**Corrigé septembre 2011 fiscalité**

* La société Delta est une société anonyme de droit tunisien, elle exerce l’activité de vente en détail du matériel médical importé ; elle est soumises à toutes les obligations fiscales et comptables de droit commun. A ce titre elle est notamment soumise à l’IS au taux de 30% et à la TVA au taux de 18%.
* 1) Le régime fiscal de la convention conclue par la société Delta avec la société DFM international et des engagements qui en découlent :
a- Régime de la convention en matière des droits d’enregistrement :
Il s’agit d’un acte non obligatoirement soumis à la formalité d’enregistrement
b- Régime fiscal des engagements découlant de la convention :
• Les services d’installation et de mise en service et le service après vente rendus aux clients de la société DFM international en Tunisie (7% du cout du matériel) :
S’agissant des services rendus en Tunisie aux clients d’une personne morale non domiciliée et non établie en Tunisie, ces opérations sont soumises à la TVA au taux de 18%. Ces produits doivent être comptabilisés parmi les produits ordinaires de la société Delta et faire partie de son résultat imposable à l’IS.
• L’indemnité de 3% perçue par la société Delta sur les ventes directes de la société DFM international en Tunisie :
Cette indemnisation constitue un gain exceptionnel qui doit être déclaré parmi les produits de la société Delta. Cette indemnisation ne constitue pas une affaire au sens de l’article 1 du code la TVA et échappe de ce fait au champ d’application de la TVA.
• Formation du personnel de la société Delta assurée par la société DFM international en Tunisie à raison de 5 jours par an :
Les actions ponctuelles de formation constituent des opérations d’assistance technique non comprises dans la définition des redevances retenue par l’article 12 de la convention Tuniso-Allemande de non double imposition, et par conséquent, en l’absence d’un établissement stable, ces opérations échappent à l’imposition en matière d’IS en Tunisie.
Toutefois, et s’agissant des services réalisés en Tunisie par une personne morale non domiciliée et non établi en Tunisie la société Delta doit effectuer une retenue à la source intégrale au titre de la TVA au taux de 18% toutefois la société DFM international peut opter pour le dépôt de la déclaration de la TVA retenue et déduire la TVA éventuellement supportée en Tunisie au titre de l’opération en question.
• La formation assurée par la société Delta au profit des clients de la société DFM international en Tunisie :
S’agissant des services rendus en Tunisie aux clients d’une personne morale non domiciliée et non établie en Tunisie, ces opérations sont soumises à la TVA au taux de 18%.
Ces produits doivent être comptabilisés parmi les produits ordinaires de la société Delta et faire partie de son résultat imposable à l’IS.

- Détermination du résultat fiscal de la société Delta au titre de l’année 2010 :

Résultat fiscal avant déduction de l’IS : 580.000 D
• Le montant de l’indemnité comptabilisé parmi les produits de l’exercice 2010 qui s’élève à 60.000 D comprend 20.000 D se rattachant à des créances encaissées en 2009, donc à déduire 20.000 D, produit concernant l’exercice 2009.
• Montant de la dette à la date de facturation : 120.000 x 1.850 = 222.000 D
Montant de la dette actualisée compte tenu de la fluctuation du taux de change à la date de clôture : 120.000 x 1.950 = 234.000 D
La société Delta aurait donc comptabilisé une perte de change s’élevant à 12.000 D. s’agissant d’une perte non encore réalisée, ce montant doit être réintégré.
• Provision pour dépréciation des titres cotés :
Montant comptabilisé : 34.400 D
Valeur des actions inscrites au bilan de la société Delta : 80.000 D
Valeur actualisée conformément au cours moyen boursier du mois de décembre 2009 : 8.000 x 6.000 = 48.000 D
Provision déductible : 80.000 – 48.000 = 32.000 D
donc à réintégrer 34.400 – 32.000 = 2.400D ; provision non justifiée.
• Perte exceptionnelle de 80.000 D comptabilisée suite à, la réduction du capital social d’une filiale pour résorption des pertes : il s’agit d’une perte non effectivement réalisée car la perte ne peut être constatée et déduite pour la détermination du résultat fiscal qu’au moment de la cession des titres ou de la liquidation de la société; donc à réintégrer 80.000D.
• Créance abandonnée au profit d’un exploitant d’une clinique privée dans le cadre du règlement amiable prévu par la loi n°95-34 du 17 avril 1995. Cet exploitant n’étant pas soumis à l’obligation de désigner un commissaire aux comptes, la perte résultant de l’abandon n’est pas déductible : à réintégrer 15.000 D.

Donc le résultat fiscal redressé serait :
580.000D -20.000D + 12.000D + 2.400 D+80.000D + 15.000D = 669.400D.
Bénéfices réinvestis au sein de la société Delta industrie :
2.500.000D × 20% =500.000D
Limite du dégrèvement financier :
669.400D× 35% = 234.290D
Bénéfice imposable: 669.400D – 234.290D = 435.110 D
IS du : 435.110 × 30% =130.533D.
Minimum d’impôt : 669.400d × 20% = 133.880 D
Minimum d’impôt (0,1℅ du CA) : 10.560.000× 0,1℅ = 10.560 D

Donc à retenir IS= 133.880 D

DEUXIEME PARTIE : (8 pts)
1- Régime fiscal de la société Delta industrie et les avantages fiscaux dont elle peut bénéficier :
a- Régime fiscal de la société Delta industrie :
La société Delta industrie est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales de droit commun, elle est notamment soumise à l’IS au taux de 30% et à la TVA au taux de 18%.

b- Avantages fiscaux accordés à la société Delta industrie :
b-1 En matière d’impôts sur les sociétés :
La loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006 relative à la réforme du système fiscal telle que, modifiée par les dispositions ultérieures et notamment l’article 24 de la loi N° 58 -2010 du 17/12/2010, portant loi des finances pour l’année 2011a instauré un régime d’imposition des bénéfices provenant des opérations d’exportation. Ce nouveau régime consiste pour les personnes morales en l’imposition à l’impôt sur les sociétés au taux de 10% des bénéfices provenant des opérations d’exportation.
En application de l’article 24 de la loi N° 58 -2010 du 17/12/2010 portant loi de finances pour l’année 2011, les entreprises en activité avant le 1er janvier 2012 et pour lesquelles la période de déduction totale des bénéfices ou revenus provenant des exportations n’a pas expiré avant le 1er janvier 2012, comme c’est le cas de la société Delta industrie, continuent à bénéficier du régime en vigueur avant cette date. La société Delta industrie continue donc à bénéficier de la déduction totale des bénéfices provenant des exportations et ce, jusqu’à l’expiration de la période de 10 ans qui leur est impartie à cet effet.
b-2 Avantages au titre du réinvestissement physique :
En application de l’article 7 du CII, la société Delta industrie bénéficie de la déduction des bénéfices réinvestis au sein d’elle-même sous réserve du minimum d’impôt prévu par l’article 12 de la loi N° 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code de l’IRPP et de l’IS.
Le bénéfice de cet avantage est subordonné à :
• la tenue d'une comptabilité régulière conformément au système comptable des entreprises, et ce pour les sociétés ainsi que pour les personnes exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ;
• les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un « compte de réserve spécial d’investissement » au passif du bilan avant l’expiration du délai de dépôt de la déclaration définitive au titre des bénéfices de l’année au cours de laquelle la déduction a eu lieu et incorporés au capital de la société au plus tard à la fin de l’année de la constitution de la réserve ;
• la déclaration d'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser et de l’engagement des bénéficiaires de la déduction de réaliser l’investissement au plus tard à la fin de l’année de la constitution de la réserve ;
• les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés avant la fin des deux années suivant l’année d’entrée effective en production ;
• la non réduction du capital, pendant une période de 5 ans à partir du 1erjanvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes.
b-3 Avantages en matière de TVA et du droit de consommation:

Les entreprises partiellement exportatrices bénéficient en matière de la TVA et du droit de consommation de la suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et éventuellement du droit de consommation au titre des biens, produits, matières premières et services nécessaires à la réalisation de l'opération d'exportation.
Ce régime de faveur n'est accordé que pour les entreprises qui s'approvisionnent auprès des fournisseurs locaux assujettis à la TVA ou, le cas échéant, au droit de consommation.
c- Avantages aux souscripteurs :
En application de l’article 7 du CII et Sous réserve des dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les personnes physiques ou morales qui souscrivent au capital initial ou à l'augmentation du capital des entreprises opérant dans les activités visées à l'article premier dudit code, bénéficient de la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés.
Le bénéfice de cet avantage est subordonné à :
• la tenue d'une comptabilité régulière conformément au système comptable des entreprises, et ce pour les sociétés ainsi que pour les personnes exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés ;
• l'émission de nouvelles parts sociales ou actions ;
• la non réduction du capital, pendant une période de 5 ans à partir du 1erjanvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes ;
• la présentation lors du dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés par les bénéficiaires de la déduction d'une attestation de libération du capital souscrit ou de tout autre document équivalent ;
• La non cession des actions et des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, avant la fin des deux années suivant celle de la libération du capital souscrit ;
• La non stipulation dans les conventions signées entre les sociétés et les souscripteurs de garanties en dehors du projet ou de rémunérations qui ne sont pas liées aux résultats du projet objet de l’opération de souscription ;
• l’inscription des bénéfices ou des revenus réinvestis dans un compte spécial au passif du bilan non distribuable sauf en cas de cession des actions ou des parts sociales ayant donné lieu au bénéfice de la déduction, et ce, pour les sociétés et les personnes exerçant une activité commerciale ou une profession non commerciale telle que définie par le code de l’impôt sur le revenu des personnes physiques et de l’impôt sur les sociétés.
2) Régime fiscal des engagements découlant des conventions conclues par la société Delta industrie :
a- Régime du contrat d’acquisition conclu avec la société Delta:
- En matière des droits d’enregistrement :
Il s’agit d’un acte de vente d’un immeuble soumis obligatoirement à la formalité de l’enregistrement dans un délai de 60 jours à compter de la date de l’acte.
Droits dus :
Droit de mutation à titre onéreux au taux de 5% sur la valeur de l’immeuble : 5% x 600.000 = 30.000 D.
L’immeuble étant inscrit à la CPF, un droit de 1% est du au profit de la CPF : 1% x 600.000 = 6.000 D.
La dernière mutation a été enregistrée, donc le droit pour défaut d’origine de 3% n’est pas dû.

b- Régime fiscal du marché conclu avec la société Allemande :
- En matière des droits d’enregistrement :
Il s’agit d’un marché de construction d’une usine soumis obligatoirement à la formalité d’enregistrement dans un délai de 60 jours à compter de la date du marché. Ce marché est soumis au droit fixe de 15 D par page avec un maximum de 2% du montant du marché.
- En matière d’IS :
En application des dispositions de l’article 5 de la convention Tuniso- Allemande de non double imposition, un chantier de construction peut constituer un établissement stable lorsque sa durée est supérieure à 6mois. Par conséquent, dans le cas précis, et dans la mesure où la durée du chantier est de 5mois, aucune imposition en matière d’IS n’est due en Tunisie sur les bénéfices tirés par la société Allemande de ce chantier de construction.
- En matière de TVA :
S’agissant des services rendus en Tunisie par une personne morale non domiciliée et non établie en Tunisie, son client, la société Delta industrie, doit en application de l’article 19 du code la TVA opérer une retenue à la source intégrale au titre de la TVA due au taux de 18% sur les rémunérations payées à la société Allemande dans le cadre du marché en question.
c- Régime fiscal du marché conclu avec la société japonaise :
- En matière des droits d’enregistrement :
Il s’agit d’un marché de fourniture d’équipements et des travaux d’installation d’une usine soumis obligatoirement à la formalité d’enregistrement dans un délai de 60 jours à compter de sa date. Ce marché est soumis au droit fixe de 15 D par page avec un maximum de 2% du montant du marché.
- En matière d’IS :
En application de l’article 47 du code de l’IRPP et de l’IS, l’importation des équipements nécessaires au fonctionnement de l’usine ne donne droit à aucune imposition en matière d’IS en Tunisie.
En l’absence d’une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Japon, la société japonaise est considérée établie en Tunisie au titre des travaux d’installation des équipements, elle est en principe soumise à toutes les obligations comptables et fiscales de droit commun. Toutefois et conformément aux dispositions du paragraphe II-3 de l’article 52 du code de l’IRPP et de l’IS, les personnes non résidentes qui réalisent en Tunisie des opérations de montage dont la durée ne dépasse pas la période de 6 mois sont soumises à la retenue à la source libératoire au titre de l’IS au taux de 10%. Toutefois les personnes concernées peuvent opter pour le paiement de l’impôt sur les sociétés au titre de l’activité en question, déterminé dans les conditions du droit commun. Dans ce cas l’établissement stable doit respecter toutes les obligations fiscales et comptables du droit commun.
- En matière de TVA :
La société japonaise étant établie en Tunisie, l’opération de montage étant soumise à ,la TVA au taux de 18%, l’établissement stable doit donc obtenir un identifiant d’assujetti à la TVA auprès du bureau de contrôle des impôts du lieu d’imposition, déposer les déclarations mensuelles de TVA et déduire la TVA de la TVA collectée au titre des travaux de montages, la TVA supportées au titre des achats des biens et services nécessaires à son activité.

d- convention de financement conclue avec la société DFM international :
- En matière des droits d’enregistrement :
Il s’agit d’un contrat de prêt obligatoirement à la formalité d’enregistrement dans un délai de 60 jours à compter de sa date et ce conformément aux dispositions du paragraphe 12 de l’article 3 du code des droits d’enregistrement et de timbre.
Ce contrat est soumis au tarif applicable aux actes innommés : droit fixe de 15 D par page.
- En matière d’IS :
Il s’agit d’un contrat de prêt contracté par la société Delta industrie auprès de l’un de ses associés, la société DFM international non domiciliée et non établie en Tunisie.
En application de l’article 48 paragraphe VII du code de l’IRPP et de l’IS, les intérêts servis aux associés dans les sociétés de capitaux à raison des sommes qu’ils versent ou qu’ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital sont déductibles dans la limite du taux de 8% à condition que les montants des sommes productives d’intérêts n’excèdent pas 50% du capital et que ce dernier soit complètement libéré.
Capital social de la société Delta industrie : 2.500.000 D
Montant de l’emprunt : 1.750.000 D
Taux d’intérêt pratiqué : 9%
Charge d’intérêts comptabilisée par la société Delta industrie : 1.750.000 x 9% = 157.500 D
Charge d’intérêt déductible au niveau de la société Delta industrie:
2.500.000 x 50% x 8% = 100.000 D
Ce montant constitue des revenus de capitaux mobiliers payés par la société Delta industrie à la société DFM international non domiciliée et non établie en Tunisie. En application des dispositions de l’article 52 du code de l’IRPP et de l’IS et de l’article 11 de la convention Tuniso-Allemande de non double imposition ces intérêts doivent faire l’objet d’une retenue à la source au taux de 10%.

Charge d’intérêts non déductible au niveau de la société Delta industrie:
157.500 – 100.000 = 57.500 D, il s’agit de revenus de valeur mobilière irrégulièrement distribués qui doivent, en application des dispositions de l’article 52 du code de l’IRPP et de l’IS supporter une retenue à la source au taux de 15%.

- En matière de TVA :
En application des dispositions des articles 1, 3, 7 et 19 du code de la TVA, le montant global des intérêts servis à la société DFM international doit faire l’objet d’une retenue à la source intégrale en matière de TVA au taux de 6%.

TROISIEME PARTIE : (4 pts) :

1) Régularité de la procédure de vérification préliminaire dont elle vient de faire l’objet la société ESPOIR :

En application des dispositions de l’article 37 du CDPF, la vérification préliminaire s’effectue sur la base sur la base des éléments y figurant et de tous document ou renseignements dont dispose l’administration et notamment ceux contenus dans les déclarations et documents déposés par les tiers en application de la législation fiscale en vigueur ou communiqués a l’administration fiscale de le cadre de l’application des dispositions des articles 16 et 18 du CDPF. La demande d’informations dans le cadre de l’article 16 du CDPF doit être générale et ne doit pas viser spécialement une ou plusieurs personnes.
L’administration fiscale doit dans le cadre des opérations de vérification fiscale préliminaire demander par écrit des renseignements des éclaircissements ou justifications concernant l’opération de vérification.
L’administration fiscale a également le droit de recourir dans le cadre de la vérification préliminaire des déclarations déposées par les personnes physiques soumises à l’impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire visées par le paragraphe IV de l’article 44 du code de l’IRPP et l’IS, aux résultats des visites sur places effectuées à cet effet, conformément aux dispositions de l’article 8 du CDPF.
La vérification préliminaire dont les résultats ont été notifiés à la société ESPOIR est entachée des anomalies suivantes :
• La vérification a été basée sur des constatations matérielles suite à une visite sur place conformément aux dispositions de l’article 8 du CDPF. Or cette règle ne s’applique que pour les personnes physiques soumises à l’impôt sur le revenu selon le régime forfaitaire, visées par le paragraphe IV de l’article 44 du code de l’IRPP et l’IS.
• La vérification a été également basée sur des informations collectées auprès des principaux clients de la société ESPOIR sur la base d’une demande d’informations dans le cadre de l’article 16 du CDPF visant spécialement la société en question.
• L’administration fiscale n’a pas demandé à la société ESPOIR par écrit des renseignements des éclaircissements ou justifications concernant l’opération de vérification avant la notification des résultats de la vérification préliminaire.
• L’exercice 2006 est touché par la prescription à la date de la notification des résultats de la vérification préliminaire.
• Le défaut de retenue à la source au titre de l’IS au titre des rémunérations servies à des personnes non domiciliées et non établies en Tunisie donne lieu à la réclamation de la retenue à la source calculée suivant la formue de prise en charge, majorée des pénalités de retards visées aux articles 81 et 82 du CDPF et non à l’application d’une amende fiscale.

2) Les règles régissant le droit à la restitution du crédit de TVA confirmé par les services du contrôle fiscal en faveur de la société ESPOIR :
Le crédit de TVA confirmé par les services du contrôle fiscal suite à un arrangement amiable ou par la notification d’un arrêté de taxation d’office, peut être demandé en restitution par le dépôt d’une demande écrite et motivé, contre accusé de réception auprès du service fiscal du lieu d’imposition. La demande de restitution doit être accompagnée des justifications nécessaires.

La demande de restitution doit être présentée dans un délai de 3 ans à compter de la date à laquelle l’impôt est devenu restituable. Pour le crédit de TVA on entend par date à laquelle l’impôt est devenu restituable, la date à laquelle les conditions requises par la loi se trouvent être remplies.
Dans le cas de la société ESPOIR crédit de TVA confirmé provient du régime suspensif, de l’investissement et de l’exploitation.
Le crédit de la T V A provenant des ventes en suspension de la T V A devient restituable à la date de dépôt de la déclaration mensuelle qui l’a dégagé.
Le crédit de la T V A provenant des investissements devient restituable à la date de dépôt de la troisième déclaration consécutive qui l’a dégagé.
Le crédit de la T V A provenant de l’exploitation, devient restituable à la date de dépôt de sixième déclaration consécutive qui l’a dégagé.
La restitution du crédit de TVA provenant des ventes en suspension de T V A ou des opérations d’investissement s’effectue en totalité un délai de 30 jours à compter de la date de dépôt de la demande, sur visa du chef de la structure de contrôle fiscal compétente;
La restitution du crédit de TVA provenant de l’exploitation s’effectue en deux tranches:
-Une avance de 15℅ du montant du crédit demandé en restitution; le montant de cette avance est porté à 50 ℅ pour les entreprises soumises à l’obligation de certification légale des comptes.
-Le reliquat doit être remboursé respectivement dans un délai de 120 jours pour le crédit de TVA provenant de l’exploitation, ou de 60 jours pour les entreprises soumises à l’obligation de certification légale des comptes.
L’administration fiscale doit motiver son refus total ou partiel de la demande de restitution. Le silence de l’administration au delà du délai général de 6 mois est considéré comme un refus implicite de la demande de restitution.
La restitution des sommes perçues en trop ne peut être accordée qu’au contribuable ayant déposé toutes ses déclarations fiscales échues et non prescrites à la date du dépôt de la demande de restitution.