****

**PROPOSITION DE CORRECTION DU CAS N° 2 : LA SOCIÉTÉ *«ABC»***

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **réintégrations** | **déductions** |
| **Résultat fiscal déclaré (bénéfice)** | 40.000,000 |  |
| Les normes comptables NCT et IFRS prévoient la dissociation entre terrain et construction lors de la prise en compte des immobilisations : dans le cas d’espèce l’affectation se fait à concurrence des justes valeurs des immobilisations.  cout historique terrain = 120.000 \* 70.000/140.000 = 60.000 TND  cout historique de la construction = 120.000 \* 70.000/140.000 = 60.000  amortissement déductible de l’année = 60.000 \* 5% \* 11/12 = 2.750,000 TND  amortissement non déductible = 6.000 – 2.750,000 = 3.250,000 TND  ***Argumentations :*** article 12 bis du code IRPP et IS.  Norme comptable NCT 5 et IAS 16 | 3.250,000 |  |
| Réintégration d’une perte de change latent non réalisée  ***Argumentations :*** article 12 du code IRPP et IS.  Norme comptable NCT15 | 20.000,000 |  |
| La perte de 100.000 TND suite à ***un PV de carence*** établie en défaveur d’un client antérieurement provisionné pour le même montant est déductible.  La reprise sur provision pour créance douteuse d’un montant de 100.000 TND se rapportant au dites provisions antérieurement réintégrées en totalité au résultat fiscal de l’année de constitution est déductible du résultat fiscal.  ***Argumentations :*** article 12 du code IRPP et IS. |  | 100.000,000 |
| Les frais de lancement d’un nouveau produit dont les avantages économiques futurs sont quasi démontrés constituent des charges à répartir sur plusieurs exercices.  Dotation pour résorption des charges à répartir pour l’exercice 2012 = 300.000/3 = 100.000 TND  Charge exagérée = 300.000 – 100.000 = 200.000 TND  ***Argumentations :*** article 12 du code IRPP et IS.  Principe comptable de rattachement des charges aux produits et Norme comptable NCT10. | 200.000,000 |  |
| La cession des titres de participation ne peut être inférieure à sa valeur mathématique calculée au 31 décembre de l’année qui précède la cession.  La valeur mathématique des titres est déterminée en fonction des capitaux propres arrêtés à la date de l’exercice clos le 31 décembre de l’exercice N-1 de la cession.  Valeur mathématique = CP/nombre des titres = 394.748,404/3.000 = 131,583 TND  Plus value de cession = 1500 \* (131,583 – 100,000) = 47.374,500 TND  Réintégration de la moins value = 15.000 TND  ***Argumentations :*** article 11 du code IRPP et IS.  Article 6 et 38 du CDPF | 47.374,500  15.000,000 |  |
| Réintégration de la perte suite à l’annulation de la moitié des titres de participation que la société « ABC » détient dans le capital d’une entreprise en difficulté économique régit par la loi n° 95-34 du 17 avril 1995 ayant procédé à l’absorption de ces pertes par la réduction de son capitale.  La perte n’est subie qu’à la cession effective des titres.  ***Argumentations :*** articles 11 et 12 du code IRPP et IS.  ***Doctrine fiscal comparée*** « l’annulation de titres consécutive à une réduction de capital motivée par des pertes n’est pas assimilable à une cession de titre et n’autorise donc pas la déduction d’une perte. L’entreprise peut seulement constater la perte de valeur des titres par le biais d’une provision pour dépréciation, dans les conditions prévues n° 1674 et 1705 s. (CE 23-1-1980 : RJF 3/80 n° 195 : annulation d’une action sur deux, laissant le pourcentage de déduction inchangé.    Même solution dans le cas d’une annulation totale des titres suivie d’une augmentation de capital, des lors que les anciens actionnaires bénéficiaient d’un droit préférentiel de souscription à l’augmentation de capital et qu’à l’issue de cette opération, le pourcentage de participation dans le capital de la société a augmente (CCA Paris 16 – 03 – 2006 n° 03- 255 : RGF 7/06 n° 828. | 50.000,000 |  |
| Moins-value déductible  Imposition des 2/5 de la plus value de fusion suite à la cession des biens reçus :  Plus value de fusion imposable chez la société « ABC » = (100.000 – 60.000)/2 = 20.000 TND  2/5 \* 20.000 = 8.000 TND  ***Argumentations :*** article 11-I et 12 du code IRPP et IS. | 8.000,000 |  |
| **Résultat fiscal corrigé avant déduction des avantages fiscaux** | **283.624,500** |  |

**I- 2- Détermination du résultat fiscal imposable de la société *« ABC »* :**

Le résultat comptable de l’exercice 2012 accuse une ***perte*** de 20.000 TND, et malgré que la société ***« ABC »*** a réalisé un résultat fiscal avant déduction des avantages fiscaux d’un montant de 283.574,500 TND, la dite société ne peut pas déduire des avantages fiscaux qu’en cas ou elle réalise à la fois un résultat comptable ***et*** fiscale ***bénéficiaires***.

**I- 3- Détermination du résultat fiscal imposable de la société *« ABC »,* dans le cas ou le bénéfice comptable de l’année 2012 sera de 50.000 TND :**

Le résultat comptable de l’exercice 2012 est un ***bénéfice*** de 50.000 TND, dans ce cas la société ***« ABC »*** réalise un résultat fiscal avant déduction des avantages fiscaux d’un montant de 283.574,500 TND, qui permet de déduire des avantages fiscaux.

* Le résultat fiscal imposable de la société ***« ABC »*** pour l’exercice 2012 sera déterminé comme suit :

|  |  |
| --- | --- |
| **Résultat fiscal corrigé avant déduction des avantages fiscaux** | **283.624,500** |
| 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 prévu par l’article 12 de la loi n°89-114 du 30 novembre 1989, portant promulgation du code d’IRPP et d’IS.  Montant investi = 30.000 TND  Plafond = 283.624,500 x 35% = 99.268,575 TND  Montant déductible = 12.500 TND, la prime d'émission n'ouvre pas droit à l'avantage  ***Argumentations :*** articles 7,8 et 9 du code CII. | -12.500,000 |
| **Reliquat 1** | **271.124,500** |
| Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital initial d’une société SARL ***« XYZ »*** spécialisée dans la collecte, la transformation ou le traitement des ordures et des déchets ménagers : ***50%*** ***avec min D’impôt*** prévu par l’article 12 de la loi n°89-114 du 30 novembre 1989, portant promulgation du code d’IRPP et d’IS.  Montant investi = 200.000 TND  Plafond = 271.124,500 x 50% = 135.562,250 TND  ***Argumentations :*** article 38 du code CII. | -135.562,250 |
| **Reliquat 2** | **135.562,250** |
| Déduction des bénéfices réinvestis dans le fonds d’amorçage : ***100%*** nonobstant le min D’impôt prévu par l’article 12 de la loi n°89-114 du 30 novembre 1989, portant promulgation du code d’IRPP et d’IS.  Montant investi = 100.000 TND  Plafond = 135.562,250x 100% = 135.562,250TND  ***Argumentations :*** article 48-VII duovicies du code d’IRPP et d’IS. | -100.000,000 |
| **Résultat fiscal imposable** | **35.562,250** |
| **Bénéfice fiscal arrondi au dinar inferieur** | **35.562,000** |
| IS dû : 35.562,000D D x 30% | 10.668,600 |
| **Min d’impôt selon l’art 12 de la loi de promulgation du code IRPP et IS = (283.624,500 – 100.000,000) x 20%** | **36.724,900** |
| Min impôt art 44 code IRPP et IS (0.1% CA local TTC) : Absence d’information (absence d’indication) | - |

Donc à retenir le montant de ***36.724,900 TND*** comme IS dû par la société ***« ABC »*** au titre de l’année 2012 déterminé selon le minimum d’impôt prévu par l’art 12 de la loi n°89-114 du 30 novembre 1989, portant promulgation du code d’IRPP et d’IS.

***Remarque :*** la gestion ***fiscale optimale*** pour l’entreprise consiste à :

* Investir dans le fonds d’amorçage jusqu'à un montant maximum de 283.624,500 TND.

**→**Toutefois, la société peut opter entre autre à ce genre d’investissement :

* Investir dans des activités qui permettent un équilibre dans le portefeuille d’activité de l’entreprise (diagnostic stratégique d’un portefeuille d’activité)
* Investir dans une société qui permet le changement du périmètre de consolidation….

**II**- **note succincte sur le traitement fiscal approprié mis à la charge de la société *« ABC »* concernant les opérations effectuées sachant que le paiement effectif de ces montants a eu lieu au cours de l’année 2012 ?**

* ***Convention réalisée avec la société Japonaise***

***En matière des droits d’enregistrement***

La convention conclue avec une société spécialisée ayant son siège social au Japon est qualifiée comme marché de construction qui est soumis au droit fixe de 20 TND par page et par copie d’acte, avec un maximum de 2%, et ce quelque soit le lieu de sa conclusion.

***Remarque :*** D’après les articles 50 et 51 de la loi de finances pour ***2013***, le droit d’enregistrement exigible sur les marchés et concessions est liquidé sur la base de ***0,5%*** de leur valeur y compris tous droits et taxes exigibles conformément à la législation en vigueur.

***En matière d’IS***

En l’absence d’une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Japon, et conformément au droit interne, la société Japonaise est considérée comme établie en Tunisie, elle est donc, soumise à toutes les obligations ***comptables et fiscales*** prévues par la législation en vigueur.

Toutefois et du fait que la durée des travaux d’installation (5 mois) ***ne dépasse pas 6 mois***, le régime d’imposition est déterminé comme suit :

* Imposition par voie de retenue à la source libératoire

L’impôt sur les sociétés est payé par voie de retenue à la source libératoire au taux de 5% du montant brut de la rémunération. Cette retenue à la source doit être opérée par la société ***«ABC»***.

La retenue à la source en question doit être opérée par la société ***«ABC»*** et ce à l’occasion de chaque paiement qu’il soit à titre d’avance ou d’acomptes ou de règlement définitif des prestations déjà effectuées.

Régime d’imposition par voie de retenue à la source libératoire : 500.000D x 1,18 x 5% = 29.500 TND

* Imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés

La société Japonaiseà la possibilité ***d'opter*** pour le paiement de l’impôt sur la base des bénéfices nets réalisés au titre des travaux de construction. L’option pour l’imposition sur cette base est exercée par voie d’une demande qui doit être déposée à cette fin par la société Japonaiseauprès du bureau du contrôle des impôts compétent et ce lors du dépôt de sa déclaration d’existence.

En cas d’option pour le paiement de l’IS sur la base des bénéfices nets réalisés, la société Japonaisesera soumise à toutes les obligations fiscales et comptables incombant aux personnes établies en Tunisie dont notamment la tenue d’une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, le dépôt de la déclaration d’existence, des déclarations mensuelles et des déclarations annuelles relatives à l’IS.

La retenue à la source est effectuée dans ce cas par la société ***«ABC»*** au taux fixés de 1,5% pour les travaux de construction. Cette retenue à la source est déductible de l’IS dû, par la société japonaise.

Selon la doctrine administrative, à défaut de production par l’intéressé de la demande d’option visée par les services du contrôle fiscal, la société ***«ABC»*** est tenue d’effectuer la retenue à la source au taux de 5%.

***En matière* des autres impôts, droits et taxes**

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

* ***Convention réalisée avec la société « HMD »***

***En matière des droits d’enregistrement***

Le marché conclue avec une société résidente en Espagne ***«HMD»*** est qualifiée comme marché de fourniture et de service qui est soumis au droit fixe de 20 TND par page et par copie d’acte, avec un maximum de 2%, et ce quelque soit le lieu de sa conclusion.

***Remarque :*** D’après les articles 50 et 51 de la loi de finances pour ***2013***, le droit d’enregistrement exigible sur les marchés et concessions est liquidé sur la base de ***0,5%*** de leur valeur y compris tous droits et taxes exigibles conformément à la législation en vigueur.

***1-La fourniture des équipements***

La fourniture des équipements est considérée comme une opération d'importation qui n'est passible, éventuellement, qu'aux impôts et taxes indirects qui sont prélevées lors du dédouanement. Ces impôts sont à la charge de la société ***«ABC»***.

***2-Les travaux d'installation des équipements et de surveillance***

***En matière d’IS***

En vertu de l’article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Espagnole, le terme ***«établissement stable»*** comprend les chantiers de construction lorsque leur durée est ***supérieure à*** ***9 mois***, ou lorsque ces opérations temporaires de montage ou des activités de surveillances faisant suite à la vente de machines ou des équipements par la même entreprise 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.

En vertu de l’article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Espagnole, la société ***«HMD»*** n’est pas considérée comme étant établie en Tunisie du faite que les travaux exécuté en Tunisie ont une durée totale n’excède pas 3 mois et ne sera donc passible d’aucune imposition en Tunisie.

***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 ***«HMD»*** 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 :

-Les travaux d’instalation des équipements = 150.000,000 × 0,18 = 27.000,000 TND

-La surveillance de l’opération de montage = 100.000,000 × 0,18 = 18.000,000 TND

Cependant, la société ***«HMD»*** 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.

* ***Utilisation d’un logiciel informatique***

***En matière des droits d’enregistrement***

En cas ou un contrat portant sur un droit d’utilisation d’un logiciel informatique et de maintenance a été établi avec la société résidente en Espagne un droit d’enregistrement est du au droit fixe de 20 TND par page et par copie d’acte, avec un maximum de 2%, et ce quelque soit le lieu de sa conclusion.

***Remarque :*** D’après les articles 50 et 51 de la loi de finances pour 2013, le droit d’enregistrement exigible sur les marchés et concessions est liquidé sur la base de 0,5% de leur valeur y compris tous droits et taxes exigibles conformément à la législation en vigueur.

***En matière d’IS***

Selon les § 12 à 17 des commentaires de l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE, un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour des fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application).

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

Dans le cas d’espèce, il s’agit d’un paiement en contre partie d’un droit d’utilisation d’un logiciel informatique assorti de prestation de services, constitue un cas 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 : 20.000,000 x 1,18 x 10 % = 2.360,000 TND.

En cas de prise en charge de l’impôt par la société ***« ABC »***, la retenue à la source doit être effectuée au taux de 17,64%, soit : 20.000,000 x 1,18 x 17,64 % = 4.163,040 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 18 %.

Etant non établie en Tunisie, la société résidente en Espagne 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 : = 20.000,000 × 0,18 = 3.600,000 TND

Cependant, la société résidente en Espagne 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.

* ***Maintenance d’un logiciel informatique***

***En matière d’IS***

Les travaux de maintenance d’un logiciel informatique constituent 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 (l’assistance technique suppose obligatoirement le côté pratique de la formation et le transfert de l’expérience ***(show-how)***).

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 résidente en Espagne n’est pas imposable en Tunisie à ce titre.

***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 % (point 12 ***« les services réalisés en matière informatique »*** du tableau ***« B bis »*** annexé au code TVA).

Etant non établie en Tunisie, la société résidente en Espagne 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 : = 5.000,000× 0,12 = 600,000 TND

Cependant, la société résidente en Espagne 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.