

**Régime fiscal et risques associés aux
transactions réalisées au sein des
Groupes de Sociétés**

Septembre 2013



CABINET ZAHAF & ASSOCIES

SOCIETE D'EXPERTISE COMPTABLE
MEMBRE DE L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE TUNISIE

REGIME FISCAL ET RISQUES ASSOCIES AUX TRANSACTIONS
REALISEES AU SEIN DES GROUPES DE SOCIETES

PREMIERE EDITION
SEPTEMBRE 2013

Auteur

MOHAMED TRIKI
Expert-comptable

CLAUSE DE NON-RESPONSABILITE

Le lecteur est informé qu'il conserve l'entière responsabilité des décisions et des jugements qu'il effectue, que lesdits jugements soient conformes ou non au contenu du présent document, et qu'il ne peut se faire prévaloir des analyses, commentaires et avis développés dans le présent document pour se décharger de ses responsabilités de décideur.

Le contenu du présent document, présenté sous la réserve générale de l'appréciation souveraine des tribunaux, fait, par conséquent, l'objet d'une clause de non-responsabilité de l'auteur et du cabinet **ZAHAF & ASSOCIES**.

TABLE DES MATIERES

PREAMBULE	5
CHAPITRE I - REGIME DES TRANSACTIONS COMMERCIALES	6
I. PRESTATION DE SERVICES ET CHARGES COMMUNES	6
II. MODALITES DE REPARTITION DES CHARGES COMMUNES	6
III. MANAGEMENTS FEES.....	7
IV. DEBOURS ET REMBOURSEMENT DE FRAIS.....	8
V. PRESTATIONS REALISEES ENTRE DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES	9
CHAPITRE II - REGIME DES TRANSACTIONS FINANCIERES	10
I. CADRE JURIDIQUE	10
II. CASH-POOLING	11
III. COMPTE COURANT ASSOCIE DEBITEUR.....	12
IV. COMPTE COURANT ASSOCIE CREDITEUR.....	13
V. PRET ENTRE SOCIETES SŒURS.....	14
CHAPITRE III - CONTROLE DES TRANSACTIONS ENTRE LES SOCIETES AYANT DES LIENS DE DEPENDANCE	15
I. EN MATIERE D'IMPOT DIRECT.....	15
II. EN MATIERE D'IMPOT INDIRECT	19
CHAPITRE IV - INTEGRATION DES RESULTATS	21
I. CHAMPS D'APPLICATION	21
II. DETERMINATION DU RESULTAT INTEGRE SOUMIS A L'IMPOT SUR LES SOCIETES	23
III. LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES .	25

IV.	OBLIGATIONS DES SOCIETES CONCERNEES PAR L'INTEGRATION DES RESULTATS	26
V.	CONSEQUENCES DE LA SORTIE DU REGIME DE L'INTEGRATION DES RESULTATS	27
VI.	INCONVENIENTS ET LIMITATIONS	28
	CHAPITRE V - AUTRES PRECISIONS	29
I.	OBLIGATIONS DECLARATIVES.....	29
II.	REGIME DE TCL EN CAS DE DOMICILIATION DE PLUSIEURS CONTRIBUABLES DANS LE MEME LOCAL.....	29
III.	REGIME DE LA REFACTURATION DE LA TVA A LA SUITE D'UN REDRESSEMENT.....	30
IV.	REGLE D'IMPOSITION DES SOCIETES HOLDING	30

**REGIME FISCAL ET RISQUES ASSOCIES AUX TRANSACTIONS
REALISEES AU SEIN DES GROUPES DE SOCIETES**

PREAMBULE

1. Le groupe de sociétés est un ensemble de sociétés ayant chacune sa personnalité juridique, mais liées par des intérêts communs, en vertu desquels l'une d'elles, dite société mère, tient les autres sous son pouvoir de droit ou de fait et y exerce son contrôle, assurant, ainsi, une unité de décision. (*Article 461 du CSC*)
2. La société mère est dite holding lorsqu'elle n'exerce aucune activité industrielle ou commerciale et que son activité se limite à la détention et à la gestion des participations dans les autres sociétés. (*Article 463 du CSC*)
3. La notion de **l'intérêt commun** du groupe semble quasi-inopérante en droit des sociétés ; ceci découle de l'absence d'une définition légale de cette notion. Dans ce sens, la jurisprudence tunisienne semble ne pas réserver de traitements préférentiels aux sociétés appartenant à un même groupe.
4. Le contrôle des transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance constitue un prolongement de l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion entre sociétés dépendantes. Légiféré par la loi de finances 2010, le principe de liberté de gestion – *principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion de l'entreprise* – a été limité pour autoriser les services fiscaux de redresser les bénéfices d'une entreprise ayant été transférés à d'autres entreprises ayant avec elle des liens de dépendance. (*Note commune n° 33/2010*)

**CHAPITRE I - REGIME DES TRANSACTIONS
COMMERCIALES**

I. PRESTATION DE SERVICES ET CHARGES COMMUNES

5. Les services facturés par la société mère à ses filiales sont déductibles du résultat imposable dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont excessives eu égard à l'importance des services rendus. A ce titre, l'administration fiscale a précisé que la quote-part des charges communes jugée excessive reste imposable au niveau de la société ayant procédé à la facturation desdites charges, malgré le fait que cette quote-part ait été réintégrée au niveau de la société bénéficiaire des charges communes. *(DGELF du 12 mai 2006)*

6. En matière de TVA, les sommes payées par la société filiale au titre des services d'assistance financière et administrative et au titre de la mise à disposition d'un local et de personnel sont soumises à la TVA au taux de 18%. *(DGELF n°1752 du 12 juillet 2005)* Les consultations juridiques et comptables sont soumises à la TVA au taux de 12%. *(DGELF n°262 du 23 février 2001)*

Les refacturations de quote-part dans les charges d'électricité, d'eau, de gaz et de télécommunication supportent la TVA au taux de 18%. La refacturation de la quote-part dans la charge d'assurance n'est pas passible de la TVA. *(DGELF n° 1348 du 29 septembre 2010)*

II. MODALITES DE REPARTITION DES CHARGES COMMUNES

7. Les charges communes supportées par une société mère pour l'ensemble des sociétés du groupe qu'elle contrôle doivent être réparties sur la base de la quote-part des services rendus à chacune des sociétés contrôlées. Néanmoins, lorsqu'il n'est pas possible d'identifier la quote-part de

chacune des sociétés, il est possible de répartir ces charges selon un mode de répartition approprié et notamment :

- ❖ Le chiffre d'affaires de chacune des sociétés par rapport au chiffre d'affaires des sociétés contrôlées ;
- ❖ Le nombre des services rendus par rapport à l'ensemble des services rendus. *(DGELF n° 1 du 4 janvier 2000)*

En revanche l'utilisation d'un taux de répartition déterminé par avance dans le cadre de contrats établis à cet effet n'est pas acceptée. *(DGELF n° 597 du 29 avril 2010)*

8. Les charges ainsi réparties par la société mère doivent figurer parmi les produits de celles-ci. *(DGELF n° 790 du 9 juin 1999)*
9. Dans ce sens, le tribunal de première instance de Sfax a exigé l'obligation d'établir des relations claires entre sociétés s'appartenant au même groupe de manière à faire supporter à chaque entité sa quote-part dans les charges communes. *(TPI de Sfax, Affaire n° 143 du 1er octobre 2003)*

III. MANAGEMENTS FEES

10. La société mère est tenue, sauf dans le cas où le contrat fait foi, d'établir une facture, dans une série ininterrompue, pour chacune des opérations qu'elle effectue. *(Article 18 du code de la TVA)* Les services facturés par la société mère à sa filiale sont pris en compte au niveau des revenus de la société mère. Pour être facturables, les managements fees doivent :
 - ❖ Faire l'objet d'un contrat écrit entre la mère et la filiale ;
 - ❖ Répondre à un besoin réel de la société bénéficiaire des services ;
 - ❖ Être appuyée par la documentation nécessaire.
11. Centaines prestations ne peuvent être facturées par la société mère, telles que les coûts se rattachant à la structure juridique de la mère elle-même (organisation des AG, émission d'actions, etc.), les coûts relatifs

aux obligations comptables et fiscales de la société mère, les frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires pour l'acquisition de ses participations et les prestations dupliquant des services déjà existants.

12. Les sommes versées par les filiales au profit de la société mère en contrepartie des prestations de services qui lui sont fournies sont soumises à la retenue à la source conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS et selon le taux fixé pour chaque catégorie de revenu.

Ces services sont passibles de retenue à la source au taux de :

- ❖ 15% au titre des loyers,
- ❖ 5% au titre des honoraires (consultations juridiques, fiscales et comptables,...), et
- ❖ 1,5% au titre des autres prestations en contrepartie des services financiers, administratifs, d'approvisionnements et de mise à disposition de personnel. *(DGELF n° 1752 du 12 juillet 2005)*

13. À défaut de défalcation des prestations facturées, les managements fees sont soumis à la TVA au taux de 18% et doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux le plus fort lors du paiement.

IV. DEBOURS ET REMBOURSEMENT DE FRAIS

14. Les remboursements de frais peuvent faire l'objet de notes de débits. Les montants facturés doivent être appuyés des factures et autres justificatifs nécessaires.

15. Les montants versés par les filiales au profit de la société mère à titre de remboursement des frais ayant, déjà, supporté la retenue à la source au moment du paiement au profit des bénéficiaires ne sont soumis à aucune retenue à la source au moment du paiement à la société mère. *(DGELF n° 579 du 5 mai 2010)*

16. Ainsi, les remboursements de frais à l'identique (débours) ne sont pas passibles de la TVA et de la retenue à la source par celui qui les paie à l'intermédiaire qui les a déboursés pour le compte du client. Dans de telle situation, la société mère est dans l'obligation d'effectuer la retenue à la source sur les paiements qu'elle effectue que ce soit pour son propre compte ou pour le compte des filiales. *(DGELF n° 490 du 13 février 2007)*

V. PRESTATIONS REALISEES ENTRE DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES

17. Les opérations de ventes ou de prestations objet de l'exploitation entre sociétés totalement exportatrices ne sont pas soumises à la retenue à la source au cours de la période concernée par la déduction totale des bénéfices provenant de l'exportation. La dispense de retenue à la source ne nécessite aucune formalité spéciale. *(DGELF n° 1542 du 6 octobre 2006)*
18. A ce titre, l'administration fiscale a précisé que les montants payés par une société totalement exportatrice au profit d'une autre société totalement exportatrice, à titre de remboursement des frais inhérents à des services réalisés à son profit relatif à des salaires, sans aucune marge bénéficiaire, ne sont pas soumis à la retenue à la source. *(DGELF n°165 du 2 février 2010)*
19. Les sociétés totalement exportatrices peuvent bénéficier du régime suspensif au titre de leurs acquisitions nécessaires à l'activité d'exportation, acquis auprès d'autres société du groupe, sur la base d'une attestation d'achat en suspension de TVA et d'un bon de commande visé par le bureau de contrôle des impôts compétent. *(Article 11 du code de la TVA)*

20. Les opérations réalisées entre des sociétés totalement exportations sous le régime suspensif de la TVA nécessitent :

- ❖ ***Pour les opérations d'achat en suspension de la TVA :***
Déposer auprès des services du contrôle fiscal, au plus tard le 28 du mois suivant chaque trimestre, une liste détaillée, selon un modèle établi par l'administration, des factures d'achat en suspension de la TVA sur supports magnétiques.
- ❖ ***Pour les opérations de ventes en suspension de la TVA :***
Fournir aux services du contrôle fiscal, au plus tard le 28 du mois suivant chaque trimestre, une liste détaillée des factures de ventes en suspension de la TVA sur supports magnétiques.
(Note commune 21/2013)

CHAPITRE II - REGIME DES TRANSACTIONS FINANCIERES

I. CADRE JURIDIQUE

21. Le Code des Sociétés Commerciales a permis d'effectuer des opérations financières entre les sociétés du groupe ayant des liens directs ou indirects de capital, dont l'une dispose d'un pouvoir sur les autres dû à la détention de plus de la moitié du capital social. Ces opérations ne peuvent être effectuées qu'aux conditions suivantes :

- ❖ que l'opération financière soit normale et n'engendre pas de difficultés pour la partie qui l'a effectuée,
- ❖ que l'opération soit justifiée par un besoin effectif pour la société concernée et qu'elle ne résulte pas de considérations fiscales,
- ❖ que l'opération comporte une contrepartie effective ou prévisible pour la société qui l'a effectuée,

- ❖ que l'opération ne vise pas la réalisation d'objectifs personnels pour les dirigeants de droit ou de fait des sociétés concernées.
(Article 474 CSC)

22. Les comptes courants actionnaires doivent être matérialisés par des conventions écrites. Les sommes versées au compte courant sont productives d'intérêts, à partir du jour de constatation de ces avances.
(Article 1097 du COC)

23. En matière de compte courant, les intérêts capitalisés seront productifs d'intérêts tout en respectant les délais qu'exige l'usage, et ce jusqu'à la clôture du compte à moins qu'il n'y ait une stipulation contraire. *(Article 1099 du COC)*

24. En cas d'adhésion au système de cash-pooling, une convention doit être signée entre les filiales, la société mère et la banque. Cette convention désigne la société centralisatrice, la banque pivot, les modalités de fonctionnement de la centralisation de trésorerie.

II. CASH-POOLING

25. Le but du cash-pooling est d'optimiser les besoins et les excédents de trésorerie en équilibrant tous les comptes des sociétés d'un groupe afin de réduire l'endettement global à court terme, et de pouvoir négocier des conditions bancaires optimales. Ainsi, il permet d'optimiser les soldes débiteurs, par l'élimination des découverts, générateurs de frais financiers, mais également les soldes créditeurs (optimisation des taux de rémunération). Il donne à un groupe relativement important, mais constitué de sociétés de petite taille, la possibilité d'accéder aux marchés financiers grâce à un effet de masse.

26. Le cash-pooling par transferts physiques des fonds : cette technique consiste à opérer des transferts effectifs de fonds entre les comptes des différentes sociétés participantes et le compte centralisateur - compte pivot - de la centrale de trésorerie, qui n'est pas forcément celui de la société mère. En cas de non adhésion au régime d'intégration des résultats, ladite technique présente des conséquences fiscales néfastes, surtout pour les fonds virés par une société à ses actionnaires personnes morales (société mère).

27. Le cash-pooling notionnel : La fusion d'échelles d'intérêts (ou fusion d'intérêts) consiste à considérer, à la date d'établissement des échelles d'intérêts, que les comptes bancaires des différentes sociétés de la centralisation de trésorerie ne sont en réalité que les différents chapitres d'un compte unique, mais seulement pour les besoins du calcul des intérêts. Les agios débiteurs ou les intérêts créditeurs sont calculés sur le solde unique résultant de l'addition des soldes des différents comptes individuels soumis à cette fusion. Il permet également de maintenir l'autonomie entre les structures d'un même groupe puisque chaque compte fonctionne de façon autonome, avec ses propres lignes de crédit.

III. COMPTE COURANT ASSOCIE DEBITEUR

28. Tout compte courant associé débiteur enregistré dans les comptes d'une personne morale soumise à l'IS est réputé productif d'un intérêt imposable au taux de 8% l'an, que ledit intérêt soit facturé ou non à l'associé bénéficiaire. L'administration fiscale précise que ledit principe s'applique aussi sur les dividendes décidés et laissés en comptes courants, et ce, à compter de la date de mise de ces dividendes à disposition.
(DGELF n° 64 du 13 janvier 2010)

29. Étant entendu également qu'aucune déduction n'est admise à ce titre au niveau de l'entreprise emprunteuse pour le cas des intérêts non

décomptés et ce pour défaut de comptabilisation des intérêts. (*Article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS*)

30. Les intérêts de comptes courants intergroupes sont passibles d'une retenue à la source au taux de 20% et à la TVA au taux de 6%. (*DGELF n° 1469 du 30 juin 2000*)

IV. COMPTE COURANT ASSOCIE CREDITEUR

31. L'administration fiscale a considéré que les comptes courants associés créditeurs non rémunérés donnent lieu au décompte d'un intérêt supplétif au taux de 8% imposable entre les mains des actionnaires. (*DGELF n° 337 du 10 janvier 2007*)

En principe, cette théorie n'est pas applicable aux associés personnes physiques, mais l'administration fiscale considère que le fait que les associés ne décomptent pas d'intérêts au titre des sommes qu'ils mettent à la disposition de la société ne met pas obstacle à l'imposition des intérêts non décomptés entre les mains des associés, et ce sur la base de 8% des sommes mises à la disposition de la société. (*Note commune n° 18/2004*)

L'administration fiscale ajoute que le principe d'imposition des intérêts non décompté s'applique aussi sur les dettes dues par la société résultant d'une cession de titre de participation et non payées à l'échéance. (*DGELF n° 807 du 19 novembre 2008*)

32. Dans le cas d'un prêt accordé entre sociétés de groupe, la dispense d'intérêts relève, selon le tribunal administratif, de l'acte anormal de gestion si la preuve de l'utilité d'un tel acte n'est pas apportée ; ce contrairement à la situation de la société mère qui, en octroyant un prêt sans intérêts, vise à protéger sa participation dans le capital d'une filiale qui passe par des difficultés financières. (*TA, affaire n° 39570 du 15 juillet 2009*)

33. Les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social sont déductibles dans la limite du taux de 8% à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré. (*Article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS*)
34. Les intérêts excédentaires par rapport aux limites ci-dessus exposées relèvent de la catégorie des revenus des valeurs mobilières et échappent par la suite à la retenue à la source de 20%. (*Note commune n° 18/2004*)

V. PRÊT ENTRE SOCIÉTÉS SŒURS

35. L'administration fiscale a précisé que tout prêt ou avance financière non productif d'intérêts constitue une renonciation volontaire à des produits financiers (acte anormal de gestion). Ainsi tout compte débiteur résultant d'une opération financière est réputé productif d'intérêts imposables au taux appliqué sur le marché monétaire. (*DGELF n°788 du 5 mars 2012*)
36. Sur le plan juridique, lorsque les parties n'ont pas déterminé le taux des intérêts, le taux de l'intérêt légal qui s'applique est égal aux taux maximum des découverts bancaires, fixé par la Banque Centrale, majoré d'un demi-point. (*Article 1100 du COC*)
37. En pratique, les vérificateurs fiscaux exigent l'application d'un taux d'intérêts de 8%. A notre avis, il est plus prudent de préparer des contrats préalables avant toute opération de prêt ou d'avance en compte courant. Généralement, l'administration fiscale a tendance à accepter le taux d'intérêt fixé préalablement par les parties, vu que le choix du taux de rémunération de 8% n'a pas de fondement juridique. Pour éviter toute

équivoque, le transfert des fonds doit transiter par des institutions financières moyennant des billets de trésorerie.

***CHAPITRE III - CONTROLE DES
TRANSACTIONS ENTRE LES SOCIETES AYANT
DES LIENS DE DEPENDANCE***

I. EN MATIERE D'IMPOT DIRECT

38. La loi de finances 2010 a prévu des mesures permettant de redresser les bénéficiaires ayant été transférés d'une société à d'autres sociétés avec qui elle a des liens de dépendance du fait de l'adoption, par ces entreprises dans le cadre de leurs transactions commerciales et financières, de règles qui diffèrent de celles adoptées par des entreprises indépendantes.

Pour l'application du redressement, l'administration doit apporter la preuve que :

- ❖ les transactions ayant entraîné le transfert de bénéficiaires ont lieu entre des entreprises ayant des liens de dépendance (Dépendance de droit ou de fait),
- ❖ les transactions ont entraîné une minoration de l'impôt dû. (*Note commune n° 33/2010*)

Ce principe est aussi consacré par les conventions de non double imposition conclues du fait de l'existence de liens de dépendance ou de relations spéciales liant les deux entreprises.

39. **Dépendance de droit (juridique)** : Est considérée entreprise dépendante d'une autre entreprise, toute entreprise dans laquelle cette autre entreprise exerce le pouvoir de décision soit directement soit par personnes interposées. Il en est de même pour toute entreprise dans le capital de laquelle une autre entreprise possède, soit une part

prépondérante soit la majorité absolue des suffrages dans les assemblées des associés ou des actionnaires même si le siège de l'entreprise dirigeante est situé hors de Tunisie. Sont aussi considérées sociétés ayant des liens de dépendance notamment les sociétés mères et filiales telles que définies par l'article 461 du code des sociétés commerciales et les entreprises associées et les coentreprises telles que définies par les normes comptables.

40. Dépendance de fait : Dans le cas où la dépendance juridique ne peut être démontrée, l'administration fiscale doit établir l'existence d'une dépendance de fait qui peut être contractuelle, comme elle peut découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises. C'est ainsi qu'un lien de dépendance est contractuel lorsqu'une entreprise résidente ou établie en Tunisie est liée par un contrat à une entreprise établie à l'étranger qui fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations.

41. Transfert de bénéfices : Généralement le transfert de bénéfices s'effectue par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente. C'est le cas où le prix des transactions pratiqué par la société concernée avec ses clients avec qui elle a des liens de dépendance diffère des prix pratiqués avec ses autres clients ou des prix pratiqués par des entreprises indépendantes exerçant une activité analogue.

42. Le prix est considéré différent lorsqu'il est nettement supérieur ou inférieur aux prix pratiqués avec les autres clients ou entre des entreprises indépendantes ou au prix de la même marchandise ou du même service dans un marché concurrentiel.

C'est également le cas, de la prise en charge par l'entreprise concernée de dépenses non justifiées ou exagérées par rapport au service rendu tel que :

- ❖ le paiement de redevances au titre de l'utilisation ou le droit d'utilisation de droits appartenant à des entreprises établies à l'étranger ;
- ❖ l'octroi d'avantages qui ne sont pas proportionnels eu égard des services rendus tels que les salaires, les honoraires, les commissions et les frais de transport et de publicité exagérés ;
- ❖ la prise en charge de frais engagés pour son compte par une entreprise établie en Tunisie ou à l'étranger pour des montants qui dépassent ceux dus au titre du remboursement des frais réels.

43. Le transfert de bénéfices peut être, également, opéré par tout autre moyen, tel que :

- ❖ l'octroi de prêts ou d'avances sans intérêts ou avec des conditions souples (taux d'intérêt inférieur aux taux pratiqués dans un marché de pleine concurrence), même si les sociétés bénéficiaires passent par des difficultés financières ; (*DGCF n° 1155 du 23 novembre 2004*)
- ❖ l'octroi de rabais commerciaux non justifiés ou dépassant ceux accordés à d'autres entreprises ; (*Note commune 33/2010*)
- ❖ le prix des transactions pratiqué par l'entreprise concernée avec ses clients avec qui elle a des liens de dépendance diffère nettement des prix pratiqués avec ses autres clients ou des prix pratiqués par des entreprises indépendantes exerçant une activité analogue. (*DGELF n° 1563 du 8 juin 2005*)
- ❖ la surfacturation du loyer à une filiale. (*DGELF du 12 mai 2008*)

44. Selon le tribunal de première instance de Tunis, ne constitue pas un acte anormal de gestion, le fait qu'une entreprise réduise ses prix pour faire face à la concurrence dans la mesure où l'entreprise continue à être bénéficiaire. (*TPI de Tunis, Affaire n°783 du 8 juillet 2004*)

45. Exemple n° 1 : On suppose une société mère et une société filiale soumises à l'IS au taux de 30% et déclarant des résultats bénéficiaires, la société mère «A» exerçant dans le domaine industriel et la société filiale «B» dans le domaine commercial et commercialise exclusivement les produits de la société «A».

On suppose aussi que le contrat qui régit les relations entre les deux sociétés prévoit que la société «A» accorde à la société «B» une remise de 25% sur le prix de vente de ses produits alors que la remise accordée à ses autres clients ne dépasse pas 7%.

Dans ce cas, et bien que les deux sociétés aient juridiquement un lien de dépendance et qu'elles aient adopté des règles dans le cadre de leurs relations commerciales qui diffèrent de celles adoptées avec des entreprises indépendantes qui ont entraîné un transfert de bénéfices, ce transfert ne donne pas lieu au redressement du fait qu'il n'a pas entraîné une minoration de l'impôt dû.

46. Exemple n° 2 : Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société «B» ait enregistré un déficit au titre des exercices antérieurs et que le transfert de bénéfices de la société «A» à son profit va lui permettre de résorber tout ou une partie de son déficit. Dans ce cas, les dispositions de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 sont applicables et les bénéfices transférés à la société «B» sont réintégrés aux résultats imposables de la société «A».

47. Exemple n° 3 : Soit une société mère qui exerce dans le secteur des industries manufacturières qui détient plus de 90% du capital d'une société implantée dans une zone de développement régional depuis 2005.

Supposons que la société mère ait réalisé au titre de l'exercice 2010 un bénéfice fiscal de 600.000D compte tenu des résultats d'une opération de vente de matières premières au profit de la société implantée dans la

zone de développement régional d'une valeur globale estimée à 200.000D (20.000 unités au prix de 10D l'unité).

Supposons que la société mère ait fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre de l'exercice 2010 et que ladite opération de vérification ait permis de constater que la vente des matières premières à d'autres clients portant les mêmes caractéristiques que celles vendues à la société filiale a eu lieu au prix de 25 D l'unité.

Dans ce cas, et en application de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, et du fait :

- de l'existence du lien de dépendance entre les deux sociétés,
- que le prix de vente pratiqué par la société mère à sa filiale diffère du prix facturé aux autres clients,
- que l'application par la société mère d'un prix inférieur au prix pratiqué a entraîné la minoration de ses bénéfices imposables et a entraîné le transfert d'une partie de sa marge au profit de sa filiale qui va être exonérée de l'impôt puisque cette dernière bénéficie de la déduction des bénéfices provenant de l'exploitation,

Les bénéfices de la société mère sont redressés, et ce, par l'incorporation à ses résultats imposables de l'exercice concerné par le transfert de la marge transférée à sa filiale soit 300.000D $((25D - 10D) \times 20.000)$.

Suite à ce redressement, le bénéfice fiscal serait égal à : 600.000D + 300.000D = 900.000D, les pénalités de retard seront également exigibles conformément à la législation en vigueur.

II. EN MATIERE D'IMPOT INDIRECT

48. Lorsqu'une entreprise est placée sous la dépendance d'une entreprise dont le siège est situé hors de Tunisie, la TVA est assise comme en régime intérieur.

49. Lorsqu'une entreprise vendeuse et une entreprise acheteuse non assujettie sont dans la dépendance l'une de l'autre, la TVA due par la première est assise non sur la valeur des livraisons qu'elle effectue à la seconde, mais sur le prix de vente pratiqué par cette dernière. Ces dispositions sont applicables, même en l'absence de lien de dépendance, lorsque l'assujetti n'apporte pas la preuve qu'il a agi dans l'intérêt de son entreprise. Toutefois, cette disposition ne s'applique pas en ce qui concerne les produits livrés par quantités importantes et habituelles à des tiers au même prix que celui consenti entre elles par les entreprises dépendantes. *(Article 6, §1, pt. 6-b du code de la TVA)*

50. Actuellement, ladite disposition concerne principalement le secteur de l'agroalimentaire, vu que le commerce de gros des produits alimentaires est hors champ d'application de la TVA. *(Décret n° 89-1222 du 25 août 1989)* Pour les groupes exerçant dans ledit secteur, la politique des prix de vente intragroupe doit être optimisée eu regard de la performance financière de chaque intervenant (Industriels et société de distribution grossiste) et des marges et prix pratiqués par les sociétés concurrentes.

51. En cas de contrôle fiscal, l'administration fiscale exige, systématiquement, la TVA sur les intérêts non facturés et sur les minorations de prix effectuées. *(DGELF n° 1144 du 24 mai 2005)* Néanmoins, la position la doctrine administrative n'est pas analogue à celle de la jurisprudence en ce qui concerne l'application en matière d'impôts indirects de l'acte anormal de gestion dans son volet se rattachant aux renoncements aux recettes. *(Cour d'appel de Tunis, affaire n°27347 du 15 décembre 2005)*

Le tribunal administratif a confirmé la position des juges de fonds et a définitivement écarté l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion en matière d'impôts indirects (TVA, Droit de consommation, FODEC, etc.). *(TA, arrêt n°37990 du 2 février 2009)*

52. Suite aux divers contentieux perdus par l'administration fiscale, le législateur est intervenu pour la rationalisation de l'assiette de calcul du droit de consommation au titre des opérations de vente de vins et des boissons alcoolisées pour les entreprises ayant un lien de dépendance.

La loi de finances 2013 a fixé l'assiette du droit de consommation pour les fabricants et les embouteilleurs de vins et des boissons alcoolisées par le prix de vente pratiqué par les entrepositaires et les commerçants grossistes, et ce seulement en cas d'existence de relations de dépendance entre les deux parties. Le prix à prendre en considération, dans ce cas, serait le prix pratiqué par les entrepositaires et les commerçants grossistes à la date de leur approvisionnement auprès des fabricants et des embouteilleurs de vins et des boissons alcoolisées. (*Note commune 12/2013*)

CHAPITRE IV - INTEGRATION DES RESULTATS

I. CHAMPS D'APPLICATION

53. Toute société qui détient directement ou indirectement, au moins 75% du capital d'autres sociétés, peut opter en sa qualité de société mère pour son imposition à l'impôt sur les sociétés sur la base de l'ensemble des résultats réalisés par elle et par les autres sociétés.

54. Le bénéfice du régime de l'intégration des résultats est subordonné à la satisfaction des conditions suivantes :

- la société mère doit s'engager à introduire ses actions à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis dans un délai ne dépassant pas la fin de l'année qui suit celle de l'entrée en vigueur du régime d'intégration des résultats. Ce délai peut être prorogé d'une

année par décision du Ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du conseil du marché financier ;

- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent être établies en Tunisie ;
- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent être soumises à l'IS;
- les sociétés concernées par l'intégration des résultats doivent avoir les mêmes dates d'ouverture et de clôture de l'exercice ;
- les comptes des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats sont soumis au contrôle d'un commissaire aux comptes durant toute la période concernée par l'application dudit régime ;
- la société mère est tenue de conserver le taux de participation minimum de 75% durant toute la période concernée par l'intégration des résultats.

55. Le régime de l'intégration des résultats est accordé sur autorisation du Ministre des Finances ou de toute personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet, sur la base d'une demande écrite de la société mère, accompagnée de l'accord des autres sociétés, de l'engagement susvisé, et d'un état détaillé selon un modèle établi par l'administration.

56. Le régime de l'intégration des résultats prend effet à compter des résultats de l'année au cours de laquelle l'autorisation a été accordée et s'applique pour une durée minimale de cinq ans à compter de l'année de son entrée en vigueur, renouvelable par tacite reconduction pour des périodes égales chacune à cinq ans.

57. Toute société qui remplit les conditions nécessaires pour le bénéfice du régime de l'intégration des résultats après son entrée en vigueur peut demander à adhérer à ce régime. Dans ce cas, l'intégration de ses résultats

prend effet à partir des résultats réalisés pendant l'année au cours de laquelle les conditions nécessaires sont réunies.

58. Il peut être mis fin au régime à la fin de toute période de cinq ans, sur la base d'une demande présentée par la société mère au Ministre des finances ou à la personne déléguée par le Ministre des Finances à cet effet, et ce, au plus tard, à la date du dépôt des déclarations des résultats de l'année qui suit la dernière année de toute période concernée par l'intégration des résultats.

II. DETERMINATION DU RESULTAT INTEGRE SOUMIS A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

59. Le résultat intégré est constitué par la somme des résultats nets réalisés par la société mère et les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats. Toutefois, ne sont pas admis en déduction pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt, les déficits ainsi que les amortissements réputés différés en périodes déficitaires enregistrés par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats au titre des années antérieures à l'année d'entrée en vigueur dudit régime. Lesdits déficits et amortissements sont déductibles des résultats de la société qui les a enregistrés.

60. Les résultats des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats soumises à l'impôt sur les sociétés à des taux différents du taux d'imposition de la société mère sont pris en compte dans le résultat intégré dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre le taux différent et le taux d'imposition de la société mère.

61. Pour les sociétés bénéficiaires du droit à déduction des bénéfices provenant de l'exploitation ou du droit à déduction des bénéfices réinvestis conformément à la législation en vigueur donnant lieu à

l'exigibilité de l'impôt minimum, leurs bénéficiaires sont pris en considération dans la limite d'une quote-part égale au rapport entre l'impôt minimum précité et le taux d'imposition de la société mère.

62. Pour la détermination du résultat intégré soumis à l'impôt sur les sociétés au niveau de la société mère :

- ❖ Ne sont pas pris en considération pour la détermination du bénéfice imposable desdites sociétés, les intérêts non décomptés sur les sommes déposées dans les comptes courants des sociétés entre elles ;
- ❖ Sont admises en déduction, les créances consenties entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats et abandonnées après l'entrée en vigueur dudit régime ;
- ❖ Sont réintégrées les provisions constituées après l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats au titre des créances douteuses entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, et ayant été déduites pour la détermination du bénéfice imposable de la société qui les a constituées ;
- ❖ Sont réintégrés les bénéfices réinvestis entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats après l'entrée en vigueur dudit régime conformément aux conditions prévues par la législation en vigueur, sauf dans le cas d'utilisation effective par la société bénéficiaire des sommes souscrites dans son capital et libérées pour la réalisation d'investissements au sein d'elle-même. A cet effet, la société mère est tenue de produire à l'appui de la déclaration des résultats intégrés un état indiquant le montant des sommes souscrites et libérées et les investissements réalisés par la société bénéficiaire de la souscription.

III. LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

63. La société mère se substitue à toutes les autres sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats pour le paiement de l'impôt sur les sociétés et des acomptes provisionnels sur la base des résultats intégrés.

Toutes les autres sociétés demeurent solidaires avec la société mère au paiement de l'impôt sur les sociétés, et ce, dans la limite du montant de l'impôt qui serait dû sur les résultats réalisés par elles comme si elles n'étaient pas concernées par le régime des résultats intégrés.

64. L'impôt sur les sociétés est liquidé sur la base des résultats intégrés. L'impôt sur les sociétés ainsi liquidé ne peut être inférieur au minimum d'impôt de 0,1% liquidé sur la base du chiffre d'affaires brut local de l'ensemble des sociétés concernées par l'intégration des résultats.

65. Sont imputables sur l'impôt sur les sociétés dû par la société mère sur la base des résultats intégrés, les retenues à la source et les avances supportées par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats, ainsi que les acomptes provisionnels dus par la société mère sur la base de l'impôt sur les sociétés au titre des résultats intégrés et les acomptes provisionnels payés par les sociétés pendant l'année d'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats.

Est aussi imputable l'excédent des retenues à la source, des avances et des acomptes provisionnels enregistré par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats avant l'entrée en vigueur dudit régime

IV. OBLIGATIONS DES SOCIETES CONCERNEES PAR L'INTEGRATION DES RESULTATS

66. Toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats demeurent tenues pendant toute la période concernée par l'application dudit régime de déposer les déclarations prévues par le code de l'IRPP & de l'IS, y compris la déclaration annuelle des résultats sans paiement de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, elles ne sont pas tenues de déposer les déclarations relatives aux acomptes provisionnels dus sur la base des déclarations annuelles déposées conformément aux dispositions du présent paragraphe sur la base des résultats qu'elles ont réalisés comme si elles n'étaient pas concernées par le régime de l'intégration des résultats.

67. La société mère est tenue de fournir à l'appui de la déclaration annuelle des résultats sur la base des résultats intégrés :

- un tableau de détermination du résultat net intégré selon un modèle établi par l'administration,
- la liste de toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats avec indication des taux de participation dans leur capital,
- un état des provisions au titre des créances douteuses accordées entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats,
- un état détaillé des créances abandonnées entre les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats,
- un état des investissements réalisés à partir des bénéfices réinvestis par les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats.

68. La société mère doit déposer auprès du centre ou du bureau de contrôle des impôts compétent, une attestation prouvant son introduction à la bourse des valeurs mobilières de Tunis, et ce, dans un délai ne dépassant pas la fin du troisième mois de la deuxième année, qui suit celle de l'entrée en vigueur du régime de l'intégration des résultats ou de la troisième année dans le cas de prorogation du délai.

V. CONSEQUENCES DE LA SORTIE DU REGIME DE L'INTEGRATION DES RESULTATS

69. En cas de sortie du régime de l'intégration des résultats avant l'expiration de la période de cinq ans, toute société qui quitte ledit régime est tenue de payer le différentiel entre l'impôt dû sur ses propres résultats au titre de chaque année concernée par le régime de l'intégration des résultats comme si elle n'était pas concernée par le régime et sa part dans l'impôt payé sur la base des résultats intégrés au titre de la même période, majoré des pénalités exigibles.

Dans ce cas, les délais de prescription commencent à courir à partir du premier janvier de l'année qui suit celle de la sortie dudit régime.

70. La déchéance ne s'applique pas dans le cas de sortie de l'une des sociétés suite à une opération de fusion réalisée entre des sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats.

71. Les déficits enregistrés au niveau des résultats intégrés ne sont pas admis en déduction des résultats des sociétés ayant quitté le régime de l'intégration des résultats. Lorsqu'il est mis fin au régime de l'intégration des résultats pour quelque motif que ce soit, lesdits déficits sont admis en déduction des résultats de la société mère.

72. En cas de non renouvellement de l'option pour le régime de l'intégration des résultats après l'expiration de la période de cinq ans, toutes les sociétés sont tenues de payer les acomptes provisionnels dus au cours de l'année qui suit la dernière année concernée par l'intégration des résultats sur la base de l'impôt sur les sociétés dû sur les résultats réalisés au titre de cette dernière année comme si elles n'étaient pas concernées par le régime de l'intégration des résultats.

VI. INCONVENIENTS ET LIMITATIONS

73. Malgré les avantages accordés par le législateur, plusieurs inconvénients et limitations entourent l'application pratique du régime de l'intégration fiscale des résultats, à savoir :

- L'absence de filiales ayant des déficits d'exploitation chronique ;
- La non imputation des déficits reportés des filiales enregistrés durant la période précédant l'adhésion au régime d'intégration des résultats ;
- modalités de réparation de l'IS groupe entre les sociétés adhérentes ;
- L'imputation des crédits d'IS et retenues à la source supportées par les filiales, insuffisamment bénéficiaires, lors de la détermination de l'IS à payer du groupe. Le transfert de l'actif d'impôt d'une filiale à la société mère pose des contraintes juridiques vis-à-vis des minoritaires de ladite filiale ;
- Les modalités de restitution du crédit d'IS groupe. La vérification fiscale concernera l'ensemble des sociétés adhérentes au régime d'intégration des résultats.

CHAPITRE V - AUTRES PRECISIONS

I. OBLIGATIONS DECLARATIVES

74. La LF 2003 a prévu l'obligation pour les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, de déclarer leurs participations qui dépassent 10% du capital des autres sociétés. Lesdites participations doivent être portées sur un état à joindre à la déclaration annuelle de l'IS.

Le non-respect de cette disposition entraîne l'application d'une amende de 10 dinars par renseignement. (*Article 91 du CDPF*)

II. REGIME DE TCL EN CAS DE DOMICILIATION DE PLUSIEURS CONTRIBUABLES DANS LE MEME LOCAL

75. Le chiffre d'affaires servant de base pour le calcul de la TCL pour le cas d'une société mère est constitué par l'ensemble des produits réalisés au titre de l'accomplissement de son objet social dont notamment les charges communes facturées aux autres sociétés du groupe. (*DGELF n°580 du 6 mai 2002*)

76. A notre avis, les refacturations de charges communes, ainsi que les débours, ne constituent pas un chiffre d'affaires et échappent par la suite à la TCL.

77. L'administration fiscale a précisé que le minimum de TCL égal à la taxe sur les immeubles bâtis ne peut être réparti et divisé entre plusieurs exploitants d'un même local. (*DGELF n°228 du 5 février 2005*)

III. RÉGIME DE LA REFACTURATION DE LA TVA A LA SUITE D'UN REDRESSEMENT

78. Lorsqu'une entreprise subit un redressement de TVA sur sa facturation, elle peut procéder à la refacturation de la TVA redressée en principal dans une facture complémentaire au client concerné dans la limite du délai de prescription. Ledit client est en droit de récupérer la TVA qui lui est ainsi facturée. *(DGI n° 2078 du 26 novembre 2007)*

IV. REGLE D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS HOLDING

79. En matière d'IS : La société holding est soumise à l'IS au taux de 30% sur la base du bénéfice imposable. Etant rappelé que les dividendes perçus auprès des sociétés établies en Tunisie ne sont pas passibles à l'IS.

80. En matière de TVA : Les dividendes et les cessions d'actions et parts sociales ne sont pas soumis à la TVA. Par contre, les mangements fees sont passibles à la TVA. De ce fait, la holding acquière la qualité d'assujettis partielle et doit appliquer un prorata pour la déduction de la TVA grevant ses achats de biens et services.

81. En matière de droit d'enregistrement : Les sociétés holding sont soumises au droit d'enregistrement conformément au régime de droit commun.

82. En matière de TCL : La société holding est soumise à la TCL au taux de 0,2% du chiffre d'affaires avec un minimum égal à la taxe sur les immeubles bâtis. Le chiffre d'affaires pris en compte pour le calcul de la TCL comprend l'ensemble des revenus de la holding et notamment les dividendes et la plus-value de cession des actions et parts sociales. *(DGELF n°254 du 27 janvier 2004 & DGELF n°253 du 2 mars 2010)* A notre avis, les plus-values passibles de la TCL ne concernent que les titres

de sociétés sur les quelles la holding exerce un contrôle exclusif, un contrôle conjoint ou une influence notable.

83. En matière de TFP : La société holding est soumise à la TFP au taux de 2% sur la base des salaires bruts y compris la valeur des avantages en nature.

84. En matière de FOPROLOS : La société holding est soumise à la contribution au FOPROLOS au taux de 1% sur la base des salaires bruts y compris la valeur des avantages en nature.

CONTACT

Directeur : **Mahmoud Zahaf**, *expert-comptable*.
mahmoud.zahaf@zahaf.fin.tn

Tax Manager : **Mohamed Triki**, *expert-comptable, Associé*.
mohamedj.triki@zahaf.fin.tn

SOCIETE : Cabinet Zahaf & Associés

ADRESSE : Rue du lac Toba - immeuble bougassas,
les Berges du Lac-1053-Tunis.

MAIL : cabinet.zahaf@zahaf.fin.tn

Tél : (216) 71 962 514

Fax : (216) 71 962 595

