

11.4

Nouveautés en matière de prix de transfert en Tunisie : une harmonisation avec les standards internationaux



Emna FAKHFAKH

Maître-assistante en droit public,
FDSPT-Université Tunis El Manar

Dans un souci d'harmonisation avec les standards internationaux en matière de prix de transfert, tels qu'ils résultent de l'action 13 du plan BEPS de l'OCDE, la Tunisie a mis en place, à compter des exercices ouverts le 1^{er} janvier 2020, le cadre juridique nécessaire

pour soumettre les entreprises multinationales à de nouvelles obligations déclaratives afin de renforcer la transparence (V. § 2) et offre désormais la possibilité de conclure un accord préalable relatif aux prix de transfert (V. § 15).

Introduction

1. Presqu'une année après la signature de la Tunisie de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition (l'Instrument multilatéral), le 24 janvier 2018¹, le législateur tunisien a introduit dans le droit interne, par la loi de finances pour l'année 2019, les orientations de l'action 13 du plan BEPS relatives à la documentation des prix de transfert et à la déclaration pays par pays, considérées parmi les quatre standards minimum de ce plan. La mise en place de ce cadre juridique national relatif aux prix de transfert permet ainsi une harmonisation avec les standards internationaux.

Cette loi a apporté quelques changements à l'architecture du code des droits et procédures fiscaux (CDPF) en ajoutant un paragraphe II bis à l'article 17 relatif au droit de communication, un article 38 bis relatif à la vérification approfondie et des articles 84 nonies, 84 decies, 84 undecies et 84 duodecies relatifs aux sanctions. Toute une section VI concernant les accords préalables relatifs à la méthode détermination des prix de transfert a été ajoutée au chapitre premier du titre premier du code. Au niveau du code de l'impôt sur le revenu

des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, l'article 30 a ajouté un paragraphe II bis à l'article 59 relatif à l'obligation de dépôt de déclaration annuelle. Les dispositions de l'article 48 septies du même code, se rapportant au critère de dépendance ont été abrogées.

Le législateur tunisien a préféré que ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2020 afin que les différents acteurs intervenant en matière de prix de transfert se préparent pour cette importante modification. Avant cette entrée en vigueur, la Tunisie a signé le 26 novembre 2019 la convention multilatérale sur l'échange des déclarations pays par pays. De même, les différents textes relatifs aux contenus des déclarations exigées par les entreprises multinationales ont été pris durant l'année 2019 par le ministre des finances conformément à la loi de finances².

La mise en œuvre de l'action 13 s'appuie sur l'introduction d'exigences renforcées en matière de documentation des prix de transfert. La Tunisie a mis en place le cadre juridique

2 Il s'agit de trois arrêtés du ministre des finances :
- l'arrêté du 16 octobre 2019 relatif à la fixation du contenu des documents justifiant la politique des prix de transfert ;
- l'arrêté du 16 octobre 2019 relatif à la fixation du contenu de la déclaration pays par pays ;
- l'arrêté du 6 août 2019 relatif à la fixation des modalités de conclusion des accords préalables et leurs effets concernant la méthode de fixation des prix des transactions réalisées entre entreprises liées.

1 Jusqu'à aujourd'hui, l'instrument de ratification n'a pas été déposé.

nécessaire pour soumettre les entreprises multinationales à de nouvelles obligations déclaratives afin de renforcer la transparence (I). Avec ce cadre juridique, une nouvelle étape dans les relations contribuable-administration fiscale tunisienne a été franchie à travers la possibilité de conclure un accord préalable relatif aux prix de transfert (II).

I. Le renforcement de la transparence par l'introduction de nouvelles obligations déclaratives

2. Afin d'améliorer la transparence pour l'administration fiscale, le législateur tunisien a soumis les multinationales à de nouvelles obligations déclaratives garantissant des informations suffisantes pour évaluer les risques particulièrement élevés d'érosion de la base fiscale par les prix de transfert³, ainsi qu'à des fins de contrôle. À cet effet, outre la communication de documents relatifs à la politique des prix de transfert à la date de commencement d'une vérification approfondie (B), les multinationales doivent déposer une déclaration annuelle des prix de transfert (A). Une déclaration pays par pays est aussi imposée à ces multinationales (C).

A. Obligation déclarative annuelle des prix de transfert

3. Pour les exercices ouverts à partir de 2020 et en vertu de l'article 59 § II bis du code de l'IRPP et de l'IS⁴, les entreprises résidentes ou établies en Tunisie qui sont sous la dépendance ou qui contrôlent d'autres entreprises au sens de l'article 48 septies du même code et dont le chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à 20 millions de dinars, sont tenues de déposer la déclaration annuelle sur les prix de transfert par les moyens électroniques fiables selon un modèle établi par l'administration, dans les délais prévus pour le dépôt de la déclaration annuelle de l'IS.

4. La déclaration doit fournir des **informations relatives au groupe d'entreprises** qui comporte notamment, des informations sur l'activité y compris les changements intervenus au cours de l'exercice ; des informations sur la politique des prix de transfert du groupe et la liste des actifs détenus par le groupe d'entreprise utilisés par l'entreprise déclarante, etc. Il s'agit d'informations qui correspondent au fichier principal recommandé par l'OCDE et qui ne fait pas partie du standard minimum. Celui-ci doit donner une vue d'ensemble des activités du groupe multinational. Il est complété par un fichier

3 D'après l'action 13 du BEPS (standard minimum), la déclaration pays par pays peut être utilisée uniquement aux fins d'évaluation des risques et de collecte de données pour les analyses statistiques. V égal. Guide pratique pour la mise en œuvre réussie des obligations en matière de documentation des prix de transfert dans les pays en développement (version provisoire), p. 15.

4 Ajouté par l'article 30 de la loi de finances pour l'année 2019.

local qui offre des informations plus précises sur des transactions intragroupes spécifiques. Ce fichier est axé sur les informations nécessaires pour analyser les prix de transfert se rapportant aux transactions entre une filiale locale et les entreprises associées localisées dans différents pays⁵.

Dans ce cadre, le législateur tunisien exige en vertu de l'article 59, § II bis du Code de l'IRPP et de l'IS la présentation d'informations sur l'activité, y compris les changements intervenus au cours de l'exercice ; un état des opérations financières et commerciales réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent au sens de l'article 48 septies du code de l'IRPP et de l'IS. L'entreprise multinationale doit également présenter des informations sur les prêts, emprunts, opérations financières et commerciales réalisés avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent. De même, des informations doivent être présentées concernant les opérations réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent, qui font l'objet d'un accord préalable sur les méthodes de détermination des prix de transfert ou d'un rescrit fiscal conclu entre l'entreprise concernée par l'opération et l'administration fiscale d'un autre État.

5. Le **non-respect de l'obligation de dépôt** de la déclaration annuelle sur les prix de transfert dans le délai imparti engendre une amende fiscale administrative égale à 10 000 dinars tunisiens (DT)⁶. La présentation de renseignements incomplets ou inexacts ou le défaut de présentation de renseignements donne lieu à l'application d'une amende de 50DT par renseignement sans que cette amende n'excède 5000DT.

B. Obligation de communication de la documentation des prix de transfert en cas de vérification approfondie

6. Dans son rapport final de 2015 relatif à l'action 13, l'OCDE a indiqué que l'administration fiscale doit avoir accès à ou exiger qu'on lui remette toutes les informations supplémentaires nécessaires pour mener une vérification approfondie une fois que la décision d'effectuer une telle vérification a été prise⁷.

Dans ce cadre, le législateur tunisien a imposé aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel brut est égal ou supérieur à 20 millions de dinars de présenter aux agents de l'administration fiscale à la date du commencement de la vérification approfondie de leur situation fiscale les documents justifiant la politique de prix de transfert appliquée aux transactions réalisées avec les entreprises avec lesquelles elles tiennent des liens de dépendance ou de contrôle⁸. Ces documents exigés dans le cadre d'une vérification approfondie ne se substituent pas aux justificatifs afférents à chaque transaction.

5 OCDE, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13, rapport final 2015, p. 18.

6 Article 84 nonies du CDPF ajouté par l'article 34 de la loi de finances pour 2019.

7 OCDE, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, préc., p. 17.

8 Article 38 bis du CDPF ajouté par l'article 31 de la loi de finances pour l'année 2019.

7. Le défaut de présentation ou la présentation d'une manière incomplète des documents requis engendre une mise en demeure adressée par l'administration fiscale afin de les produire ou les compléter dans un délai de 40 jours à compter de la date de la mise en demeure⁹. Toute entreprise n'ayant pas présenté à l'administration fiscale dans ce délai les documents justifiant la politique de prix de transfert est punie d'une amende égale à 0,5% du montant des transactions concernées par les documents demandés, avec un minimum de 50 000DT par exercice concerné par la vérification¹⁰.

C. Obligation de déclaration pays par pays

8. Cette obligation constitue une composante essentielle de la transparence selon les standards minimums. Le modèle de déclaration pays par pays doit avoir pour finalité une meilleure capacité d'évaluation des risques par les administrations fiscales. À cet effet, les informations contenues dans une déclaration pays par pays établie par un groupe d'entreprises multinationales comprennent le montant du chiffre d'affaires réalisé avec les parties liées et non liées, le bénéfice avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués, les effectifs et les actifs corporels, ventilés par juridiction¹¹.

9. Le législateur tunisien a introduit une obligation de dépôt de déclaration pays par pays dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice et par les moyens électroniques fiables. Cette obligation entre en vigueur à partir de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2020¹². La **première déclaration pays par pays doit donc** être déposée avant le **1^{er} janvier 2022**.

10. En vertu de l'article 17 ter du CDPF, le dépôt de la déclaration doit être effectué selon un **modèle établi par l'administration** comportant la répartition des bénéfices pays par pays du groupe d'entreprises liées auquel elle appartient, des données fiscales et comptables ainsi que des renseignements sur le lieu d'exercice de l'activité des entreprises du groupe. Un arrêté du ministre des finances du 16 octobre 2019 a présenté le modèle de formulaire de la déclaration pays par pays. Il s'agit du modèle proposé par l'OCDE qui permet aux administrations fiscales d'avoir une vision globale des juridictions dans lesquelles une entreprise multinationale a réalisé des bénéfices, acquitté des impôts et exercé des activités économiques¹³.

11. L'entreprise établie en Tunisie est **concernée par l'obligation de déclaration pays par pays si elle répond aux**

conditions suivantes prévues par l'article 17 ter du CDPF :

- elle détient, directement ou indirectement, une participation dans une ou plusieurs entreprises qui la rend tenue d'établir des états financiers consolidés conformément à la législation comptable des entreprises en vigueur ou lorsqu'elle est tenue de le faire si ses participations sont cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis ;
- elle réalise un chiffre d'affaires annuel consolidé hors taxes égal ou supérieur à 1636 millions de dinars au titre de l'exercice qui précède l'exercice concerné par la déclaration ;
- aucune autre entreprise ne détient, directement ou indirectement, dans l'entreprise susmentionnée une participation au sens du premier tiret.

Les entreprises concernées ne doivent pas être détenues par une ou plusieurs entités juridiques, elle-même soumises à la déclaration pays par pays.

Le législateur tunisien a étendu l'obligation de déposer une déclaration pays par pays à toute entreprise établie en Tunisie :

- qui est détenue, directement ou indirectement, par une entreprise établie dans un État n'exigeant pas le dépôt de la déclaration pays par pays mais qui serait tenue de déposer cette déclaration si elle est établie en Tunisie ;
- qui est détenue, directement ou indirectement par une entreprise établie dans un État ne figurant pas sur la liste prévue à l'article 17 ter mais avec lequel la Tunisie a conclu un accord d'échange de renseignements en matière fiscale ;
- qui est désignée par le groupe d'entreprises liées auquel elle appartient et en a informé l'administration fiscale.

La déclaration pays par pays s'impose aussi à toute entreprise établie en Tunisie détenue, directement ou indirectement, par une entreprise établie dans un État figurant sur la liste prévue par l'article 17 ter et est tenue de déposer une déclaration pays par pays en vertu de la législation en vigueur dans cet État. De même, l'entreprise serait tenue de déposer cette déclaration si elle est établie en Tunisie et lorsqu'elle est informée par l'administration fiscale d'une défaillance systématique de l'État de résidence fiscale de l'entreprise qui la détient directement ou indirectement.

12. Sous réserve de réciprocité, la **déclaration pays par pays fait l'objet d'échange automatique avec les États ayant conclu avec la Tunisie un accord à cet effet**. D'ailleurs, la convention multilatérale sur l'échange des déclarations pays par pays, récemment signée par la Tunisie, prévoit dans la section 2 que l'échange des déclarations s'effectue chaque année de manière automatique¹⁴.

13. La loi de finances pour l'année 2019 a ajouté au CDPF un article 84 decies qui prévoit des **sanctions pour défaut de**

9 Article 38 bis, § 2 du CDPF.

10 Article 84 undecies du CDPF ajouté par l'article 34 de la loi de finances pour l'année 2019.

11 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, p. 264.

12 Article 35 de la loi de finances n° 2018-56 du 27 décembre 2018.

13 Note d'information relative au cadre inclusif pour la mise en œuvre du projet BEPS, mars 2016, p. 3.

14 « Section 2 : 1 - Conformément aux articles 6, 21 et 22 de la Convention, chaque autorité compétente échangera chaque année, de manière automatique, la déclaration pays par pays reçue de chaque entité déclarante résidente de sa juridiction à des fins fiscales, avec toutes les autres autorités compétentes des Juridictions pour lesquelles cet Accord a pris effet et dans lesquelles, sur la base des informations contenues dans la déclaration pays par pays, une ou plusieurs entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales de l'entité déclarante sont résidentes à des fins fiscales ou sont imposées au titre d'activités menées par l'intermédiaire d'un établissement stable ».

dépôt de la déclaration pays par pays et aussi pour renseignements insuffisants ou présentés d'une manière incomplète ou inexacte. En effet, toute entreprise n'ayant pas déposé, dans le délai imparti, la déclaration pays par pays prévue par l'article 17 ter du CDPF est punie d'une amende fiscale administrative égale à 50000DT. Tout renseignement non fourni dans la déclaration ou fourni d'une manière incomplète ou inexacte, donne lieu à l'application d'une amende égale à 100DT par renseignement, sans que cette amende excède 10000DT.

14. Les différentes informations figurant dans les différentes déclarations constituent un outil performant pour l'administration fiscale qui sera renforcé par les renseignements présentés par les entreprises qui sollicitent la conclusion d'accord préalable relatif aux prix de transfert.

II. La possibilité de conclure un accord préalable relatif aux prix de transfert, une nouvelle étape dans les relations contribuable-administration fiscale tunisienne

15. Avec la complexité des prix de transfert et afin d'assurer une sécurité juridique aux entreprises multinationales, le législateur tunisien a accordé à ces entreprises la possibilité de conclure un accord qui fixe, préalablement aux transactions, un ensemble approprié de critères pour la détermination des prix de transfert appliqués à leurs transactions au cours d'une certaine période¹⁵. En effet, en vertu de l'article 35 bis du CDPF, « les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle, au sens du quatrième paragraphe de l'article 48 septies du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, avec des entreprises établies hors de la Tunisie peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode à appliquer dans le futur en matière de prix des transactions avec les entreprises établies hors de la Tunisie, avec lesquelles elle tient des liens de dépendance ou de contrôle, et ce pour une période allant de trois à cinq ans ».

Cet instrument de sécurité juridique pour les entreprises est très utile puisqu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Ce moyen de coopération entre l'administration fiscale et le contribuable offre une opportunité d'examiner des problèmes fiscaux complexes, en relation avec les prix de transfert dans

un cadre plus serein qu'une vérification de ces prix¹⁶.

16. Les modalités de conclusion de l'accord préalable et ses effets sont fixés par l'arrêté du ministre des finances du 6 août 2019¹⁷. Il apporte des précisions, qui demeurent insuffisantes, sur le déclenchement de la procédure de l'accord préalable et les obligations déclaratives durant cette procédure.

A. Ouverture de la procédure sur initiative du contribuable

17. La procédure de l'accord préalable est déclenchée sur initiative du contribuable. En effet, les entreprises multinationales prévues par l'article 35 bis du CDPF peuvent demander à la Direction générale des impôts de conclure un accord préalable relatif à la politique de fixation des prix de transfert. Cette demande doit être adressée dans un **délai de six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par la demande d'accord**.

Vu la complexité et la technicité des prix de transfert, l'entreprise multinationale, préalablement au dépôt de sa demande d'accord, peut se rapprocher de l'administration fiscale pour examiner la formulation de la demande d'accord ainsi que les documents justificatifs nécessaires. En effet, l'article 3 de l'arrêté accorde aux entreprises multinationales la possibilité d'organiser des réunions préliminaires avec l'administration fiscale. Il s'agit d'une phase préparatoire à la formulation d'une demande motivée et appuyée par des documents justificatifs.

B. Obligations documentaires et suivi

18. À l'appui de la demande d'accord préalable, l'entreprise doit présenter la documentation permettant d'éclairer sa politique de prix de transfert. L'article 4 de l'arrêté énumère à titre indicatif la liste des documents à présenter avec la demande de l'accord préalable. Il s'agit notamment de :

- l'organigramme de l'ensemble du groupe, auquel appartient l'entreprise ainsi que les informations concernant les relations juridiques, commerciales, économiques et financières entre les entités du groupe ;
- les documents et les informations relatifs à l'activité et le rôle de chaque société du groupe ;
- un document résumant les importantes opérations financières et commerciales réalisées par les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent au sens de l'article 48 septies du code de l'IRPP et de l'IS. Ce document doit expliquer les méthodes de fixation des prix de transfert en relation avec les opérations sus-indiquées, couvrant une période minimum de 24 mois avant la date de présentation de la demande d'accord. Les entreprises nouvellement créées ne sont pas concernées par ce délai.

15 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, préc., p. 239.

16 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, préc., p. 239.

17 JORT n° 67 du 20 août 2019, p.2624.

- les documents et informations sur les opérations réalisées avec les entreprises qui sont sous sa dépendance ou qui la contrôlent au sens de l'article 48 septies du code de l'IRPP et de l'IS, qui font l'objet d'un accord préalable sur les méthodes de détermination des prix de transfert conclu entre l'entreprise concernée par l'opération et l'administration fiscale d'un autre État, ou bien qui font l'objet d'un rescrit fiscal en la matière émanant de l'autorité fiscale en question.

19. Il est à remarquer que l'article 4 de l'arrêté du Ministre des finances a repris une partie des dispositions de l'article 59 paragraphe II bis du code de l'IRPP et de l'IS relatives au contenu de la déclaration annuelle sur les prix de transfert, déposée par les moyens électroniques, par les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel brut est supérieur ou égal à 20 millions DT. Par conséquent, **pour certaines entreprises multinationales, les documents exigés à l'appui de la demande de l'accord préalable sont déjà déposés avec la déclaration annuelle.**

En réalité, il n'apparaît pas possible de préciser exactement ce qui doit être présenté en appui à la demande de l'accord préalable. L'entreprise multinationale doit fournir les documents et informations constituant des indicateurs permettant d'expliquer et de justifier la méthodologie de fixation de prix de transfert proposée. La documentation présentée constitue le bien-fondé de la politique de fixation du prix de transfert et par la suite de l'accord préalable. Toutefois, elle risque de devenir source de découragement pour les entreprises multinationales.

20. L'arrêté du Ministre des finances n'a pas précisé en détail, les modalités d'instruction de la demande d'accord préalable. Il s'est contenté de préciser le **contenu de cet accord**. D'après l'article 6, l'accord préalable doit contenir notamment, une liste détaillée des opérations concernées par l'accord ; une description de la méthode de détermination des prix de transfert ; une description des hypothèses et des modalités de révisions ou d'annulation de l'accord ; la date d'entrée en vigueur de l'accord, sa durée et les exercices couverts ainsi que le dispositif de suivi périodique de l'accord.

21. L'accord préalable régira la détermination des prix de transfert du contribuable sur un certain nombre d'année. Pour cette raison, l'article 7 de l'arrêté prévoit un **suivi continu** afin de déterminer si les hypothèses factuelles restent valables pendant sa durée d'application. En effet, les entreprises multinationales ayant conclu un accord préalable doivent présenter aux autorités fiscales compétentes un rapport relatif aux différentes opérations réalisées durant l'année précédente ainsi que toutes les modifications ayant des répercussions sur les hypothèses prévues par l'accord. Ce rapport doit être déposé le premier semestre de l'année qui suit l'année concernée par l'accord.

Il convient de rappeler que l'accord devient caduc s'il est établi que l'entreprise concernée par cet accord n'a pas honoré ses obligations¹⁸.

Conclusion

22. Par le biais du dispositif des déclarations à présenter et de l'accord préalable conclu, l'administration fiscale tunisienne aura accès à des données sectorielles très utiles, aussi bien pour analyser les méthodes de fixation des prix que pour évaluer les risques de fraude et d'évasion fiscales. Pour garantir le respect de ces obligations, le législateur tunisien a opté pour des sanctions suffisamment dissuasives qui assureront la disponibilité des renseignements relatifs aux prix de transfert.

L'alignement sur les recommandations découlant du projet BEPS de l'OCDE représente un défi aussi bien pour l'administration fiscale tunisienne, qui devra gérer l'afflux de renseignements mis à sa disposition, que pour les entreprises multinationales, confrontées à l'alourdissement de leurs obligations déclaratives en matière de prix de transfert.

E. FAKHFAKH ■

¹⁸ Art. 35 bis du CDPF.