**RÉPUBLIQUE TUNISIENNE**

**INSTITUT SUPÉRIEURE DE GESTION DE TUNIS**

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

**MASTER PRÉPARATOIRE EN RÉVISION COMPTABLE P2**

**SESSION DE JANVIER 2013**

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

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

***Durée : 2 heures***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|   |   |   |   |   |   |   |
| *Le sujet se présente sous la forme de deux parties indépendantes :* |
|  **Première partie : 5 points** |
|  **Deuxième partie : 15 points** |
|   |   |  |   |   |   |   |

|  |
| --- |
| **PREMIÈRE PARTIE : QUESTION DE COURS (5 points)** |
|   |   |   |   |   |   |   |

**Question 1 : Quel est le régime fiscal de la plus value de cession des valeurs mobilières réalisée par les non résidents ? 2,5 point**

Le régime fiscal de la plus value de cession des valeurs mobilières réalisée par les non résidents est déterminé comme suit :

***Avant le 01 janvier 2011 :***

Avant la 1er janvier 2011, la plus value de cession des valeurs mobilières réalisée par les personnes physiques et les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie et ne faisant pas partie de l’actif d’un établissement stable ou d’une base fixe, ***est*** ***exonérée*** de l’impôt sur le revenu et de l’impôt sur les sociétés. ***(0,25 point)***

***A partir du 01 janvier 2011 :***

le champ d’application de l’impôt sur le revenu et de l’impôt sur les sociétés a été étendu à la plus value réalisée, en Tunisie, par les personnes non résidentes et non établies en Tunisie, au titre des opérations de cession d’actions ou de parts sociales ou de parts des fonds prévus par la législation les régissant qui ont lieu à partir du ***1er janvier 2011*** et ce sous réserve des exonérations prévues par la législation en vigueur et des exonérations prévues par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les pays de résidence des cédants.

L’impôt sur la plus value en question est dû par voie de ***retenue à la source libératoire*** calculée sur le ***prix de cession*** au taux de ***2.5%*** pour les personnes physiques et au taux de ***5%*** pour les personnes morales. ***(0,25 point)***

Toutefois, la retenue à la source n’est pas due sur :

* Les opérations de cession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis dégageant une moins value,
* Les opérations de cession des titres dont la plus value y relative est exonérée de l’impôt conformément à la législation en vigueur.

Par ailleurs, les intéressés peuvent ***opter*** pour le dépôt de la déclaration de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés au titre de la plus value en question. Dans ce cas, la retenue à la source effectuée sur le prix de cession est déductible de l’impôt liquidé sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et de 30% pour les personnes morales. L’excédent d’impôt provenant de la retenue à la source, peut faire l’objet de restitution.

***Apport de la loi de finances pour la gestion de l’année 2012 :***

L’article 15 de la loi n°2011-7 du 31 décembre 2011 portant loi de finances pour l’année 2012 a soumis la plus value provenant de la cession effectuée par les personnes non résidentes non établies en Tunisie, de titres ou des droits y relatifs, à la retenue à la source sur la base de la plus value réalisée au lieu du prix de cession, et ce aux taux suivants :

* 10% en cas ou le cédant est une personne physique,
* 30% en cas ou le cédant est une personne morale.

L’article 12 de la loi n° 2012-1 du 16 mai 2012 portant loi de finances complémentaire pour l’année 2012, a fixé un plafond à la retenue à la source en question déterminé sur la base du prix de cession ou de rétrocession des titres ou des droits en question au taux de :

* 2,5% en ce qui concerne les personnes physiques,
* 5% en ce qui concerne les personnes morales. ***(2 point)***

Les personnes concernées ont toujours la possibilité d’***opter*** pour le dépôt de la déclaration de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés au titre de la plus value susvisée. Dans ce cas, la retenue à la source opérée est déductible de l’impôt liquidé sur la plus value au taux de 10% pour les personnes physiques et au taux de 30% pour les personnes morales. L’excédent d’impôt peut faire l’objet de restitution.

**Question 2 : Quel est le régime fiscal des revenus de profession indépendante ? 2,5 point**

En principe, les revenus tirés de l’exercice d’une profession indépendante sont imposables dans l’Etat ***de résidence*** du contribuable. ***(2 point)***

Toutefois, ces revenus sont imposables dans l’autre Etat (Etat de source) si l’intéressé y dispose d’une base fixe ou y exerce son activité pendant une certaine durée.

Les bénéfices d’une profession indépendante sont imposables dans l’Etat où l’intéressé dispose d’une ***« base fixe »*** pour l’exercice de ses activités.

La notion de base fixe, dans son esprit, n’est pas très éloignée de celle d’établissement stable. Il suffit donc, dans ce cas, d’un local aménagé en vue de l’exercice d’une profession.

Certains Etats estiment que l’exigence d’une base fixe risque de limiter de manière excessive leur droit d’imposition. Deux séries de critères complémentaires ont donc été proposés :

* ***La durée de l’activité :***

Les revenus des professions indépendantes sont imposables par l’Etat dans lequel le contribuable a effectué un séjour s’étendant sur une période ou des périodes d’une durée égale ou supérieure à 183 jours pendant ***l’année fiscale considérée*** (toutes les conventions à l’exception celles conclues par la Tunisie avec la Corée du sud, l’Espagne, l’Italie et la Turquie). ***(0,25 point)***

* ***Les modalités de rémunération :***

Par exception à la règle selon laquelle les revenus des professions indépendantes sont imposés dans l’Etat de résidence, certaines conventions conclues par la Tunisie prévoient que ces sommes sont taxables dans l’autre Etat contractant si la rémunération de ces services est effectuée par des personnes résidentes ou établies ou est supportée par un établissement stable ou une base fixe situés dans cet autre Etat contractant, et excède pendant l’année fiscale un certain montant fixé par les conventions(Belgique, Canada et l’Italie). ***(0,25 point)***

|  |
| --- |
| **DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE DE CAS (15 points)** |
|   |   |   |   |   |   |   |

***Dossier n°1 :10 points***

**Note sur le régime fiscal du marché conclu entre la société «Immeuble de Placement» et les autres cosignataires.**

**1-Le régime d’imposition des bénéfices réalisés par les intervenants dans le cadre de la convention conclue par la société «Immeuble de Placement».**

***A - Régime d'imposition découlant de la cosignataire de la convention***

Dans le cadre de la signature d'un marché par plusieurs intervenants, la doctrine administrative a adopté la notion de groupement et a posé les conditions de son existence (Voir Note Commune N° 28 / 2004).

D’après les données du cas on constate que :

* Chacune des parties cosignataires de la convention exécute les tâches lui incombant sous sa propre responsabilité ***sans*** qu’il soit ***solidaire*** avec les autres signataires.
* Chacune des parties cosignataires facture directement les rémunérations relatives à ses propres prestations de services ou la fourniture des biens à la société ***«Immeuble de Placement»***.

Dans ces conditions, chacun des cosignataires de la convention supporte personnellement l'imposition en Tunisie conformément à la règlementation en vigueur. ***(1 point)***

***B - Régime d'imposition de la société «Roca»***

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.

Pour décompter la durée du chantier, il faut tenir compte, d’une part, la période des travaux d’aménagement et de construction, même s’ils sont confiées, par la convention de sous-traitance, à une autre société ; et d’autre part, la durée relative à l’activité de contrôle et de surveillance des travaux qui sont exécutées par la société ***«Roca»***, étant donné le lien de connexité des deux chantiers qui sont exécutés par la même entreprise.

La durée totale (8 + 2 = 10) étant supérieure à 9 mois, la société ***«Roca»*** est donc considérée, établie en Tunisie, elle sera de ce fait soumise à toutes ***les obligations comptables et fiscales*** prévues par la législation en vigueur. ***(2,5 point)***

***C - Régime d'imposition de la société «Le loisir»***

En absence d’une convention de non double imposition entre la Tunisie et l’Argentine, la société ***«Le loisir»*** est considérée établie en Tunisie, elle est donc, soumise à toutes les obligations ***comptables et fiscales*** prévues par la législation en vigueur. ***(1 point)***

***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 ***«Immeuble de Placement»***. ***(0,5 point)***

***2-Les travaux d'installation***

La société ***«Le loisir»*** qui exploite un établissement stable en Tunisie pendant une période inférieure à 6 mois, peut opter pour le régime d’imposition le plus favorable.

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

* ***En matière d’IS***
* 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 10% du montant brut de la rémunération. Cette retenue à la source doit être opérée par l’établissement stable de la société ***«Immeuble de Placement»***. ***(0,5 point)***

La retenue à la source en question doit être opérée par la société ***«Immeuble de Placement»*** 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 : 250.000D x 1,18 x 10% = 29.500D

* Imposition sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés

La société ***«Le loisir»*** a la possibilité ***d'opter*** pour le paiement de l’impôt sur la base des bénéfices nets réalisés au titre des travaux d’installation. 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 ***«Le loisir»*** auprès 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 ***«Le loisir»*** sera 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. ***(1 point)***

La retenue à la source est effectuée dans ce cas par la société ***«Immeuble de Placement»*** au taux fixés de 1,5% pour les travaux d’installation. Cette retenue à la source est déductible de l’IS dû, par la société ***«Le loisir»***.

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 ***«Immeuble de Placement»*** est tenue d’effectuer la retenue à la source au taux de 10%.

Au cas de non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le code de l’IRPP et de l’IS, l’impôt sur les sociétés dû ne peut, dans tous les cas, être inférieur au montant de l’impôt calculé sur la base de la retenue à la source au taux de 10%.

Bénéfice net= 250.000 D- (50.000 + 100.000 + 20.000) = 80.000 D

IS = 80.000 D x 30% = 24.000 D

Compte tenu de l’importance des charges engagées par la société ***«Le loisir»***, elle a intérêt à opter, sur le plan fiscal, pour la liquidation de l’IS sur la base des ***bénéfices nets***.

* **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. ***(1 point)***

**2- Le traitement fiscal de toutes les opérations accomplies par de la société «Roca-Plus» dans le cadre de l’exécution de ses engagements contractuels.**

La convention de sous-traitance conclue par la société ***«Roca»*** avec la société ***«Roca Plus»*** en vue de la réalisation des travaux d’aménagement et de construction subis le traitement suivant :

* En matière d’IS

Les rémunérations versées par la société ***«Roca»*** au profit de la société ***«Roca Plus»*** subissent le traitement suivant :

La société ***«Roca-Plus»*** exécute un chantier de construction ayant une durée inférieure à 9 mois, et en application de l’article 5-2-g de la convention Tuniso-Espagnole, elle ne sera pas considérée comme exploitant un établissement stable en Tunisie et ne sera donc passible d’aucune imposition en Tunisie. ***(1,5 point)***

Il en résulte que les rémunérations perçues ne supportent aucune retenue à la source (ni la retenue à la source sur les marchés au taux de 1,5% ni la retenue à la source libératoire sur les chantiers temporaires de construction au taux de 5%).

* 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 ***«Roca Plus»*** 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 ». ***(1,5 point)***

La TVA retenu à la source est déterminée comme suit = 1.200.000,000 ×0,18 = 216.000,000 TND.

Cependant, la société ***«Roca Plus»*** 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.

***Dossier n°2 : (3 points)***

**Note sur les diligences fiscales, concernant le contrat de location financement, misent à la charge de la société «Carthago Airlines» pour l’exercice 2011.**

La substance de l’accord conclu entre la société ***«Carthago Airlines»*** et la société ***«Special Purpose Company»*** propriétaire de l’avion Airbus de type A 320 inclut le transfert du droit d’utiliser le matériel pendant la période de temps convenue (10 ans).

La composante « location » de ce contrat, constitue un contrat de location financement dans la mesure où :

* La durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l’avion Airbus de type A 320 (10 ans).
* Au commencement du contrat, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la composante « location » 2 921 198,000 TND s’élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l’actif loué.

Les paiements des loyers constituent un **cas de redevance** imposable selon l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Espagnole. ***(1,75 point)***

Toutefois, Sachant que l’impôt sur le revenu et l’impôt sur les sociétés dû au titre des redevances constitue, pour les entreprises ***totalement exportatrices***, un élément de coût, et limite leurs capacités compétitives, et afin d’encourager le transfert de technologies modernes d’une part et de réduire le cout de production des biens ou de services des entreprises totalement exportatrices d’autre part et renforcer leur capacité concurrentielle, les dites redevances sont ***exonérés***. ***(1,25 point)***

Etant signalé que l’exonération des redevances payées par les entreprises totalement exportatrices ***n’est pas limitée*** dans le temps dans le sens ou elle n’est pas liée à la période de déduction totale des bénéfices et des revenus provenant de l’exportation.

***Dossier n°3 : (2 point)***

**Note sur le traitement fiscal approprié mis à la charge au cabinet «AUDITIS Tunisie».**

Le cabinet ***«AUDITIS International»*** a réalisée un service ***d’intermédiation*** entre le cabinet ***«AUDITIS Tunisie»*** et l’auditeur Tunisien ***Mr Chokri***, pour assurer une formation aux personnels du cabinet dans le domaine d’audit informatique. Les rémunérations reçus à ce titre sont qualifié de ***commission***. ***(1 point)***

Le régime fiscal de cette opération est déterminé comme suit :

* En matière d’IS

La somme de 10.000,000 TND payée par le cabinet ***«AUDITIS Tunisie»*** au cabinet ***«AUDITIS International»*** résident de l’Espagne en contrepartie de son ***intermédiation***, n’étant pas rattachée à un établissement stable sis en Tunisie et ne constituant pas un cas de redevances visées par l’article 12 de la convention Tuniso-Espagnole, ne supporte en Tunisie aucune imposition. Par conséquent le cabinet ***«AUDITIS Tunisie»*** ne doit opérer aucune retenue à la source au titre de ces sommes. ***(0,5 point)***

* En matière de TVA

Le service de courtage est consommé en Tunisie, l’opération rentre dans le champ d’application territoriale de la TVA. Cette TVA au taux de 18% doit faire l’objet d’une retenue à la source au taux de 100% à opérer obligatoirement par le cabinet ***«AUDITIS Tunisie»*** 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 a la taxe sur la valeur ajouté, ***leurs clients*** sont tenus de retenir la taxe sur la valeur ajouté du 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 = 10.000,000 ×0,18 = 1.800,000 TND.

Cependant, le cabinet ***«AUDITIS International»*** peut toujours ***opter*** pour son assujettissement à la TVA selon le régime de droit commun. Dans ce cas, le cabinet bénéficie de la déduction de la TVA ayant grevé les services nécessaires à la réalisation de l’opération d’intermédiation soumise à la dite taxe. En cas d’apparition d’un crédit, ce dernier est restituable conformément à la législation en vigueur.

A cet effet, elles doivent :

* Déposer une déclaration d’existence selon un modèle établi par l’administration fiscale, auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège du représentant de la personne n’ayant pas d’établissement en Tunisie et à défaut auprès du bureau de contrôle des impôts dont dépend le siège de son client en Tunisie.
* Déposer une déclaration de la TVA.