

Corrigé de l'épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable

Session principale - Juillet 2000

1. Incidences fiscales des possibilités de financement du projet d'extension.

L'investissement d'extension est une opération d'investissement prévue par l'article 5 du CII.

1ère possibilité :

Emprunt de 1.500.000 D ; $n = 10$; $i = 8\%$.

Au niveau de la société "BELL TUNISIE".

Dans cette situation, l'entreprise "BELL TUNISIE" ne satisfait pas à la condition du minimum de fonds propres (30% du coût de l'investissement) et ne peut prétendre en conséquence aux avantages du CII. Elle demeure donc régie par le droit commun :

- TVA : activité soumise, taux = 18%.
- IS : taux = 35%.
- Droit d'enregistrement : au titre du contrat de prêt = droit fixe de 5 D par page.
- Selon la doctrine administrative, les équipements acquis ou importés dans le cadre de cette opération d'investissement peuvent ouvrir droit au régime de faveur prévu par l'article 9 du CII, à savoir (1) :
 - > Équipements importés : D D = 0% ; TVA = 10%.
 - > Équipements fabriqués localement : TVA = 10% (entreprise en activité).

Dans ce cas, la location auprès d'une société de leasing peut être effectuée en suspension de TVA.

- Pour les bénéfices réalisés éventuellement à l'exportation :
 - > Déduction totale pour $n = 10$ ans.
 - > Déduction = 50% au delà avec minimum d'impôt.

Même si l'entreprise ne bénéficie pas des avantages du CII, elle peut déduire les bénéfices dans le cadre du droit commun.

- L'amortissement dégressif peut être pratiqué dans le cadre du code de l'IR et de l'IS.
- Pas de dégrèvement fiscal.
- Les intérêts servis sont considérés comme charges déductibles lors de l'établissement du bénéfice ; ils font l'objet d'une retenue à la source à effectuer par la société débitrice "Bell Tunisie".

Au niveau de la société française :

- Les intérêts sont soumis à une retenue à la source de 12% conformément à l'article 18 de la convention Tuniso-Française.
- S'agissant d'intérêts débiteurs, ils supportent la TVA au taux de 6%.

2ème possibilité :

- Réalisation des éléments d'actif

- Cession d'un immeuble : La plus-value de cession constitue un gain qui doit faire partie du bénéfice imposable.

La cession entraîne régularisation de la TVA déduite initialement puisqu'elle est intervenue avant l'expiration de la 9ème année suivant celle au cours de laquelle la déduction a été opérée au titre de l'immeuble cédé. Cette régularisation se traduit par un reversement égal à $200.000 \text{ D} \times 18\% (10/10 - 5/10)$ soit 18.000 D.

Ainsi, la plus-value imposable est égale à : $280.000 \text{ D} - (160.000 \text{ D} + 18.000 \text{ D})$ soit 102.000 D.

- Cession des titres représentant un apport en nature : La plus-value de 15.000 D résultant de la cession de ces titres est imposable en tant que produit accessoire.

Cette cession ayant intervenue avant l'expiration de deux années de l'apport, elle donne ouverture au paiement du droit de mutation en fonction de la nature du bien apporté.

- Cession des actions cotées en bourse : Conformément aux dispositions de l'article 11.1 du code de l'IR et de l'IS, la plus-value de cession de ces actions échappe à l'imposition (2) .
- Cession des machines de production acquises en 1997 : Lors de l'achat de ces machines, l'entreprise a bénéficié du régime de faveur à savoir, la suspension de la TVA (art 9 du CII). La cession de ces machines entraîne régularisation de la TVA déduite initialement par cinquième. Cette fraction de la TVA sera reversée au Trésor et peut être facturée au nouveau acquéreur. La moins-value constitue une charge déductible (3) .

- Augmentation de capital

- L'acte constatant cette augmentation est soumis à un droit fixe d'enregistrement de 100 dinars.
- L'augmentation du capital pour 1.000.000 de dinars permet de satisfaire à la condition de fonds propres. Dans ce cas, la société peut, moyennant le dépôt d'une déclaration d'investissement à l'API, bénéficier des avantages fiscaux prévus par le CII, à savoir :
 - Dégrèvement fiscal :
 - > au profit des souscripteurs au titre des sommes libérées à l'exclusion des primes d'émission (limite = 35%).
 - > au profit de la société elle-même pour les sommes prélevées sur son bénéfice (limite = 35%).
 - Régime de faveur pour les équipements :
 - > Import : DD = 0 ; TVA = 10%.
 - > Marché local : TVA = 10%.
 - Amortissement dégressif.
 - Régime fiscal et douanier à l'export.

- Avances en comptes courants :

- Ces avances n'ouvrent pas droit au dégrèvement fiscal.
- Elles sont déductibles en tant que charge dans la limite de 12% par an. Le surplus doit être réintégré au bénéfice imposable soit $170.000 \text{ D} \times 3\% = 5.100 \text{ D}$.
- Les intérêts servis qui sont déductibles pour la détermination du résultat fiscal font l'objet d'une retenue à la source de 20%. Ces intérêts sont imposables chez leurs bénéficiaires selon le régime d'imposition de ces derniers. La retenue ainsi effectuée est imputable sur l'impôt à payer.
- La fraction réintégrée constitue une forme de distribution de bénéfice imposable entre les mains des bénéficiaires à l'impôt dont ils sont redevables. Elle ne fait pas l'objet d'une retenue à la source.
- Les intérêts sont soumis à la TVA à 6% (TTC).

2. Régime fiscal des rémunérations attribuées à M. Charles

- Au titre des traitements et salaires en sa qualité de DGA de Bell Tunisie : imposition en Tunisie d'après la convention Tuniso-Française (art 22).
- Au titre des commissions de courtage de la société mère étrangère : Il s'agit d'une activité commerciale exercée en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable constitué par les locaux de la société d'où il intervient pour réaliser les opérations de courtage pour le compte de la société mère. Ainsi, les bénéfices provenant de cette activité sont soumis à l'IR dans la catégorie BIC. L'intéressé doit notamment tenir une comptabilité réelle ou simplifiée en fonction du chiffre d'affaires réalisé. Il ne peut jamais prétendre au régime forfaitaire du fait qu'il est rémunéré par des commissions (4).

Dans le cas où le DGA est considéré comme résident en Tunisie d'après les critères prévus par la convention, il sera soumis à l'impôt tunisien non seulement sur les bénéfices et revenus internes mais sur ceux de source externe.

- Les commissions sont soumises à la TVA au taux de 18%.

3. Traitement fiscal des rémunérations servies aux deux bureaux d'ingénierie

- Rémunérations au titre des études architecturales

En vertu de l'article 19 de la convention Tuniso-Française, les études techniques non rattachées effectivement à un établissement stable ou à une base fixe d'affaires constituent un cas de redevances soumises à l'impôt à ce titre.

Dans le cas d'espèce, ledit bureau n'étant pas établi ni domicilié en Tunisie, l'impôt correspondant aux rémunérations qui lui sont servies est dû sur la base du montant brut de celles-ci au taux conventionnel qui est égal au taux de droit commun de 15%. L'impôt est retenu à la source par la filiale.

TVA au taux de 10% --> à défaut de représentation.

- Rémunérations au titre des opérations de surveillance

En vertu de l'article 4 de la convention Tuniso-Française, les opérations de surveillance constituent un cas d'établissement stable donnant lieu à l'exigibilité de tous impôts et taxes de droit commun lorsque ces opérations de surveillance ont une durée supérieure à :

- 6 mois ;
- 3 mois lorsque ces opérations font suite à la vente de machines ou d'équipements et que les frais de surveillance dépassent 10% du prix de ces machines ou équipements.

Dans le cas d'espèce, la durée des opérations de surveillance est fixée à 18 mois. Le bureau sera soumis à l'IR ou à l'IS selon la forme juridique adoptée. L'impôt dû par ce bureau fera l'objet d'une retenue à la source au taux de 2,5% ou 5% sur le montant brut des rémunérations selon que ledit bureau est ou non soumis au régime réel d'imposition.

- TVA en conséquence = 10%.

4. Résultat fiscal

I. Principe

La société étant partiellement exportatrice, son bénéfice imposable sera déterminé après déduction des bénéfices provenant de l'exportation.

--> Bénéfice à l'exportation = Bénéfice global x C.A export / C.A global

--> Pas de minimum d'impôt.

II. Liquidation (5)

1ère possibilité : Bénéfice global = 450 + 240 = 690.000 D

Charges déductibles :

- Amortissement :

- Construction : 16.000 D
- Equipements (amortissement dégressif) : 200.000 D

- Charges financières :

- Emprunt : 1.500 MD x 8% 120.000 D

Bénéfice total : 354.000 D

Prorata du chiffre d'affaires à l'exportation :

$(1.800 + 1.400) / 5.000 = 0,64$

Bénéfice imposable : $354.000 \times 0,36 = 127.440$ D

I.S = $127.440 \times 0,35 = 44.604$ D

Pas de minimum d'impôt.

2ème possibilité : Bénéfice global = 690.000 D

- Charges déductibles

- Constructions : 16.000 D
- Equipements : 200.000 D

- Charges financières : Avances au compte courant : $170.000 \times 12\%$ 20.400 D

Bénéfice total : 453.600 D

Bénéfice imposable : $453.600 \times 0,36 = 163.296$ D

I.S : $163.296 \times 0,35 = 57.153,600$ D

Pas de minimum d'impôt.

5. (i) Les aspects fiscaux des plans des rémunérations :

1ère catégorie :

- Avantages en nature sous forme d'assurance-vie et maladie

- Pour le salarié : L'avantage en nature constitue un élément du revenu imposable entre les mains des bénéficiaires ; il est évalué à sa valeur réelle.

- Pour l'employeur, la filiale : L'employeur est tenu d'effectuer la retenue à la source au titre de ces avantages conformément aux dispositions des articles 52 et 53 du code de l'IR et de l'IS.

L'avantage en nature constitue une charge salariale déductible pour la détermination du bénéfice soumis à l'IS.

- Les prêts sans intérêts au profit des employés pour leur faciliter l'achat d'un logement

- Dans le cas où les sommes prêtées sont prélevées sur le fonds social, aucune conséquence aussi bien pour les salariés que pour la filiale.

- Dans le cas où les sommes prêtées ne sont pas prélevées sur le fonds social :

- > les prêts ne constituent pas une charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable de la filiale (6).

- > les prêts ne constituent pas un élément du revenu imposable pour les bénéficiaires (7).

- > les intérêts non perçus sont considérés pour la filiale comme produits accessoires imposables en tant que tels en application de la théorie de l'acte anormal de gestion et pour les bénéficiaires comme avantage en numéraire imposable en tant que complément de salaire à l'IR (la TVA est due sur les intérêts).

- Le versement des gratifications

- Pour les salariés :

- > les gratifications constituent un supplément de salaire imposable à l'IR entre les mains des bénéficiaires.

- Pour l'employeur, la filiale :

- > l'employeur est tenu d'effectuer la retenue à la source au titre de ces gratifications conformément aux dispositions des articles 52 et 53 du code de l'IR et de l'IS.

- > Les gratifications constituent une charge déductible pour la détermination du bénéfice soumis à l'IS.

2ème catégorie :

Offre d'acquisition des actions de la société mère.

Offre de souscription aux actions de la société filiale.

- Il y a lieu de noter l'absence d'une réglementation spécifique des offres de souscription ou d'acquisition d'actions faites par les sociétés au profit de leurs salariés.

- La loi n° 99-101 du 31 décembre 1999 a introduit des dispositions accordant des avantages fiscaux dans le cas d'offres de souscription ou d'acquisition d'actions ou de parts sociales effectuées par les sociétés exerçant dans le domaine des services informatiques au profit de leur personnel salarié et ce, dans les conditions et limites fixées par ladite loi.

- Les activités exercées par la société mère et la filiale ne rentrent pas dans le cadre des services informatiques.

- Les avantages accordés par la loi n° 99-101 ne sont pas applicables aux offres faites par la société mère et la filiale.

- Pour les offres faites par la société mère

- La société mère n'est pas établie ni domiciliée en Tunisie ; elle n'est pas soumise à l'IS en Tunisie ; la détermination de son bénéfice fiscal est soumise à la législation française ; la moins-value subie à la suite de cette offre est régie par le droit français.

- Les bénéficiaires de l'offre de l'option ne sont pas les salariés de la société mère, ils sont les salariés de la filiale.

--> la plus-value réalisée par les salariés de la société filiale suite à la levée d'option d'acquisition des actions de la société mère ne constitue pas pour les bénéficiaires un supplément de salaire, mais plutôt un supplément de revenu pouvant être classé dans la catégorie "Autres revenus" dans les conditions fixées par l'article 36 § VII du code de l'IR et de l'IS. Ainsi, cette plus-value est imposable en Tunisie dans la mesure où elle n'est pas soumise à l'impôt en France.

--> la société filiale n'est pas tenue d'opérer une retenue à la source au titre de la plus-value.

--> la plus-value n'est soumise ni à la TFP ni au Foprolos.

- Pour les offres faites par la société filiale

- la moins-value subie par la société filiale suite à la levée de l'option par ses salariés ne constitue pas une charge déductible pour la détermination de son bénéfice imposable. Le législateur tunisien, en intervenant d'une manière expresse pour prévoir l'exonération de la moins-value résultant de l'offre faite par les sociétés exerçant dans le domaine des services informatiques semble retenir la qualification de moins-value, exclure, à ce niveau, l'idée de supplément de salaire et exclure la déduction dans tout autre cas.

La moins-value est calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de l'offre de l'option et sa valeur de souscription ou d'acquisition fixée à cette même date.

- la plus-value dégagée par les salariés suite à la levée de l'option constitue pour les salariés un avantage ayant le caractère de supplément de salaire soumis à l'IR.

L'avantage est égal à la différence entre la valeur réelle de l'action et la date de la levée de l'option et la valeur de souscription.

- la société filiale doit opérer, au moment de la levée de l'option, une retenue à la source au titre de cet avantage et ce, conformément aux dispositions des articles 52 et 53 du code de l'IR et de l'IS.

- la société doit supporter au titre de cet avantage la TFP et le Foprolos.

- poser le problème de la possibilité d'un dégrèvement fiscal pour les salariés.

5. (ii) Les conséquences fiscales des revenus réalisés

- Distribution des dividendes

- par la société mère :

--> la société mère est établie en France ;

--> les salariés de la filiale, bénéficiaires des dividendes, sont domiciliés en Tunisie ;

--> les dividendes attribués par la société mère au profit des salariés de la filiale sont régis par l'article 14 de la convention Tuniso-Française.

- Par la société filiale :

En application des dispositions du code de l'IR et de l'IS, les dividendes attribués par la filiale à ses salariés actionnaires sont exonérés de l'IR.

- La plus-value réalisée suite à la cession des actions

- de la société mère

--> étant donné que les salariés sont résidents en Tunisie et que la société mère est établie en France, la convention Tuniso-Française est applicable. Conformément à l'article 28 de ladite convention, la plus-value de cession en tant que gain en capital est imposable dans l'Etat de résidence du cédant en l'occurrence, dans le cas d'espèce, la Tunisie.

--> en application des dispositions du droit interne, la plus-value réalisée par les salariés de la filiale à l'occasion de la cession des actions de la société mère n'est pas soumise à l'IR.

--> la plus-value échappe donc à l'imposition et le gain est réalisé en net d'impôt.

- de la société filiale :

La plus-value réalisée par les sociétés actionnaires de la filiale, à l'occasion de la cession des actions, n'est pas soumise à l'IR.

6. Les principales garanties offertes à l'entreprise dans le cadre de l'opération de vérification approfondie :

1- L'information préalable de l'entreprise :

Préalablement à l'opération de vérification approfondie, l'entreprise doit être informée par l'administration fiscale de son intention de mettre cette entreprise sous vérification approfondie. L'acte procédural qui matérialise cette information est l'avis de vérification. Cet avis doit obligatoirement comporter les éléments suivants :

- la date du commencement de l'opération de vérification,
- les impôts, droits et taxes concernés par la vérification,
- la période couverte par la vérification.

2- La limitation dans le temps de l'opération de vérification :

Cette limitation concerne à la fois la durée du déroulement de la vérification et l'étendue de la période vérifiable :

- la durée de déroulement de la vérification ne doit pas excéder, en principe, la période de quatre mois, à partir de la date du commencement effectif de la vérification. Toutefois, et exceptionnellement, cette période peut être prorogée pour une durée limitée et l'entreprise doit en être informée par écrit.
- l'étendue de la période vérifiable : la vérification doit s'effectuer, en principe, dans les limites des délais de prescription fixés par la loi.

3- La compétence de l'agent habilité à procéder à la vérification :

Cet agent doit avoir au moins le grade de contrôleur des services financiers. Il est assermenté et tenu au secret professionnel.

4- La possibilité de se faire assister par un conseil :

Lors de l'opération de vérification, l'entreprise a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix ou de se faire représenter par un avocat ou un conseil fiscal agréé.

5- La charge de la preuve incombe à l'administration.

(1) NB : il s'agit d'une instruction administrative interne.

(2) Le surplus de plus-value par rapport au cours moyen du mois de décembre soit $(300.000 - 240.000) = 60.000$ est imposable.

(3) La cession dégage une moins-value de cession soit :

Coût d'acquisition	60.000
<u>Amortissement</u>	<u>24.000</u>
Valeur comptable nette	36.000

Prix de cession net : $20.000 - (6.000 / 5) \times 1 = 18.800$

Résultat de cession : Perte : $36.000 - 18.800 = 17.200$

(4) A notre avis, il suffit de considérer que monsieur Charles est résident en Tunisie pour qu'il soit imposable en Tunisie sur l'ensemble de ses revenus. De même, l'option du corrigé pour l'acceptation du statut de courtier indépendant de Monsieur Charles ne passe pas sans poser de problème. En effet, aussi bien la CNSS que l'administration fiscale pourraient contester le statut d'indépendant au titre du courtage dans le cas de l'espèce. En effet, peut-on être salarié de la filiale et courtier indépendant de la mère, ce qui suppose de nier tout lien de subordination par rapport à la mère !

(5) Le sujet ne précise pas l'année de rattachement des plus ou moins-values de cession, ni celui du dégrèvement physique dans l'hypothèse du financement par fonds propres. Quant aux loyers du leasing, il semble que le résultat prévisionnel en tient déjà compte.

(6) A notre avis, la question ne se pose même pas dès lors qu'il s'agit de prêt remboursable.

(7) idem