

# **MEMOIRE**

## **Diplôme d'Expertise Comptable**

**Session de Mai 2013**

**TITRE :** Mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux Prix de transfert : Cas de quatre groupes Français installés en Tunisie.

**Mourad El JERI**

---

**Adresse :** 27, Rue Hamza Ibn Abd El Mottaleb, Menzeh 5 Ariana,  
Tunisie

## **Note Luminaire : Modification de la forme du plan**

Le document d'appréciation du sujet du mémoire et plus précisément : « Le point 2-1 adéquations du plan général au sujet et à la notice explicative », a énoncé que le plan ne semble pas conforme à la notice et devra être précisé.

Aussi, il a été énoncé comme remarque que : le plan du mémoire ne comportait que deux parties alors que la notice a présenté trois parties.

Afin de se conformer à vos remarques et pour un meilleur équilibre entre les parties, nous avons divisé le mémoire en trois parties :

-La première partie : Cadre conceptuel des prix de transfert.

-La deuxième partie : Mission de conseil de l'expert comptable : Règles communes.

-La troisième partie : Mission de conseil de l'expert comptable : Spécificités de quatre secteurs d'activités.

Cette nouvelle répartition permettra, à notre avis, une meilleure adéquation entre la notice et le plan du mémoire. En effet, il a été recommandé de fournir des propositions pour les professionnels du métier plutôt que d'effectuer une monographie descriptive. Ainsi, nous avons accordé une plus grande importance aux parties relatives à la mise en place et aux diligences de l'expert comptable.

# TABLE DES MATIÈRES

TABLE DES MATIÈRES	
LISTE DES TABLEAUX	
LISTE DES ABREVIATIONS .....	1
NOTE DE SYNTHÈSE.....	2
INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	6
<b>Partie I : Cadre conceptuel des prix de transfert .....</b>	<b>8</b>
Introduction partie I.....	8
<b>Chapitre 1 : Cadre fiscal et juridique des prix de transfert.....</b>	<b>10</b>
Section 1 : Fondements fiscaux des redressements des prix de transfert en Tunisie et en France.....	10
1. Fondement de la répression fiscale des prix de transfert en France .....	11
1.1. La théorie de l'acte anormal de gestion.....	12
1.2. Le transfert indirect des bénéficiaires à l'étranger .....	12
2. Fondement de la répression fiscale des prix de transfert en Tunisie.....	12
Section 2 : Réglementation des transactions entre sociétés membres de groupe sur le plan juridique et comptable.....	13
Conclusion Chapitre 1 .....	14
<b>Chapitre 2 : la notion de dépendance.....</b>	<b>15</b>
Section 1 : La notion de dépendance suivant la législation fiscale.....	15
Section 2 : La notion de dépendance suivant les législations commerciale et comptable .....	17
1. La dépendance juridique .....	17
1.1. Dépendance de droit .....	17
1.2. Dépendance contractuelle .....	18
2. Dépendance de fait : .....	18
2.1. Dépendance de fait démontrée .....	18
2.2. Dépendance de fait présumée .....	19
Conclusion Chapitre 2 .....	19
<b>Chapitre 3 : Le prix de pleine concurrence .....</b>	<b>20</b>
Section 1 : Exposé du principe de pleine concurrence .....	20
Section 2 : Limites du principe de pleine concurrence.....	22
Conclusion Chapitre 3 .....	23
<b>Chapitre 4 : Prix de transfert et notions voisines.....</b>	<b>24</b>
Section 1 : L'acte anormal de gestion.....	24
1. La théorie de l'acte anormal de gestion.....	24
1.1. Le principe de la liberté de gestion du contribuable .....	24
1.2. Définition de l'acte anormal de gestion en droit fiscal .....	25
2. Distinction entre acte anormal de gestion et transfert des bénéfices par le biais des prix de transfert.....	26
Section 2 : L'ABUS de droit et sa relation avec le transfert des bénéfices .....	26
Conclusion Chapitre 4 .....	27
CONCLUSION PARTIE I .....	27
<b>Partie II : Mission de conseil de l'expert comptable : règles communes .....</b>	<b>28</b>

Introduction partie II.....	28
<b>Chapitre 1 : Mise en place de la mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert.....</b>	<b>29</b>
Section 1 : Cadre juridique de la mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert.....	29
Section 2 : Acceptation de la mission .....	30
Section 3 : Etendue de la mission .....	31
1. Cadre de l'intervention de l'expert comptable.....	31
2. Diligences à effectuer au cours de la mission de conseil en matière de prix de transfert	32
2.1. Détermination des parties liées.....	32
2.2. Analyse des transactions existantes entre partie liées.....	33
2.3. Elaboration d'une analyse fonctionnelle des activités des entreprises dépendantes	33
2.4. Détermination de la répartition des risques d'exploitation supportés par chacune des parties .....	34
2.5. Sélection de l'entrepreneur principal.....	36
2.6. Recherche des comparables.....	36
2.6.1. Etapes de la sélection .....	37
2.6.2. Exploitation des résultats .....	37
2.7. Choix de la méthode à appliquer pour déterminer le prix de pleine concurrence....	37
Conclusion Chapitre 1 .....	38
<b>Chapitre 2 : Risques fiscaux liés au prix de transfert.....</b>	<b>39</b>
Section 1 : Situations risquées à examiner .....	39
1. Achat à prix majoré ou vente à prix minoré.....	40
2. Versement de commissions excessives.....	40
3. Versement de redevances excessives ou injustifiées .....	41
4. Des prêts consentis avec des conditions souples .....	42
5. Des emprunts obtenus avec des intérêts excessifs .....	44
6 Abandon de créance.....	45
7. Des participations forfaitaires aux frais d'exploitation ou à des charges générales de groupe .....	45
8. Autres formes .....	46
Section 2 : Autres risques fiscaux liés aux prix de transfert.....	47
1. Risques de redressement entraînant une double imposition économique .....	47
2. Extension du risque sur la TVA.....	47
3. Risques de sanctions fiscales pénales .....	48
4. Sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante .....	48
4.1. En France.....	48
4.2. En Tunisie .....	49
5. Risques d'imposition des dividendes déguisés .....	50
Conclusion Chapitre 2 .....	50
<b>Chapitre 3 : Recommandations et rapport.....</b>	<b>52</b>
Section 1 : Sécurisation de la politique des prix de transfert.....	53
1. Application des méthodes d'évaluation des prix de transfert préconisées par l'OCDE..	53
1.1. Les méthodes traditionnelles .....	54
1.1.1. La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe.....	54
1.1.2. La méthode du prix de revente .....	54
1.1.3. La méthode du prix de revient majoré .....	55
1.2. Les méthodes transactionnelles .....	55
1.2.1. La méthode du partage des bénéficiaires.....	55
1.2.2. La méthode transactionnelle de la marge nette .....	56
2. L'établissement de l'Accord préalable du prix de transfert .....	56
2.1. L'intérêt de recourir à l'APP .....	57
2.2. Limites de l'APP .....	58

3. Documentation des prix de transfert .....	59
4. Elimination de la double imposition par la procédure amiable ou par arbitrage.....	59
Section 2 : Rapport de la mission.....	60
Conclusion Chapitre 3 .....	61
CONCLUSION PARTIE II .....	62

### **Partie III : Mission de conseil de l'expert comptable : specificites de quatre secteurs d'activités**

.....	<b>63</b>
Introduction Partie III : .....	63
<b>Chapitre 1 : Transport international : Groupe français de transport international .....</b>	<b>65</b>
Section 1 : Transactions entre le groupe français et son implantation en Tunisie :.....	65
1. Nature de l'implantation .....	65
2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe .....	65
Section 2 : Les risques dans la fixation du prix de transfert des transactions.....	66
1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction .....	66
2. Application des méthodes de l'ODCE .....	66
2.1. Opération de transport maritime.....	66
2.1.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle :.....	67
2.1.2. Le comparable :.....	67
2.1.3. Détermination de la méthode appropriée .....	67
2.1.4. Cas pratique .....	68
2.1.5. Coût fiscal de la transaction :.....	69
2.2. Transport terrestre .....	70
2.3. Redevance .....	70
2.3.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle.....	70
2.3.2. Le comparable :.....	71
2.3.3. Détermination de la méthode appropriée : .....	71
2.3.4. Cas pratique .....	72
2.3.5. Coût fiscal de la transaction .....	73
Section 3 : Les risques fiscaux spécifiques liés aux transactions .....	73
1. Impôts directs .....	74
2. Impôts indirects .....	74
2.1. Risque de TVA sur les opérations de transport terrestre .....	74
2.2. Risque lié à la non retenue de la TVA sur les redevances .....	75
Conclusion Chapitre 1 .....	76
<b>Chapitre 2 : Commerce et distribution : implantation commerciale d'un groupe francais....</b>	<b>77</b>
Section 1 : Transactions entre le groupe français et son implantation en Tunisie :.....	77
1. Nature de l'implantation .....	77
2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe .....	78
Section 2 : Les risques dans la fixation du prix de transfert des transactions.....	78
1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction .....	78
2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions .....	79
2.1 Achat de produits finis .....	79
2.1.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle.....	79
2.1.2. Le comparable.....	80
2.1.3. Détermination de la méthode appropriée .....	80
2.1.4. Cas pratique .....	80
2.1.5. Coût fiscal de la transaction .....	81
2.2. Participations aux frais marketing .....	81
2.2.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle.....	82
2.2.2. Le comparable.....	82
2.2.3. Détermination de la méthode appropriée .....	82

2.2.4. Cas pratique .....	83
Section 3 : Les risques fiscaux spécifiques liés aux transactions .....	84
Conclusion Chapitre 2 .....	85
<b>Chapitre 3 : Industrie pharmaceutique - Groupe Industriel français implanté en Tunisie ....</b>	<b>86</b>
Section 1 : Transactions entre le groupe français et son implantation en Tunisie .....	86
1. Nature de l'implantation .....	86
2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe .....	86
Section 2 : Les risques dans la fixation du prix de transfert des transactions .....	87
1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction .....	87
2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions .....	88
2.1 Le tableau d'analyse fonctionnelle .....	88
2.2. Le comparable : .....	89
2.3. Détermination de la méthode appropriée pour chaque transaction .....	89
2.4. Cas n°1 : Vente à une filiale dans le cadre de sous-traitance .....	90
2.5. Cas N° 2 : Vente de principe actif à une filiale afin de fabriquer et de vendre les médicaments sur le marché tunisien .....	91
2.6. Coût fiscal de la transaction .....	92
Conclusion Chapitre 3 .....	93
<b>Chapitre 4 : Développement de logiciels : Groupe français spécialisé dans la production de solutions informatiques .....</b>	<b>94</b>
Section 1 : Transactions entre le groupe français et son implantation en Tunisie .....	94
1. Nature de l'implantation .....	94
2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe .....	94
Section 2 : Les risques dans la fixation du prix de transfert des transactions .....	95
1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction .....	95
2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions .....	96
2.1. La revente des logiciels importés .....	96
2.1.2. Le tableau d'analyse fonctionnelle .....	97
2.1.2. Le comparable .....	97
2.1.3. Détermination de la méthode appropriée .....	97
2.1.4. Cas pratique .....	98
2.1.5. Coût fiscal de la transaction .....	99
2.2. Le développement de modules spécifiques destinés à la société mère .....	99
2.2.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle .....	100
2.2.2. Le comparable .....	100
2.2.3. Détermination de la méthode appropriée .....	101
2.2.4. Cas pratique .....	101
2.2.5. Coût fiscal de la transaction .....	102
Section 3 : Les risques fiscaux spécifiques liés aux transactions .....	102
Conclusion Chapitre 4 .....	103
CONCLUSION PARTIE III .....	104
CONCLUSION GÉNÉRALE .....	105
BIBLIOGRAPHIE .....	107
ANNEXES .....	111

## LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Tableau d'analyse fonctionnelle .....	35
Tableau 2 : Achat à prix majoré ou vente à prix minoré.....	40
Tableau 3 : Versement de commissions excessives .....	41
Tableau 4 : Versement de redevances excessives ou injustifiées .....	42
Tableau 5 : Des prêts consentis avec des conditions souples.....	43
Tableau 6 : Des emprunts obtenus avec des intérêts excessifs .....	44
Tableau 7 : Des participations forfaitaires aux frais d'exploitation ou à des charges générales de groupe.....	46
Tableau 8 : Analyse fonctionnelle duTransport maritime.....	67
Tableau 9 : Méthode de l'opération de transport maritime .....	68
Tableau 10 : Tableau de bord fret maritime.....	69
Tableau 11 : Tableau analyse fonctionnelle redevance.....	71
Tableau 12 : Méthode appliquée à l'opération de redevance .....	72
Tableau 13 : Tableau de bord redevance .....	73
Tableau 14 : Achat de produits finis .....	79
Tableau 15 : Méthode appliquée à l'achat de produits finis.....	80
Tableau 16 : Tableau de bord des achats de produits finis .....	81
Tableau 17 : Tableau d'analyse de frais marketing .....	82
Tableau 18 : Méthode appliquée à la participation aux frais marketing .....	82
Tableau 19 : Tableau d'analyse des achats du principe actif.....	88
Tableau 20 : Récapitulatif des méthodes choisies- secteur pharmaceutique .....	89
Tableau 21 : Tableau de bord sous-traitance.....	90
Tableau 22 : Tableau de bord achat principe actif .....	92
Tableau 23 : Tableau d'analyse fonctionnelle revente logiciel .....	97
Tableau 24 : Méthode appliquée à l'opération de revente des logiciels importés .....	98
Tableau 25 : Tableau de bord revente logiciel .....	99
Tableau 26 : Tableau d'analyse fonctionnelle développement logiciel.....	100
Tableau 27 : Méthode appliquée à l'opération de développement des modules informatiques .....	101
Tableau 28 : Répartition du résultat du groupe.....	102

## LISTE DES ABREVIATIONS

<b>APP</b>	: Accord préalable sur les prix
<b>BOI</b>	: Bulletin officiel des impôts
<b>BVCI</b>	: Brigade de vérification des comptabilités informatisées
<b>CAA</b>	: Cour Administrative d'Appel
<b>CE</b>	: Conseil d'État
<b>CDPF</b>	: Code des droits et procédures fiscaux
<b>CGI</b>	: Code Général des Impôts
<b>CII</b>	: Code d'Incitation aux Investissements
<b>CSC</b>	: Code des Sociétés Commerciales
<b>DGELF</b>	: Direction générale des études et de la législation fiscale
<b>ERP</b>	: Enterprise Resource Planning
<b>IRPP / IS</b>	: Code de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés
<b>LPF</b>	: Livre des Procédures Fiscales
<b>N/A</b>	: Non Applicable
<b>OECT</b>	: Ordre des Experts Comptable de Tunisie
<b>OCDE</b>	: Organisation pour la Coopération et le Développement Economique
<b>OLTP</b>	: On Line Transaction Processing
<b>PME</b>	: Petites et Moyennes Entreprises
<b>RJF</b>	: Revue de Jurisprudence Fiscale
<b>SA</b>	: Société Anonyme
<b>SARL</b>	: Société A Responsabilité Limitée
<b>SCE</b>	: Système Comptable des Entreprises Tunisiennes
<b>SIC</b>	: Standing Interpretations Comité
<b>TA</b>	: Tribunal Administratif

## NOTE DE SYNTHÈSE

De nos jours, la fiscalité est devenue un critère de choix d'investissement des sociétés multinationales. La recherche d'une fiscalité avantageuse peut être un facteur amenant les entreprises à délocaliser leurs activités. Outre, la fiscalité, les entreprises peuvent aussi décentraliser et développer leurs activités dans divers pays pour bénéficier d'un avantage compétitif tel que les coûts de productions moins élevés ou les compétences qualifiées. Cette délocalisation intéresse de plus en plus les PME. On voit alors des entreprises de taille moyenne s'installer dans des pays ayant une fiscalité plus souple, une main d'œuvre moins chère ou un marché en croissance.

Les PME françaises ont, à leur tour, contribué activement à ce courant et procédé ainsi à la création de filiales dans de nombreux pays y compris la Tunisie. Les implantations des groupes français en Tunisie représentent la part la plus importante des investissements étrangers en Tunisie.

L'importance de ces investissements a favorisé le développement des flux économiques entre les PME françaises et leurs filiales tunisiennes. Ces flux correspondent à des transactions intragroupes, appelées aussi transactions contrôlées. Ces transactions ne sont pas à l'abri de risques fiscaux qui se rattachent essentiellement aux prix de facturation entre entreprises associées appelés : « le prix de transfert ».

Les administrations fiscales suivent de près les transactions intragroupes afin d'éviter le transfert de bénéfices d'un pays à un autre. En effet un tel transfert conduit à une baisse des impôts et des recettes fiscales pour le pays de résidence.

Les deux pays ont adopté des règles juridiques et fiscales adéquates pour pénaliser les entreprises effectuant des transferts indirects de bénéfice et ce, quelque soit la forme que peut revêtir un tel transfert. Aussi, le contrôle fiscal et les redressements des résultats peuvent peser lourd pour les groupes de sociétés qui se permettent de se livrer à une telle pratique.

Pour éviter les risques liés à leurs transactions contrôlées, les entreprises concernées ont un besoin permanent d'être bien averties et conseillées.

Etant le conseiller privilégié de l'entreprise, l'expert comptable joue un rôle important pour assurer la légalité et la transparence de l'activité de l'entreprise.

Le présent mémoire vise à constituer un support permettant aux experts comptables et conseillers des groupes tunisiens et français, d'apporter l'encadrement requis au niveau des politiques de prix de transfert.

Les objectifs poursuivis se résument en trois points essentiels :

- Etudier les resserrements et les relâchements de la législation fiscale en matière de prix de transfert entre la Tunisie et la France
- Apporter à la profession un référentiel de travail valable pour les missions de conseil en matière de prix de transfert se rattachant à des groupes français installés en Tunisie
- Eclairer les entreprises désirant s'installer en Tunisie, sur les mesures à prendre afin d'éviter les risques fiscaux liés aux prix de transfert

## **PARTIE I : LE CADRE CONCEPTUEL DES PRIX DE TRANSFERT**

Cette partie est consacrée à la présentation et à l'analyse du cadre juridique régissant la notion du prix de transfert. Dans ce cadre il a été procédé à l'examen des resserrements et relâchements des législations fiscales dans les deux pays.

Cet examen nous a permis de déterminer les différentes notions liées au prix de transfert telle que la notion de dépendance, de prix de pleine concurrence et la notion d'acte anormal de gestion.

Cette partie vise à répondre aux questions suivantes :

Quel est le cadre juridique et fiscal des prix de transfert ?

Quelles sont les divergences et convergences entre la législation comptable, fiscale et juridique en matière de prix de transfert?

Quand est ce qu'une transaction peut être considérée comme opération entre entreprises dépendantes ?

## **PARTIE II : MISSION DE CONSEIL DE L'EXPERT COMPTABLE : REGLES COMMUNES**

Cette partie porte sur les caractéristiques générales d'une mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert. Cette mission permet à un groupe de sociétés de maîtriser les risques éventuels d'un contrôle fiscal ou bien de remédier aux doubles impositions supportées lors des redressements.

L'étape cruciale de la mission réside dans l'analyse fonctionnelle des transactions et la détermination des comparables. L'expert comptable doit analyser les transactions significatives et doit rechercher les comparables afin qu'il puisse choisir la méthode d'évaluation du prix de transfert.

Il est important de rappeler que le risque fiscal ne provient pas seulement de la détermination du prix de transfert. En effet, Il existe d'autres risques liés aux transactions et qui peuvent peser lourd sur le groupe.

La nature du secteur d'activité du groupe et les législations des différents pays affectent la portée de la mission de conseil. A partir de la revue des transactions entre un groupe français et ses filiales tunisiennes relevant de différents secteurs, nous avons constaté que chaque secteur comporte des risques spécifiques directement rattachés à la détermination du prix de transfert. Aussi, il existe des risques indirectement rattachés aux transactions ayant un impact significatif.

L'expert comptable doit apporter les recommandations et le conseil pour optimiser la fonction fiscale du groupe. Ces recommandations permettent d'éviter le risque et de proposer des choix permettant de minimiser la charge fiscale.

Cette partie vise à répondre aux questions suivantes :

Quand est-ce que le groupe décide de recourir aux conseils de l'expert comptable ?

Quelles sont les compétences spécifiques requises par l'expert comptable ?

Quelles sont les étapes à suivre dans le cadre de la réalisation de la mission ?

Quelles sont les recommandations à formuler par l'expert comptable ?

### **PARTIE III : MISSION DE CONSEIL DE L'EXPERT COMPTABLE : SPECIFICITES DE QUATRE SECTEURS D'ACTIVITÉS**

A partir d'un échantillon de quatre groupes installés en Tunisie, cette étude est consacrée à l'examen des différents risques liés aux quatre secteurs retenus qui pratiquent tous des transactions appropriées.

La méthode de fixation de prix de transfert varie selon la nature et les spécificités de chaque transaction.

Toutefois, il n'existe pas une seule méthode convaincante pour une transaction donnée. Cette ambiguïté est la source des appréciations engendrant des risques fiscaux liés à la détermination du prix de pleine concurrence.

Cette partie vise à répondre aux questions suivantes :

Quelles sont les méthodes de détermination du prix de transfert pour chacune des opérations des groupes ?

Quels sont les risques liés à la détermination des prix de transfert entre entreprises dépendantes ?

Quels sont les autres risques rattachés aux transactions ?

## INTRODUCTION GÉNÉRALE

La mondialisation économique qui a constitué l'une des caractéristiques majeures du XX<sup>ème</sup> siècle a conduit à un développement sans précédent des échanges commerciaux et financiers des différents opérateurs économiques.

Ainsi, les grandes firmes ont élargi leur implantation à l'échelle internationale. L'extension des activités à l'international va progressivement toucher également les petites et moyennes entreprises.

Les raisons de ces implantations sont certes multiples. Si pour certains groupes la raison est essentiellement d'ordre commercial, d'autres visent plus particulièrement, la recherche d'une fiscalité plus favorable.

Mais indépendamment de la différence apparente des dites raisons, tous ces groupes poursuivent en fait un double objectif commun à savoir la croissance et la rentabilité. Dans tous les cas de figures, ces implantations engendrent des transferts commerciaux et financiers entre le Groupe et les Filiales.

S'agissant des stratégies en matière fiscale, le choix du pays d'implantation est basé essentiellement sur le facteur « pays ayant la fiscalité la plus avantageuse ». Tout se passe comme si les Systèmes Fiscaux des Etats étaient plus ou moins directement mis en concurrence par les acteurs qui cherchent à minimiser leurs impôts. D'où la notion de gestion fiscale internationale.

Les entreprises concernées vont procéder à des transactions avec leurs filiales et ce sur la base d'un prix de transfert permettant d'alléger leurs charges fiscales et même d'échapper au paiement de l'impôt.

Or, la détermination d'un prix de transfert garantissant une pleine concurrence entre deux entreprises indépendantes n'est pas une tâche aisée. D'ailleurs l'OCDE est à la recherche continue des méthodes les plus appropriées pour garantir la transparence des transactions ; d'où l'intérêt de la conception d'une méthodologie de travail permettant à l'expert comptable de mieux contribuer au conseil des entreprises effectuant des opérations intragroupes.

Le présent mémoire vise à contribuer à la conception et à la mise en place d'une telle méthodologie. Pour ce faire et compte tenu du poids qualitatif et quantitatif des sociétés françaises dans le tissu des entreprises étrangères installées en Tunisie, la démarche pratique de ce travail portera sur la présentation de quatre missions se rattachant à quatre groupes français installés en Tunisie.

Ces groupes exercent des activités différentes et nécessitent de ce fait des méthodologies et diligences propres. Il s'agit :

- D'un groupe spécialisé dans le transport international
- D'un groupe spécialisé dans l'industrie pharmaceutique
- D'un groupe spécialisé dans le domaine commercial
- D'un groupe spécialisé dans la production de solutions informatiques

L'analyse menée au niveau de ces groupes fait apparaître que les missions y afférentes revêtent des aspects généraux et communs et d'autres spécifiques à chacune d'elles.

Ces aspects seront tous analysés en s'attardant sur les diligences, contrôles et recommandations spécifiques.

Installés en Tunisie pour différents objectifs (commercial, fiscal et maîtrise des coûts), ces groupes entretiennent avec leurs filiales des transactions qui présentent des risques fiscaux liés, notamment, aux prix de transfert pratiqués dans ces opérations. D'où la nécessité et l'importance de l'intervention et du conseil de l'expert comptable. Tel est l'objet du présent travail qui s'articule autour de trois idées forces, faisant chacune l'objet d'une partie du présent mémoire.

Une première partie sera consacrée à la présentation du cadre conceptuel du prix de transfert tout en mettant en lumière les resserrements et les relâchements entre les législations fiscales tunisiennes et françaises. La deuxième partie portera sur les caractéristiques de la mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert. Une troisième partie présentera les spécificités des missions relatives aux quatre groupes français choisis.

# PARTIE I : CADRE CONCEPTUEL DES PRIX DE TRANSFERT

## INTRODUCTION PARTIE I

L'organisation de coopération et de développement économique, OCDE a établi un rapport intitulé : « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ».

Ce rapport pose le problème des transactions contrôlées<sup>1</sup> et propose des méthodes permettant d'éviter le transfert indirect de bénéfices entre entreprises associées.

Ces méthodes fixent le prix de transfert de pleine concurrence<sup>2</sup> relatif aux transactions conclues entre entreprises indépendantes.

L'OCDE a également étudié le problème de double imposition des bénéfices et a proposé un modèle de convention de non double imposition à adapter par les Etats désirant cadrer l'imposition des revenus de leurs résidents.

Au niveau national, chaque Etat établit ses règles juridiques et fiscales afin de redresser les prix de transfert et d'éviter ainsi le transfert de bénéfices d'une entreprise à une autre.

A l'instar de la plupart de ses homologues dans le monde, l'administration fiscale tunisienne surveille de très près les relations intragroupes. La Tunisie ne pouvait rester insensible aux problèmes posés par les prix de transfert. La présence de nombreuses filiales de groupes étrangers et la multiplication des accords de libre échange font de la problématique des prix de transfert un souci majeur, pour l'administration fiscale tunisienne.

Aujourd'hui, à la lecture des chefs de redressement évoqués dans les notifications suite aux contrôles fiscaux effectués, auprès des filiales de multinationales, il ressort que les prix de facturation intragroupes est l'une des préoccupations de

---

<sup>1</sup> Transactions effectuées entre entreprises associées, voir chapitre 2, partie I : Notion de dépendance.

<sup>2</sup> Voir chapitre 3, partie I : Prix de pleine concurrence.

l'administration fiscale tunisienne. L'objectif étant, bien entendu, de s'assurer que l'impôt devant être payé en Tunisie ne soit pas transféré ailleurs.

Les groupes français implantés en Tunisie doivent se proposer des solutions et des actions à entreprendre pour mettre un terme aux litiges, portant sur les prix de transfert. Il nous a semblé alors utile d'étudier dans un premier chapitre, le cadre juridique des prix de transfert selon les législations tunisienne et française en terme de répression des transferts des bénéfices. L'étude du cadre juridique du prix de transfert en Tunisie évoquera deux notions fondamentales à savoir la dépendance des parties et le prix de pleine concurrence. La notion de dépendance sera détaillée au deuxième chapitre et le prix de pleine concurrence fera l'objet du troisième chapitre. Un dernier chapitre portera sur les notions voisines du prix de transfert.

## **CHAPITRE 1 : CADRE FISCAL ET JURIDIQUE DES PRIX DE TRANSFERT**

La notion de prix de transfert est introduite dans les législations de la France et de la Tunisie. En France, l'article 57 du CGI prévoit l'imposition des bénéfices transférés entre entreprises dépendantes. En Tunisie, ce n'est qu'en 2010 que la Tunisie a introduit la répression des transferts de bénéfice et ce, dans l'article 51 de la loi de finances pour 2010.

Toutefois, il existe depuis 1973 une convention de non double imposition entre les deux pays qui prévoit la possibilité de redresser les transactions entre entreprises associées ne respectant pas le principe de pleine concurrence.

Les dispositions légales se rattachant aux prix de transfert ne sont pas exclusivement fiscales. L'aspect juridique et comptable a été également introduit dans la réglementation des prix de transfert entre parties liées. Ainsi, le prix de transfert se trouve au centre d'une réglementation évolutive et interdépendante.

L'étude du cadre réglementaire des prix de transfert dans les deux pays permet de dégager les convergences et les divergences des régimes en la matière. Dans ce chapitre, nous présenterons, dans une première section, les fondements fiscaux des redressements des prix de transfert en Tunisie et en France. La réglementation des transactions entre sociétés membres d'un même groupe fera l'objet de la section 2.

### **SECTION 1 : FONDEMENTS FISCAUX DES REDRESSEMENTS DES PRIX DE TRANSFERT EN TUNISIE ET EN FRANCE**

Les transactions commerciales et financières entre personnes résidant dans des pays différents ont posé un problème quant à l'impôt à prélever sur les bénéfices réalisés par ces personnes. Chaque pays étant souverain sur son territoire, le législateur de chaque pays est libre de fixer les modalités d'imposition des revenus et bénéfices réalisés sur son territoire ou par ses résidents. Du point de vue des administrations fiscales, les problèmes particuliers qui se posent se situent à la fois au niveau des principes et au plan pratique. S'agissant des principes, les autorités nationales doivent concilier entre d'une part leur droit légitime d'imposer les bénéfices censés être réalisés sur leur territoire et d'autre part la nécessité d'éviter l'imposition du

même élément de revenu par plusieurs autorités fiscales. Cette double imposition peut créer des obstacles aux transactions transfrontières de biens et services et entraver ainsi la circulation des capitaux.

Sur le plan pratique, l'autorité fiscale peut éprouver des difficultés à déterminer la répartition des bénéfices parce qu'elle a du mal à obtenir des données ne relevant pas de sa compétence territoriale. Afin de cadrer ces problèmes de double imposition, de nombreux Etats ont établi des conventions de non double imposition. Ces conventions ne s'appliquent que dans les limites du champ d'application qui s'étend souvent aux résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants. La convention de non double imposition, établie le 28 Mai 1973 entre l'Etat tunisien et l'Etat français, écarte les cas de double imposition dus aux divergences des droits internes des deux pays.

L'article 12 de cette convention prévoit notamment que les bénéfices transférés indûment à une entreprise associée, par le biais des transactions intragroupes, peuvent être réintégrés dans l'entreprise ayant réduit son bénéfice fiscal. Toutefois, il est important de signaler que, c'est à travers le droit interne des pays qu'il faut déterminer les personnes bénéficiaires et soumises aux dispositions conventionnelles ainsi que les modalités d'imposition des bénéfices et revenus et ce sous réserve des dispositions de la convention de non double imposition.

Ainsi, il est indispensable de présenter les fondements de la répression des prix de transfert dans les deux pays.

### **1. Fondement de la répression fiscale des prix de transfert en France**

Afin de remettre en cause le caractère normal des transactions intragroupes, l'administration fiscale française dispose de deux moyens :

- La théorie de l'acte anormal de gestion.
- Le dispositif régi par l'article 57 du code général des impôts.

Les deux mécanismes visent en particulier l'octroi d'un avantage par le biais d'une intervention sur le prix d'une transaction.

### **1.1. La théorie de l'acte anormal de gestion**

L'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise.<sup>3</sup>

L'acte anormal de gestion se traduit par l'allocation d'un avantage à une personne physique ou morale sans qu'il y ait une contrepartie suffisante à l'entreprise.

L'administration fiscale recourt à ce principe qui suppose que toute entreprise ne doit effectuer de transactions pouvant entraîner une minoration de l'impôt.

Ce dispositif peut être appréhendé par l'administration pour les transactions nationales et internationales.

### **1.2. Le transfert indirect des bénéfices à l'étranger**

Pour les transactions effectuées entre entreprises dépendantes et de nationalités différentes, l'article 57 du CGI a prévu le redressement des bénéfices indirectement transférés.

L'administration doit démontrer que les opérations faisant l'objet de redressement sont constitutives d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger. Ainsi, elle doit justifier que ces transactions ne relèvent pas de la gestion normale d'entreprises interdépendantes.<sup>4</sup> Pour apporter cette preuve, le Conseil d'Etat<sup>5</sup> précise que l'administration doit procéder à une comparaison avec les prix pratiqués à l'égard d'entreprises similaires dépourvues de lien de dépendance.<sup>6</sup>

## **2. Fondement de la répression fiscale des prix de transfert en Tunisie**

Avant 2010, il n'existait pas en Tunisie un cadre législatif spécifique fixant le régime des transactions entre les sociétés ayant des liens de dépendance. L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010<sup>7</sup> a introduit pour la première fois une réglementation précise et spécifique des prix de transfert. Toutefois et lorsqu'il

---

<sup>3</sup> CE 27-07-1984 n° 34.588 : RJF 1984 n° 1233

<sup>4</sup> Ce lien est présumé lorsque le bénéficiaire est établi dans un pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI.

<sup>5</sup> CE 7 novembre 2005, Sté Cap Gemini.

<sup>6</sup> Amar(J), 2010, Mémoire d'expertise comptable : *Mission de documentation des prix de transfert en PME*.

<sup>7</sup> « Lorsqu'il est établi aux services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance, qui obéissent à des règles pour la détermination de leur valeur qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée dans les résultats de ladite entreprise ».

s'agit de passage de frontières entre entreprises dépendantes, l'article 12, de la convention entre la Tunisie et la France, relatif aux entreprises associées peut être un dispositif réglementaire de répression des prix de transfert.

Le législateur tunisien a visé, par cette nouvelle disposition, toute personne agissant dans le cadre d'une relation de dépendance et appliquant des prix qui sont différents des prix de pleine concurrence.

Concernant la charge de la preuve, la règle générale précise que pour l'exagération des bases d'imposition la charge de la preuve incombe au contribuable<sup>8</sup>. Pour le cas particulier de fixation des prix de transfert au titre des prix pratiqués jugés minorés ou majorés, la charge de la preuve incombe à l'administration.

Dans le cas où l'administration établirait l'existence d'un transfert indirect de bénéfices, elle est en mesure de limiter la charge déductible au prix normal, c'est à dire au « juste prix »<sup>9</sup>.

Étant donné que les dispositions de l'article 51 ne peuvent pas être opérationnelles pour les exercices antérieurs à 2010, l'administration fiscale dispose d'une autre solution à savoir l'acte anormal de gestion.<sup>10</sup>

## **SECTION 2 : REGLEMENTATION DES TRANSACTIONS ENTRE SOCIÉTÉS MEMBRES DE GROUPE SUR LE PLAN JURIDIQUE ET COMPTABLE**

Les législations tunisienne et française sont convergentes au niveau des réglementations juridique et comptable traitant les opérations entre sociétés du même groupe. Ainsi, il y'a un accord sur l'importance accordée au contrôle des conventions réglementées. Ces conventions concernent des opérations non courantes ou des opérations conclues à des conditions anormales soit entre la société et les

---

<sup>8</sup> Statuant en cassation, le tribunal administratif (affaire n°38525 du 19 Janvier 2009) a jugé que l'administration est tenue d'établir la preuve que les revenus et bénéfices déclarés par le contribuable ne sont pas exacts pour pouvoir procéder à la reconstitution de la nouvelle assiette de l'impôt par le recours aux présomptions de faits ou de droits. Quant au contribuable, ce dernier doit justifier l'exagération de son imposition ou de ses revenus réels.

<sup>9</sup> MALAOUÏ, Mabrouk, 2012, *Mémento Impôts Directs de Tunisie*, PWC, 1007 pages.

<sup>10</sup> Lors d'une notification de résultat d'un contrôle fiscal rattaché à un groupe de société, l'administration n'a pas accepté la déductibilité des charges financières d'un emprunt bancaire car elle a jugé que les créances des clients, membres du groupe, sont élevée et que dans le cadre d'un acte normal de gestion l'entreprise concernée aurait du se faire rembourser de ses clients avant de recourir aux crédits bancaires.

entreprises ayant des dirigeants communs, soit entre la société et un certain nombre de ses dirigeants. Ces conventions sont soumises à une réglementation spécifique. Pour les sociétés anonymes, une autorisation préalable doit être accordée par le conseil d'administration et ce, avant l'approbation par l'Assemblée Générale des Actionnaires. Ces conventions réglementées peuvent être un point de départ de détection de bénéfices entre entreprises associées. Même si ces conventions sont approuvées par l'assemblée des associés, cela ne signifie pas que ces transactions respectent le principe de pleine concurrence. Dans ce cas, on constate que la règle de majorité est la plus prépondérante. Ainsi, les minoritaires peuvent ne pas accepter ces transactions, mais ils ne peuvent pas les suspendre sauf, s'il existe des indices d'abus de biens sociaux. Dans ce cas ils doivent tenter une action en justice dans ce sens. Ces conventions peuvent être recueillies dans le rapport spécial du commissaire aux comptes qui est tenu de les insérer et de chiffrer l'impact de ces transactions sur les comptes.

Il s'avère ainsi que la réglementation relative aux conventions réglementées n'est pas un frein au non respect du principe de pleine concurrence. Par contre, le contrôle de ces conventions permet à l'utilisateur des comptes de les repérer afin de les apprécier. Du point de vue comptable, le SCE et le PCG ont fixé les informations à fournir, en annexes, concernant les parties liées. Ces informations permettent aux lecteurs des états financiers de cerner les sociétés contrôlées ou les sociétés dont le capital est détenu à plus de 10%.

En outre le plan comptable général français fixe un certain nombre de documents concernant les parties liées et prévoit leur insertion en Annexe des comptes annuels.

## **CONCLUSION CHAPITRE 1**

Comme nous l'avons développé, les transactions entre parties liées et entreprises dépendantes ont été à l'origine d'une législation assez large au niveau fiscal, juridique et comptable. Ces transactions sont matérialisées par une valeur appelée le prix de transfert. Ce prix de transfert peut être la source d'un transfert de bénéfice. Conscient de cette possibilité de minoration de recettes fiscales, les Etats ont essayé d'établir des législations permettant de limiter cette forme d'évasion fiscale.

## CHAPITRE 2 : LA NOTION DE DÉPENDANCE

La notion de dépendance, prévue par les textes juridiques, revêt un caractère large. Deux entreprises sont supposées être dépendantes si des actes ou des faits permettent de conclure que l'une dispose d'un contrôle sur l'autre.

Les textes juridiques relatifs à la répression des transferts de bénéfices et au redressement des prix de transfert, se basent sur la notion de dépendance entre les parties aux transactions.

En France, la notion de dépendance n'est pas définie au niveau de l'article 57 du CGI. En Tunisie, l'article 51 de la loi de finances 2010 n'a pas également précisé la notion de dépendance.

Cette notion ne peut être mieux cernée qu'à travers l'analyse de la législation des deux pays. Au niveau fiscal d'une part (section 1) et au niveau commercial et comptable d'autre part (section 2).

### SECTION 1 : LA NOTION DE DÉPENDANCE SUIVANT LA LÉGISLATION FISCALE

Selon la doctrine française<sup>11</sup>, une entreprise est placée sous la dépendance d'une autre entreprise lorsque cette dernière :

- Possède une part prépondérante de son capital,
- Détient la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées,
- Exerce, au sein de l'entreprise française (ou inversement), directement ou par personnes interposées, des fonctions comportant le pouvoir de décision

Les personnes interposées peuvent être :

- les gérants, administrateurs, directeurs de l'entreprise (et les membres de leur famille) ;
- toute entreprise placée elle-même sous la dépendance de l'entreprise dirigeante ;
- toute personne qui possède un intérêt dans le commerce ou l'industrie de chacune des entreprises, ou une part de leur capital.

---

<sup>11</sup> Doctrine administrative : Documentation de base -DB 4 A 1211, n°4, du 1 septembre 1993

Dans un arrêt du 3 août 1942<sup>12</sup>, le conseil d'Etat a jugé qu'une entreprise française devait être considérée comme placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque, n'ayant pu fonctionner au cours de ses premiers exercices, avec un capital modique, que grâce aux avances très importantes qui lui avaient été consenties par cette dernière. Elle se bornait à exploiter en France les brevets et procédés appartenant à la société étrangère qui, par ses représentants, contrôlait régulièrement son activité et sa comptabilité.

De même, dans un arrêt du 6 mai 1966 : « il a été jugé qu'une société française obtenant certains de ses marchés par l'intermédiaire d'une société marocaine à laquelle elle verse sur la totalité de ses bénéfices, y compris ceux provenant de marchés dans la conclusion desquels la société marocaine n'est pas intervenue, des sommes hors de proportion avec les services rendus par cette dernière société, doit être regardée comme se trouvant sous la dépendance de la société étrangère au sens de l'article 57 du code<sup>13</sup> ».

En Tunisie, également, la législation en vigueur et notamment le code de l'IRPP et de l'IS, ne fixe pas d'une façon précise la définition de la notion de dépendance.

Toutefois, le code de la TVA comporte dans son article 2 une ébauche de la définition de la notion de dépendance. En effet selon le paragraphe 2 de cet article, la dépendance entre sociétés existe dans le cas où une entreprise exerce, directement ou par personne interposée, le pouvoir de décision sur l'autre société. En effet, dans cet article, le législateur tunisien a pris en considération deux catégories de relations de dépendances qui sont le contrôle exclusif de droit et le contrôle exclusif de fait. Cet article n'a pas été, cependant, suffisant pour couvrir toutes les relations de dépendance qui peuvent exister entre entreprises. C'est pourquoi, le recours aux définitions par les législations commerciale et comptable s'avère encore indispensable.

---

<sup>12</sup> Article : « *Les transferts indirects de bénéfice à l'étranger : L'article 57 du CGI* », Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires, 2000.

<sup>13</sup> Article : « *Les transferts indirects de bénéfice à l'étranger : L'article 57 du CGI* », Revue Fiscalité Européenne et Droit International des Affaires, 2000.

## **SECTION 2 : LA NOTION DE DÉPENDANCE SUIVANT LES LÉGISLATIONS COMMERCIALE ET COMPTABLE**

L'étude des groupes de sociétés dans le droit commercial et comptable, en Tunisie et en France, nous amène à déduire deux catégories de relations de dépendance qui sont : La dépendance juridique (1), la dépendance de fait (2)

### **1. La dépendance juridique**

Il y'a dépendance juridique lorsque l'entreprise contrôlante<sup>14</sup> détient un pouvoir inconditionnel qui est exécutoire en droit, et ce en vertu :

- De la détention de la majorité des droits de vote : Dépendance de droit
- D'un contrat ou d'un texte réglementaire : Dépendance contractuelle

#### **1.1. Dépendance de droit**

La dépendance résulte de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une entreprise (plus que la moitié 50%) ou la détention de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés. Le contrôle est toujours apprécié en fonction des droits de vote et non pas de la proportion détenue dans le capital social. Généralement, un titre donne droit à un droit de vote. Donc, lorsque l'on dispose de plus de 50% du capital, on contrôle généralement une société. Mais, il existe plusieurs exceptions à cette règle. La première exception concerne la nature même des titres composant le capital social : Les actions à dividendes prioritaires sans droit de vote et les certificats d'investissement sont écartées lors de l'appréciation du contrôle. La deuxième concerne les cas de privation du droit de vote (actions propres détenues, actions d'autocontrôle, actions revenant aux actionnaires défailants etc). Le contrôle peut être direct ou indirect. La participation est dite indirecte lorsqu'une société appartenant à un groupe de sociétés détient une fraction du capital d'une autre société qui possède à son tour une fraction du capital d'une autre société de façon à permettre à la société mère d'exercer son contrôle sur toutes ces sociétés par l'enchaînement.

---

<sup>14</sup> Article 461 du CSC.

## 1.2. Dépendance contractuelle

La dépendance existe également lorsque la société mère ne détenant pas la moitié au moins des droits de vote d'une entité, dispose d'un pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu d'un texte réglementaire ou d'un contrat.

## 2. Dépendance de fait

Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut vérifier si l'entité est sous une dépendance de fait. Le lien de dépendance de fait peut découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

La dépendance de fait (ou économique) est démontrée lorsqu'une entreprise exerce un pouvoir sur une autre. Ce pouvoir se caractérise par la capacité d'imposer des conditions économiques par des liens contractuels ou par des relations étroites.

Ceci laisse une large part d'appréciation à l'administration fiscale. En effet, au vu de cette définition toutes les relations commerciales (en amont ou en aval) peuvent être redressées.

Il apparaît impossible de lister de façon exhaustive toutes les situations de fait. Celles-ci sont différentes et il faut traiter chaque situation au cas par cas. En pratique, l'administration fiscale se réfère souvent à la jurisprudence pour justifier une dépendance de fait.

La dépendance de fait peut exister sous deux formes qui sont :

- La dépendance de fait démontrée
- La dépendance de fait présumée

### 2.1. Dépendance de fait démontrée

Elle est établie sur la base de certaines présomptions générales autres que la détention d'une majorité importante des droits de vote.<sup>15</sup> Les accords conclus avec d'autres investisseurs peuvent avoir pour origine des contrats de portage ferme ou des conventions de vote.

---

<sup>15</sup> Article 461 du CSC

## **2.2. Dépendance de fait présumée**

Le contrôle 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. Elle est établie sur la base de la possession d'une minorité importante des droits de vote sans qu'une partie ou un groupe organisé de parties ne détienne une forte participation.

## **CONCLUSION CHAPITRE 2**

La notion de dépendance est une condition parmi d'autres permettant à l'administration fiscale de juger le prix de transfert comme source de transfert de bénéfice. (Sauf dans le cas de pays à fiscalité privilégiée).

Les situations de dépendance ne peuvent pas être limitées d'une manière exhaustive. Les cas les plus difficiles se rattachent aux situations de dépendance de fait. Une attention particulière devrait être accordée au cas de dépendance.

## **CHAPITRE 3 : LE PRIX DE PLEINE CONCURRENCE**

Le prix de pleine concurrence correspond au prix d'une transaction effectuée entre deux parties indépendantes. La législation fiscale tunisienne accorde au principe de pleine concurrence dans la détermination des prix de transfert, une importance considérable. Ainsi, L'article 48 du code de l'IRPP et de l'I/S exige la pleine concurrence pour les règles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes. Le même principe a été prévu par la plupart des conventions fiscales de non double imposition signées par la Tunisie. Aucune autre spécificité n'a été apportée par le droit commun tunisien.

En France, L'article 57 du CGI stipule que les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. De ce fait, le législateur français n'accepte pas les prix majorés et minorés dans le calcul des bénéfices des entreprises. Ainsi, il existe une obligation de l'application du prix de pleine concurrence. L'OCDE a largement exposé le principe de prix de pleine concurrence. Nous présentons ci-dessous une analyse de ce principe ainsi que ses limites.

### **SECTION 1 : EXPOSÉ DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE**

Selon l'OCDE, lorsque des entreprises indépendantes procèdent entre elles à des transactions, les conditions de leurs relations commerciales et financières (par exemple les prix des biens transférés ou des services fournis et les modalités de l'opération) sont généralement régies par les mécanismes du marché. Le prix avec lequel va se matérialiser la transaction est appelé le prix de pleine concurrence.

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. Le principe de pleine concurrence ne cesse de prendre de l'importance dans les relations économiques internationales. La convention établie entre la Tunisie et la France consacre ce principe et s'inspire profondément de l'approche de l'OCDE. En effet l'article 12 paragraphe 1 de ladite convention reprend intégralement l'article 9

du modèle de convention fiscale proposé par cette organisation.<sup>16</sup> Le commentaire de l'OCDE relatif à cet article fait ressortir que les autorités fiscales d'un Etat contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises associées si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet Etat. On entend par bénéfices réels imposables, ceux qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence. L'enjeu de l'article 9 du modèle de l'OCDE est donc de savoir si les conditions des relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ou s'il existe une ou plusieurs « conditions spéciales ». (C'est-à-dire des conditions qui ne sont pas de pleine concurrence).

L'OCDE a posé aussi ce principe de pleine concurrence pour aider les sociétés à éviter une double imposition et les administrations fiscales à recevoir la part qui leur revient de l'assiette de l'imposition des multinationales.

En Tunisie, l'article 48 du code de l'IRPP et de l'I/S a exigé des entreprises tunisiennes de réintégrer aux résultats toute minoration de bénéfices découlant de l'adoption de règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes. Ce cas de figure est applicable si le prix des transactions pratiquées par l'entreprise concernée diffère des prix des transactions pratiquées à l'égard de ses autres clients. Il en est également ainsi, si les prix de transactions ne sont pas semblables aux prix pratiqués par des entreprises indépendantes et exerçant une activité analogue. De même, lorsqu'il est établi que des charges ont été supportées au titre d'opérations non justifiées et qu'il a résulté de ces opérations ou transactions une réduction dans le paiement de l'impôt dû.

Lorsqu'une entreprise tunisienne ou française établie en Tunisie a directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées en Tunisie ou hors de la Tunisie, les bénéfices indirectement transférés, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont rapportés au résultat fiscal ou au chiffre d'affaires déclaré. La question est de savoir comment déterminer un prix de pleine concurrence. L'OCDE recense pas moins de

---

<sup>16</sup> Le modèle de convention fiscale de non double imposition de l'OCDE a été la base de la convention entre la Tunisie et la France.

cinq méthodes pour en établir une approximation correcte. Ces méthodes sont examinées en détails dans les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.<sup>17</sup>

## **SECTION 2 : LIMITES DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE**

Le principe de pleine concurrence peut être mis en œuvre, dans une majorité de cas. En effet, pour de nombreuses opérations concernant l'achat et la vente de biens ainsi que le prêt de fonds. On ne peut pas toujours trouver un prix de pleine concurrence pour une transaction comparable effectuée par des entreprises indépendantes comparables, opérant dans des circonstances comparables. Par ailleurs, dans certains cas, le principe de pleine concurrence est difficile à mettre en œuvre. C'est le cas notamment des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, traitant des biens incorporels uniques et fournissant des services spécialisés. Le principe de pleine concurrence présente, à notre avis, une autre limite liée aux informations nécessaires pour évaluer les transactions sur le marché libre. En effet, ces informations peuvent être incomplètes ou difficiles à interpréter. Elles peuvent être inaccessibles pour des raisons de confidentialité.

« Pour certains le principe de pleine concurrence présente des déficiences intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelles et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises ».<sup>18</sup>

« Un autre problème pratique soulevé par le principe de pleine concurrence tient au fait que les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas. Ces transactions ne sont pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt, mais parce que, lorsqu'elles traitent entre elles, les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui d'entreprises indépendantes ».<sup>19</sup>

Nous pouvons citer, à titre d'exemple, le cas d'une entreprise propriétaire d'un bien incorporel qui hésiterait à autoriser une entreprise indépendante à exploiter ce bien,

---

<sup>17</sup> Voir section 1, chapitre 3, partie II, page 52.

<sup>18</sup> Paragraphe 1-10 du rapport OCDE (principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales)

<sup>19</sup> Paragraphe 1-11 du rapport OCDE (principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales)

sous licence, de peur qu'il soit dévalorisé. Par contre, elle peut accorder à des entreprises associées des conditions d'exploitation moins restrictives car elle pourra contrôler, de très près, l'usage qui serait fait de ce bien.

### **CONCLUSION CHAPITRE 3**

Le prix de pleine concurrence correspond au montant d'une transaction ou opération conclue entre deux entreprises indépendantes. L'OCDE a proposé des méthodes pour la détermination du prix de pleine concurrence.

Le principe de pleine concurrence est théoriquement valide, puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens et de services entre entreprises associées. Bien qu'il ne soit pas toujours facile à mettre en pratique, les Etats ont imposé ce principe dans leurs législations redressant les transferts de bénéfices.

## **CHAPITRE 4 : PRIX DE TRANSFERT ET NOTIONS VOISINES**

Le transfert de bénéfices désigne la technique utilisée par les groupes de sociétés pour la délocalisation de la marge bénéficiaire vers un territoire non ou moins imposé. Cette technique présente un certain nombre de traits spécifiques à ne pas confondre avec certaines notions voisines comme l'acte anormal de gestion (section 1) et l'abus de droit. (Section 2)

### **SECTION 1 L'ACTE ANORMAL DE GESTION**

Il existe un risque de confusion entre l'acte anormal de gestion et le transfert des bénéfices. En effet, l'acte anormal de gestion a une portée plus large que le transfert de bénéfice et peut donc concerner aussi bien des entreprises associées que des entreprises indépendantes. Nous présentons ci dessous la théorie de l'acte anormal de gestion.

#### **1. La théorie de l'acte anormal de gestion**

La théorie de l'acte anormal de gestion est une exception au principe de la liberté de gestion du contribuable. Une étude détaillée de ces deux notions est nécessaire pour saisir leur relation avec le concept de transfert des bénéfices à travers les prix de transfert.

##### **1.1. Le principe de la liberté de gestion du contribuable**

L'administration fiscale est tenue, en principe, de respecter le principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise. Elle n'a donc pas à porter de jugement sur la qualité ou les résultats de la gestion financière et commerciale des entreprises. C'est le principe de la liberté de gestion du contribuable qui considère que le contribuable n'est pas tenu de tirer un profit maximum des affaires traitées. Ce principe de liberté de gestion est cher aux entrepreneurs, qui sont maîtres de leurs affaires, et qui acceptent rarement qu'un tiers vienne, de son propre gré, tenter d'infléchir la gestion de leurs entreprises et de juger de l'opportunité de leurs décisions de gestion.

Ainsi, la gestion de l'entreprise est une mission du chef de l'entreprise. D'ailleurs, il existe une bonne gestion fiscale de l'entreprise, comme il existe une bonne gestion

financière ou une bonne gestion commerciale.<sup>20</sup> De ce fait, le contribuable possède une faculté des choix fiscaux afin de payer le moins d'impôt possible.

Toutefois, l'intérêt du groupe généralement avancé par les dirigeants pour tenter de justifier certaines pratiques, ne peut être valablement invoqué lorsqu'il est manifeste que des avantages anormaux ont pu être consentis à telle société. Ceci est aussi valable dans le cas où des obligations sans réelle contrepartie ont été engagées.

C'est ainsi que certaines transactions commerciales ou financières réalisées entre les sociétés du groupe peuvent ne pas être acceptées par l'administration fiscale et requalifiées d'acte anormal de gestion.

Le tribunal administratif Tunisien ne semble pas reconnaître l'intérêt du groupe en validant l'imposition des renoncations aux intérêts au titre des prêts intragroupes en évoquant clairement la notion de l'acte anormal de gestion.<sup>21</sup>

En effet, une décision prise ou un acte réalisé quelque soit sa nature, dans un intérêt autre que celui de l'entreprise et pour le seul motif d'atténuer ou d'éviter la charge fiscale, risquent d'être qualifiés par l'administration comme un acte anormal de gestion ou un abus de droit.

Ces deux théories jurisprudentielles constituent deux exceptions au principe de la liberté de gestion des entreprises.

## **1.2. Définition de l'acte anormal de gestion en droit fiscal**

L'acte anormal de gestion est un outil répressif de l'administration fiscale lors des vérifications approfondies. Cet outil permet de réparer le préjudice subi par le trésor et ce soit par le rejet d'une charge qu'elle considère anormale soit par la correction d'un profit réalisé par l'entreprise mais ayant fait l'objet d'une renonciation anormale.

L'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable et que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> COZIAN (M), *Précis fiscal de l'entreprise*, Paris, Litec, 23<sup>ème</sup> EDITION, p163.

<sup>21</sup> Tribunal Administratif. Arrêt n°33102 du 3 octobre 2005.

<sup>22</sup> CE 27-07-1984 n° 34.588 : RJF 1984 n° 1233.

L'acte anormal de gestion suppose aussi la non application des règles de pleine concurrence au niveau des transactions entre entreprises dépendantes.

En Tunisie comme en France, l'acte anormal de gestion se superpose avec la législation fiscale traitant la répression de transfert des bénéficiers. Toutefois, il existe des divergences entre ces deux concepts analysés ci après.

## **2. Distinction entre acte anormal de gestion et transfert des bénéficiers par le biais des prix de transfert**

Sur le plan juridique, il existe une différence entre les actes anormaux de gestion et le transfert de bénéficiers. Ces deux institutions peuvent jouer un rôle concurrent sur une transaction internationale. L'administration fiscale en usera par un choix stratégique pour motiver ses redressements. Si ces deux notions se chevauchent, elles sont plus complémentaires que concurrentes. Les contrôleurs peuvent s'appuyer sur la théorie des actes anormaux de gestion alors que les prix de transfert étaient potentiellement applicables. Dans le cas où la charge de preuve est lourde pour redresser un transfert de bénéfice, l'administration s'appuie sur la notion d'acte anormal de gestion pour redresser le résultat du contribuable contrôlé.

## **SECTION 2 : L'ABUS DE DROIT ET SA RELATION AVEC LE TRANSFERT DES BÉNÉFICIES**

L'abus de droit peut être défini comme un dépassement du droit, comme un excès d'utilisation du droit.<sup>23</sup> L'abus de droit est la volonté d'échapper à l'impôt par des procédés juridiques artificiels, c'est un trucage, une forme de manipulation.<sup>24</sup>

En droit fiscal tunisien, l'abus de droit a été consacré dans l'article 101 du CDPF. Cet article prévoit un emprisonnement de seize jours à trois ans et une amende de 1 000 dinars à 50 000 Dinars pour toute personne qui simule des situations juridiques, majore le crédit de TVA ou minore le chiffre d'affaires.

Le transfert de bénéfice non qualifié de délit d'abus de droit ne nécessite en aucun cas l'application des sanctions pénales prévues par l'article 101 du CDPF.

---

<sup>23</sup> COZIAN (M), *Précis fiscal de l'entreprise*, Paris, Litec, 23<sup>ème</sup> EDITION, p491.

<sup>24</sup> COZIAN (M), *Précis fiscal de l'entreprise*, Paris, Litec, 23<sup>ème</sup> EDITION, p18.

## **CONCLUSION CHAPITRE 4**

Comme nous l'avons évoqué, il existe des notions proches du prix de transfert mais qui n'ont pas la même portée. Il s'agit de l'acte anormal de gestion et de l'abus de droit. Le premier a une portée d'interprétation plus large et le deuxième met en cause la responsabilité pénale de son acteur alors que le transfert de bénéfice, sauf intention frauduleuse, n'est pas l'objet d'une répression pénale.

## **CONCLUSION PARTIE I**

Dans cette partie, nous avons essayé de présenter le cadre conceptuel du prix de transfert. Sur la base des textes juridiques tunisiens et français, nous avons analysé les différentes notions qui sont directement liées au prix de transfert.

Cette étude des répressions prévues par les législations constitue une base permettant à l'expert comptable de prendre en considération les risques fiscaux liés aux prix de transfert. La mission objet de ce mémoire se rattache au conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert.

L'expert comptable doit effectuer toute une démarche permettant de cerner les risques. Nous présenterons dans la deuxième partie, les étapes à suivre de l'acceptation de la mission jusqu'à l'établissement du rapport.

## **PARTIE II : MISSION DE CONSEIL DE L'EXPERT COMPTABLE : REGLES COMMUNES**

### **INTRODUCTION PARTIE II**

Comme il a été détaillé dans la partie précédente, les législations de la Tunisie et de la France ont prévu l'imposition des bénéfices transférés entre entreprises associées. Ainsi, les transactions entre entreprises dépendantes impliquent la détermination de prix de transfert garantissant un prix de pleine concurrence. Dans le cas où le groupe ne respecte pas ce principe, il encourt un risque fiscal par le redressement du résultat fiscal de la société contrôlée et par la double imposition d'une partie du bénéfice de la société liée. Aussi, le bénéfice transféré peut être considéré comme une distribution de dividende fictif susceptible d'une imposition.

Dans le cadre de la maîtrise des risques fiscaux liés aux transactions intragroupes, le groupe a intérêt à recourir à l'intervention d'un expert comptable. L'intervention correspond à une mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert.

Avant d'apporter un conseil à son client, l'expert comptable doit analyser l'existant. Sur la base de cette analyse, il adapte à chaque entreprise les vérifications et les méthodes appropriées. La mission porte sur l'étude et l'analyse des politiques de prix se transfert adoptées, la détection des risques fiscaux, la proposition des recommandations et enfin l'établissement par un rapport destiné à la Direction.

Dans cette Partie on présentera les caractéristiques communes, à tous les secteurs d'activités, de la mission de conseil. Il s'agit des règles, comportements, risques et recommandations communs à toute nature, forme et secteurs de groupe d'entreprises. Dans un premier chapitre, on présentera la mise en place de la mission de conseil en matière de prix de transfert. Dans un deuxième chapitre, on exposera les risques fiscaux liés aux prix de transfert. Dans un troisième chapitre, on présentera les recommandations à proposer et le rapport à présenter au client.

## **CHAPITRE 1 : MISE EN PLACE DE LA MISSION DE CONSEIL FISCAL EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT**

### **SECTION 1 : CADRE JURIDIQUE DE LA MISSION DE CONSEIL FISCAL EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT**

La définition du cadre juridique d'une mission est la première tâche que l'expert comptable est tenu d'effectuer avant d'accepter une mission d'assistance, d'audit ou de conseil. S'agissant d'une mission de conseil, l'expert comptable doit se référer aux textes juridiques régissant la profession. Cette mission peut être établie par les experts comptables inscrits à l'OEC (en France) ou à l'OECT (en Tunisie). Il serait opportun de présenter les spécificités réglementaires dans les deux pays.

En France et selon la nouvelle classification des missions de l'expert comptable, il s'agit des missions sans assurance. En se référant à l'ordonnance de septembre 1945, la mission de conseil peut être qualifiée de mission accessoire à une mission principale de l'expert comptable. Les missions de conseil juridique étant assurées par les avocats, l'expert comptable peut être en mesure de fournir à son client des prestations d'assistance et d'optimisation fiscale dans un cadre restreint.<sup>25</sup> Aussi, le devoir de conseil<sup>26</sup> constitue le prolongement naturel de la mission générale de présentation des comptes. La majorité des condamnations des experts comptables sont fondées sur le défaut de leur devoir de conseil.<sup>27</sup>

En Tunisie, le devoir de conseil en matière fiscale constitue, selon les normes professionnelles de l'ordre des experts comptables, un complément normal des activités de tenue de comptabilité ou de surveillance comptable. Suivant l'article 2 de la loi n°88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable, l'expert comptable est autorisé à « analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et fonctionnement des entreprises sous les différents aspects économique, juridique et financier ». C'est en effet grâce

---

<sup>25</sup> Art 22, ordonnance du 19 septembre 1945, Annexe 6, page 118

<sup>26</sup> Article 15 du code de déontologie « ...Les personnes mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> sont tenues vis-à-vis de leur client ou adhérent à un devoir d'information et de conseil, qu'elles remplissent dans le respect des textes en vigueur. »

<sup>27</sup> AMAR (J), Mission de documentation des prix de transfert en PME, Mémoire d'expertise comptable, Novembre 2010.

à ces dispositions légales, que l'on peut affirmer que le conseil et l'audit fiscal font partie intégrante des activités professionnelles de l'expert comptable.

A la différence de la réglementation française à ce sujet, l'expert comptable, en Tunisie, n'est pas tenu de justifier une mission principale permanente ou ponctuelle pour effectuer cette mission de consultation fiscale.

## **SECTION 2 : ACCEPTATION DE LA MISSION**

Avant d'accepter la mission, l'expert comptable doit au préalable s'entendre avec son client sur la nature et les objectifs de la mission. S'il s'agit d'un nouveau client, l'expert comptable est tenu de procéder à une prise de connaissance générale de l'entreprise pour collecter les informations jugées utiles. L'expert comptable doit respecter les conditions d'indépendance, de conflit d'intérêt, de capacité et de compétence imposées par le code de déontologie en France et le code des devoirs professionnels en Tunisie. Ainsi, l'expert comptable doit s'assurer de la disposition de moyens humains expérimentés pour assurer la mission. Le recours à la délégation des travaux étant souvent pratiqué, l'expert comptable doit vérifier si ces collaborateurs disposent d'une connaissance juridique et fiscale et d'une expérience satisfaisante. Dans le cas où l'expert comptable accepte la mission de conseil, il est tenu d'établir une lettre de mission portant la définition claire des obligations réciproques du professionnel et du client.

En Tunisie comme en France, la lettre de mission doit être établie par l'expert comptable, en accord avec son client. Elle définit la mission dont il est chargé ainsi que les droits et obligations de chacune des parties conformément aux règles de déontologie et aux recommandations de l'OECT et au code de déontologie de l'expert comptable. La lettre de mission n'est pas seulement un instrument juridique mais elle est aussi un moyen d'organisation de la relation et de la communication avec le client. De ce point de vue, elle constitue une référence utile.<sup>28</sup> Selon l'article 8 du code des devoirs professionnels et des recommandations de l'OECT, la lettre de mission doit comprendre notamment : La définition précise de la mission à accomplir, la périodicité ou la durée de la mission, le montant des honoraires et les modalités de règlement, les conditions générales de collaboration.

---

<sup>28</sup> Normes professionnelles de l'ordre des experts comptables de Tunisie, série travaux comptables N°1.

En France et à partir du premier décembre 2007, la lettre de mission est devenue obligatoire, ayant acquis une valeur réglementaire par son incorporation dans l'article 11 du code de déontologie.<sup>29</sup>

Ainsi, l'utilisation de la lettre de mission imposée par l'Ordre est un des outils apportant une réponse au besoin de sécurité juridique exprimé par la profession. Un exemple de lettre de mission relative à une mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert est fourni en annexe.<sup>30</sup>

## **SECTION 3 : ETENDUE DE LA MISSION**

### **1. Cadre de l'intervention de l'expert comptable**

La complexité du domaine fiscal et du domaine des affaires rend le conseil fiscal directement lié aux missions d'assistance et de tenue comptable. Dans le cadre de son devoir de conseil, l'expert comptable peut être sollicité à fournir aux multinationales, des prestations d'encadrement ayant pour finalité des avis et de recommandations portant sur les risques fiscaux liés aux prix de transfert.

Ainsi, le devoir de conseil consiste à attirer l'attention, à avertir, à éclairer, à préconiser une solution. Le devoir de conseil est gradué comme suit :

- Le devoir d'information et de mise en garde : Ce devoir consiste à aviser son client des obligations liées au fonctionnement de son entreprise, ainsi qu'aux conséquences du non respect de ses obligations.
- Le devoir d'exiger ou de refuser : L'expert comptable doit pouvoir exiger de son client les comportements lui permettant de remplir sa mission correctement dans le respect de la réglementation en vigueur. A défaut, le professionnel doit refuser de poursuivre sa mission.<sup>31</sup>

La mission de conseil fiscal peut prendre la forme soit d'une mission de conseil à titre préventif indépendamment de tout contrôle fiscal, soit d'une mission d'assistance au profit du client en cas de vérification fiscale.

---

<sup>29</sup> « L'expert comptable établit, en accord avec son client, un contrat définissant sa mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties. Il fait référence le cas échéant aux normes professionnelles. ».

<sup>30</sup> Modèle de lettre de mission, Annexe 9.

<sup>31</sup> Amar(J), Mission de documentation des prix de transfert en PME, Mémoire d'expertise comptable, Novembre 2010.

## **2. Diligences à effectuer au cours de la mission de conseil en matière de prix de transfert**

Quel que soit le cadre de la mission, l'expert comptable doit, en premier lieu, effectuer une prise de connaissance détaillée sur les parties liées de son client et ce, à travers les entretiens et l'analyse des documents comptables, juridiques, fiscaux et organisationnels.

Une proposition de diligences, classées par ordre chronologique, est ci-dessous présentée. Ainsi, dans le cadre de la mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert, l'expert comptable.

- Détermine les parties liées.
- Analyse les transactions existantes entre partie liées.
- Effectue une analyse fonctionnelle des activités des entreprises dépendantes.
- Détermine les risques supportés par chacune des parties.
- Sélectionne l'entrepreneur principal.
- Recherche les comparables.
- Choisit la méthode à appliquer pour déterminer les prix de transfert.
- Compare la méthode appliquée par le groupe avec celle choisie.
- Détecte les risques fiscaux liés aux prix de transfert adoptés par la société.
- Repère les risques fiscaux spécifiques liés aux transactions et à la nature de l'activité.
- Chiffre l'impact de ces risques si un contrôle fiscal intervient sur les périodes non prescrites.
- Propose des corrections pour minimiser les risques existants.
- Présente des stratégies permettant de minimiser les risques fiscaux à moyen et long terme.
- Récapitule les propositions et solutions dans le rapport à fournir à la Direction du groupe.

### **2.1. Détermination des parties liées**

Les législations tunisiennes et françaises limitent la répression de transfert de bénéfice aux transactions entre parties liées. Ainsi, la détermination des parties liées ou entreprises dépendantes limitera le champ de travail de l'expert comptable. Toutefois, il existe une exception prévue par l'article 57 du CGI qui stipule que

même s'il n'existe pas de dépendance, un transfert de bénéfice est présumé dans le cas où des transactions sont effectuées entre entreprises françaises et entreprises étrangères situées dans des pays à fiscalité privilégiée. Un pays à fiscalité privilégiée implique un taux d'imposition inférieur à la moitié du taux d'impôt appliqué en France.

## **2.2. Analyse des transactions existantes entre partie liées**

Une fois les parties dépendantes déterminées, l'expert comptable fait recueillir les contrats, conventions et facturations réciproques liant ces parties. Les entretiens, les demandes d'informations et les consultations sur place sont les principaux modes de recherche d'information. Aussi, l'expert comptable peut recueillir ces informations dans les rapports du commissaire aux comptes, les déclarations fiscales et les comptes annuels. L'analyse des transactions permettra de comprendre la nature des prestations et de déterminer les intervenants dans la réalisation des transactions. A chaque transaction, il existe des risques supportés par chacune des parties d'où l'importance d'une analyse fonctionnelle des activités.

## **2.3. Elaboration d'une analyse fonctionnelle des activités des entreprises dépendantes**

L'analyse des transactions précédentes aura permis d'appréhender l'environnement dans lequel l'entité évolue, ses particularités et ses composants.

L'analyse fonctionnelle des activités permet de déterminer le rôle de chacune des entités du groupe dans la réalisation des transactions.

L'analyse fonctionnelle portera sur toutes les informations ayant une influence sur la détermination des prix de transfert.

Le tableau ci-dessous récapitule les analyses à effectuer :

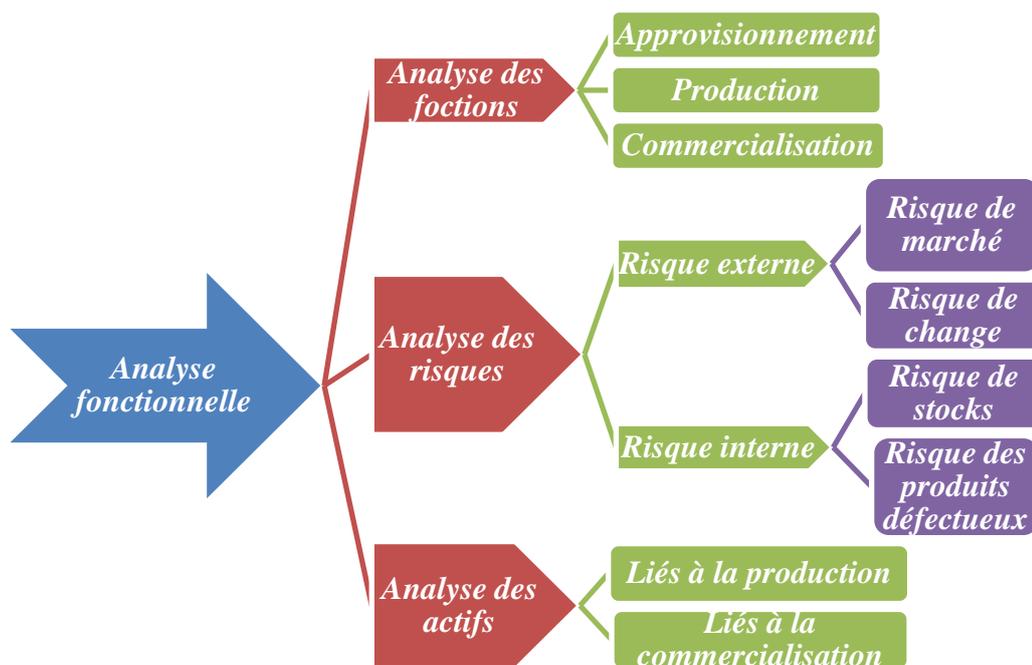


Figure 1 : Analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle est établie suite aux réponses à un questionnaire que l'expert comptable est tenu d'effectuer avec les dirigeants du groupe.<sup>32</sup>

#### 2.4. Détermination de la répartition des risques d'exploitation supportés par chacune des parties

L'analyse fonctionnelle permet l'étude des risques supportés pour la création de l'ensemble des valeurs ajoutées composant le prix de la transaction. La répartition des risques entre les entreprises liées demeure une étape cruciale pour déterminer pour chaque partie, la rémunération équivalente aux services rendus.

L'expert comptable doit alors :

- Analyser les spécificités de la transaction.
- Identifier la partie de l'actif corporel ou incorporel nécessaire à l'accomplissement de la transaction.

<sup>32</sup> Questionnaire de l'analyse fonctionnelle : Annexe 12.

- Déterminer la partie disposant d'un fort pouvoir de négociation avec les clients ou fournisseurs.

Cette analyse correspond à une répartition des risques par rapport à la contribution de chacune des entreprises liées lors de la réalisation de la transaction. L'exemple ci-dessous, récapitule dans un tableau la répartition des principaux risques entre la société mère et sa filiale.

Exemple :

On suppose qu'une société mère établie en France externalise chez sa filiale en Tunisie, une partie de sa production. De ce fait la filiale Tunisienne est considérée comme un sous traitant de la société mère. Le donneur d'ordre est la société mère et tous les achats de matières premières et la commercialisation des produits finis sont assurés par la société mère. D'après ces données, les risques et les fonctions de la transaction contrôlée sont ainsi repartis.

**Tableau 1 : Tableau d'analyse fonctionnelle**

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
<i>Produit et fabrication</i>		X
<i>Commercialisation, publicité et distribution</i>	X	
<b>Analyse des actifs</b>		
<i>Liés à la production</i>		X
<i>Liés à la commercialisation</i>	X	
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché	X	
Risque de change	X	X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks	X	
Risque de produits défectueux	X	
Risque de recouvrement	X	

Après la détermination de la part des risques supportés par chaque intervenant, l'expert comptable peut déterminer l'entrepreneur principal.

## **2.5. Sélection de l'entrepreneur principal**

La sélection de l'entrepreneur principal a un impact direct sur le choix de la méthode de prix de transfert adéquate. En effet, l'entrepreneur principal se caractérise par l'intégration des principaux risques de la transaction. L'entrepreneur principal peut être identifié à l'issue d'une analyse fonctionnelle. Il s'agit de l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire etc) et supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques et de la publicité).

Cette notion est importante car l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice (ou les pertes) restant une fois que toutes les entités ont été justement rémunérées.

## **2.6. Recherche des comparables**

Une fois l'entrepreneur principal déterminé, l'expert comptable doit s'assurer de l'existence de comparables lui permettant de valoriser le prix de pleine concurrence. Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

La comparabilité est une notion délicate dans la mesure où elle implique de comparer des biens, des services ou des fonctions similaires. On ne peut pas comparer, par exemple, la fonction de vente dans le secteur pharmaceutique, à la fonction de vente dans le secteur automobile car les deux activités économiques sont trop différentes.

En effet, il existe deux possibilités d'obtention de comparables afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises liées :

- En interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat ;
- En externe : une entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

### **2.6.1. Etapes de la sélection**

La recherche et la sélection d'entreprises comparables nécessitent de procéder en plusieurs étapes selon une chronologie établie.

Étape 1 : Examen des caractéristiques des biens ou des services et recherche des entreprises exerçant dans le même secteur d'activité que l'entreprise concernée.

Étape 2 : Sélection des entreprises qui exercent la même fonction que celle de l'entreprise concernée.

Étape 3 : Examen des données financières disponibles des entreprises sélectionnées afin de ne conserver que celles qui ont la même taille et profil.

Étape 4 : Sélection, lorsque l'échantillon des entreprises comparables est constitué, d'un ratio pertinent, compte tenu de la fonction et des risques à rémunérer ainsi que de la méthode de rémunération choisie, pour apprécier la rentabilité de pleine concurrence. Dans tous les cas, il est important de limiter la sélection des entreprises pour avoir plus de fiabilité de l'étude. Par ailleurs, la pertinence de l'étude de comparabilité repose sur un choix judicieux du ratio de référence

### **2.6.2. Exploitation des résultats**

Dans certains cas, il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en se basant sur un prix ou une marge. Mais en général, l'échantillon des entreprises comparables est constitué d'entreprises ayant des ratios de rentabilité différents.

L'entreprise devra donc se positionner au regard de ces entreprises issues du panel retenu. Il conviendra alors d'opérer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant la médiane et les quartiles.

### **2.7. Choix de la méthode à appliquer pour déterminer le prix de pleine concurrence**

A partir de l'analyse fonctionnelle et la détermination des comparables, l'expert comptable doit déterminer le prix de transfert de pleine concurrence. L'expert comptable se base sur les méthodes préconisées par l'OCDE. Il est important de rappeler qu'il n'existe pas une obligation d'application de ces méthodes. Toutefois, ces recommandations constituent une base d'étude assez développée que les administrations fiscales peuvent prendre en considération.

Ainsi, sur la base de la répartition des risques et de la disponibilité des comparables, il faut déterminer le prix de pleine concurrence qui devrait être établi. Ces méthodes seront présentées ultérieurement.

## **CONCLUSION CHAPITRE 1**

Ce chapitre présente les différentes étapes de la mission de conseil fiscal, en matière de prix de transfert, de la phase d'acceptation jusqu'au choix de la méthode à appliquer pour la détermination du prix de transfert. Le respect de toutes les démarches est nécessaire afin de satisfaire les attentes du client.

S'agissant d'une mission de conseil, l'expert comptable doit détecter les risques fiscaux liés aux prix de transfert afin de présenter les recommandations dans son rapport. Ainsi, les phases de détection des risques et la proposition de recommandations seront présentées dans les chapitres deux et trois.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Méthodes de détermination des prix de transfert préconisées par l'OCDE : section 1, chapitre 3, partie II, page 62.

## **CHAPITRE 2 : RISQUES FISCAUX LIÉS AU PRIX DE TRANSFERT**

La détermination des risques fiscaux liés aux prix de transfert repose, dans une première étape, sur l'étude des législations fiscales se rapportant au sujet. Dans une deuxième étape, l'expert comptable doit déterminer les zones de risques ou situations risquées afin de détecter un risque fiscal éventuel. Il s'agit, sur le plan pratique, d'une revue des contrats et transactions conclus entre entreprises associées. A la suite de cette revue, l'expert comptable compare le prix de transfert avec le prix de pleine concurrence.

Mis à part le risque se rattachant aux prix, il existe d'autres risques fiscaux liés à la transaction elle-même qui nécessitent d'être étudiés. Nous présenterons dans une première section les situations risquées à examiner et dans une deuxième section on exposera les autres risques fiscaux.

### **SECTION 1 : SITUATIONS RISQUÉES À EXAMINER**

Dans le cadre de la mission de conseil, l'expert comptable doit se comporter comme un inspecteur de contrôle fiscal et doit mettre en œuvre son esprit critique et son analyse afin de déceler les éventuels risques et chefs de redressements fiscaux éventuels. Cette étape de la mission est importante car elle va déterminer l'étendue réelle des vérifications. Plus il existe de zones de risque, plus l'expert comptable doit consacrer de budget temps et moyens pour apporter des recommandations à son client. Suite à une revue des transactions opérées et des contrats conclus, l'expert comptable doit apprécier suivant un seuil de signification, l'application du principe de pleine concurrence. Il doit analyser les méthodes adoptées dans une première phase et mettre en œuvre son esprit critique dans une deuxième phase. Les zones de risques développées ci après sont applicables à tous les domaines d'activités. Ainsi, un risque de majoration des achats peut être corrigé par la méthode du prix de revente pour un secteur d'activité comme il peut être redressé par la méthode du prix de revient majorés pour un autre secteur.

Nous présentons ci-dessous les situations susceptibles de déclencher des risques fiscaux.

## 1. Achat à prix majoré ou vente à prix minoré

Un transfert de bénéfices peut être réalisé par des achats d'une entreprise tunisienne auprès d'une entreprise mère française à des prix majorés ou des ventes de cette même entreprise à la société associée à des prix minorés.

Ainsi, toute transaction commerciale d'achat ou de vente, entre deux entreprises associées, faite sur le territoire fiscal tunisien ou français, qui a nécessairement conduit à une diminution de l'impôt dû en Tunisie ou en France, peut être considérée comme un transfert de bénéfice. L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscal :

**Tableau 2 : Achat à prix majoré ou vente à prix minoré**

<b>Situation à risque</b>	<b>Vérifications</b>
Les prix pratiqués s'écartent des prix du marché.	Rechercher le prix nécessaire pour la conclusion d'une telle affaire.
Les prix facturés à la société tunisienne et à la société française font l'objet d'une majoration significative.	Vérifier s'il existe une contrepartie à cette majoration.
Le prix de vente à la société liée est inférieur à celui proposé aux autres clients.	Examiner si ce prix est en relation avec les quantités vendues et vérifier si la société a intérêt à continuer dans cette stratégie.
La société tunisienne consent des délais de paiement inhabituels à son partenaire français.	Apprécier si ces pratiques sont normales dans le pays étranger.
Les taux de marges pratiqués pour les ventes aux sociétés liées françaises sont inférieurs à ceux pratiqués sur le marché Tunisien.	Examiner si les conditions de vente sont la cause de cette différence de marge.

## 2. Versement de commissions excessives

Le versement de commissions sur ventes excessives ou injustifiées ne peut, d'une manière générale, être considéré comme représentant une charge déductible de l'assiette de l'impôt. La déductibilité est écartée en vertu du principe de l'acte anormal de gestion car ces commissions ne sont pas versées dans l'intérêt de l'exploitation.

La doctrine administrative tunisienne a bien indiqué que l'octroi d'avantages, qui ne sont pas proportionnels aux services rendus, et qui ont entraîné une minoration de l'impôt dû sur les sociétés, tels que les commissions, constitue un cas de transfert indirect de bénéfice nécessitant un redressement.<sup>34</sup> La partie excessive de ces commissions versées par une entreprise tunisienne à une entreprise liée que ce soit tunisienne ou étrangère, doit être, en conséquence, réintégrée au niveau de la base imposable. L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscal :

**Tableau 3 : Versement de commissions excessives**

<b>Situation à risque</b>	<b>Vérifications</b>
Les taux de commission pratiqués sont différents de ceux normalement pratiqués par des entreprises similaires.	Il faut s'assurer que ces commissions concernent des rémunérations de nature distincte.
L'assiette des commissions n'est pas en ligne avec celle habituellement pratiquée dans le secteur d'activité.	Il faut vérifier les conditions justifiant la différence pratiquée.
Des suppléments de rémunération sont versés en raison de difficultés financières de la société commissionnée.	Il faut vérifier si ces suppléments sont motivés par une contrepartie attendue et équivalente.

### **3. Versement de redevances excessives ou injustifiées**

Les redevances servent à rémunérer divers services spécifiques rendus, au titre de la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou d'une formule de fabrication, ou encore au titre de l'assistance dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif.

Les versements de redevances, dans la mesure où ils sont excessifs ou lorsqu'ils ne sont pas justifiés par des services rendus, constituent des transferts indirects de bénéfices de nature à entraîner l'application des dispositions de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'I/S.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> La note commune N° 33/2010, Annexe 16.

<sup>35</sup> Article 48 septies du code de l'IRPP et de l'I/S.

Toutefois les redevances, ayant le caractère légitime et normal, qui ont été versées dans l'intérêt de la société, et calculées d'une manière claire et défendable, constituent des charges fiscales de l'entreprise et doivent être donc déduites de la base imposable. L'expert comptable s'interroge si de telles redevances sont légitimes, si elles correspondent à une rémunération normale des services fournis par la société française. L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscale :

**Tableau 4 : Versement de redevances excessives ou injustifiées**

Situation à risque	Vérifications
Les redevances représentent une proportion significative du résultat d'exploitation de la société.	Il faut justifier une contrepartie équivalente de ces redevances dans la profitabilité de l'entreprise.
Certaines redevances peuvent faire l'objet de frais de management déjà facturés et il n'existe pas de contrepartie directe de ces redevances.	Il faut s'assurer que la contrepartie de la redevance ne fait pas partie des frais de management.
Les redevances perçues diffèrent des redevances stipulées dans le contrat entre les sociétés liées.	Il faut vérifier l'existence d'avenant ou autres pour expliquer cette différence.
Les taux de redevance ne correspondent pas à ceux habituellement pratiqués.	Il faut s'assurer que les différences de taux peuvent être justifiées par des conditions économiques.

#### **4. Des prêts consentis avec des conditions souples**

Les transactions financières doivent faire l'objet d'une attention particulière car elles couvrent souvent des opérations qui sont qualifiées de transfert de bénéfices. Normalement, les conditions de ces prêts et emprunts entre entreprises liées doivent toujours être régies par les règles du marché libre indépendant. Le cas des prêts consentis sans intérêts ou avec des conditions souples est similaire au cas de ventes à prix minoré analysé ci-dessus. Dans les deux cas, l'entreprise tunisienne prêteuse va essayer de minorer son bénéfice fiscal en le transférant à une autre entreprise dépendante emprunteuse française.

Une entreprise tunisienne peut accorder à une entreprise étrangère avec laquelle existe un lien de dépendance, un avantage non négligeable en lui consentant des avances ou des prêts importants sans stipulation d'intérêts ou à un taux d'intérêts très

bas. Cette entreprise doit procéder à une facturation d'intérêts au titre des avances intragroupes<sup>36</sup> et ce, même lorsque les sociétés bénéficiaires des avances passent par des difficultés financières.<sup>37</sup> A défaut de facturation d'intérêts ou en cas de facturation d'intérêts minorés, il y'a lieu de réintégrer dans le bénéfice imposable de l'entreprise tunisienne, un intérêt correspondant à un taux normal qui doit être apprécié par rapport à la règle de pleine concurrence.

Toutefois, en application de l'article 48 VII<sup>38</sup> du code de l'IRPP et de l'IS, la réintégration doit avoir lieu sur la base d'un taux d'intérêt qui a été fixé par le législateur tunisien à 8%. La règle du marché et de pleine concurrence a été écartée par le législateur dans cet article. Il a présumé que le taux de 8% et celui du marché doivent être proches bien que ce dernier est principalement indexé sur le taux du marché monétaire qui varie quotidiennement en hausse ou en baisse.

L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscale :

**Tableau 5 : Des prêts consentis avec des conditions souples**

<b>Situation à risque</b>	<b>Vérifications</b>
Le prêt consenti n'est pas assorti d'intérêt.	Il faut s'assurer que la perte d'intérêt est compensée par ailleurs.
La société a renoncé aux intérêts qui lui sont dus.	Il faut s'assurer que cette renonciation est compensée par ailleurs.

---

<sup>36</sup> Tribunal administratif : Arrêt N° 33102 du 3 Octobre 2005, le tribunal administratif a considéré l'octroi de prêts sans intérêts comme acte anormal de gestion et a confirmé le droit de l'administration à exiger l'impôt relatif aux intérêts de ces prêts

<sup>37</sup> Prise de position de la direction générale du contrôle fiscal tunisien n°1155 du 23 novembre 2004

<sup>38</sup> (...font partie des résultats soumis à l'impôt, au taux de 8%, les intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur à ce taux au titre des sommes mises par la société à la disposition des associés...)

## 5. Des emprunts obtenus avec des intérêts excessifs

La législation tunisienne n'admet en déduction, de la base imposable du bénéfice de l'entreprise, que les intérêts payés aux associés, au titre des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social, dans la limite de 8% et à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré.

La législation française quant à elle, considère comme intérêts excessifs, les intérêts dépassant un certain seuil déterminé. Lorsque les sommes déposées et confiées à la société produisent intérêts, ceux-ci font l'objet d'une réglementation fiscale spécifique. Pour éviter une rémunération excessive des comptes courants d'associés, le législateur n'admet leur déductibilité que dans une certaine limite.<sup>39</sup> En effet, pour être déductibles fiscalement, les intérêts ne doivent pas dépasser un maximum qui se situe dans la limite réglementaire. L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscale :

**Tableau 6 : Des emprunts obtenus avec des intérêts excessifs**

<b>Situation à risque</b>	<b>Vérifications</b>
La société dispose de créances chez la société prêteuse.	Il faut vérifier le respect des échéances de règlement des entreprises liées.
La société n'a pas besoin de financement externe.	Il faut trouver la justification de ce financement.
Les taux d'intérêts pratiqués sont supérieurs aux taux du marché.	Il faut expliquer cette variation.

---

<sup>39</sup> Article 39 1-3° du Code général des impôts.

## 6. Abandon de créance

En droit commun tunisien, l'abandon de créances constitue un acte anormal de gestion et la charge qui en résulte n'est pas admise en déduction du résultat fiscal.<sup>40</sup>

En France, Il est admis qu'une société qui consent un abandon de créances à sa société sœur ne commet pas d'acte anormal de gestion, dès lors que cette dernière est son unique client et que le montant de ses dettes et sa situation nette négative révèlent que son existence même est menacée.<sup>41</sup>

L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscale :

Situation à risque	Vérifications
L'abandon de créance n'est pas accordé dans une perspective objective.	Il faut vérifier les raisons de l'abandon et l'avantage procuré.
L'abandon de créance ne se justifie pas par les difficultés financières de la société française ou par une contrepartie dans l'intérêt de la société tunisienne.	Il faut décrire l'intérêt de l'opération. Il faut justifier la contrepartie.

## 7. Des participations forfaitaires aux frais d'exploitation ou à des charges générales de groupe

Pour réaliser des économies d'échelles, les sociétés d'un même groupe se rendent fréquemment des services d'ordre administratif, financier, commercial ou technique. C'est généralement la société mère qui centralise les services communs et qui les refaiture à ses filiales. La répartition des charges de ces filiales entre les associés soulève des problèmes complexes.

La société qui supporte au lieu et à la place de ses filiales les charges de structure, doit répartir lesdites charges compte tenu du service effectif rendu à chacune de ses

---

<sup>40</sup> Selon la note commune n°28 de l'année 1998, l'abandon des créances constitue un acte de gestion non opposable à l'administration fiscale et les créances ainsi abandonnées ne sont pas admises parmi les charges déductibles du bénéfice imposable.

<sup>41</sup> CE 1-3-2004 N° : 237013: RJF 5/04 n°459

filiales.<sup>42</sup> L'expert comptable doit vérifier une série de situations susceptibles de produire un risque de réintégration fiscale :

**Tableau 7 : Des participations forfaitaires aux frais d'exploitation ou à des charges générales de groupe**

Situation à risque	Vérifications
La société tunisienne prend en charge des frais incombant normalement à la société française.	Il faut vérifier si, la société tunisienne a reçu ou pas, des avantages équivalents en contrepartie, établis par références à des contrats semblables.
La société tunisienne bénéficie de la prise en charge des frais de formation de son personnel.	Il faut s'assurer que la gratuité est motivée par des contreparties commerciales.
La société tunisienne a pris en charge des frais commerciaux de la société française.	Il faut vérifier la contrepartie reçue par la société tunisienne ou alors de s'assurer que celle-ci avait un intérêt à le faire.
La société tunisienne a pris en charge des frais de fonctionnement disproportionnés par rapport à l'importance de ses relations commerciales avec la société française.	Il faut vérifier la contrepartie directe ou indirecte de ces charges.

## 8. Autres formes

Les cas de figures développés dans cette section ne constituent nullement une liste limitative, beaucoup d'autres formes d'opérations et de transactions peuvent être des moyens de transfert de bénéfices, on peut citer :

-La prise en charge de frais d'assistance technique par une société tunisienne, sans facturation, au profit d'une filiale étrangère.

-Les frais et les charges d'amortissement supportés par une société Tunisienne au titre d'un appartement destiné à l'accueil et à la réception des dirigeants d'une société étrangère dépendante.

-La surfacturation par une société mère, du loyer à une filiale établie en Tunisie.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> DGELF 790 du 9 Juin 1999 : Modalités de répartition des charges communes dans les groupes de sociétés.

<sup>43</sup> Prise de position DGELF (191) du 20 février 2006

## **SECTION 2 : AUTRES RISQUES FISCAUX LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT**

### **1. Risques de redressement entraînant une double imposition économique**

Un redressement opéré par un Etat en matière de prix de transfert peut souvent aboutir à une double imposition économique. La double imposition économique est considérée comme le résultant d'une situation dans laquelle deux sociétés d'Etats différents se versent des revenus imposés dans les deux Etats. La double imposition se caractérise par le refus de déduction des sommes payées par une société alors que ces sommes sont incluses dans la base d'imposition de la société bénéficiaire.

Il est à noter que contrairement aux cas de double imposition juridique<sup>44</sup>, la situation de double imposition économique ne peut être résolue que par voie d'accord amiable entre les Etats. L'OCDE renvoie ces points aux discussions entre Etats.<sup>45</sup>

La réintégration des résultats indirectement transférés au sein du groupe constitue un redressement primaire. Logiquement, ce redressement devrait donner lieu à un ajustement des résultats de la société ayant bénéficié du transfert de résultat. Cet ajustement consiste à faire baisser le résultat imposable, de la société bénéficiaire, à hauteur du redressement effectué dans la première société. À défaut, le résultat indirectement transféré se trouve imposé deux fois.<sup>46</sup> Afin d'éviter cette double imposition, il est possible de demander une procédure amiable ou d'arbitrage.<sup>47</sup>

### **2. Extension du risque sur la TVA**

Dans la mesure où les prix de transfert concernent des transactions réalisées avec des entités situées dans des pays différents, les redressements réalisés n'auront donc aucune conséquence sur la TVA. Cependant, depuis le 1er septembre 2006, l'article 289 A du CGI prévoit : « Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur qui dispose d'un numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en France ». Ainsi, la société devra déclarer le montant

---

<sup>44</sup> La double imposition juridique consiste à l'imposition d'un même revenu sur deux territoires différents (exemple : une personne perçoit des salaires qui sont taxés dans deux Etats différents).

<sup>45</sup> Besbes (S), 2009, « Mémento de fiscalité internationale », Editions SB, P63

<sup>46</sup> AMAR (J.), 2010 « Mission de documentation des prix de transfert », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable.

<sup>47</sup> Article L189 A du LPF

HT de l'opération sur ses déclarations et calculer le montant de la TVA correspondante. La TVA française ainsi acquittée pourra être déduite par le client identifié à la TVA en France dans les conditions habituelles. Le défaut d'auto liquidation est sanctionné par une amende égale à 5% du montant de la TVA qui n'a pas été correctement auto liquidée donc 5% de la TVA des montants redressés.

En Tunisie, comme en France, le même principe est appliqué. Toutefois, il existe une différence dans la qualification du défaut de déclaration de la TVA due. Ainsi, en cas de non acquittement de la TVA, le législateur tunisien prévoit une pénalité égale au montant non payé.

### **3. Risques de sanctions fiscales pénales**

Le transfert de bénéfices est certes un acte anormal de gestion qui nécessite en premier lieu un redressement de l'assiette imposable. Toutefois, l'administration fiscale, dans des cas bien déterminés, peut pousser l'analyse et voir si cette opération peut cacher une dissimulation et une intention frauduleuse de réduire l'impôt. En effet, lorsqu'une opération commerciale ou financière intragroupe est réalisée dans des conditions anormales et motivées par un élément moral de se soustraire à l'impôt, elle risque de constituer un abus de droit. Si l'administration fiscale apporte la preuve qui lui incombe que la facturation intragroupe de produits et services a été décidée dans l'unique but de déguiser un transfert de bénéfice ou de revenus, elle pourra invoquer l'abus de droit et ce, conformément à l'article 101 du CDPF. Généralement, les sanctions pénales ne constituent pas le principal moyen pour garantir le respect des obligations fiscales. Les sanctions pénales sont pratiquement réservées aux cas de fraude grave.

### **4. Sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante**

On présentera, ci-dessous, les sanctions auxquelles un groupe de société est exposé dans le cas où il ne respecte pas l'obligation d'une documentation prévue, par le législateur. On exposera les sanctions applicables en France et en Tunisie.

#### **4.1. En France**

Les entreprises établies en France satisfaisant certaines conditions sont tenues d'établir une documentation prévue par l'article L13 AA du LPF.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup>Annexe 14 L13 AA du LPF

Au niveau de la documentation, l'entreprise doit démontrer que les transactions entre parties liées respectent le prix de pleine concurrence. Les sanctions de non respect de l'obligation de documentation dépendent du cadre dans lequel se trouve l'entreprise.

Les entités visées aux articles L13 AA et L13 AB du LPF doivent tenir à la disposition de l'administration une documentation à la date d'engagement de la vérification de comptabilité. Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation requise ou ne produit qu'une documentation partielle, l'administration lui adresse une mise en demeure de produire cette documentation ou de la compléter dans un délai de trente jours. Cette mise en demeure précise la nature des documents ou compléments attendus ainsi que les sanctions encourues à défaut de réponse ou en cas de réponse partielle.

Si, en dépit de cette mise en demeure, la documentation requise n'est pas produite ou ne l'est que partiellement, l'entreprise encourt une amende d'un montant de 10 000 € pour chaque exercice vérifié ou, compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre jusqu'à 5 % des bénéfices transférés si cette dernière somme est supérieure à 10 000 €. <sup>49</sup>

Les entités visées à l'article L13 B du LPF, doivent justifier les prix de transfert pratiqués à l'administration fiscale dans un délai de réponse précisé par celle-ci. Ce délai, qui ne peut être inférieur à deux mois, peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois. Le défaut de réponse entraîne une pénalité de 10 000 € pour chaque exercice visé. Par ailleurs, l'administration peut procéder à une évaluation des bases à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire. <sup>50</sup>

#### **4.2. En Tunisie**

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 n'a pas prévu explicitement des exigences spécifiques en matière de documentation. Toutefois, il existe d'autres textes juridiques qui sont en lien avec le prix de transfert et à partir desquels on peut dégager la notion d'obligation de tenue de documentation. Il s'agit des dispositions de :

---

<sup>49</sup> Article 1735 du CGI

<sup>50</sup> Article 1735 du CGI

-L'article 51 du code de l'IRPP et de l'IS qui oblige les personnes physiques et morales à joindre au niveau des notes aux états financiers les informations sur les parties liées.

-L'article 59 du code de l'IRPP et de l'IS qui stipule que les personnes morales doivent joindre à leur déclaration de l'impôt sur les sociétés un état de leur participation dépassant 10%.

Le régime de sanction en matière de documentation se limite seulement au cas de refus de communication à l'administration fiscale de comptabilité, de registres ou de répertoires prescrits par la législation fiscale. Les sanctions dans ce cas consistent en une amende de 100 à 10 000 Dinars. Autrement dit, l'insuffisance de documents n'est pas sanctionnée fiscalement en matière pénale en Tunisie.<sup>51</sup>

### **5. Risques d'imposition des dividendes déguisés**

Les sommes réintégrées en vertu de l'article 57 du CGI sont considérées comme des revenus distribués et font partie du revenu imposable des associés. L'administration appliquera le régime fiscal correspondant. Il s'agit en l'occurrence d'un ajustement secondaire. Ainsi, les résultats indirectement transférés constituent des distributions irrégulières ou occultes de résultat<sup>52</sup>.

En Tunisie, les bénéfices occultes sont aussi considérés comme des revenus distribués.<sup>53</sup> Le législateur tunisien a exonéré de l'impôt sur les revenus, les revenus distribués y compris les bénéfices occultes.<sup>54</sup> De ce fait aucune imposition n'est effectuée au niveau des revenus des associés lors de la réintégration des charges effectuée dans le cadre d'un contrôle fiscal.

## **CONCLUSION CHAPITRE 2**

Comme nous l'avons évoqué précédemment, l'expert comptable est tenu de déterminer les risques fiscaux liés aux prix de transfert. Dans ce chapitre, nous

---

<sup>51</sup> Article 97 du CDPF.

<sup>52</sup> LEFEBVRE, Francis, *Fiscal 2012*, Mémento pratique, page 398.

<sup>53</sup> Article 30 du code de l'IRPP et de l'IS : - Sont assimilés à des revenus distribués : « ... Les rémunérations, avantages et bénéfices occultes... ».

<sup>54</sup> Article 38 du code de l'IRPP et de l'IS - « ...Ne sont pas soumis à l'impôt : Les revenus distribués au sens des dispositions du paragraphe 3 de l'article 30 du code de l'IRPP et de l'IS ... ».

avons exposé les risques fiscaux en se référant aux législations fiscales tunisiennes et françaises. Ainsi, il existe les risques fiscaux directement liés aux prix de transfert (exemple : majoration et minoration des prix) et les autres risques fiscaux liés à la nature des transactions ou au non respect des textes (exemple : sanction en matière de défaut de documentation, risque de double imposition).

## **CHAPITRE 3 : RECOMMANDATIONS ET RAPPORT**

La mission de conseil a pour finalité la mise à la disposition du client d'un ensemble de recommandations et de conseils. Les résultats de la mission sont intégrés dans le rapport à fournir à la direction de l'entreprise.

Les recommandations ont pour objectif la sécurisation de la politique des prix de transfert adoptée par le groupe dans le cas où la mission est intervenue avant un contrôle fiscal. Dans le cas où la mission est demandée après un contrôle fiscal, l'objectif serait de conseiller le groupe à recourir aux procédures amiables prévues par les conventions internationales.

La sécurisation de la politique passe par le respect des textes et règlements régissant le prix de transfert d'une part et par la considération des méthodes de détermination des prix de transfert préconisées par l'OCDE d'autre part.

Aussi, l'expert comptable peut recommander l'APP et la documentation des prix de transfert comme outil permettant de maîtriser les risques de redressement de ces prix par l'administration fiscale.

S'agissant de la documentation, il existe une obligation pour les entreprises de certaine taille. Par contre l'APP est un consensus qui n'est pas admis dans tous les pays. L'administration fiscale française a préconisé ce type de protocole. Par contre en Tunisie ce processus n'est pas encore mis en place.

Nous présenterons dans ce chapitre les modes de sécurisation de la politique des prix de transfert ainsi que le contenu du rapport final.

### **SECTION 1 : SECURISATION DE LA POLITIQUE DES PRIX DE TRANSFERT**

Nous aborderons dans cette section, les différentes recommandations générales et applicables à toutes les activités. Toutes les recommandations proposées par l'expert comptable doivent être intégrées dans son rapport qui sera détaillé dans la section suivante. Les recommandations que l'expert comptable peut présenter à l'entreprise sont :

-Application des méthodes d'évaluation des prix de transfert préconisées par l'OCDE.

-L'établissement de l'accord préalable des prix de transfert.

-La documentation des prix de transfert.

-Le Recours à la procédure amiable ou par arbitrage pour l'élimination de la double imposition.

### **1. Application des méthodes d'évaluation des prix de transfert préconisées par l'OCDE**

Le rapport de l'OCDE recommande différentes méthodes de détermination de prix de transfert en phase avec le principe de pleine concurrence. Ces recommandations représentent la seule source internationale en la matière. Toutefois, ces recommandations n'ont aucune valeur normative, et ne sont donc pas, en tant que telles, des sources de droit. Elles ont cependant un pouvoir d'influence certain sur les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE et aussi sur celles des pays non membres.

Dans ce cadre, l'expert comptable est tenu d'inciter le groupe à adopter les méthodes proposées par l'OCDE car ces dernières ont fait l'objet d'une adaptation et mise à jour continue en collaboration avec les administrations fiscales des différents pays. En principe, l'entreprise a la liberté du choix de la méthode de détermination du prix de transfert adéquate.

L'OCDE a proposé cinq méthodes de détermination des prix de transfert.

**-Trois méthodes dites traditionnelles**, fondées sur les transactions (le prix comparable sur le marché libre ; le prix de revente ; et le prix de revient majoré) ;

**-Deux méthodes dites transactionnelles**, fondées sur les bénéfices (la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette).

Toutefois, la méthode retenue par l'entreprise peut être considérée comme recevable à condition qu'elle soit justifiée, cohérente, et que la rémunération soit conforme au principe de pleine concurrence.

## **1.1. Les méthodes traditionnelles**

La manière la plus directe pour s'assurer que les prix intragroupes sont de pleine concurrence est de les comparer à ceux pratiqués pour des transactions identiques entre des entreprises indépendantes.

Il s'agit du « prix comparable sur le marché libre ». Toutefois, dans certains cas, on ne disposera pas de transactions comparables pour appliquer cette approche directe. Dans ce cas, il faudra comparer les transactions contrôlées avec les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs que les prix. Parmi ces indices, il y'a lieu de citer notamment les marges commerciales ou les marges brutes. Ces marges constituent la base d'autres méthodes dites méthode de prix de revente et méthode de prix de revient majoré.

### **1.1.1. La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe**

Il s'agit de la méthode la plus simple. Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendants. Cette méthode est la plus satisfaisante car elle est directe et fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence. Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché. Il s'agit par exemple des différences de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droits de douane. S'il n'existe pas de transaction similaire, il convient d'opérer des correctifs lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité afin de tenir compte de ces différences pour approcher le juste prix de marché. Cette méthode est particulièrement adaptée aux entreprises qui commercialisent des marchandises couramment vendues sur le marché. En revanche, elle est inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels.

### **1.1.2. La méthode du prix de revente**

Cette méthode a pour objectif de connaître le prix de pleine concurrence d'un produit acheté auprès d'une entreprise liée et revendu à un client indépendant. En se basant sur le prix facturé au client indépendant, on soustrait une marge brute. Cette marge doit permettre à la société de distribution de couvrir ses frais de ventes. Aussi, la

société de distribution doit garantir un bénéfice couvrant les risques assumés. Le prix ainsi obtenu est considéré comme un prix de pleine concurrence.

Cette méthode suppose des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées. Elle est particulièrement adaptée pour les opérations de **commercialisation**, lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

### **1.1.3. La méthode du prix de revient majoré**

Elle consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu à une entreprise liée. Par la suite, on y ajoute une marge bénéficiaire de pleine concurrence. Cette marge est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux **prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits**. Elle est également recommandée lorsque des **produits semi-finis** sont vendus entre des entreprises liées. Plus les fonctions et les risques sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables.

## **1.2. Les méthodes transactionnelles**

Les méthodes traditionnelles sont fondées sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence. Ces méthodes sont les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées sont de pleine concurrence. Toutefois, lorsque les données ne sont pas disponibles ou d'une qualité insuffisante, des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être appliquées. Les méthodes transactionnelles comprennent la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

### **1.2.1. La méthode du partage des bénéfices**

La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé du groupe sur l'ensemble des opérations. Ce résultat consolidé sera partagé entre les entreprises liées en fonction de critères pertinents. Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont communs et imbriqués. Cette interdépendance d'activités ne permet pas de déterminer une valorisation pour chaque opération. Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées. En effet, en l'absence de

comparables indépendants pertinents, ou dans le cas de mise en commune d'actifs incorporels significatifs, il sera difficile d'appliquer les méthodes traditionnelles.

On conclut alors que l'application de cette méthode se fait en deux étapes :

Etape n°1 : Détermination du résultat consolidé pour le groupe

Etape n°2 : Répartition du résultat consolidé entre les deux entreprises, selon une clé de répartition appropriée prenant en compte les charges d'exploitation.

Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours et lorsque les autres méthodes se sont avérées non pertinentes.

### **1.2.2. La méthode transactionnelle de la marge nette**

Cette méthode consiste à déterminer à partir de données appropriées la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe. Une fois déterminée cette marge sera comparée à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait lors d'une transaction comparable.

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

Cette méthode fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Elle nécessite pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente. Elle suppose, en outre, une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés.

## **2. L'établissement de l'Accord Préalable du Prix de transfert**

L'administration fiscale tunisienne n'admet pas jusqu'à présent le recours à cette méthode. Ainsi, le groupe de sociétés françaises peut adopter cette disposition uniquement pour les sociétés françaises.

L'accord préalable permet à une entreprise multinationale de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses transactions commerciales, industrielles et financières n'entrent pas dans le cadre de l'article 57 du CGI. Cet accord préalable de prix constitue une prise de position formelle de l'administration. Cet accord préalable peut être bilatéral ou multilatéral.

## 2.1. L'intérêt de recourir à l'APP

Consciente des difficultés des PME moins préparées que les grands groupes aux problématiques des prix de transfert, l'administration fiscale a mis en place une procédure simplifiée d'accord préalable<sup>55</sup> pour les PME<sup>56</sup>.

Cette procédure consiste à :

- alléger la documentation exigée pour le dépôt et l'instruction de la demande d'accord ;
- les aider dans l'analyse fonctionnelle et le choix de la méthode de prix à retenir ;
- réaliser, à titre expérimental et à la demande de l'entreprise, l'analyse de comparabilité externe dans les bases de données usuelles ;
- et réduire le contenu du rapport annuel de conformité exigé pour le suivi de l'accord.

Cette procédure confidentielle permet de déterminer de façon concertée avec l'administration fiscale la politique de prix de transfert pratiquée. L'accord, d'une durée de trois à cinq ans, peut porter :

- soit sur l'ensemble des transactions futures conclues entre les entreprises liées, -
- soit, ne concerner qu'un segment d'activité, une fonction, un produit ou un type de transaction.

Il permet ainsi d'aboutir à une méthode de calcul des prix des transactions et non le prix lui-même. La conclusion de l'accord garantit au contribuable que ses prix de transfert faisant l'objet de l'APP ne seront pas remis en cause lors d'un contrôle fiscal postérieur. La sollicitation d'un APP permet de minimiser le risque fiscal car :

- Il permet de trouver une solution adéquate aux problématiques de prix de transfert des entités. La négociation d'un APP est propice au dialogue avec l'administration fiscale.

Effectivement, pour se forger une opinion, l'entreprise va communiquer les informations les plus étayées afin que ses interlocuteurs aient la même compréhension de la politique de transfert des prix.

- Il présente un réel degré de souplesse, puisqu'il porte sur la méthode de détermination des prix. Il permettra ainsi d'intégrer des hypothèses susceptibles

---

<sup>55</sup> Instruction du 28 novembre 2006 : 4 A-13-06.

<sup>56</sup> Instruction du 28 novembre 2006 : 4 A-13-06 : « Est éligible à la procédure simplifiée l'accord préalable de prix, la PME qui répond aux conditions cumulatives du IV de l'article 44 septies du CGI ».

d'adapter la méthode retenue aux modifications de l'environnement économique, industriel ou encore fiscal. Les négociateurs seront plus ouverts à l'examen d'une méthode spécifique adaptée au contexte dans lequel l'entité évolue en respectant bien entendu le principe de pleine concurrence.

- Il protège l'entité des risques fiscaux suite à une vérification de comptabilité tant que les méthodes admises à l'issue de l'accord seront effectivement respectées<sup>57</sup>.

## **2.2. Limites de l'APP**

Comme nous l'avons évoqué, cette procédure procure des avantages incontestables, mais avant de solliciter cet accord, il faut néanmoins informer son client des limites de celle-ci:

La procédure requiert un degré élevé de collaboration entre le contribuable et l'administration fiscale. Le contribuable devra donc transmettre ses livres comptables, mais aussi apporter toutes les informations nécessaires permettant à l'administration d'apprécier la situation de l'entreprise au regard des méthodes pratiquées comme pour une vérification de comptabilité. Il est donc nécessaire pour l'entité de prévoir du temps et des compétences adéquates afin de répondre aux demandes d'informations, et ce, entre 6 et 18 mois (délai d'instruction). Ceci peut générer un coût important notamment pour une PME.

En cas d'accord unilatéral, généralement souscrit pour les PME, l'accord conclu n'engagera que l'administration fiscale française. L'entité ne sera donc sécurisée que dans un seul État. La politique peut donc être remise en cause dans tous les autres pays où une entité liée est partie aux transactions, objets de l'accord. Ainsi si une entité étrangère dépendante subit un redressement, le groupe pourra difficilement modifier sa politique de prix de transfert ayant fait l'objet de l'APP.

L'APP concerne les transactions pour lesquelles le contribuable a demandé l'accord. Il ne couvre donc pas les autres transactions. En cas de vérification de comptabilité, l'entreprise a des garanties pour les transactions couvertes par l'accord, à condition de respecter les termes de celui-ci. Cependant, cette garantie ne le sera pas pour l'ensemble des transactions comme par exemple celles qui seraient dévoilées ou des nouvelles transactions.

---

<sup>57</sup> AMAR (J), *Mission de documentation des prix de transfert en PME*, Mémoire d'expertise comptable, Novembre 2010.

### **3. Documentation des prix de transfert**

La constitution d'une documentation permet de justifier les transactions intragroupes pratiquées et le rôle et la responsabilité de l'expert comptable dans le cadre de cette mission.

Outre le caractère obligatoire de la constitution d'une documentation, prévu dans certains cas. Ces données permettent de répondre à plusieurs objectifs.

Aussi, une documentation bien fournie est un préalable nécessaire à une demande d'APP. Elle permettra ainsi d'instruire le dossier plus rapidement. En interne, cette documentation est l'occasion d'analyser la détermination de la valeur ajoutée au sein du groupe grâce à une analyse fonctionnelle, afin de la répartir de manière équitable (évitant d'éventuels conflits).

La préparation d'une documentation permet d'envisager les prix de transfert pratiqués non seulement dans un but fiscal, afin de limiter d'éventuels redressements, mais aussi comme un outil de gestion.

- Le fait de préparer une documentation permettra de déceler d'éventuelles erreurs et de les rectifier en accord avec la stratégie du groupe.
- Une préparation préalable au contrôle permet aux sociétés de mieux « penser » leur prix de transfert pour mieux se défendre, « mieux vaut prévenir que subir ».
- L'établissement d'une documentation préalable permet d'éviter le renversement de la charge de la preuve, et bénéficie donc au contribuable. Ce dernier peut fournir et expliquer dès le début du contrôle sa démarche et évite ainsi à l'administration fiscale d'élaborer elle-même ses propres théories de détermination des prix de transfert
- Une documentation, a posteriori, et dans l'urgence, paraît difficile à réaliser. La jurisprudence se révèle favorable au contribuable qui justifie ses choix en fournissant une documentation dans laquelle les règles de l'OCDE sont respectées.

### **4. Elimination de la double imposition par la procédure amiable ou par arbitrage**

Le contrôle des prix de transfert peut entraîner une double imposition dès lors que l'administration tunisienne et l'administration française procèdent à des rectifications.

Dans ce cas, la société, qui estime avoir fait l'objet d'une double imposition pour un même revenu de la part de deux Etats différents peut recourir à la procédure amiable

d'élimination des doubles impositions prévue par les conventions fiscales internationales.

Cette procédure, prévue dans la plupart des conventions fiscales<sup>58</sup>, est ouverte aux entreprises qui estiment avoir fait l'objet d'une double imposition du fait d'un rehaussement effectué par l'un des Etats en matière de prix de transfert.

Dans ce cas, les autorités des deux Etats s'efforceront de résoudre le cas de double imposition, sans toutefois être liées par une obligation de résultat. Si un accord est trouvé au terme de la discussion, ce qui est généralement le cas, il pourra se traduire par un ajustement corrélatif permettant d'éliminer la double imposition, c'est à- dire la possibilité de déduire du résultat d'une entreprise associée une base imposable équivalente à celle qui a été rehaussée dans l'autre Etat.

## **SECTION 2 : RAPPORT DE LA MISSION**

Tout au long de l'exercice de sa mission, l'expert comptable doit conserver dans son dossier tous les éléments importants et jugés utiles à la rédaction d'un rapport et à la motivation de son contenu. S'il est tenu de délivrer un rapport, ledit rapport doit être préparé par le professionnel lui-même. Il peut confier la préparation d'un projet de rapport à un collaborateur ayant la formation et la compétence techniques nécessaires.

Dans son rapport l'expert comptable doit <sup>59</sup> :

- Décrire la nature de la mission et préciser que la mission a été exécutée conformément aux normes généralement reconnues régissant ce type de mission ;
- Identifier l'entité donnée et inclure un exposé des faits, circonstances et hypothèses pertinents ;
- Formuler les solutions qu'il convient d'appliquer aux problèmes spécifiques et indiquer les sources disponibles qui font autorité ainsi que les événements sur lesquels se fonde l'avis ;
- Préciser que la responsabilité de la solution à retenir incombe aux dirigeants sociaux qui doivent consulter leur auditeur en exercice ;

---

<sup>58</sup> L'article 41 de la convention de non double imposition conclue entre la France et la Tunisie.

<sup>59</sup> R.YAICH « Conduite professionnelle des missions de consultation », RCF N°61, 2003, P16.

-Enoncer que l'avis se fonde sur les faits, circonstances et hypothèses fournis et qu'il pourrait ne pas s'appliquer si ces faits, circonstances ou hypothèses changeaient ou se révélaient inexacts ;

-Inclure à la fin du rapport un paragraphe distinct restreignant l'utilisation du rapport aux parties mentionnées, aux fins prévues.

-Préciser la date et le lieu de délivrance du rapport.

### **CONCLUSION CHAPITRE 3**

On conclut que les recommandations de l'expert comptable portent sur trois volets à savoir le respect des méthodes préconisées par l'OCDE, l'établissement d'une documentation et l'établissement d'un APP.

Lorsque le groupe a été contrôlé et une double imposition a été constatée, il peut recourir à la procédure amiable.

## **CONCLUSION PARTIE II**

Cette partie porte sur les caractéristiques générales d'une mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert. Cette mission permet à un groupe de sociétés de maîtriser les risques éventuels d'un contrôle fiscal ou bien de remédier aux doubles impositions supportées lors des redressements.

L'étape cruciale de la mission réside dans l'analyse fonctionnelle des transactions et la détermination des comparables. L'expert comptable doit analyser les transactions significatives et doit rechercher les comparables afin qu'il puisse choisir la méthode la plus appropriée d'évaluation du prix de transfert.

Il est important de rappeler que le risque fiscal ne provient pas seulement de la détermination du prix de transfert seulement. Il existe des risques liés aux transactions qui peuvent peser lourd sur le groupe.

La nature du secteur d'activité du groupe et les législations juridiques et fiscales des différents pays affectent la portée de la mission de conseil. A partir de la revue des transactions entre groupe français et filiales tunisiennes relevant de différents secteurs, nous avons constaté que chaque secteur comporte des risques spécifiques directement rattachés à la détermination du prix de transfert. Aussi, il existe des risques indirectement rattachés aux transactions ayant un impact significatif.

L'expert comptable doit apporter les recommandations et le conseil pour optimiser la fonction fiscale du groupe. Ces recommandations permettent d'éviter le risque et de proposer des choix permettant de minimiser la charge fiscale.

# **PARTIE III : MISSION DE CONSEIL DE L'EXPERT COMPTABLE : SPECIFICITES DE QUATRE SECTEURS D'ACTIVITÉS**

## **INTRODUCTION PARTIE III :**

La mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert doit être adaptée suivant la nature du secteur d'activité. Certes, il existe des règles et diligences communes et donc applicables à toutes les missions ; mais c'est au niveau des spécificités des activités et de la nature des risques que la différence puise ses effets.

En plus des risques généraux que les sociétés françaises installées en Tunisie peuvent rencontrer, il convient de tenir compte des particularités de chaque secteur. En outre et pour mieux contrôler le principe de pleine concurrence, il est nécessaire de prendre en considération, également, les menaces fiscales spécifiques devant être détectées par l'expert comptable afin qu'il puisse conseiller au mieux son client.

Ces risques et particularités affectent considérablement l'étendue et la nature des travaux de l'expert comptable. Une bonne connaissance de la législation fiscale tunisienne et française, suivie d'une analyse fonctionnelle rigoureuse demeure indispensable dans ces missions.

Afin de présenter les spécificités d'une mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert entre deux entreprises, nous avons choisi quatre secteurs d'activités. A partir des règles communes déjà analysées, nous adapterons les deux diligences suivantes à chacun des secteurs retenus.

-Choix de la méthode de prix de transfert pour les transactions courantes observées.

-Identification des risques fiscaux spécifiques que peuvent rencontrer ces entreprises opérant dans ces secteurs.

Les secteurs choisis sont très répandus en Tunisie et de nombreux groupes français sont intéressés par le bénéfice d'une fiscalité privilégiée voire nulle dans certain cas

Nous aborderons dans :

-Un premier chapitre le cas d'un groupe français opérant dans le secteur du transport international.

-Un deuxième chapitre le cas d'un groupe français opérant dans le secteur de la distribution.

-Un troisième chapitre le cas d'un groupe français opérant dans le secteur de l'industrie pharmaceutique.

-Un quatrième chapitre le cas d'un groupe français opérant dans le secteur du développement de logiciels.

## **CHAPITRE 1 : TRANSPORT INTERNATIONAL : GROUPE FRANÇAIS DE TRANSPORT INTERNATIONAL**

L'activité de transport international entre la Tunisie et la France connaît un accroissement de volume de plus en plus considérable, vu le développement des échanges économiques entre les deux pays. Le transport international de marchandises entre la Tunisie et la France peut être aérien, maritime ou multimodal. Plusieurs groupes de transport international français se sont installés en Tunisie afin de garantir une meilleure qualité de services à leurs clients.

Les groupes français de transport international se développent en Tunisie pour réduire leur coûts, maîtriser la qualité de service mais aussi pour bénéficier d'avantages fiscaux accordés par le législateur Tunisien.

La revue des taxations et prises de décisions de l'administration fiscale dans ce secteur d'activité révèle plusieurs interprétations et risques fiscaux liés aux transactions entre les sociétés mères et leurs filiales tunisiennes.

Dans le cadre de sa mission de conseil, l'expert comptable est tenu d'effectuer des contrôles spécifiques lui permettant de déceler les éventuelles taxations et pénalités.

### **SECTION 1 : TRANSACTIONS ENTRE LE GROUPE FRANÇAIS ET SON IMPLANTATION EN TUNISIE :**

#### **1. Nature de l'implantation**

L'implantation de la société française de transport international en Tunisie peut se faire par le biais d'une filiale ou d'une succursale. Dans les deux cas, il existe une création d'un établissement soumis à l'impôt sur les sociétés tunisiennes.

#### **2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe**

Les transactions entre la société mère française et la filiale ou établissement stable tunisien portent sur des opérations de transport maritime, aérien et terrestre ou bien des opérations logistiques de stockage et d'assistance connexes au transport.

Les transactions peuvent concerner également des prestations relatives à l'utilisation du réseau du groupe.

## **SECTION 2 : LES RISQUES DANS LA FIXATION DU PRIX DE TRANSFERT DES TRANSACTIONS**

### **1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction**

Dans le cadre de sa mission de conseil en matière de prix de transfert, l'expert comptable doit être en mesure d'apprécier la concordance du prix de transfert avec la valeur économique de la prestation fournie. Ainsi, il doit :

- Vérifier qu'il n'existe pas un problème dans le transfert de dividendes amenant la société mère à surfacturer la filiale pour récupérer une partie du bénéfice.
- Comparer les prix facturés l'année en cours avec les années antérieures s'il s'agit de prestations ayant des attraits saisonniers tels que le transport maritime et aérien.
- Apprécier les frais connexes directement liés au transport.
- Analyser les conventions existant entre la société mère et la filiale concernant la participation dans les frais du réseau du groupe.
- Apprécier le caractère légal, réglementaire des commissions de récupération de fonds facturées par la filiale tunisienne.
- Vérifier le respect de la réglementation afin de bénéficier des avantages liés aux opérations de transport terrestre des marchandises destinées à l'export.

### **2. Application des méthodes de l'ODCE**

Afin d'illustrer en chiffres les risques encourus par le groupe, en cas de non respect des règles de pleine concurrence, nous présenterons, pour une transaction de transport maritime et une redevance, des cas de redressement des bénéfices d'entreprise en Tunisie et leur impact sur la rentabilité du groupe. On suppose que la société mère française est **MT** et que la filiale tunisienne est **FT**.

#### **2.1. Opération de transport maritime**

Dans cet exemple, le volet commercial est assuré par la filiale. Les opérations de transport maritime sont facturées au client par la filiale tunisienne. Cette dernière consulte la société mère et propose un prix à son client tunisien tout en garantissant une marge brute. De ce fait la société mère française utilise ses moyens pour négocier les coûts de fret. On présente ci-après, le tableau d'analyse fonctionnelle.

### 2.1.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

Le tableau d'analyse fonctionnelle est obtenu à la suite des entretiens et examens effectués et détaillés à la deuxième partie.<sup>60</sup> Le tableau d'analyse fonctionnelle de l'activité transport maritime est présenté ci-dessous:

**Tableau 8 : Analyse fonctionnelle Transport maritime**

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication	X	
Commercialisation, publicité et distribution		X
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	
Liés à la commercialisation		X
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché		X
Risque de change		X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks	N/A <sup>61</sup>	N/A
Risque de produits défectueux	N/A	N/A
Risque de recouvrement		X

### 2.1.2. Le comparable

Le fret maritime et aérien revêt un caractère volatile. De ce fait, le comparable ne portera pas sur le prix mais sur les marges généralement adoptées par les négociateurs de transport. Suite à des entretiens et à une revue analytique, on s'est fixé une marge brute représentant, probablement, la marge moyenne du marché.

### 2.1.3. Détermination de la méthode appropriée

Lors de la prise de connaissance de l'activité de transport et après l'analyse fonctionnelle, l'expert comptable doit apprécier la méthode la plus appropriée pour chaque transaction. Nous présenterons dans le tableau ci-dessous la méthode la plus appropriée pour la transaction de transport maritime et ce, en se référant aux méthodes de l'OCDE.

<sup>60</sup> Section 2, Chapitre 3 de la deuxième partie.

<sup>61</sup> N/A : Non applicable

**Tableau 9 : Méthode de l'opération de transport maritime**

<b>Nature de la transaction</b>	<b>Méthode du prix de transfert</b>
Opération de transport maritime ou aérien	Méthode du prix de revente

L'activité de la filiale revêt la forme d'un courtier en transport maritime. Avant d'accomplir l'opération, la filiale doit s'assurer d'une rentabilité convenable et suffisante. L'entrepreneur principal est la société mère car elle a négocié l'achat du transport auprès de l'armateur. Le choix de la méthode de prix de revente repose sur le fait que la filiale ne fait que revendre le service transport à ses clients. Il s'agit d'une revente d'un service.

#### **2.1.4. Cas pratique**

Nous prenons l'exemple d'une opération de fret maritime qui a pour objet un conteneur à transporter du port de Marseille jusqu'au port de Rades en Tunisie. La filiale FT a consulté la société mère pour qu'elle lui fournisse une cotation et ce, suite à la consultation d'un client en Tunisie. Le prix de transfert conclu entre la société mère et la filiale est de 1 000 €. La filiale a proposé alors 1 350 € à son client. La société mère a acheté ce fret à 800 € auprès d'un armateur A, grâce au pouvoir de négociation avec cet armateur.

Le comparable pour cette transaction est la marge brute réalisée sur le marché tunisien pour des opérations équivalentes de courtage. L'étude de comparabilité aboutit à un taux de marge brute maximale de 20%. Concernant les charges indirectes (la répartition des frais du personnel, loyers, diverses charges etc.) de la transaction, l'analyse des coûts affecte 100 € pour la filiale, 50 € pour la société mère et ce, pour chaque transaction. <sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Pour simplifier le calcul, nous considérons l'euro comme moyen de négociation et de paiement.

**Tableau 10 : Tableau de bord fret maritime**

<i>Situation actuelle</i>		<i>Méthode du prix de revente</i>	
<i>Activité</i>	<b>Transport international</b>	<b>Client</b>	
<i>Secteur d'activité</i>	<b>Transport maritime</b>	<i>Prix de revente</i>	1 350
<i>Nature de la transaction</i>	<b>Fret maritime</b>	<i>- marge brute en %</i>	270
<i>Fournisseur</i>	<b>MT</b>	<i>Prix de transfert</i>	1 080
<i>Client</i>	<b>FT</b>	<i>charge indirecte</i>	100
<i>Prix d'achat initial</i>	<b>800</b>	<b>Résultat pleine concurrence</b>	170
<i>Prix de vente interne</i>	<b>1 000</b>	<i>Résultat/CA en %</i>	15.74%
<i>Prix de revente extérieur au groupe</i>	<b>1 350</b>	<b>Résultat déclaré</b>	250
<i>Entrepreneur principal</i>	<b>MT</b>	<i>Ecart</i>	80
<i>Méthode de prix de transfert</i>	<b>Prix de revente</b>	<i>Impôt payé à tort (80*30%)</i>	24
<i>Comparable</i>	<b>Marge brute</b>	<b>Fournisseur</b>	
<i>Valeur du comparable</i>	<b>20%</b>	<i>Prix de transfert</i>	1 080
<i>Client : Hypothèse</i>	<i>Charge directe</i>	<b>1 000</b>	<b>Résultat de pleine concurrence</b>
	<i>Charge indirecte</i>	<b>100</b>	230
<i>Fournisseur : Hypothèse</i>	<i>Charge directe</i>	<b>800</b>	<b>Résultat déclaré</b>
	<i>Charge indirecte</i>	<b>50</b>	150
		<i>Ecart (réintégration)</i>	<b>80</b>
		<i>Risque d'impôt (80*33%)</i>	<b>26.6</b>

### 2.1.5. Coût fiscal de la transaction

Le prix de transfert de pleine concurrence est égal à 1 080 €. L'écart de ce prix avec le prix de vente interne du groupe est de 80 €. Cet écart peut engendrer un coût fiscal pour le groupe. Le coût fiscal global (du groupe) que peut engendrer cette transaction à la suite du non respect du principe de pleine concurrence est égal à **50.6 €**. Ce coût comporte :

- Le coût fiscal de la filiale qui a payé un impôt à tort : ce coût s'élève dans ce cas à **24 €**.
- Le coût fiscal éventuel lors d'un redressement du prix de transfert dans le cas d'un contrôle fiscal suite au non respect de la règle de pleine concurrence. Ce coût est de **26.6 €**.

Outre l'ajustement primaire de l'administration, un ajustement secondaire peut être effectué au niveau du revenu des associés de la société mère française. Cet ajustement correspond à l'imposition du bénéfice réintégré en tant que distribution déguisée.

## 2.2. Transport terrestre

L'étude de la transaction sur le marché a montré que les prix du transport terrestre sont calculés au kilomètre parcouru et que les facturations entre entreprises indépendantes est de 1 Dinar par kilomètre, soit l'équivalent de (0,5 €) par kilomètre. On conclut alors que la méthode du prix comparable sur le marché peut être adoptée dans cette activité.

## 2.3. Redevance

Les redevances facturées par la société mère correspondent à la contrepartie d'accès à la base de données du groupe. Cet accès aux informations permet à la filiale d'accéder aux flux commerciaux du groupe et de consulter les offres de transport et postuler des demandes de transport sur la base de données. Ces bases de données dites *opérationnelles* ou **OLTP**<sup>63</sup> sont destinées à assister les sociétés du groupe à tenir l'état de leurs activités quotidiennes. Elles permettent en particulier de stocker, les informations relatives à chaque opération effectuée dans le cadre de l'activité. Dans de telles applications l'accent est mis sur la vitesse de réponse et la capacité de traiter plusieurs opérations simultanément. Il s'agit alors d'un moteur de développement commercial qui permet à la filiale tunisienne de se rapprocher de toutes les filiales du groupe installées dans le monde. On présente ci-après, le tableau d'analyse fonctionnelle.

### 2.3.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

Le tableau d'analyse fonctionnelle est obtenu à la suite des analyses effectuées et détaillées à la deuxième partie.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> OLTP : On Line Transaction Processing

<sup>64</sup> Section 2, Chapitre 3 de la deuxième partie.

**Tableau 11 : Tableau analyse fonctionnelle redevance**

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication	X	
Commercialisation, publicité et distribution	X	
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	
Liés à la commercialisation	X	
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché	X	
Risque de change	X	
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks	X	
Risque de produits défectueux	X	
Risque de recouvrement	X	

On constate que la société mère supporte tous les risques et frais rattachés au développement, et la mise à jour de l'OLTP. De ce fait, la société mère affecte à chacune de ces filiales sa part dans la mise en place de cet OLTP. Pour cela, la société mère facture mensuellement une prestation englobant les frais d'amortissement de l'investissement et les frais de maintenance. En plus du coût cité précédemment, la société mère rajoute une marge bénéficiaire forfaitaire de 50% du coût de revient de la prestation.

### 2.3.2. Le comparable

La recherche d'un comparable interne ou externe n'est pas évidente dans ce type de redevance. Les prestations étant spécifiques à ce groupe, l'évaluation du respect de pleine concurrence se fait par l'analyse de la contrepartie reçue ou réalisée par l'accès à cet OLTP. Dans le cas où on adopte une méthode basée sur les prix, on doit déterminer une marge brute applicable sur le marché. La revue des comptes annuels d'entreprises similaires sur le marché permet d'apporter une fourchette de marge rémunérant le risque supporté.

### 2.3.3. Détermination de la méthode appropriée

Lors de la prise de connaissance de l'activité de transport et après l'analyse fonctionnelle, l'expert comptable doit apprécier la méthode la plus appropriée pour

valoriser le prix de transfert. Le tableau ci dessous comporte la méthode la plus appropriée pour la transaction relative à la redevance.

**Tableau 12 : Méthode appliquée à l'opération de redevance**

Nature de la transaction	Méthode du prix de transfert
Redevance	Méthode du prix de revient majoré

Le choix de cette méthode est argumenté par le fait que la transaction concerne des services entrant dans le cadre de gestion interne du groupe. La base de facturation serait le coût engendré majoré d'une éventuelle rémunération du risque supporté, par la société mère.

#### **2.3.4. Cas pratique**

L'exemple présenté ci-dessous concerne toujours la société MT et sa filiale FT. A la fin de chaque mois, la société MT facture à sa filiale FT un montant forfaitaire de 4000 € relatif à la prestation d'accès au réseau commercial du groupe. Les données fournies par la société mère indiquent que la redevance coûte 3000 € (2500 € de charges directes et 500 € de charges indirectes). Les coûts de structure s'élèvent à 100 € par redevance.

La facture de la société mère comporte, outre, les charges directes et indirectes de la prestation, une marge forfaitaire de 33%. Dans ce cas cette marge paraît élevée car il n'existe pas de risques et frais supplétifs aux frais de développement qui sont déjà intégrés dans le prix de revient. Nous estimons que l'administration fiscale n'accepterait pas un taux de marge pareil. Nos calculs du prix de transfert se basent sur un taux de marge de 20%. (Estimé raisonnable dans les avis et notifications consultés).

**Tableau 13 : Tableau de bord redevance**

Situation actuelle		Méthode du prix de revient majoré	
Activité	Transport	<b>Fournisseur :</b>	<b>MT</b>
Secteur d'activité	Transport international	Charge directe	2 500
Nature de la transaction	Redevance	Charge indirecte :	500
Client	FT	Prix de revient	3 000
Fournisseur	MT	Prix de transfert	3 600
Prix d'achat initial	-	Résultat pleine concurrence (3600 -3000-100)	500
Prix de vente interne	4 000	Résultat/CA	13.8%
Prix de revente extérieur au groupe	-	Résultat déclaré	900
Entrepreneur principal :	MT	Ecart	400
Méthode de prix de transfert	Coût majoré	Impôt du à tort (400*33%)	132
Comparable	Marge brute		
Valeur du comparable	20%	<b>Client :</b>	<b>TF</b>
		Ecart (réintégration)	400
		Risque d'imposition (30%)	120

### 2.3.5. Coût fiscal de la transaction

On constate qu'il existe un écart de 400 € entre le prix de vente interne pratiqué et le prix de pleine concurrence déterminé par la méthode du prix de revient majoré. Le groupe supportera à l'instar de cette opération **252 € : (132 €+120 €=252 €)**.

Pour la filiale, il est important de signaler qu'il existe aussi un risque de refus de la charge s'il est démontré que la charge en question n'apporte aucun avantage futur à la société FT. Ainsi, l'administration pourrait considérer cette transaction comme un acte anormal de gestion.

Pour les associés de la société mère, Il faut aussi rajouter le risque d'imposition des redressements des prix de transfert en les considérant comme une distribution de dividendes déguisés. Ce Risque ne concerne pas la filiale car la législation fiscale tunisienne a prévu l'exonération des dividendes et bénéfices même occultes.

## SECTION 3 : LES RISQUES FISCAUX SPÉCIFIQUES LIÉS AUX TRANSACTIONS

Il s'agit des risques fiscaux spécifiques générés par ces transactions et ce, indépendamment des prix facturés. Les risques fiscaux concernent les impôts directs et les impôts indirects.

## 1. Impôts directs

Au niveau des impôts directs, les risques fiscaux spécifiques concernent les redevances. Outre les risques se rattachant au prix de pleine concurrence, il existe un risque lié au défaut de retenue de l'impôt dû sur les bénéficiaires des entreprises non établies en Tunisie. Pour l'appréciation de la redevance, il faut se conformer à la convention de non double imposition.

En Tunisie, les redevances versées à des non résidents sont soumises en droit interne à une retenue à la source libératoire de 15% du montant de la redevance TVA comprise. Dans tous les cas, il faut se référer à la convention de non double imposition. A cet effet, il est important de qualifier cette redevance. Deux possibilités de qualification sont possibles. Il peut s'agir d'une redevance relative à la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre commercial (Taux de la retenue maximale =15%) ou bien le droit d'usage d'équipements commerciaux (Taux de la retenue maximale =20%). Dans tous les cas, la retenue à la source doit être opérée au taux de 15%. Toutefois, si la retenue est de prise en charge par la filiale, le taux deviendra 17.64%. Le défaut de retenue à la source impliquera une pénalité égale au montant non retenu.<sup>65</sup>

## 2. Impôts indirects

Au niveau des impôts indirects et essentiellement la TVA, il existe deux risques fiscaux auxquels l'expert comptable devrait accorder une importance particulière :

- Le risque sur les opérations de transport terrestre de marchandises destinées à l'export.
- Le risque du non application de la retenue à la source de la TVA au taux de 100% pour les redevances facturées par la société mère.

### 2.1. Risque de TVA sur les opérations de transport terrestre

Le transport terrestre effectué suite à des opérations d'importation vers la Tunisie demeure imposable à la TVA et ce, en application du principe de la territorialité. S'agissant des opérations d'export de marchandises vers la France, le transport terrestre peut être effectué en suspension de la TVA et ce, sous réserve du respect de certaines conditions.

---

<sup>65</sup> L'article 83 du CDPF

La note commune 31/ 2004<sup>66</sup> accorde à la société filiale tunisienne la possibilité de facturer à la société mère française, en suspension de la TVA, les opérations de transport terrestre de marchandises sur le territoire tunisien. Toutefois, cette note exige que les marchandises en question doivent être destinées à l'export.

C'est pourquoi elle a prévu la nécessité :

- D'un contrat entre la société étrangère et le transporteur tunisien.
- De bons de livraisons portant le cachet de la douane pour chaque opération de transport.

Si ces conditions ne sont pas remplies, la société est tenue de facturer la TVA sur les opérations de transport de marchandises. Ainsi, la société mère supportera la TVA sans pouvoir la récupérer.

Il existe alors un risque considérable dans le cas où la filiale tunisienne ne respecte pas la réglementation sus visée.

L'examen des notifications des résultats de contrôle fiscal dans ce secteur, nous a permis de constater que plusieurs sociétés de transport n'ont pas respecté ces conditions. L'administration fiscale a alors soumis ces opérations de transport de marchandises à la TVA et ce, indépendamment du fait qu'elles soient destinées à l'exportation.

## **2.2. Risque lié à la non retenue de la TVA sur les redevances**

Lors du règlement des redevances à des personnes non établies et non résidentes en Tunisie, le payeur est tenu de retenir le montant de la TVA ayant grevé cette prestation. Ce montant doit être versé au trésor par la société tunisienne.<sup>67</sup>

Le risque concerne les sociétés n'effectuant pas la retenue à la source de la TVA sur les redevances payées à des personnes non établies en Tunisie.

Dans ce cas, elles seront obligées d'acquitter ce montant au titre de pénalité et elles n'auront pas la possibilité de déduire cette TVA car elle n'a pas été enregistrée à la comptabilité en temps opportun.<sup>68</sup>

---

<sup>66</sup> Note Commune N°31/2004, Annexe 15.

<sup>67</sup> Article 19 du code de la TVA, Annexe 5.

<sup>68</sup> Conditions du bénéfice de la déductibilité de la TVA, Article 9 du code de la TVA, Annexe 8.

Aussi, la société ne pourra pas récupérer cette TVA car dans le cas d'un redressement, le montant versé au trésor par la filiale devient une pénalité<sup>69</sup> et non une taxe sur la valeur ajoutée. Il en résulte pour le groupe une perte définitive égale au montant de la TVA.

## **CONCLUSION CHAPITRE 1**

L'acceptation d'une mission de conseil fiscal en matière de prix de transfert implique que l'expert comptable doit mettre en lumière les risques spécifiques liés à la détermination des prix de transfert ainsi que les risques spécifiques relatifs au défaut de retenue à la source au titre de d'impôt sur le bénéfice et de la TVA.

---

<sup>69</sup> Article 83 du CDPF, Annexe 11.

## **CHAPITRE 2 : COMMERCE ET DISTRIBUTION : IMPLANTATION COMMERCIALE D'UN GROUPE FRANCAIS**

Jusqu'à la fin des années 80, la politique économique de la Tunisie était plutôt conservatrice. La protection du tissu industriel naissant et le souci de sauvegarder les réserves en devises étaient à l'origine d'une réglementation restrictive en matière d'importation. Cette politique a été concrétisée notamment par l'application des droits de douanes élevés et la mise en place d'un système de contingents des marchandises importées.

A partir des années 90, la Tunisie a entamé une politique d'ouverture progressive couronnée en 1995 par la conclusion d'un accord d'association avec l'union européenne visant l'établissement graduel d'une zone de libre échange entre les deux parties. Cette évolution a intensifié l'implantation en Tunisie de groupes économiques européens en quête de nouveaux marchés.

### **SECTION 1 : TRANSACTIONS ENTRE LE GROUPE FRANÇAIS ET SON IMPLANTATION EN TUNISIE :**

#### **1. Nature de l'implantation**

La société peut créer une filiale ayant une personnalité morale distincte. Si l'activité à exercer en Tunisie est de nature commerciale telle que la distribution des produits finis, la réglementation tunisienne exige que la majorité du capital de la filiale tunisienne soit détenue par des tunisiens. Or, soucieuse de la sauvegarde de son image et désirant appliquer les procédures logistiques et commerciales du groupe, la société mère tient souvent à avoir le contrôle exclusif de la filiale exerçant en Tunisie.

Ne pouvant le faire par la détention de la majorité du capital, la société mère va recourir à une autre technique à savoir le contrat d'exclusivité au niveau des achats et de la fixation des prix de vente sur le marché tunisien.

Le contrat d'exclusivité va créer une relation de dépendance contractuelle entre la société mère et sa filiale en Tunisie. (Voir chapitre 2, Partie 1, la notion de dépendance).

Les transactions entre la société mère et sa filiale tunisienne entrent ainsi dans le champ d'application de l'article 57 du CGI et de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'I/S.

## **2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe**

Les transactions contrôlées sont réalisées entre l'entreprise mère française et sa filiale en Tunisie. Ces transactions concernent la vente des produits hygiéniques et d'entretien et des redevances relatives aux frais marketing engagés par le groupe.

En effet, la société mère engage, à l'échelle internationale, des frais marketing qui peuvent avoir un effet sur le consommateur tunisien. La société mère partage ces frais avec les sociétés du groupe par des facturations internes. Les transactions concernent alors :

- Des opérations d'achat de produits finis sous la marque française.
- La participation aux frais marketing.

## **SECTION 2 : LES RISQUES DANS LA FIXATION DU PRIX DE TRANSFERT DES TRANSACTIONS**

### **1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction**

Dans le cadre de sa mission de conseil en matière de prix de transfert, l'expert comptable doit être en mesure d'apprécier la concordance du prix de transfert avec la valeur économique de la prestation fournie.

Ainsi, il doit :

- Vérifier qu'il n'existe pas un problème dans le transfert de bénéfice amenant la société mère à surfacturer la filiale pour récupérer une partie du bénéfice
- Comparer les prix facturés avec ceux des années antérieures
- Comparer les prix facturés avec ceux des produits comparables chez les concurrents

- Analyser les conventions conclues entre la société mère et la filiale concernant la participation dans les frais marketing et les commissions sur vente.

## 2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions

Afin d'illustrer en chiffres les risques encourus par le groupe, en cas de non respect des règles de pleine concurrence, nous présentons, pour chacune des transactions, des cas de redressement des bénéfices d'entreprise en Tunisie et leur impact sur la rentabilité du groupe. On présentera successivement des cas d'achat de produits finis et de participation aux frais marketing.

### 2.1 Achat de produits finis

Le groupe établit chaque trimestre une grille tarifaire de ses produits finis. Ces prix peuvent être modifiés à la hausse comme à la baisse. Ainsi, la filiale assume les risques liés au stockage, au change et au recouvrement. Le tableau d'analyse fonctionnelle, ci après, résume la répartition des risques entre la société mère et sa filiale.

#### 2.1.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

Tableau 14 : Achat de produits finis

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication	X	
Commercialisation, publicité et distribution	X	X
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	
Liés à la commercialisation		X
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché		X
Risque de change		X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks		X
Risque de produits défectueux	X	
Risque de recouvrement		X

### 2.1.2. Le comparable

Concernant le comparable se rattachant à cette transaction, il convient de noter qu'il existe sur le marché des produits comparables. Vu les compositions et spécificités de ces produits, aucun ajustement ne peut être effectué afin de procéder à des comparaisons. De ce fait, il est impossible d'adopter la méthode du prix comparable sur le marché. Il faudra chercher des comparables au niveau de la marge brute ou de la marge nette. L'étude de marché nous a permis de déterminer une marge moyenne pratiquée dans le secteur de distribution des produits hygiéniques.

### 2.1.3. Détermination de la méthode appropriée

S'agissant d'un produit fini, la méthode la plus appropriée est celle du prix de revente. En effet, la filiale est considérée comme un simple intermédiaire dans les transactions entre la société mère et le consommateur final tunisien.

**Tableau 15 : Méthode appliquée à l'achat de produits finis**

Nature de la transaction	Méthode du prix de transfert
Achat de produits finis	Méthode du prix de revente

### 2.1.4. Cas pratique

On suppose que la société mère française est **CM** et que la filiale tunisienne est **CF**. Le coût de production d'un paquet du produit **P** chez la société mère est de 13 €. Le prix de vente facturé à la filiale est de 20 €. La filiale vend ce paquet à 30 €. Les charges indirectes rattachées à chaque paquet sont de 3 €. On suppose que le taux de marge brute est de 30%.

**Tableau 16 : Tableau de bord des achats de produits finis**

Situation actuelle				Méthode du prix de revente	
Activité	Commerce		Client		
Secteur d'activité	Produits d'hygiènes		Prix de revente		30
Nature de la transaction	Achat produit fini		- marge brute en %		9
Fournisseur	CM		Prix de transfert		21
Client	CF		charge indirecte		3
Coût de production	13		Résultat pleine concurrence		6
Prix de vente interne	20		Résultat/CA		28.57%
Prix de revente extérieur au groupe	30		Résultat déclaré		7
Entrepreneur principal	CM et CF		Ecart		1
Méthode de prix de transfert	Prix de revente		Impôt payé à tort (1*30%)		0.3
Comparable	Marge brute		Fournisseur		
Valeur du comparable	30%		Prix de transfert		21
Hypothèse : Client	Charge directe	20	Résultat pleine concurrence		6
	Charge indirecte	3	Résultat déclaré		5
Hypothèse : Fournisseur	Charge directe	13	Risque d'impôt		0.33
	Charge indirecte	2			

### 2.1.5. Coût fiscal de la transaction

Le prix de pleine concurrence selon la méthode du prix de revente est de 21 € contre un prix de vente interne de 20 €. Il existe une minoration du chiffre d'affaires chez la société mère. En cas de contrôle, elle sera redevable d'un montant de **0.33 €** pour chaque paquet. Aussi, la société filiale a dû payer à tort un montant de **0.3 €** au titre de bénéfice déclaré doublement par le groupe.

Le coût global supporté par le groupe atteint ainsi **0.63 €**. Outre l'ajustement primaire de l'administration, un ajustement secondaire peut être effectué chez la société mère française.

### 2.2. Participation aux frais marketing

La société mère effectue pour le compte du groupe des opérations de publicité au niveau des médias mondiaux. A cet effet, elle facture à ses filiales des redevances qualifiées en tant que participation aux frais marketing. La société mère répartit à la fin de chaque exercice les coûts de publicité suivant le chiffre d'affaires réalisé par les filiales. La société réalise une marge forfaitaire sur cette prestation. L'objet essentiel de cette répartition est de faire participer toutes les filiales dans le développement des marques. Le tableau ci-après résume la répartition des risques relatifs à cette transaction.

### 2.2.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

Tableau 17 : Tableau d'analyse de frais marketing

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
<i>Produit et fabrication</i>	X	
<i>Commercialisation, publicité et distribution</i>	N/A	
<b>Analyse des actifs</b>		
<i>Liés à la production</i>	X	
<i>Liés à la commercialisation</i>	N/A	
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché	N/A	X
Risque de change		X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks	N/A	
Risque de produits défectueux	N/A	
Risque de recouvrement	N/A	

### 2.2.2. Le comparable

Cette transaction est spécifique et le comparable peut être le taux de marge pratiqué par la société mère. Il faudra trouver une marge sur le marché pouvant être comparable au taux pratiqué par la société mère.

Cette tâche est difficile car la transaction est spécifique. De ce fait, il est important de documenter le choix du taux de la marge. Toutefois, le taux de marge devrait être proportionnel aux frais de gestion seulement. Sur cette base le taux de marge ne devrait pas dépasser 10%. Toutefois, on ne peut pas déterminer avec certitude, le taux qui permet de se soustraire du risque fiscal.

### 2.2.3. Détermination de la méthode appropriée

Tableau 18 : Méthode appliquée à la participation aux frais marketing

Nature de la transaction	Méthode du prix de transfert
Participation aux frais marketing	Méthode du coût majoré

L'OCDE préconise dans ce genre de prestations l'application de la méthode du coût majoré. Dans le cas des services intragroupes, la méthode du coût majoré sera la plus appropriée en l'absence de prix comparable sur le marché libre.<sup>70</sup>

#### 2.2.4. Cas pratique

On suppose que la société mère effectue une majoration de 50% des frais marketing supportés et que le taux de marge comparable est de 10% seulement. Il en résulte que la société mère a récupéré les bénéfices de sa filiale tunisienne. Ainsi, il existe un risque de réintégration des charges au niveau de la filiale.

Le risque fiscal relatif à cette opération peut s'analyser autrement. Comme il a été indiqué dans la première partie, il serait prudent de revoir la contrepartie des contributions de cette transaction sur la rentabilité de la société. Est-ce que ces frais ont une contrepartie directe sur l'augmentation du chiffre d'affaires ?

Ainsi l'administration fiscale pourra considérer ces transactions comme un acte anormal de gestion et la charge de la filiale sera totalement ou partiellement réintégrée. Le groupe assumera un double risque : Défaut de la déductibilité de la charge au niveau de la filiale et le paiement à tort d'impôt pour la société mère. Ce problème nous amène à déterminer à qui incombe la charge de la preuve de l'acte anormal de gestion.

Le Conseil d'État<sup>71</sup> a posé le principe selon lequel l'appréciation de l'anormalité d'un acte est une question de droit et qu'il appartient à l'administration d'établir les faits qui lui ont permis de déduire l'anormalité. Il précise en outre que pour les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés, la charge de la preuve dépend de la nature des écritures comptables : si l'acte s'est traduit par une écriture portant sur les charges, le fardeau de la preuve incombe au contribuable. En revanche, lorsque l'acte de gestion litigieux a été enregistré en comptabilité par une écriture sur l'actif, la preuve incombe à l'administration.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> Paragraphe 7.31 du rapport OCDE (principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales).

<sup>71</sup> CE, 7<sup>ème</sup>, 8<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> sous-sect., 27 juillet 1984, SA Renfort-Service, req. N° 34588 : Dr. Fisc. 1985, n° 11, comm. 596 ; RJF 1984, n° 10, p. 562.

<sup>72</sup> DEGDEG Sana, 2008, *L'acte anormal de gestion et l'abus du bien social*. Mémoire de doctorat.

Cette théorie est transposable en Tunisie. En effet, et à l'instar de l'article 39-1 du CGI, les articles 12 et 14 du code de l'IRPP et de l'IS interdisent la déduction de certaines charges qu'ils considèrent comme anormales. A son tour, la jurisprudence tunisienne a consacré le principe que la charge de la preuve de l'anormalité de l'acte incombe à l'administration fiscale. Toutefois, le contribuable doit, au préalable, démontrer la réalité des écritures de charges dans leur principe et leur montant, sinon elles seront rejetées. Dans ce cas, la charge de la preuve incombe à la filiale tunisienne.

### **SECTION 3 : LES RISQUES FISCAUX SPÉCIFIQUES LIÉS AUX TRANSACTIONS**

Les risques fiscaux spécifiques liés aux transactions entre sociétés mères françaises et filiales tunisiennes sont :

- Le risque d'imposition à tort d'une avance d'impôt sur les sociétés lors d'une surévaluation des prix à l'import par l'administration douanière.
- Le risque de non application de la retenue à la source libératoire prévue par la convention de non double imposition.

Concernant le premier risque, la législation tunisienne impose une avance au titre de l'impôt sur les sociétés à chaque importation de marchandises ou produits mis à la consommation sur le marché. Cette avance est fixée à 10% de la valeur en douane des produits importés. Un décret d'application a fixé la liste des produits soumis à ladite avance dont les produits hygiéniques<sup>73</sup>.

Le montant de l'avance est acquitté à la date de dédouanement de la marchandise. De ce fait un écart entre la valeur en douane et la valeur sur facture entraîne une avance supplémentaire qui peut être significative. Cette avance n'est pas une charge pour l'entreprise, mais son paiement conduit à l'augmentation du report d'impôt chez la filiale.

Comme la demande de restitution de ce report provoque automatiquement un contrôle fiscal approfondi, la société va se trouver devant un choix difficile. Si elle renonce à demander la restitution, sa trésorerie sera affectée. Dans le cas contraire, elle va subir le contrôle avec tous les risques fiscaux qu'il comporte.

---

<sup>73</sup> Décret n° 96-500 du 25 mars 1996, portant fixation de la liste des produits de consommation soumis à l'avance de 10% à l'importation.

La société doit alors effectuer des analyses et établir des tableaux de bord, pour chaque produit, afin qu'elle puisse se conformer aux valeurs en douane des produits et minimiser ainsi ces risques fiscaux. S'agissant du deuxième risque, la filiale doit être vigilante lors du règlement des participations aux frais marketing. Il s'agit de redevance soumise à une retenue à la source dans le pays payeur. Le taux de la retenue est de 15%.<sup>74</sup>

## **CONCLUSION CHAPITRE 2**

La mission de conseil fiscal de l'activité de distribution implique la prise en compte :

- Des risques supportés pour chacune des entreprises pour les transactions portant sur les produits finis, pour déterminer le prix de pleine concurrence.
- De la nature des transactions et de leurs avantages économiques futurs pour le cas des frais marketing.
- Des risques relatifs aux retenues à la source et avances d'impôts.

---

<sup>74</sup> Article 19 de la convention de non double imposition : Redevances : « ...c) Les rémunérations pour la fourniture d'informations concernant des expériences d'ordre industriel, commercial ou scientifique ainsi que les rémunérations pour des études techniques ou économiques peuvent être imposées dans le premier Etat, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder quinze pour cent de leur montant brut... ».

## **CHAPITRE 3 : INDUSTRIE PHARMACEUTIQUE - GROUPE INDUSTRIEL FRANÇAIS IMPLANTÉ EN TUNISIE**

Plusieurs groupes industriels français opérant dans le secteur pharmaceutiques ont implanté des unités de production en Tunisie. L'objectif principal de la décentralisation est la maîtrise des coûts de production. Aussi, la recherche d'une fiscalité avantageuse peut être une raison défendable de ces implantations. La législation tunisienne exonère les sociétés exportatrices de tout impôt sur les sociétés.

### **SECTION 1 : TRANSACTIONS ENTRE LE GROUPE FRANÇAIS ET SON IMPLANTATION EN TUNISIE**

#### **1. Nature de l'implantation**

L'installation du groupe spécialisé peut s'effectuer à travers une filiale ou bien un établissement stable. Toutefois, et à l'instar du transport international, pour bénéficier des avantages prévus par le code d'incitation aux investissements<sup>75</sup>, il faut constituer une société filiale spécialisée dans l'industrie des médicaments.

#### **2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe**

Le groupe objet de notre étude dispose d'une filiale en Tunisie. Cette filiale est spécialisée dans la production des médicaments et dispose à cet effet d'une usine conforme aux normes de qualité de l'Union Européenne.

Il existe des transactions entre la société mère et la filiale tunisienne. Ces opérations intragroupes ne sont pas à l'abri des interprétations de l'administration fiscale tunisienne qui essaie dans certains cas de profiter des ambiguïtés dans les textes fiscaux afin d'imposer des revenus ou des bénéfices.

L'industrie pharmaceutique est spécifique dans la mesure où la fonction recherche et développement représente la plus grande partie du coût de production.

---

<sup>75</sup> Voir Annexe 2 : Avantages liées à l'exportation.

On appelle le principe actif le composant essentiel du coût de médicament. Ce principe actif est constitué d'un ensemble de molécules obtenu suite à des recherches et développements qui peuvent être parfois des investissements importants.

C'est au niveau de la société mère que ces recherches sont effectuées. On peut résumer les activités de ce groupe dans le tableau suivant :

Société mère	Filiale
-Vente du principe actif	<b>Industrie :</b> -Achat du principe actif pour la vente des produits finis sur le marché local. -Achat du principe actif pour l'export des produits finis.

La filiale tunisienne achète le principe actif auprès de la société mère française pour la production de médicaments destinés soit au marché local, soit à l'export vers la société mère.

## SECTION 2 : LES RISQUES DANS LA FIXATION DU PRIX DE TRANSFERT DES TRANSACTIONS

### 1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction

Dans le cadre de sa mission de conseil en matière de prix de transfert, l'expert comptable doit être en mesure d'apprécier la concordance du prix de transfert avec la valeur économique de la prestation fournie.

Ainsi, il doit :

- Vérifier qu'il n'existe pas un problème dans le transfert de bénéfice amenant la société mère à surfacturer la filiale pour récupérer une partie du bénéfice.
- Analyser les contrats et conventions conclus entre la société mère et sa filiale.
- Analyser les comptabilités analytiques des produits et les méthodes de valorisation des produits finis et semi finis.
- Comparer les prix facturés durant l'année en cours avec ceux des années antérieures.

- Vérifier le respect de la réglementation afin de bénéficier des avantages liés aux opérations d'export.

## 2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions

Afin d'illustrer en chiffres les risques encourus par le groupe, en cas de non respect des règles de pleine concurrence, nous présentons, pour chacune des transactions, des cas de redressement des bénéfices des entreprises en Tunisie et leur impact sur la rentabilité du groupe.

On suppose que la société mère française est **PM** et que la filiale tunisienne est **PF**. Ainsi, en se basant sur les méthodes préconisées par l'OCDE, il existe de différentes méthodes assurant l'application du principe de pleine concurrence et ce pour une même transaction. En effet, elles varient en fonction de la prise en charge du volet commercial qui peut être assuré soit par la société mère soit par la filiale. Le tableau ci-dessous récapitule la répartition des risques entre la société mère et la filiale

### 2.1 Le tableau d'analyse fonctionnelle

Tableau 19 : Tableau d'analyse des achats du principe actif

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication		X
Commercialisation, publicité et distribution	X <sup>76</sup>	X <sup>77</sup>
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	
Liés à la commercialisation		X
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché	X	
Risque de change	X	X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks	X	
Risque de produits défectueux	X	
Risque de recouvrement	X	

<sup>76</sup> Dans le cas où la société mère sous traite sa production de médicaments auprès de sa filiale tunisienne.

<sup>77</sup> Dans le cas où la filiale importe le principe actif pour la fabrication de médicaments destinés au marché tunisien.

## 2.2. Le comparable :

En règle générale, les comparables peuvent être externes ou internes. Dans le cas des principes actifs, il est impossible de trouver un comparable à ce produit car il s'agit de molécules spécifiques et propres à la société mère. Les recherches engagées pour composer ces molécules doivent être rentabilisées par la vente des principes actifs, une fois les tests de leur efficacité ont été effectués. Le prix dépend alors des politiques de la société et des frais des recherches effectués. On conclut que la méthode du prix comparable sur le marché ne peut pas être mise en place. En cas d'adoption des méthodes basées sur les transactions, le comparable sera Le taux de marge brute du secteur. Si la méthode retenue est celle du bénéfice, le comparable sera alors le taux de marge nette du secteur.

## 2.3. Détermination de la méthode appropriée pour chaque transaction

La revue des méthodes préconisées par l'OCDE nous amène à apporter à chaque transaction, une méthode pour la fixation de prix de transfert garantissant un prix de pleine concurrence. Le tableau ci dessous récapitule pour chaque objectif de transaction, la méthode appropriée :

**Tableau 20 : Récapitulatif des méthodes choisies- secteur pharmaceutique**

Nature de la transaction	Méthode du prix de transfert
Achat du principe actif pour l'export.	Méthode de la marge nette.
Achat du principe actif pour le marché local.	Méthode du coût majoré.

- *Achat du principe actif pour l'export :*

Dans ce cas, la méthode de la marge nette parait la plus indiquée pour les opérations de sous-traitance entre la société mère et sa filiale. L'entrepreneur principal est la société mère et cette dernière assume la majorité des risques. Par contre, la filiale doit assurer un bénéfice net fixé et rémunérant les risques de production.

- *Achat du principe actif pour le marché local :*

S'agissant de l'achat de produit semi fini, la méthode de prix de revente ne peut pas être appliquée. Le choix de la méthode du coût majoré est adoptée car la filiale participe dans le processus de commercialisation et assume ainsi un risque important.

A titre d'illustration, nous présentons ci-dessous deux transactions entre la société mère française et sa filiale tunisienne.

#### 2.4. Cas n°1 : Vente à une filiale dans le cadre de sous-traitance

La société mère PM vend à sa filiale PF le principe actif en lots pour 15 000 € chacun. Les charges directes sont estimées à 7 000 € par lot et les charges indirectes à 1 000 € par lot. La filiale soustrait la production du médicament en rajoutant des produits accessoires et d'emballages. Les charges directes de la filiale sont estimées à 4 000 € et les charges indirectes s'élèvent à 1 000 € par lot. Les médicaments sont intégralement vendus à la société mère pour 21 000 €. On suppose que le taux de la marge nette est de 20%. Ce taux correspond à la juste rémunération du processus de production. En appliquant, la méthode de la marge nette préconisée par l'OCDE, on obtient les résultats suivants :

Tableau 21 : Tableau de bord sous-traitance

Situation actuelle		Méthode de la marge nette transactionnelle	
Activité :	Industrie	Client :	
Secteur d'activité:	Médicament	Prix de revente	21 000
Nature de la transaction	Sous-traitance	- marge nette en %	4 200
Client :	PF	- (Autre charge directe + charge indirecte)	5 000
Fournisseur :	PM	Prix de transfert	11 800
Prix d'achat initial :		Résultat pleine concurrence	4 200
Prix de vente interne :	15 000	Résultat/CA	20%
Prix de revente au groupe :	21 000	Résultat déclaré	1 000
Entrepreneur principal :	PM	Ecart (réintégration)	3 200
Méthode de prix de transfert :	Méthode de la marge nette transactionnelle	Impact fiscal	0
Comparable :	Marge nette	Fournisseur :	
Valeur du comparable:	20%	Prix de vente interne	15 000
Hypothèse: Fournisseur	Autre Charge directe :	Prix de pleine concurrence	11 800
	7 000	Ecart	3 200
	Charge indirecte :	Impôt payé indument (3200*33%)	1 056
	1 000		
Hypothèse: Client	Charge directe :		
	4 000		
	Charge indirecte :		
	1 000		

En effet, la filiale a déclaré un bénéfice de 1 000 €, au lieu de 4 200 €. Selon la méthode de la marge nette transactionnelle, il existe un transfert de bénéfice de la

filiale vers la société mère. Les bénéficiaires de la filiale tunisienne étant exonérés de l'impôt sur les sociétés, ils seront imposés en France au taux de 33%.

Le coût fiscal de cette opération constitue l'impôt payé indûment par le groupe. Ce coût s'élève à 1 056 € :  $3\,200 \times 0.33 = 1\,056$  €.

### **2.5. Cas N° 2 : Vente de principe actif à une filiale afin de fabriquer et de vendre les médicaments sur le marché tunisien**

L'exemple présenté ci-dessous concerne toujours la société PM et sa filiale PF. Il s'agit dans ce cas d'une vente du principe actif à la filiale qui se chargera, elle-même, de la commercialisation du produit fini. On constate ainsi que les risques attribués à la filiale ont augmenté par rapport à l'exemple précédant. La filiale doit fixer elle-même les prix de vente des médicaments qu'elle fabrique. Dans ce cas, il serait préférable d'appliquer la méthode du prix de revient majoré lors de l'évaluation du prix de la transaction entre entreprises associées. Les charges directes et indirectes par lot s'élèvent respectivement à 1 000 € et 7 000 €. Les coûts de structures sont évalués à 500 € par lot. La base de facturation de la société mère est la couverture des charges directes et indirectes du produit outre une marge forfaitaire de 87.5%. Dans ce cas, cette marge est considérée comme élevée car il n'existe pas de risques et frais supplémentaires aux frais de développement qui sont déjà intégrés dans le prix de revient. Nous estimons que l'administration fiscale n'accepterait pas un taux de marge pareil. On basera alors nos calculs du prix de transfert sur un taux de marge de 30% (estimé raisonnable dans les avis de notifications consultées). La société mère PM vend à sa filiale PF le principe actif à raison de 15 000 € par lot. La filiale produit le médicament en rajoutant des produits accessoires et d'emballages. Les charges directes sont estimées à 4 000 € par lot et les charges indirectes à 1 000 € par lot.

Tableau 22 : Tableau de bord achat principe actif

Situation actuelle				Méthode du prix de revient majoré	
Activité	Industrie		Fournisseur :		TM
Secteur d'activité	Médicament		Charge directe		1 000
Nature de la transaction	Achat de principe actif		Charge indirecte :		7 000
Client	PF		Prix de revient		8 000
Fournisseur	PM		Prix de transfert		10 400
Prix d'achat initial			Résultat de pleine concurrence (10400 - 8000-500)		1 900
Prix de vente interne	15 000		Résultat/CA		18.26 %
Prix de revente extérieur au groupe	21 000		Résultat déclaré (15000-8000-500)		6 500
Entrepreneur principal :	PM		Ecart (réintégration)		4 600
Méthode de prix de transfert	Méthode du coût majoré		Impôt du à tort (33%)		1 518
Comparable	Marge nette		Client :		TF
Valeur du comparable	30%		Prix d'achat plein concurrence		10 400
Hypothèse: Client	Charge directe	4 000	Prix d'achat déclaré		15 000
	Charge indirecte	1 000	Ecart		4 600
Hypothèse: Fournisseur	Charge directe	1 000	Risque d'impôt (30%)		1 380
	Charge indirecte	7 000			

## 2.6. Coût fiscal de la transaction

Nous constatons qu'il existe deux prix de transfert de pleine concurrence pour un même produit, en l'occurrence un lot de principe actif. Ainsi, selon la méthode de la marge nette : le prix de pleine concurrence du lot est de : 11 800 €, avec un risque fiscal du groupe de 1 056 €. Le risque est faible, pour les ventes de principe actif dans le cadre de sous-traitance car les exportations sont exonérées en Tunisie.

Par contre, la méthode du coût majoré donne un prix de pleine concurrence de : 10 400 €, avec un risque fiscal du groupe de 2 898 € (1 518 € + 1 380 €). Si on suppose que le groupe effectue deux transactions contrôlées, l'une concerne un lot de principe actif destiné à la sous-traitance et l'autre destiné au marché local. Le risque global supporté par le groupe est de  $1\ 056 + 2\ 898 = 3\ 954$  €.

Ainsi, l'expert comptable devrait conseiller le groupe à choisir la méthode qui permet de minimiser le risque sachant que le groupe est obligé de fixer un seul prix de vente. En effet, le fait d'établir deux prix pour le même produit serait analysé par l'administration fiscale comme un acte anormal de gestion.

Compte tenu de l'ensemble de ces données, le choix minimisant le risque fiscal du groupe est la méthode du coût majoré. Cette méthode élimine le coût fiscal de 2898 € et réduit le risque de l'impôt à la charge du fournisseur de **1 056 €** à **462 €** soit,  $((11800-10400)*033)$ . De la sorte, le risque global du groupe devient **462 €** au lieu de **3 954 €**. Il faut aussi rajouter le risque d'imposition des redressements des prix en les considérant comme distribution de dividendes déguisés. Toutefois, il est à signaler que les distributions de dividendes occultes sont exonérées en Tunisie.

### **CONCLUSION CHAPITRE 3**

L'activité d'industrie pharmaceutique est basée sur les recherches de formules des principes actifs. L'expert comptable peut recourir à des experts externes afin d'évaluer la valeur de ces principes actifs. L'expert comptable doit vérifier la pertinence des méthodes de valorisation des prix de ventes et proposer des recommandations afin d'optimiser la fonction fiscale du groupe.

## **CHAPITRE 4 : DÉVELOPPEMENT DE LOGICIELS : GROUPE FRANÇAIS SPÉCIALISÉ DANS LA PRODUCTION DE SOLUTIONS INFORMATIQUES**

Il convient d'accorder une attention particulière aux transactions portant sur les biens incorporels, car celles-ci sont souvent difficiles à évaluer sur le plan fiscal. De nombreux groupes français sont installés en Tunisie afin de bénéficier de la compétence des ingénieurs en la matière et de la fiscalité privilégiée accordée par l'Etat tunisien pour l'export des services. Le présent chapitre sera consacré à l'analyse du cas d'un groupe français ayant deux filiales en Tunisie. Ce groupe effectue des transactions contrôlées pouvant générer des risques fiscaux. On s'attardera dans ce chapitre sur les spécificités de ce secteur et les caractéristiques des transactions. A l'appui des méthodes de l'OCDE, des textes en vigueur et de la doctrine, nous examinerons les risques susceptibles d'être supportés par le groupe. Cette étude présentera aussi des cas chiffrés des risques fiscaux éventuels.

### **SECTION 1 : TRANSACTIONS ENTRE LE GROUPE FRANÇAIS ET SON IMPLANTATION EN TUNISIE**

#### **1. Nature de l'implantation**

L'implantation du groupe peut se faire par le biais d'un établissement stable ou par la création d'une filiale. Dans le premier cas et comme pour les autres secteurs d'activités aucun avantage fiscal ne peut être accordé et ce, conformément au CII.<sup>78</sup>

Le groupe a alors intérêt à créer une filiale tunisienne bénéficiant ainsi des avantages fiscaux qui peuvent aller jusqu'à l'exonération totale des bénéfices.

#### **2. Présentation des transactions entre entreprises du groupe**

Le groupe français objet de notre étude dispose de deux filiales tunisiennes. La première spécialisée dans la revente de logiciels et la deuxième effectue des développements informatiques pour le compte de la société mère. Le groupe en question est propriétaire d'une marque de logiciel de comptabilité, paie et gestion de stock reconnue mondialement.

---

<sup>78</sup> Voir Annexe 2 : Avantages liés à l'exportation.

Afin de garantir un service après vente de qualité et d'effectuer les adaptations nécessaires pour le besoin de chaque client, le groupe français a décidé d'implanter ces deux filiales en Tunisie pour être plus proche de ses clients d'une part et pour développer son marché d'autre part.

	<b>Filiale 1</b>	<b>Filiale 2</b>
<b>Société mère</b>	<b>Industrie :</b> -Vente sur le marché local, de logiciels	<b>Marketing :</b> -Développement de logiciels et ERP destinés à la société mère

Les transactions effectuées entre les entreprises associées portent sur deux activités :

La première filiale réalise la revente de logiciels de la société mère. Ainsi, la filiale tunisienne importe des logiciels, les adapte et les installe chez ses clients. La filiale réalise alors une fonction commerciale et assure les services après vente aux clients en Tunisie.

La deuxième filiale dispose d'un staff d'ingénieurs spécialistes dans le développement de modules informatiques pour les banques et les assurances. Elle développe ces modules et les vend à la société mère suivant un cahier des charges liant les deux parties. Ce cahier des charges comprend les détails techniques ainsi que les conditions commerciales et financières. Du point de vue fiscal, l'activité de développement destinée à la société mère correspond à un service réalisé en Tunisie et destiné à l'étranger. Ce service constitue une opération d'export suivant la définition prévue dans le code de l'IRPP et de l'IS. En Tunisie, les bénéfices provenant de l'export sont exonérés d'impôts. Cet avantage permet à l'entreprise d'optimiser ses coûts de production en bénéficiant d'une fiscalité privilégiée.

## **SECTION 2 : LES RISQUES DANS LA FIXATION DU PRIX DE TRANSFERT DES TRANSACTIONS**

### **1. Contrôle à effectuer pour chaque transaction**

Dans le cadre de sa mission de conseil, l'expert comptable doit vérifier le respect de la législation en vigueur. Ainsi, il appréciera :

- Le contenu du contrat ou convention entre la société mère et la filiale tunisienne.
- La prise en considération des frais et charges de l'installation du produit chez les clients en Tunisie, dans le prix intragroupe.
- La compatibilité des prix des logiciels avec les prix des produits concurrents ; Dans le cas où il découvre une différence significative, il apprécie le justificatif de cet écart.
- La conformité de la méthode utilisée dans l'évaluation du prix de transfert avec l'analyse fonctionnelle de la transaction.

## **2. Application des méthodes de l'ODCE pour chacune des transactions**

### **2.1. La revente des logiciels importés**

Dans cet exemple le volet commercial est assuré par la filiale. Les opérations de mise à jour sont prises en charge par la filiale. La société mère assume le risque lié à la production, le développement ainsi que les charges y afférentes. La filiale est considérée comme un simple revendeur des produits du groupe. A cet effet, elle vend un produit fini sans aucune modification. On présente ci-après, le tableau d'analyse fonctionnelle de cette transaction.

### 2.1.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

**Tableau 23 : Tableau d'analyse fonctionnelle revente logiciel**

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication	X	
Commercialisation, publicité et distribution		X
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	
Liés à la commercialisation		X
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché		X
Risque de change		X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks		X
Risque de produits défectueux	X	
Risque de recouvrement		X

Les risques supportés par la filiale se rattachent à une activité de distribution. Ceci implique une rémunération permettant de couvrir les charges et frais nécessaires pour le développement de la marque sur le marché.

### 2.1.2. Le comparable

Pour le secteur de revente de logiciel, le comparable peut être interne et externe. En effet, la société mère dispose de plusieurs filiales dans le monde et les marges, entre les différentes filiales, peuvent être comparées. Toutefois, le comparable interne n'est pas très convaincant pour l'administration fiscale qui a généralement recours à des références sur le marché. N'ayant pas de comparable direct sur le marché, le comparable sera alors la marge brute par rapport au chiffre d'affaires, observée dans les secteurs de distribution informatique.

### 2.1.3. Détermination de la méthode appropriée

La revue des méthodes préconisées par l'OCDE nous amène à apporter à chaque transaction une méthode pour la fixation de prix de transfert garantissant un prix de pleine concurrence.

La méthode appropriée, pour cette vente de logiciel, est la méthode du prix de revente. Le choix de cette méthode repose sur la répartition des revenus selon les risques et frais engagés. En effet, cette filiale aura besoin d'une marge brute permettant de couvrir les charges et garantir un bénéfice et ce, indépendamment du résultat de la société mère.

**Tableau 24 : Méthode appliquée à l'opération de revente des logiciels importés**

<b>Nature de la transaction</b>	<b>Méthode du prix de transfert</b>
La revente des logiciels importés	Méthode du prix de revente

#### **2.1.4. Cas pratique**

Nous prenons l'exemple d'une opération de vente d'un lot de logiciel L entre la société mère **IM** et la filiale **IF**. La filiale **IF** a consulté la société mère pour qu'elle lui fournisse le prix du logiciel et ce, suite à la consultation d'un client en Tunisie.

Le prix de transfert conclu entre la société mère et la filiale est de 500 €. La filiale a proposé alors 800 € à son client.

La société **IM** fabrique ce logiciel en France et dispose à cet effet d'une comptabilité analytique fixant le coût de production à 350 €. Ce coût prend en considération toutes les charges directes et indirectes. Le comparable pour cette transaction est la marge brute réalisée sur le marché tunisien pour des opérations analogues de vente de logiciel. L'étude de comparabilité aboutit à un taux de marge brute maximale de 10%.

Concernant les charges indirectes de la transaction (la répartition des frais du personnel, loyers, diverses charges, etc ...), l'analyse des coûts affecte 30 € pour chaque transaction. Pour simplifier le calcul, nous considérons l'Euro comme moyen de négociation et de paiement. Le tableau de bord suivant comporte le diagnostic de la transaction.

**Tableau 25 : Tableau de bord revente logiciel**

Situation actuelle				Méthode du prix de revente		
Activité			Informatique		Client	
Secteur d'activité			Distribution		Prix de revente	800
Nature de la transaction			Revente de logiciel		- marge brute en %	80
Fournisseur			IM		Prix de transfert	720
Client			IF		Charge indirecte	30
Coût de production			350		Résultat pleine concurrence	50
Prix de vente interne			500		Résultat/CA	6.94%
Prix de revente extérieur au groupe			800		Résultat déclaré	270
Entrepreneur principal			IM		Ecart	220
Méthode de prix de transfert			Prix de revente		Impôt payé indument	66
Comparable			Marge brute			
Valeur du comparable			10%		Fournisseur	
Client :	Charge directe	500			Prix de transfert	720
-Hypothèses	Charge indirecte	30			Résultat pleine concurrence	350
Fournisseur :	Charge directe	350			Résultat déclaré	130
-Hypothèse	Charge indirecte	20			Risque d'impôt	73

### 2.1.5. Coût fiscal de la transaction

L'écart entre le prix de pleine concurrence et le prix de vente pratiqué est de 220 €. Le coût fiscal global (du groupe) que peut engendrer cette transaction à la suite du non respect du principe de pleine concurrence est de **139 €**, repartie entre :

- L'impôt perçu à tort de la filiale. Ce coût s'élève dans ce cas à **66 €**.
- Le coût éventuel résultant d'un contrôle fiscal: Ce coût est de **73 €**.

Il faut aussi rajouter le risque d'imposition des redressements des prix en les considérant comme distribution de dividendes déguisés.

### 2.2. Le développement de modules spécifiques destinés à la société mère

Dans cet exemple le volet commercial est assuré par la société mère. Toutefois, le processus de développement est partagé par les deux sociétés. En effet, les contacts avec les clients sont effectués par la société mère. Cette dernière identifie les besoins et planifie les démarches nécessaires pour atteindre les résultats escomptés. Il s'agit alors d'une tâche de planification de la production. S'agissant de la filiale, elle accomplit les recherches et les développements des logiciels. A ce titre, elle effectue

les tests et l'intégration des paramètres spécifiques des clients. Le tableau ci dessous récapitule l'analyse fonctionnelle de la transaction.

### 2.2.1. Le tableau d'analyse fonctionnelle

**Tableau 26 : Tableau d'analyse fonctionnelle développement logiciel**

	Société Mère	Filiale
<b>Analyse des fonctions</b>		
Produit et fabrication	X	X
Commercialisation, publicité et distribution	X	
<b>Analyse des actifs</b>		
Liés à la production	X	X
Liés à la commercialisation	X	
<b>Analyse des risques</b>		
<b>Risque externe</b>		
Risque de marché	X	
Risque de change		X
<b>Risques intrinsèques à l'entité</b>		
Risque de stocks		N/A
Risque de produits défectueux		N/A
Risque de recouvrement		N/A

### 2.2.2. Le comparable

Le comparable est impossible de trouver dans ces activités. Le produit est spécifique et une comparaison basée sur la marge ou sur le produit ne peut pas être pertinente.

De ce fait l'approche à adopter doit aboutir à la détermination du coût global nécessaire pour la mise en service de ce logiciel chez le client.

Après le calcul du coût global supporté par le groupe, on détermine le bénéfice global et on répartit ce bénéfice entre les entreprises associées en fonction des charges supportées.

### 2.2.3. Détermination de la méthode appropriée

Le choix de la méthode de partage des bénéfices est le résultat d'une analyse fonctionnelle et d'identification de comparables. La revue de méthodes préconisées par l'OCDE nous amène à apporter à chaque transaction une méthode pour la fixation de prix de transfert garantissant un prix de pleine concurrence. L'analyse fonctionnelle fait ressortir un partage dans les risques au niveau de la phase production. Ce risque peut être significatif vu le caractère aléatoire et non certain des développements.

La méthode adaptée à ces transactions serait celle de partage des bénéfices car elle permet d'allouer à chacune des entreprises associées une rémunération des risques assumés dans la transaction.

**Tableau 27 : Méthode appliquée à l'opération de développement des modules informatiques**

Nature de la transaction	Méthode du prix de transfert
Le développement de modules spécifiques destinés à la société mère.	Méthode de partage des bénéfices.

### 2.2.4. Cas pratique

L'exemple à présenter concerne la mise en place d'un ERP chez une banque en France. Le prix global à facturer par la société mère est de 4 000 K €. La filiale tunisienne a dû engager une équipe de 50 ingénieurs et 30 assistants pour une durée de 18 mois. L'analyse des coûts directs supportés par la filiale est de 1 500 k €. Les charges indirectes s'élèvent à 200 K €. La comptabilité analytique de la société mère fait ressortir des charges indirectes de 800 K € à affecter au projet. Le prix de transfert entre la société mère et la filiale est de 2 000 K€.

Le tableau ci-après résume les données financières du projet :

**Tableau 28 : Répartition du résultat du groupe**

<b>Rubrique Filiale</b>	<b>Montant en K €</b>
Charges directes	1 500
Charges indirectes	200
<b>Prix de transfert</b>	<b>2 000</b>
<b>Société mère</b>	
Charges directes	2 000
Charges indirectes	800
<b>Coût total</b>	<b>2 800</b>
<b>Prix de vente</b>	<b>4 000</b>
<b>Bénéfice</b>	<b>1 200</b>

Le bénéfice global dégagé par l'opération est de 1 500 K €. Le bénéfice selon la méthode de partage de bénéfice serait réparti comme suit :

-Bénéfice de la filiale: (Charges de la filiale / Total charges du groupe)

\* bénéfice global =  $1\,500 * (1\,700 / 2\,500) = 1\,020 \text{ K €}$ .

Bénéfice de la société mère : (Charges de la société mère / Total charges du groupe)

\* bénéfice global =  $1\,500 * (800 / 2\,500) = 480 \text{ K €}$ .

Le prix de transfert de pleine concurrence sera alors de 2 720 K € au lieu de 2 000 K €.

### **2.2.5. Coût fiscal de la transaction**

En effet, la filiale a déclaré un bénéfice de 300 K €, au lieu de 1 020 K € selon la méthode de partage des bénéfices. Il existe un transfert de bénéfice de la filiale vers la société mère. Les bénéfices de la filiale tunisienne étant exonérés de l'impôt sur les sociétés. Ce bénéfice sera imposé en France au taux de 33%.

Le coût fiscal de cette opération constitue l'impôt payé à tort par la société mère et qui s'élève à **237.6 K€** ( $720 * 0.33 = 237.6 \text{ K€}$ ).

## **SECTION 3 : LES RISQUES FISCAUX SPÉCIFIQUES LIÉS AUX TRANSACTIONS**

Le risque fiscal réside dans la détermination du prix de facturation de la société mère d'une part et dans le régime fiscal de l'opération d'autre part. Le risque lié au prix

de transfert étant analysé dans la section précédente, nous examinerons le risque fiscal lié au régime de l'opération.

En matière d'impôt direct, il existe un risque auquel l'avance sur impôt peut donner lieu. Ce risque consiste au paiement d'une avance d'impôt supplémentaire, en cas de redressement à la hausse de la valeur des marchandises importées.

Le passage à la frontière des logiciels se fait à travers un support magnétique, CD ROM ou autre, comme il peut s'effectuer par des transferts de données sur le réseau internet. La législation tunisienne impose une avance sur l'impôt sur les sociétés à chaque importation de marchandises ou produits mis à la consommation sur le marché Tunisien.<sup>79</sup> Cette avance sur impôt est fixée à 10% de la valeur en douane des produits importés.

Un décret d'application<sup>80</sup> a fixé la liste des produits soumis à cette avance sur impôt

La question qui se pose est la suivante : Est-ce que les logiciels sont concernés par cette avance et dans ce cas qu'elle est le risque fiscal ?

La liste des produits inclut : les disques, bandes et autres supports pour l'enregistrement du son ou pour enregistrement analogue, enregistrés, y compris les matrices et moules galvaniques pour la fabrication des disques. Ces produits sont soumis à l'avance sur impôt au taux de 10%.

## **CONCLUSION CHAPITRE 4**

Au cours d'une mission de conseil fiscal d'une entreprise effectuant le développement et la commercialisation de logiciels informatiques, l'expert comptable doit apprécier judicieusement la répartition des risques entre entreprises associées. Aussi, il doit conseiller le groupe afin de lui permettre de bénéficier des avantages fiscaux.

---

<sup>79</sup> Article 51 ter (Ajouté Art.47 LF 95-109 du 25/12/95), voir annexe 3.

<sup>80</sup> Décret n° 96-500 du 25 mars 1996, portant fixation de la liste des produits de consommation soumis à l'avance de 10% à l'importation.

## **CONCLUSION PARTIE III**

Le conseil de l'expert comptable est une référence de valeur aux groupes de sociétés. Lorsqu'il traite avec des entités ayant des activités spécifiques, l'expert comptable doit se faire entourer d'experts dans le domaine concerné. La connaissance approfondie des législations fiscales des deux pays est fondamentale, car elle permet d'optimiser la fonction fiscale. L'optimisation se fait en éliminant les risques d'une part et en faisant profiter le groupe des avantages fiscaux d'autre part.

S'il est admis que la démarche de la mission est la même pour tous les secteurs, les quatre groupes présentés montrent qu'il existe de différentes approches pour déterminer le prix de pleine concurrence relatif à chaque transaction. Les différences entre les approches résident dans la répartition des risques de la transaction entre les entreprises associées et dans l'analyse des risques liés au non respect des législations fiscales.

## CONCLUSION GÉNÉRALE

La scène internationale a connu de profondes évolutions dans des différents domaines. Sur le plan économique et financier, on est passé progressivement d'un protectionnisme presque total, à une ouverture progressive qui a aboutit de nos jours à une mondialisation qui se généralise graduellement à tous les secteurs industriel, commercial et de services. Dans ce contexte, la décentralisation des multinationales et même des PME ne cesse de se développer à travers le monde. Toutefois, le développement des relations entre les sociétés mères et filiales a conduit à l'apparition de certains problèmes d'ordre technique, financier et surtout fiscal. La question du prix de transfert entre sociétés liées, objet du présent mémoire, en est un exemple édifiant.

Les transactions entre les sociétés mères et filiales ont engendré certains risques notamment sur le plan fiscal. Sans minimiser leur impact sur la situation des sociétés concernées, ces risques ne doivent cependant pas constituer un motif de blocage du développement des relations économiques entre les pays. Pour prévenir de tels risques ou du moins en limiter la portée, les sociétés concernées ont tout intérêt de se faire conseiller par des compétences spécialisées dans le domaine.

Le rôle de l'expert comptable dans ce cadre est primordial. Il joue le rôle de contrôle, de conseil et d'assistance afin de protéger les droits des sociétés concernées tout en veillant au respect des intérêts des Etats notamment sur le plan fiscal. C'est pourquoi, outre, une compétence confirmée dans le domaine, l'expert comptable est souvent appelé à se faire aider par d'autres spécialistes (ingénieurs, juristes,...) et ce, pour mener à bien l'accomplissement de sa mission de conseil.

En traitant le thème de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert, le présent travail vise d'une part à mettre en évidence l'importance du rôle de l'expert comptable en la matière et d'autre part à apporter une modeste contribution en présentant aux experts comptables concernés ainsi qu'aux groupes français installés en Tunisie un support et une méthodologie de travail dégagée à travers l'examen d'un échantillon significatif de groupes français installés en Tunisie.

Loin d'être parfait, ce travail n'est qu'une tentative de contribuer à la mise en lumière des risques fiscaux susceptibles de toucher quatre groupes français installés en Tunisie. Ce travail peut être étendu à d'autres secteurs d'activités comme il peut concerner diverses autres transactions.

# BIBLIOGRAPHIE

## 1) Ouvrages

- AYADI Habib, *Droit fiscal international*, Editions centre d'études universitaires, 2001.
- BESBES Slim, *Précis de fiscalité internationale*, Editions SB, 2003.
- BESBES Slim, *Mémento de fiscalité internationale*, Editions SB, 2009.
- GHARBI Najib, *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, L'Harmattan, collection Finances Publiques, Paris 2005.
- MAALAOUI Mabrouk, *Mémento impôts directs de Tunisie*, Editions Price Water House Coopers, Tunis, 2008.
- MALAOUI, Mabrouk, 2012, *Mémento Impôts Directs de Tunisie*, PWC, 1007 pages.
- YAICH Raouf, *Théories et principes fiscaux*, Editions Raouf YAICH, 2004, Tunisie.
- YAICH Raouf, *L'impôt sur la société 2009*, Editions Raouf YAICH, 2009, Tunisie.
- RASSAT Patrick, MONSELLATO Gianmarco, *Les prix de transfert*, 1998, Maxima Editions, 151 pages.
- COZIAN (M), *Précis fiscal de l'entreprise*, Paris, Litec, 23<sup>ème</sup> EDITION.

## 2) Thèses et Mémoires

- BAJEUX (F), 2004, *Les missions de l'expert comptable dans la justification des prix de transfert*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable.
- PINTO (M), 2009, *Prix de transfert dans les PME : Elaborer et justifier sa politique*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable.
- VANDANDAELLE (C), 2010, *Vers une gestion maîtrisée des prix de transfert*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable.
- DEGDEG (S), 2008, *L'acte anormal de gestion et l'abus du bien social*, Mémoire de DEA en droit.

- AMAR (J), 2010, *Mission de documentation des prix de transfert*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable.
- AYADI (L), 2008, *La gestion du risque fiscal dans les PME : élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax.
- BEN HADJ SAAD (M), 2009, *L'audit fiscal dans les PME : Proposition d'une démarche pour l'expert comptable*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion Sfax.
- TRABELSI (O), 2010, *Prix de transfert dans les groupes de sociétés : risques spécifiques et démarche d'audit dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes*, Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax.
- YAICH (M), 2010, *Le pilotage du système de contrôle interne : Démarche, outils et rôle de l'expert comptable*, l'obtention du diplôme d'expert comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax.

### 3) Articles

- CHOYAKH (F), 2003, *Le principe de la liberté de gestion du contribuable et la théorie de l'acte anormal de gestion*, Revue comptable et financière N°62.
- COZIAN (M), 1991, *La gestion fiscale et l'abus de droit*, Revue Française de comptabilité n°229.
- DERBEL (F), 2007, *Contrôle fiscal des opérations internationales*, Revue Tunisienne de Fiscalité.
- ESCAUT (F), 2004, *Les méthodes de détermination des prix de transfert : Critères de choix modalités d'application*, Revue en droit fiscal, N°3.
- ESCAUT (P), RICHARD (F), *Prix de transfert : tordons le cou aux idées reçues !*, téléchargé du site internet [www.landwell.fr](http://www.landwell.fr).
- MTIR (M), *L'imposition des revenus des entreprises dans le cadre des conventions fiscales internationales conclues par la Tunisie : l'établissement stable-critère d'imposition*, revue comptable et financière, 2005.

- VIDAL (JP), 2006, *Prix de transfert et exportation du revenu imposable*, Gestion, 31, p70.
- YAICH (R), 2005, *La concurrence fiscale et l'entreprise*, Revue comptable et financière, N°68.
- YAICH (R), 2003, *Conduite professionnelle des missions de consultation*, RCF N°61, P16.
- HAZAN Sandra, SILBERZTEIN Caroline, 2007, *Quels assouplissements attendus sur la justification des prix de transfert*, 51 pages.
- LUBCZINSKI Frédéric, 2012, *Les aspects prix de transfert des biens incorporels*, 26 pages.
- SILBERZTEIN Caroline, 2010, *Prix de transfert : Un défi pour les pays en développement*, l'observateur OCDE page 276-277.
- NEIGHBOUR John, *Prix de transfert : principe de pleine concurrence*, centre de politique et d'administration fiscale de l'OCDE.
- MBIANGA Jean Gilles, *Réalités économiques et financières des prix de transfert des firmes pharmaceutiques*.
- KPMG, *Transfer pricing for troubled times*.

#### **4) Textes législatifs et réglementaires**

- Code des droits et procédures fiscaux de la Tunisie.
- Code d'incitation aux investissements.
- Livre de procédures fiscales.
- Code des procédures civiles et commerciales.
- Code de l'IRPP et de l'I/S.
- Code générale des impôts français (CGI).
- Code des devoirs professionnels des experts comptables.
- Code des sociétés commerciales (CSC).
- Normes comptables tunisiennes (NCT).

#### **5) Sites Internet**

- Etudes fiscalités internationales : [www.etudes-fiscalites-internationales.com](http://www.etudes-fiscalites-internationales.com)
- E-jebaya: [www.impotsfinances.gov.tn/documentation.htm](http://www.impotsfinances.gov.tn/documentation.htm).
- Site du Conseil d'Etat Français.
- OCDE : [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

- Observateur de l'OCDE : [www.obesrvateurrocd.org](http://www.obesrvateurrocd.org).
- Pro comptable : [www.procomptable.com](http://www.procomptable.com).
- Pro fiscal: [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).
- Toupictionnaire « (le dictionnaire de politique) » : [www.toupie.org](http://www.toupie.org).

**6) PUBLICATIONS DE L'OCDE (Organisation de coopération et de développement économiques)**

- « *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales* », 2006, Comité Affaires Fiscales OCDE.
- « *Modèle de conventions fiscales applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », 2009, EDITION OCDE.
- « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », 2010, 408 pages.
- « *Promouvoir la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales* », Le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à fins fiscales, 2011.

## ANNEXES

<b>Annexe 1</b>	<b>: L'article 238-0 du CGI</b>	<b>112</b>
<b>Annexe 2</b>	<b>: Avantages fiscaux liés à l'export</b>	<b>114</b>
<b>Annexe 3</b>	<b>: Article 51 ter du Code de l'IRPP et de l'I/S</b>	<b>115</b>
<b>Annexe 4</b>	<b>: NOTE COMMUNE N° : 18/2009</b>	<b>116</b>
<b>Annexe 5</b>	<b>: Article 19 Code de la TVA</b>	<b>117</b>
<b>Annexe 6</b>	<b>: Article 22 Ordonnance 19 septembre 1945</b>	<b>118</b>
<b>Annexe 7</b>	<b>: Article 2 Code de la TVA</b>	<b>120</b>
<b>Annexe 8</b>	<b>: Article 9 Code de la TVA</b>	<b>121</b>
<b>Annexe 9</b>	<b>: Modèle de lettre de mission</b>	<b>123</b>
<b>Annexe 10</b>	<b>: Article 57 du Code général des impôts</b>	<b>129</b>
<b>Annexe 11</b>	<b>: Article 83 Du CDPF</b>	<b>130</b>
<b>Annexe 12</b>	<b>: Questionnaire de l'analyse fonctionnelle</b>	<b>131</b>
<b>Annexe 13</b>	<b>: Article 48 septies De L'IRPP et de L'I/S</b>	<b>136</b>
<b>Annexe 14</b>	<b>: Article - L13 AA du LPF</b>	<b>137</b>
<b>Annexe 15</b>	<b>: NOTE COMMUNE N° 31 /2004</b>	<b>140</b>
<b>Annexe 16</b>	<b>: NOTE COMMUNE N° 33/2010</b>	<b>142</b>
<b>Annexe 17</b>	<b>: Article - L13 B du LPF</b>	<b>147</b>
<b>Annexe 18</b>	<b>: Article - L188 A du LPF</b>	<b>148</b>

## **Annexe 1 L'article 238-0 du CGI**

### **L'article 238-0 du CGI**

1. Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention.

La liste des Etats et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères

2. A compter du 1er janvier 2011, la liste mentionnée au 1 est mise à jour, au 1er janvier de chaque année, dans les conditions suivantes :

a) En sont retirés les Etats ou territoires ayant, à cette date, conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

b) Y sont ajoutés ceux des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française, ainsi que les Etats et territoires qui n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties et auxquels la France avait proposé, avant le 1er janvier de l'année précédente, la conclusion d'une telle convention ;

c) En sont retirés ou y sont ajoutés les Etats ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative, auxquels la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention avant le 1er janvier de l'année précédente, et dont le forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale, créé par la décision du conseil de l'Organisation de coopération et de développement économiques en date du 17 septembre 2009, considère, selon le cas, qu'ils procèdent, ou non, à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.

L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget modifiant la liste, pris après avis du ministre des affaires étrangères, indique le motif qui, en application des a, b et c, justifie l'ajout ou le retrait d'un Etat ou territoire.

3. Les dispositions du présent code relatives aux Etats ou territoires non coopératifs ne s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à cette liste au 1er janvier d'une année, en application du 2, qu'au 1er janvier de l'année suivante Elles cessent immédiatement de s'appliquer à ceux qui sont retirés de la liste.

**Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts**

Modifié par Arrêté du 4 avril 2012 - art 1

**Article 1 :** La liste des Etats et territoires mentionnés au deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts est, au titre de l'année 2012, composée des Etats et territoires suivants :

Botswana	Montserrat
Brunei	Nauru
Guatemala	Niue
Iles Marshall	Philippines

## **Annexe 2 Avantages fiscaux liés à l'export**

**Source : Code d'incitation aux investissements**

### **CHAPITRE II : Régime partiellement exportateur**

#### **Article 21 :**

Sont considérés opérations d'exportation :

- Les ventes de marchandises à l'étranger,
- Les prestations de services à l'étranger,
- Les services réalisés en Tunisie et dont l'utilisation est destinée à l'étranger,
- Les ventes de marchandises et les prestations de services aux entreprises totalement exportatrices visées par le présent code, aux entreprises établies dans les zones franches économiques régies par la loi n° 92-81 du 3 août 1992 ainsi qu'aux organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents, tels que prévus par la loi n°85-108 du 6 décembre 1985, portant encouragement d'organismes financiers et bancaires travaillant essentiellement avec les non résidents.

#### **Article 22 :**

Les entreprises qui réalisent des opérations d'exportation bénéficient, durant leur activité, à condition de tenir une comptabilité régulière conformément au système de comptabilité des entreprises, des avantages suivants : (Modifié art 1er Loi n° 99-4 du 11/1/1999, modifiant et complétant le code d'incitation aux investissements).

- 1-** La suspension de la taxe sur la valeur ajoutée et du droit de consommation sur les biens, produits et services nécessaires à la réalisation d'opérations d'exportation ;
- 2-** La déduction des revenus provenant de l'exportation de l'assiette de l'impôt sur le revenu nonobstant les dispositions de l'article 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

## **Annexe 3 Article 51 ter du Code de l'IRPP et de l'I/S**

### **Article 51 ter (Ajouté Art47 LF 95-109 du 25/12/95)**

L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés font l'objet d'une avance au titre des importations des produits de consommation au taux de 10% de la valeur en douane des produits, majorée des impôts et droits exigibles La liste des produits soumis à cette avance est fixée par décret.

L'avance est déductible des acomptes provisionnels et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés conformément aux dispositions des articles 51 et 54 du présent code. Le recouvrement de l'avance, le contrôle, la constatation des infractions et le contentieux s'effectuent comme en matière de droits de douane.

## **Annexe 4 NOTE COMMUNE N° : 18/2009**

### **NOTE COMMUNE N° : 18/2009**

**OBJET** : conséquences du non respect de l'obligation de retenue à la source au titre des sommes revenant aux non résidents non établis en Tunisie.

La note commune n° 37 pour l'année 2002 relative aux commentaires des dispositions des articles 81 à 88 du code des droits et procédures fiscaux a mentionné que la pénalité prévue par l'article 83 dudit code, qui est égale au montant de la retenue à la source non effectuée, est applicable à toute personne physique ou morale astreinte, par la législation fiscale en vigueur, de retenir l'impôt à la source et qu'elle ne l'a pas effectuée ou l'a insuffisamment effectuée. Il s'agit des sommes payées au titre des redevances revenant aux non résidents non établis en Tunisie à l'exception de celles payées par les entreprises totalement exportatrices et au titre des intérêts des prêts payés aux banques non établies en Tunisie.

Dans ce cadre, il est à préciser que, contrairement à ce qui a été prévu par la note commune susvisée, et conformément aux dispositions de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les retenues à la source non effectuées sur les sommes payées à des non résidents sont considérées comme étant à la charge du débiteur résident ou établi en Tunisie.

Dans ce cas, et dans le cas de retenue non effectuée ou de retenue insuffisamment effectuée, et nonobstant le taux de la retenue à la source prévu par la convention de non double imposition conclue entre la Tunisie et le pays de résidence du bénéficiaire des sommes, la retenue à la source est due dans tous les cas selon le taux prévu par le droit commun calculé selon la formule de prise en charge, soit :

$(100 \times t/100 - t)$  Les pénalités de retard exigibles sont calculées conformément à la législation en vigueur.

## **Annexe 5 Article 19 Code de la TVA**

### **Article 19 :**

1- En cas de réalisation par les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, leurs clients sont tenus de retenir la taxe sur la valeur ajoutée due au titre de ces opérations Cette retenue est libératoire de ladite taxe.

2- Toutefois, les personnes morales et les personnes physiques n'ayant pas d'établissement en Tunisie et ayant supporté la retenue à la source conformément aux dispositions du paragraphe 1 du présent article, peuvent déclarer la taxe sur la valeur ajoutée ayant fait l'objet de la retenue et déduire la taxe sur la valeur ajoutée supportée par les marchandises et services nécessaires à la réalisation des opérations soumises à ladite taxe et ce, conformément à la législation en vigueur.

3- En cas de crédit de taxe sur la valeur ajoutée au titre des opérations susvisées les dispositions de l'alinéa 3 bis du paragraphe I de l'article 15 du présent code s'appliquent.

4- Sont applicables à la retenue prévue au présent article, toutes les dispositions en vigueur en matière de retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et relatives aux obligations et aux sanctions.

## **Annexe 6 Article 22- Ordonnance du 19 septembre 1945**

### **Article 22 : (Ordonnance 19 septembre 1945 -Modifiée par LOI n°2011-331 du 28 mars 2011 - art 33)**

L'activité d'expertise-comptable est incompatible avec toute occupation ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de la personne qui l'exerce en particulier :

-Avec tout emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'ordre, chez un membre de la compagnie nationale des commissaires aux comptes ou dans une association de gestion et de comptabilité ;

-Avec toute activité commerciale ou acte d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession, sauf s'il est réalisé à titre accessoire et n'est pas de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés experts-comptables ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie. Les conditions et limites à l'exercice de ces activités et à la réalisation de ces actes sont fixées par les normes professionnelles élaborées par le conseil supérieur de l'ordre et agréées par arrêté du ministre chargé de l'économie ;

-Avec tout mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance, sauf si l'opération s'effectue à titre accessoire et par les comptes ouverts dans les livres d'un fonds de règlement créé à cet effet, dans des conditions fixées par décret Le décret définit les modalités de fonctionnement et de contrôle de ce fonds. Toutefois, si la délivrance de fonds correspond au paiement de dettes fiscales ou sociales pour lequel un mandat a été confié au professionnel, elle peut être effectuée directement sans transiter par le fonds précité.

Il est en outre interdit aux membres de l'ordre et aux associations de gestion et de comptabilité, ainsi qu'à leurs salariés mentionnés à l'article 83 ter et à l'article 83 quater d'agir en tant qu'agent d'affaires, d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif, d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels.

Ils peuvent toutefois accepter, sous le contrôle du conseil régional dont ils relèvent et dans les conditions fixées par le règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables, tout mandat social dans toute société, groupement ou association, dès lors que ce mandat n'est pas de nature à porter atteinte à leur indépendance, ainsi que les missions d'expert qui leur sont confiées, les fonctions d'arbitre et celles de

commissaire aux comptes dans les conditions prévues au livre VIII du code de commerce.

Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, social ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les y autorise mais sans pouvoir en faire l'objet principal de leur activité et seulement s'il s'agit d'entreprises dans lesquelles ils assurent des missions d'ordre comptable de caractère permanent ou habituel ou dans la mesure où lesdites consultations, études, travaux ou avis sont directement liés aux travaux comptables dont ils sont chargés.

Les interdictions ou restrictions édictées par les trois alinéas précédents s'étendent aux employés salariés des membres de l'ordre et des associations de gestion et de comptabilité, et à toute personne agissant pour leur compte ou ayant avec eux des liens ou intérêts communs.

Les membres de l'ordre et les dirigeants, administrateurs et salariés des associations de gestion et de comptabilité peuvent participer à l'enseignement professionnel : toutefois, sauf pour les professeurs de l'enseignement public, les missions définies à l'article 2 ci-dessus doivent demeurer l'objet principal de leur activité. Ils peuvent procéder à des travaux et études de statistiques et de documentation économique pour le compte des entreprises privées et des organismes professionnels.

## **Annexe 7 Article 2 Code de la TVA**

### **ART 2 :**

Est considérée comme placée sous la dépendance d'une autre entreprise ou effectivement dirigée par elle :

-Toute entreprise, dans laquelle directement ou par personne interposés, cette autre entreprise exerce en fait le pouvoir de décision.

-Il en est de même d'une entreprise dans laquelle une autre entreprise, directement ou par personnes interposés exerce des fonctions comportant le pouvoir de décision ou possède, soit une part prépondérante dans le capital, soit la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans les assemblées d'associés ou d'actionnaires.

-Il en est également ainsi lorsque le siège de l'entreprise dirigeante est situé hors de Tunisie, ou lorsque celle-ci n'assume qu'un rôle de gestion et n'exploite personnellement aucun établissement industriel et commercial.

Sont réputées personnes interposés au sens de ce qui précède 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.

## **Annexe 8 Article 9 Code de la TVA**

### **Art 9 :**

1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a effectivement grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux opérations taxables ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée retenue à la source conformément à l'article 19 bis du présent code.

Les assujettis imputent globalement sur le montant de la taxe due en application des articles 1 et 2 ci-dessus, la taxe sur la valeur ajoutée ayant effectivement grevé leurs acquisitions locales de biens auprès d'autre assujettis, ou les livraisons à eux-mêmes de ces biens, les importations effectuées par eux-mêmes et les services nécessaires pour les besoins de l'exploitation.

Au cas où la taxe due au titre d'un mois ne permet pas l'imputation totale de la taxe déductible, le reliquat de la taxe est reporté sur les mois qui suivent.

Lorsque deux entreprises sont liées par un contrat pour la réalisation d'un marché comportant fournitures et travaux et que le maître de l'ouvrage importe ou achète localement en son nom tout ou partie des fournitures prévues dans le contrat, la taxe sur la valeur ajoutée réglée ouvre droit à déduction au profit de l'entreprise qui a réalisé l'ouvrage. Lorsque la fourniture ainsi faite bénéficie de la suspension de la taxe, sa valeur est rétrocédée au maître de l'ouvrage en détaxe.

2. Pour bénéficier des déductions prévues ci-dessus, les assujettis doivent :

a) Disposer de factures établies dans les conditions fixées à l'article 18 ci-dessous pour leurs achats locaux de biens et services ou les certificats de retenue à la source de la taxe sur la valeur ajoutée ;

b) Disposer des attestations de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée auprès des recettes douanières pour leurs importations ;

Si leur comptabilité n'est pas tenue conformément aux prescriptions de l'article 18 ci-dessous, tenir, sur un livre spécial côté et paraphé par les centres ou bureaux de contrôle des impôts dont dépend leur activité, un compte des achats locaux auprès des assujettis ainsi que des importations et des prestations de services ayant supporté la taxe sur la valeur ajoutée.

Le compte des achats doit être arrêté mensuellement et comporter la nature et la valeur des achats, des importations et des prestations de services ainsi que le montant de la taxe acquittée.

Ils doivent également inscrire sur ce livre, au fur et à mesure de leur réalisation, sans blanc, ni nature, ni surcharge, chacune des livraisons effectuées ou des services rendus à quelque titre que ce soit, ainsi que les recettes réalisées et le montant de la taxe sur la valeur ajoutée correspondante.

Toutefois, les dispositions précédentes ne s'appliquent pas aux biens soumis à amortissement qui restent régis par les dispositions de la législation comptable des entreprises.

c) Inscrire en comptabilité les biens soumis à amortissement pour leur prix d'achat ou de revient diminué de la déduction à laquelle ils ont donnés lieu dans les conditions ci-dessus, rectifié, le cas échéant, conformément aux dispositions du paragraphe III ci-après.

## **Annexe 9 Proposition d'un modèle de lettre de mission**

### **Proposition d'un modèle de lettre de mission**

Tunis, le

Cher Monsieur,

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez témoignée lors de notre dernier entretien en envisageant de nous confier une mission de conseil en matière de gestion de risques fiscaux liés aux prix de transfert.

La présente lettre est établie afin de se conformer aux règles de déontologie de la profession. Elle a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les avons fixés lors de notre dernier entretien ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

#### **1. VOTRE SOCIÉTÉ**

Votre société est constituée sous la forme ... au capital de ... Dinars

Votre siège se situe à ...

Votre activité est ...

Votre société est une société filiale de la société mère (ou) du groupe ...

Votre chiffre d'affaires est de ... Dinars

Vous employez actuellement ... salariés

#### **2. CONTEXTE**

Dans le cadre de la multiplication des flux entre votre société et la société mère du groupe en France, vous nous avez fait part de vos préoccupations quant aux risques fiscaux liés aux transactions effectuées entre votre société et la société mère.

Nous comprenons que vous voulez savoir les risques éventuels, en matière de prix de transfert, des redressements lors d'un contrôle fiscal.

Nous comprenons que vous désirez avoir une méthodologie permettant de vous prémunir contre les risques fiscaux liés à vos transactions avec la société mère.

Afin de répondre à vos attentes, nous vous proposons de réaliser une mission de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert.

### **3. OBJECTIFS ET ETENDUE DE NOS TRAVAUX**

Notre mission sera effectuée selon les dispositions du code des devoirs professionnels et des recommandations de l'OECT.

L'objectif est de vous :

-Présenter les risques fiscaux liés aux transactions entre votre société et la société mère.

-Fournir les recommandations nécessaires vous permettant de minimiser les risques liés aux prix de transfert.

Nous sommes convenus de mettre en œuvre les procédures suivantes :

#### **-Analyse de l'existant :**

Sur la base des documents fournis, nous étudierons l'environnement interne et externe de l'entreprise. Nous analyserons les transactions effectuées entre la société et sa société mère.

#### **-Détermination des prix de pleine concurrence des transactions selon les méthodes de l'OCDE :**

Sur la base de méthodes préconisées par l'OCDE, nous évaluerons les prix de pleine concurrence de chacune des transactions. On basera notre étude sur les activités comparables sur le marché et sur les prises de position de l'administration.

#### **-Analyse des écarts et détection des risques liés aux prix de transfert et des autres risques liés aux transactions avec la société mère :**

En se référant aux évaluations des prix de pleine concurrence, nous déterminerons les écarts et les risques fiscaux y afférents. Aussi, nous déterminerons les autres risques spécifiques liés aux transactions.

### **4. RAPPORT ET COMMUNICATION**

A l'issue de notre intervention, nous présenterons les résultats de nos travaux dans un rapport qui sera rédigé en français. Nous indiquerons dans le corps de notre rapport les différentes sources d'information auxquelles nous auront eu accès, sans forcément en vérifier à chaque fois l'exactitude ou la fiabilité, mais en nous assurant cependant de la cohérence d'ensemble des faits et données financières présentées dans notre rapport.

Nous tenons à préciser ici que l'étendue des travaux proposés est différente de celle d'un audit, et que le rapport présenté ne donnera donc pas le même niveau d'assurance qu'un audit.

Nous mentionnerons dans notre rapport les sources d'information utilisées. Nous ne chercherons pas systématiquement à évaluer la fiabilité de ces sources par recoupement avec des informations indépendantes, mais dans le cas où une information externe pertinente aura été recueillie, celle-ci sera mentionnée dans notre Rapport.

Notre rapport n'aura pour but que de répondre aux objectifs fixés dans cette lettre de mission. Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition dans les délais convenus tous les documents, et autres informations nécessaires nous permettant de mener à bien notre mission.

## **5. DUREE**

Pour la réalisation de cette mission nous estimons sa durée à ... heures. Cette estimation repose sur des conditions de déroulement normal de notre mission, sur une assistance active de vos services. Notre mission prendra effet à compter de votre acceptation Elle portera sur les comptes de l'exercice comptable commençant le ... et se terminant le...

Un calendrier de nos interventions vous sera adressé dès l'acceptation par vos soins de cette mission ainsi qu'une liste des documents à mettre à notre disposition.

## **6. HONORAIRES**

Pour la réalisation de cette mission, nous estimons nos honoraires à ...Dinars. Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus frais et débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et des compétences requises. La continuation de la mission implique le paiement à bonne date de nos honoraires.

Nos relations seront réglées sur le plan juridique tant par les termes de cette lettre que par les conditions générales d'intervention ci-jointes, **Annexe 1**, établies par notre profession.

Nous vous prions de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente revêtu d'un paraphe sur chacune des pages et de votre signature sur la dernière page.

En vous remerciant de la confiance que vous voulez bien nous témoigner, nous vous prions d'agréer cher Monsieur..., l'expression de nos sentiments distingués.

L'expert-comptable

le client

## **Annexe 1**

### **CONDITIONS GENERALES DE COLLABORATION**

#### **1- DOMAINE D'APPLICATION**

Les présentes conditions sont applicables aux conventions portant sur la mission *de conseil en matière de gestion des risques fiscaux liés aux prix de transfert* conclues entre le cabinet ... , membre de l'Ordre des experts comptables de Tunisie, et son client.

#### **2- DEFINITION DE LA MISSION**

Les travaux incombant au cabinet sont détaillés dans une lettre de mission Toute prestation complémentaire devra faire l'objet d'une information préalable du client afin que celui-ci soit en mesure de manifester son accord.

#### **3- DUREE DE LA MISSION**

Nous estimons notre mission pour une durée de X jours.

En cas de manquement important de l'entreprise à ses obligations, le cabinet aura la faculté de suspendre sa mission en informant l'entreprise par tout moyen écrit ou de mettre fin à sa mission après envoi d'une lettre recommandée demeurée sans effet.

Lorsque la mission est suspendue, les délais de remise des travaux seront prolongés pour une durée égale à celle de la suspension pour autant que le cabinet dispose de toutes les informations nécessaires à l'exécution des travaux à réaliser Pendant la période de suspension, les obligations de l'entreprise demeurent applicables.

#### **4- OBLIGATIONS DU CABINET**

Le cabinet membre de l'Ordre effectue la mission qui lui est confiée conformément aux dispositions du Code des devoirs professionnel. Il contracte, en raison de cette mission, une obligation de moyens.

L'expert-comptable peut se faire assister par les collaborateurs de son choix. Le nom du collaborateur principalement chargé du dossier social sera indiqué au client.

L'engagement du cabinet se concrétise par la production des informations, documents et données définis dans la lettre de mission.

À l'achèvement de sa mission, le cabinet restitue les documents que lui a confiés le client pour l'exécution de la mission.

## **5- SECRET PROFESSIONNEL**

Le cabinet est tenu au secret professionnel dans les conditions prévues par la loi. Les documents établis par le cabinet sont adressés au client. Tout envoi direct à un tiers ne pourra être fait qu'avec l'accord du client.

## **6- OBLIGATIONS DU CLIENT**

Le client s'interdit tout acte portant atteinte à l'indépendance du cabinet ou de ses collaborateurs. Ceci s'applique particulièrement aux offres faites à des collaborateurs d'exécuter des missions pour leur propre compte ou de devenir salarié du client.

Le client s'engage :

- à mettre à la disposition du cabinet, dans les délais convenus, l'ensemble des documents et informations nécessaires à l'exécution de la mission ;
- à réaliser les travaux lui incombant conformément aux dispositions prévues dans l'offre de services ;
- à respecter les procédures mises en place pour la réalisation de la mission ;
- à porter à la connaissance du cabinet les faits nouveaux ou exceptionnels ;
- à confirmer par écrit, si le cabinet le lui demande, que les documents, renseignements et explications fournis soient complétés ;
- à vérifier que les états et documents produits par le cabinet sont conformes aux demandes exprimées et informations fournies par lui-même et d'informer sans retard le cabinet de tout manquement ou erreur.

Le client reste responsable de la bonne application de la législation et des règlements en vigueur; le cabinet ne peut être considéré comme se substituant aux obligations de l'employeur du fait de cette mission.

Conformément aux prescriptions légales, le client doit prendre toutes les mesures nécessaires pour conserver les pièces justificatives et, d'une façon générale, l'ensemble des documents produits par le cabinet pendant les délais de conservation requis.

## **7- HONORAIRES**

Le cabinet reçoit du client des honoraires librement convenus qui sont exclusifs de toute autre rémunération, même indirecte. Il est remboursé de ses frais de déplacement et débours. Des provisions sur honoraires peuvent être demandées périodiquement. Les conditions de paiement des honoraires sont les suivantes :

Les honoraires sont payés à leur date d'échéance ; en cas de paiement anticipé, aucun escompte n'est accordé : en cas de retard de paiement, un intérêt pourra être calculé, à compter de la date d'échéance de la facture, sur la base d'un taux d'intérêt égal à une fois et demi le taux d'intérêt légal.

Toute contestation d'une facture devra être faite dès réception et motivée ; ladite contestation ne pourra justifier le non-paiement des autres prestations non contestées y compris celles incluses dans la même facture.

En cas de non paiement des honoraires aux échéances prévues, le cabinet bénéficie du droit de rétention dans les conditions de droit commun.

En cas de rupture du contrat par l'une ou l'autre des parties, une assistance pour réaliser le transfert du dossier dans l'entreprise ou à un nouveau prestataire pourra être effectuée à la demande du client et sur la base d'un devis préalablement accepté.

## **8- RESPONSABILITE**

Le cabinet assume dans tous les cas la responsabilité de ses travaux.

La responsabilité du cabinet ne peut en aucun cas être engagée dans l'hypothèse où le préjudice subi par le client est une conséquence :

- d'une information erronée ou d'une faute ou négligence commise par le client ou ses salariés,
- du retard ou de la carence du client à fournir une information nécessaire au cabinet,
- des fautes commises par des tiers intervenant chez le client.

## **9- DIFFERENDS**

En cas de différend sur le règlement des honoraires après acceptation de la mission entre le client et le professionnel, l'arbitrage peut être demandé d'un commun accord au conseil. A défaut, les parties intéressées peuvent saisir les tribunaux compétents

## **10- ACCEPTATION DES CONDITIONS GENERALES D'INTERVENTION**

Le client reconnaît avoir reçu, pris connaissance et accepté les présentes conditions générales d'intervention.

Bon pour accord,

A ..., le ...

Pour

Nom et qualité du signataire

## **Annexe 10 Article 57 du Code Général des Impôts**

**Article 57** (Modifié par Ordonnance 2004-281 2004-12-25 art 27 JORF 27 mars 2004 en vigueur le 1er juin 2004)

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France. La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L 13 B du livre des procédures fiscales, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L 57 à L 61 du même livre.

A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement.

## **Annexe 11    Art 83 du CDPF**

### **Art 83 du CDPF**

Est punie d'une pénalité égale au montant des retenues non effectuées ou insuffisamment effectuées, toute personne qui n'a pas retenu l'impôt à la source conformément à la législation fiscale en vigueur ou qui l'a retenu d'une manière insuffisante. Cette pénalité est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans.

## Annexe 12 Questionnaire de l'analyse fonctionnelle

### I Analyse des fonctions

#### - *Approvisionnement*

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Quels sont les matières et produits finis acquis?	
Des achats sont-ils effectués auprès de sociétés du groupe?	
Si oui, comment les prix sont-ils déterminés?	
Qui assure la fonction d'approvisionnement et établit les calendriers prévisionnels d'achat ?	
Qui négocie les contrats d'approvisionnement?	
Quelles sont les approbations requises?	

#### - *Production*

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Comment les produits de l'entreprise sont-ils fabriqués : Fabrication en série?	
Qui assure la fonction de production?	
L'entreprise est-elle associée à des façonniers ou entreprises de montage?	
L'entreprise est-elle elle-même façonnier ou opérateur de montage?	

- **Commercialisation**

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Qui vend les produits?	
Quelles sont les approbations requises?	
Qui formule les projections et définit les objectifs?	
Qui est chargé de la réalisation des objectifs de vente?	
Qui négocie les contrats de vente?	
Ces interventions s'effectuent-elles de manière autonome?	
Comment les produits sont-ils distribués?	
Qui a développé le réseau de distribution?	
Des listes de clients ont-elles été acquises?	
Quelle a été la pérennité des clients repris sur ces listes?	
Qui gère le réseau? Les produits sont-ils couverts par une garantie?	
Dans quelle mesure le réseau de distribution réagit-il aux évolutions de marché? Qui remplit les obligations imposées par la garantie?	
Des fournisseurs appartenant au groupe sont-ils associés à ces opérations?	
Qui prend ces coûts en charge?	

## **II Analyse des actifs**

L'expert comptable doit effectuer un recensement de l'actif utilisé pour fabriquer le produit final. Une distinction peut être faite entre les actifs liés à la production et les actifs liés à la commercialisation.

### ***-Actifs liés à la production***

Il s'agit des incorporels comme les brevets, licences et savoir faire. Ces actifs peuvent être aussi les machines et équipements.

<b><i>Questions</i></b>	<b><i>Réponses</i></b>
Les actifs de productions sont contrôlés par la société	
Si partiellement, quelles sont les parts des actifs contrôlés par la société	

### ***-Actifs liés à la commercialisation***

Il s'agit des marques et surtout du réseau de clientèle. Le contrôle de ces éléments peut être attribué en contre partie d'une redevance ou autre.

<b><i>Questions</i></b>	<b><i>Réponses</i></b>
Les actifs de commercialisation sont contrôlés par la société	
Si partiellement, quelles sont les parts des actifs contrôlés par la société	

## **III Analyse des risques**

Les risques supportés par le groupe dans la fabrication des produits et la réalisation des prestations sont diverses. Le partage des risques n'est pas toujours équitable entre les entreprises associées. Ainsi, il faut analyser la contribution de chacune des entreprises associées dans la prise en charge de ces risques. Ces risques sont développés ci-dessous :

### ***-Risques environnementaux***

Ces risques peuvent se rattacher au marché comme ils peuvent être liés au change

**-Risque de marché :**

Les questions que l'expert comptable doit poser :

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Quels sont les risques de marché?	
Dans quelle mesure sont-ils significatifs?	
Le marché est-il fluctuant ou stable?	
Quelle entité supporte les risques de marché?	
Les concurrents sont-ils exposés aux mêmes risques?	

**-Risque de change**

Les questions que l'expert comptable doit poser :

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Quelles sont les entités exposées au risque de change ?	
Ce risque est-il significatif?	
Qui assume ce risque?	

**-Risques intrinsèques à l'entité**

Il s'agit des risques se rattachant à la gestion interne de l'entreprise.

Ces risques peuvent se rattacher aux stocks, aux produits défectueux et au recouvrement des créances clients.

**-Risque de stocks :**

Les questions que l'expert comptable doit poser :

<i>Questions</i>	<i>Réponses</i>
Les produits deviennent-ils obsolètes?	
Qui prend en charge le coût des produits obsolètes?	

***-Risque de produits défectueux***

Les questions que l'expert comptable doit poser :

<b><i>Questions</i></b>	<b><i>Réponses</i></b>
Qui prend en charge le coût des produits défectueux?	
Ce risque est-il significatif?	
Ces produits défectueux sont-ils vendus ou récupérés?	
Ces coûts sont-ils récupérés ou refacturés?	

***-Risque de recouvrement***

Les questions que l'expert comptable doit poser :

<b><i>Questions</i></b>	<b><i>Réponses</i></b>
Quelles sont les conditions de crédit appliquées par la société et dont elle bénéficie?	
Qui supporte le risque des créances douteuses?	
Quelles sont les mesures prises pour réduire et éliminer les créances douteuses?	
Quelles sont les approbations nécessaires?	

## **Annexe 13 Article 48 septies De L'IRPP et de L'I/S**

### **Article 48<sup>septies</sup> De L'IRPP et de L'I/S**

Lorsqu'il est établi pour les services fiscaux l'existence de transactions commerciales ou financières entre une entreprise et d'autres entreprises ayant une relation de dépendance qui, pour la détermination de leur valeur, obéissent à des règles qui diffèrent de celles qui régissent les relations entre des entreprises indépendantes, la minoration des bénéfices découlant de l'adoption de ces règles différentes est réintégrée aux résultats de ladite entreprise.

Les dispositions du premier paragraphe du présent article s'appliquent dans les cas où il est établi que le prix des transactions pratiqués par l'entreprise concernée diffère des prix des transactions pratiqués à l'égard de ses autres clients ou des prix des transactions pratiqués par les entreprises indépendantes et exerçant une activité analogue ou lorsqu'il est établi que des charges ont été supportées au titre d'opérations non justifiées et qu'il a résulté de ces opérations ou transactions une réduction dans le paiement de l'impôt dû.

## **Annexe 14 Article - L13 AA du Livre des procédures fiscales**

**Article L13 AA (Créé par LOI n°2009-1674 du 30 décembre 2009 - art 22 (V))**

### **I- Les personnes morales établies en France :**

a) Dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros, ou

b) Détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique — personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France — satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

c) Dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

d) Bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts, et, dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou

e) Appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du même code lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d, doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du même code établies ou constituées hors de France, ci-après désignées par les termes : " entreprises associées".

### **II- La documentation mentionnée au I comprend les éléments suivants :**

1° Des informations générales sur le groupe d'entreprises associées :

— Une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

— Une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées, comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans des transactions contrôlées ;

— Une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée ;

— Une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise vérifiée ;

— Une description générale de la politique de prix de transfert du groupe ;

2° Des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée :

— Une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

— Une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances ;

— Une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ;

— Une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;

— Lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise.

**III- Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité**

Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale mentionnée au I une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

## **Annexe 15      NOTE COMMUNE N° 31 /2004**

### **NOTE COMMUNE N° 31 /2004**

**O B J E T** : Régime fiscal en matière de TVA des opérations de transport international routier de marchandises au profit des entreprises totalement exportatrices.

Le transport international routier (TIR) de marchandises au profit des entreprises totalement exportatrices peut s'effectuer soit directement par une entreprise de transport international routier de marchandises chargée par l'entreprise totalement exportatrice, soit dans le cadre de sous-traitance. La présente note a pour objet de préciser le régime suspensif en matière de TVA au titre des opérations de transport international routier de marchandises réalisées au profit des entreprises totalement exportatrices.

#### **I- OPERATIONS DE TRANSPORT (TIR) REALISEES DIRECTEMENT AU PROFIT DES ENTREPRISES TOTALEMENT EXPORTATRICES**

Conformément à la législation fiscale en vigueur, les opérations de transport international routier de marchandises réalisées directement par le transporteur au profit des entreprises totalement exportatrices bénéficient de la suspension de la TVA au vu d'une attestation délivrée à cet effet par les services compétents.

#### **II- OPERATIONS DE TRANSPORT (TIR) REALISEES DANS LE CADRE D'UN CONTRAT DE SOUS-TRAITANCE**

Dans l'objectif de faire bénéficier les entreprises totalement exportatrices de la suspension de la TVA au titre des opérations de transport réalisées en Tunisie, la suspension de la TVA est accordée lorsque l'opération de transport est réalisée par un sous-traitant tunisien pour le compte d'un transporteur n'ayant pas d'entreprise en Tunisie. L'entreprise de transport international routier qui réalise l'opération de transport dans le cadre du contrat de sous-traitance est tenue de justifier, a posteriori :

- la relation entre les parties concernées par l'opération de transport TIR (l'entreprise propriétaire des marchandises, l'entreprise étrangère chargée de l'opération de transport et l'entreprise tunisienne qui réalise l'opération de transport en Tunisie dans le cadre du contrat de sous-traitance). Cette relation est prouvée notamment par la présentation du contrat de sous-traitance ou du bon de commande ou tout autre document de nature à prouver le lien entre les parties susmentionnées ;
- et que l'opération de transport concerne une marchandise destinée à une entreprise totalement exportatrice.

**LE DIRECTEUR GENERAL DES ETUDES**

**ET DE LA LEGISLATION FISCALES**

## **Annexe 16 NOTE COMMUNE N° 33/2010**

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

### **RESUME**

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

L'article 51 de la loi n° 2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010 a prévu des mesures permettant de redresser les bénéfices ayant été transférés d'une entreprise à d'autres entreprises avec qui elle a des liens de dépendance du fait de l'adoption par ces entreprises dans le cadre de leurs transactions commerciales et financières, de règles qui diffèrent de celles adoptées par des entreprises indépendantes. Pour l'application du redressement, l'administration doit apporter la preuve que :

- les transactions ayant entraîné **le transfert de bénéfices** ont lieu entre des entreprises **ayant des liens de dépendance**,
- les transactions ont entraîné **une minoration de l'impôt dû**

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

#### **I -Teneur de la mesure**

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

## **II -Conditions d'application de la mesure**

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

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

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

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

### **1. Existence de liens de dépendance**

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

#### **1. a. Dépendance juridique**

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

Dans ce cadre, et conformément aux dispositions du code de la TVA, est considérée entreprise dépendante d'une autre entreprise, toute entreprise dans laquelle cette autre entreprise exerce le pouvoir de décision soit directement soit par personnes interposées.

Il en est de même pour toute entreprise dans le capital de laquelle une autre entreprise possède, soit une part prépondérante soit la majorité absolue des suffrages dans les assemblées des associés ou des actionnaires même si le siège de l'entreprise dirigeante est situé hors de Tunisie.

Sont aussi considérées sociétés ayant des liens de dépendance notamment les sociétés mères et filiales telles que définies par l'article 461 du code des sociétés commerciales et les entreprises associées et les coentreprises telles que définies par les normes comptables n°36 et 37.

### **1. b. Dépendance de fait**

Dans le cas où la dépendance juridique ne peut être démontrée, il faut établir l'existence d'une dépendance de fait qui peut être contractuelle, comme elle peut découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

C'est ainsi qu'un lien de dépendance est contractuel lorsqu'une entreprise résidente ou établie en Tunisie est liée par un contrat à une entreprise établie à l'étranger qui fixe les règles d'achat et de vente à pratiquer par la première entreprise laquelle devrait aussi lui rendre compte de toutes ses opérations.

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

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

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

### **III- Cas d'application de la mesure**

L'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 prévoit que le redressement est opéré lorsqu'il y a eu transfert de bénéfices par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente C'est le cas où le prix des transactions pratiqué par l'entreprise concernée avec ses clients avec qui elle a des liens de dépendance, diffère des prix pratiqués avec ses autres clients ou des prix pratiqués par des entreprises indépendantes exerçant une activité analogue

Le prix est considéré différent lorsqu'il est nettement supérieur ou inférieur aux prix pratiqués avec les autres clients ou entre des entreprises indépendantes ou au prix de la même marchandise ou du même service dans un marché concurrentiel.

C'est également le cas, de la prise en charge par l'entreprise concernée par le redressement de dépenses non justifiées ou exagérées par rapport au service rendu tel que le paiement de redevances au titre de l'utilisation ou le droit d'utilisation de droits appartenant à des entreprises établies à l'étranger ou l'octroi d'avantages qui ne sont pas proportionnels eu égard aux services rendus tels que les salaires, les honoraires, les commissions et les frais de transport et de publicité exagérés ou encore la prise en charge de frais engagés pour son compte par une entreprise établie en Tunisie ou à l'étranger pour des montants qui dépassent ceux dus au titre du remboursement des frais réels.

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

- l'octroi de prêts sans intérêts ou avec des conditions souples (taux d'intérêt inférieur aux taux pratiqués dans un marché de pleine concurrence),
- l'octroi de rabais commerciaux non justifiés ou dépassant ceux accordés à d'autres entreprises.

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

**Exemple n° 1:**

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

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

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

**Exemple n° 2:**

Reprenons les données de l'exemple n°1 et supposons que la société « B » ait enregistré un déficit au titre des exercices antérieurs et que le transfert de bénéfices

de la société « A » à son profit va lui permettre de résorber tout ou une partie de son déficit Dans ce cas, les dispositions de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010 sont applicables et les bénéfices transférés à la société « B » sont réintégrés aux résultats imposables de la société « A ».

**Exemple n° 3:**

Soit une société mère qui exerce dans le secteur des industries manufacturières qui détient plus de 90% du capital d'une société implantée **dans une zone de développement régional** depuis 2005.

Supposons que la société mère ait réalisé au titre de l'exercice 2010 un bénéfice fiscal de 600000D compte tenu des résultats d'une opération de vente de matières premières au profit de la société implantée dans la zone de développement régional d'une valeur globale estimée à 200000D (20000 unités au prix de 10D l'unité).

Supposons que la société mère ait fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie au titre de l'exercice 2010 et que ladite opération de vérification ait permis de constater que la vente des matières premières à d'autres clients portant les mêmes caractéristiques que celles vendues à la société filiale a eu lieu au prix de 25 D l'unité Dans ce cas, et en application de l'article 51 de la loi de finances pour l'année 2010, et du fait:

- **de l'existence du lien de dépendance** entre les deux sociétés,
- que le prix de vente pratiqué par la société mère à sa filiale diffère du prix facturé aux autres clients,
- que l'application par la société mère **d'un prix inférieur au prix pratiqué** a entraîné la minoration de ses bénéfices imposables et a entraîné le transfert d'une partie de sa marge au profit de sa filiale qui va être exonérée de l'impôt puisque cette dernière bénéficie de la déduction des bénéfices provenant de l'exploitation,

Les bénéfices de la société mère sont redressés, et ce, par l'incorporation à ses résultats imposables de l'exercice concerné par le transfert de la marge transférée à sa filiale soit **300 000D** ((25D - 10D) X 20000).

Suite à ce redressement, le bénéfice fiscal serait égal à : 600 000D + 300 000D = **900 000D**,

Les pénalités de retard seront également exigibles conformément à la législation en vigueur.

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

## Annexe 17 Article - L13 B du Livre des procédures fiscales

---

### ARTICLE L13 B

ARTICLE MODIFIÉ (VERSION EN VIGUEUR DU 12 MAI 1996 AU 1 JANVIER 2009)

CRÉÉ PAR LOI 96-314 1996-04-12 [\*DDOEF\*] ART 39 I, V JORF 13 AVRIL 1996

---

Lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices, au sens des dispositions de l'article 57 du code général des impôts, elle peut demander à cette entreprise des informations et documents précisant :

1° La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du code général des impôts, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;

2° La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés au 1° et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;

3° Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés au 1°, liées aux opérations visées au 2° ;

4° Le traitement fiscal réservé aux opérations visées au 2° et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés au 1° dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote.

Les demandes visées au premier alinéa doivent être précises et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause. Elles doivent, en outre, préciser à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai, qui ne peut être inférieur à deux mois, peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois.

Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse.

## Annexe 18 Article - L188 A du Livre des procédures fiscales

---

ARTICLE L188 A VERSION EN VIGUEUR AU 27 JANVIER 2013, DEPUIS LE 1  
JANVIER 2005 MODIFIÉ PAR LOI 2004-1484 2004-12-30 ART 104 III, IV FINANCES POUR 2005 JORF 31  
DÉCEMBRE 2004 EN VIGUEUR LE 1ER JANVIER 2006 MODIFIÉ PAR LOI N°2004-1484 DU 30 DÉCEMBRE 2004 -  
ART 104 (V) JORF 31 DÉCEMBRE 2004 EN VIGUEUR LE 1ER JANVIER 2006

---

Lorsque l'administration a, dans le délai initial de reprise, demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209 B du code général des impôts avec une entreprise ou une entité juridique exploitant une activité ou établi dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu y exercer, soit ces deux catégories de renseignements, les omissions ou insuffisances d'imposition y afférentes peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le présent article s'applique sous réserve des dispositions de l'article L 186 et dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignements, au moment où celle-ci a été formulée, ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire au moment où cette réponse est parvenue à l'administration (1).

*NOTA:*

(1) Ces dispositions s'appliquent aux contrôles engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi 96-314.