

Éléments de correction

(Réunion des enseignants tenue le samedi 16 juin 2007)

Première Partie : (15,5 points)

I. Régime fiscal et obligations fiscales du groupement et des différents membres (4 points)

1. En ce qui concerne le groupement (0,5 point)

Selon la doctrine administrative, étant donné que chacun des membres du groupement réalise personnellement sa quote part des travaux objet du marché et la facture directement au maître de l'ouvrage, à savoir le ministère de l'agriculture et des ressources hydrauliques, le groupement n'est en principe soumis à aucune obligation comptable ou fiscale en Tunisie même celle relative au dépôt de la déclaration d'existence. Toutefois la convention du groupement est obligatoirement soumise à l'enregistrement dans le délai de 60 jours de la date de sa signature, son enregistrement se fait au droit fixe de 100D.

Etant précisé que dans le cas où le groupement effectue des prestations ou engage des charges pour le compte des sociétés membres, il sera soumis à toutes les obligations comptables et fiscales prévues par la législation en vigueur.

La convention de marché établie au Maroc demeure obligatoirement soumise à la formalité de l'enregistrement en Tunisie du seul fait de l'exécution du marché en Tunisie. Le marché est enregistré au droit fixe de 15D par page et par copie plafonné à 2% du montant du marché TTC.

2. En ce qui concerne les membres (3,5 points)

a. La société « D.F.G » (1,25 point)

a.1. Au niveau des impôts directs

Dés lors que la société « D.F.G » est un membre d'un groupement dans lequel elle n'est responsable que de sa quote-part du marché qu'elle facture directement au maître de l'ouvrage, elle est considérée réaliser le marché personnellement.

Dans ce cas, sa situation fiscale doit être déterminée conformément aux dispositions de la convention Tuniso-italienne de non double imposition et du droit commun.

En vertu de l'article 5 de ladite convention, une entreprise italienne n'est considérée comme établie en Tunisie dans le cadre de l'exécution d'un marché de construction que lorsque la durée du marché dépasse 6 mois.

Dans le cas précis, la durée du marché est de 5 mois, donc l'entreprise italienne n'est pas établie en Tunisie, de ce fait elle n'est soumise à aucune obligation comptable, ni fiscale en Tunisie.

a.2. Au niveau de la TVA

Etant non établie en Tunisie, la société D.F.G sera soumise à la retenue à la source au titre de la TVA au taux de 100% comme suit :

- Le chiffre d'affaires réalisé : $8.760.840 \text{ D} \times 50\% = 4.380.420 \text{ D}$

- Retenir à la source la TVA totalement :

$\frac{4.380.420 \text{ D}}{118} \times 18 = 668.199,661 \text{ D}$

118

Toutefois, la société italienne peut opter pour la déclaration de la TVA objet de la retenue à la source et ce afin de bénéficier du droit à la déduction de la TVA qui a grevé ses acquisitions de biens et de services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à la taxe.

b. La société « Travaux du Maghreb » (2 points)

b.1. Au niveau des impôts directs

Conformément aux dispositions de la convention de l'UMA , la société est établie en Tunisie car la durée des travaux de construction a dépassé la durée de 3 mois fixée par la convention en question. Elle est donc soumise à toutes les obligations fiscales et comptables du droit commun. Toutefois et dès lors que la durée de la construction n'a pas dépassé 6 mois, elle est dispensée de la tenue de la comptabilité et du dépôt de la déclaration de l'IS, son impôt sur les sociétés à ce titre a lieu par voie de retenue à la source libératoire au taux de 5% de son chiffre d'affaires brut comme suit :

Chiffre d'affaires réalisés : $8.760.840 \text{ D} \times 30\% = 2.628.252 \text{ D}$

Retenue à la source libératoire au titre de l'IS :

$2.628.252 \text{ D} \times 5\% = 131.412,600 \text{ D}$

Toutefois, et sachant que la marge bénéficiaire nette dans ce cas est estimée à 8%, la société a intérêt à opter pour le dépôt de la déclaration de l'IS. Dans ce cas, elle est tenue de déterminer son bénéfice imposable sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises.

Son bénéfice net serait donc de :

$$2.628.252 \text{ D} - (\text{TVA} : 400.919,796) = 2.227.332,204 \text{ D} \times 8\% = 178.186,576 \text{ D}$$

Dans ce cas et étant soumise à l'impôt par voie de déclaration, elle peut bénéficier des avantages prévus par le code d'incitation aux investissements. A ce titre et en vertu des dispositions du code d'incitation aux investissements elle aura droit à la déduction des bénéfices réalisés dans le cadre du contrat de construction du barrage à Kasserine dans la limite de 50% sans que la déduction aboutisse au minimum d'impôt fixé à 20% de son bénéfice global net compte non tenu de ladite déduction.

Et dans tous les cas son impôt dû ne doit pas être inférieur à 0,1 % de son chiffre d'affaires, et ce comme suit :

$$178.186,576 \text{ D} - (50\% \times 178.186,576 \text{ D}) = 89.093,288 \text{ D} = 89.093,288 \text{ D}$$

arrondi au dinar inférieur soit 89.093 D

L'IS dû :

$$89.093 \text{ D} \times 30\% = 26.727,900 \text{ D}$$

$$\text{Minimum de } 20\% : 178.186 \text{ D} \times 20\% = 35.637,200 \text{ D}$$

Minimum sur son chiffre d'affaires:

$$8.760.840 \text{ D} \times 30\% \times 0,1\% = 2.628,252 \text{ D}$$

L'IS dû serait donc de : 35.637,200 D

L'IS à payer serait de : IS dû – retenue à la source de 1,5% =
 $35.637,200 \text{ D} - 39.423,780 \text{ D} (2.628.252 \text{ D} \times 1,5\%) = \text{trop perçu à restituer de } 3.786,580 \text{ D}$

b.2. Au niveau de la TVA

Dés lors que la société « Travaux du Maghreb » est établie en Tunisie et qu'elle a un marché de construction avec l'Etat et dont le paiement est supérieur à 1000 D TTC, elle supporte une retenue à la source au titre de la TVA au taux de 50% soit :

$$\text{TVA due sur son chiffre d'affaires :} \\ \frac{2.628.252 \text{ D}}{118} \times 18 = 400.919,796 \text{ D}$$

Retenue à la source de 50% de la TVA soit : 200.459.898 D

c. La société T. P. M (0,25 point)

Les charges et les produits relatifs à l'exécution du marché dans le cadre du groupement sont pris en considération pour la détermination de ses résultats imposables de l'exercice 2006.

II. La société T. P. M et le revenu net global du directeur du projet (11,5 points)

1. En ce qui concerne la société T. P. M (7 points)

Le bénéfice net et le bénéfice imposable de la société T.P.M doivent être déterminés comme suit :

a. Détermination du bénéfice imposable (5 points)

Bénéfice réalisé : 1.650.000 D

Réintégrations

Déductions

1. Sur la base du principe de la territorialité de l'IS prévu par l'article 47 du code de l'IR et de l'IS, les charges et les produits de l'établissement stable algérien de la société T. P. M ne doivent pas être pris en considération pour la détermination du bénéfice imposable de la société en Tunisie donc il y a lieu de :

- réintégrer les charges directes ainsi que la quote-part des frais généraux relatifs à l'établissement stable algérien soient :

• charges directes relatives à l'établissement stable algérien	1.423.000 D	
• Quote-part des frais généraux correspondant aux charges de l'établissement stable algérien	93.676,470 D	
- déduire les produits de l'établissement stable algérien (1,5 points)		2.450.000D ⁽¹⁾
2. Pour l'opération de cession des parts sociales : étant réalisée pour une valeur inférieure à la valeur mathématique, il y a lieu de réintégrer :		
- la moins value sur cession des parts sociales car elle est non déductible	70.000 D	
- la plus value non constatée soit : 10.000 x 2D (1 point)	20.000 D	
3. Réintégration de la moins value constatée suite à la cession des actions au directeur du projet non déductible (le secteur de l'entreprise n'est pas éligible aux avantages du stock option) (1 point)		
	30.000 D ⁽²⁾	
4. Pour les intérêts servis l'actionnaire la société D.F.G : sommes productrices d'intérêts: 600.000 D supérieure à 50% du capital, il y a lieu donc de réintégrer la différence entre les charges d'intérêts comptabilisés et les charges d'intérêts correspondants à la rémunération de l'apport en compte courant associés ne dépassant pas 50% du capital et les intérêts excédant la limite du taux d'intérêts de 8% soient :		
72.000 D – (500.000 D x 8%) :	32.000 D	
(0,5 point)		
5. Réintégration des provisions pour dépréciation du stock car il ne s'agit pas de stock destiné à la vente (0,5 point)	16.500 D	
	17.500 D	
6. Les sommes servies à la société résidente en Algérie sont déductibles à condition d'être déclarées dans la déclaration de l'employeur à déposer au plus tard le 28 février 2007 (0,5 point)		
Bénéfice net	902.676,470 D	

⁽¹⁾ la réponse qui prévoit que la société a pris en considération la déduction en déterminant son bénéfice est considérée exacte.

⁽²⁾ l'analyse du régime du stock option avec l'hypothèse que la société soit cotée en bourse est acceptée

*b. Détermination de l'IS dû, l'IS à payer et les acomptes provisionnels
(2 points)*

- Bénéfice net : 902.676,470 D

-à déduire : 50% des bénéfices réalisés dans le cadre du groupement
(application article 26 du CII) :

59.395,526 D (50% x 118.791.052 D)

Bénéfice imposable avant réinvestissement : 843.280,944 D

- Déduction des bénéfices réinvestis au capital de la société industrielle implantée à Bizerte

(La déduction est acceptée avec l'hypothèse que l'assemblée générale annuelle devant approuver les comptes de l'exercice ne soit pas réunie dans les 15 jours qui précèdent le 25 mai 2007)

Limite du droit à la déduction :

843.280,944D x 35% = 295.148,330 D

Montant souscrit et libéré : 200.000 D

Montant déductible : 200.000 D

- Bénéfice imposable : 843.280,944 D – 200.000 D = 643.280,944 D arrondi au dinar inférieur soit 643.280 D

- IS dû : 643.280 D x 30% = 192.984 D

- Minimum d'impôt de 20% :

902.676 D x 20% = 180.535,200 D

- Minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires :

chiffre d'affaires servant de base pour le calcul du minimum :

13.600.000 D – 2.450.000 D = 11.150.000D + (11.150.000D x 18%) =
13.157.000 D

Minimum d'impôt : 13.157.000 D x 0,1% = 13.157 D

- L'IS dû serait donc = 192.984 D

- IS à payer = IS dû – (acomptes provisionnels + retenues à la source)

- Acomptes provisionnels dus en 2006 : 423.500 D

- Retenues à la source sur marchés imputées sur les acomptes :

13.157.000 D x 30% x 1.5% = 59.206,500 D

- Crédit d'impôt : $423.500 \text{ D} - 192.984 \text{ D} = 230.516 \text{ D}$

- Acomptes provisionnels dus en 2007 :

- Assiette théorique imposable $643.280,944 \text{ D} - (250.000 \text{ D} + 20.000 \text{ D})$ (plus value de cession de matériel de chantier et parts sociales) = $373.280,944 \text{ D}$ arrondi au dinar inférieur soit 373.280 D

- IS théorique (base des acomptes) : $373.280 \text{ D} \times 30 \% = 111.984 \text{ D}$

- Acomptes provisionnels dus en 2007 : $111.984 \text{ D} \times 90\% = 100.785,600 \text{ D}$

2. En ce qui concerne les obligations fiscales (3 points)

a. au niveau de la retenue à la source

1. La somme de 120.000 D servie à la société Algérienne en contrepartie de l'étude de faisabilité : **(1,5 point)**

- il s'agit d'un cas de redevance tel que défini par l'article 13 de la convention de l'UMA. L'imposition a lieu par voie de retenue à la source au taux de droit commun soit 15% du montant brut (la convention ne prévoit pas de taux d'imposition spécifiques pour les redevances), soit :

$$120.000 \text{ D} + (120.000 \text{ D} \times 10\% \text{ (TVA)}) = 132.000 \text{ D}$$

Hypothèse 1 : retenue à la source en matière d'impôts directs et de TVA effectuée

- retenue à la source au titre des impôts directs : $132.000 \text{ D} \times 15 \% = 19.800 \text{ D}$

- retenue à la source au titre de la TVA à retenir à 100% : 12.000 D

Hypothèse 2 : retenue à la source en matière d'impôts directs et de TVA non effectuée : conformément à l'article 52 du code de l'IR et de l'IS, les retenues à la source sont à la charge de la société T.P.M comme suit :

- retenue à la source au titre des impôts directs avec prise en charge de l'impôt : $132.000 \text{ D} \times 17,64 \% = 23.284,800 \text{ D}$

- retenue à la source au titre de la TVA à retenir à 100% : 12.000 D

Pour les deux retenues à la source, les pénalités de retard sont exigibles conformément à la législation fiscale en vigueur.

2. La somme de 50.000 D servie à la société Algérienne en contre partie des services d'intermédiation : il s'agit d'une commission non soumise à l'impôt en Tunisie conformément à la convention de l'UMA et non soumise à la TVA étant donné que le service est réalisé et consommé en Algérie (**0,5 point**) .

3. Revenus correspondants au compte courant associés (1 point)

Les revenus découlant de l'apport en compte courant associés sont composés de revenus de capitaux mobiliers dans la limite de 40.000 D (intérêts régulièrement servis) et de revenus de valeurs mobilières (intérêts excédentaires). Le bénéficiaire étant une société résidente en Italie et non établie en Tunisie la retenue à la source doit être effectuée dans la limite du taux prévu par la convention pour les intérêts régulièrement servis soit : $(40.000 \text{ D} + 40.000 \text{ D} \times 6\%) \times 10\% = 4.240 \text{ D}$; et au taux de 15% prévu par l'article 52 du code de l'IR et de l'IS pour les intérêts excédentaires soit : $32.000 \text{ D} \times 15\% = 4.800 \text{ D}$.

La TVA est liquidée au taux de 6 % sur les intérêts régulièrement servis soit : $40.000 \text{ D} \times 6\% = 2.400 \text{ D}$ est à retenir totalement

Les intérêts excédentaires étant considérés comme revenus de valeurs mobilières, ils ne sont pas soumis à la TVA.

3. En ce qui concerne le revenu net global du directeur du projet (1.5 points)

Le revenu global du directeur du projet est composé des catégories suivantes :

- Traitements, salaires, pensions et rentes viagères
 - Autres revenus
- dont le régime fiscal est le suivant :

a. catégorie : traitements, salaires, pensions et rentes viagères

- Salaires bruts	$\frac{50.000 \text{ D} \times 4}{12}$	16.666,667D
------------------	--	-------------

+ complément de salaire réalisé dans le cadre

du stock option ⁽¹⁾	30.000 D
- revenu catégoriel brut	46.666,667 D
- déduction au titre des frais professionnels au taux de 10%	4.666,667 D
- revenu catégoriel net	42.000D

b. catégorie : autres revenus

Il s'agit des revenus de source étrangère ci après :

* la quote-part représentant l'emploi exercé en Algérie

$$\frac{50.000D \times 8}{12} \qquad 33.333,333 \text{ D}$$

* l'indemnité d'expatriation \qquad 20.000 D

Les revenus de source étrangère ne sont imposable en Tunisie que dans le cas où ils n'ont pas été imposés à l'étranger. Dans le cas particulier la quote-part représentant l'emploi exercé en Algérie soit 33.333,340D est imposable en Algérie en fonction de la convention de l'UMA donc elle est non imposable en Tunisie.

Pour le cas de l'indemnité d'expatriation soit 20.000 D, elle est exonérée de l'impôt en Tunisie en vertu de l'article 38 du code de l'IR et de l'IS même si elle n'a pas fait l'objet d'imposition en Algérie.

Le revenu global imposable du directeur du projet serait donc de 42.000D.

Etant précisé que ses revenus de source étrangère exonérés en Tunisie doivent être portés sur la déclaration de l'impôt sur le revenu, à défaut ils sont passibles d'une pénalité de retard au taux de 1% de leur montant.

⁽¹⁾ l'hypothèse de l'exonération est acceptée en relation avec l'hypothèse de la cotation de la société en bourse

Deuxième Partie : (4,5 points)

1. Les modalités et l'opportunité du recours à l'encontre du silence de l'administration fiscale vis à vis de la décision de restitution déposée par la société T. P. M (1,5 point)

a- Les modalités du recours

Le recours, formé contre les décisions de l'administration fiscale en matière de restitution, est porté devant le tribunal de première instance dans la circonscription duquel se trouve le service fiscal chargé du dossier dans un délai ne dépassant pas 60 jours à compter de l'expiration du délai général de six mois accordé à l'administration fiscale pour donner suite aux demandes de restitution. Le recours est introduit au moyen d'une requête écrite comportant les mentions prévues par le code de procédure civile et commerciale. Le montant du crédit de TVA demandé en restitution étant supérieur à 25.000 D, le ministère d'avocat est obligatoire. Une copie de la requête introductive du recours doit être signifiée à l'administration fiscale.

b- L'opportunité du recours

Le service de l'administration fiscale compétent doit en principe viser la demande de restitution déposée par la société T. P. M et relative à un crédit de TVA provenant de la retenue à la source dans un délai de 30 jours à partir de la date du dépôt.

Le défaut de réponse ne peut être considéré comme étant un refus qu'après expiration du délai général de six mois. L'introduction d'un recours juridictionnel avant l'expiration du délai en question sera considéré irrecevable en la forme.

Si la société T. P. M estime que les constatations faites par les agents vérificateurs le 8 février 2007 sont fondées, elle n'aura aucun intérêt dans l'introduction du recours en question.

2. La régularité de la procédure de la vérification préliminaire dont les résultats ont été notifiées à la société T. P. M en date du 15 février 2007 (1 point)

La vérification préliminaire des déclarations s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous documents et renseignements dont dispose l'administration fiscale.

La vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie.

Toutefois, l'administration fiscale n'a pas le droit dans le cadre d'une vérification préliminaire de se baser sur des informations relevées à partir de la comptabilité pour rectifier les déclarations fiscales déposées par le contribuable.

3. La régularité de la procédure de la vérification approfondie de la situation fiscale la société T. P. M et les conséquences du défaut de communication des documents comptables aux agents vérificateurs (2 points)

a- concernant la régularité de la procédure de la vérification fiscale approfondie dont la société T. P. M fait l'objet

La vérification préliminaire ne fait pas obstacle à la vérification fiscale approfondie. Toutefois la vérification fiscale approfondie dont la société T. P. M fait l'objet est entachée des irrégularités suivantes :

- L'avis de vérification notifié à la société T. P. M le 20 février 2007 a fixé la date du 1^{er} mars 2007 comme date de commencement de la vérification fiscale ; cette vérification est par conséquent entachée d'un vice de procédure consistant au non respect par l'administration fiscale du délai de 15 jours qui doit être accordé au contribuable pour se préparer à la vérification fiscale approfondie.
- L'avis de vérification notifié à la société T. P. M le 20 février 2007 comporte comme période vérifiable la période allant du 1 janvier 2002 au 31 décembre 2006 or à la date de la notification de l'avis de la vérification, la déclaration de l'IS relative à l'exercice 2006 n'est pas encore échue ;
- L'exercice 2002 se trouve être prescrit 1 janvier 2007, son contrôle fiscal n'est par conséquent possible que dans le cas où les déclarations fiscales concernant l'exercice en question auraient dégagé un crédit d'impôt, des déficits reportés ou des amortissements différés.

b-Les conséquences du défaut de communication des documents comptables aux agents vérificateur:

La comptabilité exigée conformément à la législation fiscale n'est pas admise, en cas de défaut de sa présentation aux services du contrôle fiscal dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification d'une mise en demeure au contribuable et l'établissement d'un procès verbal pour défaut de

présentation de la comptabilité conformément aux dispositions des articles 70 à 72 du CDPF .

Dans le cas précis, la société T. P. M ne peut pas avancer comme argument pour motiver le défaut de présentation de ses documents comptables aux agents vérificateurs des raisons se rattachant à la préparation de ses états financiers ; son abstention donne lieu aux conséquences suivantes :

- La comptabilité ne serait plus opposable à l'administration fiscale ni dans la phase du contrôle fiscal ni devant les tribunaux en cas de contentieux.
- La prolongation de la durée effective de la vérification fiscale approfondie de six mois à une année.
- La reconstitution des bases d'imposition sur la base des renseignements dont dispose l'administration fiscale et des présomptions de fait ou de droit.
- La remise en cause du droit à la déduction de la TVA pour absence de la comptabilité.
- La remise en cause des dégrèvements fiscaux dont la déduction est conditionnée par la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises.