

RÉPUBLIQUE TUNISIENNE  
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR  
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE REVISION COMPTABLE

SESSION DE DECEMBRE 2017

**EPREUVE DE FISCALITÉ**

Durée : 4 heures

<i>Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties indépendantes :</i>		
<i>Première partie :</i>	<i>8 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>4 points</i>	<i>Page 5</i>
<i>Troisième partie :</i>	<i>8 points</i>	<i>Page 7</i>

**Notes :**

- 1. Aucun document n'est autorisé.*
- 2. Matériel autorisé : une calculatrice de poche à fonctionnement autonome, sans imprimante et sans aucun moyen de transmission, à l'exclusion de tout autre élément matériel.*
- 3. Le sujet comporte 10 pages (y compris la page de garde), et en annexe figure le texte de la convention de non double imposition Tuniso-Italienne.*
- 4. Il vous est demandé de vérifier que le sujet est complet dès sa mise à votre disposition.*
- 5. Il n'existe pas de convention de non double imposition avec la Russie.*

## Première partie

La société «*MODA Plus*» est une Holding soumise au régime du droit commun et aux dispositions de l'article 463 du code des sociétés commerciales. Son objet social est principalement la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières. La liste des sociétés ainsi que les liens de participation existant entre elles se présentent comme suit :

Société	Pourcentage de contrôle de la société « <i>MODA Plus</i> »	État de résidence	Activité
« <i>MODA Plus</i> »	-	Tunisie	Holding
« <i>Commerce MODERNE</i> »	75%	Tunisie	Commerce de vêtements prêt-à-porter
« <i>INFODENT</i> »	49,99%	Italie	Gestion de base de données et autres services connexes
« <i>Khoroshiy</i> »	49%	Russie	Etudes et assistance technique

I- Un avis de vérification approfondie de la situation fiscale a été notifié à la société «*Commerce MODERNE*» le 31 octobre 2016 émanant de l'Unité de Contrôle National et des Enquêtes Fiscales portant sur les exercices 2013, 2014 et 2015 au titre de l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, la retenue à la source, la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel (TCL), la taxe de formation professionnelle et la contribution au fonds de promotion des logements pour les salariés. Ledit avis comporte toutes les mentions obligatoires prévues par le code des droits et procédures fiscaux, dont notamment, la date du commencement de la vérification pour le 16 novembre 2016 ainsi que le nom de l'agent vérificateur chargé de l'opération de vérification fiscale.

L'agent vérificateur relève, au cours de la vérification, des discordances importantes entre le chiffre d'affaires déclaré en matière d'impôt sur les sociétés et celui déterminé selon la méthode basée sur les encaissements, pour un montant de 363.600 dinars au titre de l'exercice 2013. En vue de demander des précisions sur sa situation fiscale, une demande de renseignements, éclaircissements et justifications a été notifiée à la société «*Commerce MODERNE*» en date du 1<sup>er</sup> décembre 2016 portant sur ces écarts et appelle à leurs justifications.

En date du 26 décembre 2016, les services de l'Unité de Contrôle National et des Enquêtes Fiscales reçoivent une réponse motivée de la part du contribuable au sujet de la demande de renseignements, éclaircissements et justifications appuyée par les éléments de preuves suivants :

- L'agent vérificateur n'a pas pris en considération l'encaissement d'un emprunt contracté au cours de l'exercice 2013 auprès d'une banque pour un montant de 300.000 dinars. La société a présenté une copie du contrat de prêt ainsi que l'échéancier de remboursement.
- L'agent vérificateur n'a pas pris en considération le retour d'effets impayés, et n'a pas annulé les doubles encaissements pour un montant total de 40.000 dinars. La société a présenté à cet effet tous les éléments probants et appropriés.
- Pour le montant de 23.600 dinars, la société n'a pas présenté de justificatifs et a indiqué simplement que cet écart représente un pourcentage trop faible par rapport au chiffre d'affaires déclaré au titre de l'exercice 2013.

Les résultats de la vérification approfondie de la situation fiscale ont été notifiés à la société «*Commerce MODERNE*», comportant toutes les mentions obligatoires, comme suit :

- En premier lieu, la notification partielle des résultats de la vérification approfondie de la situation fiscale au titre de l'exercice 2013, en date du 30 décembre 2016. Les chefs de redressements retenus par l'administration fiscale se détaillent comme suit :
  - ✓ Réintégration de l'écart entre le chiffre d'affaires déclaré en matière d'impôt sur les sociétés et celui déterminé selon la méthode basée sur les encaissements d'un montant de 20.000 dinars, jugé non justifié par l'agent vérificateur.
  - ✓ Réclamation d'un complément de la taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 3.600 dinars au titre d'un chiffre d'affaires non déclaré.
  - ✓ Réclamation d'un complément de taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel pour un montant de 47,200 dinars.
  - ✓ Réclamation d'un montant de 450 dinars au titre de la contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'État de l'année 2014, tel que prévu par la loi n° 2014-54 du 19 août 2014, portant loi de finances complémentaire pour l'année 2014.
- En second lieu, la notification complémentaire des résultats de la vérification approfondie de la situation fiscale au titre des exercices 2014 et 2015 en date du 15 mai 2017 réclamant une retenue à la source au titre d'une assistance technique d'un montant de 17.500 dinars payée en 2015 à la société «*Khoroshiy*». Les montants réclamés sont : Une retenue à la source (principale : 3.642 dinars) et une amende fiscale au titre de la TVA due par les non résidents et non établis en contrepartie de services consommés en Tunisie (3.150 dinars).
- Réclamation dans les deux notifications des résultats de vérification approfondie des pénalités de retard calculées conformément aux dispositions des articles 81 et 82 du CDPF.

II- Les déclarations des revenus catégoriels nets au titre des années 2014 et 2015 telles que déposées, dans les délais impartis par monsieur «*Fayçal*», résident en Tunisie et PDG de la société «*Commerce MODERNE*» et détenant 20% de son capital, conformément aux dispositions du code de l'IRPPIS, dégagent les informations suivantes :

	2014	2015
Traitements et salaires	150 000	170 000
Revenus fonciers	20 000	21 000
Revenus de capitaux mobiliers	18 000	20.000
<b>Revenu global net catégoriel</b>	<b>188 000</b>	<b>211 000</b>
Déductions communes	240	240
<b>Revenu global net imposable</b>	<b>187 760</b>	<b>210 760</b>
IRPP	61 241	69 291
<b>Revenu net d'IRPP</b>	<b>126 519</b>	<b>141 469</b>

Les revenus de monsieur «*Fayçal*» au titre de l'exercice 2016 se détaillent comme suit :

- Un revenu salarial qui s'élève à 120.000 dinars, aucune cotisation sociale n'a été payée ;
- Encaissement auprès d'un particulier d'un loyer d'immeuble ayant fait l'objet d'une acquisition en 2013. Le montant de loyer est de 22.050 dinars. Les charges payées au titre de frais d'assurances sont de 1.500 dinars ;
- Encaissement de l'étranger d'un montant de 25.000 dinars suite à une participation dans un jeu de grand tirage. Aucun impôt n'a été payé à l'étranger ;
- Encaissement d'intérêts d'un compte spécial d'épargne ouvert auprès d'une banque résidente en Tunisie d'un montant de 2.400 dinars et des intérêts d'obligations pour un montant de 1.600 dinars ;

Monsieur «*Fayçal*» a acheté en date du 27 janvier 2017 un terrain dans une zone située dans un plan d'aménagement urbain auprès d'un particulier. Ledit terrain est inscrit à la conservation de la propriété foncière, dont l'origine fiscale n'est pas justifiée, pour une valeur de 600.000 dinars à des fins de spéculation (la juste valeur dudit terrain est de 700.000 dinars). La formalité de l'enregistrement de ce contrat a été accomplie conformément aux dispositions du code des droits d'enregistrement et de timbre. Le paiement de la valeur dudit terrain a été assuré comme suit :

- Crédit bancaire : 50.000 dinars ;
- Paiement en espèce : 150.000 dinars ;
- Chèque certifié par une banque résidente en Tunisie et tiré sur son compte courant bancaire personnel : 400.000 dinars ;

III- L'opinion avec réserve sur les états financiers de la société «*MODA Plus*» au titre de l'exercice 2016 a été motivée dans le rapport de son commissaire aux comptes, comme suit :

«La valeur mathématique de la participation détenue par la société «*MODA Plus*» dans la société «*Commerce MODERNE*» dégage au 31 décembre 2016 une dépréciation estimée à 160.000 dinars. La dépréciation n'a pas été provisionnée».

Toutefois, la direction de la société «*Commerce MODERNE*» estime que, les opérations de développement et de relance projetées ainsi que celles entamées pourraient avoir des répercussions positives sur les performances futures.

Suite à cette réserve, il a été décidé de ne pas déposer le rapport du commissaire aux comptes avec la déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2016. L'assemblée générale ordinaire a approuvé les états financiers présentés.

## Deuxième partie

La société «*Commerce MODERNE*» est une société anonyme, exerçant une activité de commerce de vêtements prêt-à-porter, créée en 2006 avec un capital de 500 000 dinars. Son siège social est sis à l'immeuble SOLARIS, rue du lac Malâren, les berges du lac, 1053 Tunis.

I. Au titre de l'exercice 2016, la société a réalisé un chiffre d'affaires total hors TVA de 1.500.000 dinars et un bénéfice comptable avant impôt de 580.000 dinars. Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

- Un virement bancaire en date du 1<sup>er</sup> juillet 2016 d'un montant de 400.000 dinars a été effectué pour le compte de la société holding «*MODA Plus*» servant pour l'acquisition de titres d'une société résidente en Italie. Le compte courant actionnaire de la société «*MODA Plus*» chez la société «*Commerce MODERNE*» est débiteur du même montant à la date d'arrêt des états financiers de l'exercice 2016. Vous êtes informé qu'aucun intérêt n'a été comptabilisé à cet effet.
- La société a accordé un don de 12.000 dinars pour une association d'handicapés. La société n'a pas fourni à l'appui de la déclaration annuelle déposée dans les délais impartis au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016 un relevé détaillé des dons et subventions portant l'identité des bénéficiaires ;
- Comptabilisation d'une charge pour un montant de 28.500 dinars au titre de la contribution conjoncturelle exceptionnelle au profit du budget de l'Etat de l'année 2017 tel que fixée par les dispositions des articles 48 à 51 de la loi de finances pour la gestion de l'année 2017 ;

- Comptabilisation d'une charge pour un montant de 7.800 dinars suite à l'apurement d'un compte «avances fournisseurs» non justifiée et n'ayant pas été mouvementé depuis l'exercice 2012.
- La société a comptabilisé une charge pour un montant de 15.000 dinars qui représente sa quote-part des frais de consolidation des états financiers de la société holding «*MODA Plus*» de l'exercice clos le 31 décembre 2016 (travaux comptables, audit et commissariat aux comptes). Une note de débit a été établie conformément à la réglementation fiscale par la holding.
- La comptabilisation de jetons de présence d'un montant total de 40.000 dinars servis à parts égales à cinq administrateurs résidents en Tunisie au titre de leurs participations aux réunions dans les conseils d'administration. Le montant de jetons de présence a été fixé comme suit :

	Date de réunion	Montant par administrateur	Nombre	
			Présent	représenté
1 <sup>ière</sup> réunion du conseil d'administration	30 juin 2016	4 000	5	-
2 <sup>ième</sup> réunion du conseil d'administration	30 octobre 2016	4 000	4	1

La société a déclaré le montant de jetons de présence ainsi que l'identité des administrateurs au niveau de la déclaration de l'employeur, et ce, conformément aux dispositions de l'article 55-III du code de l'IRPP et de l'IS. Ladite déclaration a été déposée en date du 30 avril 2017.

II. Au cours du mois de juin 2016, l'assemblée générale des actionnaires statuant sur les états financiers de l'exercice 2015 a décidé la distribution de dividendes aux actionnaires résidents en Tunisie (3/4 pour une personne morale et 1/4 pour des personnes physiques). Le procès-verbal de l'assemblée générale qui a décidé ladite distribution indique les informations suivantes :

- Dividendes distribués à partir des fonds propres figurant aux états financiers de l'exercice 2013 d'un montant de 50.000 dinars ;
- Dividendes distribués à partir des fonds propres figurant aux états financiers de l'exercice 2014 d'un montant de 100.000 dinars ;

Sachant que les fonds propres au titre des états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 2013 ont fait l'objet d'une note aux états financiers.

## Troisième partie

I. La société holding «*MODA Plus*» est propriétaire d'un immeuble à usage administratif. Une partie de cet immeuble est utilisée comme siège social, l'autre partie est louée à la société «*Commerce MODERNE*». Elle assure pour le compte des sociétés faisant partie du même groupe des services d'assistance administrative (assistance financière, comptable et informatique ainsi que l'assistance juridique et fiscale courante), selon une convention dite management fees. Il s'agit d'une pratique dont l'usage s'est répandu dans les groupes de sociétés. Le mécanisme est le suivant «La holding facture, sur le fondement d'une convention, des prestations de management à ses filiales».

1. Au cours de l'exercice 2015, la société holding «*MODA Plus*» a réalisé les opérations suivantes :

- Facturation aux sociétés de groupe des loyers et des managements fees comme suit :

	Clés d'affectation	« <i>MODA Plus</i> »	« <i>Commerce MODERNE</i> »	« <i>INFODENT</i> »
<b>Loyer</b>	Pourcentage d'occupation des surfaces	60%	40%	-
	Montant (coût)	-	40 000	-
<b>Management fees</b>	Chiffre d'affaires	10%	60%	30%
	Montant (coût + une marge de 5%)	-	120 000	60 000

- Signature d'une convention avec la société «*INFODENT*» en vue de l'obtention d'un login et un mot de passe permettant l'accès depuis la Tunisie à une base de données. Ladite filiale a facturé un montant de 60.000 dinars représentant le coût de ce service majoré de 5%. Le paiement de ce service a été réalisé par compensation avec celui de management fees.

2. Au cours de l'exercice 2016, la société «*MODA Plus*» visant le développement des activités de la filiale «*INFODENT*» sur le territoire Tunisien, a signé un accord avec elle selon lequel cette dernière donne accès à d'autres clients indépendants tunisiens et étrangers de sa base de données moyennant des rémunérations de pleine concurrence. La facturation au sein du groupe au titre de l'exercice 2016 a été fixée comme suit :

	Clés d'affectation	«MODA Plus»	«Commerce MODERNE»	«INFODENT»	Divers clients résidents en Tunisie
Loyer	Pourcentage d'occupation des surfaces	50%	40%	10%	-
	Montant	-	48 000	12 000	-
Management fees	Chiffre d'affaires	10%	60%	30%	-
	Montant	-	120 000	60 000	-
Gestion de base de données	Montant	10 000	70 000	-	50 000

II. La société holding «*MODA Plus*» a contracté au début de l'année 2016 un emprunt auprès d'une Société d'Investissement à Capital Risque dénommée «*ALESSA SICAR*» dont le siège de direction effective se trouve en Italie. Les conditions de rémunération de l'emprunt ont été fixées comme suit :

- Le montant de l'emprunt est de 800.000 dinars, rémunéré par des intérêts annuels fixes au taux de 3,25%. L'emprunt est remboursé par des annuités constantes de fin de période sur 10 ans ;
- Les commissions de gestion prévues dans le contrat de crédit sont fixées à 0,5% calculées sur le capital restant dû ;
- Des montants qui seront éventuellement payés à titre de pénalités de retard en cas de paiement tardif des intérêts et de commissions de gestion ;

## Travail à faire

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie. Toute information calculée devra être justifiée.*

### ***Première partie***

***8 points***

*Les frais de subsistance sont fixés par l'administration fiscale à 18.000 dinars par ans.*

*Les revenus déclarés au titre des années antérieures à 2014 ont servi pour une acquisition d'un immeuble.*

*Monsieur «Fayçal» a opté pour le régime du forfait d'assiette pour la catégorie revenus fonciers.*

*Le revenu de monsieur «Fayçal» au titre de l'année 2017 servira à la souscription au capital d'une société éligible à loi n° 2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux.*

#### ***Question 1 : (1,25 points)***

Indiquer la régularité des procédures suivies par l'administration fiscale tout au long de l'opération de vérification approfondie de la situation fiscale de la société «*Commerce MODERNE*».

#### ***Question 2 : (0,5 point)***

Quelles sont les voies de recours possibles contre les notifications des résultats de vérification approfondie de la société «*Commerce MODERNE*».

#### ***Question 3 : (0,75 point)***

Présenter des arguments pouvant être invoqués par la société «*Commerce MODERNE*» devant l'administration fiscale chargée du dossier.

#### ***Question 4 : (1 point)***

Indiquer la procédure à suivre par l'administration fiscale en cas de désaccord définitif avec la société «*Commerce MODERNE*» sur les résultats de vérification fiscale approfondie et après avoir accompli la phase précontentieuse.

#### ***Question 5 : (1,5 points)***

Déterminer le revenu net global imposable et l'impôt dû par monsieur «*Fayçal*» au titre de l'année 2016 et indiquer pour chaque élément de revenu réalisé la catégorie correspondante d'après la classification tel que prévue par l'article 8 du code de l'IRPPIS.

#### ***Question 6 : (2 points)***

Liquider les droits d'enregistrement dus au titre de l'acquisition du terrain. Et préciser tous les risques fiscaux auxquels est exposé monsieur «*Fayçal*» en cas de contrôle fiscal.

#### ***Question 7 : (1 point)***

Indiquer le régime fiscal de la société holding. Et préciser le risque fiscal découlant du non dépôt du rapport du commissaire aux comptes avec la déclaration de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2016 par la société «*MODA Plus*».

*Tous les chiffres présentés dans cette partie sont exprimés en hors TVA.*

**Question 1 : (3 points)**

Calculer le résultat fiscal imposable au titre de l'exercice 2016 de la société «*Commerce MODERNE*».

**Question 2 : (1 point)**

Indiquer les obligations fiscales en matière de retenue à la source mises à la charge de la société «*Commerce MODERNE*» au titre de la distribution de dividendes.

*Tous les chiffres présentés dans cette partie sont exprimés en hors TVA.*

*Il est à noter que la société «Commerce MODERNE» possède une direction administrative, comptable et financière et une direction commerciale.*

**Question 1 : (3 points)**

Quel est le régime fiscal des facturations par la société «*MODA Plus*» aux autres filiales du groupe au titre de la location et du contrat de management fees.

**Question 2 : (1,5 points)**

Déterminer le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés et de la taxe sur la valeur ajoutée découlant de la convention signée en 2015 entre la société «*MODA Plus*» et la société «*INFODENT*».

**Question 3 : (2 points)**

Déterminer le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la retenue à la source découlant de la convention signée en 2016 entre la société «*MODA Plus*» et la société «*INFODENT*».

**Question 4 : (1,5 points)**

Déterminer le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés découlant de l'emprunt contracté en 2016 entre la société «*MODA Plus*» et la société «*ALESSA SICAR*». Et préciser le régime fiscal au titre des montants qui seront éventuellement payés au titre de pénalités de retard en cas de paiement tardif des intérêts et de commissions de gestion.

**Bonne chance**