

NOTE COMMUNE N°12/ 2020

Objet : Commentaire des dispositions de l'article 33 de la loi n° 2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019 relatives aux accords préalables en matière de prix de transfert

Résumé

**Accords préalables
en matière de prix de transfert**

Dans le but d'améliorer l'environnement des affaires et de renforcer la sécurité juridique pour les entreprises résidentes ou établies en Tunisie appartenant à un groupe d'entreprises multinationales, les dispositions de l'article 33 de la loi de finances pour l'année 2019 leur offrent la possibilité de demander à l'administration fiscale de conclure des accords préalables en matière de prix de transfert.

L'arrêté du Ministre des Finances du 6 août 2019, pris en application desdites dispositions, a fixé les modalités de conclusion de ces accords et leurs effets.

I. Champ d'application de la mesure

Toute entreprise résidente ou établie en Tunisie appartenant à un groupe d'entreprises multinationales peut demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) au titre de ses transactions futures avec les entreprises avec lesquelles elle a des liens de dépendance ou de contrôle (entreprises liées) et qui sont résidentes ou établies hors de la Tunisie, et ce pour une période allant de trois à cinq ans.

Un APP peut prendre la forme d'un accord unilatéral conclu directement entre l'administration fiscale et l'entreprise demanderesse ou d'un accord bilatéral ou multilatéral conclu entre l'administration fiscale tunisienne et les autorités compétentes des autres États concernés.

II. Formulation de la demande d'APP

L'entreprise demanderesse doit présenter une demande d'APP à la Direction Générale des Impôts, six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice concerné par la demande. Cette demande doit être formulée par écrit, préciser son objet et être suffisamment motivée et justifiée par les documents nécessaires.

L'entreprise demanderesse est invitée à solliciter des réunions préliminaires avec les services compétents de l'administration fiscale en charge desdits accords, préalablement au dépôt de sa demande.

III. Documents à fournir

Selon les dispositions des articles 2 et 4 de l'arrêté du Ministre des Finances sus-indiqué, l'entreprise demanderesse doit fournir à l'administration fiscale les documents justificatifs nécessaires à l'appui de sa demande ainsi que tous documents et informations qui lui sont demandés par celle-ci dans le cadre de l'instruction de la demande d'APP.

IV. Instruction des demandes d'APP

Nonobstant le fait que l'administration fiscale n'est légalement tenue par aucun délai de rigueur pour statuer sur les demandes d'APP, ni de motiver son éventuel refus de donner suite à une demande d'APP, elle s'efforcera néanmoins de traiter avec la diligence requise les demandes motivées et étayées des pièces justificatives nécessaires. La procédure d'accord préalable suppose une coopération étroite et régulière entre l'entreprise et l'administration.

V. Contenu d'un APP

En vertu de l'article 6 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, un APP doit comporter notamment :

- la liste détaillée des transactions concernées par l'accord ;
- une description détaillée de la (ou des) méthode(s) de détermination des prix de transfert retenue(s) ;
- les hypothèses convenues pour la révision ou l'annulation de l'accord ;
- la durée de l'accord et les exercices couverts ;
- la date d'entrée en vigueur de l'accord ;
- le mécanisme du suivi périodique de l'accord et les renseignements et informations devant figurer dans le rapport annuel.

VI. Exécution d'un APP

En vertu de l'article 7 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, toute entreprise bénéficiant d'un APP doit produire à l'administration fiscale, durant le premier semestre suivant chaque exercice couvert par l'accord, un rapport annuel relatant l'ensemble des transactions couvertes par l'accord et effectuées durant l'exercice précédent ainsi que les informations relatives aux changements intervenus affectant les hypothèses convenues susvisées.

L'APP devient caduc, dès la date de son entrée en application, lorsqu'il est établi que l'entreprise concernée :

- a présenté des faits erronés, ou a dissimulé des renseignements, ou a commis des manœuvres frauduleuses ; ou
- n'a pas honoré ses obligations prévues par l'accord.

Par ailleurs, il est à souligner que les APP conclus n'empêchent pas l'administration fiscale d'exercer toutes ses prérogatives en matière de contrôle et de vérification de la situation fiscale de l'entreprise concernée par l'APP.

VII. Révision, annulation et renouvellement d'un APP

La révision ou l'annulation d'un APP obéit aux règles convenues dans l'accord. En revanche, le renouvellement d'un APP obéit, en principe, aux mêmes règles que celles régissant la conclusion d'un APP.

VIII. Confidentialité

Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication de documents.

Les règles relatives au secret professionnel prévues par législation fiscale en vigueur (droit interne et conventions internationales conclues par la Tunisie) s'appliquent aux informations transmises par les entreprises dans le cadre d'un APP.

IX. Date de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions

En application des dispositions du numéro 11 de l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2019, les dispositions de l'article 33 de ladite loi s'appliquent aux exercices ouverts **à partir du 1^{er} janvier 2020**.

Les dispositions de l'article 33 de la loi n° 2018-56 du 27 décembre 2018 portant loi de finances pour l'année 2019, ont ajouté au code des droits et procédures fiscaux , un article 35 bis sous la nouvelle section VI libellée « Les accords préalables relatifs à la méthode de détermination des prix des transactions entre les entreprises liées » , dont les dispositions offrent la possibilité aux entreprises résidentes ou établies en Tunisie appartenant à un groupe d'entreprises multinationales de demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable en matière de prix de transfert (**APP**).

La présente note a pour objet de commenter ces nouvelles dispositions.

I. Champ d'application de la mesure

1) Objet d'un APP

Un APP est un accord déterminant un ensemble de critères appropriés (méthode de détermination des prix de transfert à utiliser, éléments de comparaison et ajustements à y apporter, hypothèses convenues pour la révision ou l'annulation de l'accord ,etc.) pour fixer les prix de transfert à appliquer par l'entreprise concernée pour ses transactions futures avec des entreprises liées,et ce au titre d'une période déterminée convenue dans l'accord.

2) Entreprises concernées

Aux termes des dispositions de l'article 35 bis du code des droits et procédures fiscaux susmentionné, la possibilité de conclure un APP concerne toute entreprise résidente ou établie en Tunisie, ayant des liens de dépendance ou de contrôle avec des entreprises établies hors de la Tunisie, au sens du quatrième paragraphe de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

3) Transactions concernées

Un APP porte sur les transactions futures (achats, ventes, prestations de services, loyers, opérations financières, etc.) de l'entreprise concernée avec les entreprises liées au sens sus-indiqué réalisées avec des entreprises résidentes ou établies hors de la Tunisie.

Il s'ensuit que les transactions réalisées avec les entreprises liées résidentes ou établies en Tunisie ne sont pas couvertes par la mesure.

Un APP peut, en vertu des dispositions de l'article 5 de l'arrêté du Ministre des Finances du 6 août 2019, porter sur l'ensemble des transactions de l'entreprise ou sur un segment d'activités ou d'attributions ou sur un seul produit ou une seule transaction.

4) Nature d'un APP

Un APP peut prendre la forme d'un accord unilatéral conclu directement entre l'administration fiscale et l'entreprise demanderesse ou d'un accord bilatéral ou multilatéral conclu entre l'administration fiscale et une ou plusieurs autorités compétentes des autres États concernés.

Dans ce dernier cas, et dans le cadre d'une convention fiscale de non double imposition, les APP bilatéraux ou multilatéraux entre autorités compétentes définissant les règles de répartition de l'assiette taxable sont conclus, dans le but premier d'éviter les doubles impositions, sur le fondement de l'article relatif à la procédure amiable des conventions de non double imposition conclues par la Tunisie.

5) Durée d'un APP

En vertu de l'article 35 bis du code des droits et procédures fiscaux, un APP peut être conclu pour une période allant de trois à cinq ans. En outre, il ne peut être mis fin à l'accord conclu avant l'expiration de la durée contractuelle fixée par l'accord sauf dans les cas indiqués au point 3 de la section VI de la présente note.

II. Formulation de la demande d'APP

1) Réunion préliminaire

En vertu des dispositions de l'article 3 du l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, les entreprises souhaitant conclure un APP sont invitées, préalablement à la formulation même de la demande, à se rapprocher de l'administration fiscale pour tenir une réunion préliminaire à l'effet d'examiner les conditions dans lesquelles une demande d'APP pourrait être sollicitée et instruite.

Cette réunion préliminaire à la formulation d'une demande officielle permettra d'évoquer l'opportunité d'un accord, le type et la portée des informations nécessaires à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise, le calendrier prévisionnel des travaux ainsi que toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande.

2) Demande d'un APP

La demande d'APP doit être présentée par écrit à la Direction Générale des Impôts, six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice concerné par celle-ci.

Par ailleurs, lorsque la demande concerne la conclusion d'un APP bilatéral ou multilatéral, les entreprises liées concernées par la demande sont invitées à introduire simultanément une demande auprès des autorités compétentes des États dont elles sont résidentes.

En vertu de l'article 2 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, cette demande doit être motivée et justifiée par les documents nécessaires permettant à l'administration fiscale de pouvoir y statuer et doit préciser d'une manière claire :

- son objet (c'est-à-dire les transactions que l'entreprise souhaite couvrir par l'accord ainsi que l'entreprise ou les entreprises étrangère(s) concernée(s)) ;
- la méthode de détermination des prix de transfert proposée pour les transactions concernées ; lorsque plusieurs transactions différentes sont concernées par la demande, celle-ci doit préciser la méthode retenue pour chacune de ses transactions ; et
- la durée proposée pour l'accord.

Par ailleurs, la demande, doit indiquer les hypothèses de base sur lesquelles sont fondés le choix et les modalités de mise en œuvre de la méthode de détermination des prix de transfert proposée pour chaque transaction. Elle devra établir la fiabilité et la pertinence du choix de chaque méthode en tenant compte de la situation particulière de l'entreprise, des caractéristiques de l'environnement commercial et du type des transactions couvertes.

Les hypothèses de base susvisées concernent notamment :

- la législation fiscale et les conventions de non double imposition applicables ;
- les tarifs, droits de douane, restrictions à l'importation et réglementations publiques ;
- la nature des fonctions exercées, des actifs employés et des risques encourus par les entreprises qui participent aux transactions ;
- etc.

III. Documents à fournir

En vertu des dispositions combinées des articles 2 et 4 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, les documents nécessaires à l'instruction d'une demande d'APP sont notamment :

- 1) La liste détaillée des entreprises liées couvertes par la demande d'accord préalable (dénomination sociale, adresse, n° d'identification fiscale, etc.) ;
- 2) Le cadre général de l'exercice des activités des entreprises liées :
 - les organigrammes illustrant l'organisation du groupe d'entreprises multinationales auquel appartient l'entreprise demanderesse et les informations relatives aux liens juridiques, commerciaux, économiques et financiers entre les entreprises du groupe ;
 - la stratégie prévisionnelle des entreprises liées ;

- un document résumant les opérations financières et commerciales pertinentes réalisées par l'entreprise demanderesse avec les entreprises liées ainsi que les méthodes de détermination des prix de transfert relatives à ces opérations ,et ce au titre de la période précédant la date du dépôt de la demande qui ne doit pas être inférieure à vingt-quatre mois, sauf si l'entreprise est nouvellement créée ;
 - une synthèse des normes comptables appliquées par les entreprises liées et qui ont une incidence directe sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée.
- 3) la description du marché économique et du (des) domaine(s) d'activité des entreprises liées et de l'ensemble des transactions contrôlées ;
 - 4) la description générale des activités des entreprises concernées par la demande comprenant la description des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par chaque entreprise ;
 - 5) la description détaillée des actifs incorporels détenus par les entreprises concernées par la demande ;
 - 6) les accords contractuels entre les entreprises liées ou ayant une incidence sur l'accord préalable demandé ;
 - 7) les accords préalables en matière de prix de transfert conclus avec les autorités fiscales compétentes dans d'autres États et les prises de position par ces autorités ayant une incidence sur l'accord demandé ;
 - 8) les accords de répartition de coûts auxquels participent au moins une des entreprises concernées par la demande d'APP;
 - 9) l'identification, l'analyse et la sélection des comparables ainsi que les justifications et éventuels ajustements de la comparabilité ;
 - 10) pour chaque transaction, la méthode de détermination des prix de transfert proposée et ses hypothèses de base détaillées ainsi que ses conditions d'ajustement ;
 - 11) un résumé de l'historique des contrôles fiscaux des entreprises concernées par la demande incluant une explication synthétique des rectifications opérées en matière de prix de transfert et les éventuelles procédures contentieuses ou procédures amiables liées.

IV. Instruction des demandes d'APP

Nonobstant le fait que l'administration fiscale n'est légalement tenue par aucun délai de rigueur pour statuer sur les demandes d'APP ni de motiver son éventuel refus de donner suite à une demande d'APP ; celle-ci s'efforcera néanmoins de traiter avec la diligence requise, les demandes motivées et étayées des pièces justificatives nécessaires.

Une fois la demande d'APP déposée par l'entreprise demanderesse auprès de l'administration fiscale, une décharge accusant sa réception lui est remise. S'il s'avère que des documents ou des informations nécessaires à l'examen de la demande n'ont pas été fournis à l'administration fiscale, celle-ci peut demander à l'entreprise de compléter sa demande sous peine de la refuser.

Lorsque la demande est complète, l'administration fiscale procède à son examen.

Pour statuer sur une demande d'APP et selon la nature de l'APP sollicité, l'administration fiscale peut soit engager des discussions directement avec l'entreprise demanderesse et conclure un accord avec celle-ci, soit engager des discussions avec la ou les autorités compétentes des États concernés, c'est-à-dire les États de résidence ou d'établissement des entreprises liées concernées par les transactions objet de la demande d'APP bilatéral ou multilatéral. Dans ce dernier cas, la procédure se déroule via des échanges, y compris par voie électronique, entre les autorités compétentes concernées. Ces discussions constituent un processus entre les États auquel l'entreprise ne participe pas directement.

La procédure d'accord préalable suppose une coopération étroite et régulière entre l'entreprise et l'administration. Le service de l'administration fiscale en charge des APP peut effectuer des visites sur les lieux de l'établissement des entreprises concernées par la demande, en vue de mieux comprendre la nature des activités de ces entreprises. Il peut aussi demander à l'entreprise demanderesse de faire d'autres analyses comptables ou économiques.

Lorsque l'administration fiscale tunisienne parvient à un accord avec les autorités fiscales compétentes des États concernés (APP bilatéral ou multilatéral), ou lorsque l'administration a terminé l'examen de la demande (APP unilatéral), le service chargé de l'instruction adresse à l'entreprise une lettre indiquant l'issue de la procédure. En cas d'absence d'accord, la procédure est close. En revanche, lorsqu'un accord a été trouvé, la lettre précise ses termes. L'entreprise fait alors connaître en retour son acceptation et s'engage à respecter les conditions d'application de cet accord. La lettre d'acceptation est signée par l'entreprise. En cas de refus des termes de l'accord par l'entreprise, la procédure est close.

V. Contenu d'un APP

En vertu de l'article 6 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, un APP doit mentionner notamment :

- la liste détaillée des transactions concernées par l'accord ;
- une description détaillée de la (ou des) méthode(s) de détermination des prix de transfert convenue(s) ;
- les hypothèses convenues pour la révision ou l'annulation de l'accord ;

- la durée de l'accord et les exercices couverts ;
- la date d'entrée en vigueur de l'accord ;
- le mécanisme du suivi périodique de l'accord et les renseignements et informations devant être portés dans le rapport annuel y afférent.

VI. Exécution d'un APP

1) Entrée en vigueur de l'accord

L'APP entre en vigueur à la date qui y est convenue dans l'accord.

2) Suivi de l'exécution d'un APP

En vertu de l'article 7 de l'arrêté du Ministre des Finances susmentionné, toute entreprise ayant conclu un APP doit produire à l'administration fiscale compétente, durant le premier semestre de l'exercice suivant chaque exercice couvert par l'accord, un rapport annuel relatant l'ensemble des transactions couvertes par l'accord et effectuées durant l'exercice précédent ainsi que les informations relatives aux changements intervenus affectant les hypothèses convenues pour la révision ou l'annulation de l'accord.

3) Caducité d'un APP

En vertu de l'article 35 bis du code des droits et procédures fiscaux, il ne peut être mis fin à un APP avant l'expiration de sa durée contractuelle, sauf lorsqu'il est établi que l'entreprises concernée :

- a présenté des faits erronés, ou a dissimulé des renseignements, ou a commis des manœuvres frauduleuses; ou
- n'a pas honoré ses obligations prévues par l'accord.

Dans ces cas, la caducité de l'accord prend effet, dès la date de son entrée en vigueur.

4) APP et contrôle fiscal

La procédure d'APP est totalement indépendante des procédures de contrôle et de vérification approfondie. Dès lors, lorsqu'une procédure d'APP est ouverte, ces procédures doivent suivre leur cours normal.

En effet, la demande d'APP demeure sans influence sur le déroulement de ces procédures et sur les recours de conciliation, sur la taxation d'office et sur les recours devant les tribunaux qui se poursuivent conformément aux règles de droit commun.

En cas de vérification approfondie de la situation fiscale d'une entreprise portant sur les exercices couverts par un accord préalable, les investigations du vérificateur ne pourront pas conduire à remettre en cause les termes de l'accord. Néanmoins, le vérificateur sera conduit à vérifier la sincérité des faits présentés par l'entreprise lors de la présentation de la demande d'APP ou dans le cadre de son instruction ainsi que le respect des obligations mises à sa charge dans le cadre de cet accord, de même que l'état des hypothèses fondant l'accord ou déclenchant son éventuelle révision ou annulation.

VII. Révision, annulation et renouvellement d'un APP

La révision ou l'annulation d'un APP obéit aux règles convenues dans l'accord. Si l'une des hypothèses convenues pour la révision ou l'annulation de l'accord se réalise, l'APP sera révisé ou annulé d'un commun accord entre les parties à compter de la date de réalisation de l'hypothèse.

En revanche, le renouvellement d'un APP obéit, en principe, aux mêmes règles que celles régissant la conclusion d'un APP.

VIII. Confidentialité

Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication de documents.

De son côté, l'administration fiscale est tenue de respecter la confidentialité des informations qui lui sont fournies par les entreprises dans le cadre d'un APP, et ce en vertu des dispositions de l'article 15 du code des droits et procédures fiscaux relatives au secret professionnel fiscal et des conventions et traités internationaux conclus par la Tunisie en matière fiscale sauf dérogation légale expresse.

IX. Date de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions

En application des dispositions du numéro 11 de l'article 35 de la loi de finances pour l'année 2019, les dispositions de l'article 33 de ladite loi, s'appliquent aux exercices ouverts **à partir du 1^{er} janvier 2020.**

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

Signé : Sihem BOUGHDIRI NEMSI

