





PUBLICATION FISCALE

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



CABINET ZAHAF & ASSOCIES
Société d'expertise comptable
www.cabinetzahaf.tn

 Rue du lac Toba - Immeuble Bougassas, les Berges du Lac-1053-Tunis.
 Tél. (216) 71 962 514 -  Fax. (216) 71 962 595
 cabinet.zahaf@zahaf.fin.tn



PUBLICATION FISCALE

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

DATE

20 DECEMBRE 2014



CABINET ZAHAF & ASSOCIÉS
SOCIÉTÉ D'EXPERTISE COMPTABLE
MEMBRE OF IGAL-NETWORK



Mohamed TRIKI

Expert comptable, Partner

Membre de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie

© Cette publication est produite par **Zahaf & Associés** à l'intention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judicieux d'un professionnel. Cette publication diffuse des informations à caractère général et ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale. Les informations contenues dans cette publication ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité de l'auteur et/ou du **Cabinet Zahaf & Associés**. Aucune mesure ne devrait être prise sans avoir Consulté préalablement un spécialiste. Vous utilisez le présent document et l'information qu'il contient à vos propres risques.



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

TABLE DES MATIERES

| | |
|---|----|
| PREAMBULE | 5 |
| CHAPITRE I – RESTRUCTURATION DES GROUPES DE SOCIETES PAR L’INTERMEDIAIRE D’UNE INTRODUCTION EN BOURSE | 5 |
| I. LES MOTIFS DE RESTRUCTURATION | 5 |
| II. EXEMPLE D’ILLUSTRATION | 6 |
| <i>Cadre fiscal de l’opération de restructuration</i> | 8 |
| CHAPITRE II - REGIME DES TRANSACTIONS COMMERCIALES..... | 8 |
| I. PRESTATION DE SERVICES | 8 |
| <i>En matière de TVA</i> | 8 |
| <i>En matière de retenue à la source</i> | 8 |
| II. MANAGEMENTS FEES..... | 9 |
| <i>Aspect organisationnel</i> | 9 |
| <i>Régime fiscal</i> | 10 |
| III. PRESTATIONS REALISEES ENTRE DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES | 10 |
| CHAPITRE III – REPARTITION DES CHARGES COMMUNES | 12 |
| I. MODALITES DE REPARTITION DES CHARGES..... | 12 |
| II. DOCUMENTS JUSTIFICATIFS | 13 |
| III. REPARTITION DES CHARGES AU PRIX COUTANT | 13 |
| <i>En matière d’impôt sur les sociétés</i> | 13 |
| <i>En matière de retenue à la source</i> | 13 |
| <i>En matière de TVA</i> | 14 |
| IV. FACTURATION D’UNE MARGE BENEFICIAIRE OU DE SERVICES RENDUS DIRECTEMENT PAR LA SOCIETE QUI REPARTIT LES CHARGES | 14 |
| <i>En matière d’impôt sur les sociétés</i> | 14 |
| <i>En matière de retenue à la source</i> | 15 |
| <i>En matière de TVA</i> | 15 |
| V. EXEMPLES D’ILLUSTRATION..... | 15 |



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

| | |
|--|----|
| CHAPITRE IV - REGIME DES TRANSACTIONS FINANCIERES..... | 17 |
| I. CADRE JURIDIQUE..... | 17 |
| II. CASH-POOLING | 17 |
| <i>Le cash-pooling par transferts physiques des fonds.....</i> | 17 |
| <i>Le cash-pooling notionnel.....</i> | 18 |
| <i>Régime fiscal</i> | 18 |
| III. SOMMES MISES PAR LA SOCIETE A LA DISPOSITION DES ASSOCIES | 18 |
| IV. SOMMES MISES PAR LES ASSOCIES A LA DISPOSITION DE LA SOCIETE | 18 |
| V. PRET ENTRE SOCIETES SCEURS | 19 |
| VI. CAS DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES..... | 19 |
| VII. EXEMPLES D'ILLUSTRATION..... | 20 |
| | |
| CHAPITRE V - CONTROLE DES TRANSACTIONS ENTRE LES SOCIETES AYANT DES LIENS DE DEPENDANCE | 21 |
| I. EN MATIERE D'IMPOT DIRECT | 21 |
| <i>Dépendance de droit (juridique).....</i> | 21 |
| <i>Dépendance de fait</i> | 21 |
| <i>Transfert de bénéfices</i> | 22 |
| II. EN MATIERE D'IMPOT INDIRECT | 23 |
| III. EXEMPLES D'ILLUSTRATION..... | 24 |
| | |
| CHAPITRE VI - INTEGRATION DES RESULTATS..... | 26 |
| I. CHAMP D'APPLICATION | 26 |
| II. DETERMINATION DU RESULTAT INTEGRE SOUMIS A L'IMPOT SUR LES SOCIETES | 27 |
| III. LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES..... | 28 |
| IV. OBLIGATIONS DES SOCIETES CONCERNEES PAR L'INTEGRATION DES RESULTATS..... | 29 |
| V. CONSEQUENCES DE LA SORTIE DU REGIME DE L'INTEGRATION DES RESULTATS | 30 |
| VI. INCONVENIENTS ET LIMITATIONS | 31 |
| VII. EXEMPLE D'ILLUSTRATION | 31 |
| | |
| CHAPITRE VII - AUTRES PRECISIONS | 32 |



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

| | | |
|------|--|----|
| I. | OBLIGATIONS DECLARATIVES..... | 32 |
| II. | REGIME DE TCL EN CAS DE DOMICILIATION DE PLUSIEURS CONTRIBUABLES DANS LE MEME LOCAL..... | 32 |
| III. | REGIME DE LA REFACTURATION DE LA TVA A LA SUITE D'UN REDRESSEMENT | 33 |
| IV. | REGLE D'IMPOSITION DES SOCIETES HOLDING..... | 33 |
| V. | REGIME DES DIVIDENDES | 34 |
| | <i>Exemple d'illustration</i> | 34 |



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

PREAMBULE

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. *(Art. 461, CSC)*

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. *(Art. 463, CSC)*

La notion de l'intérêt commun du groupe semble quasi-inopérante en droit des sociétés et impact généralement les intérêts minoritaires dans les sociétés filiales. Tel est le cas d'une société de travaux publics qui procède à la construction de bâtiments pour le compte des autres sociétés du groupe à des prix préférentiels afin de réduire la charge d'impôt ; dans ce cas les associés minoritaires de la société de travaux publics seront pénalisés.

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 – RESTRUCTURATION DES GROUPES DE SOCIETES PAR L'INTERMEDIAIRE D'UNE INTRODUCTION EN BOURSE

I. LES MOTIFS DE RESTRUCTURATION

Les exposés de motifs de se restructurer pour aller en bourse portent notamment sur :

- ✚ La levée de fonds (Cash-in ou cash-out) ;
- ✚ La transmission et la pérennité du groupe ;
- ✚ La liquidité du titre ;
- ✚ L'effet de synergie groupe (Activité de support) ;
- ✚ Le pouvoir de négociation avec les tiers et bailleurs de fonds ;
- ✚ Réduction du taux d'imposition d'IS ; l'ouverture au public de 30% du capital d'une entreprise avant fin décembre 2019, lui permet de bénéficier la réduction du taux d'IS de 25% à 20% pendant les cinq ans qui suivent l'introduction en bourse. *(Art. 25, Loi 54-2014 du 19 août 2014)*
- ✚ Bénéficier des avantages fiscaux en la matière :
- ✚ Exonération de la plus-value provenant de l'apport d'actions et de parts sociales au capital de la société mère ou de la société holding qui s'engage à introduire ses actions à la BVMT au plus tard à la fin de l'année suivant celle de l'exonération avec possibilité de prorogation dudit délai d'une seule année par décision du ministre des Finances sur la base d'un rapport motivé du CMF ;
- ✚ Exonération de la plus-value de cession des actions réalisée dans le cadre d'une opération d'introduction en bourse. *(Note commune 33/2007)*

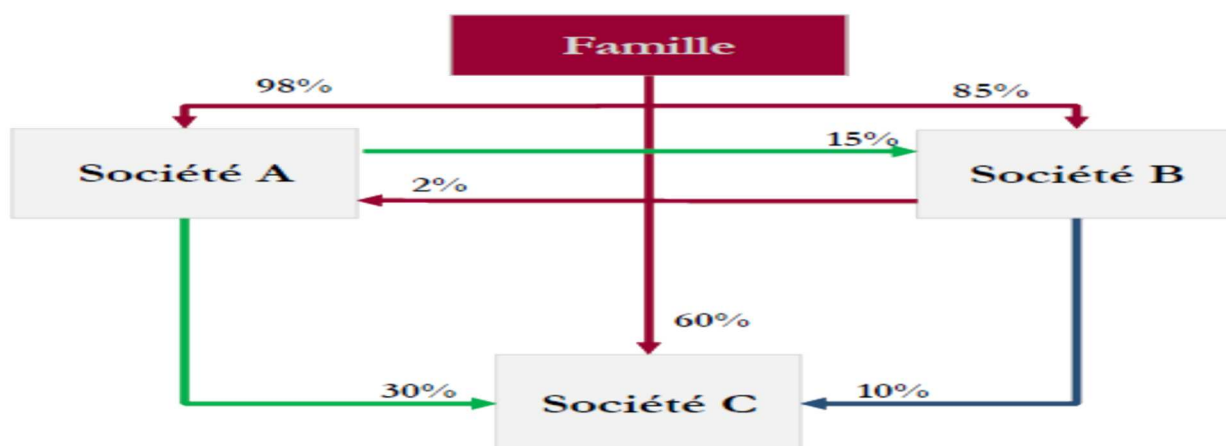
REGIME FISCAL ET RISQUES ASSOCIES AUX TRANSACTIONS REALISEES AU SEIN DES GROUPES DE SOCIETES

Le choix de restructuration en société mère ou par la création d'une société holding est impératif. Ainsi, la société mère industrielle se caractérise par la liberté d'investissement des étrangers, la possibilité de liquidation de l'IS au taux de 20% et la distribution d'action gratuite en cas de dégrèvement physique. Par contre, la holding nécessite l'autorisation de la BCT pour les participations des étrangers. L'avantage d'imposition à l'IS au taux réduit de 20% est quasiment inopérant dans les holdings vu l'exonération des dividendes, principale source de revenus.

II. EXEMPLE D'ILLUSTRATION

Prenons le cas d'un groupe composé de 3 sociétés « A » (société historique du groupe), « B », « C » détenue par le fondateur et sa famille.

L'organigramme du groupe avant restructuration est le suivant :

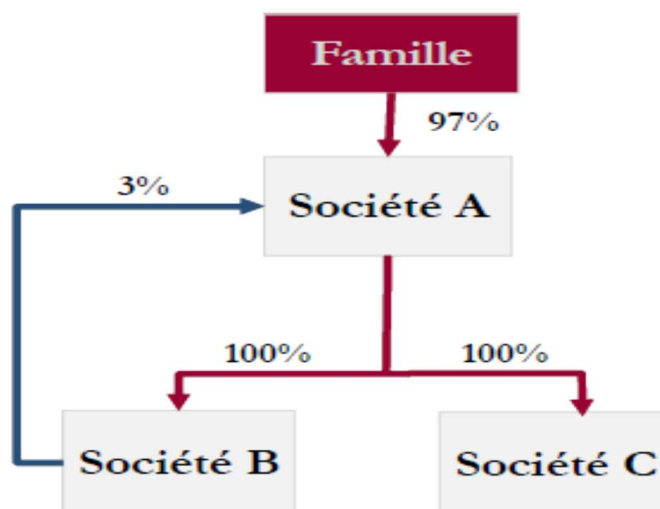


Restructuration en société Mère « A »

La restructuration du groupe au tour de la société historique « A » s'opère par l'apport des titres « B » et « C » au capital de la société « A » :

Apport au capital de la société « A » des titres détenus par la Famille dans le capital des sociétés « B » et « C »

Apport au capital de la société « A » des titres détenus par la Société « B » dans le capital de la société « C ».

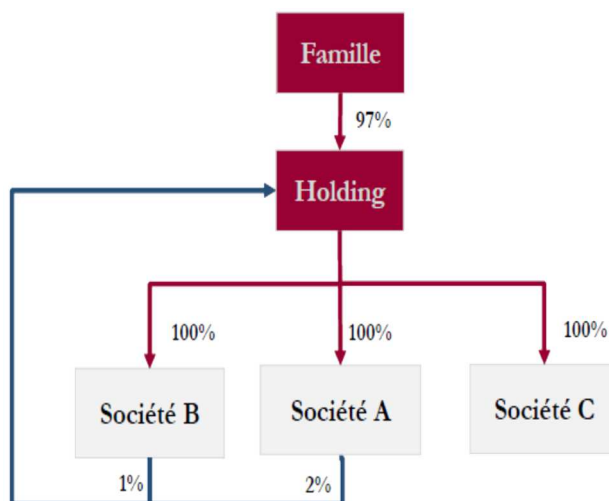


REGIME FISCAL ET RISQUES ASSOCIES AUX TRANSACTIONS REALISEES AU SEIN DES GROUPES DE SOCIETES

Restructuration en société Holding : La restructuration du groupe par la création d'une société holding s'opère par l'apport des titres « A », « B » et « C » au capital de la Holding :

- Apport des titres détenus par la Famille dans le capital des sociétés « A », « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société A dans le capital des sociétés « B » et « C ».
- Apport des titres détenus par la Société B dans le capital des sociétés « A » et « C ».

L'opération se traduit par les participations croisées et la constatation d'une plus-value d'apport chez les sociétés apporteuses.

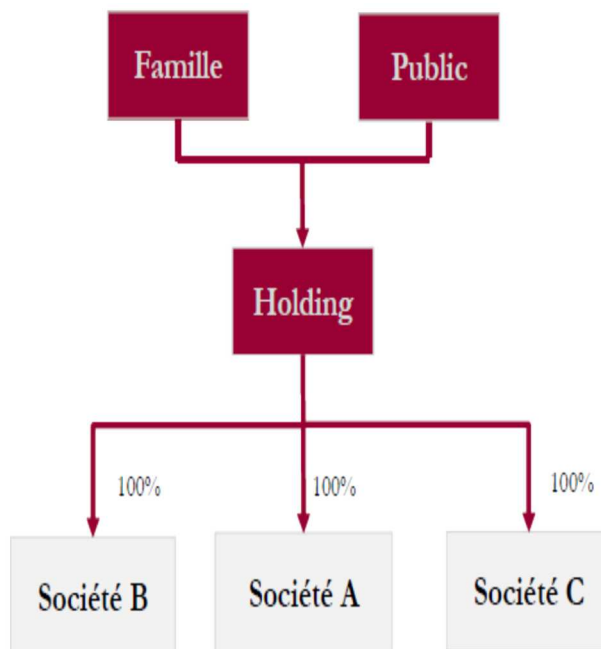


Introduction en bourse : Dans les deux cas de restructuration, les titres « A » ou Holding détenus par les sociétés du groupe, objet de la participation croisée, seront régularisés lors de l'introduction de la mère « A » ou Holding en bourse dans le cadre d'une OPV (Offre Public de Vente). Ladite opération se traduit par une deuxième plus-value d'introduction en bourse et l'encaissement du produit de cession (Cash in).

Généralement, la famille et les actionnaires non stratégiques procèdent eux aussi à la cession d'une partie de leurs actions anciennes de la société à admettre en bourse. (Cash out)

L'opération d'IPO (Initial Public Offering) est généralement suivie d'une augmentation de capital en numéraire de la société mère ou Holding dans le cadre d'une OPS (Offre Publique de Souscription).

Organigramme post IPO (cas Holding)





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

Cadre fiscal de l'opération de restructuration

Les plus-values d'apport réalisées par la famille ainsi que ceux réalisés par les sociétés apporteurs de titres sont exonérées de l'IR ou totalement déductibles du bénéfice imposable le cas échéant.

Les participations croisées entre la mère ou Holding et les sociétés filiales cédées dans le cadre de l'OPV - opération d'introduction en bourse- sont totalement déductibles du bénéfice imposable au niveau des sociétés filiales. Aussi, les plus-values réalisées par la famille, ainsi que les actionnaires non stratégiques, dans le cadre de l'OPV sont exonérées de l'impôt sur le revenu.

En cas d'ouverture de 30% ou plus du capital de la société mère ou Holding au public, le taux d'IS sera réduit à 20%, et ce, pendant cinq ans à partir de l'année de l'admission. Cette réduction est accordée en cas d'admission à la bourse avant le 31 décembre 2019. Ledit avantage ne profite pas aux établissements de crédit, aux sociétés d'investissements et aux compagnies d'assurance et de réassurance.

CHAPITRE II - REGIME DES TRANSACTIONS COMMERCIALES

I. PRESTATION DE SERVICES

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.

À 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. *(Prise de position DGELF du 12 mai 2006)*

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 sont soumises à la TVA au taux de 18%. *(Prise de position DGELF n°1752 du 12 juillet 2005)*

La mise à disposition de personnel facturée par la société pour la réalisation de services au profit des autres sociétés appartenant à un même groupement sont soumis à la TVA au taux de 18%. *(Prise de position DGELF n°1515 du 11 juillet 2013)*

Les consultations juridiques et comptables sont soumises à la TVA au taux de 12%. *(Prise de position DGELF n°262 du 23 février 2001)*

En matière de retenue à la source

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.



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

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

- ✚ 5% au titre des honoraires tels que les études, les services d'assistance technique et d'encadrement, les consultations juridiques, fiscales et comptables, les prestations d'audit et de formation.
- ✚ 1,5% au titre des autres prestations de services pour les sommes supérieures ou égales à 1.000 dinars telles que les services informatiques, financiers, administratifs, d'approvisionnements et de mise à disposition de personnel. (*Prise de position DGELF n°1752 du 12 juillet 2005*)

A partir du 1^{er} janvier 2015, les taux de retenue à la source de 5% et de 1,5% sont réduits respectivement à 2,5% et à 0,5% lorsque l'opération de vente constitue une exportation indirecte au sens de la réglementation en vigueur. (*Apport de la Loi de finances 2015*)

À défaut de défalcation, les managements fees doivent faire l'objet d'une retenue à la source au taux le plus fort lors du paiement.

II. MANAGEMENTS FEES

Aspect organisationnel

La gestion des titres de participation détenus par une société holding est rémunérée par des managements fees facturables dans le cadre de contrats conclus avec les différentes filiales. Ainsi, les activités de la holding sont classées en deux types d'activités :

- ✚ Activités facturables au titre des prestations rendues aux filiales,
- ✚ Activités non facturables se rapportant à la gestion directe de la holding.

Les dépenses d'actionnaires (stewardship expenses) ne peuvent pas être facturées aux filiales dans le cadre d'une prestation de service. Ces dépenses portent sur :

- ✚ Les coûts se rattachant à la structure juridique de la holding elle-même, tels que l'organisation des assemblées d'actionnaires, l'émission d'actions et les frais et agios bancaires ;
- ✚ Les coûts relatifs aux obligations de la holding en matière de présentation de ses états financiers et rapports d'activité, y compris en ce qui concerne les états financiers consolidés ;
- ✚ Les frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires à la holding pour l'acquisition de ses participations tels que les coûts d'emprunts.

Le coût d'une prestation rendue par la holding à une filiale est composé des éléments indiqués ci-dessous :

- ✚ Coût des jours-hommes directs consommés pour la réalisation de la prestation à la filiale tel que découlant du système de suivi jours-hommes ;
- ✚ Une quote-part de la prestation dans l'ensemble des charges indirectes affectées à l'ensemble des activités facturables ;



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

- ✚ Une quote-part de la prestation dans les charges indirectes ne pouvant pas être affectées directement ni aux activités facturables ni aux activités non facturables.

Pour la détermination des quotes-parts des prestations servies aux filiales dans les charges indirectes, il est fait recours aux nombres de jours-hommes directs comme clé de répartition.

Le niveau de marge sera plus ou moins important en fonction de l'assiette des facturations et de la valeur ajoutée relative au service considéré qui pourra notamment être apprécié en fonction du niveau de qualification du personnel rendant les services. Dans tous les cas, le taux de marge à appliquer varie entre 10% et 30% et doit impérativement être validé par la direction générale du groupe.

L'établissement des factures dans le cadre des contrats de management fees doivent respecter les principes suivants :

- ✚ Isoler clairement la facturation des prestations spécifiques et ponctuelles de ceux qui sont rendus d'une façon récurrente ;
- ✚ En cas d'utilisation d'une clé de répartition, détailler en annexe de la facture tous les montants qui sous-entendent la facturation (coûts supportés par la société prestataire, marge, clé de répartition) ;
- ✚ La holding doit fournir à la société bénéficiaire des services toutes les pièces justificatives étayant les montants facturés (détail des coûts, données concernant les autres sociétés du groupe utilisées pour la répartition des coûts).

Régime fiscal

La société holding 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. **(Art. 18, Code TVA)**

Pour être admis en déduction au niveau des filiales, lors de la détermination du résultat fiscal, les managements fees doivent être documentés par tous documents justifiant la réalisation des services (time sheet, rapport d'intervention, personnel qualifié par rapport aux missions facturées, sous-traitances, etc.)

En matière de TVA, le taux réduit de 12%, prévu dans point n°11 du tableau B-bis du Code de la TVA, ne vise que les professionnels/experts dans leur domaine. À notre avis, les managements fees sont soumis à la TVA au taux de 18%. **(Prise de position DGELF n°2038 du 12 septembre 2000)**

En matière de retenue à la source, il y a lieu d'appliquer les mêmes règles prévues dans le titre premier « Prestation de services ».

III. PRESTATIONS REALISEES ENTRE DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES

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. **(Prise de position DGELF n°1542 du 6 octobre 2006)**



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

À 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. (*Prise de position DGELF n°165 du 2 février 2010*)

Les sociétés totalement exportatrices peuvent bénéficier du régime suspensif au titre de leurs acquisitions nécessaires à l'activité d'exportation, acquis auprès d'autres sociétés 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. (*Art. 11, Code TVA*)

Initialement, l'administration fiscale a précisé que les opérations réalisées entre des sociétés totalement exportatrices 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*)

À compter du 1er janvier 2014, est puni d'une amende fiscale administrative égale à 50% du montant de la taxe et du droit objet de la suspension, tout assujettie à la TVA ayant effectué des ventes en suspension de la TVA et des droits et taxes dus sur le chiffre d'affaires sur la base des attestations générales et sans qu'il dispose des originaux des bons de commande devant être présentés par le bénéficiaire du régime suspensif de la TVA. (*Art. 41, Loi de finances 2014*)

Par mesure de souplesse administrative, la DGELF a admis la non application des obligations et sanctions prévues pour opérations de vente et d'achat en suspension de la TVA, et ce au titre :

- ✚ des ventes des sociétés exerçant dans le cadre de régimes douaniers spécifiques au profit des sociétés industrielles totalement exportatrices et des sociétés de commerce international totalement exportatrices effectuées sur la base d'autorisations douanières préalables et de déclarations de cession et d'engagement souscrites à cet effet par les parties concernées et destinées à l'exportation.
- ✚ des ventes des sociétés industrielles partiellement exportatrices et des sociétés de commerce international partiellement exportatrices au profit des sociétés industrielles totalement exportatrices et des sociétés de commerce international totalement exportatrices pour les marchandises bénéficiant d'un régime douanier suspensif et destinées à l'exportation et ce, selon les mêmes conditions susmentionnées (autorisations douanières- déclaration exigibles).
- ✚ des opérations relatives aux de cession à quai. (*Note commune 13/2014*)

À notre avis, la souplesse administrative ne concerne que les biens tangibles soumis au contrôle de la douane ce qui exclut les prestations de services que demeurent soumises aux obligations et sanctions qui régissent les opérations de vente et d'achat en suspension de la TVA.



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

CHAPITRE III – REPARTITION DES CHARGES COMMUNES

I. MODALITES DE REPARTITION DES CHARGES

Les charges supportées par la société mère ou l'une des sociétés du groupe aux lieu et place des autres sociétés membres doivent être réparties entre toutes les sociétés bénéficiaires des services chacune dans la limite de la quote-part des frais et charges relatifs aux services effectifs dont elle a bénéficié. *(Note commune 22/2013)*

Dans le cas où il est impossible d'affecter les charges correspondant à chaque société, la répartition peut avoir lieu selon une méthode de répartition objective, soit par exemple en se basant sur le chiffre d'affaires de chaque société concernée par la répartition des charges par rapport au chiffre d'affaires de la société qui a supporté toutes les charges. Le chiffre d'affaires pris en considération, dans ce cas, est celui réalisé au cours de l'exercice concerné par la répartition.

Dans le cas où la répartition des charges a lieu au fur et à mesure de leur engagement, le chiffre d'affaires mensuel du même exercice peut être adopté. La répartition peut avoir lieu, également, sur la base la superficie occupée par chaque société pour le cas d'une charge relative à l'occupation de locaux ou sur la base du partage du temps de travail (time sheet) pour le cas des certains services. La répartition peut avoir lieu, également, sur la base d'une convention conclue entre les sociétés membres du groupe qui doit comprendre notamment le détail des services rendus au profit de la société qui a supporté toutes les charges, des services dont bénéficie chacune des sociétés concernées par la répartition des frais, la clef de répartition adoptée et le cas échéant, les montants facturés au titre des services rendus à la société qui a supporté toutes les charges.

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

Étant précisé que cette démarche de répartition des charges communes n'est pas applicable au cas où la société qui procède à la répartition desdites charges réalise elle-même le service, auquel cas, elle devient tenue de facturer les services rendus à chaque société du groupement sur la base de la contrepartie effective du service rendu. *(Prise de position DGELF n°1485 du 8 juillet 2013)*

A ce titre, l'administration fiscale a précisé que les montants facturés, sans marge, par une société exerçant une activité hors champ d'application de la TVA en contrepartie de la mise à disposition de personnel pour la réalisation de services au profit d'autres sociétés du groupe sont soumis à la TVA au taux de 18%. Ainsi, ladite société acquiert la qualité d'assujetti partiel dès lors qu'elle réalise des opérations soumises à la TVA et d'autres opérations non soumises. *(Prise de position DGELF n° 625 du 8 mai 2014)*

Ainsi, l'opération de mise des cadres d'une société totalement exportatrice à la disposition d'autres sociétés est soumise à la TVA au taux de 18% et ce même si la facturation s'effectue sous forme de note de débit et sans marge. Au cas où une telle opération est réalisée sous le régime suspensif de la TVA, elle doit donner lieu à l'établissement d'un bon de commande visé par l'administration fiscale. Toutefois, il est admis la répartition de la part des dépenses relatives aux missions du PDG (ou autre cadre) à la charge des sociétés du groupe ; les dites dépenses entre dans le mécanisme de répartition des charges communes. *(Prise de position DGELF n° 1070 du 9 juillet 2014)*



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

II. DOCUMENTS JUSTIFICATIFS

La répartition s'effectue sur la base d'une note de débit pour chaque société, comportant sa quote-part des frais calculée sur la base de l'une des modalités de répartition susvisées. La note doit être accompagnée d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui a supporté toutes les charges.

Étant précisé que ce principe n'est applicable que dans le cas de répartition des charges à l'identique soit sans aucune marge bénéficiaire.

III. REPARTITION DES CHARGES AU PRIX COUTANT

En matière d'impôt sur les sociétés

Au niveau de la société qui répartit les charges : elle comptabilise parmi ses charges déductibles le montant total de la charge sur la base de la facture émise en son nom par le fournisseur et elle comptabilise les charges transférées aux sociétés bénéficiaires des services au titre de remboursement des frais dans le crédit du compte « transfert des charges ».

Au niveau des sociétés bénéficiaires des services : Chaque société concernée par la répartition des charges peut déduire sa quote-part des charges objet de la note de débit émise par la société qui répartit les charges communes et ce, du résultat de l'année concernée par ces charges.

En matière de retenue à la source

S'agissant de frais engagés par la société concernée pour le compte des autres sociétés membres du groupe et qui lui ont été remboursés à l'identique, la retenue à la source n'est pas exigible sur les sommes objet de remboursement. Toutefois, les sommes objet de refacturation même sans marge et représentant la quote-part de chaque société dans les salaires et charges du personnel mis à disposition sont soumises à la retenue à la source au taux de 1,5%. *(Prise de position DGELF n°1515 du 11 juillet 2013)*

Étant précisé que les paiements aux prestataires de services par la société qui a engagé toutes les charges sont soumis à la retenue à la source conformément à la législation fiscale en vigueur. *(Prise de position DGELF n°490 du 13 février 2007)*

Ainsi, 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. *(Prise de position DGELF n°579 du 5 mai 2010)*

Ainsi, les sommes perçues par une société membre d'un groupe de sociétés à titre de remboursement de la quote-part du loyer due par chaque société membre du groupe au titre de la location du siège social qui les abrite ne sont passibles d'aucune retenue à la source, sachant qu'une retenue à la source au taux de 15% est déjà opérée sur le montant global du loyer lors du paiement par la société bénéficiaire des remboursements. *(Prise de position DGELF n°151 du 8 février 2011)*



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

En matière de TVA

Au niveau de la société qui répartit les charges : Dans le cas où la société qui répartit les charges est soumise à la TVA, elle déduit la TVA facturée par le fournisseur, mais seulement dans la limite du montant relatif à la TVA correspondant à sa quote-part dans les charges.

La déduction a eu lieu compte tenu de son régime fiscal à l'égard de la TVA et ce conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA soit :

- ✚ totalement, dans le cas où elle est assujettie totale à la TVA,
- ✚ partiellement, dans le cas où elle est assujettie partielle à la TVA.

Toutefois, dans le cas où elle n'est pas assujettie à la TVA ; elle ne bénéficie d'aucune déduction à ce titre. La répartition des charges brutes entre les sociétés bénéficiaires des services entraîne la réduction des charges déductibles par la comptabilisation des charges réparties au crédit du compte « transfert des charges ».

Au niveau des sociétés bénéficiaires des services : La société bénéficiaire des services déduit la TVA correspondant à sa quote-part dans les charges et mentionnée sur la note de débit émise par la société qui répartit les charges communes et ce, conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA soit, en tenant compte de son régime fiscal à l'égard de ladite taxe.

La déduction s'effectue sur la base de la note de débit et d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui répartit les charges et ce nonobstant le régime fiscal en matière de TVA de cette dernière, qu'elle soit assujettie totale ou partielle ou non assujettie à ladite taxe. (*Prise de position DGELF n°1326 du 14 septembre 2012*)

IV. FACTURATION D'UNE MARGE BENEFICIAIRE OU DE SERVICES RENDUS DIRECTEMENT PAR LA SOCIETE QUI REPARTIT LES CHARGES

Dans le cas où la société qui répartit les charges facture une marge sur les charges qu'elle a supportées pour le compte des autres sociétés du groupe ou elle est le prestataire effective de service, il ne s'agit pas de répartition de charges, mais de facturation de services rendus. À cet effet, toutes les obligations fiscales en matière de facturation, de retenue à la source et de TVA doivent être respectées. (*Note commune 22/2013*)

En matière d'impôt sur les sociétés

Au niveau de la société prestataire des services : Les montants facturés aux sociétés bénéficiaires du service sont pris en compte parmi ses produits imposables.

Au niveau des sociétés bénéficiaires des services : Les montants facturés par la société prestataire des services sont déductibles pour la détermination de l'assiette imposable. Cependant, le montant excédentaire par rapport au service rendu ou en comparaison avec le prix pratiqué par des sociétés indépendantes n'est pas admis en déduction, et ce dans le cas où cette majoration entraîne une minoration de l'impôt dû.



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

En matière de retenue à la source

Dans le cas où les montants objets de la facturation font partie du champ d'application de la retenue à la source comme prévu par le code de l'IRPP & IS, la retenue à la source est exigible selon les taux fixés à cet effet, sur la totalité du montant facturé.

À ce titre, 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.

En matière de TVA

Au niveau de la société prestataire des services : La société est tenue de déclarer et de payer la TVA au titre de la totalité des montants facturés conformément à la législation fiscale en vigueur. Les factures doivent être conformes aux dispositions de l'article 18 du code de la TVA.

Au niveau des sociétés bénéficiaires des services : Lesdites sociétés déduisent la TVA supportée sur la base des factures émises à ce titre par la société prestataire des services, et ce conformément aux dispositions de l'article 9 du code de la TVA.

V. EXEMPLES D'ILLUSTRATION

Exemple 1 : Supposons un groupe de sociétés composé de 3 sociétés assujetties à la TVA. Leur siège social est situé dans un immeuble loué par la société «A» par un contrat qui prévoit un montant mensuel hors TVA égal à 10 000 dinars, le montant de la TVA mentionné est de 1800 dinars (le taux de ladite taxe : 18%).

La société «A» répartit les frais relatifs à la location de l'immeuble entre les deux sociétés membres du groupe selon le critère de la superficie exploitée par chaque société. La quote-part de chaque société hors TVA se présente comme suit :

- La société « A » : $10\ 000\ D \times 40\% = 4\ 000$ dinars
- La société « B » : $10\ 000\ D \times 35\% = 3\ 500$ dinars
- La société « C » : $10\ 000\ D \times 25\% = 2\ 500$ dinars

La société « A » comptabilise le montant total hors TVA soit 10 000 dinars au niveau des charges sur la base du contrat de location et les quittances de paiement et les parts de la société « B » et de la société « C » au crédit du compte « 79 - Transfert de charges » dont le montant est de 6 000 dinars sur la base de la note de débit émise au profit des 2 sociétés « B » et « C » accompagnée d'une copie de contrat de location et des quittances de paiement.

En ce qui concerne la TVA, chacune des sociétés déduit sa quote-part comme suit :

- Pour la société « A » : $4\ 000\ \text{dinars} \times 18\% = 720$ dinars
- Pour la société « B » : $3\ 500\ \text{dinars} \times 18\% = 630$ dinars
- Pour la société « C » : $2\ 500\ \text{dinars} \times 18\% = 450$ dinars



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

Exemple 2 : Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société « A » soit assujettie partiellement à la TVA et qu'elle applique un taux de déduction égal à 75%.

Dans ce cas, la société « A » déduit sa quote-part de la TVA au titre des charges communes comme suit : $720 \text{ dinars} \times 75\% = 540 \text{ dinars}$

Elle bénéficie de la déduction de la différence qui est de 180 dinars du résultat fiscal en tant que charges d'exploitation. Les deux sociétés « B » et « C » déduisent leur quote-part de la TVA et des charges communes comme ci-dessus mentionnée.

Exemple 3 : Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société « A » soit non assujettie à la TVA. Dans ce cas elle ne peut pas déduire la taxe relative à sa quote-part du loyer.

Elle comptabilise le montant total des charges communes y compris la TVA qui est de $10\,000 \text{ dinars} \times 118\% = 11\,800 \text{ dinars}$ parmi les charges et le montant brut revenant aux 2 sociétés « B » et « C » qui est de 7 080 dinars au niveau du crédit du compte « transfert des charges ».

Les sociétés « B » et « C » déduisent leur quote-part des charges communes et la TVA y afférente sur la base de la note de débit émise par la société « A » accompagnée obligatoirement d'une copie du contrat de location et les quittances de paiement suivant la répartition mentionnée dans l'exemple n°1.

N.B : dans les trois exemples susvisés les montants payés par les sociétés « B » et « C » ne supportent pas la retenue à la source au titre des loyers.

Exemple 4 : Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société « A » ait facturé aux sociétés « B » et « C » une marge bénéficiaire de 20%. Dans ce cas, elle est tenue d'émettre des factures conformes aux dispositions de l'article 18 du code de la TVA.

La TVA due pour chacune des 2 sociétés serait calculée comme suit :

- Pour la société « B » : $3\,500 \text{ dinars} \times 1.2 \times 18\% = 4\,200 \text{ dinars}$
- Pour la société « C » : $2\,500 \text{ dinars} \times 1.2 \times 18\% = 3\,000 \text{ dinars}$

Les deux sociétés sont tenues de retenir 15 % sur les montants facturés par la société « A » bien que cette dernière ait tenu 15 % sur le montant total du loyer, et ce comme suit :

- Pour la société « B » : $4\,200 \text{ dinars} \times 15\% = 630 \text{ dinars}$
- Pour la société « C » : $3\,000 \text{ dinars} \times 15\% = 450 \text{ dinars}$



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

CHAPITRE IV - REGIME DES TRANSACTIONS FINANCIERES

I. CADRE JURIDIQUE

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. (Art. 474, CSC)

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. (Art. 1097, COC)

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. (Art. 1099, COC)

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

Le but du cash-pooling est d'optimiser les besoins et les excédents de trésoreries 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.

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).



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

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.

Régime fiscal

L'administration fiscale a précisé les incidences fiscales au titre de la mise en place, par une banque tunisienne en partenariat avec une autre banque, d'un système d'aide à la gestion de trésorerie d'un groupe de sociétés « cash pooling ». Les sociétés qui adhèrent au service de cash pooling, qu'il soit domestique ou international, doivent faire figurer parmi leurs produits imposables, les intérêts à un taux minimum de 8% ou s'il s'agit d'établissements bancaires selon le taux d'intérêt pratiqué par la banque avec ses clients, au titre de leurs avoirs utilisés pour la résorption du solde des comptes débiteurs des autres sociétés par l'intermédiaire du compte centralisateur ou du compte de rattachement s'agissant de mise à disposition de sommes. *(Prise de position DGELF n°793 du 24 mai 2011)*

Les intérêts débiteurs ainsi que les intérêts générés par les emprunts réalisés dans le cadre des opérations de nivellement sont soumis à la TVA au taux de 6%. *(Prise de position DGELF n°900 du 15 juin 2011)*

III. SOMMES MISES PAR LA SOCIETE A LA DISPOSITION DES ASSOCIES

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.

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. *(Art. 48, §VII, Code IRPP-IS)*

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

IV. SOMMES MISES PAR LES ASSOCIES A LA DISPOSITION DE LA SOCIETE

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. *(Art. 48, §VII, Code IRPP-IS)*

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)*



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

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. *(Prise de position DGELF n° 337 du 10 janvier 2007)* L'administration fiscale ajoute aussi 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. *(Prise de position DGELF n° 64 du 13 janvier 2010)*

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. *(Prise de position DGELF n° 807 du 19 novembre 2008)*

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)*

V. PRET ENTRE SOCIETES SCEURS

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. *(Prise de position DGELF n°788 du 5 mars 2012)*

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 maximums des découverts bancaires, fixé par la Banque Centrale, majoré d'un demi-point. *(Art. 1100, COC)*

En pratique, les vérificateurs fiscaux exigent l'application d'un taux d'intérêt de 8%. À 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.

VI. CAS DES SOCIETES TOTALEMENT EXPORTATRICES

En présence d'un prêt conclu entre deux sociétés totalement exportatrices, le régime suspensif ne peut être accordé sur la base de l'attestation générale d'achat en suspension vu que cette dernière ne couvre que les matières, équipements, produits et services nécessaires à l'activité. *(Prise de position DGCF n°779 du 5 septembre 2007)* Néanmoins, un tel avantage peut-être accordé sur la base d'une autorisation d'achat en suspension spécifique ladite opération.



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

Les intérêts facturés, entre sociétés totalement exportatrices, demeurent toujours passibles à la retenue à la source au taux de 20% et imposable à l'IS au taux normal de 25%. (*Prise de position DGI n°43 du 9 janvier 2010*)

Trois cas peuvent être envisagés :

- ✚ **Résultat global annuel bénéficiaire** : Dans ce cas, les revenus d'intérêts sont passibles de l'IS sur la base de leur montant global
- ✚ **Résultat global annuel insuffisamment bénéficiaire** : Dans ce cas, les revenus d'intérêts sont imposables dans la limite du bénéfice net réalisé.
- ✚ **Résultat global annuel déficitaire** : Dans ce cas, la société n'est pas redevable de l'IS au titre des revenus d'intérêts. (*Prise de position DGELF n°1017 du 17 juillet 2004*)

Le régime exposé ci-dessus est transposable aux sociétés implantées dans les zones d'encouragement au développement régional en matière d'impôt direct.

VII. EXEMPLES D'ILLUSTRATION

Exemple 1 : Soit une société anonyme « F » dont le capital est de 200.000D entièrement libéré des $\frac{3}{4}$ au 1er janvier 2013.

Le 1 mai 2013, la société a libéré le quatrième son capital initial.

Le 1 novembre 2013, la société a décidé une augmentation de capital d'un montant de 300.000D intégralement libéré lors de la souscription.

La société mère « M » a versé en compte courant le 1er février 2013 la somme de 150.000D, rémunéré au taux de 10% l'an. Aucun remboursement n'a été effectué au cours de l'exercice 2013.

Dans ce cas, les intérêts déductibles et les intérêts à réintégrer dans l'assiette soumise à l'IS au titre de l'année 2013 seront calculés comme suit :

- Pour la période du 1er février 30 avril 2013 : Aucune déduction n'est admise vu que le capital n'est pas entièrement libéré.
- Pour la période du 1er mai au 31 octobre 2013 : La déduction des intérêts porte sur 100.000D (50% du capital) rémunérés au taux de 8%, soit $100.000D \times 8\% \times 6/12 = 4.000D$. La partie des intérêts non déductibles s'élève à $150.000D \times 10\% \times 6/12 - 4.000D = 3.500D$.
- Pour la période du 1er novembre au 31 décembre 2013 : La déduction est limitée au taux de 8%, soit $150.000D \times 8\% \times 1/12 = 1.000D$. La partie des intérêts non déductible s'élève à $150.000D \times 2\% \times 1/12 = 250D$.

Les intérêts relatifs à l'exercice 2013 s'élèvent à $150.000D \times 10\% \times 11/12 = 13.750D$. La société « M » doit facturer la TVA en sus au taux de 6% lors du décompte des intérêts, soit $15.000D \times 6\% = 900D$. En contrepartie la société « F » est tenue d'effectuer une retenue à la source au taux de 20% sur les intérêts, admis en déduction, soit $[(4.000D + 1.000D) \times 1,06] \times 20\% = 1.060D$. Pour la partie des intérêts assimilés à des revenus de valeurs mobilières, $[13.750D - 5.000D] \times 1,06 = 9.275D$, aucune retenue à la source n'est due.



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

Exemple 2 : Soit une société qui a mis à la disposition de l'un de ses associés durant l'exercice 2013 la somme de 100.000D moyennant un taux d'intérêt de 5%. Dans ce cas, il y a lieu de réintégrer aux résultats imposables de ladite société au titre dudit exercice, les intérêts non décomptés soit : $100.000D \times (8\% - 5\%) = 3.000D$

Etant entendu également qu'aucune déduction n'est admise à ce titre au niveau de la société emprunteuse pour le cas des intérêts non décomptés, et ce pour défaut de comptabilisation des intérêts.

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

I. EN MATIERE D'IMPOT DIRECT

La loi de finances 2010 a prévu des mesures permettant de redresser les bénéfices 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 bénéfices 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.

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.

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.



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

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.

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.

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

- ✚ l'octroi de prêts ou d'avance 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 ; *(Prise de position 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. *(Prise de position DGELF n°1563 du 8 juin 2005)*
- ✚ la surfacturation du loyer à une filiale. *(Prise de position DGELF du 12 mai 2008)*

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)*

À compter du 1er janvier 2014, toute personne qui établit ou utilise des factures comportant des montants exagérés dans les cas prévus ci-dessus, est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1.000 dinars à 50.000 dinars. *(Art. 94, Code CDPF)*

Le tarif de transaction est fixé à 5% de la différence entre les montants portés sur les factures établies ou utilisées, et les montants réels des opérations d'achat ou de vente sans que le montant de l'amende ne soit inférieur à 100 dinars ou supérieur à 50.000 dinars. *(Arrêté du ministre de l'Économie et des Finances du 6 juin 2014)*



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

Si par suite de relations spéciales, le montant des rémunérations (redevances, intérêts, etc.) payées à société non résidente non établie en Tunisie excède le montant dont se seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif des rémunérations en l'absence de ces relations, le taux d'imposition conventionnel ne s'applique qu'à ce dernier montant. L'excédent reste imposable selon la législation du droit commun.

II. EN MATIERE D'IMPOT INDIRECT

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. À ce titre l'administration fiscale a précisé que ledit régime n'est pas applicable lorsqu'il s'agit de deux entreprises assujetties à la TVA. *(Prise de position DGCF n°409 du 21 mai 2002)*

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. *(Art. 6, §I, pt. 6-b, Code TVA)*

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 intragroupes 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.

En cas de contrôle fiscal, l'administration fiscale exige, systématiquement, la TVA sur les intérêts non facturés et sur les minorations de prix effectuées. *(Prise de position 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 renoncations 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)*

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)*



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

III. EXEMPLES D'ILLUSTRATION

Exemple n° 1 : On suppose une société mère et une société filiale soumises à l'IS au taux de 25% 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 engendré une minoration de l'impôt dû.

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».

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.



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

Exemple n°4 : Soit une société « A » de fabrication de confiseries qui distribue 70% de sa production sur le marché local à travers sa société filiale de distribution de gros « B » moyennant les conditions suivantes :

- Prix de vente en HT (Société A) : 100 DT/unité
- Taux de TVA 18%
- Taux de marge brute (Société A) : 5% (marge/prix)
- Prix de vente gros (Société B) : 168 DT soit un taux de marge brute de 30% (Secteur hors champ d'application de la TVA)
- Taux de marge brute du secteur d'industrie agroalimentaire : 15%.

Étant donné l'existence d'une relation de dépendance entre la société « A » (soumise à la TVA) et la société « B » (non soumise à la TVA), la société de distribution a réduit son coût d'achat vu que la TVA facturée par la société « A » constitue un élément de coût. Dans ce cas, l'administration fiscale est en droit d'ajuster l'assiette de la TVA au niveau de la société « A » sur la base du prix de vente pratiqué par la société « B » ; soit $168/1,18 \times 18\% = 26$ DT au lieu de 18 DT ($100 \times 18\%$).

Exemple n°5 : Soit une société de fabrication de vins et de boissons alcoolisées qui a vendu au cours du mois de janvier 2013, du « Pastiche » à un commerçant grossiste avec lequel elle a une relation de dépendance dans les conditions suivantes :

- Prix de vente pratiqué par le fabricant hors DC et hors TVA = 2,500 dinars.
- Taux de DC = 597%
- Taux de la TVA = 18%
- Prix de vente pratiqué par le commerçant grossiste hors DC et hors TVA = 3,468 dinars.

Étant donné l'existence d'une relation de dépendance entre le commerçant grossiste et le fabricant, ce dernier doit appliquer le droit de consommation (DC) sur la base d'une assiette constituée par le prix de vente pratiqué par le commerçant grossiste hors DC et hors TVA à la date de l'approvisionnement, et ce comme suit :

Assiette du droit de consommation : Prix de vente pratiqué par le commerçant grossiste (hors DC et hors TVA) x taux de DC : $3,468 \text{ dinars} \times 597\%$, soit un DC de 20,703 dinars.

Assiette de la TVA : [Prix de vente pratiqué par le fabricant (hors DC et hors TVA) + DC calculé sur la base du prix de vente pratiqué par le commerçant grossiste hors DC et hors TVA] x taux de la TVA : $(2,500 \text{ dinars} + 20,703 \text{ dinars}) \times 18\%$, soit une TVA de 4,176 dinars.

Exemple n°6 : Soit une société « A » résidente de France qui aurait souscrit au cours de l'exercice 2014 pour un montant de 300.000 D à des obligations émises par une société « B » établie de Tunisie.

Supposons que les deux sociétés fassent partie d'un même groupe et qu'elles aient convenu que lesdites obligations soient rémunérées par des intérêts au taux annuel de 10% hors TVA (Taux de la TVA 6%).

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

Si l'on suppose que le taux d'intérêt pratiqué dans pareil cas soit de 8%, la retenue à la source sur les intérêts servis annuellement par la société « B » se détermine comme suit :

| | |
|---|--|
| Calcul des intérêts dus par la société « B » (en TTC) | $(300\,000\text{D} \times 10\%) \times (1+6\%) = 31\,800\text{ D}$ |
| Calcul des intérêts soumis à l'impôt au taux conventionnel (12 %) | $(300\,000\text{D} \times 8\%) \times (1+6\%) = 25\,440\text{ D}$ |
| Retenue à la source IS (taux conventionnel) | $(25\,440\text{D} \times 12\%) = 3\,053\text{ D}$ |
| Intérêts excédentaires à soumettre à la retenue à la source selon le droit commun | $(31\,800\text{D} - 25\,440\text{D}) = 6\,360\text{ D}$ |
| Retenue à la source IS (taux du droit commun) | $6\,360\text{D} \times 20\% = 1\,272\text{ D}$ |
| Retenue à la source TVA (100%) | $(300\,000\text{D} \times 10\%) \times 6\% = 1\,800\text{ D}$ |
| Total des retenues à la source : | $3\,053\text{D} + 1\,272\text{D} + 1\,800\text{D} = 6\,125\text{ D}$ |
| Intérêts nets à payer | $31\,800\text{D} - 6\,125\text{D} = 25\,675\text{ D}$ |

CHAPITRE VI - INTEGRATION DES RESULTATS

I. CHAMP D'APPLICATION

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.

Pour la détermination du taux minimum de participation fixé à 75%, la détention du capital doit être envisagée au double point de vue des droits à dividendes et des droits de vote. En présence de participations comportant un double droit, le seuil de 75% doit être atteint en même temps dans les deux catégories de droits. (*Note commune 16/2001*)

Le taux de 75% peut être détenu par la société mère d'une manière directe ou indirecte. À ce niveau, la détention indirecte résulte d'une chaîne de participations qui permet à la société mère d'avoir un contrôle sur une société par l'intermédiaire d'une autre société qu'elle contrôle à son tour.

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 ;



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

- ✚ 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.

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.

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.

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.

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

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.

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.

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 bénéfices 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.



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

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. À 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.

Il est à noter que l'exception à la règle d'imposition des intérêts non décomptés au titre des sommes mises par la société à la disposition des associés et au titre des sommes mises par les associés à la disposition de la société concerne seulement les sommes déposées dans les comptes courants des sociétés membres du groupe pendant la période de bénéfice du régime de l'intégration des résultats. *(Note commune 24/2004)*

En cas de réalisation partielle de l'investissement, la partie des bénéfices non utilisés est à réintégrer. Il en découle que toute somme déduite des résultats de la société qui a souscrit et qui n'a pas été effectivement utilisée par la société bénéficiaire de la souscription à la date du dépôt de la déclaration annuelle des résultats intégrés sera réintégrée aux résultats d'ensemble. *(Note commune 11/2001)*

Sur la base de ce qui précède, les autres opérations commerciales entre les sociétés membres du groupe restent régies par les dispositions du droit commun comme s'il s'agissait de sociétés indépendantes ne faisant pas partie du même groupe. Tels sont les cas, notamment :

- ✚ des transactions commerciales entre les sociétés du groupe qui doivent avoir lieu au prix du marché ;
- ✚ des subventions accordées entre les sociétés du groupe ;
- ✚ des opérations de cession d'éléments d'actif entre les sociétés du groupe. *(Note commune 11/2001)*

III. LIQUIDATION ET PAIEMENT DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

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.



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

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 :

- ✚ 0,2% liquidé sur la base du chiffre d'affaires brut local de l'ensemble des sociétés concernées par l'intégration des résultats.
- ✚ 0,1% liquidé sur la base du chiffre d'affaires export de l'ensemble des sociétés concernées par l'intégration des résultats (en dehors de la période de déduction totale des bénéfices et revenus provenant de l'exportation).

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

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, notamment les déclarations mensuelles (RS, TFP, FOPROLOS, TVA, TCL,...) et ce conformément à la législation en vigueur comme si elles ne faisaient pas partie du groupe, y compris la déclaration annuelle des résultats sans paiement de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats 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. Dès lors que le régime d'intégration des résultats ne concerne que l'impôt sur les sociétés, toutes les sociétés concernées par ledit régime restent tenues de respecter toutes les autres obligations déclaratives.

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.



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

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.

Le non dépôt de l'attestation en question entraîne la déchéance du régime de l'intégration des résultats et toutes les sociétés concernées par le régime de l'intégration des résultats seront tenues de payer l'impôt non payé en application dudit régime et les pénalités de retard exigibles, et ce pour toute la période concernée par le régime.

(Note commune 24/2004)

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

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.

À cet effet, la quote-part de la société sortante dans l'impôt payé par la société mère est déterminée comme suit :

(Note commune 11/2001)

$$\text{Cas d'un résultat d'ensemble déficitaire} = \frac{\text{L'impôt dû sur le résultat intégré} \times \text{Déficit de la société concernée}}{\text{La somme des résultats déficitaires des sociétés membres}}$$

$$\text{Cas d'un résultat d'ensemble bénéficiaire} = \frac{\text{L'impôt dû sur le résultat intégré} \times \text{Bénéfices de la société concernée}}{\text{La somme des résultats bénéficiaires des sociétés membre}}$$

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. Étant entendu que pour ce cas particulier la société absorbante doit respecter toutes les conditions requises pour le bénéfice du régime d'intégration des résultats.

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.

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.

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

VI. INCONVENIENTS ET LIMITATIONS

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 ;
- ✚ 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 ;
- ✚ Le texte fiscal ne précise pas les modalités de répartition des avantages en résultant. C'est donc par une convention que le Groupe va donner les règles de contribution, notamment la répartition de l'allègement d'impôt résultant de l'option. C'est généralement la maison mère qui bénéficie des avantages ;
- ✚ Les modalités de restitution du crédit d'IS Groupe. La vérification fiscale concernera l'ensemble des sociétés adhérentes au régime d'intégration des résultats.

VII. EXEMPLE D'ILLUSTRATION

Soit un groupe de sociétés soumis au régime de l'intégration des résultats à partir du 1er janvier 2014 composé des sociétés «A» (société mère), non cotée à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis, «B» et «C».

Le régime a été accordé au groupe en question sur la base notamment de l'engagement de la société mère de s'introduire en bourse au plus tard à la fin de l'exercice 2015.

Supposons qu'en date du 20 novembre 2015, ladite société ait obtenu la prorogation du délai pour son introduction en bourse d'une année supplémentaire.

Supposons aussi que la société mère «A» n'ait pas pu déposer l'attestation prouvant son introduction en bourse dans le délai imparti, soit le 31 mars 2017.

Dans ce cas les trois sociétés «A», «B» et «C» seraient tenues de régulariser leurs situations, et ce pour les trois exercices concernés par l'intégration des résultats soient 2014, 2015 et 2016 et ce par le paiement de l'IS non payé en application du régime de l'intégration des résultats.

Dans ce cas et si on suppose que le groupe de sociétés en question ait réalisé au titre des exercices 2014, 2015 et 2016 les résultats suivants :

| | Société « A » | Société « B » | Société « C » | Résultat du groupe | IS dû |
|------|---------------|---------------|---------------|--------------------|---------|
| 2014 | 600 000 | 600 000 | 750 000 | 1 850 000 | 555 000 |
| 2015 | - 700 000 | 890 000 | - 250 000 | - 60 000 | *25 000 |
| 2016 | - 180 000 | 840 000 | 925 000 | **1 525 000 | 457 500 |

* Minimum d'impôt de 0.1% du chiffre d'affaires brut local de l'ensemble des sociétés « A », « B » et « C ».

** Résultat net imposable après déduction de la perte de l'exercice 2015.



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

Ainsi les trois sociétés seraient redevables de la différence entre leurs parts respectives dans l'IS payé par le groupe et l'IS dû sur leurs propres résultats majorés des pénalités de retard calculées comme suit :

- En ce qui concerne l'exercice 2014 : Aucune régularisation n'est à effectuer dès lors que les résultats de toutes les sociétés membres du groupe sont bénéficiaires.
- En ce qui concerne l'exercice 2015 :

| | CA TTC local | QP dans l'IS Groupe | Impôt dû | Différentiel d'impôt dû |
|-----------|--------------|---------------------|----------|-------------------------|
| Société A | 8 000 000 | 8 000 | *8 000 | 0 |
| Société B | 12 000 000 | 12 000 | 267 000 | 255 000 |
| Société C | 5 000 000 | 5 000 | *5 000 | 0 |

- En ce qui concerne l'exercice 2016 :

| | Quote-part dans l'IS payé par le groupe | Impôt dû | Diff IS dû |
|-----------|--|---------------------------------|------------|
| Société A | 0 | 8 000 | 8 000 |
| Société B | $457.500 \times 840.000 / (840.000 + 925.000) = 217 734$ | $840.000 \times 25\% = 210.000$ | 77 734 |
| Société C | $457.500 \times 925.000 / (840.000 + 925.000) = 239 766$ | $925.000 \times 25\% = 231.250$ | 8 516 |

CHAPITRE VII - AUTRES PRECISIONS

I. OBLIGATIONS DECLARATIVES

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. (*Art. 91, CDPF*)

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

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, avec marge, aux autres sociétés du groupe. (*Prise de position DGELF n°580 du 6 mai 2002*)

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. (*Prise de position DGELF n°228 du 5 février 2005*)



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

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

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. *(Prise de position DGI n°2078 du 26 novembre 2007)*

IV. REGLE D'IMPOSITION DES SOCIETES HOLDING

En matière d'IS : La société holding est soumise à l'IS au taux de 25% sur la base du bénéfice imposable. Étant rappelé que les dividendes perçus auprès des sociétés établies en Tunisie ne sont pas passibles à l'IS et échappent par conséquent de la retenue à la source de 5%.

Minimum d'IS : Les dividendes reçus, constituent la principale source de revenus, ne sont pas soumis au minimum d'impôt de 0,2% vu qu'ils ne sont pas imposables au niveau de la Holding. Ledit principe a toujours fait l'objet d'une doctrine administrative constante (*Voir cas des entreprises implantées dans les zones de développement régional et les zones de développement agricole avant la refonte du minimum d'impôt légiféré par la loi de finances 2006*). Néanmoins, les refacturations de charges communes avec marge bénéficiaire et les prestations de services/management fees demeurent soumises au minimum d'impôt.

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.

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

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. *(Prise de position DGELF n°254 du 27 janvier 2004 & Prise de position DGELF n°253 du 2 mars 2010)*

À 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.

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.

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.



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

V. REGIME DES DIVIDENDES

Sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable, les dividendes des actions et parts sociales régulièrement distribués par les sociétés tunisiennes. Il en est de même, des distributions des fonds communs de placement en valeurs mobilières, des fonds d'amorçage et des fonds communs de placement à risque. (*Art. 48, §III, Code IRPP-IS*)

En présence de sociétés établies à l'étranger, le droit d'imposition des dividendes revient au pays de la résidence du bénéficiaire. Toutefois, la plupart des conventions conclues par la Tunisie reconnaissent au pays de la source le droit d'imposer les dividendes dans la mesure où sa législation interne prévoit une telle imposition. Dans ce dernier cas, l'imposition a lieu soit au taux du droit commun soit à un taux maximum fixé par chaque convention. Il est à noter que certaines conventions prévoient l'exonération des dividendes. (Cas du Qatar, des E.A.U. et du Sultanat d'Oman)

Ainsi les dividendes reçus auprès des sociétés implantées à l'étranger, ils demeurent soumis à l'IS en Tunisie au taux de 25%, sauf si lesdites sociétés sont résidentes d'un pays ayant conclu avec la Tunisie une convention de non double imposition et que le droit d'imposition est accordé au pays de la source.

Pour le cas des sociétés implantées dans les pays du Maghreb Arabe, l'administration fiscale a exigé l'imposition des dividendes encaissés par des sociétés établies en Tunisie bien que l'article 11 de la convention de non double imposition conclue entre les États de l'UMA accorde le droit d'imposition des dividendes à l'État d'où proviennent les bénéfices distribués. (*Prise de position DGELF n°9 du 5 janvier 2010*)

Exemple d'illustration

Soit une personne morale établie en Tunisie soumise à l'IS au taux de 30% qui aurait réalisé au titre de l'année 2013 un bénéfice global de 600.000 DT dont 80.000 DT représentant des dividendes reçus de la participation dans le capital d'une société résidente en Iran.

Supposons que le montant de l'impôt retenu en Iran sur les dividendes servis à la personne morale établie en Tunisie soit de $(80.000 \times 10\% = 8.000 \text{ DT})$ et que la personne morale établie en Tunisie détienne 40% du capital de la société résidente d'Iran sachant que le taux de l'IS en Iran est de 25%. Le montant de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie est déterminé par la société comme suit :

1- l'impôt payé en Iran au titre des bénéfices ayant servi à la distribution des dividendes

- Bénéfice global net d'impôt : $80.000 \text{ DT} / 0,4 = 200.000 \text{ DT}$

- Bénéfice global avant impôt : $200.000 \text{ DT} / 0,75 = 266.667 \text{ DT}$

- IS payé en Iran : $266.667 \text{ DT} \times 25\% = 66.667 \text{ DT}$

- IS correspondant à la part des bénéfices de la personne morale établie en Tunisie (40%) : $66.667 \text{ DT} \times 40\% = 26.667 \text{ DT}$



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

Total impôt payé en Iran correspondant à la participation de la société établie en Tunisie au capital de la société iranienne : $26.667 \text{ DT} + 8.000 \text{ DT} = 34.667 \text{ DT}$

2- l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie

- IS dû en Tunisie à raison du bénéfice global : $600.000 \text{ DT} \times 30\% = 180.000 \text{ DT}$

- Déduction de l'impôt payé en Iran dans la limite de $(80.000 \text{ DT} \times 30\%) = 24.000 \text{ DT}$ soit : $(26.667 \text{ DT} + 8.000 \text{ DT}) > 24.000 \text{ DT} =$ on déduit donc 24.000 DT

- IS dû en Tunisie : $180.000 \text{ DT} - 24.000 \text{ DT} = 156.000 \text{ DT}$

La même déduction est accordée dans le cas où les bénéfices réalisés par la société iranienne n'auraient pas subi d'impôt du fait d'une exonération prévue par la législation iranienne relative à la promotion au développement économique. (*§22, CNDI Tunisie-Iran*)