

75A

NOTE COMMUNE N°11/2020

17 JUN 2020

**OBJET :** Commentaire des dispositions de l'article 29 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 relatives à l'harmonisation de la législation fiscale en vigueur avec les standards internationaux en matière de prix de transfert.

## RESUME

### **Harmonisation de la législation fiscale tunisienne avec les standards internationaux en matière de prix de transfert**

- I. L'article 29 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a modifié la législation fiscale en vigueur relative au contrôle des prix des transactions entre les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle afin de l'harmoniser avec les standards internationaux en matière de prix de transfert, et ce, en précisant:
1. que 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,
  2. que 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,
  3. la notion de liens de dépendance ou de contrôle qui sont réputés exister entre des entreprises lorsque:
    - 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

- lesdites entreprises sont soumises au contrôle de la même entreprise ou de la même personne dans les conditions précitées,
4. que les liens de dépendance ou de contrôle n'ont pas à être établis par l'administration fiscale 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.
- II.** En vertu de l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2019, les dispositions de l'article 29 de la même loi s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et ayant fait l'objet d'un avis de vérification préalable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2021.

L'article 29 de la loi n°2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 a prévu des mesures visant l'harmonisation de la législation fiscale en vigueur avec les standards internationaux en matière de prix de transfert.

La présente note commune a pour objet de rappeler la législation fiscale en vigueur en matière de prix de transfert avant la promulgation de la loi de finances pour l'année 2019 et de commenter les dispositions de l'article 29 susvisé.

## **I. Législation fiscale en vigueur avant la promulgation de la loi de finances pour l'année 2019**

Conformément à l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les minoration de bénéfices qui découlent de l'application, par des entreprises ayant des liens de dépendance, de règles qui diffèrent de celles adoptées par des entreprises indépendantes, dans le cadre de leurs transactions commerciales et financières, et qui entraînent une minoration de l'impôt dû, sont réintégrées par l'administration fiscale dans les résultats de ces entreprises.

### **1. Conditions d'application de la mesure**

La réintégration prévue par l'article 48 septies susvisé est subordonnée à une double condition, à savoir :

- l'administration doit établir l'existence de liens de dépendance entre l'entreprise vérifiée et les entreprises bénéficiaires du transfert ; et
- elle doit démontrer aussi que le transfert de bénéfices opéré entre ces entreprises a entraîné une minoration de l'impôt dû.

Ces règles sont applicables que la ou les sociétés bénéficiaires du transfert de bénéfice soient résidentes ou établies en Tunisie ou à l'étranger. Ce principe est consacré par les conventions fiscales de non double imposition conclues par la Tunisie avec les autres pays qui prévoient la réintégration et l'imposition des bénéfices qui n'ont pas pu être réalisés par une entreprise du fait de l'existence de liens de dépendance ou de relations spéciales liant cette entreprise à une autre entreprise résidente dans un autre Etat contractant.

Les dispositions prévues à l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés s'appliquent aussi aux transactions avec des entreprises étrangères résidentes dans des pays n'ayant pas conclu avec la Tunisie des conventions de non double imposition.

### **a. Existence de liens de dépendance**

La dépendance peut être une dépendance de droit ou une dépendance de fait.

#### **✓ Dépendance de droit**

Sont considérées entreprises dépendantes, les entreprises ayant des relations spéciales telles que définies par la législation en vigueur, dont notamment le code de la TVA, le code des sociétés commerciales ou également les normes comptables n°36 et 37 qui définissent les liens de dépendance ainsi que les entreprises dépendantes et associées.

#### **✓ Dépendance de fait**

Dans le cas où la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut établir l'existence d'une dépendance de fait qui peut être contractuelle, comme elle peut découler par exemple des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les entreprises telles que les règles particulières d'achat et de vente pratiquées entre elles.

### **b. Existence d'un transfert de bénéfices ayant entraîné une minoration de l'impôt dû**

Outre l'existence de liens de dépendance entre les entreprises, l'administration doit également établir que les transferts de bénéfices opérés ont entraîné une minoration de l'impôt dû.

## **2. Cas d'application de la mesure**

Un transfert de bénéfices peut, par exemple, être réalisé par voie de majoration du prix de vente. C'est le cas lorsque le prix des transactions pratiqué par l'entreprise concernée avec les clients avec lesquels elle a des liens de dépendance, diffère de celui pratiqué avec ses autres clients ou de celui pratiqué par des entreprises indépendantes exerçant dans des conditions similaires.

Il est précisé qu'aucun redressement n'est effectué par l'administration s'il n'est pas établi que le transfert de bénéfices opéré par les moyens susvisés ou par tout autre moyen a entraîné une minoration de l'impôt sur les sociétés dû.

## **II. Apport de la loi de finances pour l'année 2019**

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019 a abrogé les dispositions de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et a prévu de nouvelles dispositions relatives aux transactions effectuées entre les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle.

En effet, conformément à l'article 29 susvisé, 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 (entreprises liées), 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.

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.

A cet effet, il a y lieu de définir quelques notions pour pouvoir appliquer les nouvelles mesures prévues par la loi de finances pour l'année 2019.

### **1. Définition des prix de transfert**

Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises liées.

Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre les entreprises d'un même groupe, soient les entreprises entre lesquelles ils existent des liens de dépendance ou de contrôle, ce qui exclut toute transaction avec des entreprises indépendantes.

En Tunisie, la législation fiscale relative aux prix de transfert s'applique aux transactions entre des entreprises résidentes ou établies en Tunisie et des entreprises qui sont sous leur dépendance ou qui les contrôlent, que ces dernières soient résidentes ou établies en Tunisie ou dans un autre Etat.

Les transactions concernées portent non seulement sur les achats ou les ventes de biens et de marchandises, mais également sur toutes les opérations financières ainsi que

les prestations de services à savoir le partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises du groupe, etc.

Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'actifs, corporels ou incorporels, entre les entreprises liées sont également concernées s'il s'avère qu'elles auraient dû être rémunérées conformément au principe de pleine concurrence.

## **2. Définition des liens de dépendance et de contrôle**

### **❖ Principe**

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, tel que modifié par l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019, des liens de dépendance ou de contrôle sont réputés exister entre deux entreprises appartenant au même groupe lorsque :

- l'une détient, directement ou par personne interposée, plus de 50% du capital social ou des droits de vote de l'autre entreprise ou y exerce en fait le pouvoir de décision, ou
- lesdites entreprises sont soumises au contrôle de la même entreprise ou de la même personne dans les conditions prévues au tiret ci-avant.

Ainsi, la dépendance peut être une dépendance de droit ou une dépendance de fait comme suit:

#### **▪ Dépendance de droit**

Il existe un lien de dépendance ou de contrôle entre deux entreprises appartenant au même groupe:

- lorsque plus de 50% du capital social ou des droits de vote d'une entreprise sont détenus directement ou indirectement par une autre entreprise; ou

- lorsque plus de 50% du capital social ou des droits de vote des deux entreprises sont soumis, de manière directe ou indirecte, au contrôle de la même entreprise ou de la même personne.

Cette détention juridique peut être directe ou indirecte, soit par personne interposée.

C'est le cas par exemple d'une entreprise "A" qui détient 100% du capital d'une entreprise "B" qui elle-même détient 51% du capital d'une entreprise "C". Dans ce cas, l'entreprise "A" détient 51% du capital de l'entreprise "C" et ces deux entreprises sont considérées comme ayant des liens de dépendance.

C'est également le cas d'une entreprise "C" qui vend des marchandises à une entreprise "B" lorsque le capital de ces deux entreprises est détenu à raison de 51 % par une entreprise "A". Dans ce cas, les entreprises B et C sont considérées comme ayant des liens de dépendance.

#### ▪ **Dépendance de fait**

Une entreprise résidente ou établie en Tunisie est placée sous la dépendance d'une autre entreprise ou personne appartenant au même groupe lorsque cette dernière y exerce en fait, directement ou indirectement, le pouvoir de décision.

#### ❖ **Cas particulier des transactions réalisées avec des entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou territoire dont le régime fiscal est privilégié**

L'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019 prévoit que lorsque le transfert de bénéfice est effectué avec des entreprises résidentes ou établies dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié, c'est-à-dire 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, la condition de dépendance ou de contrôle susmentionnée n'est pas exigée. Ainsi, dans ce cas, l'administration fiscale n'a pas à établir l'existence de cette relation pour effectuer son redressement en matière des prix de transfert.

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.

### **3. Principe de pleine concurrence**

Afin de s'assurer que les bases d'imposition soient les plus justes possibles, le prix pratiqué entre des entreprises liées doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes, c'est le principe de pleine concurrence.

Ainsi, et en vertu de ce principe, les conditions convenues par des entreprises ayant un lien de dépendance ou de contrôle, dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales, doivent être celles qui pourraient être convenues si ces entreprises n'avaient aucun lien de dépendance ou de contrôle.

Dès lors, et afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence.

A cet égard, l'entreprise doit, dans un premier temps, délimiter avec précision la ou les transactions concernées, puis analyser les fonctions qu'elle exerce, les risques qu'elle assume, et recenser les actifs et les moyens utilisés à travers l'analyse fonctionnelle.

Elle doit ensuite sélectionner la méthode de détermination de ses prix de transfert la plus appropriée et déterminer le prix de ses transactions intragroupe (transactions contrôlées). Enfin, elle doit s'assurer de la conformité au principe de pleine concurrence des conditions et de la tarification retenues.

### **4. Analyse fonctionnelle**

L'analyse fonctionnelle a pour but d'identifier les fonctions, les activités, les responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés ou fournis et les risques supportés par les entreprises parties à une transaction au sein d'un groupe. Cette analyse se concentre sur ce que les entreprises font effectivement et sur les capacités qu'elles déploient. Ces activités et capacités incluent en particulier la prise de décisions notamment sur la stratégie de l'entreprise et les risques encourus.

#### **a. Délimitation des transactions concernées**

L'application du principe de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une transaction contrôlée et celles qui auraient été appliquées si les entreprises avaient été indépendantes. La première étape consiste donc à identifier les relations commerciales ou financières entre les entreprises liées.

Une transaction est la conséquence de relations commerciales ou financières entre les entreprises. Lorsque des entreprises liées ont formalisé une transaction au moyen d'accords contractuels écrits, ces accords constituent le point de départ pour définir la transaction entre elles et pour décider de la répartition des responsabilités, risques et résultats escomptés de leurs relations au moment de la conclusion de l'accord. En l'absence d'un contrat écrit, il est nécessaire de déduire les conditions d'une transaction, de la conduite et du comportement des entreprises concernées.

Les contrats écrits ne sont cependant pas susceptibles de fournir toutes les informations nécessaires pour effectuer une analyse des prix de transfert. Des informations supplémentaires sont requises en tenant compte des éléments concrets révélateurs des relations commerciales ou financières entre les entreprises concernées.

Si les caractéristiques de la transaction qui sont économiquement significatives ne sont pas conformes au contrat écrit entre les entreprises liées, la transaction effective doit être généralement définie aux fins de l'analyse des prix de transfert conformément aux caractéristiques de la transaction qui ressortent du comportement des entreprises.

Lorsqu'il n'existe pas de dispositions écrites, la transaction réelle doit être déduite des éléments probants révélateurs du comportement effectif, qui sont apportés en identifiant les caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction.

## **b. Fonctions exercées**

L'entreprise doit recenser et analyser les fonctions exercées, entre autre elle doit déterminer quelle entreprise, partie à une transaction fait quoi. A cet effet, l'une des parties peut assurer un nombre important de fonctions par rapport à l'autre partie à la transaction, dans ce cas, ce qui compte c'est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les différentes parties.

L'analyse des fonctions consiste donc, notamment, à comprendre le processus de création de valeur dans le groupe dans son ensemble, les liens d'interdépendance entre les fonctions exercées par les entreprises et le reste du groupe et la contribution des entreprises du groupe dans cette création de valeur. Il sera aussi pertinent de déterminer dans cette analyse les droits et obligations juridiques de chacune des entreprises dans l'exercice de ses fonctions.

En effet, les contributions réelles, capacités et autres caractéristiques des entreprises du groupe peuvent influencer les options qui s'offrent à elles dans le cadre de leurs transactions intragroupes. C'est pourquoi l'identification des caractéristiques économiquement pertinentes des relations commerciales et financières devrait inclure l'examen des capacités des entreprises, l'incidence de ces capacités sur leurs transactions et si ces transactions se font à des prix de pleine concurrence.

Les fonctions exercées par les entreprises peuvent être de différentes natures, parmi lesquelles on peut citer :

- la conception ;
- la recherche et le développement ;
- la fabrication ou la production ;
- l'assemblage ;
- les prestations de services ;
- les achats ou les ventes de biens corporels ;
- la distribution ;
- la sous-traitance ;
- les prestations financières ;
- la cession, concession ou la mise à disposition d'actifs incorporels (brevet, marque, procédé de fabrication...) ; etc..

### **c. Risques encourus**

L'entreprise doit analyser les risques auxquels l'ensemble des parties à une transaction peuvent être exposées. Les étapes du processus d'analyse des risques d'une transaction visent à cerner précisément les risques de la transaction et peuvent se résumer de la manière suivante :

- c1.** identifier les risques spécifiques à la transaction et économiquement significatifs,
- c2.** déterminer comment les risques spécifiques économiquement significatifs sont assumés contractuellement par les entreprises liées selon les termes de la transaction,
- c3.** déterminer, à l'aide d'une analyse fonctionnelle, comment des entreprises liées qui sont des parties à la transaction opèrent dans le cadre de la prise en charge et de la gestion des risques spécifiques économiquement significatifs, et

en particulier les entreprises qui exercent les fonctions de contrôle et d'atténuation des risques, qui supportent les gains ou les pertes pouvant être générées par la réalisation des risques et qui ont la capacité financière de les assumer,

**c4.** analyser ces informations et déterminer si la prise en charge contractuelle du risque est conforme au comportement des entreprises liées et aux autres faits concernés en analysant si les entreprises liées respectent les dispositions contractuelles et si la partie assumant le risque analysé exerce un contrôle du risque et dispose de la capacité financière pour prendre en charge le risque,

**c5.** si l'entreprise qui assume le risque en vertu des étapes c1 à c4 ne contrôle pas le risque ou n'a pas la capacité financière de l'assumer, le risque doit alors être attribué à l'entreprise qui exerce le contrôle et a la capacité financière d'assumer le risque.

S'il apparaît que plusieurs entreprises liées exercent le contrôle du risque tout en ayant la capacité financière de l'assumer, le risque doit alors être attribué à l'entreprise liée ou au groupe d'entreprises liées exerçant majoritairement le contrôle. Les autres parties exerçant des activités de contrôle doivent être rémunérées de manière appropriée, en tenant compte de l'importance des activités de contrôle exercées.

Le prix de la transaction, doit être calculé en tenant compte des conséquences financières et des autres conséquences des risques assumés et en rémunérant de manière appropriée les fonctions de gestion du risque.

A cet effet, les entreprises peuvent, notamment, être exposées aux risques suivants :

- risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus...);
- risques liés à la gestion des stocks ;
- risque de garantie ;
- risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration) ; etc....

#### **d. Actifs (corporels et incorporels) et les moyens utilisés**

L'entreprise doit recenser les actifs corporels et incorporels et les moyens d'exploitation utilisés par toutes les entreprises parties à la transaction pour exercer les fonctions qui leur sont confiées en tenant compte :

- du type d'actif (usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque, etc.);
- des caractéristiques de ces actifs (importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation, etc.);
- des autres moyens mis en œuvre (personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance, etc.).

Les actifs loués doivent être pris en compte dans cette analyse dans la mesure où ils sont utilisés par l'une ou l'autre des parties à la transaction.

#### **5. Méthodes de détermination des prix de transfert**

Après avoir délimité les transactions et réalisé l'analyse fonctionnelle, l'entreprise doit choisir la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité dans le respect du principe de pleine concurrence.

A cette fin, le processus de sélection de la méthode doit tenir compte des éléments suivants :

- les forces et les faiblesses de chacune des méthodes;
- la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ;
- la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ;
- le degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles.

Il reste entendu que l'entreprise doit 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 fiscal (délimitation des transactions, analyse fonctionnelle, choix de

la méthode, tarification, justification de la rémunération par l'analyse de comparabilité, etc.), et ce, à travers la documentation sur les prix de transfert prévue à l'article 38 bis du code des droits et procédures fiscaux telle que commentée dans la note commune n°13/2020.

Les méthodes de détermination des prix de transfert les plus fréquemment utilisées sont les suivantes :

- **trois méthodes dites traditionnelles**, fondées sur les transactions : le prix comparable sur le marché libre, le coût majoré, et le prix de revente ;
- **deux méthodes dites transactionnelles de bénéfices** : la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices.

Toute méthode retenue par une entreprise peut être considérée comme recevable par l'administration fiscale à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées, les risques assumés et les actifs employés, étayée des éléments d'information pertinents, et que les prix pratiqués par l'entreprise soient conformes au principe de pleine concurrence.

Il est précisé que les méthodes susvisées sont des méthodes préconisées et communément utilisées par les entreprises pour déterminer leurs prix de transfert et par les administrations fiscales pour contrôler lesdits prix.

Toutefois, les entreprises peuvent utiliser d'autres méthodes s'il s'avère que les méthodes susvisées ne sont pas adaptées à la transaction concernée ou que les méthodes utilisées sont plus appropriées aux circonstances d'espèce, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence.

Aussi, l'entreprise doit être en mesure de justifier son choix en expliquant les raisons pour lesquelles les méthodes susvisées ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que la raison pour laquelle l'entreprise a considéré qu'une autre méthode donnait un meilleur résultat.

#### **a. Méthodes traditionnelles (fondées sur les transactions)**

Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et

financières entre les entreprises appartenant au même groupe sont des conditions de pleine concurrence. En effet, lorsqu'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle est préférable à la méthode transactionnelle.

En outre, lorsque la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable.

#### ▪ **Méthode du prix comparable sur le marché libre**

Cette méthode consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction entre entreprises liées à celui d'un bien ou d'un service transféré entre entreprises indépendantes dans des conditions comparables.

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.

A cet effet, une transaction entre entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre ; ou
- des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences.

L'emploi de cette méthode suppose, donc, qu'il n'existe pas de différences entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché.

La méthode du prix comparable est utilisée, par exemple, pour les transactions portant sur des produits de base (produits minéraux, hydrocarbures, produits agricoles,

etc.) pour lesquels des données sur les prix des échanges de produits de base sur les marchés nationaux et internationaux sont disponibles mais également pour les transactions financières (taux d'intérêt des prêts, commissions pour garantie, etc.). Des ajustements peuvent s'avérer nécessaires en fonction des faits et circonstances.

Le prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Il n'y a pas de hiérarchie entre les comparables internes et les comparables externes, il convient de rechercher les comparables les plus fiables parmi ceux disponibles.

- ✓ **Comparable interne** : l'entreprise concernée vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services. L'avantage de ce type de comparable est que les données peuvent généralement être obtenues au sein de l'entreprise.

Les comparables internes peuvent avoir un lien plus direct et plus étroit avec la transaction contrôlée examinée que les comparables externes. L'analyse financière peut être à la fois plus facile à mener et plus fiable étant donné qu'elle repose supposément sur des normes et des pratiques comptables identiques pour le comparable interne et la transaction contrôlée ;

- ✓ **Comparable externe** : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

Ce type de comparable est le plus souvent obtenu au moyen de bases de données commerciales qui contiennent généralement des informations divulguées au public. Elles peuvent donc couvrir un grand nombre de secteurs et d'entreprises.

#### ▪ **Méthode du coût majoré**

L'application de cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur lié, les coûts supportés par le fournisseur. On ajoute ensuite à ces coûts une marge brute similaire à celle qu'aurait réalisée une entreprise indépendante dans des conditions analogues, de façon à obtenir un résultat 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 entre les entreprises liées.

Une transaction entre des entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du coût majoré si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur coûts pratiquée sur le marché libre ; ou
- des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de telles différences.

La méthode du coût majoré est particulièrement adaptée aux activités de fabrication et de prestataires de services réalisées à titre routinier par des entreprises qui n'assument pas de risques significatifs (exemple : sous-traitants). Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

#### ▪ **Méthode du prix de revente**

Cette méthode consiste à comparer la marge sur prix de revente réalisée dans le cadre d'une transaction contrôlée à celle obtenue dans le cadre d'une transaction comparable sur le marché libre.

L'application de cette méthode suppose de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute appropriée (la marge sur prix de revente), similaire à celle qu'aurait réalisée une entreprise indépendante dans des conditions analogues, permettant au revendeur lié de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées, des risques assumés, et des actifs utilisés.

Cette méthode consiste donc à :

- retenir comme point de départ le prix de vente final au client indépendant ;
- 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 lorsque le revendeur achète le produit à une entreprise liée.

La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (comparable interne). En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur (comparable externe).

Une transaction entre des entreprises indépendantes est comparable à une transaction contrôlée pour l'application de la méthode du prix de revente si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- aucune différence, s'il en existe, entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge de prix de revente sur le marché libre ; ou
- des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de telles différences.

La méthode du prix de revente est particulièrement adaptée aux activités de vente et de distribution qui n'impliquent pas la prise en charge d'un risque significatif et lorsque le distributeur ou le revendeur n'ajoute pas de valeur substantielle au produit à l'instar des distributeurs assurant une fonction de routine et n'assumant que les seuls risques propres à cette fonction.

#### **b. Méthodes transactionnelles (fondées sur les bénéfices)**

Il existe deux méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices : la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices.

##### **■ Méthode transactionnelle de la marge nette**

Cette méthode consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes, ou les actifs), la marge nette que réalise une entreprise au titre d'une transaction avec des entreprises liées, et à la comparer à la marge nette réalisée par une entreprise indépendante effectuant des transactions comparables sur le marché libre.

Pour déterminer la marge nette de l'entreprise liée, et afin d'assurer un niveau de comparabilité et de fiabilité suffisant, il est fait exclusion:

- des charges et des produits non liés à la transaction concernée,
- des éléments financiers et,
- de l'impôt sur les sociétés.

Cette méthode suppose de raisonner en ratio de marge nette, par exemple des ratios de résultat d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de résultat d'exploitation par rapport aux charges d'exploitation, de résultat d'exploitation par rapport aux actifs nets.

Dans l'hypothèse où l'entreprise réalise un ratio de marge nette similaire à celui des entreprises indépendantes qui réalisent une transaction comparable, ses prix de transfert peuvent être considérés comme des prix de pleine concurrence.

Cette méthode nécessite, pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du coût majoré et du prix de revente, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés.

Ce type de méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique notamment aux transactions portant sur des biens corporels ainsi qu'aux prestations de services.

#### ▪ **Méthode du partage des bénéfices**

Cette méthode consiste à déterminer, en premier lieu, le montant global des bénéfices, ou pertes, provenant des transactions contrôlées qu'effectuent les entreprises liées et à attribuer, ensuite, à chaque entreprise liée participant à cette transaction la part du bénéfice issu de cette transaction qu'une entreprise indépendante serait en droit de réaliser si elle était engagée dans une transaction comparable sur le marché libre, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, et des risques supportés.

La répartition s'effectue en fonction d'une base économique valable, par exemple, en fonction des contributions relatives de chaque entreprise.

La méthode transactionnelle de partage des bénéfices est utilisée notamment lorsque les transactions concernées sont fortement intégrées de sorte qu'elles ne peuvent pas être évaluées d'une manière séparée ou les contributions de chaque entreprise sont uniques et de grandes valeurs, et en l'absence de comparables fiables permettant l'utilisation des autres méthodes.

Enfin, quelle que soit la méthode de détermination des prix de transfert retenue par l'entreprise, sa mise en œuvre suppose une comparaison avec une transaction comparable sur le marché libre.

## **6. Analyse de comparabilité**

L'application du principe de pleine concurrence se fonde sur une comparaison entre les conditions d'une transaction entre des entreprises liées et celles d'une transaction entre des 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 (par exemple, le prix ou la marge) ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables puissent être effectués pour éliminer l'incidence de telles différences.

Pour déterminer le degré de comparabilité effective puis réaliser les ajustements de comparabilité nécessaires à l'établissement de conditions de pleine concurrence, il convient de comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui auraient une incidence sur les conditions des transactions en situation de pleine concurrence.

Les facteurs de comparabilité qui peuvent être significatifs pour évaluer la comparabilité sont les suivants :

### **✓ Caractéristiques des biens ou des services**

Les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans leur valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour

cerner la transaction et déterminer la comparabilité de transactions entre les entreprises liées avec les transactions sur le marché libre.

Les caractéristiques importantes à prendre en compte sont les suivantes

- Pour les biens corporels : caractéristiques physiques, qualité, volume, etc.
- Pour les services : nature et étendue des services.
- Pour les biens incorporels : forme de la transaction (exemple : concession de licence, vente, etc.), type d'actif (exemple : brevet, marque de fabrique, savoir-faire, etc.), durée et degré de protection, etc.

#### ✓ **Analyse fonctionnelle**

Pour déterminer si des transactions des entreprises liées et non liées sont comparables, il convient de réaliser une analyse fonctionnelle. Cette analyse fonctionnelle a pour but d'identifier les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés ou fournis et les risques supportés par les parties aux transactions.

#### ✓ **Clauses contractuelles**

Dans le cadre de transactions entre entreprises indépendantes, il existe des intérêts divergents entre les parties ce qui n'est pas toujours le cas lorsqu'on a affaire à des entreprises liées ou bien ces intérêts peuvent être gérés selon des méthodes facilitées par le lien de contrôle et pas exclusivement ou principalement par des accords contractuels.

Dès lors, il importe avant tout d'examiner les relations commerciales ou financières entre les entreprises liées pour déterminer si le comportement réel des parties se conforme pleinement aux dispositions d'un contrat écrit éventuel, ou si au contraire leur comportement démontre que le contrat n'a pas été respecté, qu'il ne donne pas une vision complète des transactions, qu'il n'a pas été correctement qualifié ou caractérisé par les entreprises ou qu'il n'est pas réel.

Dans un tel cas, et lorsque le comportement n'est pas pleinement conforme aux dispositions économiquement significatives, une analyse plus poussée s'impose pour identifier la véritable nature de la transaction .

### ✓ **Circonstances économiques**

Les prix de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien ou service.

Les caractéristiques de la situation économique à envisager pour déterminer la comparabilité des marchés sont notamment :

- la localisation géographique,
- la dimension des marchés,
- le degré de concurrence sur les marchés et la position concurrentielle relative des acheteurs et des vendeurs,
- l'existence de biens et de services de substitution ou le risque d'apparition de tels biens ou services,
- le niveau de l'offre et de la demande sur l'ensemble du marché,
- le pouvoir d'achat des consommateurs,
- la nature et la portée des réglementations publiques applicables au marché, les coûts de production (en particulier, le coût des terrains, de la main-d'œuvre et du capital),
- les coûts de transport, le stade de commercialisation (détail ou gros, par exemple),
- la date et le moment des transactions, etc.

### ✓ **Stratégies des entreprises**

Il convient également de prendre en compte les stratégies des entreprises pour délimiter la transaction et déterminer la comparabilité en vue de la fixation des prix de transfert.

Les stratégies des entreprises présentent de nombreux aspects, et portent notamment sur l'innovation et la mise au point de nouveaux produits, le degré de diversification, les modalités de pénétration de marché, le rôle de la législation du travail en vigueur et des nouvelles dispositions envisagées dans ce domaine, ainsi que sur tous les autres facteurs qui ont une incidence sur le fonctionnement quotidien des entreprises.

L'importance de ces cinq facteurs dans la détermination de la comparabilité dépend de la nature de la transaction entre les entreprises liées et des méthodes de fixation des prix adoptées.

- **Utilisation des bases de données**

Les bases de données commerciales, qui sont mises au point par des éditeurs qui compilent les comptes des entreprises et qui les présentent dans un format électronique adapté aux recherches et à l'analyse statistique, peuvent constituer une source d'informations pour identifier des comparables externes.

Ces bases de données doivent être utilisées de façon objective traduisant une volonté réelle d'identifier des informations sur des comparables fiables.

La recherche de comparables est effectuée en retenant des critères de sélection pertinents tels que la zone géographique l'activité économique, la taille des entreprises, le degré d'indépendance, la disponibilité des données financières, etc.

Lorsque des bases de données commerciales sont utilisées, la quantité de comparables ne doit pas primer sur la qualité. Les recherches de comparables peuvent ainsi être affinées au moyen d'autres informations publiques, en fonction des faits et des circonstances.

L'entreprise devra être en mesure de justifier toutes les étapes de la recherche de comparables externes en précisant notamment les critères retenus pour la réaliser (stratégie de recherche) et en fournissant la liste des entreprises potentiellement comparables retenues, en expliquant, ainsi, pour chaque comparable potentiel les raisons pour lesquelles il a été retenu ou exclu.

## **7. Charge de la preuve**

Quelle que soit la méthode choisie par les entreprises pour déterminer leurs prix de transfert, ces dernières doivent être en mesure de justifier que les prix de transfert pratiqués sont conformes au principe de pleine concurrence et disposer des éléments pertinents de nature à établir ladite conformité, en respect de l'obligation documentaire prévue à l'article 38 bis du code des droits et procédures fiscaux.

Aussi, et conformément aux dispositions de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, tel que modifié par l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019, les bénéfices indirectement transférés entre des entreprises qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises appartenant au même groupe sont déterminés par comparaison avec ceux qui auraient été réalisés en l'absence de tout lien de dépendance ou de contrôle.

Ainsi, lors d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'une entreprise, l'administration doit être en mesure de justifier les bases de calcul de son redressement lorsqu'elle considère que les prix pratiqués entre des entreprises dépendantes ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence.

### **III. Date d'application de l'article 29 de la loi de finances pour l'année 2019**

Conformément à l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2019, les dispositions de l'article 29 de la même loi s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2020 et ayant fait l'objet d'un avis de vérification préalable à partir du 1er janvier 2021.

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

**Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSIA**

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'S' and 'B' followed by a horizontal line and a vertical line extending downwards.