dispose alors la société ?
- 3- Enumérer les infractions fiscales pénales commises par la société « ABC » en matière de TVA et de retenue à la source.
- 4- Quelles sont les conséquences de la non présentation des documents comptables de la société au service fiscal compétent à la date du commencement effectif de la vérification approfondie.

CERTIFICAT D'ETUDES SUPERIEURES
DE REVISION COMPTABLE

Session de septembre 2010

EPREUVE DE FISCALITE APPROFONDIE

CORRIGE INDICATIF

Tel : 23 197 916 - 22 504 326

Photocopie Campus Manouba
ISCAL

Photocopie
ARCHI-SEVEN
Sidi Bou Saïd
Tel : 23 190 860

PREMIERE PARTIE **16 Points**

I - **10 points**

1 - Préciser les conditions et les formalités à accomplir pour bénéficier du régime de faveur de la transmission de la branche d'activité « Centre d'Animation Touristique »

Le régime de faveur de la transmission d'entreprise est institué par les articles 12 à 20 de la loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007, complétée par les dispositions de l'article 16 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009.

Le régime de faveur est, pour le cas d'espèces applicable, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- 1- Le propriétaire cédant (ou le gérant de la société cédante) doit avoir atteint l'âge de la retraite ;
- 2- La branche d'activité cédée doit constituer une unité économique indépendante et autonome ;
- 3- La poursuite de l'exploitation de l'unité objet de la cession pour une période de trois années au moins à compter de l'année suivant celle du bénéfice de l'avantage ;
- 4- L'entreprise cédée (ou procédant à la cession d'une branche d'activité) doit avoir déposé la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS et est entrée effectivement en activité à la date de la transmission.
- 5- Les biens cédés doivent figurer au bilan de l'entreprise à la date de la cession (Selon la doctrine administrative cette condition est considérée remplie pour le cas du fonds de commerce constituée).

Les formalités :

Les formalités exigées pour le bénéfice du régime de faveur sont les suivantes :

- 1- Indiquer au niveau de l'acte de transmission l'engagement du cessionnaire de poursuivre l'exploitation durant une période de trois ans au moins.
- 2- Produire à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction un état des actifs cédés indiquant la valeur comptable nette des actifs, la valeur de cession et la plus ou moins value enregistrée.
- 3- Annexer à l'acte de transmission les documents suivants :
 - ✓ Une copie de la carte d'identification fiscale avec une date antérieure à celle de la transmission.
 - ✓ Une pièce prouvant que l'entreprise est effectivement entrée en exploitation.

2 - Déterminer le résultat fiscal de la société « THD » au titre de l'exercice 2009

◆ Détermination de la plus-value totale déductible de l'assiette imposable et résultant de la cession du Centre d'Animation Touristique (CAT) :

✓ Actif total cédé à la valeur comptable	
705.092,250 - (350.000,000 - 200.000,000)	555.092,250
✓ Passifs pris en charge	(55.092,250)
	<hr/>
↳ ACTIF NET CEDE	500.000,000
↳ PRIX DE CESSION	850.000,000
↳ PLUS-VALUE DE CESSION	<u>350.000,000</u>

Plus-value sur cession des constructions : $(350.000,000 - 200.000,000) = 150.000,000$

Différence entre le prix total de cession (850.000) et la juste valeur des éléments cédés (650.000) : soit un « good will » de 200.000,000

- Désignation des biens objet de la cession
- Date d'acquisition
- Prix d'acquisition hors TVA
- Taux et montants de la TVA déduite

✓ Au niveau de la SARL « CAT 2000 »

La SARL « CAT 2000 » doit être assujettie à la TVA (ce qui est le cas) et les biens acquis doivent être nécessaires à son activité.

4- Calcul de l'impôt sur le revenu dû par Mr « Tej » au titre de 2009.

- **Revenu foncier /** [REDACTED]

Loyer villa à usage d'habitation :

$(50.000,000 \times 70\%) - 2.000,000 =$ 33.000,000 [REDACTED]

- **Revenus des valeurs mobilières :**

▶ Distribution occulte (intérêts excédentaires sur compte courant associés)

7.000,000 [REDACTED]

▶ Jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis : imposables à l'IR dans la catégorie « Revenus de valeurs mobilières » sur leur montant brut. Montant net : $10.000,000 = MB - 20\% MB$

Montant Brut = $10.000 / 0,80 =$ 12.500,000 [REDACTED]

- **Revenus des capitaux mobiliers :**

▶ Intérêts servis par la société « THD » en rémunération

du compte courant (dans la limite de ce qui est déductible) 20.000,000 [REDACTED]

Autres revenus

- Dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger

Ces dividendes n'ont supporté dans les pays d'origine aucune

imposition, ils sont imposables en Tunisie dans la catégorie

« Autres revenus » ; 20.000,000 [REDACTED]

Revenu global brut = 92.500,000

Photocopie
 ARCHI-SEVEN
 Sidi Bou Said
 Tél. . 23 190 860

↳ *Déduction des charges communes*

✓ Charges de famille : Chef de famille :	150,000	}	125
✓ Enfants à charges :			
↳ 1 ^{er} enfant handicapé :	1.000,000		
↳ 2 ^{ème} enfant : Etudiant non boursier moins de 25 ans ;	600,000		
↳ 3 ^{ème} enfant : Etudiant boursier moins de 20 ans :	75,000		
✓ Mère à charge :	150,000		
✓ Sœur à charge :	-		
- Cotisation au régime légal de la sécurité sociale ;	3.000,000		
	<hr/>		
Total des charges communes :	<u>4.975,000</u>		

Revenu global net = 92.500,000 – 4.975,000 = 87.525,000

IR avant réinvestis. : (13.025,000 + 37.525,000 x 35%) = 26.158,750

- Réinvestissement des revenus dans un CEA

Montant réinvesti : 30.000,000 ► Plafond déductible : 20.000,000

Revenu global net après réinvestissement

87.525,000 – 20.000,000 = 67.525,000

IR après réinvestis. : (13.025,000 + 17.525,000 x 35%) = 19.158,750

IR après réinvestissement = 19.158,750 > Minimum d'IR

avant réinvestissement : 60% x 26.158,750 = 15.695,250

Donc IR dû = 19.158,750

◆ Par ailleurs, Monsieur Tej a réalisé un revenu provenant de la plus-value sur cession des parts sociales, au sens de l'article 31 bis du code de l'IRPP et de l'IS. Ce revenu est soumis à un impôt libératoire d'IR au taux de 10%, conformément aux dispositions de l'article 44 du code. Cet impôt serait de :

La plus-value est égale à : 25.000,000 – 11.000,000 = 14.000,000

La plus-value imposable : 14.000,000 – 10.000,000 = 4.000,000

L'IR sur la plus-value : 4.000,000 x 10% = 400,000

II – 6 points

1 – Déterminer les droits et impôts dus au titre de la constitution de la SARL « CAT 2000 » et au titre de l'acquisition de l'unité « Centre d'animation touristique » auprès de la « THD ».

1.1 – Au titre de la constitution

- ✓ Droit fixe d'enregistrement des statuts : 100 DT
- ✓ Droit fixe de 15 DT par page pour chaque copie de document supplémentaire facultativement présentée à la formalité de l'enregistrement

1.2 – Au titre de l'acquisition de l'unité

Il s'agit d'une acquisition d'un Centre d'Animation touristique pour un prix global de 850.000,000 comprenant :

- un ensemble de biens corporels, marchandises et créances grevé de passifs d'une valeur nette de 650.000,000
- Un fonds de commerce estimé à 200.000,000.

L'acte de cession de l'ensemble des biens composant cette unité est soumis, en application des dispositions de l'article 17 de la loi n° 2006-85 portant loi de finances pour l'année 2007, à l'enregistrement au droit fixe de 100 DT.

2 – Les avantages fiscaux auxquels pourrait prétendre la société « CAT 2000 » et les conditions qu'elle devrait remplir pour en bénéficier

La société « CAT 2000 », ayant comme objet une activité touristique, est éligible aux incitations communes du code d'incitation aux investissements. Pour en bénéficier, elle doit remplir les conditions suivantes :

- il faut qu'il s'agisse d'un investissement de création : L'acquisition d'entreprise pour attente de son propriétaire de l'âge de la retraite est assimilée par l'article 46 de la loi n° 2007-69, relative à l'initiative économique, comme une opération de création.

- La réalisation d'un schéma de financement comportant un taux minimum de fonds propre égal à 30% du coût de l'investissement (pour les projets touristiques) :

$$FP : 500.000,000 > 30\% \times 850.000$$

- L'obtention d'une autorisation préalable auprès de services concernés par l'activité (l'office du tourisme)

3 – Revenu global de Monsieur « Fadhel » soumis à l'IRPP au titre de 2009 et donnant lieu au dégrèvement fiscal. ■■■

Ce revenu est constitué exclusivement du revenu salarial perçu de l'employeur la société « S3I » y compris l'indemnité de départ volontaire, soit un revenu global de 120.000,000.

La souscription par Mr « Fadhel » au capital de la société « CAT 2000 » lui donne droit au bénéfice d'un dégrèvement fiscal dans la limite de 35% de ses revenus imposables, prévu par l'article 7§ 1 du code d'incitation aux investissements.

↪ Revenu global	120.000,000
- Déductions frais professionnels	(12.000,000)
	<hr/>
	108.000,000
Dégrèvement de 35%	(37.800,000)
	<hr/>
Revenu global après dégrèvement	70.200,000

4 - Conditions et conséquences fiscales de la participation de la SICAR au capital de la société « CAT 2000 » et de la cession ultérieure des parts au promoteur. ■■■

Conditions : ■■■

- a- Le champ d'intervention tel que défini par la loi n°2008-78 du 22 décembre 2008 doit couvrir la participation de la SICAR dans la SARL « CAT 2000 »
 - b- La convention conclue entre la SICAR et le promoteur ne doit pas stipuler des garanties hors projets ou des rémunérations fixes.
- ↪ La participation de la SICAR au capital de la SARL « CAT 2000 » ne remet pas en cause les conditions d'emploi des fonds mis à sa disposition selon le seuil fixé par l'article 21 de la loi n° 88-92 tel que modifié par l'article 1^{er} de la loi n° 2008-78 du 22 décembre 2008.
- Ce seuil qui est de 65% s'applique au capital libéré de la SICAR et aux montants mis à sa disposition sous forme de fonds de capital risque.
- ↪ La participation de la SICAR au capital de la SARL « CAT 2000 » donne droit à un dégrèvement de 35% au titre de réinvestissement financier.
- ↪ La cession ultérieure des parts sociales au promoteur : si elle dégage une plus-value celle-ci sera exonérée d'IS au niveau de la SICAR. ■■■

5 – Préciser le régime fiscal de faveur régissant l'option de souscription offerte à Monsieur « Fadhel » et les conséquences fiscales de la cession des actions intervenue en 2009.

5.1 – Régime fiscale de l'option de souscription

Le régime de faveur de l'option de souscription est prévu par les articles 45, 46 et 47 de la loi de finances pour l'année 2000. Ce régime :

- ↳ Couvre les sociétés exerçant exclusivement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes et qui sont soit des SA, soit des SCA soit des SARL, soumises à l'IS
- ↳ Offre l'avantage auxdites sociétés de déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'IS au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu.
- ↳ Confère un droit personnel sous forme d'une option de participation au capital social pour la souscription à des actions ou parts sociales nouvellement émises ou pour l'acquisition des actions ou parts sociales anciennes.
- ↳ Offre l'avantage de l'exonération de la plus-value résultant de la levée de l'option de l'IR (elle n'est donc pas soumise à la retenue à la source) entre les mains de monsieur Tej neveu.

Cette plus-value est également exonérée de la TFP et de la contribution FOTPROLOS.

5.2 – Conséquences fiscales de la cession des actions

La cession des actions en 2009 a généré une plus-value de :

$$180.000,000 - [(100.000,000 - 20.000,000)] = 100.000,000.$$

✓ Pour monsieur Tej neveu : cette plus-value est imposable comme suit :

$$(100.000,000 - 10.000,000) \times 10\% = 9.000,000$$

✓ Pour la société « S3I » : la cession est sans effet et n'entraîne aucune déchéance des avantages consentis puisqu'elle intervient après l'expiration de la troisième année qui suit l'année durant laquelle l'option est levée.

6 – Montant de la moins-value admise en déduction des bénéfices soumis à l'IS de la société « S3I ».

La moins-value enregistrée par la « S3I » est égale à 20.000×1.000 actions soit 20.000,000. Cette moins-value est admise en déduction pour son montant total parce qu'il se trouve inférieur aux limites suivantes ;

✓ 25% de la valeur de l'action objet de l'option $100 \times 25\% \times 1.000 = 25.000,000$

✓ 5% du bénéfice soumis à l'IS soit $480.000.000 \times 5\% = 24.000,000$

DEUXIEME PARTIE 4 Points

1- Les modalités d'opposition aux résultats de la vérification préliminaire notifiés le 27 juillet 2010 et les arguments pouvant être invoqués à cet effet : XXXXXXXXXX

a- Les modalités d'opposition aux résultats de la vérification : XXXXXX

En application des dispositions de l'article 44 du code des droits et procédures fiscaux, le contribuable doit répondre par écrit à la notification des résultats de la vérification dans un délai ne dépassant pas 30 jours à compter de la date de la notification.

La réponse du contribuable doit contenir ses observations, oppositions et réserves vis à vis des résultats de la vérification.

L'administration fiscale a l'obligation de répondre par écrit et de manière motivée à la réponse du contribuable aux résultats de la vérification fiscale intervenant dans le délai de 30 jours à compter de la date de la notification.

Le contribuable doit répondre par écrit à la réponse de l'administration fiscale dans un délai de 15 jours à compter de la date de sa notification.

L'accord du contribuable sur tout ou partie des résultats de la vérification fiscale est matérialisé par la souscription des déclarations rectificatives et d'une reconnaissance de dette.

b- Les arguments pouvant être invoqués au niveau de l'opposition du contribuable : XXXXXX

Conformément aux dispositions de l'article 37 du code des droits et procédures fiscaux tel que modifié par l'article 48 de la loi des finances pour l'année 2010, la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous documents et renseignements dont dispose l'administration.

L'expression « documents et renseignements dont dispose l'administration » couvre notamment :

- Les renseignements contenus dans les **déclarations et documents déposés par les tiers** conformément à la législation fiscale dont notamment ceux contenus dans la **déclaration d'employeur** prévue par l'article 55 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.
- Les renseignements contenus dans les actes, écrits et déclarations présentés à la formalité de l'enregistrement,
- Les renseignements obtenus par l'administration fiscale **dans le cadre du droit de communication** prévu par l'article 16 du code des droits et procédures fiscaux à condition que ces renseignements soient **demandés dans un cadre général et sans viser une ou plusieurs personnes nommément désignées.**

Les nouvelles dispositions introduites par l'article 48 de la loi des finances pour l'année 2010 ont mis à la charge de l'administration fiscale l'obligation de demander par écrit et avant la notification des résultats de la vérification préliminaire, les renseignements, éclaircissements ou justifications relatifs à l'opération de vérification.

Cette demande peut concerner notamment :

- la confirmation ou l'infirmité des renseignements dont dispose l'administration fiscale et touchant la situation fiscale du contribuable tels que la réalisation d'un chiffre d'affaires non déclaré,
- des justifications relatives aux charges ou dégrèvements fiscaux déduits de l'assiette de l'impôt,
- des justifications relatives à la satisfaction des conditions légales requises pour bénéficier d'un régime fiscal particulier.

La demande de renseignements, éclaircissements ou justifications est notifiée, conformément aux dispositions de l'article 10 du code des droits et procédures fiscaux, c'est à dire au moyen des agents de l'administration fiscale, des

huissiers notaires, des officiers des services financiers ou par lettre recommandée avec accusé de réception, ainsi qu'aux dispositions du code de procédure civile et commerciale.

Le contribuable dispose d'un délai de **10 jours** de la date de la notification de la demande pour y répondre par écrit, à l'expiration de ce délai, l'administration fiscale peut procéder à ce qu'elle juge nécessaire de faire soit par la clôture du dossier de la vérification ou par la notification des résultats de la vérification au contribuable.

La demande préalable de renseignements, éclaircissements ou justifications doit être donc obligatoirement notifiée avant la notification des résultats de la vérification préliminaire.

La vérification préliminaire dont les résultats ont été notifiés à la société « ABC » par le centre régional de contrôle des impôts Tunis 3 le 27 juillet 2010 est donc entachée de deux anomalies essentielles :

- **Le défaut de notification la société « ABC » d'une demande préalable de renseignements, éclaircissements ou justifications avant la notification des résultats de la vérification préliminaire.**
- **L'utilisation de renseignements précis collectés dans le cadre du droit de communication auprès des trois clients exclusifs de la société « ABC » dans le cadre d'une demande écrite visant spécialement la société en question pour établir le montant de la TVA collectée et non reversée au trésor.**

2 - En cas de désaccord entre l'administration fiscale et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, quels sont les moyens dont dispose l'administration et de quels recours dispose alors la société ?

Le désaccord entre l'administration et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, après achèvement de toute la procédure d'échange de réponses écrites, conduit à l'établissement d'un arrêté de taxation d'office, conformément aux dispositions de l'article 47 du CDPF.

La société dispose d'un droit de recours contre les services de l'administration fiscale qui est porté devant le tribunal de première 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 soixante jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office.

La société dispose également du droit de suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office, et ce, par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant.

3- Les infractions fiscales pénales commises la société « ABC » en matière de TVA et de retenue à la source :

La société « ABC » a commis les deux infractions fiscales pénales suivantes :

- Le défaut de reversement de la TVA collectée dans un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité.
- Le défaut de reversement de la retenue à la source effectuée des paiements supérieurs ou égaux à 5000 dinars dans un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité.

Ces deux infractions sont prévues par l'article 92 du code des droits et procédures fiscaux et donnent lieu à l'application à la même sanction fiscale pénale à savoir :

Une sanction financière variant entre 1.000 et 50.000 dinars et une peine d'emprisonnement variant entre 16 jours et 3 ans.

Photocopie Campus Manouba
ISCAE

Tél : 23 197 916 - 22 524 326

4- Les conséquences de la non présentation des documents comptables de la société au service fiscal compétent à la date du commencement effectif de la vérification approfondie :

La comptabilité exigée conformément à la législation fiscale en vigueur n'est pas admise, en cas de défaut de sa présentation aux services de l'administration fiscale dans un délai de 30 jours, à compter de la date de la notification au contribuable d'une mise en demeure et l'établissement d'un procès verbal pour défaut de présentation de la comptabilité.

Cette disposition n'est pas applicable dans les cas où la comptabilité est déposée auprès des tribunaux, du ministère public, des organismes de contrôle publics, des experts chargés conformément à la loi ou en cas d'un autre empêchement légal ainsi que pour les cas de force majeure.

Dans le cas d'espèce, le retard d'examen des comptes par le commissaire aux comptes de la société ne constitue pas un motif valable pour la société « ABC » pour s'abstenir de présenter ses documents comptables aux agents vérificateurs à la date de commencement de la vérification.

Le défaut de présentation des documents comptables de la société « ABC » aux agents vérificateurs dans un délai de 30 jours, à compter de la date de la notification à la société « ABC », d'une mise en demeure et l'établissement d'un procès verbal pour défaut de présentation de la comptabilité entraîne les conséquences suivantes :

- La comptabilité de la société « ABC » n'est plus opposable à l'administration fiscale ni dans la phase du contrôle fiscal ni dans la phase contentieuse.
- Les bases d'imposition seront reconstituées dans ce cas sur la base des renseignements, des documents et des présomptions de fait ou de droit.
- La durée de la vérification approfondie serait d'une année au lieu de six mois.
- La remise en cause du droit à déduction de la TVA car l'article 9 du code de la TVA conditionne ce droit notamment par la tenue d'une comptabilité

conforme au système comptable des entreprises ou le cas échéant d'un livre spécial coté et paraphé par le service fiscal du lieu d'imposition.

➤ La remise en cause des dégrèvements fiscaux dont la déduction est conditionnée par la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises

Photocopie Campus Manouba
ISCAE

Tel : 23 197 916 - 22 524 326

