

ELEMENTS DE CORRECTION - Session : Sep 2006

Mise à jour effectuée par Mme Louati Habiba (juin 2011)

Première partie: (6 points)

1) Le régime fiscal de la société « KGM TOURISME » et les avantages fiscaux auxquels elle peut prétendre : (2 points)

a) Le régime fiscal de la société « KGM TOURISME » : (0,25 point)

La société « **KGM TOURISME** » est soumise à tous les impôts, droit et taxes dans les conditions du droit commun (IS , TVA, taxe hôtelière, TFP, FOPROLOS..)

a.1) En matière d'IS :

La société « **KGM TOURISME** » est soumise à l'IS au taux de 30%.

A partir des bénéfices de l'exercice 2005, l'IS dû ne doit pas être inférieur à 0,1% du chiffre d'affaires total brut avec un minimum de **250 350** D.

a.2) En matière de TVA : (0,25 point)

Le secteur touristique est soumis à la TVA au taux de 12%.

Les commissions de gestion perçues auprès de la société « **AZE VACANCES** » sont soumises à la TVA au taux de 18%.

b) Les avantages fiscaux auxquels la société « KGM TOURISME » peut prétendre :

b.1) En matière d'IS : (1 point)

• Bénéfices de l'exploitation :

La société « **KGM TOURISME** » bénéficie, de la déduction des bénéfices qui proviennent de l'exploitation de son propre hôtel sis à Tozeur en tant que bénéfices éligibles aux avantages relatifs au développement régional. La déduction est intégrale pendant les 10 premières années d'activité sans le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 fixé à 20% du bénéfice global imposable et dans la limite de 50% du bénéfice en question pendant les 10 années suivants sous réserve du minimum d'impôt (article 23 du CII).

Le chiffre d'affaires provenant du développement régional n'est pas soumis au minimum de 0,1% du chiffre d'affaires ni celui de **250 350** D pendant les 10 premières années d'activité.

• Bénéfices réinvestis :

La société « **KGM TOURISME** » bénéficie :

- de la déduction des bénéfices réinvestis au sein d'elle-même, dans la limite de 35% du bénéfice imposable, sous réserve du minimum d'impôt

- prévu par l'article 12 de la loi n°89-114 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS et du respect des conditions prévues par l'article 7 du CII.
- de la déduction totale des bénéfices réinvestis au sein d'elle-même au niveau de l'hôtel sis à Tozeur, des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les sociétés et ce nonobstant le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n°89-114 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS et sous réserve du respect des conditions prévues par l'article 7 du CII.
Le minimum de 0.1% du CA reste exigible.

b.2) En matière de contribution au FOPROLOS : (0,25 point)

La société bénéficie de l'exonération de la contribution au FOPROLOS pendant les cinq premières années d'activité et ce à raison des salaires servis au personnel de l'hôtel de Tozeur (article 23 du CII).

b.3) En matière de TVA : (0,25 point)

La société « **KGM TOURISME** » bénéficie au titre des équipements :

- de l'exonération des droits de douane et de l'imposition à la TVA au taux de 12% pour les équipements n'ayant pas de similaires fabriqués localement.
- de la suspension de la TVA sur les équipements fabriqués localement acquis avant l'entrée en activité.

2) Le régime fiscal des rémunérations servies à la société « KGM TOURISME » par la société « AZE vacances » : (1,5 point)

a) En matière d'IS : (1 point)

Les commissions de gestion servies par la société « AZE VACANCES » font partie intégrante du bénéfice global de la société « **KGM TOURISME** » et sont par conséquent soumises à l'IS selon le droit commun au taux de 30%.

La retenue à la source opérée éventuellement par la société « **AZE VACANCES** » au taux de 15% est déductible des acomptes provisionnels et éventuellement de l'IS dû par la société « **KGM TOURISME** ».

b) En matière de TVA : (0,5 points)

Les commissions en question sont soumises à la TVA au taux de 18% **(0,5 points)**

3) Le régime fiscal des rémunérations servies par la société « KGM TOURISME » : (2,5 points)

a) Les rémunérations servies à la société « GBH Loisirs » :

a.1) En matière d'IS : (1 point)

*** Les rémunérations en contrepartie de l'exploitation de la marque commerciale:**

La société « **KGM TOURISME** » doit opérer une retenue à la source au titre des redevances au taux de 15% du montant brut (article 12 de la convention Tuniso-Allemande de non double imposition).

*** Les rémunérations en contrepartie de la mise à disposition du personnel et de l'assistance technique :**

Par référence à la convention Tuniso-Allemande les rémunérations qui sont servies à la société « **GBH Loisirs** » à ce titre ne sont pas considérées comme cas de redevances, la société « **GBH Loisirs** » n'étant pas établie en Tunisie, aucune imposition n'est donc due en Tunisie sur les rémunérations en question. Par conséquent, aucune retenue à la source n'est à effectuer par la société « **KGM TOURISME** » au titre de ces rémunérations.

a.2) En matière de TVA : (0,5 point)

Une retenue à la source intégrale de la TVA liquidée au taux de 18% doit être effectuée par la société « **KGM TOURISME** » sur toutes les rémunérations servies à la société « **GBH Loisirs** », y compris celles qui ne sont pas soumises à retenue à la source au titre de l'IS.

b) En ce qui concerne les rémunérations servies au personnel : (1 point)

Le personnel résident d'Allemagne est payé par un employeur résident de Tunisie soit la société « **KGM TOURISME** ». Il est par conséquent imposable en Tunisie conformément à l'article 15 de la convention Tuniso-Allemande .

La société « **KGM TOURISME** » est donc tenue d'effectuer la retenue à la source au titre des salaires servis au personnel en question majoré de 50% de la valeur des avantages en nature, après réduction de 10% au titre des frais professionnels du montant total.

Le personnel en question n'étant pas résident en Tunisie, n'a pas droit à la déduction pour situation et charges de famille.

Deuxième partie: (8 points)

1- détermination du bénéfice imposable : (5 points)

Résultat net global déclaré par la société « **KGM TOURISME** » : **3.820.430 D.**

a- Réintégration de la plus-value d'apport :

Plus-value d'apport = (valeur d'apport – régularisation en matière de TVA) – (VCN – Fraction de subvention non rapportée à la base imposable).

a-1- Détermination de la valeur comptable nette à la date de cession du matériel : (0,5 point)

VCN= prix d'acquisition HTVA- amortissements relatifs à la période de détention ;

Calcul des amortissements relatifs à la période de détention selon le mode dégressif) :

2003 : $90.000 \times 10\% \times 2,5 \times 10/12 = 18.750 \text{ D.}$

2004 : $(90.000 - 18.750) \times 10\% \times 2,5 = 17.812,500 \text{ D}$

2005 : $90.000 - (18.750 \text{ D} + 17.812,500 \text{ D}) \times 10\% \times 2,5 \times 8/12 = 8.906,250 \text{ D.}$

Total amortissements relatifs à la période de détention : 45.468,75 D.

VCN= 90.000 D– 45.468,75 D = 44.531,250D.

a-2- Détermination de la fraction de subvention d'investissement non rapportée à la base imposable à la date de cession du matériel : (0,75 point)

Montant total de la subvention : $90.000 \times 50\% = 45.000$ D

Fractions déjà rapportée à la base imposable :

2003 : $45.000D \times 10\% \times 2,5 \times 10/12 = 9.375$ D

2004 : $(45.000D - 9.375D) \times 10\% \times 2,5 = 8.906,250D$

2005 : $45.000D - (9.375D + 8.906,250D) \times 10\% \times 2,5 \times 8/12 = 4.453,125$ D

Total de la subvention déjà rapportée à la base imposable : 22.734,375D

Fraction de subvention d'investissement non rapportée à la base imposable à la date de cession du matériel :

45.000 D – 22.734,375D = 22.265,625 D

a-3- Calcul de la régularisation en matière de TVA à opérer suite à la cession du matériel : (0,5 point)

TVA initialement déduite : $90.000 \times 12\% = 10.800$ D

Durée de détention : du 1/3/2003 au 1/9/2005

TVA à reverser : 10.800 D $\times 2/5 = 4.320$ D

a-4- Plus-value à réintégrer : (0,25 point)

$(80.000D - 3.600D) - (44.531,250D - 22.265,625 D) = 54.134,375$ D

b- Réintégration des amortissements indûment déduits : (0,5 point)

Amortissements déduits au titre de 2005 :

$90.000 - (18.750D + 17.812,500 D) \times 10\% \times 2,5 = 13.359,375D$

Amortissements déductibles compte tenu de la cession du matériel en date du 1^{er} septembre 2005 : 8.906,250 D.

Amortissements à réintégrer : 4.453,125D

c- Déduction de la fraction de subvention correspondant à la période du 1^{er} septembre 2005 au 31 décembre 2005 : (0,5 point)

Cette fraction est égale à 50% des amortissements réintégrés au titre de la même période soit :

$4.453,125D \times 50\% = 2.226,563$ D

d- Récapitulation : (0,5 point)

Résultat net déclaré : **3.820.430 D**

A réintégrer :

Plus-value d'apport : 54.134,375 D

Amortissements indûment déduits : 4.453,125D

A déduire :

Fraction de la subvention d'équipement indûment rapportée à la base imposable : 2.226,563 D

Bénéfice fiscal global : 3.876790,937 D

e- Détermination du bénéfice fiscal servant de base pour la détermination des bénéfices déductibles au titre du développement régional : (1,5 point)

Bénéfice fiscal global : 3.876.790,937 D

A déduire :

~~Plus-value de cession d'une immobilisation corporelle : 43.540D⁽⁺⁾~~
Plus-value d'apport : 54.134,375 D
Revenus de capitaux mobiliers : 120.000 D
Rémunération de gestion de l'hôtel sis à Sousse : 171.086,400 D
Bénéfice fiscal servant de base pour la détermination des bénéfices déductibles au titre du développement régional : **3.531.570,162 D**

Détermination de la quote-part de bénéfice déductible :

$$4.875.340/12.680.460 \times 3.531.570,162 \text{ D} = 1.341.065,937 \text{ D}$$

Bénéfice imposable avant réinvestissement :

$$3.876.790,937 \text{ D} - 1.341.065,937 \text{ D} = 2.535.725 \text{ D}$$

Déduction des bénéfices réinvestis au capital de la société « Le Progrès » :

$$2.535.725 \text{ D} - 80.000 \text{ D} = 2.455.725 \text{ D}$$

Déduction des bénéfices réinvestis au capital de la société hôtelière :

Limite du droit à la déduction :
 $2.455.725 \text{ D} \times 35\% = 859.503,750 \text{ D}$
Montant déductible : 120.000 D

Bénéfice imposable : $2.455.725 \text{ D} - 120.000 = 2.335.725 \text{ D}$

2- Détermination du montant de l'IS à payer : (1 point)

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

$$\text{IS dû} : 2.335.725 \text{ D} \times 30\% = 700.717,500 \text{ D}$$

Détermination du minimum d'impôt de 20% :
 $2.455.725 \text{ D} \times 20\% = 491.145 \text{ D}$

Détermination du minimum d'impôt de 0,1% du chiffre d'affaires servant de base pour le calcul du minimum :
 $12.680.460 - 4.875.340 = 7.805.120 \text{ D}$
Minimum d'impôt : $7.805.120 \text{ D} \times 0,1\% = 7.805,120 \text{ D}$

IS à payer = $700.717,500 \text{ D} - (120.000 \times 20\% + 171086,400 \times 15\%) = -651.054,540 \text{ D}$.

⁽¹⁾ la plus value de cession fait partie du bénéfice déductible

3-le régime de l'enregistrement de l'acte d'acquisition de l'appartement par la société « KGM Tourisme » : (2 points)

Le premier contrat portant acquisition de l'appartement peut bénéficier de l'enregistrement au droit fixe de 15 D par page et par copie en application de l'article 58 du C.I.I (activité économique) et de l'article 5 (nouveau) de la loi portant régime fiscal du leasing (loi n 94-90 du 26 juillet 1994 telle que modifié par l'article 19 de la L.F pour l'année 2002) et ce en application du principe de la transparence du leasing, les conditions étant remplies :

- Acquisition auprès du promoteur immobilier agréé,
- Acquisition destinée à une activité économique éligible aux avantages du C.I.I ,
- Présentation de l'attestation de dépôt de déclaration.

Le droit de 1% sur les 250.000 D au titre du droit de mutation et de partage des immeubles non immatriculés est dû.

Le deuxième contrat étant un contrat de leasing, il est enregistré au droit fixe de 15 D par page et par copie.

Troisième partie: (6 points)

1- Les conséquences de la non présentation des documents comptables relatifs à l'hôtel sis à Tozeur : (2 points)

La comptabilité exigée conformément à la législation fiscale en vigueur n'est pas admise, en cas de défaut de sa présentation aux services de l'administration fiscale dans un délai de 30 jours à compter de la date de la notification au contribuable d'une mise en demeure par les moyens prévus par l'article 10 du Code des droits et procédures fiscaux et l'établissement d'un procès-verbal, conformément aux dispositions des articles 70 à 72 du même code.

La société « KGM Tourisme » ne peut pas se prévaloir de l'existence de ses documents relatifs à l'hôtel sis à Tozeur auprès d'un expert-comptable chargé d'assurer la passation de service entre la société « KGM Tourisme » en tant que propriétaire de l'hôtel et le nouveau locataire de l'hôtel en question, car il ne s'agit là ni d'un expert chargé conformément à la loi, ni d'un cas d'empêchement légal ou de force majeure.

Les conséquences d'un tel agissement de la part de la société « KGM Tourisme » sont les suivantes :

- Constatation d'une infraction fiscale pénale par un procès-verbal établi conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF et application d'une amende variant entre 100 et 10.000 D, s'il s'agit de la première infraction ; la sanction applicable serait une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans et une amende de 1.000 D à 50.000 D si la société « KGM Tourisme » se trouve être dans un cas de récidive dans une période de 5 ans (article 97 du CDPF).
- La durée effective maximale de la vérification peut atteindre une année au lieu de 6 mois (article 40 du CDPF).
- Le service fiscal chargé de la vérification sera fondé de reconstituer les éléments d'imposition de la société « KGM Tourisme » provenant de l'exploitation de

l'hôtel sis à Tozeur sur la base des présomptions de fait ou de droit (article 38 du CDPF).

2-Le risque fiscal auquel la société « KGM Tourisme » pourrait s'exposer en matière de TVA et de retenue à la source : 3 points

a- En matière de TVA : (1 point)

- La société « KGM Tourisme » est tenue de reverser la TVA relative aux commissions perçues auprès de la société « AZE Vacances » au titre de la gestion pour le compte de cette dernière d'un hôtel sis à Sousse.

Commissions perçues par an = 6.843.456 D \times 2,5% = 171.086,400 D

TVA collectée au titre de 2004 = 171.086,400 D / 1,18 \times 18% = 26.097,925 D

TVA collectée au titre de 2005 = 171.086,400 D / 1,18 \times 18% = 26.097,925 D

Total : 52.195,850 D

La société « KGM Tourisme » est tenue de reverser, en sus de la TVA collectée et non reversée des pénalités de retard calculées, au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard, pouvant être ramené à 1% en cas de paiement de l'impôt exigible dans un délai de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette, à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de conciliation judiciaire prévue par l'article 60 du CDPF (article 82 du CDPF).

- Le défaut de reversement de la TVA collectée sur les commissions perçues auprès de la société « AZE Vacances » dans un délai de 6 mois à compter du 1^{er} jour qui suit l'expiration du délai imparti pour le paiement donne lieu à la constatation d'une infraction fiscale pénale conformément aux dispositions des articles 71 et 72 du CDPF et l'application d'une sanction fiscale pénale qui consiste en une peine d'emprisonnement de 16 jours à 3 ans et une amende de 1.000 à 50.000 D (article 92 du CDPF).

b. En matière de retenue à la source :

La société « KGM Tourisme » sera tenue de reverser en matière de retenue à la source les montants suivants :

b-1. Au titre des rémunérations servies à la sociétés « GBH Loisirs » en contrepartie de l'exploitation de la marque commerciale : (0,5 points)

• Retenue à la source en matière de TVA :

Montant brut des redevances : 12.680.460,000 D \times 1% = 126.804,600 D.

Retenue à la source intégrale en matière de TVA :

2004 : 126.804,600 D / 1,18 \times 18% = 19.343,074 D

2005 : 126.804,600 D / 1,18 \times 18% = 19.343,074 D

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

Le défaut de la retenue à la source au titre des rémunérations servies à des personnes non résidentes et non établies équivaut à une prise en charge de l'impôt. La retenue à la source sera par conséquent réclamée à la Société « KGM Tourisme » suivant la formule de la prise en charge $t / 100 - t$ où t représente le taux de la retenue à la source prévu par le droit interne pour ce type de rémunération.

2004 : 126.804,600 D \times 17,64% = 22.368,331 D

2005 : 126.804,600 D \times 17,64% = 22.368,331 D

b-2. Au titre des rémunérations servies à la société « GBH Loisirs » en contrepartie de la mise à la disposition du personnel de l'assistance technique : (1 point)

• **Retenue à la source en matière de TVA :**

Les rémunérations servies à la société « GBH Loisirs » en contrepartie de la mise à disposition du personnel et de l'assistance technique supporte une TVA de 18%.

La « GBH Loisirs » non résidente et non établie en Tunisie, la Société « KGM Tourisme » doit reverser au Trésor une retenue à la source intégrale en matière de TVA, liquidée comme suit :

2004 : $(60.000 \text{ D} + 40.000 \text{ D}) / 1,18 \times 18\% = 15.254,237 \text{ D}$

2005 : $(60.000 \text{ D} + 40.000 \text{ D}) / 1,18 \times 18\% = 15.254,237 \text{ D}$

• **Retenue à la source au titre de l'IS :**

Comme il a été indiqué ci-dessus, la société « GBH Loisirs » n'étant pas établie en Tunisie, les rémunérations qui lui sont servies ne relèvent pas des redevances, au sens de la convention Tuniso-Allemande de non double imposition ;

Aucune imposition n'est donc due sur ses rémunérations en matière d'IS, et par conséquent, la société « KGM Tourisme » ne court aucun risque au titre de la retenue à la source non effectuée sur ces rémunérations.

La société « KGM Tourisme » est tenue de reverser, en sus de la retenue à la source exigible au titre des rémunérations servies à la sociétés « GBH Loisirs », des pénalités de retard calculées, au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard, pouvant être ramené à 1% en cas de paiement de l'impôt exigible dans un délai de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette, à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de conciliation judiciaire prévue par l'article 60 du CDPF (article 82 du CDPF).

La société « KGM Tourisme » est tenue de reverser, en sus de la retenue à la source exigible au titre des rémunérations servies à la sociétés « GBH Loisirs », et au personnel résident d'Allemagne, des pénalités de retard calculées, au taux de 1,25% par mois ou fraction de mois de retard, pouvant être ramené à 1% en cas de paiement de l'impôt exigible dans un délai de 30 jours à compter de la date de la reconnaissance de dette, à condition que la reconnaissance de dette intervienne avant l'achèvement de la phase de conciliation judiciaire prévue par l'article 60 du CDPF (article 82 du CDPF).

b-3. Retenue à la source au titre des loyers servis à la société « AZE Vacances » en contrepartie de la location de l'hôtel sis à Nabeul : (0,5 point)

La société « KGM Tourisme » a omis d'effectuer la retenue à la source au titre des loyers servis à la société « AZE Vacances ». En application de l'article 83 du CDPF, elle sera punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées, soit :

2004 : $1.200.000 \times 5\% = 2.400 \text{ D}$

2005 : $1.200.000 \times 5\% = 2.400 \text{ D}$

Soit une amende totale s'élevant à 4.800 D.

3-Les arguments que la société « KGM Tourisme » pourrait invoquer en cas de notification, par l'administration fiscale, au 31 décembre 2006, des résultats de la vérification fiscale tenant compte des irrégularités constatées en matière de TVA et de la retenue à la source : (1 point)

L'avis de vérification approfondie notifié à la société « KGM Tourisme » ne prévoit pas la retenue à la source parmi les impôts à vérifier, par conséquent l'administration fiscale n'a pas le droit de notifier dans le cadre des résultats de la vérification en question des rappels d'impôts en matière de retenue à la source.