****

**PROPOSITION DE CORRECTION DU CAS N° 1 : LA SOCIÉTÉ *« KLM »***

1. **1-** **Détermination du résultat fiscal de la société *« KLM »***

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **réintégrations** | **déductions** |
| **bénéfice fiscal net déclaré** | 720.000,000 |  |
| moins value de 90.000 TND suite à la cession d’un terrain inscrit dans le compte immobilisation corporelle.  Plus value de cession du terrain = juste valeur – cout historique = 400.000 – 240.000  ***Argumentations :*** article 10,11 et 12 du code IRPP et IS.  Norme NCT 3 et 5 | 90.000,000  160.000,000 |  |
| Les dividendes perçus de l’étranger sont imposables en Tunisie pour leur valeur brute :  Dividende brut = 65.000 / 0, 85 = 76.470,588  Réintégration de la différence non comptabilisée = 76.470,588 - 65.000,000 = 11.470,588  ***Argumentations :*** article 10,11 du code IRPP et IS.  Norme NCT 7 | 11.470,588 |  |
| Réintégration définitif d’une provision pour dépréciation des actions détenues dans une filiale installée en Espagne et cotées à la bource d’Espagne pour un montant de 50.000 TND : Seules les provisions pour dépréciation des actions cotées à la BVMT sont déductibles.  ***Argumentations :*** article 11-I du code IRPP et IS. | 50.000,000 |  |
| Réintégration ***définitif*** d’une provision pour risque de change estimé à un montant de 20.000 TND  ***Argumentations :*** article 12 du code IRPP et IS. | 20.000,000 |  |
| Provision pour dépréciation des actions cotées en BVMT :  - Coût d’acquisition : 25.000 x 12 TND = 300.000 TND  - Valeur des actions compte tenu du cours moyen journalier du mois de décembre à la bourse de Tunis : 25.000 x 6 TND = 150.000D  - Provision comptabilisée = 180.000,000  Réintégration définitif :  Réintégration provisoire :  ***Argumentations :*** article 11-I et 12 du code IRPP et IS. | 30.000,000  150.000,000 |  |
| Pénalités de livraison tardive prévue par un contrat avec un client pour un montant de 90.000 TND sont déductibles du résultat fiscal.  ***Argumentations :*** article 14-8 du code IRPP et IS. | RAS | RAS |
| Déduction du profit de change latent non réalisé  ***Argumentations :*** article 10,11 du code IRPP et IS.  Norme NCT15 |  | 60.000,000 |
| Plus value de cession des actions cotées à la BVMT : S’agissant des actions acquises ***après 1er janvier 2011*** et cédées au cours de ***la même année*** : il s’agit d’un produit imposable.  ***Argumentations :*** Article 41 de la loi de finances n° 2010-58 du 17 décembre 2010 portant loi de finance pour l’année 2011. | RAS | RAS |
| provision pour créance douteuse d’un montant de 50.000 TND se rapportant à des provisions antérieurement déduites en totalité du résultat fiscal de l’année 2009 : il s’agit d’un produit imposable.  ***Argumentations :*** article 12 du code IRPP et IS. | RAS | RAS |
| La prise en charge de l’impôt au lieu et a la place de la société résidente en Roumanie en contre partie du service de ***l’intermédiation (commission)*** est déductible du résultat fiscal : 100.000 x 17,64% = 17.640 TND.  La non déductibilité des retenues à la source prises en charge ne s’applique qu’aux retenues applicables aux ***redevances*** versées aux personnes non résidentes et non établies en Tunisie. ***Argumentations :*** article 14-2 du code IRPP et IS. | RAS | RAS |
| **Bénéfice fiscal avant déduction des provisions** | **1.171.470,588** |  |
| A déduire : Provisions au titre des actions cotées à la BVMT : limite = 1.171.470,588 x 50% = 585.735,294 TND  ***Argumentations :*** article 11-I-bis du code IRPP et IS. |  | 150.000,000 |
| **Bénéfice fiscal après déduction des provisions** | **1.021.470,588** |  |
| Bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations = bénéfice fiscal hors produit exceptionnel x pourcentage d’export :  bénéfice fiscal hors produit exceptionnel = Bénéfice fiscal redressé – (plus value de cession d’un terrain + dividendes perçus de l’étranger + plus value de cession des actions)  1.021.470,588– (160.000,000 + 76.470,588 + 56.000) = 729.000,000 TND  A déduire bénéfice provenant des exportations :  (CA export/CA global) x bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations =  729.000,000 x 1.000.000 / 4.000.000 = 182.250,000 TND et ce nonobstant le minimum d’impôt prévu par l’article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code IRPP et d’IS.  ***Argumentations :*** article 11-I-bis et article 48-VII decies du code IRPP et IS.  ***Remarque :*** A partir de 2008 les revenus et bénéfices exceptionnels liés à l’activité principale des entreprises sont déductibles dans les mêmes limites et conditions prévues par la législation en vigueur pour les revenus et bénéfices provenant de l’exploitation. Il s’agit :  ***-1-***des primes d’investissement, des primes de mise à niveau et des primes accordées dans le cadre de l’encouragement à l’exportation.  ***-2-*** la plus-value provenant de la cession des éléments de l’actif immobilise à l’exception des immeubles bâtis, des terrains nus et des fonds de commerce.  La plus-value provenant de la cession des éléments d’actif immobilises de l’entreprise exportatrice bénéficie de la mesure dans le cas ou l’opération de cession des éléments a lieu en dehors de la Tunisie ou au profit des entreprises totalement exportatrices.  ***-3-***des gains de change relatifs aux ventes et aux acquisitions réalisées par les entreprises dans le cadre de l’exercice de l’activité principale.  ***-4-*** du bénéfice de l’abandon de créances  **-5-** Les primes reçues dans le cadre des interventions du fonds national de l’emploi. (LF 2011) |  | 182.250,000 |
| **Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l’export :** | **839.220,588** |  |

**I- 2- Détermination du résultat fiscal imposable de la société *« KLM »* en optant pour l’alternative la plus favorable :**

***Alternative 1 :***

La souscription d’un montant de 220.000,000 TND au capital initial de la société ***« KLM plus »*** ayant pour objet la création d’un projet d’hébergement au profit des étudiants conformément à un cahier des charges prévu à cet effet donne droit à un dégrèvement financier dans la limite de 100% du bénéfice fiscal, ***sous réserve*** du minimum d’IS prévu par l’article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code IRPP et d’IS (20%).

|  |  |
| --- | --- |
| **Bénéfice fiscal avant déduction des bénéfices réinvestis : (base min d’impôts)** | **839.220,588** |
| Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital initial d’une société ayant pour objet la création d’un projet d’hébergement au profit des étudiants  ***Argumentations :*** article 48-VII octies du code IRPP et IS. | **220.000,000** |
| **Bénéfice fiscal imposable** | **619.220,588** |
| **Bénéfice fiscal arrondi au dinar inferieur** | **619.220,000** |
| IS dû : 619.220,000D D x 30% | 185.766,000 |
| **Min d’impôt selon l’art 12 de la loi de promulgation du code IRPP et IS (20%) : 839.220,000 x 20%** | **167.844,000** |
| Min impôts selon l’article 44 code IRPP et IS (0.1% CA local TTC) : (4.000.000 -1.000.000) x 1.18 x 0.1% | 3.540,000 |

Donc à retenir le montant de 185.766,000 TND comme IS dû par la société ***« KLM »*** au titre de l’année 2011 si la société opte pour la 1ère alternative.

***Alternative 2 :***

* Souscription d’un montant de 120.000 TND au capital initial d’une société installée dans une zone de développement régional prioritaire : Conformément aux dispositions de l’article 23 du CII, la souscription au capital de dite société donne droit à la déduction de l’assiette imposable des bénéfices investis et ce, nonobstant le minimum d’IS prévu par l’article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code IRPP et d’IS.
* Souscription d’un montant de 100.000 TND au capital initial d’une société régie par les avantages communs du CII : Conformément aux dispositions de l’article 7 du CII, la souscription au capital de dite société donne droit à la déduction des bénéfices souscrits dans la limite de 35% du bénéfice net soumis à l’IS et ce, sous réserve du minimum d’IS prévu par l’article 12 de la loi 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code IRPP et d’IS (20%).

|  |  |
| --- | --- |
| **Bénéfice fiscal avant déduction des bénéfices réinvestis :** | **839.220,588** |
| Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital initial d’une société régie par les avantages communs du CII : ***35%*** sous réserve la min D’impôt  Montant investi = 100.000 TND  Plafond = 839.220,588 x 35% = 293.727,205  ***Argumentations :*** article 7 du code CII. | **100.000,000** |
| **Reliquat** | **739.220,588** |
| Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital initial d’une société installée dans une zone de développement régional prioritaire : ***100%*** sans min D’impôt.  ***Argumentations :*** article 23 du code CII. | **120.000,000** |
| **Bénéfice fiscal imposable** | **619.220,588** |
| **Bénéfice fiscal arrondi au dinar inferieur** | **619.220,000** |
| IS dû : 619.220,000D D x 30% | 185.766,000 |
| **Min d’impôt selon l’art 12 de la loi de promulgation du code IRPP et IS = (839.220,588 – 120.000,000) x 20%** | **143.844,000** |
| Min impôt art 44 code IRPP et IS (0.1% CA local TTC) : (4.000.000 -1.000.000) x 1.18 x 0.1% | 3.540,000 |

Donc à retenir le montant de 185.766,000 TND comme IS dû par la société ***« KLM »*** au titre de l’année 2011 si la société opte pour la 2ème alternative.

***Conclusion :***

La société « KLM » est indifférente, sur le plan gestion fiscale optimale, pour l’une ou autre des deux alternatives de réinvestissement.

**II**- **note succincte sur le traitement fiscal approprié mis à la charge de la société *« KLM plus »* concernant les opérations effectuées sachant que le paiement effectif de ces montants a eu lieu au cours de l’année 2011 ?**

* ***Diagnostic stratégique d’une activité***

***En matière d’IS***

Le diagnostic stratégique d’une activité est identifié par un objet et des besoins généralement exprimés par un cahier de charges et suppose de la part de la personne qui l’exécute successivement une ***constatation***, une ***analyse*** et une ***conclusion*** qui doivent être contenues dans un ***rapport*** qui devient la propriété exclusive de la personne qui la commande la société ***« KLM plus »***.

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Espagnole, les rémunérations payées à ce titre sont qualifiée de ***redevance*** et sont imposable, de ce fait, en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% de leur montant brut, soit : 200.000,000 x 1,12 x 10 % = 22.400,000 TND.

En cas de prise en charge de l’impôt par la société ***« KLM plus »***, la retenue à la source doit être effectuée au taux de 17,64%, soit : 200.000,000 x 1,12 x 17,64 % = 39.513,600 TND.

***En matière de TVA***

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

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

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = 200.000,000 ×0,12 = 24.000,000 TND.

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

* **Mise à disposition des cadres pour la *gestion* hôtelière**

***En matière d’IS***

La mise à disposition des cadres de la société ***« Cinq Etoile »*** àla société ***« KLM plus »*** afin d’assurer une gestion adéquate de l’unité hôtelière constitue une opération d’assistance technique, puisqu’elle relève du domaine de ***l’expérience pratique*** dans le sens ou elle consiste à communiquer, par une personne, les ***connaissances usuelles*** de sa profession à une autre personne.

En absence d’un établissement stable et s’agissant d’une opération ponctuelle, qui ne figure pas dans la définition du terme ***«redevance»*** prévu par l’article 12 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition, la société ***« Cinq Etoile »*** n’est pas imposable en Tunisie à ce titre.

***Remarque :*** En absence d’une véritable instalation fixe d’affaire la société ***« Cinq Etoile »,*** peut néanmoins, avoir un établissement stable dans l’hypothèse ou elle exerce une gestion adéquate de l’unité hôtelière par l’intermédiaire de ces deux cadres agissant pour son ***propre compte***. Il faut que les deux agents remplissent cumulativement les conditions suivantes :

* **Agent** **dépendant**

Pour être qualifié comme établissement stable, les deux cadres doivent donc ***être dépendants***, c'est-à-dire ils doivent être placés sous la ***subordination juridique / économique*** de l’entreprise ***« Cinq Etoile »***.

* **L’agent** **doit être habilité à traiter les contrats de l’entreprise**

Le critère de dépendance des deux cadres qui agissent pour le compte de l’entreprise étrangère ne constitue pas à lui seul une condition suffisante pour la qualification d’un établissement stable. Les deux modèles de convention ajoutent une seconde condition principale, à savoir, le fait que ces cadres disposent des ***pouvoirs*** lui permettant de ***conclure des contrats*** au nom de l’entreprise et qu’elle exerce ***habituellement ces pouvoirs***.

***En matière de TVA***

Les rémunérations sont la contrepartie d’un service consommé en Tunisie, elles rentrent donc dans le champ d’application territoriale de la TVA qui est due au taux de 18 %.

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

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = 400.000,000×0,18 = 72.000,000 TND.

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

* **Régime fiscal des cadres Espagnole détachés auprès de la société « KLM plus »**

En vertu de l’article 15 de la convention Tuniso- Espagnole de non double imposition, les cadres résidents en Espagne 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 en nature déduction faite de 10% au titre des frais professionnels. L’assiette imposable est déterminée pour chaque cadre comme suit : (50 000 + 45 000) × 90 % = 85 000 TND.

L’impôt en question doit faire l’objet d’une retenue à la source à opérer par la société ***« KLM plus »***, 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.

* **Régime fiscal de l’opération réalisée par l’architecte Espagnole**

***En matière d’IRPP***

Pour l’opération accomplie par l’architecte résident d’Espagne et en vertu des dispositions des articles combinés 12 et 14 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition, le régime fiscal serait déterminé comme suit :

* ***L’établissement d’un plan***

Un plan d’architecture est généralement identifié par un objet et des besoins exprimés par un cahier de charges et suppose de la part de la personne qui l’exécute successivement une ***constatation***, une ***analyse*** et une ***conclusion*** qui doivent être contenues dans un ***rapport*** qui devient la propriété exclusive de la personne qui la commande la société **« KLM plus »**.

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition, les rémunérations payées à ce titre sont qualifiée de ***redevance*** et sont imposables, de ce fait, en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% de leur montant brut, soit : 50.000,000 x 1,12 x 10 % = 5.600,000 TND.

En cas de prise en charge de l’impôt par la société ***« KLM plus »***, la retenue à la source doit être effectuée au taux de 17,64%, soit : 50.000,000 x 1,12 x 17,64 % = 9.878,400 TND.

* ***La* *décoration de l’hôtel***

Ne s’agissant pas d’un cas de redevance, de même les conditions de l’article 14 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition n’étant remplies aucune imposition n’est due en matière d’IRPP à ce titre.

***En matière de TVA***

Les rémunérations sont la contrepartie des services consommés en Tunisie, elles rentrent donc dans le champ d’application territoriale de la TVA qui est due au taux de 12 %.

N’ayant pas de base fixe en Tunisie l’architecte Espagnole sera soumis à la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100%, et ceux conformément aux dispositions de l’article 19 du code TVA qui stipule : « en cas de réalisation par les personnes morales et les personne physiques n’ayant pas d’établissement en Tunisie d’opérations soumises à la taxe sur la valeur ajouté, ***leurs clients*** sont tenus de ***retenir*** la taxe sur la valeur ajoutée dû au titre de ces opérations. Cette retenue est libératoire de ladite taxe ».

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = (50.000 + 40.000) ×0,12 = 10.800,000 TND.

Cependant, l’architecte peut toujours ***opter*** pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas, il bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé les marchandises et les services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe. En cas d’apparition d’un crédit de taxe, ce dernier est remboursable conformément à la législation en vigueur.