

**MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE**

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

**Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – Juin 2003 (corrigé)**

PREMIÈRE PARTIE

I-1-a- Régime d'imposition de la société «OUR HEALTH» (1 point)

En matière de TV A :

- L'activité médicale est soumise à la TVA au taux de 6% ;
- L'activité d'hébergement et de restauration est imposable à 6% ;
- La location et les services sont soumis au taux de 18%. En matière d'impôt sur les sociétés :

La société «OUR HEALTH» est soumise à l'IS au taux de 35%. Cependant, et en application des dispositions du paragraphe 3 de l'article 49 du CII, l'entreprise peut déduire les bénéfices provenant de l'activité de santé de la base soumise à l'IS sans que l'impôt à payer ne soit inférieur à 10% du bénéfice global. Le fait que la société «OUR HEALTH» travaille avec des non résidents ne lui procure aucun avantage fiscal particulier.

En matière de dégrèvement fiscal :

La société peut bénéficier du dégrèvement physique au taux de 50% sous réserve du minimum d'impôt¹ du dégrèvement financier, le même taux est applicable entre les mains des souscripteurs sous réserve du minimum d'impôt.

Remarque :

- L'entreprise peut bénéficier d'une franchise totale en matière de TVA et des DD au titre des équipements (art. 49 du CII) en cas d'importation ou d'acquisition locale ;
- Pour les équipements annexés au décret pris en application de l'article 9 du CII, la société bénéficie de :
 - l'exonération des DD et de l'imposition à la TVA au taux de 10% pour les équipements importés ;
 - l'imposition au taux de 10% pour les équipements fabriqués localement ;
- Si la clinique fournit les médicaments qui sont facturés d'une manière séparée, cet élément est exonéré de la TVA et la société devient partiellement assujettie.

I-1-b- Régime fiscal des rémunérations des médecins (3 points)

1) Médecins salariés tunisien : Imposition à l'IR selon le droit commun.

2) Médecins fonctionnaires : Ils sont soumis à :

- L'IR dans la catégorie traitement et salaires pour l'activité salariale ;

1 Le fait que le dégrèvement physique soit assorti du minimum d'impôt de 20% alors que l'activité bénéficie de la déduction totale avec application du minimum d'impôt de 10% enlève tout intérêt au dégrèvement physique.

- La rémunération perçue auprès de la société «OUR HEALTH» supporte une retenue à la source au taux de 15% ; s'agissant d'une rémunération occasionnelle imposable dans la catégorie T.S².

3) Médecins pratiquant pour leur propre compte :

- **Médecins intervenant au nom de la société «OUR HEALTH»** : Les revenus servis par la société «OUR HEALTH» supportent une retenue à la source au taux de 5%³, ce taux peut être ramené à 2,5% si le médecin justifie de l'imposition au régime réel.

Ces revenus n'ouvrent droit à aucun avantage particulier⁴.

- **Médecins intervenant en leur nom** : pas de retenue à la source au titre des rémunérations perçues directement auprès des patients.

Dans les deux cas, les revenus réalisés sont soumis à l'IR dans la catégorie BNC.

Les revenus provenant de la libre pratique ouvrent droit à l'avantage de l'article 49 du CII.

Les recettes réalisées sont soumises à la TVA au taux de 6%.

4) Les médecins salariés étrangers :

- **Salariés résidents** : Imposition à l'IR au titre de l'ensemble de leurs revenus de source nationale ou internationale. Discuter de l'article 36 du code de l'IR et de l'IS.

- **Salariés non résidents** : Ils sont soumis à l'IR au titre du seul revenu de source tunisienne et ce nonobstant leur séjour en Tunisie, étant donné que les salaires sont payés par un établissement tunisien. L'imposition est effectuée sous forme de retenue à la source au taux de 15%.

5) Les médecins autrichiens : L'activité étant exercée au sein de la clinique. Celle-ci est considérée comme une installation fixe d'affaires pour les médecins concernés. Par ailleurs, le caractère de la permanence de l'activité justifié par le fait que la mission s'étale sur une période suffisamment longue (5 ans). Ces éléments pourraient être pris en considération pour justifier que les médecins sont établis en Tunisie par l'intermédiaire d'une base fixe.

Ces médecins ne sont pas résidents en Tunisie et ce compte tenu des conditions d'exercice de leurs activités (exercent principalement leur activité en Autriche, déplacement en Tunisie, séjour à l'hôtel).

Ils sont donc imposables en Tunisie au titre des seuls revenus rattachés à la base fixe dans la catégorie BNC⁵.

I-2 Détermination du bénéfice fiscal de la société «OUR HEALTH» (3 points)

L'achat de l'immeuble peut être considéré comme une forme de placement financier. Il permettrait à l'entreprise de renforcer ses capacités d'emprunt par le biais de la plus-value susceptible d'être, réalisée dans le cadre de ce placement. La société pourrait défendre qu'il s'agit d'un acte normal de gestion.

- L'étalement des charges n'est admis sur le plan fiscal qu'au titre des frais du 1er établissement ce qui n'est pas le cas ici ; d'où la réintégration de l'amortissement pour 25.000 D et la déduction en une seule fois de la totalité des charges pour 75.000 D⁶.

2 Il convient aussi d'envisager le cas où le médecin est rémunéré directement par les patients. Dans ce cas, la rémunération relève de la catégorie des BNC.

3 Jusqu'au 31/12/2002 et à 10% à partir de 01/01/2003.

4 Contraire à la solution retenue, nous pensons que si le médecin intervient au nom de la société, sa rémunération par la société constitue un salaire et non une rémunération BNC.

5 Il convient de préciser que le médecin autrichien, disposant d'une base fixe en Tunisie, est éligible aux avantages de l'article 49 du CII. Pour ce faire, il doit déposer une déclaration d'investissement.

6 La solution retenue considère que l'ensemble des dépenses engagées à des fins publicitaires ne peuvent être reportées. Or, il s'agit de dépenses engagées en vue de concevoir des supports publicitaires d'une utilisation durable (tels que conception de slogans des spots, etc...) qui peuvent être utilisés pendant plusieurs exercices, l'hypothèse de l'étalement par le biais du compte "272 charges à répartir" peut valablement être envisagée, dans le cadre du référentiel comptable tunisien, si toutes les conditions qualifiantes sont démontrées.

- Etant exploité à l'étranger, l'immeuble constitue un établissement stable dans le pays d'exploitation, d'où le revenu n'est pas imposable et les charges y rattachées ne sont pas admises en déduction : d'où une déduction de 55.000 et une réintégration de 8.000.

- Il s'agit d'une décision de gestion opposable à l'entreprise, l'annulation de la réserve spéciale prive l'entreprise des avantages liés à la réévaluation légale mais elle n'a pas d'incidence sur le résultat fiscal de l'année 2002.

- Le bénéfice fiscal sera établi comme suit :

- Bénéfice global : 853.000⁷ ;
- Bénéfice provenant de la location : 17.666⁸ ;
- Déduction : 835.334⁹ ;
- IS : 18.060 x 35% = 6.183¹⁰
- Impôt minimum = 853.000 x 10% = 85.300 D => à retenir

II-1- Régime fiscal applicable au nouvel investissement (1,5 point)

1ère formule : Extension de l'unité existante

Cet investissement est régi par le CII dans la mesure où les conditions relatives au minimum de fonds propres et au dépôt de la déclaration d'investissement sont remplies. Dans ce cas les avantages suivants seront accordés :

- Dégrèvement fiscal au taux de 50% sous réserve du minimum d'impôt (physique et financier)¹¹ ;
- DD = 0, TV A = 0 au titre des équipements (impôt ou marché local) ;
- Déduction des bénéfices provenant de l'extension de l'assiette soumis à l'IS sans que l'impôt à payer ne soit inférieur à 10% du bénéfice global ;
- Droit d'enregistrement suite à l'augmentation du capital.

2ème formule : Création d'une nouvelle société

Cette société peut prétendre aux avantages prévus par la loi n° 2001-94 du 7 août 2001.

Les avantages suivants seront accordés :

- Dégrèvement fiscal = 100% sous réserve du minimum d'impôt.
- Déduction totale des bénéfices durant les 10 premières années et déduction de 50% au-delà sans que l'impôt ne soit inférieur à 10% du bénéfice global.
- Franchise total notamment des droits et taxes : TVA, DD, DC, droit d'enregistrement.

Toutefois, la société demeure soumise notamment :

De même dans de rares circonstances où d'importants frais de publicité sont engagés lors du lancement d'un nouveau produit avec un effet durable attendu, il est toujours concevable, dans le cadre du référentiel comptable tunisien, d'envisager l'hypothèse de reporter lesdites dépenses.

Dans ce sens, une prise de position de la DGELF du 22 novembre 2000 confirme la faculté offerte aux entreprises de comptabiliser les dépenses importantes de publicité en charge de l'exercice ou de les reporter.

DGELF 2475 du 22 novembre 2000

Traitement fiscal des frais de publicité

Dans une prise de position (2472) du 22 novembre 2000, la DGELF a précisé qu'elle n'est pas habilitée à définir les méthodes comptables de l'entreprise.

Pour ce qui est des frais de publicité d'un volume important ayant un impact sur les exercices suivants comptabilisés en charges reportées, la DGELF a précisé que lesdites charges peuvent être amorties soit en totalité (à 100%) dès la première année soit sur 3 exercices.

7 900.000 + 8.000 - 55.000

8 (853.000 / 6.760.000) x 140.000

9 853.000 - 17.666

10 17.666 x 35%

11 Il convient de préciser que ledit dégrèvement est concrètement inutile puisque de toute façon le minimum d'impôt de 10% reste dû sur le bénéfice global.

- aux droits et taxes relatifs aux véhicules de tourisme ;
- à la taxe de circulation ;
- à la taxe des immeubles bâtis.

II-2- Régime d'imposition applicable à chacune des parties intervenant dans la réalisation de l'investissement (4 points)

1ère hypothèse : Les intervenants dans la réalisation de l'investissement agissent en leur qualité de co-contractant. Chaque co-contractant est soumis au régime fiscal qui lui est propre au titre des opérations dont la réalisation lui est confiée.

2ème hypothèse : Il s'agit d'un groupement et la société autrichienne est établie en Tunisie.

1- L'entreprise tunisienne de bâtiment

a-1ère formule : Les revenus provenant des travaux de construction sont soumis à l'IR ou à l'IS selon la forme juridique de l'entreprise et ce, dans les conditions de droit commun.

Le marché est obligatoirement enregistrable au droit fixe de 10 D par page et donne lieu à une retenue à la source de 1,5% sur la contrepartie des travaux réalisés en exécution de ce marché

En matière de TVA, l'entreprise est soumise au taux de 18%.

b-2ème formule : Le fait d'opérer avec un établissement de santé travaillant exclusivement avec des non-résidents ne change rien au régime applicable à cette entreprise qui reste celui prévu par le droit commun.

Il en est de même de la retenue à la source sur le marché et de la TVA à moins que la société «SAVE» ne lui présente une attestation d'achat en suspension de la TVA.

2- L'entreprise autrichienne

Il s'agit de la réalisation de diverses opérations qui constituent un ensemble cohérent sur le plan commercial du fait qu'elles font l'objet d'un marché unique. Les revenus provenant de ces opérations sont imposables en Tunisie dans la mesure où elles sont réalisées dans le cadre d'un établissement stable. L'existence d'un tel établissement est subordonnée à la durée de l'opération d'installation des équipements médicaux combinés avec la valeur de ces équipements. En effet, il s'agit de l'opération principale à laquelle des services connexes sont associés.

Le fait que l'étude et la conception du projet sont réalisées en Allemagne n'a pas d'incidence sur le régime d'imposition des rémunérations qui s'y rattachent.

1ère) : la durée est supérieure à 6 mois

1ère formule : Dans cette hypothèse, la société autrichienne est considérée comme ayant un établissement stable en Tunisie et de ce fait elle est soumise à l'IR ou à l'IS selon sa forme juridique et ce dans les conditions de droit commun.

En matière de TVA, cette entreprise est considérée comme assujettie à part entière et de ce fait elle doit collecter la TVA au titre de ses affaires réalisées avec l'établissement sanitaire, maître de l'ouvrage, et elle est en droit de déduire la TVA ayant grevé ses acquisitions de biens et services nécessaires par son exploitation sauf exclusions prévues expressément par la loi.

Cependant, et en application de l'article 9 du code de la TVA et tant que le matériel est importé par le maître d'ouvrage, le régime privilégié dont ce dernier bénéficie est transférable et par conséquent, ce matériel pourrait être facturé en détaxe.

Le marché est soumis à une retenue à la source pour la valeur de la fourniture et l'installation du matériel.

La contrepartie des autres composantes dudit marché (étude, conception et formation) est soumise à une retenue à la source spécifique qui est fixée à 2,5%

2ème formule : Le régime d'imposition indiqué dans la première formule est applicable au cas où l'entreprise autrichienne réalise les opérations pour la société «SAVE». En effet, ni le droit commun ni

la loi régissant cette société ne considère les revenus provenant de la relation avec celle-ci comme exportation. Toutefois, en matière de TVA, la possibilité de ne pas facturer la TVA au titre de toutes les opérations est envisageable sous réserve de présenter l'attestation réglementaire d'achats en suspension de la TVA.

2ème) La durée est inférieure ou égale à 6 mois

Dans cette hypothèse, le régime fiscal diffère selon la valeur du matériel fourni.

a- La valeur est supérieure à 10% du prix du matériel (1ère et 2ème formule) : Le régime fiscal applicable à l'entreprise autrichienne est la même que celui prévu dans la première hypothèse.

b- La valeur est inférieure ou égale à 10% du prix du matériel (1ère et 2ème formule) : Dans ce cas, l'entreprise autrichienne ne dispose pas d'un établissement stable en Tunisie et échappe à ce titre, en principe, à l'imposition. Toutefois, elle demeure soumise à l'impôt en Tunisie chaque fois où la rémunération au titre de l'étude et de la conception du projet à l'exclusion de la formation considérée comme une assistance technique du fait qu'elle n'est pas incluse dans la définition de la redevance retenue par la convention Tuniso-autrichienne.

Cette retenue est de 15% au titre de l'étude et de la conception du projet.

3. Monsieur Hamed

La plus-value réalisée suite à la cession du terrain est soumise à l'IR dans les conditions prévues par les articles 27, 28, 44, 52 et 60 du code de l'IR et de l'IS.

a- Détermination de la plus-value initiale

Valeur d'acquisition avec majoration de 10% par année de détention.

Nombre d'année de détention: du 17/03/1975 au 04/02/2003 soit 10037 jours.

Valeur d'acquisition 12 000

Majoration de 10%

$12000 \times 10037 \times 10/360 \times 100 =$ 33 457

Valeur d'acquisition actualisée 45 457

Montant de la plus-value

$880\ 000 - 45\ 123 =$ 834 543

Impôt sur la plus-value

$834\ 543 \times 50\% =$ 417 271

La détermination doit être déposée au plus tard fin mars 2003.

b- Détermination de la plus-value définitive

Nombre d'année de détention : du 17/03/1973 au 22/03/2003 soit 10085 jours.

Valeur d'acquisition 12 000

Majoration de 10%

$12\ 000 \times 10\ 085 \times 10/360 \times 100 =$ 33 616

Valeur d'acquisition actualisée 45 616

Montant de la plus-value

$932\ 000 - 45\ 616 =$ 886 384

Impôt sur la plus-value

$886\ 384 \times 50\% =$ 443 192

Impôt avance 417 271

Complément d'impôt 25 921

Le paiement du prix par la société ne donne pas lieu à retenue à la source.

La déclaration définitive doit être déposée au plus tard fin juin 2003.

II-3 Changement du régime fiscal des revenus réalisés par les médecins en relation avec la société «SAVE» (1 point)

Le fait que les médecins soient en relation avec un établissement sanitaire travaillant exclusivement avec des non résidents ne modifie pas leur régime fiscal.

En effet, la loi régissant ces établissements n'a pas prévu d'avantages fiscaux particuliers en matière d'impôts directs au profit de leur personnel. Etant signalé que le personnel étranger bénéficie de la franchise totale au titre de l'importation de leurs effets personnels et d'une voiture de tourisme.

De même, les rémunérations des médecins exerçant pour leur propre compte ne sont pas considérés comme provenant de l'exportation.

II-4 Régime d'imposition des personnes chargées de recherche de patients étrangers

(1.5 point)

Les rémunérations perçues par ces personnes sont qualifiées de commissions.

Le régime fiscal applicable à ce titre diffère selon que lesdites personnes sont ressortissantes d'un pays avec lequel la Tunisie a ou non signé une convention de non double imposition.

En l'absence d'une convention : C'est le droit commun qui s'applique: Il y a imposition en Tunisie par le biais d'une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

DEUXIEME PARTIE

1- Les effets de l'arrêté de taxation d'office (1,5 point)

L'arrêté de taxation d'office produit deux effets : il est exécutoire nonobstant les oppositions y afférentes, il est revêtu d'une présomption d'exactitude, il appartient au contribuable de fournir la preuve du contraire.

a- Le caractère exécutoire de l'arrêté de taxation d'office : L'arrêté de taxation d'office est exécutoire même dans le cas où il a fait l'objet d'une contestation par le contribuable devant la juridiction compétente. En conséquence, les droits en principal ainsi que les pénalités de retard que cet arrêté comporte sont constatés dans les écritures du receveur et poursuivis en recouvrement dès la notification de l'arrêté de taxation d'office.

Cette règle connaît une exception, en effet l'exécution de l'arrêté de taxation d'office est suspendue par le paiement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant. Le paiement ou la production de la caution doit intervenir dans un délai de soixante jours à compter de la date de la notification.

Dans le cas où le contribuable a présenté une caution bancaire, le montant de l'impôt objet de la caution donne lieu à un recouvrement auprès de l'établissement bancaire à l'expiration d'une année à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office : dans ce cas, l'établissement bancaire garant ne peut pas opposer aux services du recouvrement, la poursuite des biens du contribuable.

La suspension de l'exécution de l'arrêté de taxation d'office n'est pas applicable à l'impôt en principal et aux pénalités administratives exigibles en matière de retenue de l'impôt à la source.

b- La présomption d'exactitude de l'arrêté de taxation d'office : L'arrêté de taxation d'office bénéficie d'une présomption simple d'exactitude. En effet, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir la décharge ou la réduction de l'impôt mis à sa charge qu'en apportant la preuve de la sincérité de sa déclaration de ses ressources réelles ou du caractère exagéré de son imposition.

Cette présomption est une conséquence de l'obligation de motivation de l'arrêté de taxation d'office qui pèse sur l'administration et qui constitue en même temps la garantie du contribuable.

L'administration doit motiver l'arrêté de taxation d'office et le contribuable doit apporter la preuve du contraire.

L'administration, qui prétend qu'un contribuable exerce une activité ou dispose d'un revenu sans pour autant les déclarer, doit supporter la charge de la preuve des éléments et des faits qu'elle invoque. Admettre le contraire reviendrait à faire supporter le contribuable une preuve impossible à rapporter. Ainsi, exiger des contribuables la preuve du défaut d'exercice de l'activité allégué par l'administration ou de l'inexistence d'un revenu par elle prétendu, déboucherait sur l'exigence d'une preuve négative.

La jurisprudence du tribunal administratif est constante à cet égard, elle exige de l'administration d'apporter la preuve de l'existence matérielle des éléments dont elle prétend l'existence.

La preuve de la sincérité de la déclaration, des ressources réelles ou du caractère exagéré de l'imposition peut être rapportée au moyen des documents comptables ou de tous autres moyens extra-comptables. Les contribuables sont admis à recourir à tous les modes de preuve qu'ils jugent adéquats. Cependant, la preuve ne peut être fondée sur des raisons générales sans justifications précises.

2- Les arguments pouvant être présentés par la société «EMED» pour contester les deux arrêtés de taxation d'office et les chances d'aboutissement (3,5 points)

La société EMED a subi deux vérifications qui ont donné lieu à la notification de deux arrêtés de taxation d'office.

La première vérification

Sur le plan de la forme :

Aux termes des dispositions de l'article 37 du CDPF cette vérification est qualifiée de préliminaire, elle est faite sur la base des déclarations détenues par l'administration fiscale et des renseignements dont elle a pu disposer et elle ne nécessite par la notification d'un avis préalable.

En conformité avec des dispositions des articles 6 et 10 du CDPF l'administration fiscale, par lettre recommandée avec accusé de réception, a demandé à la société «EMED» des renseignements et des justifications concernant ses déclarations en matière de taxe sur les établissements à caractère commercial, industriel ou professionnel.

Cette vérification préliminaire a donné lieu, en date du 3 mars 2003, à une notification de redressements par les agents de l'administration.

Le 17 mars 2003, la société «EMED» a répondu par écrit et dans le délai légal de 30 jours à la notification de redressements.

Le désaccord de la société «EMED» avec l'administration fiscale a entraîné l'établissement d'un arrêté de taxation d'office qui a été notifié en date du 28 avril 2003, par les agents de l'administration.

L'administration fiscale semble avoir respecté la procédure en matière de vérification préliminaire et de notification et ne peut être attaquée sur ce plan.

Sur le plan de fond :

En application des dispositions de l'article 37 du code de la fiscalité locale la taxe est liquidée sur la base du montant du chiffre d'affaires brut local par les établissements qui y sont soumis :

- Le terme brut signifie que le chiffre d'affaires comprend les taxes, droit et tout autre prélèvement le grevant et notamment la TV A, les droits de consommations ainsi que les prélèvements au profit du fonds de développement de la compétitivité dans le secteur industriel.

- Le terme local pose un problème particulier lorsqu'il s'agit d'un chiffre d'affaires réalisé en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée avec, notamment, des entreprises totalement exportatrices ou encore avec des entreprises établies dans les parcs d'activités économiques en effet ce chiffre d'affaires, faut-il le considérer comme local et par conséquent le soumettre à la taxe ou, au contraire, comme non local et par conséquent ne pas le soumettre à la taxe ?

L'article 10 du code d'incitations aux investissements définit les entreprises totalement exportatrices en disposant expressément que «sont considérées totalement exportatrices les entreprises dont la

production est destinée totalement à l'étranger ou celles réalisant des prestations de services à l'étranger ou en Tunisie en vue de leur utilisation à l'étranger.

Sont également considérées totalement exportatrices les entreprises travaillant exclusivement avec les entreprises mentionnées dans le premier paragraphe du présent article, avec les entreprises établies dans les zones franches économiques telles que prévues par la loi n° 92-81 du 3 août 1992, et avec les organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents tels que prévues par la loi n° 86-108 du 6 décembre 1985 portant encouragement d'organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents».

De son côté, l'article 21 du même code définit les opérations d'exportation, il dispose expressément que «Sont considérées opérations d'exportation :

- les ventes de marchandises à l'étranger,
- les prestations de services à l'étranger,
- les services réalisés en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger.

Les ventes de marchandises et les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices visées par le présent code, aux entreprises établies dans les zones franches économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 ainsi qu'aux organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents tels que prévus par la loi n° 85-108 du 6 décembre 1985 portant encouragement des organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents» .

En matière de restitution du crédit de TVA, les articles 15 du code de la TV A et 32 du code des DPF ont réservé le même traitement et la même procédure que ce crédit provienne de ventes à l'exportation ou de ventes en suspension de la TVA.

L'application de ces textes permet de penser que l'intention du législateur est d'assimiler le chiffre d'affaires provenant des ventes en suspension de la taxe sur la valeur ajoutée à un chiffre d'affaires provenant d'opérations d'exportation.

Dans ces conditions la société «EMED» va demander au juge de qualifier le chiffre d'affaires provenant des ventes en suspension de la TVA de non local et par conséquent non soumis à la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

De son côté, l'administration n'a pas adopté cette position elle considère que le chiffre d'affaires provenant d'opérations réalisées en suspension de TVA est un chiffre d'affaires local devant supporter la taxe. L'administration peut soutenir que les textes avancés par la société «EMED» sont des textes particuliers qui ne sont applicables qu'en matière d'incitations aux investissements ou de restitution.

Le second arrêté de taxation d'office :

La société «EMED» a reçu en date de 2 mai 2003 un avis de vérification approfondie de sa situation fiscale sur la base de la comptabilité.

Sur le plan de la forme :

Il est noter que la société a déjà fait l'objet d'une vérification préliminaire qui a porté sur la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel.

La vérification préliminaire ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.

Le § 2 de l'article 39, énumère les mentions obligatoires que l'avis de vérification doit comporter celui-ci doit comporter :

L'avis de vérification approfondie doit comporter, en sus des indications relatives au service chargé de la vérification et de son cachet, la mention expresse du droit du contribuable de se faire assister durant le déroulement de la vérification et la discussion de ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi. L'avis doit préciser, en outre, les impôts et la période concernés par la vérification, l'agent ou les agents qui en sont chargés ainsi que la date du commencement de la vérification qui doit s'écarter de quinze jours au moins de la date de la notification de l'avis.

L'administration n'a pas respecté les dispositions de cet article 39. L'avis de vérification notifié à la société «EMED» ne comporte pas toutes les mentions obligatoires ainsi définies par ledit article 39. Il ne comporte pas la mention expresse du droit du contribuable de se faire assister durant le déroulement de la vérification la discussion de ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi.

En outre, l'avis de vérification a été notifié à la société le 3 mai et comporte la mention relative à la date du commencement de la vérification fixée au 13 mai 2003 ; ainsi la période s'étalant entre la date de la notification de l'avis de vérification (le 2 mai 2002) et le début de la vérification (le 14 mai 2003) est inférieure à 15 jours.

Enfin, le caractère contradictoire de la procédure de vérification n'a pas été respecté, les vérificateurs n'ont pas discuté avec le contribuable les résultats de la vérification.

La société «EMED» va pouvoir demander la nullité de la procédure de vérification pour vice de forme et en conséquence la nullité de l'arrêté de taxation d'office.

Sur le plan du fond

L'administration a accordé un avantage non prévu par une disposition législative ou réglementaire sous réserve de remplir une condition de forme à savoir, joindre à la déclaration mensuelle un état comportant l'identité des clients et le montant des ventes. La société n'a pas respecté cette condition, elle ne peut pas prétendre à l'avantage d'autant plus qu'il s'agit d'une tolérance administrative.

En matière de TV A, le taux de 18% est applicable et en matière de la taxe sur les établissements à caractère industriel, commercial ou professionnel, la base de calcul doit comporter la TVA au taux de 18%¹².

12 La solution retenue paraît surprenante : le corrigé se place dans le contexte purement imaginaire d'un régime fiscal défini par la doctrine administrative alors que le régime en question est défini par la loi, le taux de TVA applicable étant légalement de 6%. Par ailleurs, et même si l'on suppose que le taux de 6% soit l'octroi d'une pure doctrine administrative, le principe de confiance légitime, élément de la sécurité juridique des contribuables, oblige l'administration et permet au contribuable de lui opposer sa propre doctrine. En plus, si le reproche porte sur le non respect d'une condition de forme, ladite insuffisance est susceptible de réparation même devant le tribunal appelé à statuer au fonds.