

MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE  
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

**Épreuve de « Fiscalité Approfondie »**

**Session principale – Juin 2012 (Corrigé)**

**Première partie : (8pts)**

**1- Régime fiscal du marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien et de la société « PGK Espagne »:**

**a. Régime fiscal du marché en matière des droits d'enregistrement :(0,5)**

Le marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2% du montant de marché TTC, et ce, abstraction faite de sa conclusion en Espagne, du fait de sa réalisation en Tunisie.

**b. Régime fiscal applicable à la société « PGK Espagne » :**

**b.1.Dans le cadre du marché : (0,75)**

La durée du marché conclu entre la société « PGK Espagne » et l'Etat Tunisien dépasse la période de 9 mois fixée par la convention de non double imposition conclue entre la république Tunisienne et l'Espagne, la société « PGK Espagne » est considérée établie en Tunisie ; elle est donc soumise à toutes les obligations fiscales et comptables, prévues par la législation en vigueur.

**b.2.Au titre des opérations d'assistance technique :**

**- En matière d'IS : (0,5)**

S'agissant d'opérations ponctuelles qui ne confèrent pas à la société « PGK Espagne » la qualité d'établissement stable en Tunisie, et du fait que la définition du terme redevances prévu par l'article 12 de la convention Tuniso-Espagnole de non double imposition ne prévoit pas l'assistance technique, aucune imposition n'est due au titre de l'IS.

**- En matière de TVA: (0,25)**

La TVA au taux de 18% est due par voie de retenue à la source libératoire de 100% à opérer par l'Etat tunisien.

**2- Régime fiscal du marché conclu entre la société PGK Espagne et les sous-traitants :**

**2-1- En matière des droits d'enregistrement : (0,25)**

Le marché conclu entre la société PGK Espagne et les sous-traitants est soumis au droit fixe de 15 D par page et par copie d'acte, avec un maximum de 2% du montant de marché TTC.

**2- 2 - Régime fiscal applicable aux intervenants dans la réalisation du marché :**

Puisque chaque intervenant dans la réalisation du marché exécute les tâches 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 « PGK Espagne », le régime fiscal de chaque intervenant est déterminé comme suit :

**a- La société PGK Monténégro :**

- **En matière d'IS : (1,5)**

En absence d'une convention de non double imposition entre la Tunisie et Monténégro, la société PGK Monténégro est considérée établie en Tunisie dès le premier jour, 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 opérations de montage ne dépasse pas 6 mois, 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 « **PGK Espagne** ».

La société « **PGK Monténégro** » peut cependant opter pour le paiement de l'IS au taux de 30% sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité avec un minimum de 0.1% du CA local brut. Dans ce cas la retenue à la source au titre de l'IS doit être effectuée par la société « **PGK Espagne** » au taux de 1,5%. Cette retenue à la source est déductible de l'IS, en cas d'excédent, il est restituable.

- **En matière des autres impôts, droits et taxes : (0,25)**

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

**b- Régime fiscal de Mr Rached : (0,75)**

Les revenus réalisés dans le cadre du contrat de sous-traitance sont imposables dans la catégorie BNC. Les montants qui lui sont réglés par la société « **PGK Espagne** » doivent supporter une retenue à la source aux taux de 15% du fait qu'il n'est pas soumis à l'IR selon le régime réel.

Les travaux d'études réalisés par Mr Rached sont soumis à la TVA au taux de 12%.

**c- Régime fiscal de la société "Câbles Puissants" :**

- **En matière d'IS : (0,5)**

Les produits réalisés dans le cadre du contrat de sous-traitance et relatif à la fourniture d'équipements font partie de ses propres produits imposables de l'exercice 2011. La retenue à la source de 1.5% supportée à ce titre est déductible de l'IS dû ou des acomptes provisionnels, en cas d'excédent dégagé à ce titre il est restituable.

- **En matière de TVA : (0,25)**

La TVA due au taux de 18% est due par voie de dépôt de déclaration.

**d- Régime fiscal de la société « PGK – IVB » :**

- **En matière d'IS : (1,5)**

En absence d'une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et les Iles Vierges Britanniques, la société « **PGK – IVB** » est considérée établie en Tunisie dès le premier jour, 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 de contrôle et de surveillance ne dépasse pas 6 mois, l'impôt sur les sociétés est dû par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15% du montant brut de la rémunération. Cette retenue à la source doit être opérée par l'établissement stable de la société « **PGK Espagne** ».

La société « **PGK – IVB** » peut cependant opter pour le paiement de l'IS au taux de 30% sur la base des bénéfices nets dégagés par la comptabilité avec un minimum de 0.1% du CA local brut. Dans ce cas la retenue à la source au titre de l'IS doit être effectuée par l'établissement stable de la société « **PGK Espagne** » au taux de 5%. Cette retenue à la source est déductible de l'IS, en cas d'excédent, il est restituable.

- **En matière des autres impôts, droits et taxes : (0,25)**

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

**e- Régime fiscal de la rémunération payée par Mr Rached à la société japonaise "Etudes monétiques":**

- **En matière d'IS :(0,5)**

En l'absence d'une convention fiscale de non double imposition entre la Tunisie et le Japon, **la société japonaise "Etudes monétiques" étant non résidente et non établie en Tunisie**, est soumise à l'IS par voie de retenue à la source libératoire au taux de 15% et ce conformément au droit commun.

- **En matière de TVA : (0,25)**

S'agissant de services réalisés par une personne non résidente et non établie et qui sont utilisés en Tunisie, Mr Rached doit procéder à une retenue à la source de 100% de la TVA dûe sur les services en question au taux de 12%.

## Deuxième partie : (7pts)

### **1- Les avantages fiscaux dont peuvent bénéficier, la société « Les câbles de l'avenir » et les souscripteurs :**

#### **a- Les avantages fiscaux dont peut bénéficier, la société « Les câbles de l'avenir » :**

##### **a-1- En matière d'IS :**

- **Bénéfices provenant des exportations :(0,5)**

Les bénéfices provenant des exportations sont totalement déductibles du résultat imposable pendant 10 ans, nonobstant le minimum d'impôt; à partir de la 11<sup>ème</sup> année lesdits bénéfices sont soumis à l'IS au taux de 10%.

- **Dégrèvement physique :(0,25)**

Les bénéfices réinvestis par la société « **Les câbles de l'avenir** » au sein d'elle même, sont déductibles dans la limite de 35% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés, sous réserve du minimum d'impôt et de remplir toutes les conditions prévues par le code d'incitation aux investissements.

##### **a-2- En matière de TVA, du droit de consommation : (0,25)**

- Acquisition des équipements fabriqués localement et qui figurent dans l'annexe2 du décret n°1994-1192, en suspension de la TVA, lorsque l'acquisition est faite avant l'entrée en production ou au titre d'une opération d'investissement de création (**Article 9 combiné avec l'article 28 de la loi n°1997-88** : avantages communs)

- Acquisition des biens, produits et services nécessaires à la réalisation d'opérations d'exportation, en suspension de la TVA et du droit de consommation. L'avantage est accordé au titre de quantités bien déterminées et selon une fiche technique qui lie les inputs aux outputs (**Article 22** : avantage spécifique au régime partiellement exportateur).

#### **b- Les avantages dont peuvent bénéficier, les souscripteurs au capital de la société« Les câbles de l'avenir » : (1)**

Déduction de l'assiette imposable des revenus ou bénéfices réinvestis dans la limite de 35% des bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, sous réserve du minimum d'impôt et de remplir les conditions prévues par le code d'incitation aux investissements et notamment la tenue d'une comptabilité pour les personnes morales et les personnes physiques qui réalisent des BIC et des BNC.

A ce titre :

- Bénéficie de la déduction des bénéfices réinvestis dans les limites susvisées, la société "**Câbles puissants**",
- Ne bénéficient d'aucun avantage :
  - La société "**PGK Espagne**" du fait qu'elle n'est ni résidente ni établie en Tunisie,
  - Mr Rached du fait qu'il n'a pas de comptabilité.

## **2- Le revenu net imposable réalisé par Mr Rached au titre de 2011 :(1)**

Les recettes brutes réalisées par Mr Rached au titre de l'année 2011 s'élèvent à :

$$(250.000D \times 1,12) + (350.000D \times 60\% \times 1,12) + 120.000D = \mathbf{635.200D}$$

Le Revenu net est égal à 70% des recettes brutes soit :

$$635.200D \times 70\% = \mathbf{444.640D}$$

**Ne disposant pas d'une comptabilité conforme à la législation en vigueur**, Mr Rached ne peut bénéficier d'aucune déduction ni au titre des exportations (études utilisées à l'étranger par la société «**PGK Monténégro**»), **ni au titre des bénéfices réinvestis dans le capital de la société partiellement exportatrice « Les câbles de l'avenir ».**

D'où : Revenu net imposable = 444.640D - 150D (déduction au titre de chef de famille) - 1.000D (déduction au titre de l'enfant handicapé) = **443.490D**

## **3- Le bénéfice imposable réalisé par la société "Câbles puissants" au titre de 2011 :**

**Bénéfice net déclaré :** **650.000D**

**A réintégrer :**

- **Perte de change non encore réalisée (0,25):** **120.000D**
  - **Provision pour dépréciation des actions cotées en bourse (0,25):**
- Coût d'acquisition : 25.000 x 12D = 300.000D

-Valeur des actions compte tenu du cours moyen journalier du mois de décembre à la bourse de Tunis :  $25.000 \times 6D = 150.000D$

- Provision comptabilisée : 180.000D

Donc : à réintégrer :

Provisoirement : 150.000D

Définitivement : 30.000D

- **Pénalités contractuelles (0,25):**

**Rien à signaler** du fait que les pénalités contractuelles sont déductibles du résultat fiscal.

- **Profit de change non réalisé (0,25) : à déduire 60.000D**

- **Plus value de cession des actions cotées à la BVMT(0,25) :**

S'agissant des actions acquises après 1<sup>er</sup> janvier 2011 et cédées au cours de la même année : **Rien à signaler**, il s'agit d'un produit imposable.

- **Plus value de cession d'un terrain à une entreprise totalement exportatrice (0,25):**

**Rien à signaler**, il s'agit d'un produit imposable

- **Revenu provenant du courtage international (0,25):**

**Rien à signaler**, produit faisant partie du résultat fiscal donnant droit à déduction dans la limite de 50% de son montant pour la détermination du bénéfice imposable sous réserve du minimum d'impôt.

**Bénéfice fiscal avant déduction des provisions : 890.000D**

**A déduire :**

- **Provisions au titre des actions cotées(0,25) : 150.000D**

**Bénéfice fiscal redressé : 740.000D**

**Bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations (0,5) :**

Bénéfice fiscal – (plus value de cession d'un terrain+ plus value de cession des actions + revenus provenant du courtage international)

$$740.000 \text{ D} - (430.000\text{D} + 56.000\text{D} + 40.000\text{D}) = \quad \quad \quad \mathbf{214.000\text{D}}$$

- **A déduire bénéfice provenant des exportations(0,25):**

(CA export/CA global) x bénéfice fiscal base de calcul du bénéfice provenant des exportations ; soit :

$$1.900.000\text{D} / 6.500.000\text{D} \times 214.000\text{D} = \quad \quad \quad \mathbf{62.553,848\text{D}}$$

**Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices de l'export :**

**677.446,152D**

- **A déduire 50% des bénéfices provenant du courtage international (0,25):** **20.000,000D**

**Bénéfice fiscal avant déduction des bénéfices réinvestis : 657.446,152D**

**Déduction des bénéfices réinvestis dans la société « câbles avenir » (0,25) :**

- Montant réinvesti :  $1.200.000\text{D} \times 39\% = 468.000\text{D}$
- plafond déductible :  $657.446,152 \text{ D} \times 35\% = 230.106,153\text{D}$

**Bénéfice net imposable(0,25) :**

$$657.446,152\text{D} - 230.106,153\text{D} = 427.339,999\text{D} \text{ arrondi à } \mathbf{427.339,000\text{D}}$$

$$\mathbf{IS dû : 427.339,000\text{D} \times 30\% = 128.201,700\text{D}}$$

- **Min d'impôt (20%) :**  $677.446,000 \text{ D} \times 20\% = \mathbf{135.489,200\text{D}}$
- **Min impôt (0.1% CA local ttc) :**  $(6.500.000 - 1.900.000) \times 1.18 \times 0.1\% = \mathbf{5.428,000\text{D}}$ .

**Donc à retenir : 135.489,200D comme IS dû par la société "Câbles puissants" au titre de 2011 (0,5).**



### **Troisième partie : (5pts)**

#### **1- Les conséquences de la notification l'arrêté de taxation d'office :**

- Mr Rached doit s'opposer à l'arrêté de taxation d'office qui lui à été notifié suite à une vérification préliminaire par l'introduction d'un recours devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service fiscal en charge du dossier, dans un délai ne dépassant pas soixante jours à compter de la date de la notification. Le ministère d'avocat est obligatoire si le montant de l'arrêté de taxation d'office est supérieur à 25.000 D. **(0,75)**
- L'arrêté de taxation d'office est exécutoire nonobstant les actions en opposition y afférentes. L'exécution de l'arrêté est suspendue par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant, et ce, dans un délai de soixante jours à compter de la date de la notification. **(0,75)**

#### **2- Les arguments pouvant être invoqués par Mr Rached à l'encontre de taxation d'office et les chances d'aboutissement de son opposition :**

##### **a- Les arguments pouvant être invoqués par Mr Rached à l'encontre de taxation d'office**

###### **a-1- Du point de vue forme :**

La vérification préliminaire dont vient de faire l'objet Mr Rached est entachée de plusieurs anomalies :

- Les bases de la vérification ont été reconstituées sur la base de constatations matérielles effectuées dans le cadre du droit de visite visé à l'article 8 du CDPF, or cette règle n'est applicable que pour les petits exploitants forfaitaire relevant des BIC. **(0,75)**

- L'administration fiscale doit dans le cadre des opérations de la vérification fiscale préliminaire, demander au contribuable par écrit des renseignements, des éclaircissements ou des justifications concernant l'opération de vérification, or dans notre cas les agents de l'administration fiscale se sont limités à une discussion verbale avec Mr Rached. **(0,75)**

- L'administration fiscale doit répondre par écrit à la réponse du contribuable aux résultats de la vérification et lui accorder un nouveau délai de 15 jours à compter de la date de la notification de la réponse de l'administration pour apporter ses observations ses réserves et ses oppositions avant la

notification de l'arrêté de taxation d'office, or dans le présent cas, le service fiscal ayant en charge le dossier de Mr.Rached a notifié à l'intéressé un arrêté de taxation d'office avant l'expiration du délai de 15 jours que lui est accordé pour répondre à la réponse de l'administration fiscale. (1)

**a-2- Du point de vue fond : (0,5)**

Les services facturés à la société « **PGK Monténégro** » sont des services destinés à être utilisés à l'étranger, il s'agit donc de services à l'exportation qui ne sont soumis en Tunisie ni à la TVA ni à la TCL.

**b- Les chances d'aboutissement de l'opposition de Mr Rached (0,5):**

Sous réserve du respect des règles de procédures régissant l'opposition du contribuable à l'encontre de l'arrêté de taxation d'office et compte tenu de la nature des irrégularités commise par le service fiscal, l'arrêté de taxation d'office notifié à **Mr Rached** pourrait être valablement annulé par le juge de l'impôt saisi à cet effet.