

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

**DEUXIÈME ANNÉE MASTER PRÉPARATOIRE EN RÉVISION COMPTABLE**

**SESSION PRINCIPALE : LE 09 JANVIER 2014**

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

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

***Durée : 2 heures***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  |  |  |
| *Le sujet se présente sous la forme de deux dossiers indépendants :* | | | | | | |
| **Dossier 1 : 12 points** | | | | | | |
| **Dossier 2 : 8 points** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **DOSSIER 1 : (12 points)** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |
| **Note sur le régime fiscal du marché conclu entre la société *«ABC»* et de toutes les opérations accomplies par chacun des intervenants.**  ***A - Régime d'imposition du bureau japonais***   * ***En matière des droits d’enregistrement (0 point)***   La convention pour l’étude de faisabilité du projet industrielle conclue avec un bureau Japonais est qualifiée comme marché. Malgré que le contrat en question a été conclu à Paris et l’étude sera réalisée à Tokyo, il sera passible d’un droit d’enregistrement à Tunis puisque la réalisation du projet sera a Tunis. Le dit contrat est soumis à l’enregistrement 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 (3 point)***   En l’absence d’une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Japon, et conformément au droit interne, le bureau Japonais est imposable en Tunisie puisqu’il a réalisé un revenu de source tunisienne.  L’imposition se fait selon la législation Tunisienne en vigueur par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15% sur le montant payé TTC.  Régime d’imposition par voie de retenue à la source libératoire : 180.000D x 1,12 x 15% = 30.240 TND   * ***En matière de TVA (0 point)***   Les rémunérations sont la contrepartie d’un service d’étude consommé en Tunisie. Elles rentrent, donc, dans le champ d’application territoriale de la TVA qui est due dans ce cas au taux de 12 %.  Etant non établie en Tunisie, le bureau d’étude Japonais 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 : 180.000,000 × 0,12 × 100% = 21.600 TND  Cependant, le bureau d’étude Japonais 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.  ***B - Régime fiscal découlant de la construction de l’usine***  Puisque chaque intervenant dans la réalisation du marché exécute les taches lui incombant sous sa propre responsabilité sans qu’il soit lié par ***aucune solidarité*** avec les autres signataires et facture ses propres prestations ou fournitures ***directement*** à la société ***«ABC»***, il s’agit donc d’un groupement ***écran***. Le régime fiscal de chaque intervenant est déterminé comme suit : **(1 point)**  ***B -1-Convention réalisée avec la société «Travaux de Bâtiment»***   * ***En matière d’IS (2 point)***   Les produits réalisés dans le cadre du contrat de construction de l’usine font partie des produits imposable au titre de l’exercice 2012. Une retenue à la source au titre des paiements supérieurs à 2.000 TND au taux de 1,5% est opérée et qui demeure imputable sur l’impôt sur les sociétés du au titre du même exercice. Toutefois, si un excédant est dégagé à se titre, peut faire l’objet d’une restitution conformément à la réglementation en vigueur.   * ***En matière de TVA (0 point)***   L’activité de la société est soumise à la TVA au taux de 18% par voie de dépôt de déclaration.  ***B -2-Convention réalisée avec la société «Tout Turque»***  ***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»***. ***(1 point)***  ***2-Les travaux montage des équipements***   * ***En matière d’IS (2 point)***   En vertu de l’article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, le terme ***«établissement stable»*** comprend les chantiers de construction, ou de montage qui ont une durée qui dépasse **six mois** (6 × 30 =180 jours)**.**  La durée des travaux de montage est de 121 jours **<** 180 jours et en vertu de l’article 5-2-g de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, la société ***«Tout Turque»*** n’est pas considérée comme étant établie en Tunisie et ne sera donc passible d’aucune imposition en Tunisie.   * ***En matière de TVA (0 point)***   Les rémunérations sont la contrepartie d’un service d’étude 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, le bureau d’étude Japonais 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 : 200.000,000 × 0,18 × 100% = 36.000 TND  Cependant, la société ***«Tout Turque»*** 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.  ***B -3-Convention réalisée avec la société «Tout Turque finance»***   * ***En matière d’IS (3 point)***   En vertu de l’article 11-2 de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, les intérêts peuvent être imposés dans l’Etat contractant d’où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais l’impôt ainsi établi ne peut excéder ***10%*** de leur montant brut.  Régime d’imposition par voie de retenue à la source libératoire : 2.000.000D x 10% x 1,06 x 10% = 21.200 TND   * ***En matière de TVA (0 point)***   Les rémunérations sont la contrepartie des intérêts d’origine Tunisienne, elles rentrent donc dans le champ d’application territoriale de la TVA qui est due au taux de 6 %.  Etant non établie en Tunisie, la société ***«Tout Turque finance»*** 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 = 2.000.000,000 × 0,10 × 0,06 = 12.000 TND.  Cependant, la société ***«Tout Turque finance»*** 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 2 : (8 points)** | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  |  |

**Note sur le régime mis à la charge de la société «Bara TV» concernant les opérations effectuées sachant que le paiement effectif de ces montants a eu lieu au cours de l’année 2012.**

***A –Sondage d’opinion faite par la société «SEGNA»***

* ***En matière d’IS (3 point)***

Le sondage d’opinion effectué par la société ***«SEGNA»*** portant sur le comportement des Tunisiens vis à vis les programmes diffusés sur les chaines télévisées Tunisiennes 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 **«Bara TV»**.

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, le terme étude technique et économique ne figure pas dans la définition de redevance, les rémunérations payées à ce titre ne sont pas imposable, de ce fait, en Tunisie.

***En matière de TVA (0 point)***

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 ***«SEGNA»*** 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 = 118.000,000 ×0,12 = 14.160TND.

Cependant, la société ***«SEGNA»*** 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.

***B –Achat de programmes télévisés auprès de la société «Oméga»***

* ***En matière d’IS (3 point)***

Le terme ***«redevances»*** employé dans l’article 12 de la convention Tuniso-Turquie de non double imposition désigne les rémunérations de toute nature payées pour l’usage ou la concession de l’usage d’un droit d’auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les ***films cinématographiques***, ***enregistrement pour transmission radiophonique et télévisée***, d’un brevet, d’une marque de fabrique ou de commerce, d’un dessin ou d’un modèle, d’un plan, d’une formule ou d’un procédé secret ainsi que pour l’usage ou la concession de l’usage d’un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, seule ***les films*** (100 ans de solitude) qui répondent à la définition du terme ***«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 : 25.000,000 x 10 % = 2.500 TND.

***Remarque :*** En absence d’une véritable instalation fixe d’affaire la société ***«Oméga»,*** 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 (0 point)***

Les rémunérations sont la contrepartie d’un service consommé en Tunisie. Toutefois, les films cinématographiques sont exonérés par le point 23 a du tableau A portant sur la liste des opérations exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée, aucune TVA n’est à réclamer à ce titre.

***C –Réservation d’une fréquence de 3 méga bites assuré par la société «Turquie fréquence»***

* ***En matière d’IS (2 point)***

Le terme ***«redevances»*** employé dans l’article 12 de la convention Tuniso-Turquie de non double imposition désigne les rémunérations de toute nature payées pour l’usage ou la concession de l’usage d’un droit d’auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, enregistrement pour transmission radiophonique et télévisée, d’un brevet, d’une marque de fabrique ou de commerce, d’un dessin ou d’un modèle, d’un plan, d’une formule ou d’un procédé secret ainsi que pour l’usage ou la concession de l’usage ***d’un équipement industriel***, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

En absence d’un établissement stable et en vertu de l’article 12 de la convention de non double imposition Tuniso-Turquie, la fourniture d’un service de réservation d’une fréquence de 3 méga bites pour la diffusion satellitaire de la chaine ne constitue pas un cas de redevance et la société ***«Turquie fréquence»*** n’est pas imposable en Tunisie à ce titre.

* ***En matière de TVA (0 point)***

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 ***«Turquie fréquence»*** 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 × 4 × 0,18 × 100% = 14.400 TND.

Cependant, la société ***«Turquie fréquence»*** 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.