

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 de rattrapage – Septembre 2012 (Proposition de Corrigé)

## **PREMIERE PARTIE : (7 pts)**

### **1- Les droits d'enregistrement dus sur les contrats conclus par la société « joie de vivre » au cours de l'année 2010 : (1)**

a- **Le contrat d'étude** : ce contrat est soumis au droit d'enregistrement fixe de 15D par page de chaque copie de l'acte avec un maximum de 2% du montant total du marché(0,25).

b- **Le contrat d'acquisition de l'unité hôtelière (0,5)**: s'agissant d'une reprise d'une entreprise cédée par un dirigeant qui a atteint l'âge de la retraite, qui comporte engagement de poursuivre l'exploitation pendant 3 ans, ce contrat bénéficie des avantages en matière de droit d'enregistrement.

A ce titre, l'acte d'acquisition est enregistré au droit fixe de 100D.

Toutefois, les droits pour défaut d'origine et le droit au profit de la CPF restent exigibles comme suit :

Défaut d'origine :  $1.000.000 \text{ D} \times 3\% = 30.000 \text{ D}$

CPF :  $1.000.000 \text{ D} \times 1\% = 10.000 \text{ D}$

c- **Le contrat de gestion conclu avec la société Suisse « Horizon Touristique » et le contrat de marché conclu avec l'architecte suisse** : chaque contrat est soumis au droit d'enregistrement fixe de 15D par page de chaque copie de l'acte avec un maximum de 2% du montant total du marché (0,25).

**2- Régime fiscal de la société « Horizon touristique », de ses trois cadres détachés auprès de la société « Joie de vivre » et de l'architecte suisse :**

**a- La société « Horizon touristique » :**

**a-1- En matière d'IS (1,5) :**

En absence d'établissement stable, le régime fiscal de la société « **Horizon touristique** » est déterminé comme suit :

• **En ce qui concerne l'étude de faisabilité :** En vertu de l'article 12 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, les rémunérations payées à ce titre sont imposable en Tunisie par voie de retenue à la source libératoire au taux de 10% de leur montant brut, soit :

$$(105.000 \times 1,12) \times 10\% = 11.760D$$

En cas de prise en charge de l'impôt par la société « joie de vivre », la retenue à la source doit être effectuée au taux de 17,64%, soit :

$$(105.000 \times 1,12) \times 17,64\% = 20.744,640D$$

• **En ce qui concerne la mise à la disposition du personnel :** S'agissant d'une opération, qui ne figure pas dans la définition du terme « redevance » prévu par l'article 12 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, la société « **Horizon touristique** » n'est pas imposable en Tunisie à ce titre. <sup>'1'</sup>

**a-2- En matière de TVA : (1)**

La TVA est due par voie de retenue à la source libératoire de 100% :

- au taux de 12% pour les études; soit  $105.000 D \times 12\% = 12.600 D$  ;
- au taux de 18% pour la mise à la disposition du personnel; soit  $350.000 D \times 18\% = 63.000 D$  <sup>'2'</sup>,

La société suisse peut opter pour le dépôt d'une déclaration et déduire la TVA avancée au titre des opérations réalisées en Tunisie et demander la restitution crédit de TVA éventuel, provenant de la retenue à la source.

---

<sup>'1'</sup> La réponse qui considère que du fait de la durée du contrat la société « Horizon touristique » est établie et est soumise à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par le droit commun est considéré juste. Dans ce cas la retenue à la source au titre des salaires servis aux 3 cadres Suisses doit être effectuée par la société « Horizon touristique » et les commissions de gestions qui lui sont payées par la société « Joie de vivre » doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux de 15%.

<sup>'2'</sup> La réponse qui considère que du fait que la société « Horizon touristique » est établie en Tunisie, elle est soumise à la TVA par voie de déclarations mensuelles est considéré juste.

**b- Les cadres suisses détachés auprès de la société « joie de vivre » : (1,5)**

En vertu de l'article 15 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, les cadres résidents en Suisse 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 nature de déduction faite de 10% au titre des frais professionnels. L'assiette imposable est déterminée pour chaque cadre comme suit :

$$(50\ 000\ D + 45\ 000\ D) \times 90\% = 85\ 000\ D$$

L'impôt en question doit faire l'objet d'une retenue à la source à opérer par la société « **Joie de vivre** » ; 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.

**c- L'architecte Suisse :**

**c-1- En matière d'IR (1,5) :**

En vertu des dispositions de l'article 12 et de l'article 14 de la convention Tuniso-Suisse de non double imposition, le régime fiscal serait le suivant :

- **Pour le plan :** s'agissant d'un cas de redevance, l'imposition doit avoir lieu par voie de retenue à la source à opérer par la société « **Joie de vivre** » au taux de 10% sur le montant brut soit :

$$(80\ 000\ D \times 1.12) \times 10\% = 8.960D.$$

- **Pour la décoration de l'hôtel :**

Ne s'agissant pas d'un cas de redevance, de même les conditions de l'article 14 n'étant remplies aucune imposition n'est due en matière d'IR à ce titre.

**c-2- En matière de TVA(0,5) :**

La TVA due au taux de 12% doit faire l'objet d'une retenue à la source de 100% sur le montant total des rémunérations servies à l'architecte Suisse au titre de deux prestations.

$$\text{Soit : } (80.000D + 20.000D) \times 12\% = \mathbf{12.000\ D}$$

## Deuxième Partie : (8pts)

### 1. Détermination du Bénéfice fiscal de la société « Joie de vivre » au titre de 2011 :

<b>Bénéfice net réalisé :</b>	<b>820.000 D</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>La provision constituée pour une éventuelle prise en charge des impôts dus par des personnes non résidentes en Tunisie ne constitue pas une provision dont la déduction est permise par la législation fiscale. (0,5) <b>A réintégrer :</b> <b>180.000D</b></li><li>La perte résultant de l'abandon des créances étant justifiée par un PV de carence est définitive, elle est donc déductible. (0,5) <b>Rien à signaler :</b> .....</li><li>La provision pour créances douteuses dues par les entreprises en difficultés est déductible, l'action en justice pendant la période de suspension des poursuites n'est pas obligatoire. (0,5) <b>A réintégrer</b> (provisoirement pour le besoin de la détermination de la limite déductible) <b>80.000 D</b></li><li>La moins value déduite au titre des parts sociales détenues dans le capital de la filiale n'est pas définitive, donc non déductible. (0,5) <b>A réintégrer :</b> <b>10.000 D</b></li><li>La plus value de cession des participations de la société résidente en Suisse est imposable. (0,5) <b>Rien à signaler :</b> .....</li><li>La décision de distribution des dividendes par la société Suisse ayant eu lieu en 2010, les dividendes en question doivent faire partie des résultats de 2010. (0,5) <b>A déduire :</b> <b>- 120 000 D</b></li><li>La plus value de cession des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis acquises avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011 est déductible. (0,5) <b>A déduire :</b> <b>- 15.000 D</b></li></ul>	
<b><u>Bénéfice fiscal avant provision :</u></b>	<b>955.000 D</b>
<b>A déduire :</b>	
<b>Provision pour créance douteuse</b> (limite de déduction : 50% du bénéfice fiscal) (0,5)	<b>- 80.000 D</b>
<b><u>Bénéfice fiscal après provision :</u></b>	<b>875.000 D</b>

**2. Détermination du bénéfice imposable et de l'IS dû par la société « Joie de vivre » au titre de 2011:**

**a- Déduction des bénéfices provenant des exportations (1) :**

Il s'agit des bénéfices provenant du détachement du directeur d'exploitation Mr Ali auprès de la société « **Tourisme 21** » résidente de Suisse.

**Base de calcul du bénéfice provenant des exportations :**

Bénéfice fiscal – gains exceptionnels non rattachés directement à l'exploitation =  
875.000D – 70.000D = 805.000D

**Quote part des bénéfices provenant des exportations :**

Chiffre d'affaires export / Chiffre d'affaires global = 78.000/5.600.000 = **1,39%**

**Bénéfice fiscal après déduction des bénéfices provenant des exportations :**

875.000D – (805.000D × 1,39%) = **863.810,500D**

**b- Déduction des bénéfices réinvestis dans le capital d'une société résidente de Suisse (0,75) :**

S'agissant d'une entreprise qui commercialise exclusivement des services tunisiens, cette souscription donne lieu à la déduction totale des bénéfices réinvestis sous réserve du minimum d'impôt.

**Montant réinvesti : 1.200.000D × 20% = 240.000D**

**Donc à déduire : 240.000D**

**Soit : 863.810,500D – 240.000D = 623.810,500D**

**c- Calcul de l'IS dû par la société « Joie de vivre » au titre de 2011 (0,75) :**

**Bénéfice imposable : 623.810,500 D**

**Arrondi à : 623.810,000 D**

**IS du : 623.810,000D × 30% = 187.143,000 D**

**Min d'impôt : 623.810,000D × 20% = 124.762,000 D**

**Min d'impôt de 0,1% du CA local TTC :**

(5.600.000D – 78.000D) 1,18 × 0,1% = **6515,960 D**

**Donc à retenir comme IS dû par la société « Joie de vivre » au titre de 2011: 187.143,000 D**

**d- Sort de la retenue à la source supportée par la société « Joie de vivre » en Suisse : (0,25)**

**d-1 la retenue à la source au titre des dividendes :**

La retenue à la source effectuée en Suisse sur les dividendes perçus en 2011 conformément aux dispositions de la convention Tuniso- Suisse de non double imposition est déductible de l'IS dû par la société « **Joie de vivre** » au titre du même exercice.

**d-2 La retenue à la source supportée par la société « Joie de vivre » au titre de l'opération de détachement : (0,25)**

En absence d'un établissement stable, et ne s'agissant pas d'un cas redevance l'opération de détachement n'est pas imposable en Suisse ; la retenue à la source supportée par la société « **Joie de vivre** » à ce titre est restituable sur demande à adresser aux autorités fiscales Suisses.

**3. Régime fiscal applicable à Mr Ali : (1)**

Le revenu réalisé par Mr Ali en contrepartie de son emploi en Suisse dans le cadre du contrat de détachement fait partie du revenu global de l'intéressé dans la catégorie « autres revenus ». A ce titre et dès lors que le revenu en question est imposable en Suisse en vertu de l'article 15 de la convention Tuniso- Suisse de non double imposition, il ne sera pas soumis à l'IR en Tunisie et ce, en application de l'article 36 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipule que les revenus de source imposés à l'étranger ne sont pas imposables en Tunisie.

La société « Joie de vivre » n'est pas tenue d'effectuer la retenue à la source sur le salaire qu'elle verse à Mr Ali.

## **Troisième partie : (5pts)**

### **1. La régularité de la procédure de contrôle suivie par l'inspecteur des services financiers vis-à-vis de la société « Joie de vivre » :**

#### **a. Concernant la visite effectuée au siège de la société « Joie de vivre » en date du 14 juin 2012 : (0,75)**

Il s'agit d'un droit de visite ayant abouti à des constatations matérielles. Conformément aux dispositions de l'article 8 du CDPF, cette forme de droit de visite doit être exercée par au moins deux agents assermentés titulaires de leur carte de commission agissant sur la base d'un ordre de mission spécial indiquant notamment l'identité du contribuable visité et les locaux objet de la visite dont une copie doit être remise au contribuable ou à son représentant ayant assisté à la visite. Les constatations matérielles doivent être faites sur la base d'un procès verbal établi conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF. Or dans notre cas la visite a été effectuée par un seul agent agissant sur la base d'un ordre de service et non sur la base d'un ordre de mission spécial et rien n'indique que l'agent en question est assermenté et titulaire d'une carte de commission à la date de la visite.

Le PV relatif aux constatations matérielles est lui-même biaisé du fait qu'il a été établi par un seul agent qui a eu la possibilité de constater directement les irrégularités commises par la société « Joie de vivre ».

#### **b. Concernant le PV relatif à la constatation de l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la TVA : (0,5)**

En application des dispositions de l'article 71 du CDPF, les procès verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales doivent être constatés par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction. Or l'infraction en question a été constatée par un seul agent dont rien n'indique que l'agent en question est assermenté et titulaire d'une carte de commission à la date de la constatation de l'infraction. Le procès verbal en question est considéré non conforme aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF.

**c. Concernant le PV relatif à la constatation de l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la retenue à la source effectuée au cours du mois de février 2012 au titre des rémunérations servies à la filiale « Voyages en Tunisie » : (0,5)**

Outre le vice de procédure résultant du fait que le PV a été établi par un seul agent dont rien n'indique qu'il est assermenté, l'infraction fiscale pénale relative au défaut de reversement de la retenue à la source souffre de l'inexistence de l'élément matériel car cette infraction ne serait considérée commise qu'après l'expiration d'un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité de la retenue à source en question soit 6 mois à compter du 28 mars 2012.

**2. Les risques fiscaux auxquels pourraient être exposée la société « Joie de vivre » et sa filiale :**

**a- concernant la société « Joie de vivre » : (0,5)**

a-1- La société résidente de Suisse « **Horizon touristique** » ne disposant pas d'un établissement stable en Tunisie n'est soumise à aucune retenue à la source au titre de l'IS sur les rémunérations qui lui sont servies par la société « **Joie de vivre** » au titre du détachement de ses trois cadres. Par contre, elle est soumise à la retenue à la source libératoire au titre des redevances servies par la société « **Joie de vivre** » en contre partie des études de faisabilité. Le défaut de retenue à la source à ce titre donne lieu à la réclamation la retenue à la source liquidée suivant la formule de prise en charge de l'impôt soit au taux de 17,64% majoré des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF.

Le défaut de retenue à la source au titre de la TVA exigible au taux de 12% au titre des études de faisabilité et au taux de 18% titre de l'opération de mise à la disposition de personnel, donne lieu à l'application à l'encontre de la société « **Joie de vivre** » d'une amende fiscale égale aux droits non retenus. Cette amende n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> La réponse qui considère que la société « **Horizons touristiques** » est établie en Tunisie doit signaler que le défaut de la retenue à la source au titre de l'IS au taux de 15% sur les commissions de gestion servies à l'établissement stable se traduit par une amende égale aux droits non retenus. Dans ce cas aucune retenue à la source n'est exigible au titre de la TVA sur les mêmes commissions.



**a-2- Concernant les rémunérations servies aux cadres détachés par la société « Horizons touristiques » : (0,5)**

Le défaut de retenue à la source sur les salaires y compris les avantages en nature donne lieu à la réclamation de la retenue à la source liquidée selon la formule de prise en charge sur le montant brut de la rémunération attribuée à chaque cadre après déduction de 10% au titre des frais professionnels. L'impôt sur le revenu pris en charge à ce titre constitue une charge déductible pour la détermination de résultat fiscal de la société « **Joie de vivre** ».

**a-3- Concernant les rémunérations servies à l'architecte d'intérieur résident de Suisse : (0,75)**

- Le défaut de retenue à la source au titre de redevances servies à l'intéressé en contre partie de l'élaboration d'un plan donne lieu à la réclamation de la retenue à la source au titre des redevances calculée suivant la formule de prise en charge et à la réclamation à la société « **Joie de vivre** » d'une amende fiscale égale aux droits non retenus en matière de TVA. La retenue à la source prise en charge au titre des redevances en question et l'amende fiscale pour défaut de retenue à la source en matière de TVA ne sont pas, déductibles pour la détermination de résultat fiscal de la société « **Joie de vivre** ».

- Concernant la rémunération servie au même architecte au titre des prestations de décoration, la société « **Joie de vivre** » n'est redevable que d'une amende fiscale égale à la retenue à la source non effectuée sur la rémunération en question au titre de la TVA.

**a-4- Concernant la TVA collectée non reversée par la société « Joie de vivre » au cours du mois de décembre 2008 : (0,5)**

La société « **Joie de vivre** » demeure redevable du montant de la TVA en question majoré des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF à condition que l'administration fiscale notifie à la société « **Joie de vivre** » les résultats d'une vérification approfondie avant le 31 décembre 2012, date limite de prescription de ce montant.

**a-5- Concernant la retenue à la source effectuée au titre des rémunérations servies à la filiale « Voyage en Tunisie » au cours du mois de décembre 2012 et non reversée au trésor : (0,5)**

La société « **Joie de vivre** » doit reverser la retenue à la source en question majorée des pénalités de retard visées par les articles 81 et 82 du CDPF. Dans le cas où le reversement ne sera pas effectué dans un délai de 6 mois à compter de la date d'exigibilité, l'administration fiscale aura la possibilité de constater de nouveau cette infraction fiscale pénale qui expose la société « Joie de vivre » à une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3ans et une sanction financière variant entre 1.000 et 50.000 D.

**b- Concernant la filiale « Voyage en Tunisie » : (0,5)**

La société en question a commis au moins deux infractions fiscales pénales à savoir:

- Une infraction fiscale pénale relative au défaut de dépôt de la déclaration d'existence auprès du service fiscal du lieu d'imposition
- Une infraction fiscale pénale relative au défaut de dépôt des déclarations fiscales exigibles.

Ces 2 infractions peuvent être constatées chacune par un PV donnant lieu à l'application d'une sanction financière variant entre 100 et 10.000 D.