

Eléments de corrigé – Session : Juin 2008
(Réunion des enseignants en date du 10-06-2008)

I- Régime fiscal découlant des conventions (7 pts)

1- Pour le marché conclu par la société Lumière en Allemagne

(0,5) Aucune imposition pour la Tunisie, sauf en matière de droits d'enregistrement si l'acte est établi en Tunisie : droit fixe 15D par page et par copie avec un maximum de 2% du montant du marché TTC.

2- Pour la convention de sous-traitance Lumière – Dhaou

(1,25) * En matière d'IS

- Travaux d'installation en Algérie par la société Dhaou : la durée est de 4 mois.

En application de la convention de l'UMA, la société Dhaou dispose d'un établissement stable en Algérie : Imposition en Algérie.

En Tunisie : pas d'imposition : Article 47 du code de l'IRPP et de l'IS: ni produits, ni charges

(0,75) * En matière de TVA

Opérations exploitées et utilisées en Algérie : pas de territorialité en Tunisie, pas d'imposition.

(0,5) * En matière de droits d'enregistrement

Si la convention est signée en Tunisie : Enregistrement en Tunisie au droit fixe de 15D par page et par copie avec un maximum de 2% du montant du marché TTC.

3- La convention Dhaou – SOCAB

1^{ère} hypothèse : Contrat de sous-traitance

(1,25) * En matière d'IS

Travaux d'installation en Algérie par la société SOCAB : la durée est de 4 mois.

En application de la convention de l'UMA : la société SOCAB dispose d'un établissement stable en Algérie : Imposition en Algérie.

En Tunisie : pas d'imposition : Article 47 du code de l'IRPP et de l'IS: ni produits, ni charges

Les salariés sont imposés en Algérie au titre des rémunérations réalisées dans le cadre de l'exécution de la convention et ce en application de la convention de l'UMA à savoir la charge de la rémunération est supportée par un établissement stable dont dispose l'employeur en Tunisie.

(0,25) * En matière de TVA

Opérations exploitées et utilisées en Algérie : pas de territorialité en Tunisie, pas d'imposition.

(0,25) * En matière de droits d'enregistrement

La convention est signée en Tunisie : Enregistrement en Tunisie au droit fixe de 15D par page et par copie avec un maximum de 2% du montant du marché TTC.

2^{ème} hypothèse : Location des moyens matériels et humains

(1,75) * En matière d'IS

En application de la convention de l'UMA : la société SOCAB ne dispose pas d'un établissement stable en Algérie.

Les bénéfices réalisés dans le cadre de cette convention sont considérés provenant des exportations et sont déductibles de l'assiette de

l'IS nonobstant le minimum d'impôt : article 48 du code de l'IRPP et de l'IS.

L'impôt payé en Algérie au titre de la location du matériel (redevance) n'est pas déductible en Tunisie du fait de l'exonération du bénéfice provenant de l'exportation.

Le personnel de SOCAB est imposable en Tunisie malgré le fait qu'il soit sous les ordres de Dhaou :

Aucune des conditions de la convention suivantes ne sont remplies :

- Le séjour en Algérie est inférieur à 6 mois ;
- La charge de la rémunération n'est pas supportée par un établissement stable dont dispose l'employeur en Algérie
- La rémunération n'est pas payée par un résident ou pour le compte d'un résident de l'Algérie

(0,25) * En matière de TVA

Opérations exploitées et utilisées en Algérie : pas de territorialité en Tunisie, pas d'imposition

(0,25) * En matière de droits d'enregistrement

La convention est signée en Tunisie : Enregistrement en Tunisie au droit fixe de 15D par page et par copie avec un maximum de 2% du montant du marché TTC.

II-Le transfert des locaux entraîne le remboursement des avantages fiscaux et financiers (2pts)

Application des nouvelles dispositions des articles 63 et 65 du code d'incitation aux investissements telles que modifiées par la loi de finances pour l'année 2008.

- Avantages Fiscaux :

- * Remboursement de la TVA par 1/5 et par 1/10 avec droit à déduction
- * Non remise en cause de la déduction des bénéfices provenant de l'activité et relatifs aux périodes d'activité effective.
- * Discussion en ce qui concerne en ce qui concerne les actions ayant donné lieu au dégrèvement fiscal
- * Transfert après 2 ans : pas de pénalités de retard.

- Avantages financiers :

Primes : remboursement dans la limite de 1/10 par année restante soit dans le cas précis 4/10

III – (6pts)

A - Détermination de l'IS dû (5 pts)

Bénéfice comptable : 860.000D

Détermination du bénéfice fiscal :

1- (0,5) 36.000D, ce montant est à réintégrer : Bourse Allemande et non Tunisienne. Sur le plan comptable, une erreur matérielle a été commise qui n'a aucune incidence sur le plan fiscal.

2- (0,5) 84.000 : provisions non déductibles à réintégrer : les titres ne sont pas la propriété de la SICAR : ils sont la propriété de la société

3- (0,5) Moins-value : déductible, cependant réintégration de la partie non réintégrée par 1/5 de 50% de la plus-value de fusion : $\frac{3}{5} \times 30.000 = 18.000D$.

4- (0,5) Dividendes⁽¹⁾ provenant de l'étranger : font partie des produits imposables en Tunisie pour le montant brut donc à réintégrer la retenue à la source déduite soit :

- dividendes bruts : $\frac{125.000 D}{90} \times 100 = 138.888,888 D$

⁽¹⁾ l'option qui prévoit que 125.000 D constitue le montant brut des dividendes est acceptée

- donc à réintégrer : $138.888,888 \text{ D} - 125.000 \text{ D} = \mathbf{13.888,888 \text{ D}}$

5- **(0,25)** Rien à signaler : Le gain exceptionnel fait partie des produits imposables.

6- **(0,5)** Plus-value : rien à signaler : la plus value fait partie des résultats imposables ; son montant a été déterminé comme suit :

Prix d'acquisition : 200.000D

Amortissement : $10.000 \text{ D} \times 36/12 = 30.000 \text{ D}$

VCN : 170.000 D

Régularisation TVA : $200.000 \text{ D} \times 18\% \times 6/10 = \mathbf{21.600 \text{ D}}$

Plus-value : $300.000 \text{ D} - 21.600 \text{ D} - 170.000 \text{ D} = \mathbf{108.400 \text{ D}}$

7- **(0,25)** Perte de change non réalisée : à réintégrer

Bénéfice Net :

$860.000 \text{ D} + 36.000 \text{ D} + 84.000 \text{ D} + 18.000 \text{ D} + 19.000 \text{ D} + 13.888,888 \text{ D} = \mathbf{1.030.888,888 \text{ D}}$

Bénéfice net imposable : **(1 pt)**

$\mathbf{1.030.888,888 \text{ D}} - [40.000 \text{ D} + (87.000 \text{ D} \times 3.200.000 \text{ D} / 7.970.000 \text{ D})] = 955.957,896 \text{ D}$

IS dû = $955.957,896 \text{ D} \times 30\% = 286.787 \text{ D}$

Minimum d'IS = $0,1\% \times 4.770.000 \text{ D} = 4.770 \text{ D} < 286.787 \text{ D}$

L'IS dû serait dans ce cas de 286.787 D

A déduire le montant de l'impôt supporté en Afrique du Sud déterminé comme suit :

- dividendes bruts : $\frac{125.000 \text{ D}}{90} \times 100 = 138.888,888 \text{ D}$

- bénéfice distribuable = $\frac{138.888,888 \text{ D}}{20} \times 100 = 694.444,440 \text{ D}$

- IS payé au titre des bénéfices ayant servis à la distribution des dividendes : **(1 pt)**

* bénéfice net imposable : $\frac{694.444,440 \text{ D}}{71} \times 100 = 978.090,760 \text{ D}$

* IS payé par la société en Afrique du Sud :

$$978.090,760 \text{ D} \times 29\% = \mathbf{283.646,320 \text{ D}}$$

- crédit d'impôt déductible de l'IS dû en Tunisie (article 22 de la convention avec l'Afrique du Sud) :

quote-part de l'IS payé par la société + impôt sur les dividendes soit :

$$\begin{aligned} & - (283.646,320 \text{ D} \times 20\%) + (138.888,888^{(1)} \text{ D} \times 10\%) = \\ & 56.729,264 \text{ D} + 13.888,888 \text{ D} = \mathbf{70.618,152 \text{ D}} > \text{impôt dû en Tunisie} \\ & \text{sur les dividendes soit } 138.888,888^{(2)} \text{ D} \times 30\% (\mathbf{41.666,666\text{D}}) \text{ donc} \\ & \text{déduction limitée à } \mathbf{41.666,666 \text{ D}} \end{aligned}$$

III – B - Détermination de l'IR du cadre au titre de l'année 2007(1)

L'une de manière à répondre à cette question consiste à poser par hypothèse que le revenu global perçu par le cadre au titre de l'année 2007 est égal à celui qui sera perçu en 2008 à savoir 36.000D.

L'indemnité d'expatriation 12.000D: est exonérée d'impôt en Tunisie en vertu de l'article 38 du code de l'IR et de l'IS . (Opération de montage)

La quote-part du salaire relatif à l'exercice de l'emploi en Algérie :

$36.000 \text{ D} \times 4/12 = 12.000 \text{ D}$ est imposable en Algérie (critère de la source) et non imposable en Tunisie: article 36 du code de l'IRPP et de l'IS .

Le salaire imposable en Tunisie est déterminé comme suit :

$$36.000 \text{ D} - 12.000 \text{ D} = 24.000 \text{ D}$$

L'IR dû est déterminé comme suit :

Le cadre est célibataire: pas de déductions communes

$$\text{Revenu net} : 24.000 \text{ D} - 10\% \times 24.000 \text{ D} = 21.600 \text{ D}$$

$$\text{IR dû} = 4025 \text{ D} + 480 \text{ D} = 4.505 \text{ D}$$

⁽¹⁾ 125.000 D pour les étudiants qui ont considéré les 125.000 D comme brut .

IV – La société COFA (5 pts)

1 - La régularité des procédures de contrôle suivies par le service fiscal du lieu d'imposition.

a– Le droit de visite (1 pt)

En application des dispositions de l'article 8 du CDPF les agents de l'administration fiscale ont le droit d'effectuer une visite dans les locaux des contribuables en vue de s'assurer du respect des obligations fiscales mises à leur charge par la législation en vigueur.

La visite doit être effectuée par au moins deux agents assermentés munis de la carte professionnelle et d'un ordre de mission à cet effet.

Lorsque la visite a pour objectif de procéder à des constatations matérielles les agents doivent être munis d'un ordre de mission spécial comprenant l'identité complète du contribuable concerné et la nature et l'adresse des locaux concernés.

Dans le cas précis la procédure de visite a été entachée des irrégularités suivantes :

- La visite a été effectuée par un seul agent.
- Absence d'un ordre de mission habilitant les agents du service fiscal compétent à effectuer des constatations matérielles dans le cadre de l'exercice du droit de visite auprès de la société COFA,
- Absence de PV de constatation de la visite.

b– Régularité de la procédure de constatation de l'infraction fiscale pénale (1,5)

En application de l'article 71 du CDPF les procès-verbaux relatifs aux infractions fiscales pénales sont établis par deux agents assermentés ayant constaté personnellement et directement les faits qui constituent l'infraction. Ces procès-verbaux font foi jusqu'à preuve du contraire.

En application de l'article 10 du CDPF les demandes et les significations de l'administration fiscale peuvent être notifiées au moyen de ses agents, des huissiers notaires, des officiers des services financiers ou par lettre recommandée avec accusé de réception.

La notification obéit aux dispositions du code de procédure civile et commerciale.

Par ailleurs et par référence aux dispositions de l'article 92 du CDPF, le défaut de reversement au trésor de la retenue à la source dans un délai de 6 mois à compter du premier jour qui suit l'expiration du délai imparti pour le paiement est considéré comme infraction fiscale pénale passible d'une amende de 1000 dinars à 50.000 dinars et d'une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans.

Dans le cas précis la constatation de l'infraction fiscale pénale a été entachée des irrégularités suivantes :

- L'un des deux agents signataires du procès verbal n'a pas constaté directement et personnellement les faits constituant l'infraction fiscale relative au défaut de reversement de la retenue à la source.

- Bien que la retenue à la source non reversée au trésor concerne la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 mars 2008 à la date de la constatation de l'infraction, le 10 avril 2008, seule la retenue à la source non reversée au trésor au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 30 août 2007 peut donner lieu à la constatation d'une infraction fiscale pénale pour défaut de reversement de la retenue à la source dans un délai de 6 mois à compter de la date d'exigibilité.

- La procédure de notification du procès-verbal de constatation de l'infraction fiscale n'est pas conforme aux dispositions de l'article 10 du CDPF.

c– La régularité de la procédure de vérification fiscale (1 pt)

En application de l'article 36 du CDPF la vérification fiscale peut avoir la forme d'une vérification préliminaire ou d'une vérification fiscale approfondie.

Chaque forme de vérification obéit à des règles spécifiques qui permettent de distinguer entre les deux formes de vérification. Les deux formes de vérification se rejoignent au niveau des règles de procédures communes à partir de la notification des résultats de la vérification.

Dans le cas précis et bien que l'énoncé ne précise pas s'il s'agit d'une vérification préliminaire ou approfondie, deux situations peuvent être invoquées :

-Si l'administration a considéré que la vérification est préliminaire : la société COFA peut invoquer la nullité de cette vérification qui a été établie sur la base de constatations dans sa comptabilité.

- Si l'administration a considéré que la vérification est approfondie : la société COFA peut invoquer la nullité de cette vérification pour absence de l'avis de vérification fiscale.

Dans les deux cas, la société doit également invoquer l'irrégularité de la procédure de notification des résultats de la vérification.

2 – L'opposabilité du procès-verbal (0,25)

Compte tenu des irrégularités concernant la constatation de l'infraction fiscale pénale et de la notification, le procès verbal n'est pas opposable.

3 - Le risque fiscal auquel la société COFA est exposée et les mesures à prendre pour atténuer le risque

a- le risque fiscal en cas de reprise des procédures de contrôle par l'administration fiscale **(0,75)**

- Reversement de la retenue à la source effectuée au titre de la période allant du 1^{er} septembre 2007 au 31 mars 2008 majorée des pénalités de retard calculée au taux de 1.25% par mois ou fraction de mois de retard.

- Paiement d'une amende fiscale en matière de retenue à la source non effectuée calculée au taux de 1.5% sur les montants payés par la société COFA au titre des loyers d'engins et des achats de biens et services.

- Paiement des montants exigibles au titre de la TVA, de la TFP, du FOPROLOS et de la TCL relatifs à la période du 1^{er} janvier 2007 au 30 mars 2008 majoré des pénalités de retard calculées au taux de 1.25% par mois au fraction de mois de retard.

- La société pourrait être exposée au paiement des sanctions pénales fiscales pour défaut de reversement des retenues à la source pour la période allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 août 2007.

- Etant précisé qu'une 2^{ème} vérification fiscale n'est possible que dans le cas où le résultat de la vérification notifié le 15 mai 2008 précise qu'il s'agit d'une vérification préliminaire.

b- L'atténuation du risque fiscal par la société **(0,5)**

La société peut atténuer le risque fiscal par :

- le dépôt spontané des déclarations rectificatives au titre de la période concernée et le paiement en sus du principal des pénalités de retard calculées au taux de 0.5% par mois ou fraction de mois de retard.

- la réclamation de la transaction au titre l'infraction fiscale pénale dans le cas où l'administration fiscale procède à la régularisation de la procédure de constatation de l'infraction fiscale pénale.