

DIFFUSION GENERALE

Documents Administratifs

(IMPOTS)

Texte n° DGI 2010/66
Note commune N°33/ 2010

OBJET : commentaire des dispositions de l'article 51 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 relatif à la rationalisation des transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance.

R E S U M E

**Rationalisation des transactions
entre les sociétés ayant des liens de dépendance**

L'article 51 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 a prévu des mesures permettant de redresser les bénéfices ayant été transférés d'une entreprise à d'autres entreprises 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**,
- les transactions ont entraîné **une minoration de l'impôt dû**.

L'article 51 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 a prévu des mesures visant à rationaliser les transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance, et ce, en matière de détermination de leur assiette imposable.

I- Teneur de la mesure

En vertu de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, l'administration fiscale peut redresser les bénéfices minorés du fait de l'adoption par les entreprises ayant des liens de dépendance dans le cadre de leurs transactions commerciales et financières de règles qui diffèrent de celles adoptées par des entreprises indépendantes, et ce, **dans le cas où il est établi que cette minoration des bénéfices a entraîné une minoration de l'impôt dû.**

II- Conditions d'application de la mesure

Le redressement prévu par l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 est subordonné à une double condition, à savoir :

- l'administration doit établir, tout d'abord, l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise concernée par le redressement et les entreprises bénéficiaires du transfert, et
- doit prouver, ensuite, que le transfert de bénéfices entre ces entreprises a entraîné une diminution de l'impôt dû.

Ces règles sont applicables même dans le cas où la société bénéficiaire du transfert est établie à l'étranger. Ce principe est consacré par les conventions de non double imposition conclues entre la Tunisie et les autres pays qui autorisent le redressement des bénéfices qui n'ont pas pu être imposés du fait de l'existence de liens de dépendance ou de relations spéciales liant l'entreprise résidente en Tunisie concernée par le redressement à l'autre entreprise résidente de l'autre Etat contractant bénéficiaire du transfert.

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, tout en consacrant les dispositions conventionnelles, a élargi le domaine d'application des mesures en question aux entreprises étrangères résidentes de pays n'ayant pas conclu de conventions de non double imposition avec la Tunisie.

1. Existence de liens de dépendance

La dépendance au sens de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, peut être une dépendance juridique ou une dépendance de fait.

1.a . Dépendance juridique

Sont considérées entreprises ayant des liens de dépendance, les entreprises ayant des relations spéciales telles que définies par les législations en vigueur.

Dans ce cadre, et conformément aux dispositions du code de la TVA, 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 n°36 et 37.

1.b. Dépendance de fait

Dans le cas où la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut 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.

Le lien de dépendance peut également être établi si les deux entreprises se trouvent de fait dans la situation décrite au paragraphe précédent. Cette situation doit être prouvée à travers des correspondances entre les deux sociétés ou des comptes rendus périodiques adressés par l'entreprise située en Tunisie à l'entreprise établie à l'étranger.

2. Existence d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une minoration de l'impôt dû

Outre l'existence de **liens de dépendance** entre les entreprises, l'administration doit également prouver que les opérations ayant donné lieu aux redressements ne relèvent pas de sa gestion normale et constituent **un transfert de bénéfices** qui a entraîné une **diminution de l'impôt dû**.

III- Cas d'application de la mesure

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 prévoit que le redressement est opéré lorsqu'il y a eu transfert de bénéfices 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 l'entreprise 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 par le redressement 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 ou l'octroi d'avantages qui ne sont pas proportionnels eu égard aux services rendus tels que les salaires, les honoraires, les commissions et les frais de transport et de publicité exagérés ou encore 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 sans intérêts ou avec des conditions souples (taux d'intérêt inférieur aux taux pratiqués dans un marché de pleine concurrence),
- l'octroi de rabais commerciaux non justifiés ou dépassant ceux accordés à d'autres entreprises.

Etant précisé qu'aucun redressement n'a lieu s'il n'a pas été démontré que le transfert de bénéfices par les moyens susvisés ou par tout autre moyen a entraîné une minoration de l'impôt sur les sociétés dû.

Exemple n° 1:

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

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

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

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) × 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.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

Signé : Mohamed Ali BEN MALEK