**RÉPUBLIQUE TUNISIENNE**

**INSTITUT SUPÉRIEURE DE GESTION DE TUNIS**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |

**MASTER PRÉPARATOIRE EN RÉVISION COMPTABLE P2**

**SESSION DE CONTROLE : LE 25 JUIN 2013**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |

**PROPOSITION DE CORECTION DE L’EXAMEN DE FISCALITÉ INTERNATIONALE**

***Durée : 2 heures***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |
| *Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :* | | | | | | |
| **Première partie : 6 points** | | | | | | |
| **Deuxième partie : 14 points** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **PREMIÈRE PARTIE : QUESTION DE COURS (6 points)** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |

**Question 1 : Quel est le régime fiscal des entreprises de navigation maritime tel que prévu par les conventions de non double imposition ? (2 points)**

Cette branche d’activité présente plusieurs particularités qui justifient le régime ***dérogatoire*** qui lui est accordé. En effet, ces entreprises ne réalisent pas leurs bénéfices en un lieu précis, leurs activités se déroulent souvent en haute mer en dehors de la souveraineté des Etats.

L’application du critère de l’établissement stable retenu pour les autres entreprises ne peut pas résoudre le problème de la double imposition.

La solution proposée par les modèles de convention est relative au principe de l’imposition unique des bénéfices dans le pays du ***siège de la direction effective*** de l’entreprise.

Ainsi et par dérogation au principe d’imposition selon le critère de l’établissement stable, les bénéfices qui proviennent de l’exploitation de navires ne sont imposables que dans l’Etat contractant ou le siège social (siège de direction effective) de l’entreprise est situé. La quasi-totalité des conventions signées par la Tunisie ne consacrent cette solution que dans le domaine du trafic international.

L’expression ***« trafic international »*** s’entend des opérations de transport de personnes ou/et de marchandises d’un point situé en Tunisie vers un autre point situé dans un autre Etat et inversement, ce qui exclut donc tout transport assuré entre deux points situés à l’intérieur du territoire Tunisien.

Dans ce cadre, les entreprises de transport maritime opérant en trafic international ayant leur siège en Tunisie sont soumises à l’impôt sur les sociétés en Tunisie tant à raison des bénéfices réalisés en Tunisie qu’a raison de ceux réalisés par leurs succursales implantées dans les pays ayant conclu des conventions de non double imposition avec la Tunisie. Parallèlement à l’imposition des bénéfices, les pertes subies dans le cadre de ces succursales sont imputables sur les bénéfices réalisés par le siège en Tunisie.

En revanche, les entreprises de transport maritime, ayant leur siège dans un Etat ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition, échappent à l’imposition en Tunisie à raison des bénéfices réalisés par leurs succursales implantées en Tunisie.

Néanmoins, il ya lieu de signaler, que la non imposition en Tunisie des bénéfices réalisés par les succursales Tunisiennes des entreprises de transport international dont le siège de direction effective est à l’étranger ne porte que sur l’impôt sur les sociétés, de ce fait les autres impôts et taxes demeurent dus en Tunisie telles que la taxe de formation professionnelle, la contribution au fonds de promotion des logements au profit des salariés et la taxe sur les établissement à caractère industriel, commercial ou professionnel au profit des collectivité locale.

La plupart des conventions conclues par la Tunisie envisagent également le cas ou le siège de direction de l’entreprise est situé à ***bord d’un navire ou d’un bateau***. Dans cette hypothèse, elles prévoient que le pouvoir d’imposition est alors attribué à l’Etat ou est situé le ***port d’attache*** de ce navire ou de ce bateau. A défaut de port d’attache, le pouvoir d’imposition est alors attribué à ***l’Etat contractant*** dont l’exploitant du navire ou du bateau est un ***résident***.

**Question 2 : Quel est la notion d’établissement stable en droit conventionnel ? (2 points)**

Les deux modèles de conventions donnent une définition identique de la notion de l’établissement stable, l’expression « établissement stable » ***désigne une installation fixe d’affaire par l’intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité***. Trois séries de critères peuvent être dégagés de cette définition.

Les conventions présentent habituellement une définition générale de la notion d’établissement stable, suivie par des modalités d’application.

* ***La définition générale de l’établissement stable***
* ***Une instalation d’affaires***

Cette expression désigne ***« tout local, matériel ou instalation utilisés pour l’exercice des activités de l’entreprise »*** peu importe la situation juridique de l’entreprise (propriétaire, locataire) des lorsqu’elle peut avoir la disposition de cette instalation.

Selon les commentaires de l’OCDE, une place sur le marché, ou un emplacement, sont des installations, il peut s’agir également d’une instalation dans des locaux d’une autre entreprise.

Les caractéristiques de l’instalation d’affaires varient donc en fonction de la nature des activités de l’entreprise, il peut s’agir d’un local pour certaines entreprises, d’un terrain ou même d’un matériel ou des équipements pour d’autres entreprises.

* ***La fixité de l’instalation***

L’instalation doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de ***permanence***. Il résulte de cette interprétation souple, l’exclusion de la catégorie des établissements stables des installations d’affaires qui ont été créés à des fins purement temporaires. Seulement si leurs durées d’activités seraient prolongées, elles pourront être considérées comme établissement stable.

L’appréciation doit donc se faire en fonction des caractéristiques des activités en cause.

* ***L’exercice des activités de l’entreprise par l’intermédiaire de cette instalation fixe d’affaires***

Selon le commentaire du modèle de l’OCDE ***« l’instalation fixe d’affaire*** » doit être utilisée en totalité ou en partie pour l’exercice de l’activité de l’entreprise, cela veut dire en fait que cette instalation doit contribuer à la réalisation de l’objet de l’entreprise de manière directe ou même indirecte.

Ce la signifie dans la plupart des cas, que l’activité de l’entreprise est exercé, dans cette instalation fixe d’affaires, par des personnes qui dépendent, d’une manière ou d’une autre, de l’entreprise. Un atelier ou une usine désaffectée ne sont pas des lieux d’exercice d’activités : ce ne sont donc pas des établissements stables.

* ***Les modalités d’application***
* ***Les installations constituant un établissement stable***

Les conventions considèrent comme établissements stable :

* Un siège de direction c'est-à-dire un lieu ou une entreprise prend certaine décision.
* Une succursale : faute de définition conventionnelle de cette notion, il convient de se reporter au droit interne des Etats, et d’appliquer la définition générale de l’établissement stable.
* Un bureau : c’est une notion vaste qui obéit aux mêmes régimes que les sièges de direction ou succursales. D’où l’inclusion des bureaux de vente, et l’exclusion des bureaux d’achat ou de simple bureaux de liaison.
* Une usine ou un atelier ne sont des établissements stables que s’ils sont en exploitation.
* Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d’extraction de ressources naturelles. L’expression « ressources naturelles » doit être entendue au sens large : elle inclut par exemple les hydrocarbures (sur terre ou mère).
* ***Les chantiers***

Les chantiers de construction ou de montage constituent également, sous certaines conditions, des établissements stables. Cette expression désigne non seulement la construction de bâtiment, mais aussi celle des routes, des ponds, canaux, terrassement et dressage. Il peut également s’agir du montage d’installation technique et de machine.

L’imposition des chantiers de constructions dans le pays d’exécution obéit généralement à une condition de ***durée***, seuls les chantiers dont la durée d’exécution excède une certaine période sont considérés comme des établissements stables.

* ***Les opérations de montages et activités de surveillances***

Les opérations temporaires de montage ou les activités de surveillance s’y rattachant sont imposables dans le pays dans le quel elles sont réalisés lorsque :

* Leur exécution dépasse une certaine durée,
* Lorsque leur durée excède une certaine période (généralement 3 mois) et que les frais de montage ou de surveillance dépassent un pourcentage (1O%) du prix des machines ou équipements vendus à l’ occasion de la réalisation de ces opérations ou activités.

**Question 3 : Quel est le traitement fiscal des frais généraux supportés par un établissement stable ? (2 points)**

L’établissement stable peut passer parmi les charges déductibles, une quote–part des frais généraux du siège (la rémunération de la direction générale, les frais généraux d’administration…) qui peut être déterminée à partir du chiffre d’affaires de l’établissement stable par rapport au chiffre d’affaires global de l’entreprise ou à partir du bénéfice net ou du bénéfice brut de l’établissement stable par rapport au mêmes bénéfices de l’entreprise mère ou à partir des immobilisations de l’établissement stable par rapport aux immobilisations totales de l’entreprise mère. La quote-part peut être déterminé en appliquant la formule suivante :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Quote-part | = | Frais de siège x C.A de l’établissement stable |
| C.A. global de l’entreprise mère |

Cependant, les frais généraux ne comprennent pas à titre d’exemple :

* Les frais inhérents aux immobilisations (immeubles, portefeuilles titres …) qui ne profitent pas à l’établissement stable,
* Les salaires exagérés servis aux administrateurs et tous autres frais non nécessités par le fonctionnement et l’intérêt de l’établissement stable, (poste de complaisance),
* Les frais financiers relatifs aux emprunts contractés dans l’intérêt exclusif du siège ou d’un autre établissement stable,
* Les frais de mission et de déplacement des agents mis par le siège à la disposition de l’établissement stable, qui sont considérés comme des charges directes imputables totalement à l’établissement stable,

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE DE CAS (14 points)** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |

**Note succincte indiquant le traitement fiscal approprié mis à la charge de la société *«XYZ»* concernant les opérations réalisées sachant que le paiement effectif de ces montants a eu lieu au cours de l’année 2012 ?**

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

***En matière des droits d’enregistrement (non notée)***

Le marché conclue avec une société résidente en Pologne ***«BIP»*** 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 ***«XYZ»***. **(0,5 point)**

***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-Polonaise, le terme ***«établissement stable»*** comprend les chantiers de constructions, 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 des machines ou des 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’équipement 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.

En vertu de l’article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Polonaise, la société ***«BIP»*** *n’*est pas considérée comme étant établie en Tunisie du faite que : **(1 point)**

* L’opération de montage et de surveillance des équipements à une durée de 110 jours < 4 mois ;
* Frais de surveillance de l’opértion de montage égale 100.000 TND **<** 10% du prix de ces équipements (2.500.000 × 10% = 250.000 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 %. **(0,5 point)**

Etant non établie en Tunisie, la société ***«BIP»*** 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 ». **(0,5 point)**

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit :

-Les travaux d’instalation des équipements = 250.000,000 × 0,18 = 45.000,000 TND **(0,5 point)**

-La surveillance de l’opération de montage = 100.000,000 × 0,18 = 18.000,000 TND **(0,5 point)**

Cependant, la société ***«BIP»*** 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. **(0,5 point)**

* ***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 ***«XYZ »***. **(0,5 point)**

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Polonaise, 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. **(0,5 point)**

En cas de prise en charge de l’impôt par la société ***« XYZ »***, 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. **(0,5 point)**

***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 %. **(0,5 point)**

Etant non établie en Tunisie, la société ***«VITCH »*** 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 ». **(0,5 point)**

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = 200.000,000 ×0,12 = 24.000,000 TND. **(0,5 point)**

Cependant, la société ***«VITCH »*** 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. **(0,5 point)**

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

***En matière d’IS***

La mise à disposition des cadres de la société ***«VITCH »*** àla société ***« XYZ »*** 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-Polonaise de non double imposition, la société ***«VITCH »*** n’est pas imposable en Tunisie à ce titre. **(1 point)**

***Remarque :*** En absence d’une véritable instalation fixe d’affaire, la société ***«VITCH »,*** 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 ***«VITCH »***. **(Non notée)**

* **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*** leurs permettant de ***conclure des contrats*** au nom de l’entreprise et qu’ils exercent ***habituellement ce pouvoir***. **(Non notée)**

***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 %. (**0,5 point)**

Etant non établie en Tunisie, la société ***«VITCH »*** 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 ». (**0,5 point)**

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = 400.000,000 ×0,18 = 72.000,000 TND. (**0,5 point)**

Cependant, la société ***«VITCH »*** 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. (**0,5 point)**

* **Régime fiscal des cadres Polonaise détachés auprès de la société « XYZ »**

En vertu de l’article 15 de la convention Tuniso- Polonaise 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. (**0,5 point)**

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

***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 **« XYZ »**. (**0,5 point)**

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention Tuniso-Polonaise 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. (**0,5 point)**

En cas de prise en charge de l’impôt par la société ***« XYZ »***, 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-polonaise de non double imposition n’étant pas remplies aucune imposition n’est due en matière d’IRPP à ce titre. (**0,5 point)**

***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 %. (**0,5 point)**

N’ayant pas de base fixe en Tunisie l’architecte Polonais 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. (**0,5 point)**

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. (**0,5 point)**