

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

-----  
**CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPERIEURES DE REVISION COMPTABLE**  
-----

-----  
**SESSION DE DÉCEMBRE 2018**  
-----

**EPREUVE DE FISCALITÉ**

**Durée : 4 heures**

***Le sujet se présente sous la forme de TROIS parties  
indépendantes :***

<i>Première partie :</i>	<i>8 points</i>	<i>Page 2</i>
<i>Deuxième partie :</i>	<i>6,5 points</i>	<i>Page 4</i>
<i>Troisième partie :</i>	<i>5,5 points</i>	<i>Page 6</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 de l'**UMA**.*
- 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 ratifiée avec le **Japon**.*

## Première partie

«*STUMAS-Industrie*» est une société anonyme soumise à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et dont les exercices coïncident avec l'année civile, Son siège social et son usine sont sis à la zone industrielle Borj Cédria, 2055 Bir El Bey-Tunisie. Fondée en 1995, la société «*STUMAS-Industrie*» était à l'origine fabricant de profils en acier utilisés en couverture sèche et bardage pour bâtiments industriels.

En 1998, la société «*STUMAS-Industrie*» est marquée par le démarrage d'une unité de fabrication de «*panneaux sandwich*» (éléments autoportants remplissant simultanément les fonctions de couverture et d'isolation thermique), qu'elle vend à des grossistes en Tunisie comme à l'étranger. Ayant connu de belles années de développement, la société anonyme «*STUMAS-Industrie*» a diversifié ses activités en prenant des participations dans d'autres sociétés.

Aujourd'hui, «*STUMAS-Industrie*» est une entreprise industrielle innovante, ayant pour activité principale la fabrication et la commercialisation de «*panneaux sandwich*» pour l'isolation des bâtiments, des panneaux frigorifiques pour l'isolation du froid, de profils en acier, de portes frigorifiques et de chambres froides, dédiée à tous les segments de marché.

*I*-Au cours de l'année 2017, la société «*STUMAS-Industrie*» a fait l'objet d'une vérification approfondie de la situation fiscale émanant de l'Unité de Contrôle National et des Enquêtes Fiscales, qui a démarré en date du 23 mars 2017, portant sur les exercices 2014 et 2015 au titre de l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la retenue à la source. Ladite vérification conduit les vérificateurs chargés du dossier à notifier, les rectifications de la situation fiscale de la société, en date du 22 juin 2017 portant notamment sur les points suivants :

**Point 1 :** La société «*STUMAS-Industrie*» a cédé en début février 2015 à la société anonyme «*STUMAS-Commerciale*» (filiale résidente en Tunisie détenue à 70% par la société «*STUMAS-Industrie*») la participation qu'elle détenait dans le capital de la société «*MAC-Steel*» [(40%) : 20.000 actions de 100 dinars l'une]. La cession des titres «*MAC-Steel*» a fait apparaître une moins-value de 220.000 dinars déduite du résultat imposable de la société «*STUMAS-Industrie*». L'administration fiscale estime que la moins-value réalisée n'est pas déductible du fait que la valeur mathématique des titres «*MAC-Steel*» au 31 décembre 2014 de 105 dinars, dépasse sa valeur nominale (100 dinars). En conséquence, elle a procédé à la réintégration d'un montant total de 320.000 dinars au niveau du résultat fiscal au titre de l'exercice 2015.

**Point 2 :** La société «*STUMAS-Industrie*» détient une participation de 20% au capital d'une société résidente en Tunisie dénommée «*ACIER*». Cette dernière est en difficulté passagère à la suite de la perte d'un marché important. La société «*STUMAS-Industrie*» a décidé début 2015 de consentir un abandon de créance au profit de la société «*ACIER*» à hauteur de 80.000 dinars, c'est-à-dire d'abandonner le compte courant qu'elle détenait dans la société «*ACIER*». L'administration fiscale a contesté la déductibilité de l'abandon et réintègre la perte dans le résultat de l'exercice 2015.

**Point 3 :** La société «*STUMAS-Industrie*» détient une participation de 30% dans le capital d'une société dont le siège de direction effective se trouve en Algérie dénommée «*STUMAS-Algérie*». La société «*STUMAS-Industrie*» a déduit lors de l'élaboration de son décompte fiscal au titre de l'exercice 2015 les dividendes pour un montant de 120.000 dinars, distribués par les organes compétents de la société «*STUMAS-Algérie*». L'administration fiscale a contesté la déductibilité des dividendes malgré que la société ait expliqué au cours de la vérification fiscale que ladite déduction est conforme à la convention de non double imposition de l'UMA.

**Point 4 :** La société «*STUMAS-Industrie*» a accordé début janvier 2014 un prêt à un associé pour un montant de 800.000 dinars. Aucun intérêt n'a été comptabilisé durant les exercices 2014 et 2015. L'administration fiscale procède à la réintégration des intérêts non décomptés pour un montant de 64.000 dinars au titre de chaque exercice 2014 et 2015, ainsi que la réclamation d'une TVA calculée à un taux de 6%, soit un montant de 3.840 dinars au titre de chaque exercice.

**Point 5 :** La société «*STUMAS-Industrie*» n'a pas déclaré des recouvrements en espèces pour un montant de 75.000 dinars au titre de l'année 2015 au niveau de la déclaration de l'employeur, conformément à la réglementation fiscale en vigueur. L'administration fiscale notifie l'application d'une amende fiscale administrative au taux de 8% de la valeur des montants recouvrés au niveau des résultats de la vérification approfondie.

**Point 6 :** La société «*STUMAS-Industrie*» a bénéficié au titre de l'exercice 2015 d'une déduction des bénéfices réinvestis dans l'acquisition des parts de fonds d'amorçage tels que prévus par la loi n°2005-58 du 18 juillet 2005 pour un montant de 20.000 dinars. L'administration fiscale a contesté cet avantage fiscal du fait que la société n'a pas présenté à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés de l'année 2015 une attestation de souscription et de paiement des parts délivrée par le gestionnaire du fonds d'amorçage.

**II-** Au cours de la vérification fiscale approfondie, les vérificateurs ont constaté, que la société «*STUMAS-Industrie*» a facturé et collecté le 30 décembre 2014 une TVA pour un montant de 13.000 dinars, sans la déclarer au niveau de la déclaration mensuelle. Les vérificateurs ont établi, un procès-verbal au titre de ces faits, conformément aux dispositions légales en vigueur.

## Deuxième partie

**I-** La société «*MAC-Steel*» est une société anonyme spécialisée dans l'industrie des fils métalliques (fils galvanisés) créée en 2004 avec un capital de 1.000 000 dinars. Au titre de l'exercice 2017, la société a réalisé un chiffre d'affaires de 11.500.000 dinars dont 30% provenant des exportations et un bénéfice comptable avant impôt de 230.000 dinars. Ce bénéfice a été déterminé compte tenu des opérations et informations décrites ci-après :

- Les dotations aux provisions au titre de l'exercice 2017 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 2017) pour respectivement 140.000 dinars et 95.000 dinars ;
- Parmi les charges figure un montant de 154.000 dinars au titre des mécénats accordés afin de promouvoir la création et à l'entretien des espaces verts et des parcs familiaux et ruraux dans le cadre des conventions conclues à cet effet avec le ministère chargé de l'environnement. Ce montant a été déclaré avec les dons et les subventions, dans un relevé détaillé indiquant l'identité des bénéficiaires et les montants qui leur ont été accordés, à l'appui de la déclaration annuelle au titre de l'exercice 2017. Ce montant se détaille comme suit :

Mécénats en numéraire	Juste valeur des mécénats en nature
100 000	54 000

- Comptabilisation d'une perte de 30.000 dinars subie par la société «*MAC-Steel*» du fait d'opération de vol de marchandises sur la base d'un procès-verbal rédigé par les autorités de la sécurité nationale. Au 31 décembre 2017, aucun jugement définitif n'a été prononcé au profit de la société sinistrée ;
- Comptabilisation des intérêts de retard au titre d'un emprunt bancaire non honoré par la société «*MAC-Steel*» dans les délais impartis. Le montant porté en charge de l'exercice 2017 est de 17.500 dinars ;
- La société «*MAC-Steel*» a signé une convention avec les sociétés du même groupe, selon laquelle elle pratique des prix de vente pour le groupe inférieurs de 20% par rapport à celui généralement pratiqué hors groupe. Les ventes de marchandise durant l'exercice 2017 à la société «*STUMAS-Commerciale*» totalisent un montant de 225.000 dinars. Les comptes de la société «*STUMAS-Commerciale*» à la fin de l'exercice 2017 ont révélé que les fonds propres sont devenus en deçà de la moitié de son capital ;

**II-** Les dirigeants de la société «*STUMAS-Industrie*» visent la diversification des activités au sein du groupe. Après une étude de rentabilité des investissements dans le secteur de promotion immobilière, ils ont créé en début janvier 2015 une société de promotion immobilière dénommée «*STUMAS-Immobilière*». La nature et le planning des projets à réaliser par la société nouvellement créée se présentent comme suit :

année	projet	Nature	superficie en m <sup>2</sup>	Prix de vente prévisionnel du m <sup>2</sup> en dinars	Prix de revient du m <sup>2</sup> en dinars
2016	P1	Usage exclusif d'habitation	3 000	1 750,000	1 100,000
		Usage d'habitation	2 000	1 800,000	1 000,000
	P2	Usage professionnel	1 000	2 900,000	900,000
2017	P3	Usage d'habitation	2 500	1 850,000	1 300,000
		Usage professionnel	1 500	2 900,000	

➤ Les acquisitions auprès de ses fournisseurs et nécessaires au fonctionnement de la société nouvellement créée seront :

**1.** Pour l'exercice 2015 :

- Acquisition des équipements pour un montant de 30.000 dinars ;
- Acquisition des matériels informatiques pour un montant de 20.000 dinars ;
- Acquisition auprès d'un lotisseur immobilier de 3 lots de terrains dont la valeur de chacun est de 950.000 dinars (sachant que la destination des terrains n'est pas connue lors de l'acquisition) ;
- Acquisition d'un siège social auprès d'un promoteur immobilier pour 250.000 dinars ;
- Frais généraux pour un montant de 17.500 dinars ;

**2.** Pour les exercices 2016 et 2017 :

- Les frais généraux par année sont estimés à 25.000 dinars ;
- Un complément de coût direct pour le projet P2 est de 250 dinars par m<sup>2</sup> pour les deux types de locaux ;

➤ Les ventes de la société ont commencé à partir du mois de juin 2017 comme suit :

Projets	Opérations	superficie en m <sup>2</sup>	prix de vente du m <sup>2</sup>
P1	Vente	1 120	1 825,000
	promesses de ventes	500	
P2	Vente des locaux d'habitation	1 800	1 850,000
	Vente des locaux professionnels	800	3 100,000

## Troisième partie

**I-** Au cours de l'exercice 2017, la société «**STUMAS-Industrie**» a accompli les opérations suivantes :

- Paiement fin décembre 2017 d'un montant de 210.000 dinars en contre partie d'un service d'assistance technique et de conseils, réalisé par deux salariés de la société «**STUMAS-Algérie**» et ayant une large expérience dans le domaine d'industrie des panneaux sandwich. Cette mission s'étalait sur une période allant du 01<sup>ier</sup> mars 2017 jusqu'au 31 Mai 2017. Les informations comparables disponibles indiquent que le prix de pleine concurrence de ce service est de 190.000 dinars.
- Le volume des exportations de la société «**STUMAS-Industrie**» vers le Japon s'est multiplié ces dernières années. Ainsi, le recouvrement des créances dépend de nombreux facteurs notamment de la relation avec les clients. Cependant, un risque de non recouvrement des créances à l'étranger est compliqué contrairement à un recouvrement local. Parfois, les règles sont différentes, il est toujours conseillé de prévoir des stratégies de recouvrement international en donnant un mandat de gestion à une agence de recouvrement de créances. Dans ce cadre, la société a signé un contrat avec une société de recouvrement de créances dénommée «**Nomura-Shakkin**» dont le siège de direction effective se trouve au Japon en vue de l'assistance au recouvrement de ses créances clients. Le montant transféré au titre de l'exercice 2017 est de 32.000 dinars.
- Paiement début Février 2017 d'une somme d'argent de 220.000 dinars à une société résidente au Maroc dénommée «**Weebly-Maroc**» au titre d'un service de création d'un site web et d'assistance à la prise en main du site à travers des communications téléphoniques et la réponse à des questions par voie électronique (e-mails). Ce montant est conforme au principe de pleine concurrence.

**II-** Durant le deuxième semestre de l'année 2018, la société «**MAC-Steel**» a fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie par un service fiscal compétent portant sur l'impôt sur les sociétés et la retenue à la source au titre des exercices 2016 et 2017. Les vérificateurs ont constaté que la société «**MAC-Steel**» a signé en Janvier 2016 un contrat pour une durée de trois ans renouvelable par tacite reconduction selon lequel des prestations d'assistance technique et la communication des connaissances et expériences particulières réalisées par une société liée et résidente au Maroc dénommée «**GAMAI-Steel**» moyennant une rémunération mensuelle calculée à un taux de 12% du chiffre d'affaires toutes taxes comprises.

La société «**MAC-Steel**» ne possède pas l'original de ce contrat et les seules pièces fournies aux vérificateurs pour justifier la charge comptabilisée sont des NOTES DE DEBIT (au nombre de 12) émanant de la société «**MAC-Steel**» elle-même. Il est à noter que l'administration fiscale tunisienne ne possède aucune information sur la société non résidente et non établie en Tunisie «**GAMAI-Steel**».

La société «**MAC-Steel**» ayant qualifié cette rémunération comme une redevance, a procédé à une retenue à la source libératoire lors de chaque paiement selon le taux prévu par la convention de non double imposition de l'UMA. Le chiffre d'affaires toutes taxes comprises réalisé par la société «**MAC-Steel**» au titre des exercices 2016 et 2017 est respectivement 11.850.000 dinars et 12.949.000 dinars. A chaque paiement, la taxe sur la valeur ajoutée est déduite sur la base de chaque NOTE DE DEBIT. La TVA retenue à la source au taux de 100% est reversée conformément aux dispositions de l'article 19 du code de la TVA.

**III-** La société «**STUMAS-Commerciale**» a réalisé un bénéfice fiscal de 250.000 dinars au titre de l'exercice 2017, elle compte bénéficier des avantages fiscaux tels que prévus par la loi n° 2017-8 du 14 février 2017 portant refonte du dispositif des avantages fiscaux, et ce par la souscription au capital initial d'une société visée par l'article 63 du code de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés (installée dans une zone de développement régionale, 1<sup>ier</sup> groupe) pour un montant de 150.000 dinars.

## Travail à faire

*Il vous est demandé d'apporter un soin particulier à la présentation de votre copie. Toute information fournie et/ou calculée devrait être justifiée.*

### ***Première partie***

***8 points***

***NB : 1-La société «MAC-Steel» n'a pas distribué des bénéfices durant l'exercice 2015.***

***2-La société «STUMAS-Industrie» n'a exercé aucune activité en Algérie durant les exercices 2014 et 2015.***

#### **Question 1 : (3 points)**

Indiquer, en justifiant votre position, si les six propositions de rectification de l'administration fiscale sont fondées.

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

La société «**STUMAS-Industrie**» vient de recevoir la rectification de sa situation fiscale. Qu'est ce qu'elle doit- faire et vis-à-vis de quelle administration ? Dans quel délai ?

#### **Question 3 : (1 point)**

En supposant que les vérificateurs décident de maintenir intégralement la rectification de la situation fiscale de la société «**STUMAS-Industrie**». De quelle voie de recours contentieuse dispose-t-elle ? Dans quel délai doit-elle être exercée ? Sous quelle forme ? À qui incombe la charge de preuve ?

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

Si cette première phase contentieuse n'aboutit pas, quelle est la juridiction contentieuse compétente à saisir ? Dans quel délai doit-elle être saisie et sous quelle forme ?

#### **Question 5 : (1 point)**

Indiquer la procédure régulière à suivre par l'administration fiscale concernant le point 5 ?

#### **Question 6 : (0,5 point)**

La société «**STUMAS-Industrie**» vous demande de lui indiquer les conditions de validité du procès-verbal au titre de la TVA facturée et non déclarée ?

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

Indiquer les conséquences découlant, sur le plan de la procédure fiscale pénale du procès-verbal établi par les vérificateurs à l'encontre de la société «**STUMAS-Industrie**» ?

**NB : 1-**Tous les chiffres présentés dans cette partie sont exprimés en hors TVA.

**2-** La société «**MAC-Steel**» est assujettie totale à la TVA.

**3-**La société «**MAC-Steel**» a accordé une remise de 20% à un client hors groupe pour une transaction très importante et exceptionnelle au titre de l'exercice 2017.

**4-**Les notes aux états financiers de la société «**MAC-Steel**» indiquent que le résultat comptable de l'exercice 2017 enregistre un gain exceptionnel pour un montant de 25.500 dinars (20.500 dinars suite à la cession d'un immeuble bâti à une société du même groupe et 5.000 dinars suite à un abandon de créances).

**5-**Le coût des projets P1 et P2 est déterminé sur la base d'une comptabilité analytique.

**6-**Le projet P3 est réalisé par un entrepreneur selon un contrat de sous-traitance, fixant le coût par m<sup>2</sup> facturé par l'entrepreneur.

**7-**Il a été décidé en janvier 2016 d'affecter un terrain à chaque projet P1, P2 et P3.

**Question 1 : (2,25 points)**

Calculer le résultat fiscal imposable et l'impôt dû de la société «**MAC-Steel**» au titre de l'exercice 2017.

**Question 2 : (0,75 point)**

Calculer le prorata prévisionnel général de déduction à appliquer par la société durant l'exercice 2015. Déterminer le montant de la TVA déductible au titre de l'exercice 2015.

**Question 3 : (1,25 points)**

Calculer le prorata spécifique prévisionnel pour le projet P2 au titre de l'exercice 2016. Déterminer le montant de la TVA déductible au titre de l'exercice 2016 pour les projets P1 et P2. A votre avis, y'a-il des régularisations à faire ?

**Question 4 : (0,75 point)**

Calculer le prorata spécifique prévisionnel pour le projet P3 au titre de l'exercice 2017. Déterminer le montant de la TVA déductible au titre de l'exercice 2017 pour le projet P3. A votre avis, y'a-il une régularisation à faire ?

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

Calculer le prorata définitif général des projets P1 et P2. Déduire le montant de la TVA à reverser.

**Question 6 : (0,5 point)**

Calculer le montant de TVA collectée au titre de l'exercice 2017.

**Question 7 : (0,5 point)**

Quel serait le régime fiscal au titre de la TVA de la société «**STUMAS-Immobilière**» à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ?

**NB 1-**Tous les chiffres présentés dans cette partie sont exprimés en hors TVA, sauf ceux présentés en **II**.

**2-**La société «**STUMAS-Commerciale**» a reçu un état de liquidation émanant de la caisse nationale de sécurité sociale suite à une insuffisance de sa contribution à au titre de l'exercice 2015. L'affaire a fait l'objet d'un contentieux dans la phase finale.

**Question 1 : (3 points)**

Déterminer le régime fiscal au titre des impôts sur les sociétés découlant des opérations accomplies par la société «**STUMAS-Industrie**».

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

Exposer la procédure pertinente et vraisemblable à déclencher par l'administration fiscale, avant la notification des résultats de vérification approfondie, en vue de s'assurer des risques associés découlant du contrat signé en Janvier 2016 avec la société «**GAMAI-Steel**».

**Question 3 : (1 point)**

La souscription réalisée par la société «**STUMAS-Commerciale**» ouvre-t-elle droit à un dégrèvement financier au titre du bénéfice fiscal de l'exercice 2017 ?

**Bonne chance**