

Tunisie | Prix de transfert



Harmonisation de la législation
fiscale avec les standards
internationaux



Table des matières

1	Définition	2
§ 1.	Projet BEPS (L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)	2
§ 2.	Entreprises dépendantes	2
§ 3.	Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié	3
2	Principe de la pleine concurrence pour les transactions réalisées avec les entreprises dépendantes	4
3	Obligation de reporting annuel en matière de prix de transfert	5
4	Obligation de la documentation de la politique de prix de transfert à présenter en cas de vérification approfondie	6
5	Obligation de reporting annuel en matière de prix de transfert pour les groupes d'entreprises transfrontaliers	6
6	Les accords préalables relatifs à la méthode de détermination des prix des transactions entre les entreprises liées	7
7	Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert	8
§ 1.	Le principe de pleine concurrence	8
§ 2.	Analyse de comparabilité	8
§ 3.	Analyse fonctionnelle	8
§ 4.	Déterminer un prix conforme au principe de pleine concurrence	9
§ 5.	Limites et défaillances	9
§ 6.	Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée	9
8	Méthodes de détermination des prix de transfert	10
§ 1.	Méthode du prix comparable sur le marché libre	10
§ 2.	Méthode du prix de revente	10
§ 3.	Méthode du coût majoré	11
§ 4.	Méthode transactionnelle de la marge nette	11
§ 5.	Méthode transactionnelle du partage des bénéfices	12
9	Considérations particulières applicables aux services intra-groupe	12
§ 1.	Charges exclues des services intra-groupe	13
§ 2.	Concernant les modalités de répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe et les documents justificatifs	13
§ 3.	Les conséquences fiscales de l'opération de répartition des charges dans le cas de la répartition des charges au prix coûtant	14
§ 4.	Les conséquences fiscales de l'opération de répartition des charges dans le cas de facturation d'une marge bénéficiaire ou de services rendus directement par la société qui répartit les charges	14
10	Contrôle des prix de transfert : que vérifie l'administration fiscale ?	14
11	Références documentaires	15

Nouveauté en bref

1. Transposition du régime fiscal des montants payés aux personnes résidentes ou établies dans des Paradis fiscaux aux **Etats ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié** (lorsque l'impôt dû dans cet Etat ou territoire est inférieur à 50% de l'impôt dû en Tunisie au titre de la même activité).

2. Adoption du **principe de la pleine concurrence** pour les transactions réalisées avec les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises appartenant au même groupe. L'OCDE a défini 5 méthodes de détermination des prix de transfert :

- Méthode du prix comparable sur le marché libre,
- Méthode du prix de revente,
- Méthode du coût majoré,
- Méthode transactionnelle de la marge nette,
- Méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

Sanction : Les bénéfices indirectement transférés aux entreprises qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises appartenant au même groupe soit par la majoration ou la minoration des prix des transactions pratiqués, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats de ces entreprises.

3. Obligation de préparation d'une **déclaration annuelle sur les prix de transfert** par les moyens électroniques fiables, dans les mêmes délais de la déclaration annuelle de l'impôt, et ce pour les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à **20 millions de dinars**.

Sanction : Amende fiscale administrative égale à 10 000 dinars. Tout renseignement non fourni ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte donne lieu à l'application d'une amende égale à 50 dinars par renseignement, sans que cette amende excède 5 000 dinars.

4. Obligation de préparation de la **documentation de la politique de prix de transfert** (Fichier principal et fichier local) à présenter aux agents de l'administration fiscale, à la date du commencement de la **vérification approfondie**, et ce pour les sociétés qui réalisent un chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à **20 millions de dinars**.

Sanction : Amende fiscale administrative égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents non présentés ou présentés d'une manière incomplète ou inexacte avec un minimum de 50 000 dinars par exercice.

5. Obligation de préparation d'une **déclaration annuelle pays par pays (Country by Country Reporting)**, par les moyens électroniques fiables, comportant la répartition des bénéfices pays par pays du groupe d'entreprises liées, dans les douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice, et ce pour toute société mère (Groupe de sociétés) dont le chiffre d'affaires annuel consolidé hors taxes égal ou supérieur à **1 636 millions de dinars**.

Sanction : Amende fiscale administrative égale à 50 000 dinars. Tout renseignement non fourni ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte, donne lieu à l'application d'une amende égale à 100 dinars par renseignement, sans que cette amende excède 10 000 dinars.

6. Possibilité d'établir des **accords préalables avec la direction générale des impôts, relatifs à la méthode de détermination des prix des transactions**, avec des entreprises établies hors de la Tunisie, et ce pour une période allant de trois à cinq ans.

Prix de transfert Harmonisation de la législation fiscale avec les standards internationaux

1 Définition

§ 1. Projet BEPS (L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices)

Développé dans le cadre d'un projet mené par l'OCDE et le G20, les 15 actions du projet BEPS équipent les gouvernements d'instruments nationaux et internationaux pour lutter contre l'évasion fiscale en s'assurant que les profits soient taxés à l'endroit même où sont ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur. (www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/actions-beps.htm)

§ 2. Entreprises dépendantes

Des liens de dépendance ou de contrôle sont réputés exister entre des entreprises lorsque :

- a. l'une détient directement ou par **personne interposée** plus de **50%** du capital social ou des droits de vote d'une autre entreprise ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou
- b. lesdites entreprises sont soumises au contrôle de la **même entreprise** ou de la **même personne** dans les conditions prévues à l'alinéa « a ».

Personnes interposées : Sont réputées personnes interposées tant le propriétaire, les gérants et administrateurs, les directeurs et employés salariés de l'entreprise dirigeante, que le père et la mère, enfants et descendants, conjoint du propriétaire, des gérants, des administrateurs ou directeurs de ladite entreprise subordonnée. (**Note commune n° 7/2016**)



Exemple 1 : Les entreprises membres d'un groupe de sociétés familiales « ad hoc » détenu directement par le père, son conjoint et ses enfants (absence d'une société mère) sont considérées dépendantes vu qu'elles sont contrôlées directement par la même personne (le père) et par personnes interposées (la mère et ses enfants).

Exemple 2 : Supposons un groupe de sociétés « A » détenant une participation minoritaire (inférieure à 50%) dans une société « E » appartenant à un autre groupe de sociétés « B » ; seules les relations entre la société « E » et le groupe « B » sont sujet à un contrôle fiscal en matière de prix de transfert. La société « E » n'est pas dépendante du groupe « A » et ce dernier n'exerce aucun contrôle sur ladite société, et ce même en présence d'une influence notable.

Exemple 3 : En consolidation, le contrôle exclusif de fait est présumé exister, dès lors qu'une entreprise détient directement ou indirectement 40% au moins des droits de vote dans une autre entreprise, et qu'aucun autre associé n'y détienne une fraction supérieure à la sienne. Dans ce cas, la réglementation en matière de contrôle des prix de transfert n'est pas applicable si le pourcentage restant du capital est détenu par d'autres personnes indépendantes.

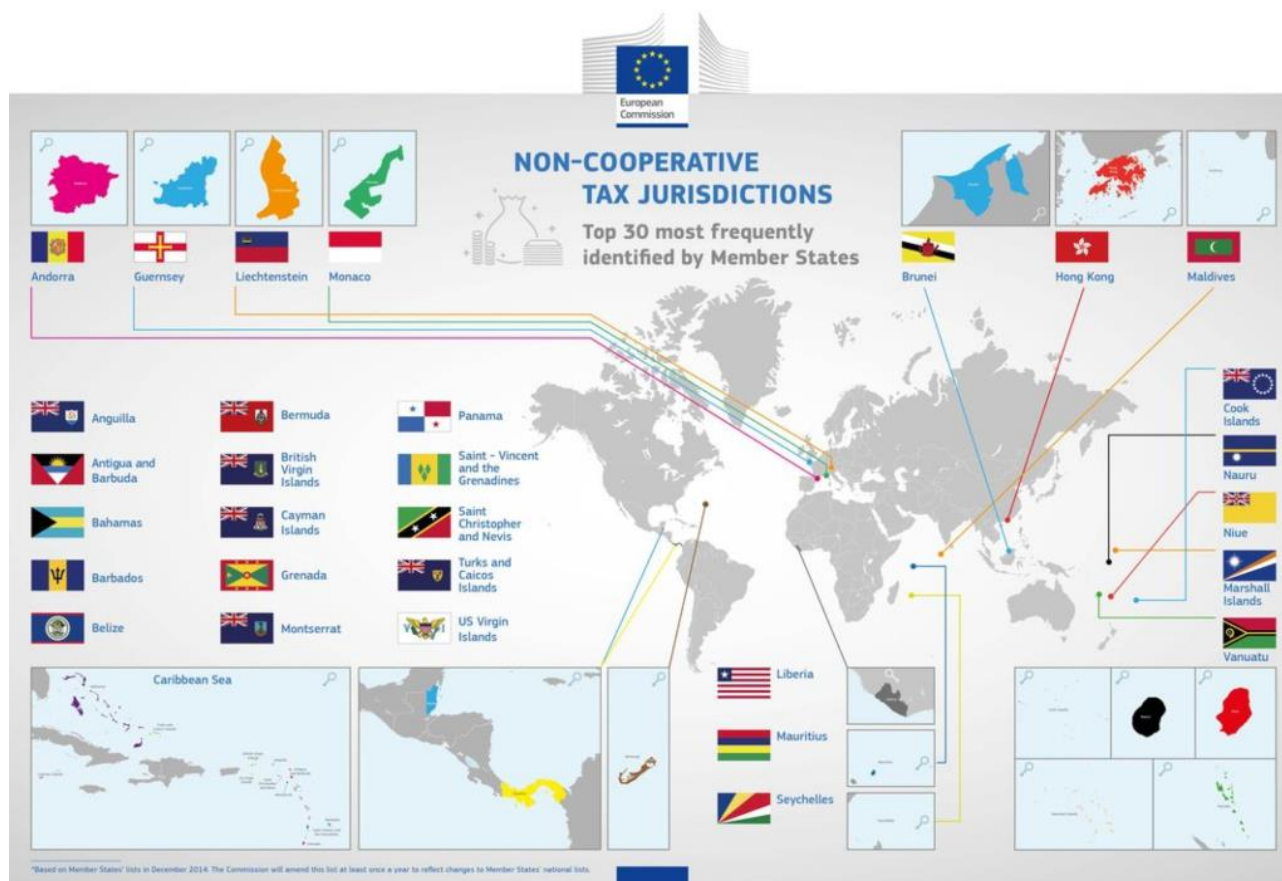
§ 3. Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié

A partir du 1^{er} janvier 2019, le régime des « Paradis fiscaux » a été subrogé pour celui des « Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié » afin de s'aligner avec les standards internationaux exigés par l'OCDE.

Des personnes sont considérées résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié, lorsque l'impôt dû dans cet Etat ou territoire est inférieur à 50% de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dû en Tunisie au titre de la même activité :

- 5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 10%,
- 12,5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 25%,
- 17,5% pour les activités soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie au taux de 35%.

Aucune précision de n'a concerné les personnes physiques établies dans lesdits Etats ou territoires exerçant à titre professionnel ; la note commune 16/2019 s'est limitée aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés.



La liste des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié est fixée par l'arrêté du ministre chargé des finances du 25 mars 2019. (Annexe 1)

Au niveau de la détermination du résultat fiscal des personnes opérant avec les entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié : Ne sont pas admis en déduction des résultats de l'exercice concerné, les montants payés en contrepartie de l'acquisition des biens et des services nécessaires à l'exploitation à des personnes résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié. Il en est de même pour les amortissements des actifs nécessaires à l'exploitation acquis auprès des personnes en question, ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée relative à ces charges et actifs.

Au niveau de la retenue à la source due sur les montants payés aux entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié : Le taux de la retenue à la source exigible sur les montants toutes taxes comprises payés aux personnes résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié est fixée à 25%.

En ce qui concerne les établissements stables tunisiens des entreprises résidentes dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié : Le taux de la retenue à la source libératoire applicable aux établissements stables tunisiens qui ne déposent pas la déclaration d'existence est fixée à 25%, et ce, pour les établissements stables tunisiens des entreprises résidentes dans des Etats ou territoires dont le régime fiscal est privilégié.

En cas de la prise en charge d'impôt sur les montants payés aux entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié : La prise en charge par les personnes opérant avec les entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié ou la non retenue à la source de l'impôt dû pour quelque motif que ce soit, entraîne l'application de ladite retenue à la source selon la formule de prise en charge soit au taux de 33,33 % au lieu de 25% majorée des pénalités de retard calculées selon la législation fiscale en vigueur, le cas échéant. La retenue à la source ayant été prise en charge n'est pas admise en déduction de l'assiette imposable des entreprises tunisiennes.

Cas particulier des Etats ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié ayant conclu avec la Tunisie une convention internationale de non double imposition : Il reste entendu que lorsqu'il s'agit de résidents dans des Etats ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie et ayant été classés Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié (liste fixé par l'arrêté du ministre chargé des finances du 25 mars 2019), le taux de la retenue à la source de 25% ne s'applique pas en cas de présentation d'une attestation de résidence fiscale.

Dans ce cas, il y a lieu d'appliquer les taux de la retenue à la source prévus par la convention concernée ou les taux susmentionnés s'ils sont plus favorables, et ce conformément au principe de la hiérarchie des normes. Par conséquent, lesdites rémunérations sont admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal de la société tunisienne conformément aux dispositions de l'article 24 de la convention de non double imposition relatif aux règles de « Non-discrimination ». **(Prise de position DGELF n° 3640 du 29 octobre 2019 / Cas du Delaware, USA)**

2 Principe de la pleine concurrence pour les transactions réalisées avec les entreprises dépendantes

Pour la détermination de l'impôt dû par les entreprises résidentes ou établies en Tunisie et qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises appartenant au même groupe, les bénéfices indirectement transférés auxdites entreprises soit par la majoration ou la minoration des prix des transactions pratiqués, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats de ces entreprises.

La condition de dépendance ou de contrôle susmentionnée n'est pas exigée lorsque le transfert de bénéfices est effectué avec des entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié.

A ce titre, l'administration fiscale redresse aussi bien (i) la société cédante ayant minoré ses prix de vente avec une entreprise dépendante par la réintégration des bénéfices transférés que (ii) la société acquéreuse ayant supporté une charge supplémentaire par la majoration des prix d'achat.

Etant précisé que les services fiscaux sont en droit de redresser les entreprises ayant transféré indirectement des bénéfices avec celles ayant avec elles des liens de dépendante, et ce même si le transfert de bénéfices n'a pas entraîné une minoration de l'impôt sur les sociétés dû pour les entreprises concernées.

Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intragroupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises. Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises associées sont également concernées.

Selon la définition de l'OCDE, les prix de transfert sont "les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées". Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et **résidentes d'États différents** : ils supposent des transactions intragroupes et le **passage d'une frontière**. Il s'agit finalement d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés

indépendantes ainsi que toute transaction intragroupe sans passage de frontière.

Le législateur tunisien a adopté la réglementation exigée par l'OCDE aussi bien pour les opérations transfrontalières que pour les opérations entre entreprises résidentes localement. Une aberration surtout si le transfert des bénéfices effectués n'engendre pas la minoration de l'assiette imposable.

Actuellement nul n'est à l'abri d'un abus éventuel de l'administration fiscale qui dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour redresser les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises appartenant au même groupe en se basant sur les comparables externes dont elle dispose. Le contribuable ne pourra pas contrearrer cette position pour absence des informations sur les sociétés retenues par l'administration fiscale sous couvert de l'obligation du respect du secret professionnel.

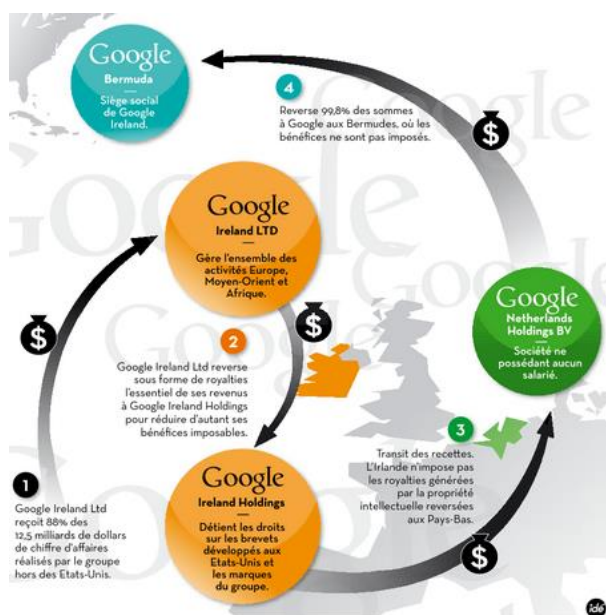
Bénéfices indirectement transférés : Les bénéfices indirectement transférés sont déterminés par comparaison avec ceux qui auraient été réalisés en l'absence de tout lien de dépendance ou de contrôle. Le transfert de bénéfices s'effectue notamment par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat 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 dans les mêmes conditions.

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.
- la prise en charge par l'entreprise dépendante 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.

Date d'application : Lesdites dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020 et ayant fait l'objet d'un avis préalable à partir du 1er janvier 2021





Google évite des milliards d'impôts en déplaçant toujours plus de profits aux Bermudes (Source : www.lemonde.fr)

La multinationale américaine utilise depuis plusieurs années un montage fiscal complexe connu sous le nom de « **double sandwich irlandais-néerlandais** ». En recourant à des sociétés-écrans sans employés domiciliées en Irlande, à Singapour, aux Bermudes et aux Pays-Bas, Google « aspire » une partie substantielle des profits qu'il réalise à travers le monde et les déverse aux Bermudes, où il n'est soumis à aucun impôt sur les bénéfices.

Le montage repose toutefois sur une faille volontairement introduite par l'Irlande dans sa législation, que Dublin a été contraint de « réparer », sous la pression de l'Union européenne et des Etats-Unis... à compter de 2020.

Cas de la France : Il est impossible de savoir combien Google aurait dû payer d'impôts en France s'il n'avait pas recouru à ce stratagème, car la multinationale ne publie pas le détail de ses résultats pays par pays. L'administration fiscale a bien tenté en 2014 de lui infliger un redressement fiscal record de 1,1 milliard d'euros, mais Google a réussi à faire annuler la sanction en justice.

Exemple 1 : On suppose une société mère et une société filiale soumises à l'IS au taux de 25%, la société mère « A » exerçant dans le domaine industriel et la société filiale « B » dans le domaine commercial et commercialise principalement 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 moyenne accordée à ses autres clients est de 10%.

Dans ce cas, les deux sociétés ayant un lien de dépendance ont adopté des règles dans le cadre de leurs relations commerciales qui diffèrent de celles adoptées avec des entreprises indépendantes ; ce transfert donne lieu au redressement de la société « A » par la réintégration du différentiel des remises sur vente excédentaires de 15% (minoration de prix).

Exemple 2 : Reprenons l'exemple précédent et supposons que la société « A » n'accorde pas de remise à sa filiale « B » en raison de ses engagements financiers importants envers les banques.

Dans ce cas, les deux sociétés ayant un lien de dépendance ont adopté des règles dans le cadre de leurs relations commerciales qui diffèrent de celles adoptées avec des entreprises indépendantes ; ce transfert donne lieu au redressement de la société « B » par la réintégration des remises sur achat non constatées de 10% (majoration de prix).

3 Obligation de reporting annuel en matière de prix de transfert

Les entreprises résidentes ou établies en Tunisie qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises et dont le chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à 20 millions de dinars, sont tenues de déposer la déclaration annuelle sur les prix de transfert par les **moyens électroniques fiables** selon un modèle établi par l'administration, dans les mêmes délais de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés.

Le modèle de la déclaration annuelle sur les prix de transfert n'a pas encore été fixé par l'administration fiscale.

Cette déclaration comporte :

- des informations sur le **groupe d'entreprises** dont notamment :
 - des informations sur l'activité y compris les changements intervenus au cours de l'exercice,
 - des informations sur la politique des prix de transfert adoptée par le groupe d'entreprises,
 - une liste des actifs détenus par le groupe d'entreprises utilisés par l'entreprise déclarante ainsi que la raison sociale de l'entreprise propriétaire de ces actifs et son Etat de résidence fiscale.
- des informations concernant l'**entreprise déclarante** dont notamment :
 - des informations sur l'activité y compris les changements intervenus au cours de l'exercice,
 - un état récapitulatif des opérations financières et commerciales réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent. Cet état comporte la nature et le montant des transactions, la raison sociale et l'Etat de résidence fiscale des entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent concernées par les transactions, les méthodes de détermination des prix de transfert appliquées et les changements intervenus au cours de l'exercice,
 - des informations sur les prêts et emprunts réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent,
 - des informations sur les opérations financières et commerciales réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent sans contrepartie ou avec une contrepartie non monétaire,
 - des informations sur les opérations réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent, qui font l'objet d'un accord préalable sur les méthodes de détermination des prix de transfert conclu entre l'entreprise concernée par l'opération et l'administration fiscale d'un autre Etat ou l'objet d'un rescrit fiscal en la matière émanant de l'autorité fiscale en question.

Sanction : Est punie d'une amende fiscale administrative égale à 10 000 dinars, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration annuelle sur les prix de transfert précitée. Tout renseignement non fourni dans ladite déclaration ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte donne lieu à l'application d'une amende égale à 50 dinars par renseignement, sans que cette amende excède 5 000 dinars.

La mise en demeure de l'entreprise concernée n'est pas exigée en cas de taxation au titre de ladite amende fiscale administrative.

Date d'application : Lesdites dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020.

4 Obligation de la documentation de la politique de prix de transfert à présenter en cas de vérification approfondie

Les entreprises, dont le chiffre d'affaires annuel brut est égal ou supérieur à 20 millions de dinars, sont tenues de présenter aux agents de l'administration fiscale, à la date du commencement de la vérification approfondie de leurs situations fiscales, les documents justifiant la politique de prix de transfert appliquée pour les transactions réalisées avec les entreprises avec lesquelles elles tiennent des liens de dépendance ou de contrôle.

Le contenu de ces documents est fixé par l'arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019. **(Annexe 2)**

Ces documents ne se substituent pas aux justificatifs afférents à chaque transaction.



Lorsque les documents requis ne sont pas présentés aux agents de l'administration fiscale, à la date du commencement de la vérification fiscale approfondie, ou leur sont présentés d'une manière incomplète, l'administration fiscale procède à la notification à l'entreprise concernée une mise en demeure de les produire ou de les compléter dans un délai de quarante (40) jours de la date de la mise en demeure, tout en précisant la nature des documents concernés.

Ne sont pas prises en compte pour le calcul de la durée de la vérification approfondie¹, le retard constaté dans la présentation de la documentation justifiant les prix de transfert après la mise en demeure prévue par l'article 38 bis du présent code sans que le retard non pris en compte excède 40 jours.

Sanction : Toute entreprise n'ayant pas présenté à l'administration fiscale les documents justifiant la politique de prix de transfert (fichier principal et fichier local) ou l'ayant présenté d'une manière incomplète ou inexacte, dans un délai de 40 jours de la date de la notification de la mise en demeure, est punie d'une amende fiscale administrative égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents non présentés ou présentés d'une manière incomplète ou inexacte avec un minimum de 50 000 dinars par exercice concerné par la vérification.

¹ La durée effective maximale de la vérification approfondie de la situation fiscale est fixée à six mois lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur et à une année dans les autres cas.

La taxation au titre de ladite amende fiscale administrative est établie lorsque le contribuable ne procède pas à la régularisation de sa situation dans un délai de 30 jours à compter de la date de sa mise en demeure.

Ici nous sommes devant une incohérence, car l'entreprise concernée dispose d'un délai de 40 jours pour communiquer politiquement le prix de transfert à présenter en cas de vérification approfondie. A notre avis, l'administration fiscale ne peut émettre une taxation d'office qu'après l'expiration du délai de 40 jours.

Date d'application : Lesdites dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020 et ayant fait l'objet d'un avis préalable à partir du 1er janvier 2021.

5 Obligation de reporting annuel en matière de prix de transfert pour les groupes d'entreprises transfrontaliers

Toute entreprise établie en Tunisie et remplissant toutes les conditions ci-après, est tenue de déposer, dans les douze (12) mois suivant la clôture de l'exercice et par les moyens électroniques fiables, une déclaration pays par pays (Country by Country Reporting), selon un modèle établi par l'administration comportant la répartition des bénéfices pays par pays du groupe d'entreprises liées auquel elle appartient et des données fiscales et comptables ainsi que des renseignements sur le lieu d'exercice de l'activité des entreprises du groupe :

- elle détient, directement ou indirectement, une participation dans une ou plusieurs entreprises qui la rend tenue d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation comptable des entreprises en vigueur ou lorsqu'elle est tenue de le faire si ses participations sont cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunisie,
- elle réalise un chiffre d'affaires annuel consolidé hors taxes égal ou supérieur à 1 636 millions de dinars au titre de l'exercice qui précède l'exercice concerné par la déclaration,²
- aucune autre entreprise ne détient, directement ou indirectement, dans l'entreprise susmentionnée une participation au sens du premier tiret du présent paragraphe.

La déclaration pays par pays susvisée doit être établie, au choix de l'entité déclarante, en français ou en anglais.

Est également tenue de déposer la déclaration sus indiquée dans le délai et selon les moyens et format susvisés, toute entreprise établie en Tunisie qui remplit les conditions ci-après :

- est détenue, directement ou indirectement, par une entreprise établie dans un État n'exigeant pas le dépôt de la déclaration pays par pays, mais qui serait tenue de déposer cette déclaration si elle est établie en Tunisie, ou
- est détenue, directement ou indirectement, par une entreprise établie dans un État ne figurant pas sur la liste précitée, mais avec lequel la Tunisie a conclu un accord d'échange de renseignements en matière fiscale, ou
- est désignée à cet effet par le groupe d'entreprises liées auquel elle appartient et en a informé l'administration fiscale.

² A l'international, le seuil du chiffre d'affaires consolidé est de 750 000 Euros.

Est également tenue de déposer la déclaration prévue par le présent article, toute entreprise établie en Tunisie détenue, directement ou indirectement, par une entreprise établie dans un état figurant sur la liste prévue par le présent article, et est tenue de déposer une déclaration pays par pays en vertu de la législation en vigueur dans cet État ou serait tenue de déposer cette déclaration si elle est établie en Tunisie, lorsqu'elle est informée par l'administration fiscale d'une défaillance systémique de l'État de résidence fiscale de l'entreprise qui la détient directement ou indirectement.



La déclaration pays par pays doit comporter, en sus, des renseignements sus indiqués et relatifs à l'identification et à la qualité de l'entité déclarante :

- la répartition, par juridiction des chiffres d'affaires, des bénéfices (perte) avant impôts, des impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs), des impôts sur les bénéfices dus (année en cours), du capital social, des bénéfices non distribués, du nombre d'employés, des actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie, et ce selon le tableau A figurant dans le modèle de la déclaration. Tous les montants doivent être exprimés avec la même unité monétaire qui peut être, au choix de l'entité déclarante, en dinars tunisien ou en toute autre devise convertible,
- la liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales réparties par juridiction fiscale ainsi que les principales activités exercées par chaque entité, et ce selon le tableau B figurant dans le modèle de la déclaration,
- tous autres renseignements complémentaires jugés nécessaires pour faciliter la compréhension et l'utilisation des renseignements obligatoires fournis dans la déclaration, et ce selon le tableau C figurant dans le modèle de la déclaration,
- la certification de l'exactitude et la sincérité des mentions portées à la déclaration.

Le contenu de cette déclaration est fixé par l'arrêté du ministre chargé des finances du 16 octobre 2019. **(Annexe 3)**

La déclaration pays par pays, sous réserve de réciprocité, d'échange automatique avec les États ayant conclu avec la Tunisie un accord à cet effet.

La liste des États ayant conclu un accord avec la Tunisie autorisant l'échange automatique de la déclaration pays par pays, prévue par le présent article, est fixée par arrêté du ministre chargé des finances. **(non publié)**

Sanction : Est punie d'une amende fiscale administrative égale à 50 000 dinars, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration pays par pays. Tout renseignement non fourni dans ladite déclaration ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte, donne lieu à l'application d'une amende égale à 100 dinars par renseignement, sans que cette amende excède 10 000 dinars.

La mise en demeure de l'entreprise concernée n'est pas exigée en cas de taxation au titre de ladite amende fiscale administrative.

Date d'application : Lesdites dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020.

6 Les accords préalables relatifs à la méthode de détermination des prix des transactions entre les entreprises liées

Les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle avec des entreprises établies hors de la Tunisie peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode de détermination des prix des transactions futures avec les entreprises établies hors de la Tunisie, avec lesquelles elle tient des liens de dépendance ou de contrôle, et ce pour une période allant de trois à cinq ans. Il ne peut être mis fin à l'accord conclu avant l'expiration de la durée contractuelle fixée par l'accord.

Cependant, l'accord devient caduc de la date de son entrée en application s'il est établi que :

- l'entreprise concernée a présenté des faits erronés ou a dissimulé des renseignements,
- elle n'a pas honoré les obligations prévues par l'accord ou a commis des manœuvres frauduleuses.

Les modalités de conclusion dudit accord et ses effets sont fixés par l'arrêté du ministre chargé des finances du 6 août 2019.

Procédure : La demande de conclusion d'un accord préalable sur les prix de transfert doit être déposée par écrit par les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle avec des entreprises établies hors de la Tunisie auprès de la Direction Générale des Impôts, et ce, six (6) mois au moins avant le début de la première année concernée par la demande.

La demande doit être motivée et appuyée des documents nécessaires. La demande doit indiquer avec précision la durée de l'accord préalable et la méthode proposée de détermination des prix de transfert. Les justifications et documents fournis pour appuyer la méthode proposée de détermination des prix de transfert doivent respecter le principe de pleine concurrence.

L'entreprise concernée par la demande peut organiser des réunions préparatoires avec les services fiscaux avant le dépôt de la demande, et ce, dans le but d'étudier la façon de rédiger la demande et d'arrêter le contenu de cette demande et les documents justificatifs nécessaires.

Les informations et documents produits à l'appui de la demande doivent comporter notamment :

- des informations sur l'organisation du groupe auquel appartient l'entreprise concernée par la demande, les liens juridiques, commerciaux, économiques et financiers entre les entreprises appartenant à ce groupe,
- des informations et documents sur les activités et les fonctions de chaque entreprise du groupe,
- un document récapitulatif des transactions financières et commerciales importantes réalisées avec les entreprises avec lesquelles l'entreprise concernée par la demande a des liens de dépendance ou de contrôle, ainsi que les méthodes de détermination des prix de transfert relatives à ces transactions, et ce, pour une période qui ne peut pas être inférieure aux 24 mois qui précèdent la date du dépôt de la demande, à moins qu'il s'agisse d'entreprise nouvellement créée.

- des informations et des documents sur les transactions réalisées avec les entreprises avec lesquelles l'entreprise concernée par la demande a des liens de dépendance ou de contrôle qui ont fait l'objet d'accords préalables sur les méthodes de fixation des prix de transfert conclus avec les autorités fiscales d'autres pays, ou d'échanges émanant desdites autorités.

L'accord préalable peut porter sur toutes les transactions de l'entreprise, ou bien sur une partie seulement de ses activités ou fonctions, ou encore sur un seul produit ou une seule transaction.

L'accord préalable conclu avec les services fiscaux sur les méthodes de fixation des prix de transfert doit comporter notamment :

- une liste détaillée des transactions objet de l'accord ;
- un état détaillé sur la méthode de détermination des prix de transfert ;
- les hypothèses convenues pour modifier ou résilier l'accord ;
- la période de l'accord, les années concernées par cet accord et la date de son entrée en vigueur,
- le mécanisme de suivi périodique de l'accord, ainsi que les informations et précisions devant être incluses dans le rapport annuel.

Toute entreprise ayant conclu un accord préalable sur les méthodes de fixation des prix de transfert doit communiquer aux autorités fiscales compétentes un rapport annuel sur l'ensemble des transactions réalisées au cours de l'année précédente et sur les informations relatives aux changements ou modifications survenus qui sont susceptibles de modifier les hypothèses convenues pour la fixation des prix de transfert. La communication de ce rapport doit intervenir au cours du premier semestre de l'année qui suit chaque année concernée par l'accord.

Date d'application : Lesdites dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020.

7 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert

§ 1. Le principe de pleine concurrence

Exposé du principe de pleine concurrence : Lorsque les deux entreprises associés sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence. (**Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE**)

Conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence : L'entreprise doit, dans un premier temps, analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (**l'analyse fonctionnelle**), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit ensuite déterminer la méthode et le prix des transactions intragroupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au **prix de pleine concurrence**.

§ 2. Analyse de comparabilité

L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions d'une

transaction entre entreprises associées et celles d'une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative sur l'élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple, le prix ou la marge), ou que des correctifs (ou « **ajustements de comparabilité** ») raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences.

Une transaction comparable sur le marché libre est une transaction entre deux parties indépendantes qui est comparable à la transaction contrôlée examinée. Il peut s'agir d'une transaction comparable entre une partie à la transaction contrôlée et une partie indépendante (**comparable interne**) ou entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction contrôlée (**comparable externe**).

A l'échelle internationale, il existe diverses sources d'informations (bases de données commerciales) pouvant servir à identifier des comparables externes potentiels.

§ 3. Analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les **fonctions exercées**, les **risques encourus** et les **actifs corporels et incorporels utilisés**.

Le recensement des fonctions exercées : Les transactions intragroupes peuvent être de différentes natures :

- Conception ;
- Recherche et développement ;
- Fabrication ou production ;
- Assemblage ;
- Prestations de services ;
- Achats ou ventes de biens corporels ;
- Distribution ;
- Sous-traitance ;
- Prestations financières ;
- Cession, concession ou mise à disposition d'actifs incorporels (exemple : brevet, marque, procédé de fabrication...).

Le recensement des risques encourus : L'entreprise peut, par exemple, être exposée aux risques suivants :

- Risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus...)
- Gestion des stocks ;
- Service après-vente ;
- Risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- Risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration).

Le recensement des actifs (corporels et incorporels) et les moyens utilisés : L'entreprise doit recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation qu'elle utilise pour réaliser les fonctions qui lui sont confiées en tenant compte :

- du type d'actif (usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque...)

- des caractéristiques de ces actifs (importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation...);
- des autres moyens mis en œuvre (personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance...).

L'entreprise doit également tenir compte des éléments suivants (facteurs externes) pour fixer sa rémunération :

- **Situations économiques** : les caractéristiques des marchés où sont réalisées les transactions (localisation géographique, situation de la concurrence, niveau de vie de la clientèle, existence de biens et de services de substitution...), et
- **Stratégies des entreprises** : la stratégie développée au sein du groupe (innovation, pénétration de nouveaux marchés, accroissement de la part de marché...).

Situations économiques : Les prix de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien ou service ; par conséquent, pour pouvoir faire des comparaisons, il faut que les marchés sur lesquels opèrent les entreprises associées et les entreprises indépendantes ne présentent pas de différences ayant un effet sensible sur les prix ou que des correctifs appropriés puissent être apportés.

Stratégies des entreprises : Il faut également prendre en compte les stratégies des entreprises dans la détermination de la comparabilité en vue de la fixation des prix de transfert. Par exemple, la conquête d'un nouveau marché ou le lancement d'un nouveau produit peuvent justifier des dépenses supplémentaires sur une période limitée (dépenses publicitaires, frais de mise en place d'un réseau de distribution...) ou une diminution du chiffre d'affaires et des marges (remise promotionnelle...).

Elles doivent être supportées par l'entreprise qui tirera l'essentiel du profit de cette stratégie. S'il apporte la plus forte valeur ajoutée, le producteur bénéficiera du plus important retour de profit, obtenu en calculant la marge consolidée du groupe, toutes transactions confondues, sur le même produit. Dans ce cas, il supportera les risques liés au lancement du produit. En revanche, si les coûts et/ou les risques sont supportés par le distributeur, ce dernier devra percevoir une rémunération appropriée.

Les entreprises ayant plusieurs activités : A l'aide de la comptabilité analytique, l'entreprise qui exerce plusieurs activités, doit isoler pour chacune d'elles, les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. L'objectif est de distinguer par activité la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat dégagé.

Exemple 1 (Cas de deux entreprises d'un même groupe produisent et vendent de l'électroménager : En considérant que le groupe commercialise ses produits sous la marque " Lave Plus ", la rémunération du distributeur ne sera pas la même selon qu'il est propriétaire ou non de la marque. Si ce n'est pas le cas, il devra verser une redevance au propriétaire, ce qui augmentera ses charges et diminuera corrélativement son résultat.

Si le propriétaire de la marque est le constructeur, le paiement de la redevance peut s'opérer aussi par l'augmentation du prix de vente au distributeur.

Exemple 2 (Cas d'une entreprise tunisienne d'assemblage d'imprimantes achète des pièces détachées aux entreprises de production du groupe et revend à des entreprises sœurs les imprimantes montées : Si l'entreprise française se limite à un simple rôle de façonnier, sa rémunération tiendra compte des seules charges directes et indirectes liées à la prestation. En

revanche, si elle supporte les risques liés à la manipulation et à la propriété des pièces, leur prix de revient doit être pris en compte pour le calcul de la rémunération.

Exemple 3 (Cas d'un producteur étranger qui a confié la distribution exclusive de sa production à sa filiale tunisienne décide de conquérir un nouveau marché en visant un autre type de clientèle ; par exemple, la vente à des particuliers) : L'entreprise tunisienne ne doit pas supporter seule cette stratégie de développement, financièrement très coûteuse, au motif qu'elle lui permet de renforcer son réseau de commercialisation. En effet, il s'agit d'une décision du producteur qui souhaite augmenter ses bénéfices en visant une clientèle plus large.

§ 4. Déterminer un prix conforme au principe de pleine concurrence

Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité. Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au **prix de pleine concurrence**. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes (les comparables).

L'entreprise doit enfin être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration en cas de contrôle (analyse fonctionnelle, choix de la méthode, tarification, justification de la normalité de la rémunération par l'analyse de comparabilité).

§ 5. Limites et défaillances

Dans certains cas le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre, par exemple pour des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, traitant des biens incorporels uniques et/ou fournissant des services spécialisés. Il existe des solutions pour traiter ces cas difficiles, notamment l'application de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

Le principe de pleine concurrence présente des défaillances dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises.

§ 6. Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée

On distingue entre les « **méthodes traditionnelles fondées sur les transactions** » et les « **méthodes transactionnelles de bénéfices** » qui peuvent être utilisées pour déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence.

- Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont : (i) la **méthode du prix comparable sur le marché libre**, (ii) la **méthode du prix de revente** et (iii) la **méthode du coût majoré**.
- Les méthodes transactionnelles de bénéfices sont : (i) la **méthode transactionnelle de la marge nette** et (ii) la **méthode transactionnelle de partage des bénéfices**.

Méthode	Description	Utilisation concrète
Méthode du prix comparable sur le marché libre	Le prix de transfert est fixé au prix de marché d'un bien (ou service) comparable au bien échangé entre deux entreprises dépendantes. S'il existe des différences mineures entre les biens échangés intragroupe et les biens échangés sur le marché, un ajustement de prix doit être effectué.	Rare – sauf pour certains types de flux (matières premières ou services financiers) Des comparables pertinents peuvent rarement être identifiés
Méthode du prix de revente	Le prix de transfert est fixé à l'aide du prix de vente final au client duquel on retranche une marge correspondant à ce qu'une entreprise comparable aurait réalisé, compte de la répartition des obligations et risques entre les parties..	Ces méthodes ne sont pratiquement jamais utilisées en raison de la difficulté de trouver des taux de profit de référence
Méthode du coût majoré	Le prix de transfert est fixé à l'aide du coût complet de production d'un bien auquel on rajoute une marge correspondant à celle qu'une entreprise indépendante comparable réaliserait pour la même transaction.	
Méthode transactionnelle de la marge nette	Cette méthode ne vise pas à calculer un prix de transfert, mais à fixer directement un niveau de profit pour l'entreprise dépendante. Le profit est calculé par comparaison au profit net réalisé par des entreprises comparables indépendantes	Méthode la plus couramment utilisée
Méthode transactionnelle de partage des bénéfices	Le profit total généré par l'activité est partagé entre les différentes entreprises dépendantes concernées au prorata de la valeur de leur contribution respective.	Peu utilisé en raison de la complexité de la mise en œuvre.

Les méthodes traditionnelles fondées sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence (prix comparable sur le marché libre, prix de revente et prix de revient majoré) sont les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées sont de pleine concurrence.

Néanmoins, lorsque les données ne sont pas disponibles ou d'une qualité insuffisante, des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être appliquées. Elles consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

Il existe des situations dans lesquelles les méthodes transactionnelles de bénéfices s'avèrent plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions. Par exemple, dans les cas où chacune des parties apporte des contributions uniques et de valeur à la transaction contrôlée, ou lorsque les parties participent à des opérations très intégrées, une méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être plus appropriée qu'une méthode unilatérale.

Autre exemple : lorsqu'on ne dispose pas d'informations publiques fiables sur les marges brutes de tiers, il peut être difficile d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions à moins de disposer de comparables internes, et une méthode transactionnelle de bénéfices peut alors s'avérer la plus appropriée compte tenu des informations qui sont disponibles.

Il n'y a pas de raison, d'imposer une charge fiscale additionnelle à des entreprises qui sont moins performantes que la moyenne ou, au contraire, de sous-imposer les entreprises qui sont plus performantes que la moyenne, lorsque les raisons de leur succès ou de leur insuccès sont imputables à des facteurs commerciaux.

Par ailleurs, les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence. Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce.

Lorsque d'autres méthodes sont utilisées, leur sélection devrait être étayée par une explication des raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que de la raison pour laquelle on a considéré qu'une autre méthode donnait une meilleure solution.

8 Méthodes de détermination des prix de transfert

§ 1. Méthode du prix comparable sur le marché libre

La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. La fiabilité relative de la méthode du prix comparable sur le marché libre est fonction du degré d'exactitude des correctifs qui peuvent être apportés aux fins de comparabilité.

Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.

Exemple : Supposons qu'une entreprise vende 1 000 tonnes d'un produit pour 800 dinars la tonne à une entreprise associée dans son groupe multinational et qu'il vende parallèlement 500 tonnes du même produit pour 1000 dinars la tonne à une entreprise indépendante. Dans un tel cas, il convient de savoir si les différences de volumes doivent se traduire par une correction du prix de transfert. Il convient de déterminer le marché pertinent en analysant des transactions sur des produits analogues afin de déterminer les rabais normalement appliqués en fonction du volume. Les différences en termes de transport et d'assurance ont généralement un effet déterminé et raisonnablement quantifiable sur le prix. En conséquence, pour déterminer le prix de vente sur le marché libre, il convient de corriger le prix par la différence des conditions de livraison.

§ 2. Méthode du prix de revente

Avec la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix une marge brute appropriée représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (**en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus**), réaliserait un bénéfice convenable.

Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (ex. droits de douane), comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que cette méthode est la plus efficace.

La méthode consiste donc à :

- retenir le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ;
- déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;
- soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué pour la vente du produit au distributeur.

Il est à prévoir que le montant de la marge sur le prix de revente va dépendre des fonctions exercées par le revendeur (la responsabilité de la publicité, de la commercialisation, de la distribution et de la garantie des marchandises, du financement des stocks ...)

Lorsque le revendeur n'accroît pas sensiblement la valeur du produit, il est le plus facile de déterminer la marge appropriée sur le prix de revente. En revanche, la méthode du prix de revente risque d'être plus difficile à utiliser pour parvenir à un prix de pleine concurrence lorsqu'avant la revente, les produits font l'objet d'une nouvelle transformation ou sont incorporés dans un produit plus complexe de sorte qu'ils perdent leur identité ou que celle-ci se trouve modifiée (par exemple, lorsque les différents composants sont assemblés pour donner des produits finis ou semi-finis).

Exemple : L'entreprise « P » est un producteur d'imprimante et l'entreprise « D » est un distributeur du groupe. Le prix de vente aux consommateurs est de 200 dinars qui un prix de marché ou de pleine concurrence.

L'entreprise « P » doit ensuite déterminer la marge à attribuer au distributeur « D ». Pour cela, elle peut utiliser des comparables internes (marge réalisée par des distributeurs indépendants lorsque l'entreprise ou une autre entreprise du groupe lui vend les mêmes produits ou des produits comparables) ou externes (marge réalisée pour les mêmes produits ou des produits comparables par des distributeurs indépendants). Dans l'hypothèse où la marge du distributeur par produit est de 30 dinars, le prix de pleine concurrence entre le producteur et le distributeur est de 170 dinars.

§ 3. Méthode du coût majoré

Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens (ou services) transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées.

Cette méthode convient sans doute le mieux lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services.

La méthode du coût majoré nécessite donc de déterminer les coûts de production directs et indirects et les autres charges d'exploitation.

Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

La méthode du coût majoré comporte certaines difficultés d'application, notamment pour la détermination des coûts.

Si les normes et termes comptables peuvent varier, d'une manière générale on peut considérer les coûts et dépenses d'une entreprise comme divisibles en trois grandes catégories :

- La première est celle des **coûts directs** de production d'un bien ou service, tels que le coût des matières premières.
- En second lieu, il existe des **coûts de production indirects**, qui bien qu'étroitement liés au processus de production, peuvent être communs à plusieurs biens ou services (par exemple, les coûts d'une unité de réparation d'équipements utilisés pour produire différents biens).
- Enfin, il existe des **dépenses d'exploitation** de l'entreprise dans son ensemble, telles que les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives.

Dans certains cas, il peut être nécessaire de prendre en compte certaines dépenses d'exploitation afin de parvenir à une meilleure cohérence des données et de faciliter les comparaisons ; dans ces circonstances, la méthode du coût majoré s'oriente vers l'analyse d'une marge nette plutôt que d'une marge brute. Dans la mesure où l'analyse prend en compte les dépenses d'exploitation, sa fiabilité risque d'en être affectée défavorablement.

Il faut reconnaître qu'en raison des différences dans les pratiques suivies par les pays, il est difficile d'effectuer des distinctions précises entre les trois catégories énoncées ci-dessus.

Exemple : Une entreprise a déterminé que le coût de production d'une bicyclette est égal à 150 dinars. Elle doit ensuite définir la marge à appliquer pour rémunérer son activité et fixer ainsi le prix de vente de la bicyclette au distributeur. Cette marge brute sur coûts de production doit lui permettre de couvrir les autres charges d'exploitation et de réaliser un bénéfice convenable compte tenu de ses conditions d'exploitation.

Pour cela, elle peut utiliser des comparables internes (l'entreprise ou une autre entreprise du groupe fabrique les mêmes produits ou des produits comparables qu'elle vend à des distributeurs indépendants ou à des donneurs d'ordre indépendants), des comparables externes (un fabricant indépendant réalise une transaction identique avec une autre entreprise indépendante). Dans l'hypothèse où, d'après les comparables, la marge du producteur est de 10 %, le prix de pleine concurrence entre le producteur et le distributeur est de 165 dinars (150 dinars x 110%).

§ 4. Méthode transactionnelle de la marge nette

La **méthode transactionnelle de la marge nette** consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple, des ratios de bénéfice d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de rendement des actifs, ou d'autres indicateurs de bénéfice net), le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée.

Cela signifie en particulier que l'indicateur du bénéfice net obtenu devrait théoriquement être déterminé par référence à l'indicateur du bénéfice net que le même contribuable réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre (comparables internes). Lorsque ce n'est pas possible, la marge nette qui aurait été obtenue au titre de transactions comparables par une entreprise indépendante (comparables externes) peut donner des indications.

Une **méthode transactionnelle de la marge nette** ne sera vraisemblablement pas fiable si les deux parties à une transaction effectuent des contributions uniques de valeur. Dans ce cas, une **méthode transactionnelle du partage des bénéfices** sera généralement mieux adaptée.

Toutefois, une méthode unilatérale (méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou méthode transactionnelle de la marge nette) peut être appliquée dans les cas où l'une des parties effectue la totalité des contributions uniques impliquées dans la transaction contrôlée, tandis que l'autre partie n'apporte aucune contribution unique.

L'une des forces de la **méthode transactionnelle de la marge nette** est que les indicateurs du bénéfice net sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que ne l'est le prix, tel qu'il est utilisé dans la méthode du prix comparable sur le marché libre.

Un autre atout pratique est qu'il est nécessaire d'examiner un indicateur financier pour l'une des entreprises associées seulement. De même, on n'aura pas, bien souvent, à uniformiser les normes comptables de tous les participants aux activités industrielles et commerciales en cause ni à répartir les coûts entre tous les participants comme c'est le cas avec la méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

Les indicateurs de bénéfice net peuvent subir l'influence de certains facteurs qui sont sans effet sur les marges brutes et sur les prix, parce que les dépenses d'exploitation peuvent varier d'une entreprise à l'autre: la menace de l'arrivée de nouveaux concurrents, la position concurrentielle, l'efficacité de la gestion et des stratégies individuelles, la menace du développement de produits de substitution, des variations dans la structure des coûts (telle que reflétée, par exemple, dans l'ancienneté des usines et équipements), des différences quant au coût des capitaux (autofinancement ou emprunt, par exemple) et le degré d'expérience industrielle ou commerciale (selon que l'activité est en phase de démarrage ou mature).

Le dénominateur devrait être axé sur les indicateurs pertinents de la valeur des fonctions de la partie testée dans la transaction examinée, compte tenu de ses actifs et de ses risques. En général, les ventes ou les charges d'exploitation de distribution peuvent être une base appropriée pour les activités de distribution ; les coûts complets ou les charges d'exploitation peuvent être une base appropriée pour les activités de services ou de fabrication ; les actifs opérationnels peuvent être une base appropriée pour des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités manufacturières ou certains services d'infrastructure. D'autres bases peuvent être appropriées en fonction des circonstances du cas d'espèce.

Exemple : P est producteur de chemises et D est un distributeur du groupe. Le prix de vente au consommateur est de 20 dinars. Si une entreprise de distribution comparable réalise une marge d'exploitation de 10% (bénéfice d'exploitation/chiffre d'affaires), le prix de pleine concurrence être déterminé comme suit :

- Marge d'exploitation du distributeur issue de l'analyse de comparabilité : $20 \times 10\% = 2$ dinars.
- L'attribution au distributeur d'une marge d'exploitation de 2 dinars suppose que le total de ses charges d'exploitation soit de : $20 - 2 = 18$ dinars. Si le total des charges d'exploitation (hors prix d'achat des chemises) est de 8 dinars, le prix de transfert devra être de : $18 - 8 = 10$ dinars.

§ 5. Méthode transactionnelle du partage des bénéfices

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont tellement communs et

imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une valorisation pour chaque opération (ex : construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit, vendu ensuite à un client indépendant). Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles décrites ci-avant.

La **méthode transactionnelle du partage des bénéfices** consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices (ou pertes) provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ces bénéfices combinés sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé et reflété dans un accord réalisé en pleine concurrence. Le principal atout de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices est d'offrir un moyen de traiter les opérations très intégrées pour lesquelles une méthode unilatérale ne serait pas appropriée.

Cette méthode peut aussi s'avérer la méthode la plus fiable lorsque les deux parties à la transaction apportent des contributions uniques et de grande valeur (des biens incorporels uniques par exemple), parce que des parties indépendantes pourraient alors souhaiter partager les bénéfices de la transaction proportionnellement à leurs contributions respectives, et une méthode bilatérale pourrait être plus appropriée dans ces circonstances qu'une méthode unilatérale. En revanche, cette méthode ne serait généralement pas utilisée lorsqu'une partie à la transaction accomplit uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique de valeur (par exemple s'il s'agit d'un sous-traitant de fabrication).

Une faiblesse de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices tient à ses difficultés d'application. Il peut être difficile de déterminer les produits et les charges combinés de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudrait pour cela établir les comptes sur une base commune et effectuer des ajustements liés aux différences de normes comptables et de devise. De plus, lorsqu'on applique la méthode transactionnelle du partage des bénéfices au bénéfice d'exploitation, il peut être difficile d'identifier les dépenses d'exploitation se rattachant aux transactions analysées et de ventiler les coûts entre ces transactions et les autres activités des entreprises associées.

Exemple : P est producteur de téléphones (coût de production 10 dinars) et D est un distributeur (coût de distribution 30 dinars). Le prix de vente au consommateur est de 100 dinars.

1ère étape : Détermination du résultat consolidé pour le groupe qui est lié à la production et à la vente de la chaussure. Le bénéfice consolidé pour le groupe pour la fabrication et la vente de la chaussure est de 60 dinars ($100 - 10 - 30$).

2ème étape : Répartition du résultat consolidé entre les deux entreprises de production et de distribution liées, selon une clé de répartition appropriée prenant en compte, par exemple, les charges d'exploitation (Part du producteur 25% et part du distributeur 75%).

9 Considérations particulières applicables aux services intra-groupe

Presque tous les groupes multinationaux doivent prendre des dispositions pour fournir à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial. On peut mentionner à cet égard les services de gestion, de coordination et de contrôle au niveau de l'ensemble du groupe.

Deux problèmes se posent dans l'analyse de la fixation des prix de transfert des services intra-groupe. Le premier est de savoir s'il y a eu effectivement prestation de services intra-groupe. Le deuxième a trait à la conformité du prix des services au principe de pleine concurrence.

Cas 1 : la mise à disposition d'un actif incorporel (ex : un savoir-faire) est généralement rémunérée soit par une redevance fixée en pourcentage du chiffre d'affaires, soit par un accord de répartition de coûts ;

Cas 2 : les services d'assistance technique ou administrative, fournis sans qu'il y ait transmission ou mise à disposition d'un savoir-faire, peuvent être facturés lorsqu'ils ont affectables à telle ou telle entreprise du groupe sur la base d'un coût de revient majoré, et lorsqu'ils sont communs à plusieurs entreprises du groupe en appliquant une clé de répartition pertinente (ex. en fonction du chiffre d'affaires). La méthode retenue doit être représentative de la valeur des services rendus, ce qui exclut toute méthode de répartition forfaitaire.



§ 1. Charges exclues des services intra-groupe

En général, les activités exercées par un membre d'un groupe, lorsqu'elles font simplement double emploi avec une activité de service qu'un autre membre du groupe exerce pour son propre compte ou qui est exercée pour le compte de cet autre membre du groupe par un tiers, ne sont pas des services intra-groupe. Le cas où les services ne font double emploi que temporairement, par exemple lorsqu'un groupe multinational se réorganise pour centraliser ses fonctions de direction, peut faire une exception. Une autre exception serait le cas où le double emploi est destiné à réduire le risque de mauvaise décision (par exemple, en obtenant un deuxième avis juridique sur la question).

Exemple de charges exclues (activités d'actionnaire) :

- Les coûts se rattachant à la structure juridique de la société mère elle-même, tels que l'organisation des assemblées d'actionnaires de la société mère, l'émission d'actions de cette société et les frais de fonctionnement du conseil de surveillance ;
- Les coûts relatifs aux obligations de la société mère en matière de présentation des comptes et des rapports d'activité, y compris en ce qui concerne la consolidation au niveau du groupe ;
- Les frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires à la société mère pour l'acquisition de ses participations.

De même, il ne faut pas considérer qu'une entreprise associée bénéficie d'un service intra-groupe lorsqu'elle obtient des avantages accessoires qui sont uniquement imputables au fait

qu'elle fait partie d'une entité plus vaste et non à l'exercice d'une activité spécifique. Par exemple, il n'y a pas de prestation de service lorsqu'une entreprise associée dispose, du seul fait de son affiliation, d'une meilleure cote de crédit, mais en général on considère qu'il y a prestation de service lorsque cette meilleure notation est due à une garantie d'un autre membre du groupe ou lorsque l'entreprise bénéficie de la notoriété du groupe en liaison avec des campagnes générales de commercialisation et de relations publiques.

Il peut y avoir des raisons pratiques pour lesquelles une administration fiscale pourrait être exceptionnellement disposée, dans le cadre de ses **pouvoirs discrétionnaires**, à renoncer à évaluer et à imposer un prix de pleine concurrence pour la prestation de services, au lieu d'autoriser un contribuable dans les situations appropriées à simplement répartir les coûts de prestation de ces services. Par exemple, une analyse coûts-avantages pourrait montrer que les recettes fiscales additionnelles susceptibles d'être obtenues ne justifient pas les dépenses et les charges administratives qu'occasionnerait la détermination de ce que pourrait être dans certains cas un prix de pleine concurrence approprié. Dans de tels cas, la facturation de tous les coûts pertinents et non d'un prix de pleine concurrence pourrait donner un résultat satisfaisant pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales.

§ 2. Concernant les modalités de répartition des charges communes entre les sociétés d'un même groupe et les documents justificatifs.

Les charges supportées par la société mère ou l'une des sociétés du groupe aux lieu et place des autres sociétés membres sont 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. 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 clé de répartition adoptée et le cas échéant, les montants facturés au titre des services rendus à la société qui a supporté toutes les charges. **La répartition des charges communes ne peut pas avoir lieu sur la base d'un taux fixe du chiffre d'affaires de chaque société déterminé à l'avance dans le cadre d'une convention.**

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 sus-visées. La note doit être accompagnée d'une copie de la facture émise par le fournisseur à la société qui a supporté toutes les charges. Etant précise que ce principe n'est applicable que dans le cas de répartition des charges à l'identique soit sans aucune marge bénéficiaire.

§ 3. Les conséquences fiscales de l'opération de répartition des charges dans le cas de la répartition des charges au prix coûtant

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 ».

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. Etant 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.

Au niveau des sociétés bénéficiaires des services : Conformément à la législation fiscale en vigueur, le résultat net est déterminé après déduction de toutes les charges nécessitées par l'exploitation et dont la déduction n'est pas interdite par un texte de loi.

Sur la base de ce qui précède, 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.

Exemple : 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 1 900 dinars (taux TVA 19%).

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 « charges à transférer » 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 » appartenant au 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 » : $4\ 000\ \text{dinars} \times 19\% = 760$ dinars
- Pour la société « B » : $3\ 500\ \text{dinars} \times 19\% = 665$ dinars
- Pour la société « C » : $2\ 500\ \text{dinars} \times 19\% = 475$ dinars

§ 4. Les conséquences fiscales de l'opération de répartition des charges dans le cas de facturation d'une marge bénéficiaire ou de services rendus directement par la société qui répartit 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 la prestataire effective de service**, il ne s'agit pas de répartition de charges, mais de

facturation de services rendus. A cet effet, toutes les obligations fiscales en matière de facturation, de retenue à la source et de TVA doivent être respectées.

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. La retenue à la source demeure exigible.

Exemple 1 (frais de gestion facturés par la société mère) : Dans une prise de position (2411) du 16 août 2016, la DGELF a précisé que les frais de gestion (management fees) facturés par la société mère à ses filiales sont soumis à la TVA au taux de 19%.

Exemple 2 (mise à disposition de personnel entre sociétés d'un même groupement) : Dans une prise de position (625) du 8 mai 2014, la DGELF a précisé que les montants facturés par une société en contrepartie de la mise à disposition de personnel pour la réalisation de services au profit d'autres sociétés de son groupe d'appartenance sont soumis à la TVA au taux de 19%.

Exemple 3 (Facturation de charges communes par la société mère sise à l'étranger) : Dans une prise de position (419) du 17 février 2017, la DGELF a précisé qu'une entreprise tunisienne filiale d'une société mère résidente à l'étranger ne peut déduire aucun pourcentage des dépenses et charges d'administration générale du groupe qui sont engagées par la société mère, sauf s'il s'agit de dépenses payées en contrepartie de services rendus au profit de la filiale tunisienne et que ces services sont nécessaires à l'exploitation, qu'ils ne soient pas exagérés et sont appuyés par les justificatifs nécessaires.

Exemple 4 (montants revenant à un directeur général résident au Maroc et responsable des sociétés sises en Tunisie, en Algérie et au Maroc, qui sont membres d'un groupement sis à l'étranger, au titre de la partie des charges communes refacturées par la société marocaine) : Dans une prise de position (485) du 12 mars 2015, la DGELF a précisé qu'en application de l'article 16 de la convention de non double imposition conclue entre les pays de l'UMA, les salaires ainsi que les avantages en nature (loyers et frais de communication) revenant au directeur général résident au Maroc en contrepartie de son travail en Tunisie sont soumis à l'IR en Tunisie et à la retenue à la source à ce titre. Dans ce cas, la société tunisienne peut délivrer à la société marocaine une attestation de retenue à la source au nom du directeur général visée par le service de contrôle des impôts compétent. Les sommes correspondant au remboursement de la quote-part du salaire du directeur général ne sont pas soumises à la TVA.

10 Contrôle des prix de transfert : que vérifie l'administration fiscale ?

Les prix de transfert constituent un sujet important lors d'une vérification de comptabilité. L'administration doit, en effet, s'assurer que le résultat déclaré par l'entreprise contrôlée correspond aux activités déployées.

Concrètement, le service de contrôle examinera la conformité des prix de transfert pratiqués par l'entreprise, aussi bien pour les achats et les ventes que pour toute autre opération, au regard du principe de pleine concurrence.

Les risques de rectifications en matière de prix de transfert sont d'autant plus élevés que ces prix apparaissent comme étant établis de manière arbitraire, sans avoir eu recours à une méthode définie et appliquée de manière cohérente et qui puisse être justifiée.

En cas de vérification fiscale approfondie, l'entreprise doit être en mesure de justifier la politique de prix de transfert, la pertinence de la méthode de rémunération choisie et surtout la normalité de la rémunération pratiquée en se fondant à la fois sur une analyse fonctionnelle pertinente et sur un examen de comparabilité.

Le rôle de la documentation est donc primordial. Sa réalisation permettra à l'entreprise d'être sensibilisée aux problématiques de prix de transfert, de prendre la mesure des risques fiscaux qui peuvent résulter d'une mauvaise gestion des prix intragroupes et d'anticiper les demandes de justification de ces prix. Elle permet aux entreprises de diminuer le risque fiscal relatif à leurs prix de transfert dès lors qu'elles peuvent justifier de leur conformité à la réglementation applicable en la matière ♦

11 Références documentaires

- Articles 29 à 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, portant sur l'harmonisation de la législation fiscale en vigueur avec les standards internationaux en matière de prix de transfert.
- Arrêté du ministre des finances du 25 mars 2019, portant fixation de la liste des Etats et territoires dont le régime fiscal est privilégié telle que prévue par l'article 35 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019.
- Arrêté du ministre chargé des finances du 6 août 2019, portant fixation des accords préalables relatifs à la méthode de détermination des prix des transactions entre les entreprises liées.
- Arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019, portant fixation du contenu de la déclaration pays par pays.
- Arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019, portant fixation du contenu des documents justifiant la politique des prix de transfert.
- Arrêté du ministre chargé des finances, portant fixation de la liste des États ayant conclu un accord avec la Tunisie autorisant l'échange automatique de la déclaration pays par pays, prévue par le présent article, est fixée par. **(non publié)**
- Modèle de la déclaration annuelle sur les prix de transfert à déposer par les moyens électroniques fiables pour les entreprises résidentes ou établies en Tunisie qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises et dont le chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à 20 millions de dinars. **(non publié)**

Mise en cadre

Ce document est produit par InFirst Auditors (le « Cabinet) à l'attention des clients et amis du Cabinet et ne doit pas remplacer les conseils judiciaires d'un professionnel.

Ce document est une oeuvre de recherche qui 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 ce document 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.

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.

Pour plus d'information, consulter l'édition 2017 des **Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert** à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.



L'édition 2017 des Principes applicables en matière de prix de transfert reflète principalement l'ensemble des modifications résultant du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elle rassemble les révisions de fond apportées par les Rapports de 2015 sur le BEPS relatifs aux **Actions 8-10 Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur** et à l'**Action 13 Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays**.

Contact

InFirst Auditors SARL

Société d'expertise comptable

Mohamed TRIKI, expert comptable, Partner
Mastère spécialisé en droit fiscal

Adresse : Rue lac Ourmia, Imm Miniar, Les berges du lac - 1053 Tunis

Tel. +216 70 294 005

Web. www.infirst.tn

Mail. office@infirst.tn

Annexe 1 : Liste des États et territoires dont le régime fiscal est privilégié

États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 5% pour les activités soumises à l'IS en Tunisie au taux de 10%	États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 12,5% pour les activités soumises à l'IS en Tunisie au taux de 25%	États et territoires dont le taux de l'impôt est inférieur à 17,5% pour les activités soumises à l'IS en Tunisie au taux de 35%
Afghanistan pour les sociétés agricoles	-	-
-	Albanie pour les sociétés de production et de développement des logiciels	Albanie
-	Andorre	Andorre
Anguilla	Anguilla	Anguilla
-	-	Antigua et Barbuda pour les sociétés de télécommunication, d'assurances et les banques
-	Aruba pour les sociétés exerçant des activités dans les domaines de l'hôtellerie, du transport maritime et aérien et des énergies renouvelables	Aruba pour les sociétés d'assurances, de financement autres que les banques, les sociétés d'investissement et les franchisés d'une marque ou d'une enseigne commerciale étrangère
Bahamas	Bahamas	Bahamas
Bahreïn	Bahreïn	Bahreïn à l'exception des sociétés des hydrocarbures
Barbade	Barbade	Barbade
Bermudes	Bermudes	Bermudes
-	La Bosnie-Herzégovine	La Bosnie-Herzégovine
-	-	Botswana pour les sociétés de services financiers internationaux certifiées
-	Bulgarie	Bulgarie
-	-	Chypre
République du Congo pour les sociétés agricoles et de pêche	-	-
Delaware	Delaware	Delaware
-	Fidji pour les sociétés de transport maritime non résidentes, de services médicaux, du commerce de produits agricoles, des énergies renouvelables et du secteur audiovisuel	Fidji pour les sociétés non résidentes dont le siège social ou régional est à Fidji
-	-	Géorgie
-	Gibraltar à l'exception des sociétés de services publics	Gibraltar à l'exception des sociétés de télécommunication
Guernesey	Guernesey à l'exception des sociétés de services publics	Guernesey à l'exception des sociétés de services publics de télécommunication
-	-	Hong Kong
Île de Man	Île de Man	Île de Man
Iles Caïman	Iles Caïman	Iles Caïman
Iles Marshall	Iles Marshall	Iles Marshall
Îles Turks et Caïcos	Îles Turks et Caïcos	Îles Turks et Caïcos
Iles Vierges Britanniques	Iles Vierges Britanniques	Iles Vierges Britanniques
-	-	Irak à l'exception des sociétés des hydrocarbures
-	-	Irlande à l'exception des sociétés des hydrocarbures
Jersey	Jersey à l'exception des sociétés de services publics	Jersey à l'exception des sociétés de services publics de télécommunication
-	Kirghizistan	Kirghizistan
-	Kosovo	Kosovo
-	-	Liechtenstein
-	-	Lituanie
-	Macao	Macao
-	Macédoine	Macédoine
-	-	Maldives à l'exception des banques
-	Moldavie	Moldavie
-	Monténégro	Monténégro
-	Nauru	Nauru
Niue	Niue	Niue
-	-	Ouzbékistan à l'exception des banques
Palau	Palau	Palau
-	Paraguay	Paraguay
-	-	Singapour
-	Timor oriental	Timor oriental à l'exception des sociétés des hydrocarbures
-	Turkménistan à l'exception des sociétés publiques (dont la participation de l'État dans le capital dépasse 50%)	Turkménistan à l'exception des sociétés publiques (dont la participation de l'État dans le capital dépasse 50%) et des sociétés des hydrocarbures
Vanuatu	Vanuatu	Vanuatu

Annexe 2-1 : Documentation des prix de transfert - Fichier principal (Master file)

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier principal :

<p>Structure organisationnelle</p> <ul style="list-style-type: none"> • Schéma illustrant la structure juridique et capitalistique du groupe multinational ainsi que la situation géographique des entités opérationnelles.
<p>Description du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational</p> <ul style="list-style-type: none"> • Description écrite générale des activités du groupe multinational comprenant : <ul style="list-style-type: none"> - Les sources importantes de bénéfices de l'entreprise ; - Une description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et/ou services offerts par le groupe (classés en fonction du chiffre d'affaires) ainsi que de tout autre bien et/ou service représentant plus de 5 % du chiffre d'affaires du groupe. La description requise pourrait prendre la forme d'un schéma ou diagramme ; - Une liste et une brève description des accords importants de prestation de services entre membres du groupe multinational, autres que les services de recherche-développement (R&D), incluant une description des capacités des principaux sites fournissant des services importants et des politiques appliquées en matière de prix de transfert pour répartir les coûts des services et déterminer les prix facturés pour les services intra-groupe ; - Une description des principaux marchés géographiques pour les biens et services du groupe auxquels il est fait référence au deuxième point de cette énumération ; - Une brève analyse fonctionnelle écrite décrivant les principales contributions des différentes entités du groupe à la création de valeur, c'est-à-dire les fonctions clés exercées, les risques importants assumés et les actifs importants utilisés ; - Une description des opérations importantes de réorganisation d'entreprise ainsi que d'acquisition et de cession d'actifs intervenant au cours de l'exercice fiscal.
<p>Actifs incorporels du groupe multinational</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une description générale de la stratégie globale du groupe multinational en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des actifs incorporels, notamment la localisation des principales installations de R&D et celle de la direction des activités de R&D. • Une liste des actifs incorporels ou des catégories d'actifs incorporels du groupe multinational qui sont importants pour l'établissement des prix de transfert, ainsi que des entités qui en sont légalement propriétaires. • Une liste des accords importants entre entreprises associées identifiées relatifs aux actifs incorporels, y compris les accords de répartition des coûts, les principaux accords de services de recherche et les accords de licence. • Une description générale des politiques du groupe en matière de prix de transfert relatives à la R&D et aux actifs incorporels. • Une description générale des éventuels transferts importants de parts d'actifs incorporels entre entreprises associées au cours de l'exercice fiscal considéré, mentionnant les entités, les pays et les rémunérations correspondantes.
<p>Activités financières interentreprises du groupe multinational</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une description générale de la façon dont le groupe est financé, y compris des accords de financement importants conclus avec des prêteurs indépendants du groupe multinational. • L'identification de tous les membres du groupe multinational exerçant une fonction centrale de financement pour le groupe, y compris du pays de constitution des entités considérées et de leur siège de direction effective. • Une description générale des politiques du groupe multinational en matière de prix de transfert relatives aux accords de financement entre entreprises associées.
<p>Situations financière et fiscale du groupe multinational</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les états financiers consolidés annuels du groupe multinational pour l'exercice fiscal considéré s'ils sont préparés par ailleurs à des fins d'information financière, réglementaires, de gestion interne, fiscales ou autres. • Une liste et une description brève des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) unilatéraux conclus par le groupe et autres décisions des autorités fiscales concernant la répartition des bénéfices entre pays.

Annexe 2-2 : Documentation des prix de transfert - Fichier local (Local file)

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier local :

<p>Entité locale</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une description de la structure de gestion de l'entité locale, un organigramme local, et une description des personnes auxquelles l'encadrement local rend des comptes et du (des) pays dans lequel (lesquels) se trouve l'établissement principal de ces personnes. • Une description précise des activités effectuées et de la stratégie d'entreprise mise en œuvre par l'entité locale, indiquant notamment si cette entité locale a été impliquée dans ou affectée par des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs incorporels pendant l'année en cours ou la précédente, et expliquant quels sont les aspects de ces transactions qui affectent l'entité locale. • Principaux concurrents.
<p>Transactions contrôlées</p> <p>Pour chaque catégorie importante de transactions contrôlées dans lesquelles l'entité est impliquée, fournir les informations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Une description des transactions contrôlées importantes (telles que l'achat de services de fabrication, l'acquisition de biens, la fourniture de services, les prêts, les garanties financières et garanties de bonne exécution, la concession de licences portant sur des actifs incorporels, etc.) et du contexte dans lequel se déroulent ces transactions. • Les montants des paiements et recettes intra-groupe pour chaque catégorie de transactions contrôlées impliquant l'entité locale (c'est-à-dire des paiements et recettes correspondant à des biens, des services, des redevances, des intérêts, etc.) ventilés en fonction de la juridiction fiscale du payeur ou du bénéficiaire étranger. • Une identification des entreprises associées impliquées dans chaque catégorie de transactions contrôlées et des relations qu'elles entretiennent. • Une copie de tous les accords interentreprises importants conclus par l'entité locale. • Une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle détaillées du contribuable et des entreprises associées pertinentes pour chaque catégorie de transactions contrôlées évoquée dans la documentation, y compris les éventuels changements par rapport aux années précédentes³. • Une indication de la méthode de détermination des prix de transfert la plus adaptée au regard de la catégorie de transactions considérée et des raisons pour lesquelles cette méthode a été choisie. • Une indication de l'entreprise associée choisie comme partie testée, le cas échéant, et une explication des raisons de cette sélection. • Une synthèse des hypothèses importantes qui ont été posées pour appliquer la méthode de fixation des prix de transfert retenue. • Le cas échéant, une explication des raisons pour lesquelles une analyse pluriannuelle a été réalisée. • Une liste et une description de certaines transactions comparables sur le marché libre (internes ou externes), le cas échéant, et des informations sur les indicateurs financiers pertinents relatifs à des entreprises indépendantes utilisés dans le cadre de l'analyse des prix de transfert, y compris une description de la méthode de recherche de données comparables et de la source de ces informations. • Une description des éventuels ajustements de comparabilité effectués, étant entendu qu'il conviendra d'indiquer si ces ajustements ont été apportés aux résultats de la partie testée, aux transactions comparables sur le marché libre, ou aux deux. • Une description des raisons pour lesquelles il a été conclu que les prix des transactions considérées avaient été établis conformément au principe de pleine concurrence via l'application de la méthode de détermination des prix de transfert retenue. • Une synthèse des informations financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert. • Une copie des accords de fixation préalable de prix de transfert (APP) unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants ainsi que des autres décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale n'est pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées décrites plus haut.
<p>Informations financières</p> <ul style="list-style-type: none"> • Les comptes financiers annuels de l'entité locale pour l'exercice fiscal considéré. S'il existe des états financiers vérifiés, ils doivent être fournis et dans le cas contraire, il conviendra de fournir les états financiers non vérifiés existants. • Des informations et des tableaux de répartition montrant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers annuels. • Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés dans le cadre de l'analyse et des sources dont sont tirées ces données.

³ Si cette analyse fonctionnelle fait double emploi avec des informations figurant dans le fichier principal, un renvoi à ce dernier est suffisant.

Annexe 3 : Documentation des prix de transfert – Déclaration pays par pays

(Arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019, portant fixation du contenu de la déclaration pays par pays)

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré : Monnaie utilisée :										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus – année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales :															
Exercice fiscal considéré :															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ¹
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

Tableau 3. Informations complémentaires

<p>Nom du groupe d'entreprises multinationales :</p> <p>Exercice fiscal considéré :</p> <p>Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.</p>
--

Définition (déclaration pays par pays)

Exercice déclarable : période de douze mois qui suivent la clôture de l'exercice du groupe d'entreprises multinationales dont relève l'entité déclarante.

Entité déclarante : entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales tenue, en vertu de l'article 17 ter du code des droits et procédures fiscaux, de déposer la déclaration pays par pays en sa qualité d'entité mère ultime ou d'entité mère de substitution.

Entité constitutive : unité opérationnelle distincte relevant d'un groupe d'entreprises multinationales et du périmètre de consolidation des états financiers du groupe.

Entité mère ultime : entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales remplissant toutes les conditions prévues par le premier paragraphe de l'article 17 ter du code des droits et procédures fiscaux.

Entité mère de substitution : entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales tenue, en vertu des dispositions du deuxième ou du troisième paragraphe de l'article 17 ter du code des droits et procédures fiscaux, de déposer la déclaration pays par pays.

Entité établie : entreprise établie en Tunisie au sens de la législation fiscale Tunisienne.

Groupe d'entreprises multinationales : groupe d'entreprises multinationales remplissant les conditions prévues par le premier paragraphe de l'article 17 ter du code des droits et procédures fiscaux. Juridiction fiscale : Etat ou territoire autonome sur le plan fiscal où le groupe d'entreprises multinationales exerce une activité dans le cadre d'un établissement stable.

Chiffre d'affaires : somme des chiffres d'affaires de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées et résultant des transactions avec les entreprises associées et les entreprises indépendantes. Le chiffre d'affaires doit inclure les recettes provenant des ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, de services, de redevances, d'intérêts, de primes et tout autre montant pertinent. Les recettes doivent exclure les paiements reçus d'autres entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur. Les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement doivent être inclus dans la rubrique « Chiffre d'affaires ».

Partie indépendante : entreprise n'ayant, au sens de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, aucun lien de dépendance ou de contrôle avec aucune entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales.

Partie liée : entreprise ayant, au sens de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, des liens de dépendance ou de contrôle avec une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales.

Bénéfices (perte) avant impôts : somme des bénéfices (pertes) avant impôts répartis par juridiction fiscale, de toutes les entités constitutives du groupe, d'entreprises multinationales résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le bénéfice ou la perte avant impôts doit inclure tous les produits et charges exceptionnels.

Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) : montant total des impôts sur les bénéfices effectivement payés au cours de l'exercice déclarable par l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les impôts acquittés doivent inclure les impôts décaissés par l'entité constitutive ayant été versés à la juridiction fiscale de résidence et à toutes les autres juridictions fiscales. Les impôts acquittés doivent inclure les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises associées et entreprises indépendantes) concernant des paiements reçus par l'entité constitutive. Lorsqu'une entreprise A résidente de la juridiction fiscale A encaisse des intérêts dans la juridiction fiscale B, la retenue à la source effectuée dans la juridiction fiscale B doit être déclarée par l'entreprise A.

Impôts sur les bénéfices dus (année en cours) : somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale considérée. Les charges d'impôts exigibles doivent correspondre uniquement aux opérations de l'année en cours et ne doivent pas inclure les impôts différés, ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.

Capital social : somme des capitaux sociaux de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans les juridictions fiscales concernées. S'agissant des établissements stables, leur capital social doit être déclaré par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable, sauf si l'établissement stable considéré est soumis à des dispositions légales en matière de capital social dans sa juridiction fiscale où il constitue un établissement stable.

Bénéfices non distribués : somme de tous les bénéfices non distribués de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée, et ce à la fin de l'année. S'agissant des établissements stables, leurs bénéfices non distribués doivent être déclarés par l'entité juridique dont il constitue un établissement stable.

Nombre d'employés : nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. A cette fin, les travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'entité constitutive peuvent être déclarés comme employés.

Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie : somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. S'agissant des établissements stables, leurs actifs doivent être déclarés à des fins fiscales en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle l'établissement stable considéré se trouve. A cette fin, les actifs corporels n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers.