

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE - KOLEA -

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de
Master en sciences financières et comptabilité**

Option : Finance d'Entreprise

Thème :

**Le Commerce Extérieur et la Fiscalité : prix de
transfert**

Cas : Direction Générale des Impôts (DGI)

Elaboré par :

Mlle. Lila BELAIDI

Encadré par :

Dr. Lamine TARHLISSIA

Lieu du stage : direction générale des impôts « Ministère des finances »

Période du stage : du 29/07/2020 au 30/08/2020

Année universitaire : 2019/2020

**MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA
RECHERCHE SCIENTIFIQUE**

ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE - KOLEA -

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention d'un diplôme de
Master en sciences financières et comptabilité**

Option : Finance d'Entreprise

Thème :

**Le Commerce Extérieur et la Fiscalité : prix de
transfert**

Cas : Direction Générale des Impôts (DGI)

Elaboré par :

Mlle. Lila BELAIDI

Encadré par :

Dr. Lamine TARHLISSIA

Lieu du stage : direction générale des impôts « Ministère des finances »

Période du stage : du 29/07/2020 au 30/08/2020

Année universitaire : 2019/2020

*« Tout le monde veut vivre aux dépens de l'Etat,
et on oublie que l'Etat vit au dépens de
tout le monde ».*

Frédéric Bastiat

« La fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme »

George Pompidou

Remerciements

Avant tout je dis dieu merci

pour l'aide, la patience et le courage qu'il m'avait donné durant ces longues années d'études.

J'adresse mes remerciements à mon encadreur **DR. Lamine TARHLISSIA** qui a accepté avec enthousiasme d'encadrer ce travail et de le suivre. Ses conseils, sa capacité d'écoute et sa disponibilité m'ont permis de mener à son terme ce travail de recherche. Je suis heureuse et fière d'avoir achevé ce travail sous sa direction.

J'exprime ma gratitude à tous les professeurs et enseignants qui ont collaboré à ma formation depuis mon premier cycle d'étude supérieurs à l'école sans omettre bien sûr de remercier profondément Mr Khaled AZZAOU, Mr Billel BENILLES et Mr Abdelkader GLIZ.

Je veux terminer ces remerciements par une pensée sincère pour ceux, famille, amis et collaborateurs, qui ont fait avancer cette thèse en me faisant prendre du recul face aux difficultés rencontrées et en m'accompagnant dans les moments difficiles et heureux. A tous ceux que je n'ai pas cités mais qui ne compte pas moins pour autant.

Merci !

Dédicaces

Tous les lettres ne sauraient trouver les mots qu'il faut,
tous les mots ne sauraient exprimer la gratitude, l'amour, le respect, la reconnaissance,
aussi, c'est tout simplement que

Je dédie ce modeste travail

A ma chère mère **DJOUHER** et mon père **AOMAR**
que dieu les préserve et les munisse d'une longue vie pleine de bonheur et de santé

A mes chers frères **FARID, LOUNES, NABIL** et **ZOUHIR**
qui ont toujours été là pour moi

A ma belle-sœur **SELMA** qui a eu la patience de me supporter durent ce mémoire

A ma grande mère que Dieu l'accueille dans son vaste paradis

A toute la famille

A tous mes amis

Remerciements	
Dédicace	
Liste des tables	I
Liste des figures	II
Liste des abréviations	III
Introduction générale	A
Chapitre I : Le commerce extérieur.....	1
Introduction du chapitre	2
Section 1 : Les fondements du commerce extérieur.....	3
Section 2 : Le groupe de société.....	9
Section 3 : Le groupe multinational.....	17
Conclusion du chapitre.....	24
Chapitre II : Le prix de transfert.....	25
Introduction du chapitre.....	26
Section 1 : Concepts liés au prix de transfert.....	27
Section 2 : La documentation des prix de transferts.....	33
Section 3 : Le principe de pleine concurrence.....	40
Conclusion du chapitre.....	50
Chapitre III : Etude de cas « Direction Générale des Impôts »	51
Introduction du chapitre.....	52
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil.....	53
Section 02 : Etude de cas d'un contribuable	63
Conclusion du chapitre.....	72
Conclusion générale.....	73
Bibliographie.....	77

Numéro	Titre	Page
Tableau N°3.1	Tableau de l'analyse fonctionnelle	61
Tableau N°3.2	Tableau des écarts au titre de la matière première (M1)	66
Tableau N°3.3	Tableau des écarts au titre de la matière première (M2)	66
Tableau N°3.4	Tableau récapitulatif des écarts	67
Tableau N°3.5	Calcule des droits d'IBS	67
Tableau N°3.6	Calcule des droits sur le revenu réputé distribué	67

Numéro	Titre	Page
Figure N°2.1	Arbre décisionnel aide à la décision relative au choix de la méthode de prix de transfert appropriée	47

CVIM	Contrat de Vente Internationale de Marchandise
INCOTERMS	International Commercial Terms
CCI	Chambre de Commerce Internationale
EXW	EX Works « En Sortie de l'Usine »
FOB	Free on Board « Franco à Bord »
FCA	Free Carrier « Franco Transporteur »
FAS	Free Alongside Ship « Franco le Long du Navire »
CIF	Cost, Insurance and Freight « Coût, assurance et fret »
CIP	Carriage and Insurance Paid « port payé, assurance comprise, jusqu'a »
CFR	Cost and Freight « Coût et Fret »
CPT	Carriage Paid To « Port Payé Jusqu'à »
DAP	Delivered at place « en français : rendu au lieu de destination déchargé »
DPU	Delivered at Place Unloaded « en français : Rendu au Lieu de Destination Déchargé »
DDP	Delivered Duty Paid « en français : Rendu Droits Aquittés »
DA	Dinar Algérien
LTA	Lettre de Transport Aérien
LTR	Lettre de Transport Routière
DLVI	Duplicata de Lettre de Voiture International
CIM	Convention Internationale de Marchandises
FIATA	Fédération Internationale des Associations de Transitaires et Assimilés
CIDTA	Code des Impôts Direct et Taxes Assimilé
JO	Journal Officiel
CCI	Code de Commerce
CID	Code d'Impôt Direct
IBS	Impôt sur le Bénéfice des Sociétés
TAP	Taxe sur Activité Professionnelle
TVA	Taxe sur Valeur Ajoutée
TCA	Taxe sur Chiffre d'Affaires
LFC	Loi de Finance Complémentaire
LFC	Loi de Finance
IDE	Investissement Direct Etranger
CUNCED	Conseil des Nation-Unis sur le Commerce et le Développement
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
DGI	Direction Générale des Impôts
CPF	Code des Procédure Fiscales
BEPS	Base erosion and profit shifting (en français : Erosion de la Base d'Imposition et Transfert de Bénéfice)
TPG	Transfer Pricing Guidelines
AMN	Entreprise Multinational
DAMF	Direction de l'Administration des Moyens et des Finances
DRPC	DRPC : Direction des Relations Publiques et de la Communication
DIO	Direction de l'Informatique et de l'Organisation

DIDF	Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales
DRV	Direction des Recherches et Vérifications
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DOFR	Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement
DCX	Direction du Contentieux
DLRF	Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales
IRSF	Inspection Régionale des Services Fiscaux
DRI	Direction Régionale des Impôts
SRV	Service Régional des Recherches et Vérifications
CRID	Centre Régional de l'Information et de la Documentation
DIW	Direction des Impôts de Wilaya
CDI	Le Centre Des Impôts
BIC	Bénéfices Industriels et Commerciaux
CPI	Le Centre de Proximité des Impôts

Résumé

Une grande partie des échanges mondiaux s'effectue sous la forme de transactions transnationales au sein des entreprises multinationales. Aussi près de 60% du commerce mondiale résulte des transactions effectuées au sein des groupes de sociétés.

Il est à noter que les entreprises d'un même groupe échangent des biens et des services à des prix différents des prix négociés entre les entreprises indépendantes, et les prix auxquels ces échanges ont eu lieu sont appelés prix de transfert.

Les groupes accordent un intérêt particulier aux prix de transfert comme moyen d'optimisation fiscale qui trouve son origine dans l'absence de reconnaissance de l'intérêt de groupe dans plusieurs législations

L'entreprise doit prévoir une documentation justifiant la fixation des prix conformément au principe de pleine concurrence.

L'administration renforce le contrôle fiscale afin de vérifier que les déclarations fiscales émises par un contribuable sont en accord avec les informations dont ils disposent.

Mots clés : Entreprise multinationale, Groupe de société, Prix de transfert, Documentation, Principe de pleine concurrence, contrôle fiscal.

Abstract

Much of the world's trade takes place in the form of transnational transactions within multinational corporations. Also, almost 60% of world trade results from transactions carried out within groups of companies.

It should be noted that companies of the same group exchange goods and services at prices that are different from the prices negotiated between independent companies, and the prices at which these exchanges were made are called transfer prices.

Groups pay particular attention to transfer pricing as a means of tax optimization which stems from the lack of recognition of the group interest in several legislations

The company must provide documentation justifying the setting of prices in accordance with the arm's length principle.

The administration is strengthening tax control in order to verify that the tax declarations issued by a taxpayer are in accordance with the information they have.

Keywords: Multinational enterprise, Group of companies, Transfer pricing, Documentation, Arm's length principle, tax audit.

Introduction générale

La mondialisation des échanges, phénomène qui ne cesse de s'amplifier, conduit les entreprises à intervenir de plus en plus au-delà des frontières juridiques. Cette internationalisation de la vie économique a favorisé la multiplication de groupes de sociétés. On estime aujourd'hui que près de 60% du commerce mondial est le fait d'échanges intra-groupe. Mais si l'intervention des entreprises est désormais sans frontière au plan économique, les frontières fiscales demeurent.

Avec l'augmentation des échanges transfrontaliers entre entreprises associées et les moyens de contrôle des transactions internationales par les administrations fiscales, divers risques apparaissent et qui peuvent conduire à la double imposition des bénéficiaires et entraver la libre circulation des biens et services dans l'économie mondialisée. Par conséquent, la nécessité de créer de nouvelles procédures fiscales pour résoudre ces situations est essentiel pour les contribuables et les États. Pour cela les organisations internationales tel que la commission européenne et l'organisation de coopération et de développement économique OCDE ont effectués des travaux approfondi afin d'améliorer les mécanismes.

Le « prix de transfert » constitue un outil d'évasion fiscale internationale dont sa manipulation est accusée être un fléau affectant les recettes des Etats en réduisant l'assiette d'imposition des entreprise .L'Organisation de Coopération et de Développement Economique constituée de pays développés, promeut le « principe de pleine concurrence » et prévoit les lignes directrices concernant l'évaluation et la documentation des prix de transfert.

Or, le principe de pleine concurrence semble inefficace pour les pays en développement à cause de la croissance économique d'où la difficulté de déterminer les comparables. En effet, le contexte où le principe a été étudié n'est plus conforme à la réalité économique d'aujourd'hui. Ainsi que les méthodes de détermination de prix de transfert de l'OCDE s'avèrent difficiles à appliquer en raison de leur complexité, et ce particulièrement pour des administrations aux moyens limités.

Les prix de transfert constituent une caractéristique légitime et nécessaire des activités commerciales des entreprises multinationales. Néanmoins, lorsque les prix de transfert entre sociétés associées ne sont pas conformes aux normes internationales applicables, ils peuvent fausser la répartition des bénéfices entre les pays dans lesquels la société multinationale opère.

De nombreux pays gèrent les risques fiscaux liés aux prix de transfert en adoptant des règles fiscales nationales fondées sur le " principe de pleine concurrence ". La plupart des conventions de double imposition incluent également le principe de pleine concurrence comme base de la répartition des bénéfices (et par conséquent des taxes) entre les entreprises associées.

De manière générale, les règles nationales sur les prix de transfert visent à garantir que les charges fiscales des entreprises associées dans les pays où elles opèrent ne soient pas faussées par le fait qu'elles sont associées.

Les analyses de comparabilité constituent une composante essentielle de l'application du principe de pleine concurrence, il implique la comparaison des conditions des transactions entre des parties associées " transactions contrôlées " à celle des transactions comparables entre des parties indépendantes " transactions comparables sur le marché libre ".

De nombreuses administrations fiscales font état d'incertitudes et de difficultés dans la réalisation des analyses de comparabilité.

Compte tenu des variables précédemment citées et dans le cadre de notre étude une interrogation fondamentale se pose pour savoir comment les entreprises s'organisent pour avoir le prix de transfert optimal :

« Quels sont les procédures du contrôle fiscal sur les prix de transfert exercé par l'administration fiscale Algérienne ? »

Pour répondre à cette problématique, il serait opportun de poser les questions secondaires suivantes :

Q1 : Qu'est-ce que le prix de transfert ? Et quelles sont les processus ou méthodes de fixation des prix de transfert ?

Q2 : Quels sont les exigences réglementaires imposées par l'administration fiscale ?

Q3 : Comment l'administration fiscale procède-t-elle au contrôle fiscal des prix de transfert ?

Pour répondre à la problématique et aux sous questions, nous proposons les hypothèses suivantes :

H1 : les entreprises multinationales disposent de plusieurs méthodes qui leur permettent de réaliser l'optimisation fiscale à l'international.

H2 : les exigences de documentation contribuent au contrôle fiscal des prix du transfert.

H3 : l'administration fiscale utilise divers moyens pour effectuer le contrôle fiscal.

CHOIX ET INTÉRÊTS DU SUJET :

Vu l'importance de la détermination de prix de transfert et son impact sur la stabilité des recettes fiscales car les intérêts des administrations fiscales et ceux des firmes internationales ne sont pas naturellement convergents. Si ces dernières, dans un souci de rationalité économique et d'approche cohérente des marchés, ont tendance à constituer sur le plan fiscale de réelles entités, les administrations fiscales, quant à elles, ont tendance à ne pas voir que les entités situées sur leur territoire et à vouloir les traiter isolément, sans prendre en considération le fait qu'elles s'inscrivent dans un groupe plus vaste qui peut avoir son intérêt propre.

On choisissant ce sujet, nous nous sommes fixés les objectifs suivants :

- Savoir comment les entreprises répondent aux exigences fiscales en adoptant une politique de prix de transfert complète afin d'assurer une meilleure cohérence, une plus grande réactivité et une optimisation des ressources internes et externes.
- Etudier les moyens mis en place par l'administration fiscale pour contrôler les prix de transfert.
- Eclaircir la problématique des prix de transfert.
- Montrer l'importance du prix de transfert en matière fiscale lors de la détermination des bénéfices imposables des sociétés dépendantes et son impact dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

MÉTHODOLOGIE DE RECHERCHE :

La méthodologie à suivre dans cette étude comporte une recherche documentaire et des enquêtes de terrain ou entretien.

Une recherche documentaire (approche descriptive), dans le sens où une revue de littérature sera présentée sur les travaux qui ont marqué la fiscalité internationale.

Des enquêtes de terrain (approche analytique) seront menées pour recueillir directement des informations au niveau de l'entreprise et l'entretien afin de mieux comprendre l'application du prix de transfert au sein des sociétés intra-groupe.

PLAN DE RECHERCHE :

Le plan de cet avant-projet de recherche est scindé en trois chapitres :

Un premier chapitre qui a pour objet de présenter les fondements du commerce extérieur ensuite on développera le groupe de société qui consiste le cadre réglementaire des différents échanges avec l'extérieur ainsi que les groupes multinationaux.

Un deuxième chapitre qui se donne pour objectif de donner plus d'éclaircissement sur les prix de transfert, la documentation des prix de transfert dans lequel nous tenterons d'expliquer les éléments de la mise en œuvre ainsi qu'au élément spécifique et le principe de pleine concurrence.

Un troisième chapitre intitulé « le commerce extérieur et la fiscalité : le prix de transfert » il rendra compte de l'étude de cas d'un dossier d'un contribuable.

Chapitre I : Le commerce extérieur

Introduction du chapitre

Le commerce international désigne l'ensemble des activités commerciales requises pour produire, expédier et vendre des biens et des services sur la scène internationale ; terme qui inclut, l'importation et l'exportation de biens et des services, la concession de licences dans d'autres pays et les investissements étrangers. En l'occurrence, ce dernier permet à un pays de consommer plus qu'il ne produit, notamment par ses ressources propres, ou d'élargir ses débouchés afin d'écouler sa production

En définitive, le commerce extérieur peut être considéré comme l'ensemble des échanges entre un pays et l'ensemble de ses partenaires extérieurs. Et le commerce international peut donc être défini comme l'ensemble de transaction commerciale entre les différentes nations du monde.

Les sociétés transnationales dominent l'activité économique. Elles organisent leur production et leurs réseaux de distribution à l'échelle mondiale. Elles assignent à chacune de leurs filiales une spécialisation, une fonction de l'importance commerciale du marché local et des dotations en main-d'œuvre ou en matière première. En conséquence, les échanges se multiplient entre entreprises localisées dans des pays différents, mais appartenant à un même groupe.

Au sein d'entreprises multidivisionnelles intégrées, il est généralement indispensable que différentes unités ou division s'échangent des biens et des services. Les prix auxquels ces biens et services sont échangés sont appelés prix de transfert, ou encore prix de cession interne.

Ce chapitre a pour objet de présenter dans un premier temps les fondements du commerce extérieur que nous jugeons nécessaire pour concrétiser une négociation commerciale, sera développé dans la deuxième section le groupe des sociétés qui constitue un élément essentiel pour l'ensemble des opérations du commerce extérieur, ainsi que le groupe multinational qui représente l'espace où des problèmes fiscale se produisent lorsque les transactions commerciales couvrent un caractère transfrontalier

Plan du chapitre :

- Les fondements du commerce extérieur
- Le groupe de sociétés
- Le groupe multinational

Section 1 : Les fondements du commerce extérieur

Les modalités de financement des opérations de commerce international attachent le financement des importations et des exportations. L'exportateur cherchera une forme qui lui offrira le maximum de sécurité et de rapidité de paiement. L'importateur cherchera quant à lui, une forme de paiement qui lui autorise de dévisager la marchandise avant de payer tout en voulant que le coût bancaire de l'opération soit le moindre possible.

Ces fondements ont pour rôle principal de permettre le dédouanement des marchandises et leur taxation dans le pays de l'importateur.

1. Le contrat de vente internationale

1.1. Définition : Le contrat est une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent envers une ou plusieurs autres à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose¹. Le contrat est un accord de volontés qui crée des engagements à la charge des parties, ce dernier est considéré comme le lien juridique qui fixe les obligations de chaque partie, pour qu'un contrat soit valable, il doit réunir les conditions de base suivantes :

- La capacité juridique des parties : les contractants doivent avoir une personnalité juridique d'exercice et de jouissance.
- Le consentement des parties : la volonté de chaque partie pour concrétiser la transaction et son acceptation de ce qui est proposée par l'autre.
- L'objet du contrat : la transaction que les parties veulent réaliser, doit être légale et licite tout en veillant à respecter la morale et l'éthique.

Le contrat prend naissance dès que deux parties se mettent d'accord sur une transaction de vente. Ces deux parties, et généralement après négociation, décident des conditions de vente (prix et devise de facturation, mode de paiement, les banques impliquées, prise en charge des risques, droit applicable en cas de litige...).

Le contrat international ne se différencie pas d'un contrat ordinaire. Il suppose un échange de volontés en vue de la réalisation d'une opération déterminée. Sa particularité est d'être internationale. Cependant n'existe aucune définition du contrat international en droit algérien mais on peut la déduire de la lecture de l'article 458 bis du décret législatif 93-09 pour l'arbitrage international du code de procédure civile. Selon cet article, est considéré contrat de commerce international, tout contrat qui implique une opération de mouvement transfrontalier de biens ou de services mettant en jeu des ordres juridiques différents.

Le contrat international de vente s'appuie sur différentes règles ayant pour objectif d'harmoniser et de faciliter les échanges internationaux. Le droit de la vente internationale est régi par la convention des Nations unies sur les contrats de vente internationale de marchandises (CVIM), dite convention de Vienne.

¹ Code civile algérien, art.54 de la Loi 05-10, Alger, Algérie, 20 juin 2005.

Celle-ci, élaborée sous l'égide des Nations unies, a été signée en avril 1980. Elle compte aujourd'hui plus de 70 pays signataires. Elle régleme notamment les échanges internationaux de marchandises.

1.2. Les clauses du contrat : Tout contrat de commerce international doit être structuré en un ensemble de clauses à savoir :

- Clause générale : elles englobent dans son contexte un préambule exposant un résumé du projet, l'identité des contractants, la nature et objet du contrat, la liste des documents contractuels et des définitions de certains termes afin d'éviter toute mauvaise interprétation.
 - La désignation précise des parties : Nom des sociétés, raisons sociales, adresses détaillées et le nom des représentants respectifs.
 - L'objet du contrat : la vente de produits ou services. Il faut décrire les aspects techniques du produit, la qualité et l'origine du produit, le volume et/ou la quantité, le poids, le mode d'emballage.
 - La Langue du contrat : Celle-ci doit être maîtrisée par les deux parties.
- Les clauses techniques et commerciales : elles décrivent la nature du marché et les spécifications techniques des biens, et reprennent l'identification des parties telle que la nature du produit, la nature de l'emballage, les délais d'exécution et mode de traitement des pénalités de retard, le protocole de contrôle et d'examen de conformité.
 - Le mode de transport : Celui-ci dépend de la nature de la marchandise, la destination, et la sécurité. L'incoterm détermine les obligations respectives des parties du contrat.
- Les clauses financières : elles reprennent le montant global du marché, le montant de la part transférable, le prix des contrats et les modalités de paiement, les garanties bancaires à mettre en place et les données fiscales et douanières.
 - Le prix : Déterminer le prix dans la devise choisie pour la facturation (euro, dollars.....). Le prix est accompagné de l'incoterm qui détermine la répartition des frais de transport, des droits de douane, de l'assurance et le moment du transfert de propriété ; le prix unitaire et le prix total doivent être précisés.
 - Les conditions de paiement : Prévoir un versement d'acomptes garantissant la commande, il faut prévoir un mode de règlement qui assure un maximum de sécurité au vendeur, une clause de réserve de propriété peut être insérée dans le contrat.
 - Les garanties : Elles doivent être déterminées en termes d'étendue et de durée.
 - La livraison : La date et le lieu de chargement de la livraison doivent être déterminés. Des pénalités de retard peuvent être demandées par l'acheteur en cas de non-respect des délais.
- Les clauses juridiques : elles déterminent toutes les lois et articles qui fixe les droits et obligations des parties contractante et précise les modalités de règlement d'éventuelle différends à l'amiable les parties du contrat pourrait envisager le recours à l'arbitrage de la chambre du commerce internationale dans les tribunaux compétents seront déterminer par ces clauses.

2. Les incoterms

Le terme INCOTERM est tiré de l'anglais International Commercial Terms (IN. CO. TERMS). Il s'agit d'une série de termes en trois lettres. Ces termes traduisent la répartition des coûts (coût du transport par exemple) et des risques entre les parties. Ils définissent donc certaines obligations, coûts et risques engendrés par le transfert d'un produit. Les incoterms vont aider l'acheteur et le vendeur à définir qui d'entre eux va supporter les frais. Ils vont également permettre de préciser le moment de la passation du risque.

Les Incoterms, sont des termes standardisés et reconnus, qui permettent d'éviter des malentendus et conflits entre client et fournisseur. Publiés par la Chambre de commerce internationale CCI. Ils définissent qui de l'acheteur ou du vendeur supporte les frais de transport et les frais annexes (ex : frais de dédouanement, le chargement, les taxes). Ils définissent également qui supporte les risques pendant le transport. Ainsi l'acheteur et le vendeur bénéficient d'une sécurité juridique dans le monde entier en intégrant un Incoterm dans un contrat commercial.

Il est essentiel de définir en amont d'un appel d'offre quel Incoterm correspond le mieux au besoin de l'acheteur. L'Incoterm défini doit clairement apparaître sur l'appel d'offre afin que les fournisseurs construisent leur tarification en fonction de l'Incoterm choisi. L'Incoterm défini va ensuite directement impacter le prix ainsi que la logistique de la livraison entre le vendeur et l'acheteur.

Il existe aujourd'hui une liste de 11 incoterms qui définissent le partage du risque et des coûts entre le vendeur et l'acheteur. La Chambre de Commerce Internationale a défini de nouveaux incoterms à utiliser à partir du 01 janvier 2020 qui viennent modifier les incoterms 2010 utilisés jusqu'alors.¹

On peut distinguer les incoterms selon le mode de transport utilisé. Il peut être multimodal, c'est-à-dire tout type de transport, ou maritime/fluvial. On peut également parler d'incoterm de départ et d'incoterm d'arrivée.

- Les incoterms qui commencent par un E : sont dit incoterms de départ, c'est à dire que l'acheteur s'occupe de tout, le vendeur met simplement la marchandise à disposition. Par exemple EXW.
- Les incoterms qui commencent par un F : ce sont des incoterms dont le transport principal n'est pas payé par le vendeur, c'est l'acheteur qui devra s'en acquitter, par exemple FOB, FCA ou FAS.
- Les incoterms qui commencent par un C : ce sont des incoterms où le transport principal est payé par le vendeur, par exemple, CIF, CIP, CFR, CPT.
- Les incoterms qui commencent par un D : ce sont des incoterms dit incoterms d'arrivée, c'est-à-dire que l'acheteur ne s'occupe de rien, tout est géré et payé par le vendeur. Par exemple DAP, DPU, DDP.

3. Les documents usuels du commerce extérieur

¹ Incoterms 2020, www.formation-achats.fr.

L'utilisation des documents dans le commerce international est née de la méfiance entre les partenaires qui trouve son explication dans :

- Leur méconnaissance réciproque et leur éloignement géographique ;
- Les différences en matière de lois et de législations dans leurs pays respectifs ;
- Les différences culturelles et linguistiques.

C'est ainsi que pour dissiper cette méfiance il est d'une importance capitale d'élaborer avec soin les documents commerciaux qui doivent clarifier les obligations et les droits des contractants.

Compte tenu de l'importance de ces documents, il nous a paru utile de présenter les plus fréquents d'entre eux :

3.1. Les documents de prix : Plusieurs documents sont utilisés lors d'une transaction du commerce international, La facture préforma, La facture définitive (commerciale), La facture consulaire qui doivent mentionner :

- L'identité des contractants.
- L'adresse et le numéro d'inscription au registre de commerce.
- Le pays d'origine et de provenance des marchandises.
- La nature des marchandises ou des services fournis.
- Leur qualité, prix unitaire et le montant global.
- La monnaie de facturation et la monnaie de règlement.
- La décomposition en part transférable et part payable en DA.
- Date d'établissement de la facture et délais de livraison.
- Conditions de vente et de livraison.
- Autres informations jugées utiles par les deux parties

Quant au type de facture on peut citer :

3.1.1. La facture pro-forma : C'est une offre commerciale ou une sorte de devis établi sous forme de facture anticipant la facture définitive qui comprend toutes les spécificités nécessaires (nature des produits, des prestations, délais de validité de l'offre...). Elle permet, généralement à l'acheteur (l'importateur) d'accomplir certaines démarches administratives que nécessite l'opération d'importation (domiciliation, ouverture de crédoc, remdoc) ou pour obtenir des devises pour régler ses achats.

3.1.2. La facture commerciale : C'est le document de base qui concrétise la transaction. Il est indispensable pour le paiement des marchandises mais également pour le calcul des droits et taxes dans le pays importateur. Elle est établie lorsque la commande a été passée par le fournisseur et se substitue alors à la facture pro forma. La facture commerciale doit répondre à la législation des pays des deux parties : acheteurs et vendeurs.

La Facture présentée pour la domiciliation doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- Les noms et adresses des co-contractants ;
- Le pays d'origine, de provenance et de destination des biens ou services ;
- La nature des biens et services ;
- La quantité, la qualité et les spécifications techniques ;
- Le prix de cession des biens et des services dans la monnaie de facturation et de paiement du contrat ;
- Les délais de livraison pour les biens et de réalisation pour les services ;
- Les clauses du contrat pour la prise en charge des risques et autres frais accessoires
- Les conditions de paiement ;
- Incoterms.

3.1.3. La facture consulaire : Il s'agit soit d'une facture commerciale ou d'un formulaire à remplir par l'exportateur fourni par les services consulaires pour attester et authentifier l'origine et la valeur de la marchandise. Il doit également indiquer la valeur, le poids brut et net, et certifier l'origine de la marchandise. Il doit ensuite être légalisé par le Consul du pays importateur¹.

3.1.4. La facture douanière : C'est une pièce sur laquelle la facture est reprise, établie par l'exportateur sur un imprimé imposé par l'administration des douanes du pays importateur pour le dédouanement de la marchandise.

3.1.5. La facture provisoire : Ce type de facture est établi par le vendeur lorsqu'il ne dispose pas de l'ensemble des éléments lui permettant d'arrêter dès le départ les conditions de la facture commerciale (définitive), ou lorsque l'expédition concerne des marchandises dont certaines caractéristiques sont susceptibles de changer en cours d'expédition nécessitant des ajustements de prix. Elle est suivie obligatoirement d'une facture commerciale.

3.2. Les modes d'expédition et les documents de transport : Les documents de transport constituent des éléments fondamentaux qui assurent la prise en charge de la marchandise par le transporteur. Les entreprises exportatrices choisissent leur mode de transport en fonction du coût, du délai et de la sécurité auxquels viennent s'ajouter la nature du produit, sa qualité et le pays de l'acheteur.

En l'espèce, il existe 4 grands modes d'expédition et de contrats de transport :

- Le transport par mer et la lettre de connaissance maritime.
- Le transport par avion et la lettre de transport aérien LTA.
- Le transport par route et la lettre de transport routière LTR.
- Le transport par rails et le duplicata de lettre de voiture international DLVI.
- Le transport combiné et le document de transport multimodal FIATA.

3.2.1. Le connaissance maritime : Le transport maritime reste, en volume de marchandises transportées, le premier moyen de transport utilisé dans le monde, il est pratiquement le seul moyen économique pour transporter de grands volumes de marchandises entre des pays éloignés². « Le connaissance maritime est donc un titre de propriété envers le transporteur, il

¹ Rolande BERNET, « Principe de technique bancaire », 25 éditions DUNOD, Paris, France, 2008, p.355.

² C. PASCO, « Commerce international », édition DUNOD, Paris, France, 2008, p 59

est négociable ; une originale de ce titre signé par la compagnie sera demandée au port de destination pour retirer les marchandises embarquées.¹ »

Le connaissement est une pièce établie et signée par le transporteur (capitaine du navire) ou un agent dument mandaté attestant l'expédition des marchandises au maximum 48 heures après leur mise à bord. C'est donc la preuve d'embarquement de la marchandise. Il se caractérise par la pluralité d'exemplaires car il est d'usage de l'émettre en deux, trois et même quatre exemplaires négociables. L'ensemble de ces connaissements constitue « un jeu complet de connaissement ». Il est important de noter que le code de commerce algérien prévoit au moins deux originaux, un pour le chargement et l'autre pour le capitaine mais un seul exemplaire suffit pour retirer la marchandise.

3.2.2. Le transport par avion et la lettre de transport aérien LTA : L'intérêt du transport aérien, c'est sa rapidité et sa sécurité. En contrepartie, le coût est plus élevé mais la rapidité permet des livraisons fréquentes. Le contrat de transport est matérialisé par la lettre de transport aérien (Air way Bill) (LTA). « Toute marchandise expédiée par avion doit être attestée par une lettre de transport aérien « LTA »² cette dernière couvre les contrats sous incoterms CPT, CIP, DPU, et DDP.

Ce document est un simple récépissé d'expédition émis en trois originaux sous forme nominative par une compagnie de transport aérien ou son représentant. Il n'est pas donc transmissible par endos³.

Il est établi par l'expéditeur mais, à la demande de ce dernier et sous sa responsabilité, le transporteur peut l'établir. Il est généralement émis en trois exemplaires originaux, le premier porte la mention " for carrier " (pour le transporteur) et est signé par l'expéditeur. Le second porte la mention " for consignee " (pour le destinataire) et est signé par l'expéditeur et le transporteur. Le troisième porte la mention " for shipper " (pour l'expéditeur), il est signé par le transporteur et remis à l'expéditeur après prise en charge de la marchandise, c'est ce type d'exemplaire qui est utilisé dans le cadre d'un crédit documentaire.

Selon la convention de Varsovie (12/10/1929) la marchandise reste la propriété de l'expéditeur jusqu'à sa réception par le destinataire à l'arrivée.

3.2.3. Le transport par route et la lettre de transport routier LTR : L'intérêt de ce mode de transport réside dans sa souplesse d'adaptation et dans ses délais relativement courts, émis généralement par le transporteur ; qui s'engage à livrer la marchandise au point de destination convenu. La LTR atteste d'une part la prise en charge de la marchandise en bon état et d'autre part son expédition effective dès la signature par le transporteur. La LTR n'est pas négociable et ne constitue pas un titre de propriété.

3.2.4. Le transport par rails et le duplicata de lettre de voiture international DLVI : C'est un récépissé d'expédition de marchandise par la voie ferroviaire, régie par la convention

¹ Didier-Pierre MONOD, « Moyens et techniques de paiement internationaux », édition ESKA, Paris, 1999, P.226.

² Convention de Varsovie du 12.10.1929 régissant le transport aérien.

³ Ibid.

de Rome 1933 (Convention Internationale de Marchandises CIM), le duplicata de la lettre de voiture internationale est un récépissé d'expédition des marchandises par voie ferrée. Il est établi en six exemplaires originaux à l'adresse d'une personne dénommée et ne peut donc être transmissible par endossement. Le banquier peut alors conserver son droit sur la marchandise en exigeant leur expédition en son nom¹.

3.2.5. Le transport combiné et le document de transport multimodal FIATA : Ce document l'emploi de plusieurs modes de transport pour acheminer la marchandise. Il est émis par l'entrepreneur de transport combiné en vue d'attester la prise en charge en bon état de la marchandise.

3.3. Les documents d'assurance : La marchandise qui voyage court de nombreux risques de destruction, détérioration, perte, vol, etc. La souscription d'une assurance, auprès d'une compagnie agréée paraît nécessaire pour couvrir les risques pouvant affectant la marchandise lors du transport. Cette souscription garantit l'indemnisation de l'acheteur en cas de survenance des risques couverts dans les conditions spécifiées par le contrat d'assurance.

En Algérie, tout importateur se trouve dans l'obligation d'assurer sa marchandise auprès d'une compagnie d'assurance algérienne conformément aux articles 172 et 181 de la loi 80-07 du 09/08/1980.

Les documents d'assurance doivent comprendre les mentions suivantes : la date de souscription, la description de la marchandise, une énumération des risques couverts, le nom de l'assuré, le mode de transport, le mode de constat des avaries et la compétence des tribunaux, etc.

3.4. Les documents douaniers : Ces documents concernent les déclarations en douanes, faites sur des imprimés spécifiques, qui sont visés par l'administration douanière que ce soit à l'import ou à l'export en certifiant que la marchandise a été expédiée dans les conditions convenues.

Section 2 : Le groupe de société

La notion de groupement est régie par les articles 796 et suivants du code de commerce. Il s'agit d'une structure particulière qui n'est pas véritablement une société commerciale et qui ne permet pas à elle seule une implantation en Algérie. Il s'agit tout fois d'un mode utilisé fréquemment par les sociétés étrangères pour opérer en Algérie dans la mesure où elles le font avec d'autres personnes morales résidentes.

Alors deux ou plusieurs personnes morales peuvent créer entre elle, pour une durée déterminée, un groupement en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

¹ Article 24 des RUU.

Le groupement constitue donc une structure de collaboration entre des entreprises existantes qui conservent leur indépendance économique.

La vocation du groupement n'est pas de réaliser des bénéfices, mais de faciliter et de développer l'activité économique de ses membres, voire d'améliorer ou de majorer les résultats de cette activité.

1. Définition d'un groupe de société

La notion de groupe d'entreprises ou de groupe se définit comme étant un accord entre différentes entreprises avec des personnalités morales distinctes, mais liés directement ou indirectement, les liens peuvent être financiers (des titres de participations ou de contrôles) ou bien des liens organisationnels (stratégie communs, conseil de directoire... etc.).

Le législateur algérien adopte une conception très restrictive du groupe de sociétés lequel s'entend de « toute entité économique de deux ou plusieurs sociétés par actions juridiquement indépendantes dont l'une appelée "société mère" tient les autres appelées "membres" sous sa dépendances par la détention directe de 90% ou plus du capital social et dont le capital ne peut pas être détenu en totalité ou en partie par ces sociétés ou à raison de 90% ou plus par une tierce éligible en tant que société mère », aux termes des dispositions de l'article 138 bis du CIDTA, institué par l'article 14 de la loi de finances pour 1997,

L'article en question retient deux critères pour identifier le groupe dans le sens fiscal lui donnant un contenu restrictif. Le premier tient à la forme de la société, le groupe ne s'applique qu'aux sociétés par actions. Sont exclues de cette notion de groupes aussi bien les sociétés à responsabilité limitée que les sociétés de personnes. Le second critère se rapporte au montant de détention du capital de la société filiale : il est de 90% ou plus du capital, le législateur fiscal écarte le pourcentage retenu par le Code de commerce qui n'est que de 50%¹. Mais ceci ne signifie nullement que les groupes étrangers ne peuvent pas s'installer en Algérie.

➤ L'aspect économique :

On peut évoquer la notion de groupe, une fois un certain nombre de sociétés ayant des activités identiques, complémentaires ou bien diversifiés sont dirigés par une seule direction économique afin de contrôler un patrimoine diversifié et partager le risque entre différents secteurs ce qui démontre que la notion de groupe est liée à la notion de contrôle et de prise de décision.

Pour avoir une idée générale sur l'aspect économique du groupe, Francis Lefebvre définit cette notion au niveau de son mémento « Groupes de sociétés » comme : « ... Un ensemble constitué de plusieurs sociétés ayant une existence juridique propre mais unies entre elle par des liens divers en vertu desquels l'une d'elles, dite société, dite société mère, qui tient les

¹ Code de commerce, art. 729 du : « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50% », Alger, Algérie.

autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble, et fait prévaloir une unité de décision ».

On note que le groupe n'est pas un sujet de droit et ne constitue pas une personne morale, il ne dispose pas de patrimoine propre et ne peut pas agir en étant une seule société. De ce fait, on peut dire qu'un groupe ne peut agir ni en justice ni faire l'objet d'un redressement.

➤ L'aspect légal :

La notion de groupe n'a pas d'existence juridique ni de personnalité morale, mais cette notion est inter liée et approchée avec certaines notions voisines telles que : la notion de filiale, de participation et de contrôle.

2. La structure du groupe

Les entreprises, peu importe leur taille, rassemblent leurs ressources afin d'accroître leurs parts de marché, ce n'est pas juste le souci de se maintenir sur le marché qui prévaut, mais aussi, celui d'évoluer et de se développer sur ce dernier. Dans la plupart des cas, les dures lois de la vie économique ne laissent le choix aux sociétés qu'entre vivre groupées ou mourir absorbées.¹ En effet, la concentration permet la création d'entités assez solides, très peu vulnérables et pouvant aborder et réussir les opérations d'envergure qui sont en général inaccessibles aux petites et moyennes entreprises.

La compétition économique exacerbée, le rôle grandissant des marchés financiers, la place prépondérante prise corrélativement par la communication financière dans les préoccupations des dirigeants, l'évolution des méthodes du management constituent autant de facteurs ayant précipité l'évolution des besoins exprimés par les groupes.

2.1. La filiale : Au regard des dispositions du code de commerce, la création des filiales ou plus généralement la filialisation est donc un processus par lequel une société a ou prend le contrôle d'une ou plusieurs sociétés. La société qui exerce un contrôle sur une ou plusieurs sociétés est appelée société holding.

Le Code de commerce donne aux termes de « filiales » et de « participation » un sens étroit en fonction exclusivement du pourcentage détenu par une société dans le capital d'une autre, abstraction faite du délai de possession des titres, de l'intention qui a motivé l'achat ou la souscription et des pouvoirs réels de la société participante.

En effet, selon cette définition citée dans l'article 729 du code de commerce modifié par l'ordonnance n°96-27 de 09/12/1996 (J.O n°77 du 11/12/1996, p6) lorsqu'une société possède plus de la moitié du capital d'une autre société, la seconde est considérée comme filiale de la première. Juridiquement, il apparaît donc que pour être désignée comme filiale, les actions constituant le capital social de l'entreprise doivent être possédées à plus de 50 % par la société mère. « Lorsqu'une société possède plus de 50% du capital d'une société, la seconde est considérée comme filiale de la première ».

¹ C. CHAMPAUD, « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com., n° 15, Paris, France, 1967, p.1003

La filiale, étant une société de droit algérien, est soumise aux mêmes impositions applicables aux sociétés de droit algérien (impôt sur les bénéfices des sociétés IBS ou impôt forfaitaire unique IFU, taxe sur l'activité professionnelle TAP, taxe sur la valeur ajoutée TVA). Elle assume elle-même ces impositions et en son nom.

Le processus de filialisation vise à conférer une personnalité morale, un statut juridique et un patrimoine autonome aux filiales ainsi créées, disposant par voie de conséquence d'une autonomie de gestion, d'un espace décisionnel plus grand et d'une responsabilisation des managers.

La filialisation a pour objectifs affichés de permettre d'assurer une meilleure efficacité et une rentabilité supérieure de ressources mises à la disposition des filiales. Elle vise aussi un retour vers le métier de base et d'une souplesse plus grande vers les attentes du marché. Cette démarche se traduit sur le terrain par la transformation du statut juridique des unités de production qui s'érigent de plus en plus en sociétés par actions autonomes. Les pouvoirs publics définissent ce processus comme étant la mise en œuvre de la filialisation.

➤ Procédures particulières applicables aux filiales

Après avoir opté pour le régime des groupes, les sociétés filiales membres doivent déposer leur bilan en double exemplaire auprès de l'inspection de rattachement. Le bilan doit être accompagné d'une copie de la lettre d'option au régime et de l'original de l'attestation délivrée à cet effet par l'inspection des impôts du siège de la société – mère.

L'inspection territorialement compétente transmet immédiatement un exemplaire du bilan à l'inspection du siège de la société – mère, accompagné d'un certificat négatif concernant l'imposition à l'IBS.

La société filiale, demeure, toutefois, solidairement responsable du paiement de l'IBS, émis par voie de rôle au nom de la société-mère.

2.2. La participation : Il y a participation lorsqu'une société détient dans une autre société une fraction du capital comprise entre 10 et 50 %, étant précisé que, pour le calcul de ces pourcentages, il n'est pas tenu compte du montant du capital correspondant à des actions à dividende prioritaire sans droit de vote, titres en voie d'extinction. L'interprétation a contrario de l'article L 233-1 du Code de commerce conduit à considérer que la détention de 50 % exactement du capital d'une société constitue une simple participation, un pourcentage supérieur à 50 % étant nécessaire pour qu'il y ait filiale. D'après l'article 729 du CC « Une société est considérée comme ayant une participation dans une autre société, si la fraction du capital qu'elle détient dans cette dernière est inférieure ou égale à 50% ».

2.3. La succursale : Au sens des deux Modèles de convention de l'ONU et de l'OCDE, la succursale représente l'une des formes par lesquelles une entreprise dont le siège est à l'étranger constitue un établissement stable dans un autre Etat en vue de développer ses activités. La succursale ne jouit pas de la personnalité morale, elle est, en revanche, dotée de la personnalité fiscale. En effet, elle est traitée comme une entreprise autonome dont le bénéfice est évalué par rapport aux produits et aux charges qui lui sont directement

imputables. Dans ses rapports avec le siège, la succursale est regardée comme une entreprise indépendante, traitant dans des conditions de pleine concurrence.

Donc la "succursale" est un établissement stable qui ne bénéficie pas de la personnalité juridique, mais qui dispose d'une certaine autonomie de gestion et de direction par rapport à une entreprise principale à laquelle elle est financièrement et commercialement rattachée.

La succursale est dirigée par un représentant de la société mère. Si l'activité est la même que celle de la société mère, la succursale garde une certaine liberté de gestion du fonctionnement de son entreprise : choix commerciaux, logistique et gestion des marchandises... Elle a également sa clientèle propre, même si ses décisions et sa gestion restent au nom de la société mère.

2. Les conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés¹

Les groupes de société, au sens fiscal, doivent remplir certaines conditions qui se présente comme suit :

- Les sociétés membres doivent avoir la forme de sociétés par actions. Ce qui exclut les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes.
- Le capital social de la société membre doit être détenu de manière directe (et non pas par l'intermédiaire d'autres sociétés) à raison de 90% au moins par la société mère.
- Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe à raison de 90% ou plus par une société tierce éligible en tant que société mère.
- Le capital social de la société mère ne doit pas être détenu de manière directe ou indirecte en totalité ou en partie par les sociétés membres.
- L'objet principal de la société ne doit pas être lié au domaine d'exploitation de transport, de transformation ou de commercialisation des hydrocarbures et produits dérivés. En sont, en conséquence, exclues toutes les sociétés pétrolières et autres sociétés dont l'activité est liée à l'objet suscité.
- Les relations de la société doivent être régies exclusivement par le code de commerce. De ce fait, les holdings publics et les EPE dont le capital est détenu par le dit holding ne peuvent constituer des groupes de société car elles sont régies par l'ordonnance n°95-25 du 25/09/1995 relative à la gestion des capitaux marchands de l'État.

Au cas contraire, la société en cause, est exclue d'office du régime fiscal du groupe.

4. Les avantages fiscaux accordés aux groupes de société²

Sur le plan fiscal, de nombreux avantages fiscaux sont accordés aux investisseurs en général et aux groupes de sociétés en particulier. Usant de l'outil fiscal, l'Etat oriente les

¹ www.mfdgi.gov.dz

² Ibid.

investisseurs vers un certain nombre de secteurs, notamment les secteurs d'activités producteurs de revenus en devises. L'exonération est de trois ans pour les agences de tourisme et de voyage ainsi que les établissements hôteliers sur la part de chiffre d'affaires réalisé en devises. Cette exonération est portée à dix ans, pour les entreprises touristiques créées par les promoteurs nationaux ou étrangers, à l'exception des agences de tourisme, de voyage ainsi que les sociétés mixtes exerçant dans le secteur du tourisme. L'exonération devient permanente quand il s'agit d'opérations génératrices de devises notamment les opérations de ventes ou de prestations de services destinées à l'exportation (art. 138 du CID). L'exonération de la Taxe sur l'activité professionnelle TAP est accordée pour les mêmes périodes que celles de l'IBS.¹

La législation fiscale en vigueur offre des avantages fiscaux considérables aux groupes de sociétés en matière d'impôt direct, des taxes sur le chiffre d'affaires et de droits d'enregistrement.

4.1. En matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) : Le code des impôts directs retient trois taux en fonction de la nature de l'activité (art. 150 CID) : 19% pour les activités de production de biens, 23% pour les activités de bâtiments, de travaux publics et d'hydraulique ainsi que les activités touristiques et thermales, 26% pour les autres activités. Pour les groupes pris dans le sens fiscal, le législateur accorde l'avantage du taux le plus faible quand les sociétés membres du groupe relèvent de taux différents de l'IBS, le bénéfice résultant de la consolidation est soumis au taux de 19%, dans le cas où le chiffre d'affaires relevant de ce taux est prépondérant. Dans le cas contraire, la consolidation des bénéfices est autorisée par catégorie de chiffre d'affaires.

4.1.1. Consolidation des bénéfices : Les sociétés éligibles au régime des groupes de sociétés peuvent opter pour le régime du bilan fiscal consolidé. La consolidation des bénéfices s'entend de celle de l'ensemble des comptes du bilan et non l'addition arithmétique des résultats des sociétés membres du groupe.

En d'autres termes, la consolidation consiste en la production d'un seul document de synthèse reprenant les opérations de l'ensemble des sociétés du groupe, sous réserve des retranchements « Article 138 bis CIDTA ». La consolidation n'est accordée qu'en cas

¹ En plus de ces avantages, les investissements agréés par l'Agence Nationale pour le Développement de l'Investissement (ANDI) bénéficient d'avantages aussi bien au moment de leur réalisation que durant leur exploitation. Ils bénéficient au titre de leur réalisation des avantages suivants : exonération des droits de douane pour les biens non exclus importés et entrant directement dans la réalisation de l'investissement, franchise de la TVA pour les biens et services importés ou acquis localement entrant directement dans la réalisation de l'investissement ; exemption du droit de mutation à titre onéreux pour toutes acquisition immobilières, exemption des droits d'enregistrement, des frais de publicité foncière ...

Au titre de leur exploitation, les investisseurs créant jusqu'à 100 emplois bénéficient de l'exonération de l'IBS et la TAP pour une durée de 3 ans ; cette durée est portée à 5 ans pour les investissements créant plus de 100 emplois. Cette condition de création d'emplois ne s'applique pas aux investissements implantés dans les localités éligibles au Fonds spécial du Sud et des Hauts-Plateaux (art. 74 LF 2015).

La loi de finances pour 2015 a introduit d'autres avantages pour les investissements réalisés dans certaines activités industrielles que l'Etat entend développer. Ces investissements sont exonérés de l'IRG ou de l'IBS et de la TAP pour une période de 5 ans ; ils bénéficient également d'une bonification de 3% du taux d'intérêt applicables aux prêts bancaires. La liste de ces activités industrielles est fixée à l'article 75 de cette même loi de finances pour 2015.

d'option par la société –mère et acceptation des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre (04) ans.

4.1.2. Exonération des dividendes : Les dividendes perçus par les sociétés au titre de leur participation dans le capital des autres sociétés membres du groupe, sont exonérés de l'IBS.

A ce titre, il est rappelé qu'il ne s'agit que des dividendes distribués à la société-mère par ses filiales, les participations croisées n'étant pas autorisées, aucun dividende ne peut être distribué par la société-mère au profit de ses filiales.

4.1.3. Exonération des plus-values de cession : Les plus-values de cession réalisées dans le cadre des échanges patrimoniaux, entre les sociétés membres d'un même groupe sont exonérées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, aux termes des dispositions de l'article 173 du CIDTA modifié par l'article 19 de la loi de finances pour 1997.

4.2. En matière de la taxe sur l'activité professionnelle : Les opérations réalisées entre les sociétés membres d'un même groupe de sociétés suivant les dispositions de l'article 17 de la loi de finances pour 2007 exemptent de la TAP.

4.3. En matière de la taxe sur la valeur ajoutée : Les opérations réalisées entre les sociétés membres des groupes de sociétés sont exclues du champ d'application de la TVA, tel que prévu par l'article 27 de la loi de finances pour 2007 complétant l'article 8 du code des taxes sur le chiffre d'affaires TCA.

- Octroi de la possibilité au groupe de sociétés au sens fiscal ayant opté pour le bénéfice consolidé de déduire, dans les mêmes conditions, la TVA ayant grevé les biens et services acquis par ou pour leurs diverses sociétés membres « art.18 LFC 2009 ».

4.4. En matière de droits d'enregistrement :

4.4.1. Exemption des droits d'enregistrement des actes : Constatant les transferts patrimoniaux entre les sociétés membres du groupe ;

- Constatant les transformations de sociétés en vue de l'intégration du groupe (article 36 de la loi de finances pour 1997).

A ce titre, il est rappelé que l'exemption des droits n'implique pas la dispense de la formalité de l'enregistrement, les actes sont soumis à l'enregistrement mais ne donnent lieu à aucun paiement de droits.

4.5. Autres mesures d'encouragement : La suppression de la condition de la réalisation de résultats positifs pendant les deux (02) derniers exercices pour l'éligibilité au régime des groupes de sociétés afin de favoriser l'intégration des sociétés en groupes. Selon l'article 06 de la loi de finance pour 2008 les sociétés qui envisagent d'opter pour le régime fiscal de groupe de sociétés sont exemptées de l'obligation de justifier de la réalisation de résultats

positifs pendant les deux (02) derniers exercices précédant l'intégration de groupes de sociétés.

- La suppression de l'exclusion des sociétés déficitaires du périmètre de consolidation fiscale afin de ne pas faire perdre aux sociétés déficitaires le bénéfice des avantages qui leur sont accordées dans le cadre du régime des groupes de sociétés, l'article 06 de la loi de finances pour 2012 a supprimé l'exclusion des sociétés qui réalisent deux déficits consécutifs pendant la mise en œuvre du régime des groupes de sociétés du périmètre de la consolidation fiscale.

Il reste à préciser cependant, que depuis 2009, le groupe dont la société-mère est située hors d'Algérie et la filiale activant en Algérie ne pouvait plus prétendre à ces exonérations. En effet, la loi de finances complémentaire de 2009 a introduit la règle de 49/51 qui ne permet plus à l'investisseur non résident créant une filiale en Algérie de détenir plus de 49% de son capital. Or pour jouir de ces avantages, la société mère doit détenir au moins 90% du capital de sa filiale, ce qui ne pouvait plus être le cas¹.

Cette règle étant sévèrement contestée par les investisseurs étrangers et les chancelleries, le nouveau Code des investissements promulgué en 2016, n'a pas repris cette règle restrictive². Les pouvoirs publics qui semblaient vouloir lever cette barrière en rétablissant la situation antérieure à 2009, l'ont réinstaurée par le biais de la loi de finances pour 2016³.

Mise à part cette limite, les privilèges fiscaux sont nombreux et ne cessent de croître. Les multiples exonérations fiscales partielles ou totales, temporaires ou permanentes constituent une perte sèche de revenus pour l'Etat surtout en période de fléchissement du produit de la fiscalité pétrolière, dont les effets sont difficilement mesurables. Mais pour attirer les investisseurs, l'Etat se voit contraint d'entrer en concurrence avec les autres Etats en offrant les meilleurs avantages. Une course à l'attractivité fiscale s'installe donc entre Etats, une concurrence qui peut être dommageable.

En effet, il est admis que les investisseurs étrangers préfèrent s'installer dans les Etats où le climat des affaires est le plus favorable. Les Etats se voient donc obliger de revoir tout le temps à la baisse les prélèvements fiscaux. Chaque Etat entre en concurrence avec les autres pays et doit sans cesse aligner ses règles pour ne pas se pénaliser vis-à-vis des autres⁴. Cette situation a créé de la surenchère, ce qui fait dire à Thierry Lambert que cette pratique « est suicidaire car de surenchère en surenchère aucun pays n'a plus d'avantages relatifs sur les

¹ Il est à signaler également que la liberté de cession des actifs est également limitée par l'introduction par la loi de finances complémentaire pour 2009 du droit de préemption de l'Etat et des entreprises publiques.

² J.O.R.A, loi n° 16-09, relative à la promotion de l'investissement, n° 46, Alger, Algérie, 3 août 2016.

³ Loi de finances, art 66, « L'exercice des activités de production, de services et d'importation par les étrangers est subordonnée à la constitution d'une société dont le capital est détenu au moins à 51% par l'actionnariat national résident », Algérie, 2016.

⁴ Ba EL HADJI DIALIGUE, « le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal », Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisation, Marchés, Institutions, université Paris-Est, Paris, France, 2011, p. 59.

autres et tous perdent des recettes »¹. Et d'ajouter qu'à lui seul ce système fiscal est rarement attractif. « Ce qui rend attirant et chatoyant un territoire c'est, en réalité, la conjonction de divers éléments parmi lesquels le secret bancaire, la diversité des produits financiers et le coût du crédit, le coût de la main d'œuvre et sa compétence, mais aussi la qualité des prestations et des infrastructures... »², Auxquels il faut ajouter également la sécurité juridique.

Section 3 : Le groupe multinational

Le groupe multinational constitue le cadre structurel à l'intérieur duquel s'effectuent les transactions commerciales et c'est quand ces transactions revêtent un caractère transfrontalier que surgissent les problèmes des prix de transfert. Car ces derniers « n'ont de portée que si les activités auxquelles elles se rapportent sont transfrontalières »³, autrement dit, quand ces transactions internationales mettent en cause « des entreprises situées de part et d'autre d'une frontière géographique »⁴.

L'Etat favorise l'implantation des groupes et s'efforce de contrôler leur action. L'Algérie, à l'instar des autres pays, s'est inscrite dans cette démarche, notamment avec l'avènement du code des investissements de 2001 qui marque une grande ouverture sur les IDE⁵. Parmi les garanties assurées aux investisseurs étrangers :

- La liberté d'entreprendre (art. 4) ;
- L'égalité entre partenaires économiques étrangers et nationaux (art. 14) ;
- La liberté de cession des actifs (art. 30) ;
- La liberté de transfert du capital investi et des revenus qui en découlent (art. 31) ;
- La sécurité juridique, notamment par la garantie contre la rétroactivité des lois et règlements (art. 15).

Ces garanties sont reprises et confirmées par la nouvelle loi sur les investissements promulguée en 2016.⁶

1. Définition du groupe multinational

La conférence des Nations-Unies pour le Commerce et le Développement CUNCED définit le groupe multinational comme étant : « une entreprise qui détient une partie des actifs d'une autre entreprise qui se situe à l'étranger, par le biais de la filialisation, de l'annexion... ». Quant à l'OCDE, elle le définit comme étant « un groupe d'entreprises associées ayant des installations d'affaires dans deux ou plusieurs pays »⁷. Donc, comme l'écrit SACHWALD,

¹ Thierry LAMBERT, « Réflexions sur la concurrence fiscale », recueil Dalloz, n° 27, Paris, France, 2010, p. 1733

² Thierry LAMBERT, Op. Cit, 2010, p. 1734.

³ Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit, 2011, p. 38.

⁴ Ibid.

⁵ J.O.R.A, ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement, Algérie, 2001, n° 47

⁶ J.O.R.A, loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, n° 46, Algérie, 2016, p. 16.

⁷ OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition OCDE, 22 juillet 2010, Paris, p. 28.

par définition « une multinationale est une entreprise qui contrôle des actifs productifs dans des pays étrangers »¹.

Mais il est à remarquer que « La structure du groupe de sociétés est généralement basée sur la dispersion de ses composantes et de ses activités sur plusieurs territoires étatiques »². Cette dispersion des entités est recherchée et voulue par les maisons mères, elle est leur œuvre dont l'objectif est l'optimisation de leur activité économique³. Elle est favorisée par les principes qui dominent le monde : la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux, des biens et des personnes ce qui a abouti à réduire de plus en plus l'étanchéité des frontières, certains parleront de l'évanescence des frontières. Le groupe défie les frontières dans la mesure où la sphère de son activité s'étend à l'espace mondial, contrairement à l'activité étatique qui reste cantonnée dans les limites territoriales de l'Etat (la sphère nationale)⁴.

2. L'internalisation des groupes multinationaux

Le groupe multinational forme avec ses entités un espace interne propre à l'intérieur duquel s'effectuent les transactions entre les entités qui le composent, la société mère, ses filiales et établissements. Ces entités ne se concurrencent pas, elles sont plutôt liées et poursuivent les objectifs tracés et contrôlés par la société mère.

« L'internalisation signifie la création par la multinationale d'un espace « interne » par lequel sont canalisés tous les flux et échanges entre les filiales, les autres établissements et la société mère »⁵. Pris dans ce sens, cette internalisation permet au groupe de se constituer en un espace clos et autonome.

2.1. Un espace clos : Cet espace est clos dans la mesure où le commerce n'est pas ouvert aux opérateurs qui lui sont extérieurs, il ne concerne que ses propres entités. Le groupe se constitue donc en un réseau fermé activant sous le contrôle de la société mère. Il est clos également parce que c'est un espace où circulent une grande quantité de produits, d'informations et de capitaux sans apport externe. Cet espace présente une autre particularité en ce que « les différents mouvements transactionnels qui y sont réalisés ont lieu à travers plusieurs territoires étatiques mais restent situés dans un même espace économique »⁶.

¹ Frédérique SACHWALD, « Réseaux contre nations ? Les multinationales au XXIe siècle », RAMSES 2000, Ifri, Paris, 1999, pp. 165-179, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, Op. Cit., p. 45.

² Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 38.

³ Ibid, p.51.

⁴ L'ouverture des frontières permet à une firme de profiter de la totalité d'un marché à partir d'une seule unité de production installée à l'endroit le plus favorable, c'est-à-dire à l'endroit qui lui permettra de maximiser son taux de profit. Les firmes multinationales ont de ce fait des pratiques qui traversent les frontières nationales. Ces activités sont fragmentées et segmentées, ce qui signifie que la fabrication d'un produit se fait dans plusieurs pays et touche à plusieurs juridictions. Les Etats souverains ont la capacité d'imposer des devoirs juridiques uniquement sur leurs territoires nationaux. Le problème qui se pose aujourd'hui avec la mondialisation trouve son origine dans l'inadéquation entre les frontières territoriales des Etats et l'espace des activités économiques des multinationales. En effet, alors que l'Etat agit dans la sphère nationale, les firmes évoluent dans un espace transnational ». Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., pp. 52-53

⁵ Mounir SNOUSSI, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », p. 447.

⁶ Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 63.

Quoique dispersé sur plusieurs territoires, le groupe garde son unité et acquiert de ce fait son autonomie par rapport au pouvoir politique et économique.

Un espace clos où s'exerce un commerce intégré dont le but est de réduire les coûts fiscaux par l'application des prix de transfert. En effet, pour faire face aux imperfections existantes dans le marché « externe », un marché qui lui échappe qu'il ne peut contrôler, le groupe multinational créé alors son marché « interne » à l'intérieur duquel il pratiquera les prix de transfert qui lui permettent de réduire les coûts fiscaux des transactions. Cet espace intégré étant totalement placé sous le contrôle de la société mère, c'est cette dernière qui fixe les prix des transactions ce qu'elle ne peut faire sur le marché externe qui dépend d'autres intervenants¹. Vise donc l'optimisation.

Cette internalisation leur permet d'être fermés à certaines décisions des autorités politiques de leurs pays d'implantation². La pluralité des entités ainsi que leur dispersion sur plusieurs Etats a pour corollaire l'unité du pouvoir de contrôle qu'exerce la société tête de groupe sur ses dépendances³. Ainsi comme l'explique EL HADJI DIALIGUE « Les autorités politiques et réglementaires ne sont plus dans un rapport de force favorable vis-à-vis des multinationales qui ne sont plus « prisonnières » des territoires qui les accueillent. Par la déterritorialisation, les multinationales développent des stratégies pour contourner les contraintes imposées par les pouvoirs économiques locaux, en l'occurrence le pouvoir réglementaire de l'Etat »⁴.

L'espace économique créé par le groupe est un « espace fermé »⁵ duquel les autorités étatiques sont écartées. Ces dernières « ne disposent pas de moyens juridiques et techniques pour maîtriser les multinationales. Tant que le droit interne n'intervient pas dans la réglementation de ce réseau de liens, l'espace intégré restera fermé à l'accès des pouvoirs étatiques. L'accès éventuel des Etats à l'intérieur de cet espace entraînerait son ouverture et par voie de conséquence sa disparition »⁶.

Seul le législateur a commencé à s'intéresser à ces rapports entre les sociétés apparentées.

2.2. Un espace autonome : Le groupe en tant qu'espace clos échappe, au plan politique au contrôle des autorités politiques des Etats, au plan économique, il se soustrait à la loi du marché. Il est contrôlé de l'intérieur par la société mère

2.2.1. Un espace autonome par rapport au pouvoir public : Les sociétés transnationales mettent en place des stratégies pour s'émanciper du pouvoir politique de l'Etat au sein duquel elles activent. En effet bien qu'elles utilisent le territoire étatique comme terrain pour

¹ Mounir SNOUSSI, Op. Cit., p. 449.

² Ba EL HADJI DIALIGUE, p. 65.

³ Mounir SNOUSSI, Op. Cit., p. 448.

⁴ Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 69.

⁵ Mounir SNOUSSI, Op. Cit., p. 447.

⁶ Ibid., p. 448. Il est à remarquer que ni le législateur, ni le pouvoir réglementaire ne s'immiscent dans l'organisation ou le fonctionnement interne du groupe à l'exception de quelques articles du code de commerce qui définissent le groupe, la filiale, la dépendance, la consolidation des comptes du groupe, etc. (art. 729 et suiv. du C.com.).

l'exercice de leurs activités, elles sont le plus souvent indépendantes de ces Etats¹. Leur stratégie va consister à s'émanciper de tout territoire dans lequel elles activent et d'éviter "ancrage rigide " dans les ordres juridiques internes. Cette émancipation par rapport au territoire leur permet de se prémunir contre les imprévus et les aléas dus aux fluctuations des législations internes qui peuvent remettre en cause leurs objectifs stratégiques. L'objectif est d'acquérir une certaine indépendance par rapport aux pouvoirs étatiques en rendant « la variable exogène " territoire " de plus en plus secondaire ou négligeable »²

C'est ainsi que les transactions économiques et financières du groupe vont se dérouler à l'intérieur du réseau contrôlé par la société mère, un espace clos et intégré. Cet espace est dominé par une « structure décisionnelle » qui a pour rôle de maintenir le rattachement des filiales implantées à l'étranger à la société mère. L'espace intégré n'est pas l'addition de territoires étatiques mais la liaison des différentes implantations à la stratégie de la société mère³.

Autonomie et groupe de société semblent incompatibles, tant textuellement que pratiquement. D'un point de vue purement textuel, le principe d'autonomie de la personne morale se heurte à la notion même de groupe, « l'autonomie se conjugue avec indépendance, liberté, souveraineté, ces termes semblent contraires à la notion de groupe qui se caractérise par l'existence de liens financiers, d'unité de direction, d'intérêts communs »⁴.

La responsabilité du groupe ne pouvant pas être engagée, une autre option pourrait être de rechercher la responsabilité de la société mère lorsqu'un acte dommageable a été commis par sa filiale. Toutefois, la notion d'autonomie trouve une traduction particulière dans le contexte de la relation entre une société-mère et sa fille, elle pose un écran juridique très résistant qui protège la mère de toute action menée à son encontre du fait de sa filiale. Par principe, la responsabilité de la société-mère pour les faits de sa fille ne peut donc être recherchée.

Ce principe, prévu notamment par l'article 1842 du Code civil⁵, n'est certes pas absolu, mais des dérogations à celui-ci, sont exceptionnelles et extrêmement rares, et exigent pour ce, des conditions souvent difficiles à réunir. Le créancier qui a traité avec une filiale, par exemple, ne peut, en principe, demander le paiement de sa créance qu'à celle-ci, alors que compte tenu de la dépendance de la filiale par rapport à la société mère et de leurs intérêts conjoints, il devrait logiquement être en position de se retourner également contre la société mère qui se retranche derrière le bouclier de sa filiale.

Ce « bouclier juridique » posé par le principe d'autonomie a déjà entraîné des situations délicates, voire alarmantes. La question de la responsabilité des sociétés mères a notamment été soulevée, lorsque la filiale d'un groupe prospère, est abandonnée à la

¹ Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 65.

² Ibid., p. 69.

³ Idem., p. 66.

⁴ M. PARIENTE, Les filiales, même intégrées à un groupe, bénéficient d'une autonomie pleine et entière Bulletin Joly Sociétés, Paris, 01 juin 1996 n° 6, p. 505

⁵ Le code civil, article 1842, « Les sociétés autres que les sociétés en participation visées au chapitre III jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation », Algérie, 2019.

liquidation par sa mère sans que cette dernière ne se soucie des conséquences économiques, sociales, environnementales que cet abandon peut engendrer : licenciements, sites à dépolluer, victimes non dédommagées, créanciers non remboursés... En effet, si une filiale d'un groupe est défaillante, la responsabilité de cette dernière ne peut « remonter » jusqu'à la mère qui demeure inattaquable. La mise en liquidation judiciaire conduisant à l'effacement des dettes de la filiale¹, les créanciers et les tiers peuvent, de ce fait, se trouver lésés.

L'application de cette théorie de l'écran de la personnalité morale est donc susceptible de conduire à l'irresponsabilité des mères qui mettent en faillite leurs filiales en difficulté. Cette forme d'immunité génère un sentiment d'injustice pour les tiers qui ne peuvent être indemnisés des dommages causés par une filiale défaillante, alors que le véritable décideur poursuit ses activités sans se préoccuper des dégâts.

En conséquence, il convient de signaler que l'intérêt des créanciers sociaux est de faire supporter par une société mère solvable des dettes contractées par une filiale, qui ne peut faire face à son passif exigible. Mais ces extensions de passif constituent des atteintes à l'indépendance juridique des sociétés du groupe, puisque la dette sera payée par une société qui ne l'avait pas contractée.

Les fondements juridiques de ces extensions de passif sont divers. Parfois, l'obligation au passif se fonde sur une apparence trompeuse, créée volontairement par les sociétés du groupe pour faire croire à celui qui traite avec la filiale qu'il a en face de lui une société mère plus solvable. La société mère est aussi tenue d'exécuter les obligations de sa filiale, si elle s'est immiscée dans la gestion de celle-ci, enfin, et évidemment, l'obligation au passif existe, si la filiale était fictive ou si son patrimoine s'est confondu avec celui de la société mère.

Aussi, en principe, en cas de procédure collective touchant une société mère ou filiale, cela n'emporte pas de conséquences à l'égard du groupe, à moins qu'on ait relevé une confusion des patrimoines entre les sociétés du groupe ou l'existence de sociétés de façade dont la seule raison d'être est de servir d'écran à la société mère.

2.2.2. Un espace autonome par rapport à l'économie : Les prix sont en principe déterminés par le marché selon la loi de l'offre et de la demande qui présuppose l'existence d'un marché concurrentiel, un paramètre exogène qui transcendent les individus et sur lequel ils n'ont aucune influence. C'est le prix résultant de la confrontation entre les offrants et les demandeurs autonomes qui servent de base aux transactions². Il ne peut exister d'autres modes d'élaboration des prix que la transaction effectuée dans un cadre concurrentiel.

Le groupe constitue l'unité organique de plusieurs entités dépendantes, alors lorsqu'un bien, un service ou un droit est déplacé entre deux entités juridiques appartenant à un même groupe, la notion de transaction devient inappropriée, en fait il n'est plus question de transaction, mais d'un simple transfert.

¹ En raison notamment du mécanisme de la suspension des poursuites individuelles lors de la clôture d'une procédure de liquidation judiciaire pour insuffisance d'actifs, prévu à l'article L. 643-11 du Code de commerce.

² Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 72 et s.

Cette conception de groupe a pour objectif de pallier les imperfections du marché des biens, car les échanges effectués dans le cadre du marché peuvent rencontrer des barrières commerciales, occasionner des coûts liés aux transactions et peuvent même rendre ces échanges impossibles. Pour contourner ces obstacles liés au système des prix du marché, le groupe fait usage de la technique des prix de transfert. C'est ainsi que le groupe s'autonomise par rapport aux lois du marché pour conserver son efficacité.

3. Le groupe multinational et le prix de transfert

Le groupe multinational constitue le cadre structurel à l'intérieur duquel s'effectuent les transactions commerciales et c'est quand ces transactions revêtent un caractère transfrontalier que surgissent les problèmes des prix de transfert. Car ces derniers « n'ont de portée que si les activités auxquelles elles se rapportent sont transfrontalières »¹, autrement dit, quand ces transactions internationales mettent en cause « des entreprises situées de part et d'autre d'une frontière géographique »².

NB : La technique des prix de transfert fait partie des stratégies financières et commerciales des groupes multinationaux. Ces stratégies sont fixées dans le but de concentrer les bénéfices dans certaines entités en les augmentant pour réduire les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité défavorable, ou les réduisant pour accroître les bénéfices d'une filiale implantée dans un pays à fiscalité favorable³.

Le caractère international du groupe est favorisé aussi bien par les législations internes que par le modèle de convention de l'OCDE. Pour ce qui est de l'Algérie, elle a réagi très tardivement à la dimension internationale du groupe et à la technique des prix de transfert qui en découlait. La législation les régissant est récente, elle est introduite par la loi de finances pour 2007 qui a complété le code des impôts directs par l'article 141 bis⁴ où figure ce critère de l'internationalité du groupe :

« Lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors d'Algérie ou que les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou d'une entreprise exploitée hors d'Algérie et que, dans les deux cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise exploitée en Algérie, mais n'ont pu l'être du fait des conditions différentes, sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise ».

¹ Ibid., p. 38.

² Idem.

³ Mounir SNOUSSI, Op. Cit., p. 550.

⁴ J.O.R.A, art. 8 de la loi n° 06-24 du 26 décembre 2006 portant loi de finances pour 2007, J.O.R.A, n° 85 du 27 décembre 2006, Algérie, p. 03.

Donc la mise en œuvre de la technique des prix de transfert suppose l'existence d'un groupe multinational dont l'une de ses entités est établie en Algérie et relève de sa souveraineté fiscale, tandis que l'autre ou les autres entreprises sont établies à l'étranger et relèvent, par voie de conséquence, de la souveraineté des Etats dans lesquels elles sont établies.

L'enjeu en matière de prix de transfert est que les groupes multinationaux sont tentés de transférer indirectement leurs bénéfices vers des Etats à fiscalité modérée ou avantageuse ce qui aboutit à une érosion de la base imposable. En réaction à cette situation, l'Etat dans lequel s'effectue l'activité génératrice de ces bénéfices s'attache à ce que l'imposition de ces bénéfices n'échappe pas à sa juridiction fiscale ; il met alors en œuvre les moyens nécessaires pour empêcher leurs transferts indirects.

Mais si cet effort d'internationalisation de l'activité reste une œuvre des groupes et qu'elle fait partie de leur stratégie, les Etats n'ont pas manqué de contribuer au développement de cette stratégie.

Si les entités du groupe se trouvent dispersées entre plusieurs Etats, chaque Etat conserve tout de même sa souveraineté fiscale sur son territoire. Autrement dit, si les frontières sont devenues poreuses, elles n'ont pas pour autant disparu. Et l'Etat n'a pas déperdi, il dispose d'un régime fiscal et douanier qui lui est propre et garde le contrôle sur ces entités. C'est ce qui va lui permettre tout en favorisant l'implantation des groupes sur son territoire d'en contrôler l'activité.

Conclusion du chapitre

À travers les éléments traités dans ce premier chapitre et en guise de conclusion, nous constatons qu'une importance particulière doit être accordée à l'établissement du contrat international portant sur les obligations de chaque contractant ainsi qu'une référence à l'incoterm choisi afin de prévenir les sources de litiges. Par ailleurs, les documents commerciaux sont considérés comme étant d'une importance capitale en servant d'appui pour matérialiser ces transactions, auprès des banques, douanes, assurances.

La majorité des échanges extérieurs sont des échanges avec des filiales du groupe, c'est-à-dire des échanges intragroupes d'où la nécessité de créer des groupes de société afin de faciliter le commerce et s'abstenir d'opposer des obstacles au commerce extérieur entre pays.

Concernant les groupes plus spécialement, des avantages fiscaux leur sont accordés pour favoriser leur développement,

Les sociétés multinationales, de par leurs stratégies juridiques, remettent également en cause le régime fiscal des implantations internationales d'entreprises. Les transactions intragroupes revêtant un caractère international échappent à la fiscalité des Etats dans la mesure où les prix de ces transactions ne reflètent pas toujours le prix de pleine concurrence. De cette façon, les prix de transfert permettent de minimiser au maximum les bénéfices dans les Etats à fiscalité élevée tout en augmentant ceux réalisés dans des Etats à fiscalité modérée. L'avantage dont disposent ces entreprises pour exercer une activité à l'international tout en occupant un espace économique fermé facilite encore plus les pratiques de prix de transfert.

Chapitre II : Le prix de transfert

Introduction du chapitre

La problématique fiscale des prix de transfert est d'une grandeur nationale et internationale puisqu'elle étudie les méthodes de fixation, d'analyse et d'ajustement des coûts et des prix pratiqués entre une entreprise et ses filiales ou bien entre des filiales inter-liés juridiquement et implantées dans le même pays ou bien des pays différents.

Une institution internationale, basée à Paris, qui s'intitule l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques OCDE qui regroupe 30 pays membres attachés à la démocratie et l'économie de marché. Elle étudie les changements qui affectent la société et l'environnement économique, technologique et la fiscalité internationale. Les deux principaux sujets d'intervention de l'OCDE ont été les conventions fiscales internationales et les prix de transfert.

Les prix de transferts sont des facteurs puissants de performance globale puisqu'ils affectent les incitations auxquelles les gestionnaires de filiale font face et joue un rôle important dans l'évaluation de la performance des différentes filiales. Afin d'aboutir à cette performance, les prix de transfert doivent être fixés de manière adéquate pour qu'ils aient l'effet désiré de motivation et d'optimisation dans l'utilisation des ressources.

Avant de traiter la problématique des prix de transfert, il serait prodigieux de commencer par des concepts et des notions afin de se situer par rapport au sujet traité. On commencera par définir les concepts liés au sujet afin de le cerner au mieux, ensuite présenter les règles à respecter par les contribuables dont s'est dotés l'OCDE pour mener à bon cap la documentation des prix de transfert, ainsi que le principe de pleine concurrence et les différentes méthodes de détermination des prix de transfert.

Plan du chapitre :

- Concepts liés au prix de transfert
- La documentation des prix de transfert
- Le principe de pleine concurrence.

Section 1 : Concepts liés au prix de transfert

Les prix de transfert prennent une place de plus en plus importante dans les groupes de sociétés et surtout chez les administrations fiscales, puisqu'ils consistent à valoriser les transactions intra-groupes en premier lieu, mais aussi à mettre en exercice un outil de gestion des opérations et une optimisation de la charge d'impôt.

Les prix de transfert soulèvent des difficultés pratiques résultant de la dimension à prime abord abstraite de ce concept mais aussi du caractère international des échanges qu'ils régissent. Il est donc nécessaire de maîtriser les normes nous permettant de mieux appréhender la matière.

1. Définition du prix de transfert

Dans les groupes, il existe de nombreuses relations et transactions entre leurs différents membres. Les prix pratiqués pour les opérations effectuées entre les membres d'un groupe, ne reflètent pas nécessairement le libre jeu des forces du marché.

La notion de prix de transfert est une notion à la définition plus économique que juridique. C'est pour cela que l'OCDE demande aux administrations fiscales de tenir compte de l'approche économique des entreprises et de faire preuve d'une certaine souplesse dans leur approche du phénomène.

Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques OCDE, les prix de transfert sont définis comme étant « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées ». Deux entreprises sont considérées comme associées si l'une participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou détienne une certaine participation au capital de l'autre entreprise.

Ils se définissent plus simplement comme étant les prix auxquels les sociétés d'un même groupe domiciliées dans différents États réalisent des transactions entre elles : ils supposent des transactions intragroupes et le passage d'une frontière. Il s'agit finalement d'une opération d'import-export au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes ainsi que toute transaction intragroupe sans passage de frontière¹.

NB : En Algérie, en l'absence d'une définition légale, la Direction générale des impôts a comblé cette lacune dans son Bulletin d'information fiscale par une définition : « Les prix de transfert désignent tout flux intragroupe et transfrontalier, relatif à des achats et ventes de biens, prestations de services, redevances, intérêts garantis, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels les marques, brevets, et savoir-faire, etc. »².

Ladite circulaire ne manque pas de faire référence à l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE relative au revenu et à la fortune traitant des prix de transfert.

¹ Direction générale des impôts, « les prix de transfert : guide à usage des PME », novembre 2006, Algérie, p 6.

² DGI., Bulletin d'information fiscale, n° 5/DGI/DRPC/2010 : Traitement relatif au prix de transfert, Algérie, 2010.

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

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

2. L'objectif des prix de transfert

Au sein des multinationales et des entreprises regroupées, il est inévitable que les différentes divisions et entreprises de groupes réalisent des transactions intragroupes. Le coût d'échange des biens et services est appelé prix de transfert.

La présence des prix de transfert dans les entreprises et compagnies multidivisionnelles est indispensable pour un certain nombre d'objectifs que procure ainsi que pour un suivi de croissance des multinationales, nous citerons ci-dessous les principaux objectifs des prix de transfert interne ou ce que nous appelons les prix de cessions internes :

- L'utilisation efficace des prix de transfert permet une optimisation globale du bénéfice groupe.
- La relation acheteur, vendeur favorise une maximisation du profit au sein du groupe.
- L'importance des prix de transfert se caractérise par l'obtention d'une évaluation financière des différentes entreprises de groupes et la mesure de la performance globale.
- Une adéquation et un alignement entre les décisions stratégiques et économiques du groupe avec les différentes filiales et ses décisions deviennent mesurables économiquement (la répercussion de l'adéquation).
- La possibilité de se « jouer » avec la fiscalité grâce aux prix de cession interne permet de transférer des profits réels à des sociétés localisées dans pays ou des régions où le pourcentage de taxation des bénéfices est moins important.

En définitive, toute politique de prix de transfert et quel que soit la raison pour laquelle on adopte ce mode de fixation de prix de cession, l'objectif reste le même c'est la maximisation des profits du groupe.

3. Les aspects juridiques et économiques des prix de transfert

Le problème des prix de transfert se pose pour les autorités fiscales algériennes dans la première hypothèse, c'est-à-dire quand l'entreprise algérienne est dépendante d'une entreprise non résidente en Algérie. Dans ce cas, il y a dépendance quand cette dernière participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'entreprise implantée en Algérie ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même

entreprise ou d'un même groupe. Cette dépendance est formulée de manière assez large : elle peut être soit directe, soit indirecte, et peut s'effectuer sous plusieurs formes, par la participation au capital de la société, à sa direction ou à son contrôle.

La dépendance est surtout juridique, mais elle peut être également de fait. Par une circulaire de la DGI n° 06 sur la loi de finances pour 2008 : « la dépendance entre deux ou plusieurs entités peut être juridique (part prépondérante du capital, majorité absolue des suffrages ou fonctions comportant le pouvoir de décision), de fait ou économique (lien de dépendance contractuel tel que les contrats de sous-traitance) ».

3.1. Dépendance juridique (de droit) : La dépendance juridique se définit comme étant la prise de participation d'une société dans le capital d'une autre société de façon à lui permettre de la diriger ou de la contrôler. Le groupe de société offre, en ce domaine, une image significative de ce système de dépendance.

« Les relations entre sociétés membre d'un groupe au sens fiscal doivent être régies exclusivement par les dispositions du code de commerce ». Selon les précisions de l'article 138 bis 6 du CIDTA. C'est ainsi que les notions de participation au capital, à la direction ou au contrôle d'une société doivent être déterminées par référence au code de commerce dans ses articles 729 et suivants. Le décret exécutif du 26 mai 2008¹ définit le contrôle comme étant « le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelles d'une entité afin de tirer des avantages de ces activités »².

Ce dernier détermine également les cinq cas dans lesquels une entité peut être considérée comme en contrôlant une autre par la détention de son capital :

- Détention directe, ou indirecte, par l'intermédiaire de filiales, de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- Pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- Pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- Pouvoir de fixer les politiques financières et opérationnelles de l'entité ;
- Pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

Après l'introduction de la règle 49/51, les groupes étrangers ayant créé après 2009 une filiale ne pouvait plus contrôler cette dernière par la détention prépondérante de son capital. Mais le contrôle peut s'effectuer par le biais du droit de vote tel que prévu par l'article 731 du code de commerce :

- Soit lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;

¹ J.O.R.A, décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, J.O.R.A., du 28 mai 2008, n° 27, Algérie, 2008, p. 09.

² Art. 39-2 du décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008, Algérie.

- Soit lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Selon l'article 731 du code de commerce, une société contrôle une autre par les droits de vote dans trois cas :

- Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital qui lui confère la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société ;
- Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote dans cette société en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société ;
- Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société. Elle est présumée exercer ce droit lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

3.2. Dépendance économique (de fait) : Cette conception économique de la dépendance est plus large par rapport à la conception purement juridique du fait qu'elle tient compte de tous les éléments qui permettent, en fait, à une entreprise d'exercer directement une action décisive sur la gestion d'une autre entreprise. Cette conception de la dépendance renvoie à l'exercice effectif du pouvoir de décision¹.

La circulaire du 6 août 2013 définit la dépendance de fait « par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise ou imposer un pouvoir de décision eu égard, à la nature particulière des relations entre les deux entités, telles que des rapports d'affaires anciens, fournisseur ou client unique ». La circulaire ne manque pas de donner un certain nombre d'exemples :

- Le cas d'une société algérienne liée par contrat à une société étrangère, qui fixe le prix d'achat et de vente pratiqués par l'entreprise algérienne, laquelle doit rendre compte de ses opérations et verser des redevances importantes pour l'usage de la marque dont l'entreprise étrangère est propriétaire ;
- Lorsque l'entreprise algérienne et entreprise étrangère, dont les raisons sociales sont les mêmes, ont la même activité, utilisent le concours des mêmes représentants et se partagent, le cas échéant, entre elles les commandes recueillies par lesdits représentants ;
- Lorsque les activités de l'entreprise algérienne et de l'entreprise étrangère sont étroitement liées et que l'une des deux entreprises dépend exclusivement ou quasi exclusivement des commandes ou des marchés réalisés par l'autre entreprise ;
- Lorsque la plupart des décisions stratégiques importantes concernant l'entreprise algérienne sont, en fait, prises par l'entreprise étrangère.

¹ Ba EL HADJI DIALIGUE, Op. Cit., p. 81.

4. Traitement fiscal des prix de transfert

4.1. Réglementation fiscale applicable : Les prix de transfert sont régis par les dispositions de l'article 141 bis du Code des Impôts Directs et Taxes Assimilées CIDTA, introduites par l'article 8 de la loi de finances pour 2007, complété par les articles 9 de la loi de finances pour 2008 et 4 de la loi de finances complémentaire pour 2010.

4.1.1. Entreprises considérées comme liées : Deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, considérées comme liées lorsqu'elles présentent l'une des situations suivantes :

- Une entreprise exploitée en Algérie, participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée hors d'Algérie,
- Une entreprise exploitée hors d'Algérie, participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie,
- Une entreprise exploitée en Algérie, dont les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée hors d'Algérie,
- Ou, une entreprise exploitée hors d'Algérie, dont les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie.

4.1.2. Opérations donnant lieu à une réintégration aux bénéfices imposables : Les prix de transfert pratiqués par les sociétés dépendantes ont une incidence directe sur la détermination de leurs bénéfices. L'administration fiscale est en droit, lorsque les transactions commerciales ou financières sortent du cadre de la concurrence loyale, de redresser le résultat imposable de l'entreprise soumise à l'impôt en rectifiant le prix de la transaction par rapport à celui découlant du principe de la pleine concurrence.

Les types d'opérations pouvant s'analyser en un transfert indirect de bénéfice et donnant lieu à une réintégration à l'assiette imposable, son énoncé dans l'article 4, la LFC pour 2010, complétant l'article 141 bis du CIDTA, ils s'agissent de :

- La majoration ou la diminution des prix d'achat ou de vente.
- Le versement de redevances excessives ou sans contrepartie.
- L'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit.
- La renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêt.
- L'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.
- Ou tous autres moyens.

4.1.3. Charges non admises en déduction du bénéfice imposable des entreprises liées : A l'exception des opérations effectuées avec des Etats ayant conclu avec l'Algérie des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, au sens de l'article 141 quater du CIDTA :

- Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations.
- Les créances, dépôts et cautionnements.

- Les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues.
- Les rémunérations de services.
- Les versements effectués sur un compte tenu dans une banque ou établissement financier établi dans un des Etats ou territoires étrangers.

Ces charges peuvent, toutefois, faire l'objet de déduction si elles sont dûment justifiées et correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

4.2. Régularisation des prix de transfert : En application de l'article 20 ter du code des procédures fiscales CPF, l'administration fiscale peut, en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices, demander lors d'une vérification de comptabilité ou d'une vérification ponctuelle de comptabilité opérée à l'égard d'une entreprise associée exploitée en Algérie, des informations d'ordre juridiques, économiques, fiscales, comptables ou méthodologiques pouvant l'éclairer sur :

- La nature des relations qu'entretient cette entreprise avec celles situées hors d'Algérie.
- La méthode de détermination des prix de transfert relatifs aux opérations industrielles, commerciales ou financières.
- Les contreparties reçues pour avoir pratiquer les prix en cause.
- Les activités exercées par les entreprises situées hors d'Algérie liées à l'entreprise vérifiée par des opérations industrielles, commerciales ou financières ainsi que le traitement fiscal réservé à ces opérations.

Il est précisé que les demandes écrites ayant pour objet de fournir à l'administration fiscale des éclaircissements sur la pratique des prix de transfert, doivent indiquer explicitement les points sur lesquels il est jugé nécessaire d'obtenir des informations et documents notamment :

- L'identification de l'entreprise étrangère visée.
- Le produit objet de la transaction ou l'activité concernée.
- Le pays ou le territoire concerné par la vérification.
- Le pays ou le territoire concerné.

Le défaut de réponse à cette demande faite conformément aux dispositions de l'article 20 ter du CPF entraîne la détermination des produits imposables par l'administration sur la base d'éléments dont elle dispose et par la mise en œuvre de critères de comparaison telle que défini précédemment.

Section 2 : La documentation des prix de transferts

La documentation des prix de transfert a un rôle primordial. Sa réalisation permettra à l'entreprise d'être sensibilisée aux problématiques de prix de transfert, de prendre la mesure des risques fiscaux qui peuvent résulter d'une mauvaise gestion des prix intra-groupe et d'anticiper les demandes de justification de ces prix.

La documentation comporte des informations d'ordre juridique, économique, fiscal, comptable et méthodologique quant aux modalités de détermination et de validation des prix de transfert.

Elle permet ainsi de préciser :

- La nature des relations qui lient l'entreprise Algérienne et l'entreprise étrangère (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courant d'affaires, etc.) ;
- Les activités exercées, la nature des transactions, les enjeux financiers, les méthodes de valorisation et les tarifications retenues ainsi que les risques encourus et les actifs engagés par chacune des entreprises liées ;
- La justification de la conformité des prix pratiqués au regard du principe de pleine concurrence reposant sur plusieurs éléments (analyse du marché, analyse fonctionnelle, raisonnement économique justifiant la méthode retenue, analyse de comparabilité, etc.) ;
- Les modalités pratiques de facturation des produits vendus et des prestations réalisées.

Les entreprises concernées par la présentation de la documentation justifiant les prix de transfert, toute déclaration annuelle souscrite à compter de l'exercice 2018 et qui ne comporte pas la documentation justifiant les prix de transferts pratiqués, sera passible d'une amende de 2 000 000 DA.

1. Obligation documentaire :

L'obligation documentaire constitue, selon l'article 2 dudit arrêté, « la documentation mise à la disposition de l'administration fiscale et permettant de justifier la politique des prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisée par les sociétés apparentées ».

Cette obligation a été introduite en Algérie par l'article 21 de la loi de finances complémentaire (n°10-01) du 26 août 2010 complétant le code des procédures fiscales par un article 169 bis. Les modalités de son application sont fixées par l'arrêté du 12 avril 2012.

La documentation mise à la disposition de l'administration fiscale permet de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisée par les sociétés apparentées.

L'obligation documentaire prévue par les dispositions de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées, constitue la documentation mise à la disposition de l'administration fiscale et permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisée par les sociétés apparentées.¹

2. Entité concernées²

- Les personnes morales ou groupements de personnes morales de droit ou de fait exerçant dans le domaine des activités des hydrocarbures ainsi que leurs filiales telles que prévues par la loi.
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 16 du CIDTA dont le chiffre d'affaires à la clôture de l'exercice est supérieur ou égal à cent millions de dinars algériens 100.000.000DA.
- Les groupements de sociétés de droit ou de fait, lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à cent millions de dinars algériens (100.000.000DA).
- Les sociétés implantées en Algérie membres de groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation professionnelle en Algérie telles que visées par l'article 156-1 du CIDTA.

3. Objectifs des obligations de documentation des prix de transfert

La documentation des prix de transfert a trois objectifs :

- Garantir que les contribuables prennent dûment en considération les prescriptions relatives aux prix de transfert lorsqu'ils établissent les prix et autres conditions des transactions entre entreprises associées, et lorsqu'ils indiquent les bénéfices retirés de ces transactions dans leurs déclarations fiscales ;
- Fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert ; et
- Fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques en matière de prix de transfert d'entités imposables dans leur juridiction, même s'il peut être nécessaire de compléter cette documentation à l'aide d'informations supplémentaires à mesure que la procédure de vérification suit son cours.

Chacun de ces objectifs doit être pris en compte pour définir des prescriptions internes adéquates en matière de documentation des prix de transfert. Il importe que les contribuables soient tenus d'évaluer avec soin, au moment du dépôt de leur déclaration fiscale ou avant, leur propre situation en termes de conformité aux règles applicables en matière de prix de transfert. Il importe également que les administrations fiscales puissent avoir accès aux informations dont elles ont besoin pour procéder à une évaluation des risques liés aux prix de

¹ Bulletin d'information de la direction générale des impôts N°67, Algérie, 2013.

² www.mfdgi.gov.dz.

transfert leur permettant de décider en connaissance de cause si une vérification doit ou non être menée. En outre, il importe que les administrations fiscales puissent avoir accès à ou exiger qu'on leur remette, en temps voulu, toutes les informations supplémentaires nécessaires pour mener une vérification approfondie une fois que la décision d'effectuer une telle vérification a été prise.

4. L'approche à trois niveaux pour la réalisation des objectifs de la documentation¹

Afin de réaliser les objectifs décrits auparavant, les pays devraient adopter une approche normalisée de la documentation des prix de transfert. Nous décrivons dans cette section une structure à trois niveaux qui consiste en un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe multinational considéré ; un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local ; une déclaration pays par pays contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l'entreprise multinationale et des impôts qu'elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré.

Grâce à cette approche de la documentation des prix de transfert, les administrations fiscales obtiendront des informations pertinentes et fiables leur permettant de réaliser une évaluation efficace et solide des risques liés aux prix de transfert. Elle offrira également un cadre dans lequel les informations nécessaires à une vérification puissent être élaborées, et constituera pour les contribuables un moyen d'examiner et de décrire véritablement la conformité de leurs transactions importantes avec le principe de pleine concurrence et une incitation à le faire.

4.1. Fichier principale : Le fichier principal doit donner une vue d'ensemble des activités du groupe multinational considéré, notamment de la nature de ses activités mondiales, de sa politique globale en matière de prix de transfert, et de la répartition de ses bénéfices et de ses activités à l'échelle mondiale, afin d'aider les administrations fiscales à évaluer la présence de risques importants liés aux prix de transfert. De manière générale, le fichier principal est destiné à fournir une vue d'ensemble afin de placer les pratiques du groupe multinational considéré en matière de prix de transfert dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal à l'échelle mondiale.

Les informations requises dans le fichier principal offrent une « esquisse » du groupe multinational considéré et peuvent être ventilées en cinq catégories :

- La structure organisationnelle du groupe multinational ;
- Une description du domaine ou des domaines d'activité du groupe multinational ;
- Les actifs incorporels du groupe multinational ;
- Les activités financières interentreprises du groupe multinational ;

¹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éditions OCDE, 2017, Paris, pp 260-263.
<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>

- Les situations financière et fiscale du groupe multinational.

Les contribuables doivent présenter les informations figurant dans le fichier principal pour le groupe multinational dans son ensemble. Néanmoins, il est permis de structurer les informations présentées par secteur d'activité lorsque les circonstances le justifient clairement

4.2. Fichier local : À la différence du fichier principal, qui offre une vue d'ensemble, le fichier local offre des informations plus précises sur des transactions interentreprises spécifiques.

Les informations requises dans le fichier local complètent celles du fichier principal et contribuent à la réalisation de l'objectif consistant à veiller à ce que les positions importantes du contribuable en matière de prix de transfert affectant une juridiction spécifique soient conformes au principe de pleine concurrence.

Le fichier local est axé sur les informations utiles pour l'analyse des prix de transfert se rapportant aux transactions entre une filiale locale et les entreprises associées localisées dans différents pays et qui sont importantes dans le contexte du système d'imposition local. Il s'agira notamment des informations financières utiles concernant ces transactions spécifiques, d'une analyse de comparabilité, ainsi que d'informations relatives à la sélection et à l'application de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée. Lorsqu'une des obligations déclaratives correspondant au fichier local peut être pleinement satisfaite au moyen d'un renvoi spécifique à des informations figurant dans le fichier principal, ce renvoi doit suffire.

4.3. Déclaration pays par pays : La déclaration pays par pays doit contenir des informations agrégées pour chacune des juridictions fiscales concernées relatives à la répartition mondiale des bénéfices du groupe multinational considéré et des impôts qu'il acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités de ce groupe multinational dans les différentes juridictions fiscales où il opère. Cette déclaration doit également contenir une liste de toutes les entités constitutives pour lesquelles des informations financières sont communiquées, précisant notamment la juridiction fiscale de constitution, si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence, ainsi que la nature des principales activités réalisées par cette entité constitutive.

La déclaration pays par pays sera utile pour la réalisation d'une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert. Elle peut également être utilisée par les administrations fiscales pour évaluer d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et, le cas échéant, aux fins d'analyses économiques et statistiques. Néanmoins, les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne sauraient se substituer à une analyse approfondie des prix de transfert réalisée pour chaque transaction et prix, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non. Elles ne doivent pas être utilisées par les administrations fiscales pour proposer des ajustements de prix de transfert fondés sur une méthode de répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie.

5. Les règles à respecter par les contribuables¹

5.1. Documentation contemporaine : Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert à des fins fiscales conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de la transaction considérée. Par conséquent, le contribuable doit normalement se demander si ses prix de transfert sont calculés correctement à des fins fiscales avant de fixer ces prix, et doit confirmer la conformité de ses résultats financiers avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de sa déclaration fiscale.

5.2. Calendrier : Les pratiques relatives au calendrier de la préparation de la documentation diffèrent suivant les pays. Certains exigent que les informations soient finalisées au plus tard lors du dépôt de la déclaration fiscale, tandis que d'autres pays imposent que la documentation soit prête au plus tard lorsque la vérification commence. On observe également des pratiques très diverses concernant le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes spécifiques de documentation de l'administration fiscale et autres demandes d'informations liées à des procédures de vérification. Ces différences de délai à respecter pour la fourniture des informations peuvent accentuer les difficultés qu'ont les contribuables à définir des priorités et à fournir les bonnes informations aux administrations fiscales au moment voulu.

La meilleure pratique consiste à demander que le fichier local soit finalisé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale pour l'exercice considéré. Le fichier principal doit être examiné et, si nécessaire, mis à jour au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale applicable à la société mère ultime du groupe multinational. Dans les pays dont la politique consiste à examiner les transactions au moment où elles ont lieu dans le cadre de programmes de discipline fiscale coopérative, il peut être nécessaire que certaines informations soient fournies préalablement au dépôt de la déclaration fiscale.

S'agissant de la déclaration pays par pays, il est admis que dans certains cas, les états financiers définitifs prévus par la loi et d'autres informations financières pouvant être utiles pour compléter le formulaire de déclaration pays par pays peuvent n'être finalisés qu'après la date limite de dépôt des déclarations fiscales dans certains pays pour un exercice donné. Dans ces circonstances, la date de remise de la déclaration pays par pays peut être repoussée à un an après le dernier jour de l'exercice fiscal de la société mère ultime du groupe multinational considéré.

5.3. Matérialité : Les transactions ayant lieu entre des entreprises associées ne sont pas toutes suffisamment importantes pour justifier l'inclusion d'une documentation complète dans le fichier local. Il est de l'intérêt des administrations fiscales d'avoir accès aux informations essentielles, mais aussi de veiller à ce que les entreprises multinationales ne soient pas submergées par leurs obligations déclaratives au point d'omettre les points les plus importants et de ne pas fournir de documents les concernant.

¹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éditions OCDE, Paris, 2017, pp 263-270.
<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>

Par conséquent, les obligations prévues par chaque pays en termes de documentation des prix de transfert devraient intégrer des seuils de matérialité tenant compte de la taille et de la nature de l'économie locale, de l'importance du groupe multinational dans cette économie, ainsi que de la taille et de la nature des entités opérationnelles locales, en sus de la taille globale et de la nature du groupe multinational. Cette matérialité peut être mesurée en termes relatifs ou en termes absolus. Chaque pays devrait établir ses propres critères de matérialité aux fins de la constitution du fichier local, en fonction des spécificités locales.

Un certain nombre de pays ont intégré dans leurs règles relatives à la documentation des prix de transfert des mesures de simplification qui exemptent les petites et moyennes entreprises (PME) des obligations de documentation des prix de transfert, ou limitent à certaines informations les obligations imposées à ces entreprises en la matière. Néanmoins, les PME devraient être tenues de fournir des informations et des documents sur leurs transactions internationales importantes si l'administration fiscale en fait spécifiquement la demande au cours d'un contrôle fiscal ou aux fins d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert.

La déclaration pays par pays doit inclure toutes les juridictions fiscales dans lesquelles le groupe multinational considéré a une entité résidente d'un point de vue fiscal, indépendamment de l'ampleur des activités exercées dans chacune des juridictions considérées.

5.4. Conservation des documents : Les contribuables ne devraient pas être tenus de conserver des documents au-delà d'un délai raisonnable conforme aux dispositions du droit interne applicable au niveau de la société mère ou de l'entité locale considérée. Néanmoins, les pièces et informations requises dans le cadre de la documentation à fournir (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays) peuvent parfois être utiles pour une vérification des prix de transfert portant sur une année ultérieure non prescrite.

Dans la mesure où l'intérêt de l'administration fiscale est en définitive que les documents nécessaires lui soient transmis en temps voulu lorsqu'elle en fait la demande à l'occasion d'une vérification, la procédure de conservation des documents – sur support papier, électronique ou autre – devrait être laissée à la discrétion du contribuable, à condition que les informations considérées puissent être rapidement mises à la disposition de l'administration fiscale sous la forme prévue par les règles et pratiques du pays considéré.

5.5. Fréquence des mises à jour de la documentation : Il est recommandé de réexaminer périodiquement la documentation des prix de transfert afin de déterminer si les analyses fonctionnelles et économiques qui la sous-tendent sont encore exactes et pertinentes, et de confirmer la validité de la méthode de fixation des prix de transfert appliquée. En règle générale, le fichier principal, le fichier local et la déclaration pays par pays devraient être réexaminés et mis à jour chaque année.

5.6. Langue : La nécessité de fournir une documentation dans la langue locale peut constituer un facteur de complication en termes de respect des règles relatives aux prix de transfert, dans la mesure où la traduction des documents peut prendre beaucoup de temps et se

révéler très coûteuse. La langue dans laquelle la documentation des prix de transfert doit être soumise doit être déterminée en vertu de la législation locale.

5.7. Sanctions : De nombreux pays ont adopté des régimes de sanctions liées à la documentation, afin d'assurer une application efficace des règles relatives à la documentation des prix de transfert. Ces sanctions ont été conçues de manière que le non-respect des règles en vigueur soit plus coûteux pour les contribuables que leur respect. Ces régimes de sanctions sont régis par les lois de chaque pays.

Les sanctions liées à la documentation imposées en cas de non-respect des obligations de documentation des prix de transfert, ou de non-soumission des informations requises en temps voulu, sont généralement des sanctions pécuniaires civiles (ou administratives). Ces sanctions liées à la documentation reposent sur un montant fixe, qui peut être évalué pour chaque document manquant ou pour chacun des exercices fiscaux considérés, ou sont calculées en pourcentage du montant définitif de la minoration d'impôt connexe mise en évidence, en pourcentage de l'ajustement connexe du bénéficiaire, ou en pourcentage du montant des transactions internationales pour lesquelles la documentation fait défaut.

5.8. Confidentialité : Les administrations fiscales devraient prendre toutes les mesures raisonnables pour qu'il n'y ait aucune divulgation au public d'informations confidentielles (secrets industriels ou commerciaux, secrets scientifiques, etc.) ou d'autres informations commercialement sensibles figurant dans la documentation (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays).

Les administrations fiscales doivent également garantir aux contribuables que les informations présentées dans le cadre de la documentation des prix de transfert demeureront confidentielles. Si ces informations doivent être divulguées lors d'instances judiciaires en audience publique ou dans des décisions judiciaires, il faudra mettre tout en œuvre pour que leur confidentialité soit préservée et que ces informations soient uniquement divulguées dans la mesure nécessaire.

5.9. Autres sujets : L'obligation d'utiliser les informations les plus fiables imposera généralement, mais pas toujours, de recourir à des comparables locaux, plutôt qu'à des comparables régionaux, dès lors que ces comparables locaux sont raisonnablement accessibles. L'utilisation de comparables régionaux dans le cadre d'une documentation des prix de transfert préparée pour des pays se trouvant dans la même région géographique, lorsque des comparables locaux appropriés sont disponibles, ne sera, dans certains cas, pas conforme avec l'obligation de s'appuyer sur les informations les plus fiables. Les avantages que présente en termes de simplification une limitation du nombre de recherches de comparables qu'une entreprise est tenue d'effectuer sont évidents, et la notion de matérialité ainsi que les coûts induits par le respect de la réglementation sont des facteurs à prendre à compte ; néanmoins, les efforts déployés pour simplifier les processus d'application de la réglementation ne doivent pas aller jusqu'à remettre en cause l'obligation d'utiliser les informations les plus fiables.

Il n'est pas recommandé, en particulier au stade de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, d'exiger que la documentation des prix de transfert soit certifiée par un auditeur externe ou une autre tierce partie. De même, il n'est pas recommandé de rendre obligatoire le recours à des cabinets de consultants pour la préparation de la documentation des prix de transfert.

5.10. Mise en œuvre : Il est essentiel que les orientations figurant dans ce chapitre, et notamment la déclaration pays par pays, soient mises en œuvre de manière effective et cohérente. En conséquence, les pays participant au projet OCDE/G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices « Projet BEPS » ont élaboré les orientations suivantes relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays.

Section 3 : Le principe de pleine concurrence

Le Comité des Affaires Fiscales souligne le caractère souple de la notion de prix de transfert. La ou les méthode(s) employée(s) conduise(nt) non pas au calcul d'un seul prix de marché mais à la détermination d'un intervalle de pleine concurrence. Le prix inclus dans cet intervalle doit être considéré comme ne conduisant à un transfert de bénéfices.

1. Définition

Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays sont les plus justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe du "prix de pleine concurrence" pour les opérations intragroupes.

Pour l'OCDE, le principe de pleine concurrence consiste « à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational et sur le fait de savoir si les conditions de ces transactions contrôlées diffèrent de celles qui seraient obtenues pour des transactions comparables sur le marché libre. Cette analyse des transactions appelée "analyse de comparabilité" est au cœur de l'application de principe de pleine concurrence »¹. Et c'est sur la base de ce principe directeur que l'OCDE proposera les méthodes de détermination des prix de transfert.

Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

Le principe de pleine concurrence a été jugé efficace et permet un équilibre tout en ne pratiquant pas la double imposition mais est aussi susceptible d'être sujet à manipulation et donc de ne pas être le reflet de la réalité économique. L'OCDE a donc décidé d'apporter de la clarté et de renforcer le principe de pleine concurrence pour éviter des telles manipulations.

¹ OCDE, « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Editions OCDE, Paris, 2010, p 35.

Pour l'Algérie, le principe de pleine concurrence tire, également, son origine de l'article 9 des conventions fiscales bilatérales sur la lutte contre la double imposition, signées par l'Algérie qui est une reprise textuelle de l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE sur l'impôt sur le revenu et la fortune. Une circulaire de la direction générale des impôts DGI n° 06/2008 dont les dispositions seront reprises et développées par une autre circulaire du 6 août 2013 exprime la volonté des autorités fiscales d'adopter le principe de pleine concurrence en matière de prix de transfert : « Les transactions entre entreprises apparentées doivent être effectuées en respectant " le principe de pleine concurrence " ». Et elle en donne la signification : « Ce principe signifie que le prix a été fixé dans les conditions normales du marché, à l'exclusion de toutes pratiques déloyales ».

Le prix de pleine concurrence pour une transaction entre deux entités apparentées est celui qu'auraient pratiqué celles-ci si elles n'étaient pas dépendantes à l'exclusion de toute pratique déloyale.

Ce principe adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée.

2. L'importance de la détermination du prix de pleine concurrence

L'article 57 du code général des impôts reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance. Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

L'application du principe de pleine concurrence repose généralement sur une comparaison des conditions d'une transaction contrôlée avec les conditions de transactions comparables entre entreprises indépendantes, dénommées « analyse de comparabilité ». Les Lignes directrices sur les prix de transfert (« TPG ») contiennent des conseils sur les analyses de comparabilité et une description de cinq méthodes de prix de transfert qui peuvent être utilisées pour établir si les conditions d'une transaction entre entreprises associées satisfont au principe de pleine concurrence.

L'application du principe de pleine concurrence aide les gouvernements à garantir que les bénéfices imposables des EMN ne sont pas artificiellement transférés hors de leur juridiction et que l'assiette fiscale déclarée par les EMN dans leur pays reflète l'activité économique qui y est exercée. Elle limite également les risques de double imposition économique pouvant résulter d'un différend entre deux pays sur la détermination de la rémunération des transactions transfrontalières entre entreprises associées.

3. Les méthodes de fixation du prix de pleine concurrence¹

Le Comité des Affaires Fiscales a mis à la disposition des contribuables et des administrations des méthodes d'évaluation des prix de pleine concurrence. Celles-ci doivent être utilisées avec discernement selon les principes précédemment évoqués. Dès à présent, il est à préciser qu'il ne s'agit que de suggestions. Les groupes peuvent recourir à d'autres méthodes que celles proposées dont ils devront se réserver des éléments justifiant leur comparabilité.

Aucune méthode ne pouvant convenir à toutes les opérations, les sociétés doivent trouver une méthode pertinente. Subsidiairement, elles peuvent faire appel à plusieurs procédés pour obtenir un écart de pleine concurrence. C'est donc avec réalisme et souplesse qu'il faut aborder les développements qui suivent. Les méthodes proposées doivent être en adéquation avec cette approche.

3.1. Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions : Cette partie décrit en détail les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions qui sont utilisées pour appliquer le principe de pleine concurrence. Il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre, de la méthode du prix de revente et de la méthode du coût majoré.

3.1.1. Méthode du prix comparable sur le marché libre : La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. L'existence d'une différence entre ces deux prix, peut indiquer que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence et qu'il peut être alors nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction contrôlée par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre.

Cette méthode est à retenir car elle constitue le moyen le plus direct pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En pratique, cette méthode peut ne pas aboutir à un résultat faute d'éléments de comparaison. Dans ce cas, on doit recourir à d'autres méthodes.

On ne doit pas écarter cette méthode sous motif qu'il n'y a pas de comparables exacts mais il suffit que le comparable choisi partage les caractéristiques économiques de situations prises en compte soient suffisamment comparables ou que des correctifs suffisamment fiables puissent être utilisés pour éliminer l'incidence.

➤ **Conditions d'application :**

Selon l'OCDE, la méthode des prix comparables sur le marché libre est applicable si l'une des conditions suivantes est remplie :

¹ OCDE (2017), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éditions OCDE, Paris, 2010, pp 109-161.
<http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>

- Aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre ;
- Des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.

➤ **Les avantages et les inconvénients de la méthode du prix comparable sur le marché libre :**

- **Avantages**

- La méthode des prix comparables présente l'avantage de la simplicité

- **Inconvénients**

- Les conditions d'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre sont strictes.
- Méthode inadaptée à certaines prestations de services et aux transactions portant sur des produits élaborés.

3.1.2. Méthode du prix de revente : Avec la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On retire de la première opération une marge brute appropriée représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane), comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que cette méthode est la plus efficace.

La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (« comparable interne »). En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur (« comparable externe »). Lorsque le revendeur exerce des activités générales de courtage, la marge sur prix de revente peut être rapportée à une commission de courtage, qui est en général calculée en pourcentage du prix de vente du produit. La détermination de la marge sur le prix de revente dans un tel cas doit tenir compte de la question de savoir si le courtier intervient en tant qu'intermédiaire ou à titre principal.

➤ **Conditions d'application :**

L'application de la méthode du prix de revente est conditionnée par :

- Aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge de prix de revente sur le marché libre ;
- Des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de telles différences. En ce qui concerne les comparaisons destinées à l'application de la méthode du prix de revente, les correctifs nécessaires pour tenir compte des différences entre les produits sont moins nombreux que ce n'est le cas normalement avec la méthode du prix comparable sur le marché libre, parce que les différences mineures entre les produits sont moins susceptibles d'avoir une incidence sensible sur les marges bénéficiaires qu'elles n'en ont sur les prix.

➤ **Les avantages et les inconvénients de la méthode du prix de revente :**

• **Avantages**

- Cette méthode est recommandée lorsque la filiale est passive dans la conception du produit.
- Cette méthode est simple à appliquer puisqu'elle part d'un prix de vente final sur le marché duquel on soustrait un niveau de marge.
- Cette méthode est retenue par les PME car elle permet de traiter sur un même pied d'égalité les filiales de commercialisations directes présentes dans des pays moins stratégiques.

• **Inconvénients**

- Le prix de vente minoré d'une marge lisse le niveau des marges commerciales par produit, au niveau de la division distributrice.
- La société distributrice peut avoir tendance à être agressive sur le marché alors que la société productrice peut être en perte.
- La société distributrice peut être incité à baisser les prix afin d'augmenter les quantités vendues, quelle que soit la marge globale du groupe.

3.1.3. Méthode du coût majoré : Cette méthode consiste à facturer avec une marge, tout ou partie des coûts de la société livrant des marchandises ou rendant des services à une société liée.

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

En général, la méthode du coût majoré est fondée sur des marges calculées, après prise en compte des coûts directs et indirects de production alors qu'une méthode portant sur la marge nette utilisera des marges calculées, après que les dépenses d'exploitation aient été également prises en compte.

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

➤ **Conditions d'application :**

Une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire constitue une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du coût majoré si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- Aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur coûts pratiqué sur le marché libre ;
- Des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Pour déterminer si une transaction est une transaction comparable sur le marché libre lorsqu'on utilise la méthode du coût majoré. Par conséquent, il est probablement nécessaire d'apporter moins de correctifs pour tenir compte des différences entre les produits qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre et il faut sans doute accorder plus d'importance aux autres facteurs de comparabilité dont certains ont probablement plus d'incidence sur la marge sur coûts que sur le prix même du produit.

➤ **Les avantages et les inconvénients de la méthode du coût majoré :**

• **Avantages**

- Cette méthode est adaptée aux transactions sur des produits dont l'essentiel de la valeur est constitué par les coûts de production.

• **Inconvénients**

- Difficulté de la fixation de la marge à appliquer.
- Un manque de transparence au niveau de l'acheteur qui est face à un prix de cession dont il ne maîtrise aucun paramètre.
- L'acheteur est amené à subir des hausses de son prix d'achat consécutives à une dérive du coût de revient, sans pouvoir, toujours, les répercuter sur le prix de vente au client final

La méthode du coût majoré comporte certaines difficultés d'application, notamment pour la détermination des coûts. S'il est vrai que pour rester en activité une entreprise doit couvrir ses charges sur une certaine période, celles-ci ne permettront probablement pas de déterminer le bénéfice qui devra être retenu dans un cas d'espèce pour une année donnée. Très souvent, les entreprises sont obligées, pour faire face à la concurrence, d'abaisser leurs prix par rapport au coût de production des biens ou services en question, tandis que dans d'autres cas, il n'existe pas de lien apparent entre le niveau des dépenses encourues et un prix de marché (par exemple lorsqu'une entreprise a fait une découverte de valeur et n'a engagé à cet effet que de faibles frais de recherche).

3.2. Méthodes transactionnelles de bénéfices : Une méthode transactionnelle de bénéfices consiste à examiner les bénéfices réalisés sur des transactions particulières entre des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes, les deux méthodes de ce type sont la méthode transactionnelle de partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Les bénéfices obtenus du fait d'une transaction entre entreprises associées peuvent permettre de déterminer si la transaction a été affectée par des conditions qui diffèrent de celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes dans des circonstances par ailleurs comparables.

3.2.1. Méthode transactionnelle de la marge nette : La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée. Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du coût majoré et à la méthode du prix de revente. De ce fait, pour aboutir à des résultats fiables, elle doit être appliquée selon des modalités compatibles avec celles de ces méthodes.

Une analyse fonctionnelle des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre est nécessaire pour déterminer si elles sont comparables et quels sont les ajustements de comparabilité qui peuvent être nécessaires pour obtenir des résultats fiables. Il faut également appliquer les autres critères de comparabilité.

Une méthode transactionnelle de la marge nette ne sera vraisemblablement pas fiable si les deux parties à une transaction effectuent des contributions uniques et de valeur. Dans ce cas, une méthode transactionnelle du partage des bénéfices sera généralement mieux adaptée. Toutefois, une méthode unilatérale (méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou méthode transactionnelle de la marge nette) peut être appliquée dans les cas où l'une des parties effectue la totalité des contributions uniques et de valeur impliquée dans la transaction contrôlée, tandis que l'autre partie n'apporte aucune contribution unique et de valeur. Dans ce cas, la partie testée devrait être la moins complexe.

➤ **Les avantages et les inconvénients de la méthode de la marge nette :**

• **Avantages**

- Les marges nettes sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que les prix tels qu'utilisés dans la méthode du prix comparable sur le marché libre.
- Les différences qui existent entre les entreprises quant aux fonctions exercées se traduisent souvent par des variations dans les dépenses d'exploitation.
- Les entreprises peuvent avoir un large éventail de marges brutes mais dégager des bénéfices nets d'un niveau similaire.
- Il n'est pas nécessaire de déterminer les fonctions exercées et les risques assumés par toutes les entreprises associées.

→ L'uniformisation de la présentation des documents comptables de toutes les entreprises associées n'est pas nécessaire.

• **Inconvénients**

- La marge nette peut être influencée par certains facteurs qui n'ont pas d'incidence ou une incidence moins marquée sur les prix ou sur les marges brutes, car les dépenses d'exploitation sont fluctuantes d'une entreprise à l'autre.
- Du fait qu'elle n'est appliquée qu'à seule des entreprises associées et que plusieurs facteurs, sans rapport avec les prix de transfert, peuvent affecter les marges nettes, cette méthode peut s'avérer moins fiable.
- La marge nette peut être affectée par plusieurs facteurs :
 - La menace de nouvelles entrées sur le marché
 - La position concurrentielle ;
 - L'efficacité de gestion ;
 - La menace de produits de substitution ;
 - La structure variable des coûts.

3.2.2. Méthode transactionnelle du partage des bénéfices : La méthode de partage des bénéfices consiste à partager un bénéfice entre des sociétés liées. La répartition se fait, en fonction d'une base économiquement valable, dans un accord réalisé en pleine concurrence.

La méthode transactionnelle du partage des bénéfices cherche à éliminer l'incidence, sur les bénéfices, de conditions spéciales convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées en déterminant la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé, si elles avaient effectué la ou les transactions en question.

La méthode transactionnelle du partage des bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent (les « bénéfices combinés »). Les termes « bénéfices » doivent être compris comme désignant de la même façon les pertes. Ces bénéfices combinés sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipé et reflété dans un accord réalisé en pleine concurrence.

➤ **Les avantages et les inconvénients de la méthode de partage de bénéfices**

● **Avantages**

- La méthode de partage des bénéfices ne se fonde sur des transactions comparables et peut être utilisée dans des cas où de telles transactions n'ont pas été identifiées.
- La répartition des bénéfices repose sur la répartition des fonctions entre les entreprises associées elles-mêmes.
- Les données externes provenant d'entreprises indépendantes sont utiles dans l'analyse du partage des bénéfices pour déterminer la valeur de la contribution de chaque entreprise.

→ Aucune des deux parties à la transaction ne peut se retrouver avec un résultat extrême puisque l'analyse porte sur les deux parties à la transaction.

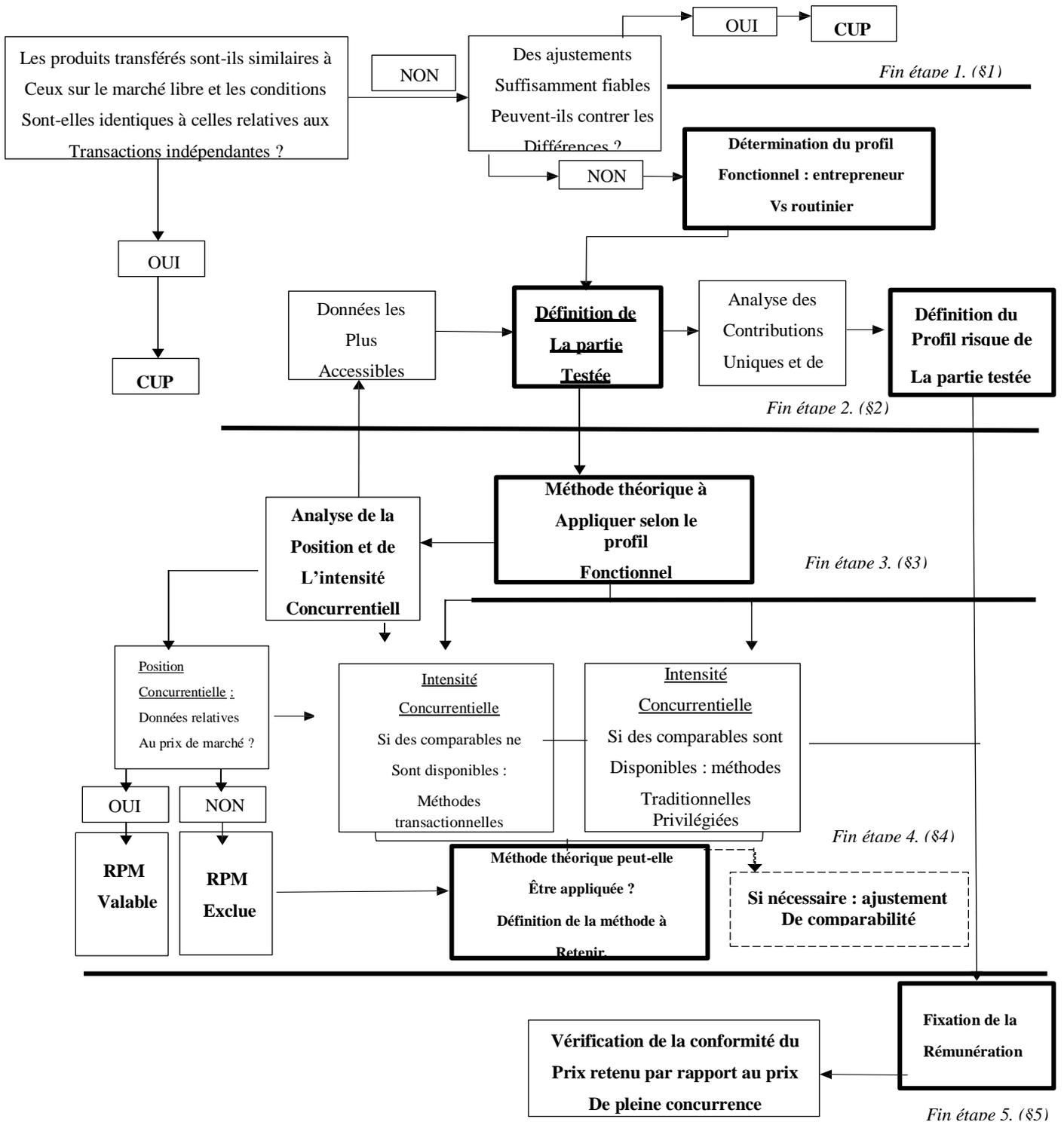
Inconvénient

- Les données externes utilisées pour déterminer la contribution de chaque entreprise à la transaction contrôlée se rattachent moins étroitement à la transaction que dans les autres méthodes.

→ La répartition des bénéfices risque d'être subjective.

- Il est difficile pour les entreprises associées d'obtenir des informations concernant des entreprises étrangères affiliées. Les entreprises indépendantes n'utilisent pas la méthode de partage des bénéfices pour déterminer leurs prix de transfert.
- Il est difficile aussi de déterminer les recettes et les charges globales de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées car cela suppose d'uniformiser les documents comptables et de tenir compte des monnaies utilisées.

Figure N°2.1 : Arbre décisionnel aide à la décision relative au choix de la méthode de prix de transfert appropriée ¹



¹ Mylène BASILLE, « Le management de la performance au sein de groupes de PME par la quête des prix de transfert optimaux, une congruence au service de la performance », mémoire de fin d'étude, Ecole Universitaire de Management Rouen- Normandie, France, 2019, p 61.

Conclusion du chapitre

A travers les éléments parcourus dans ce chapitre une attention particulière doit être accordée aux prix de transfert qui occupent une place importante au sein des groupes de sociétés. Cette importance trouve son origine dans la nécessité de fixer des prix pour le divers échange intra-groupe.

En conséquence, l'entreprise doit être en mesure de justifier la politique de prix de transfert, la pertinence de la méthode de rémunération choisie et surtout la normalité de la rémunération pratiquée.

La documentation a un rôle primordial, sa réalisation permettra à l'entreprise d'être sensibilisée aux problématiques de prix de transfert, de prendre la mesure des risques fiscaux qui peuvent résulter d'une mauvaise gestion des prix intra-groupe et d'anticiper les demandes de justification de ces prix.

Les méthodes de détermination des prix de transfert permettent de s'assurer que les conditions qui régulent les relations commerciales et financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence.

La complexité des méthodes de détermination des prix de transfert et les difficultés de contrôle ne rendent le problème de l'imposition des entreprises que plus difficile.

**Chapitre III : Etude
de cas « Direction
Générale des impôts »**

Introduction du chapitre

La direction générale des impôts a émis en 2013 une circulaire à l'intention des vérificateurs chargés d'un contrôle des prix de transfert. Cette circulaire constitue un guide pour le vérificateur, elle lui indique la démarche à suivre : collecter les informations, les analyser, apprécier ensuite la rentabilité du secteur d'activité puis effectuer des comparaisons avec les données comptables. Le vérificateur doit identifier pour une transaction considérée les fonctions exercées par les différentes sociétés qui y sont parties et les risques supportés par elles dans l'exercice de ces fonctions. Le vérificateur doit ensuite évaluer leur degré d'importance.

Pour ce faire nous allons dans un premier temps présenter la direction générale des impôts et ces structures, dans un second temps nous présenterons la démarche suivie qui nous a permis de réaliser le contrôle fiscal, pour ensuite passer au contrôle fiscal d'une entreprise

Plan du chapitre :

- **Section 1** : Présentation de l'organisme d'accueil
- **Section 2** : Etude de cas d'un contribuable

Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil

1. Création de la DGI

Conformément au décret exécutif n°07-364 du 18 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances,

La DGI est une direction de l'administration publique centrale algérienne qui dépend du ministère des Finances. La DGI gère la fiscalité de l'État algérien et des collectivités territoriales qui s'impose aux particuliers et aux entreprises, en définit les règles juridiques, en assure le recouvrement au moyen de son réseau territorial et en instruit les contentieux fiscaux.

2. Mission de la DGI

La Direction Générale des Impôts (DGI) est chargée :

- De veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ainsi qu'à la mise en œuvre des mesures nécessaires pour l'établissement de l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts, droits, taxes fiscales et parafiscales ;
- De veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales ou parafiscales ;
- De mettre en œuvre les mesures nécessaires de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- De veiller à la prise en charge du contentieux administratif et judiciaire concernant les impôts, droits et taxes de toute nature ;
- De mettre en œuvre les instruments d'analyse, de contrôle de gestion et de rendement des services de l'administration fiscale, notamment les indicateurs de performance des services fiscaux ;
- De veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables.

3. Organisation et structure de la DGI

Elle est composée de huit (08) directions centrales et huit (08) services extérieurs.

La DGI dispose de services centraux qui animent les missions des services décentralisés en matière d'assiette et de recouvrement des impôts des particuliers, des entreprises et des collectivités locales, le contrôle fiscal, le contentieux.

3.1. Direction centrale

3.1.1. Direction de l'Administration des Moyens et des Finances (DAMF) : Elle est chargée :

- D'assurer la gestion des personnels, des budgets, des moyens, de la direction générale des impôts ;

- De mettre en œuvre les budgets des services extérieurs ;
- De mettre en œuvre et d'exécuter les programmes de formation destinés aux personnels de la direction générale des impôts ;
- De gérer la réalisation des programmes d'infrastructure de la direction générale des impôts.

Elle est composée de cinq (05) sous-directions :

- La Sous-Direction du Personnel
- La Sous-Direction du Budget
- La Sous-Direction des Moyens
- La Sous-Direction de la Formation
- La Sous-Direction des Infrastructures

3.1.2. Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC) : Elle est chargée :

- D'étudier et de prendre les mesures appropriées pour améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables et de veiller à leur mise en œuvre effective par l'ensemble des services.

Elle est composée de trois (03) sous- directions :

- La Sous-Direction des Relations Publiques et de la Communication ;
- La Sous-Direction des Publications à Caractère Fiscal ;
- La Sous-Direction des Requêtes Fiscales.

3.1.3. Direction de l'Informatique et de l'Organisation (DIO) : Elle est chargée :

- De concevoir la stratégie du système d'information, interfaces et outils de communication ainsi que de la maîtrise d'ouvrage des référentiels majeurs en matière des TIC.

Elle est composée de trois (03) sous-directions :

- La Sous-Direction de l'Organisation et des Méthodes
- La Sous-Direction du Développement des Systèmes Informatiques
- La Sous-Direction de l'Application des Systèmes Informatiques

3.1.4. Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales (DIDF) : Elle est chargée :

- De coordonner, avec les autres structures de la direction générale des impôts (DGI), les missions de collecte de l'information au niveau local en vertu des dispositions du droit de communication par voie de demande préalable ;

- D'assurer l'interface des liaisons avec le centre national de l'informatique et des statistiques des douanes, l'office national des statistiques, le centre national du registre de commerce et les caisses de sécurité sociale ;
- De consolider les informations relatives à la formation des patrimoines et des revenus de toute personne immatriculée.

Elle est composée de trois (03) sous-directions :

- La Sous-Direction de la Recherche de l'Information et de la Documentation,
- La Sous-Direction du Traitement et de l'Analyse de L'Information
- La Sous-Direction de l'Organisation du Circuit de L'Information

3.1.5. Direction des Recherches et Vérifications (DRV) : Elle est chargée :

- De réaliser les vérifications de comptabilité des entreprises ne relevant pas du périmètre de compétence de la direction des grandes entreprises (DGE) ;
- De mettre en œuvre le droit d'enquête et de visite dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale avec l'assistance des services de la justice et de la sûreté nationale ;
- De contrôler les revenus des personnes physiques (contrôle de la situation personnelle) à travers les signes extérieurs de richesse, le train de vie et le patrimoine, dans le cadre de la fiscalisation des revenus occultes ;
- De suivre l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.

Elle est composée de quatre (04) sous-directions :

- La Sous-Direction des Recherches et Enquêtes Fiscales ;
- La Sous-Direction des Contrôles Fiscaux ;
- La Sous-Direction de la Programmation ;
- La Sous-Direction de la Lutte Contre la Fraude.

3.1.6. Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement (DOFR) : Elle est chargée :

- De concevoir et de suivre les directives opérationnelles applicables en matière d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt.

Elle est composée de quatre (04) sous-directions :

- La Sous-Direction du Recouvrement ;
- La Sous-Direction des Evaluations Fiscales ;
- La Sous-Direction des Statistiques et Synthèses ;
- La Sous-Direction de la Garantie et des Régimes Fiscaux Particuliers.

3.1.7. Direction du Contentieux (DCX) : Elle est chargée :

- De veiller à la bonne application de la législation et de la réglementation fiscales dans le traitement des affaires contentieuses.

Elle est composée de quatre (04) sous-directions :

- La Sous-Direction du Contentieux d'Impôt sur le Revenu ;
- La Sous-Direction du Contentieux de la TVA ;
- La Sous-Direction du Contentieux Administratif et Judiciaire ;
- La Sous-direction des Commissions de Recours.

3.1.8. Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales (DLRF) : Elle est chargée :

- De mettre en application la politique fiscale ;
- De réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires de la fiscalité ;
- De préparer les propositions de mesures de lois de finances et de tous les textes d'application y afférents ainsi que les conventions et accords internationaux.

Elle est composée de quatre (04) sous-directions :

- La Sous-Direction de la Législation, de la Réglementation et des Procédures Fiscales ;
- La Sous-Direction des Etudes de Fiscalité ;
- La Sous-Direction des Relations Fiscales Internationales ;
- La Sous-Direction des Incitations Fiscales et des Régimes Fiscaux Spécifiques.

3.2. Services extérieurs

3.2.1. Direction des Grandes Entreprises (DGE) : Elle est chargée de :

- La tenue et de la gestion du dossier fiscal des contribuables relevant de sa compétence ;
- L'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction et de la mise en œuvre des opérations d'enregistrement et de timbre ;
- Contrôle sur pièces des dossiers ;
- La prise en charge des dossiers de remboursement des crédits de taxes ;
- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Contrôle à priori et de l'apurement du compte de gestion ;
- L'approvisionnement en timbres et de la tenue de leur comptabilité ;
- La recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations ;
- L'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats.
- L'instruction et du traitement des réclamations ;
- Suivi du contentieux administratif et judiciaire ;
- L'instruction des demandes de remises gracieuses.

- L'élaboration, la mise à jour et la mise en œuvre des procédures relatives à l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement des dépenses de fonctionnement et d'équipement de toute nature ;
- Assurer la gestion des personnels et d'évaluer les besoins en moyens matériels, humains et techniques et d'en établir les prévisions budgétaires ;
- Procéder au recrutement et à la nomination des personnels pour lesquels un autre mode de nomination n'est pas prévu ;
- Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;
- Diffuser les informations et les avis en direction des contribuables relevant de la direction des grandes entreprises leur rappelant leurs droits et obligations en matière fiscale ;
- Collaborer et coordonner, avec la structure centrale chargée de l'information, en matière de stratégie de communication, d'accueil et d'information ainsi que de sa mise en œuvre.

La direction des grandes entreprises est composée de cinq (05) sous-directions, une recette et deux (02) services :

- La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures ;
- La sous-direction de gestion ;
- La sous-direction du contrôle et des fichiers ;
- La sous-direction du contentieux ;
- La sous-direction des moyens ;
- La recette des impôts ;
- Le service de l'accueil et de l'information des contribuables ;
- Le service informatique.

3.2.2. Inspection Régionale des Services Fiscaux (IRSF) : Les inspections régionales de vérification de gestion ont pour mission :

- D'effectuer toutes les tâches liées au contrôle interne des services fiscaux ;
- De suivre et de surveiller les missions effectuées par les vérificateurs de gestion relevant de leur région ;
- D'établir un planning mensuel des vérifications de gestion indiquant l'état d'avancement des travaux ;
- De recueillir toutes les informations relatives au fonctionnement des services et d'en adresser compte-rendu à l'inspection générale des services fiscaux ;
- De veiller à l'établissement et à l'exploitation des rapports annuels de vérification et des rapports d'enquête de toute nature ;
- De veiller à l'exploitation des rapports définitifs de vérification, notamment en surveillant les délais et les modalités de circulation de ces documents entre les gestionnaires vérifiés, les directeurs des impôts de wilaya et les inspections régionales ;

- De procéder à l'analyse des imprimés utilisés en fonction de l'évolution de la législation et de la réglementation fiscales et de faire toute proposition utile de modification ;
- De procéder à la mise en place et à la diffusion de toute documentation fiscale au profit des vérificateurs de gestion ;
- De procéder à l'établissement des prévisions budgétaires annuelles pour assurer le bon fonctionnement des inspections régionales.

3.2.3. Direction Régionale des Impôts (DRI) : Elle est chargée de :

- Assurer la représentation de la direction générale des impôts au niveau régional ;
- Veiller à l'exécution des programmes et à l'application des instructions et décisions émanant de l'administration centrale ;
- Assurer la relation fonctionnelle entre l'administration centrale et les directions des impôts de wilaya ;
- Animer, orienter, coordonner, évaluer et contrôler l'activité des directions des impôts de wilaya relevant de leur compétence territoriale ;
- Veiller au respect des instruments, méthodes, normes et procédures d'intervention des services fiscaux de la région ;
- Établir périodiquement les bilans et synthèses des activités des services fiscaux de la région ;
- Faire toute proposition d'adaptation de la législation fiscale ;
- Participer aux actions de formation, de perfectionnement et de recyclage des agents ;
- Instruire les demandes de mutation inter wilayas des agents ;
- Évaluer les besoins des services fiscaux de la région en moyens humains, matériels, techniques et financiers et de faire un rapport périodique sur les conditions de fonctionnement et d'utilisation de ces moyens ;
- Organiser les travaux de la commission des recours gracieux créée au niveau régional ;
- Agréer au régime des achats en franchise les redevables bénéficiaires dans les conditions prévues par la législation en vigueur.

Les directions régionales au nombre de neuf (09) sont : Chlef, Béchar, Blida, Alger, Sétif, Annaba, Constantine, Ouargla et Oran.

La direction régionale des impôts est composée de quatre (04) sous-directions :

- La sous-direction de la formation ;
- La sous-direction de l'organisation et des moyens ;
- La sous-direction des opérations fiscales et du recouvrement ;
- La sous-direction du contrôle fiscal et du Contentieux.

3.2.4. Service Régional des Recherches et Vérifications (SRV) : Il est chargé de :

- Exécuter les programmes d'investigation, de recherche et de contrôle des activités et des revenus arrêtés par la direction des recherches et vérifications et de l'établissement des statistiques y afférentes ;
- Assurer la gestion des moyens d'intervention des brigades de vérifications fiscales ;
- La mise en œuvre des programmes de vérification, de recherche, du suivi et du contrôle des travaux y afférents et de leur évaluation périodique ;
- Réaliser toutes enquêtes ordonnées par le ministre des finances, le directeur général des impôts et toutes autorités compétentes en relation avec des institutions et services concernés ;
- Mettre en œuvre le droit de visite pour des dossiers ressortant de la compétence de deux ou plusieurs directions des impôts de wilaya.

Les services régionaux des recherches et vérifications implantés respectivement à Alger, Oran et Constantine.

Le service régional des recherches et vérifications, est composé de trois (03) sections :

- La section « contrôles, statistiques et évaluations » ;
- La section « assistance au contrôle » ;
- La section « moyens ».

3.2.5. Centre Régional de l'Information et de la Documentation (CRID) : Ce centre est chargé de :

- La coordination des programmes de recherche, de la collecte et du traitement de l'information économique et financière locale ;
- L'exploitation des matrices primitives, la publication des rôles généraux de taxe foncière et de taxe d'assainissement d'impôt sur le revenu global et d'impôt sur les bénéfices des sociétés, de l'édition des avertissements correspondants et des pré-matrices de l'exercice suivant ;
- La production des feuilles de résultats donnant pour les rôles généraux de toute une commune, de la wilaya, la récapitulation du nombre de contribuables imposés, des bases des éléments imposables, le produit global de chaque impôt ou taxe, la part revenant à chaque collectivité publique et aux chambres des métiers ;
- L'édition des titres de perception des rôles généraux rendus exécutoires par les directions des impôts de wilaya ;
- L'établissement d'états annexes relatifs aux contribuables « disparus », aux cotes importantes et aux soldes négatifs ;
- La production de tout autre document statistique permettant à la direction de l'information et de la documentation de mesurer, notamment, l'incidence des nouvelles dispositions fiscales ;
- La production, dans le cadre de la démarche de gestion par objectif (diagnostic/plan d'action), des indicateurs d'environnement découlant du traitement de la documentation économique et sociale locale.

Les centres régionaux de l'information et de la documentation sont implantés respectivement à Alger, Oran, Constantine et Ouargla.

Le centre régional de l'information et de la documentation est composé de trois (03) sous-directions :

- La sous-direction de la recherche et de la collecte de l'information ;
- La sous-direction du traitement et de l'analyse de l'information ;
- La sous-direction de l'administration et de l'organisation du circuit de l'information.

3.2.6. Direction des Impôts de Wilaya (DIW) : Elle est chargée, de :

- Assurer l'autorité hiérarchique des centres des impôts et des centres de proximité des impôts ;
- Veiller au respect de la réglementation et de la législation fiscale, au suivi, au contrôle de l'action des services et à la réalisation des objectifs fixés ;
- Organiser la collecte des éléments nécessaires à l'élaboration des prévisions fiscales ;
- Émettre, de constater et d'homologuer les rôles et états de produits et les certificats d'annulation ou de réduction, d'en évaluer les résultats, d'en dresser le bilan périodique ;
- Analyser et d'évaluer, périodiquement, l'activité des services relevant de sa compétence, d'en dresser synthèse et de proposer toute mesure de nature à améliorer leur action ;
- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et de recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Contrôler la prise en charge et la liquidation pour chaque bureau de recettes et d'en suivre l'apurement ;
- Suivre l'évolution des actions en justice en matière de contentieux du recouvrement ;
- Assurer le contrôle a priori et l'apurement des comptes de gestion des receveurs ;
- Organiser la collecte et l'exploitation de l'information fiscale ;
- Élaborer les programmes d'intervention auprès des contribuables, d'en suivre la mise en œuvre et d'en évaluer les résultats ;
- Mettre en œuvre le contrôle prévu en matière de valeurs et prix et faire procéder aux rehaussements éventuels ;
- Instruire les requêtes, organiser les travaux des commissions de recours, assurer le suivi du contentieux et de tenir à jour les dossiers y afférents ;
- Suivre l'évolution des actions en justice en matière de contentieux de l'assiette ;
- Évaluer les besoins en moyens humains, matériels, techniques et financiers de sa direction et d'en établir les prévisions budgétaires correspondantes ;
- Assurer la gestion des personnels et des crédits affectés à ses services ;
- Procéder au recrutement et à la nomination des personnels pour lesquels un autre mode de nomination n'est pas prévu ;
- Organiser et de mettre en œuvre les actions de formation et de perfectionnement initiées par la direction générale des impôts ;

- Constituer et de gérer le fonds documentaire de la direction de wilaya et d'en assurer la diffusion et la vulgarisation ;
- Veiller à la tenue des inventaires des biens meubles et immeubles et à l'entretien et à la conservation du patrimoine mobilier et immobilier.
- Organisation de l'accueil et de l'information des contribuables ;
- Diffuser les informations et les avis en direction des contribuables.

La direction des impôts de wilaya est composée de cinq (05) sous-directions :

- La sous-direction des opérations fiscales ;
- La sous-direction du recouvrement ;
- La sous-direction du contentieux ;
- La sous-direction du contrôle fiscal ;
- La sous-direction des moyens.

A l'exception des wilayas d'Illizi et Tindouf, la direction des impôts est composée de trois (03) sous-directions :

- La sous-direction des opérations fiscales et du recouvrement ;
- La sous-direction du contentieux et du contrôle fiscal ;
- La sous-direction des moyens.

3.2.7. Le Centre Des Impôts (CDI) : Il est chargé de :

- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises suivies au régime du réel non éligibles à la direction des grandes entreprises (DGE) ainsi que l'ensemble des professions libérales ;
- La tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des sociétés et autres personnes morales au titre des revenus soumis à l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés (IBS) ;
- La tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables soumis au régime du réel d'imposition au titre des revenus catégoriels des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) ;
- L'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction ;
- La prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances ;
- Opérations matérielles de paiement et de recettes et au dégagement des espèces ;
- L'arrêt d'écritures et de la centralisation de la remise des valeurs ;
- La recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations ;
- L'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables et de l'évaluation de leurs résultats ;
- L'instruction et du traitement des réclamations ;
- Suivi du contentieux administratif et judiciaire ;
- Remboursement des crédits de taxe ;

- Assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;
- La prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette notamment celles relatives à la création d'entreprises et à la modification de leurs statuts ;
- Organisation et de la gestion des rendez-vous ;
- La diffusion des informations et des avis en direction des contribuables relevant du centre des impôts.

Le centre des impôts comprend trois (03) services principaux, une recette et deux services :

- Le service principal de gestion ;
- Le service principal du contrôle et de la recherche ;
- Le service principal du contentieux ;
- La recette ;
- Le service d'accueil et d'information, est chargé de ;
- Le service de l'informatique et des moyens.

3.2.8. Le Centre de Proximité des Impôts (CPI) : Il est chargé :

- De la gestion des entreprises individuelles soumises au régime du forfait ;
- De la gestion des exploitations agricoles ;
- De la gestion des personnes physiques, au titre de l'impôt dû sur leur revenu global ou sur leur patrimoine, ainsi que de la taxe applicable à leurs biens immeubles bâtis et non bâtis ;
- De la gestion des établissements publics à caractère administratif, associations ou tout autre organisme, au titre des impôts et taxes dus sur les salaires et rémunérations versés, ou tout autre segment taxable de leurs activités ;
- De la gestion des entreprises dépendant de la direction des grandes entreprises ou des centres des impôts, au titre des impôts ou taxes non pris en charge par leur structure fiscale de rattachement.
- De la tenue et de la gestion des dossiers fiscaux des contribuables relevant de sa compétence ;
- De l'émission, de la constatation et de l'homologation des rôles, états de produits, certificats d'annulation ou de réduction ;
- De la prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, droits, taxes et redevances ;
- Des opérations matérielles de paiement et de recettes et au dégagement des espèces ;
- De l'arrêt d'écritures et de la centralisation de la remise des valeurs ;
- De la recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales ;
- Du contrôle des déclarations et de l'organisation des interventions ;
- De l'instruction et du traitement des réclamations ;
- Du suivi du contentieux administratif et judiciaire ;
- De l'instruction des demandes de remises gracieuse ;
- D'assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables ;

- De la prise en charge des formalités administratives liées à l'assiette, notamment celles relatives à la création d'entreprises ou à la déclaration de toutes modifications ;
- De l'organisation et de la gestion des rendez-vous ;
- De diffuser les informations et les avis en direction des contribuables relevant du centre de proximité des impôts.

Le centre des impôts comprend trois (03) services principaux, une recette et deux services :

- Le service principal de gestion ;
- Le service principal du contrôle et de la recherche ;
- Le service principal du contentieux ;
- La recette ;
- Le service d'accueil et d'information ;
- Le service de l'informatique et des moyens.

Section 02 : Etude de cas d'un contribuable

1. Le déroulement du processus du contrôle des prix de transfert

Le contrôle fiscal est l'action qu'initient les agents de l'administration fiscale afin de vérifier que les déclarations fiscales émises par un contribuable sont en accord avec les informations dont ils disposent.

Le législateur a doté les administrations fiscales d'instruments d'information et de contrôle pouvant prendre plusieurs formes. Le contrôle peut être sommaire (contrôle sur pièces), comme il peut être approfondi (vérification de comptabilité). Il s'agit toutefois de vérifier leur pertinence quand il s'agit de contrôler les prix de transfert.

Le contrôle sur pièces concerne les déclarations fiscales qui jouissent d'une présomption de sincérité et que l'imposition est établie sur la base des éléments déclarés. Il permet à l'administration fiscale de procéder à un examen critique et exhaustif des documents qui lui ont été présentés en les comparant aux déclarations souscrites par le contribuable, aux bulletins de recoupement et autres informations en sa possession. Cette forme de contrôle aboutit soit au classement de la déclaration quand elle est exacte ; soit à sa rectification si elle s'avère insuffisante.

Un contrôle plus approfondi peut s'avérer nécessaire par le recours à une vérification de comptabilité. En raison de la complexité des prix de transfert, c'est cette dernière forme de contrôle qui est généralement privilégiée. Elle peut revêtir l'une des deux formes : la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle de comptabilité. Ces deux techniques de contrôle sont renforcées par le droit afin de permettre au vérificateur de demander selon

une procédure écrite des informations concernant les modalités de fixation des prix de transfert. Il s'agit ici de l'exercice de droit de communication¹.

La direction générale des impôts a émis en 2013 une circulaire à l'intention des vérificateurs chargés d'un contrôle des prix de transfert. Cette circulaire constitue un guide pour le vérificateur, elle lui indique la démarche à suivre : collecter les informations, les analyser, apprécier ensuite la rentabilité du secteur d'activité puis effectuer des comparaisons avec les données comptables. Le vérificateur doit identifier pour une transaction considérée les fonctions exercées par les différentes sociétés qui y sont parties et les risques supportés par elles dans l'exercice de ces fonctions. Le vérificateur doit ensuite évaluer leur degré d'importance.

Le contrôle des prix de transfert passe nécessairement par la procédure de l'analyse fonctionnelle. Cette analyse permet de clarifier le rôle économique de la société vérifiée au sein du groupe auquel elle appartient et de déterminer la rémunération qu'elle est en droit d'attendre. Pour ce faire, la circulaire de la DGI recommande au vérificateur d'élaborer un tableau pour synthétiser l'ensemble de ces données ce qui lui permet d'avoir une vision générale sur la société vérifiée. Ce tableau sert à dresser une liste des fonctions exercées et des risques assumés. Ce tableau doit comporter autant de colonnes que de sociétés concernées par la transaction analysée et autant de lignes que de fonctions. Chaque fonction exercée par chaque société et le risque qu'elle encourt sera évalué par une à quatre croix. Il est recommandé au vérificateur de remplir ce tableau en collaboration avec la société pour éviter toute contestation ultérieure.

Tableau N°3.1 : Tableau de l'analyse fonctionnelle

Importance du risque	*	**	***	****
Recherche et développement				
Développement de produits nouveaux				
Développements des conditionnements				
Gestion de la production				
Achats des matières premières				
Contrôle de qualité des matières premières et fournitures				
Réception matières premières				
Contrôle qualité et tests				
Conception des procédés de fabrication				
Gestion des stocks				
Gestion des marques				
Création				
Fixation de la politique des prix				
Allocation des ressources				
Publicité				
Etude de consommation				
Etude de marché				

¹ Sur le droit de communication en Algérie, voir art. 45 et s. du CPF.

Prévision des ventes				
Marketing au plan local				
Vente et distribution				
Transport de marchandises				
Fixation des prix				
Entreposage (stockage) des marchandises				
Suivi des commandes				
Réception expédition des marchandises				
Facturation et encaissement				
Documentation douanière				
Financement				
Défense des brevets et marques				
Prise en charge du cout des ventes				
Analyse des crédits				
Risques de marché				
Risques de stocks				
Risque de délai de paiement				
Risques de créance douteuse				
Risque de change				
Autres risques				

Source : circulaire de la DGI du 6 août 2013, prix de transfert, Algérie.

Les procédures de vérification revêtent une grande importance, sous peine de nullité, le vérificateur doit respecter les procédures se rapportant à la vérification de la comptabilité. Avant d'entreprendre la vérification de la comptabilité, le vérificateur met en œuvre certains travaux préliminaires, à cet effet, pour pouvoir exercer une vérification, le contribuable doit faire l'objet d'une programmation au préalable.

Le contrôle fiscal débute par l'envoi d'un avis de vérification qui annonce la venue d'un inspecteur à une date précise. Toute une succession d'étapes doit ensuite être respectée pour la validité du contrôle fiscal.

1.1. L'envoi d'un avis de vérification : Avant d'entreprendre les travaux de vérification, le vérificateur doit informer le contribuable concerné en lui adressant un avis de vérification. Celui-ci est généralement envoyé par lettre recommandée avec accusé de réception et ce de 10 jours avant la date d'intervention sur place, mais ce n'est pas une obligation légale. Ce n'est qu'en cas de soupçon de fraude qu'une intervention inopinée -sans avis de vérification- pourra avoir lieu.

L'avis de vérification doit être remis au contribuable lui-même s'il s'agit d'une personne physique ou au gérant ou le représentant dûment désigné s'il s'agit d'une société.

L'avis de vérification doit sous peine de nullité faire apparaître :

- L'identification de l'entreprise : dénomination sociale, activité et adresse de l'entreprise ;
- Les noms, prénoms, grades des vérificateurs ;

- La date et l'heure de la première intervention ;
- La période à vérifier ;
- La faculté accordée au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix ;
- Les différents types d'impôts et taxes à vérifier.

1.2. La préparation du contrôle fiscal : Il doit s'écouler un délai raisonnable entre la date de réception de l'avis de vérification et le début des opérations de contrôle. En pratique, un délai de deux jours constitue le minimum pour se préparer à la venue du vérificateur. A savoir qu'en cas de suspicion de fraude (et uniquement dans ce cas), un contrôle « à l'improviste » peut être mis en place.

Ce temps doit permettre à l'entreprise de prendre les conseils de son comptable ou d'un avocat fiscaliste. Dans l'optique du contrôle, il faut passer en revue la période soumise à vérification en identifiant les risques fiscaux et en anticipant les réponses à apporter aux questions du vérificateur. Il convient également de s'assurer de la présence des documents et justificatifs dans l'entreprise et de leur accessibilité.

De son côté le vérificateur va recueillir le plus de renseignements possibles sur l'entreprise à contrôler :

- Les conditions d'exercice de l'activité de votre entreprise et le secteur socioprofessionnel auquel elle appartient ;
- Le dossier fiscal de l'entreprise : déclarations annuelles de bénéficiaires et de taxes annexes, déclarations de TVA, déclarations de taxe professionnelle, statuts de la société et procès-verbaux d'assemblées générales, les rapports des précédentes vérifications... ;
- Les caractéristiques de l'entreprise contrôlée.

1.3. La première visite du vérificateur : Au jour et à l'heure fixée dans l'avis de vérification, le vérificateur se présente au siège de l'entreprise. Il commencera le plus souvent par effectuer une visite de l'entreprise avec le dirigeant. Puis, s'il ne joue pas ce rôle lui-même, le chef d'entreprise devra lui présenter la personne désignée pour être son interlocuteur principal pendant toute la durée de la procédure, généralement le chef comptable.

Le vérificateur pourra aussi lui demander :

- De lui indiquer les moyens et le local mis à sa disposition, le mode de fonctionnement du service comptable, les systèmes comptables et les outils comptables utilisés ;
- De lui apporter des informations sur les domaines d'activité de l'entreprise, son historique, son environnement commercial et industriel et son contexte financier, voire de lui fournir des organigrammes.

Le vérificateur consacre en général sa première séance à obtenir des informations pratiques sur l'entreprise : l'objet de l'exploitation, ses activités accessoires, l'évolution de

son personnel, la nature de la clientèle, la zone d'intervention géographique de l'entreprise, sa situation financière et ses investissements.

Cette première étape se conclue généralement par l'établissement d'un inventaire des documents à préparer et par la fixation d'un calendrier de rendez-vous.

1.4. Déroulement du contrôle fiscal : Le vérificateur doit pouvoir accéder à l'ensemble des documents comptables, en leur forme originale, pour en contrôler l'existence et les vérifier. Il a aussi la possibilité d'effectuer des contrôles matériels : inventaire du stock, inventaire des valeurs en caisse, relevé des prix... et de recouper les informations entre elles.

Le vérificateur peut aussi lui demander des explications et justifications relatives aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. Le délai de réponse étant fixé au minimum à trente (30) jours.

Lors d'une vérification de comptabilité (ou vérification ponctuelle de comptabilité), le vérificateur peut en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices, demander à l'entreprise la présentation d'une documentation permettant de justifier la politique des prix de transfert. Ils doivent, par demande écrite, indiquer explicitement des points sur lesquels ils jugent nécessaire d'obtenir des informations et documents, en précisant l'entreprise étrangère visée, le produit objet de la transaction ou l'activité concernée par la vérification ainsi que le pays ou le territoire concerné. Le défaut de réponse à cette demande entraîne la détermination des produits imposables par l'administration fiscale à partir d'éléments dont elle dispose et par comparaison avec les produits imposables des entreprises similaires exploitées normalement.

De son côté, l'entreprise contrôlée peut se faire assister de son conseil tout au long de la procédure. En principe, une seule personne peut l'assister mais l'administration tolère la présence de deux conseils.

Rien n'oblige le vérificateur à recevoir le conseil.

A l'issue de cette phase de vérification, se tient une réunion de synthèse à laquelle participent le chef d'entreprise, son conseil et le vérificateur.

1.5. La proposition de rectification : La vérification comptable effectuée a pour conséquence soit admettre la régularité de la comptabilité en la forme et en le fond, soit déboucher sur son rejet si elle a été entachée d'irrégularités graves susceptibles de lui ôter toute valeur probante.

A l'issue des opérations de contrôle fiscal, l'administration fiscale procède très souvent à des redressements fiscaux, ce qui signifie des rectifications fiscales au motif que les déclarations fiscales du contribuable présenteraient des anomalies plus ou moins importantes.

L'avis d'absence de rectification ou la proposition de rectification marque alors la clôture de la procédure de contrôle.

Pour être valable, la proposition de rectification doit être remise en mains propres au chef d'entreprise contre récépissé ou être envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle doit contenir certaines mentions obligatoires :

- Un rappel de la faculté de se faire assister par un conseil pour discuter des rehaussements envisagés ;
- La signature de l'agent compétent ;
- La mention de l'application éventuelle de sanctions fiscales ;
- L'indication précisant que le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la proposition de rectification pour faire parvenir à l'administration ses observations ou son acceptation ;
- L'indication des motifs de droit ou de fait et des textes sur lesquels se fondent les rectifications.

Pour les contribuables qui ont déclaré un bénéfice ou un résultat inexact ou insuffisant (présence de prix de transfert), l'administration fiscale lui impose une pénalité en augmentant le montant des droits éludés comme suit :

- 10% si le montant des droits éludés inférieur ou égal à 50 000 DA ;
- 15% si le montant des droits éludés dépasse 50 000 DA et inférieur à 200 000DA ;
- 25% si le montant de ces droits est au-dessus des 200 000 DA.

→ Le pouvoir de l'administration fiscale vient d'être renforcé par la prolongation de la durée de la vérification justifiée par l'échange d'informations avec les administrations fiscales de pays étrangers. La durée normale d'une vérification sur place (vérification de comptabilité et vérification ponctuelle de comptabilité) varie entre trois et neuf mois en fonction du chiffre d'affaires annuel. Toutefois, quand il s'agit de sociétés apparentées et lorsque l'administration fiscale adresse, dans le cadre de l'assistance administrative et d'échange de renseignements, des demandes d'informations à d'autres administrations fiscales, ce délai vient d'être prorogé par la loi de finances pour 2017 de six mois.

2. Etude de cas

Notre étude porte sur un cas concret d'une entreprise qui a connu un contrôle fiscal et dont la problématique des prix de transfert a été relevé et consiste un pourcentage important de l'ensemble des redressements.

Notre travail réside à analyser l'entreprise qui a réalisé des pratiques frauduleuses en termes des prix de transfert et ne respectent pas le principe de pleine concurrence.

Cette entreprise fait partie d'un groupe multinational et entretient avec des autres sociétés du groupe, situées en France et en Allemagne. Nous n'allons pas évoquer les noms des trois sociétés sous principe d'anonymat.

L'entreprise (F1) qui fait l'objet de l'étude est chargée de la production de produits pharmaceutiques.

Après l'accomplissement des trois premières parties et contrôle des divers documents l'administration fiscale sollicite l'assistance administrative des pays concernés afin de déterminer le prix de pleine concurrence, le vérificateur envoie à l'entreprise (F1) une demande de renseignement relatifs à la méthode de détermination des prix d'achat de deux matières première (M1) et (M2) avec l'entreprise (F2) du même groupe située en France.

Après quelque jour l'administration fiscale reçoit la réponse de l'entreprise (F1) indiquant la méthode utilisée pour la détermination des prix d'achat des matières (M1) et M2) fournie par l'entreprise (F2).

A travers l'exploitation des documents et informations présentée par l'entreprise (F1), les résultats des investigations parvenues par le service vérificateur au niveau local (concernant les autres sociétés du même secteur tel que la société algérienne (E) et les résultats de la demande d'assistance internationale ont menés que

- Le fournisseur de matière première (M1) et (M2) dénommée (F2) de la société (F1) du groupe multinational est une filiale du même groupe.
- Un caractère anormal réside dans les écarts importants qui se présentent dans les opérations d'achat réalisées par la société (F1) en comparaison à ceux de la société algérienne (E).

Une proposition de redressement a été notifiée à l'entreprise (F1) suite à la vérification des documents comptable et examen de présomption de transfert indirect de bénéfices. Il faut préciser que cette notification annule celle remise à l'entreprise dans la première étape.

Le transfert indirect de bénéfice se traduit par une majoration des prix d'achat des matières premières (M1) et (M2), auprès de l'entreprise française (F2) du même groupe, après comparaison des prix d'achat pratiqués entre les entreprises indépendantes du même secteur pour le même produit (M1) et (M2) qui indique que les prix pratiqués par l'entreprise (F1) ne correspondent pas au prix de pleine concurrence.

➤ **Détermination des écarts (majoration des prix d'achats)**

- **De la matière première (M1)**

Tableau N°3.2 : Tableau des écarts au titre de la matière première (M1)

Exercice	Total d'achats reconstitués	Total d'achat déclarés	Ecarts
2007	595 125	880 79 101	87 483 976
2008	885 894	121 758 470	120 872 576
2009	2 105 702	289 410 711	287 305 009
2010	1 967 736	270 448 440	268 480 704

Source : DGI

- **De la matière première (M2)**

Tableau N°3.3 : Tableau des écarts au titre de la matière première (M2)

Exercice	Total d'achats reconstitués	Total Achats Déclarés	Écarts
2009	4 576 589	398 943 366	394 366 777
2010	15 542 749	450 357 956	434 815 206

Source : DGI

➤ **Tableau récapitulatif des écarts**

Tableau N°3.4 : tableau récapitulatif des écarts

Libellé	2007	2008	2009	2010
Écarts (M1)	87 483 976	120 872 576	287 305 009	268 480 704
Écarts (M2)			394 366 777	434 815 206
Total	87 483 976	120 872 576	681 671 786	703 295 910

Source : DGI

Les écarts dégagés sont taxables à l'IBS selon l'article 141 bis. Ce qui nécessite la reconstitution de bénéfices afin d'accomplir les diverses régularisations fiscales.

Dans ce cas de rehaussement des écarts le taux d'IBS applicable est de 25% suivant l'article 136.1 et 150.1 du CIDTA. Et une majoration de 25% sur l'IBS obtenu.

➤ **Calcul de d'IBS sur le rehaussement de bénéfice**

Tableau N°3.5 : Calcul des droits d'IBS

Libellé	2007	2008	2009	2010
Rehaussement de bénéfice	87 483 976	120 872 576	681 671 786	703 295 910
Droit d'IBS : 25%	21 870 994	30 218 144	170 417 946.5	175 832 977.5
Majoration 25% d'IBS	5 467 748.5	7 554 536	42 604 486.63	43 955 994.38
Total des droits	27 338 742.5	37 772 680	213 022 433.1	219 779 971.9

Source : DGI

Conformément aux dispositions de l'article 46.1 et 54 du CIDTA, les bénéfices ainsi reconstitués net d'IBS, sont réputés distribués aux associés et imposables au taux de la retenue à la source libératoire (IRG) de 15% pour les exercices vérifiés.

Selon l'article 193.1 di CIDTA une majoration de 25% pour l'insuffisance de déclarations est appliquée.

➤ **Calcul des droits sur le revenu réputé distribué**

Tableau N°06 : Calcul des droits sur le revenu réputé distribué

Libellé	2007	2008	2009	2010
----------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Rehaussement de bénéfice	87 483 976	120 872 576	681 671 786	703 295 910
Droits d'IBS (-)	21 870 994	30 218 144	170 417 946.5	175 832 977.5
Base imposable	65 612 982	90 654 432	511 253 839.5	527 471 932.5
Droit d'IRG : 15%	9 841 947.3	13 598 164.8	76 688 075.93	79 120 789.88
Majoration d'IRG : 25%	2 460 486.825	3 399 541.2	19 172 018.98	19 780 197.47
Total des droits	12 302 434.13	16 997 706	95 860 094.91	98900987.34

Source : DGI

Une fois la procédure de vérification est accomplie, l'administration fiscale informe le contribuable qui a la possibilité de solliciter l'arbitrage de la DGE selon les dispositions de l'article 20.6 du CPF.

La réponse du contribuable était comme suit :

- La réfutation des redressements opérés est assise et est en conformité avec les principes applicables en matière de prix de transfert tels que codifiés par des organisations internationales, tel que l'OCDE, notamment le principe de pleine concurrence, principe qui constitue également la pierre angulaire des principes repris dans les textes régissant la matière en Algérie.
- Dans un premier temps, la société a rappelé les différents critères de comptabilité qui doivent minutieusement être analysés en vue de procéder à la comparaison des deux transactions. Parmi ces critères, le plus élémentaire est l'identité des produits comparés.

Conclusion du chapitre

Le contrôle fiscal dans ses différentes étapes constitue une étape importante dans la gestion des différents risques résultant des différentes déclarations émises par les contribuables. Pour cela, le chef de l'entreprise doit constamment se préparer et prendre des mesures préventives pour faire face aux contrôles fiscaux et assurer le bon fonctionnement de ce processus. Ainsi, il doit agir avec politesse et vigilance afin d'attirer les bonnes grâces de l'administration fiscale car il a intérêt à négocier avec l'inspecteur des impôts avant la taxation d'office pour éviter tout litige en cas de présence d'élément faisant présumer un transfert de bénéfice.

L'administration fiscale de son côté effectue des vérifications de la documentation relative au prix de transfert ainsi qu'aux divers éléments de la comptabilité pour s'assurer de la fiabilité des informations fournis par les contribuables à travers les déclarations sous citées.

Conclusion générale

Le contrôle des prix de transfert a pour objectif de lutter contre les transferts indirects de bénéfices à l'étranger. Ce contrôle est toutefois complexe, il exige une connaissance très poussée de l'activité du groupe et des transactions, une appréciation forte complexe des éléments de comparabilité, des marchés et des informations de nature financière ou d'autres informations concernant la branche d'activité. Cette difficulté est largement soulignée par l'OCDE dans ses « Principes directeurs » : « Dans l'application des principes d'imposition des entreprises multinationales..., l'une des questions les plus difficiles qui se soit posée concerne la fixation de justes prix de transfert ». Une difficulté à laquelle l'administration doit faire face.

Pour permettre à l'administration fiscale de contrôler efficacement les prix de transfert, le législateur algérien ne cesse de la doter de moyens. Il attribue cette fonction à une structure centrale mieux outillée, la direction des grandes entreprises. Il institue la documentation obligatoire que les sociétés apparentées doivent mettre à la disposition de l'administration fiscale pour justifier leur politique en matière de prix de transfert. Cette documentation avec le droit de communication permet à l'administration fiscale de s'assurer que les prix de transfert effectués n'aboutissent pas à un transfert indirect de bénéfices.

Tout au long de notre analyse nous nous sommes efforcés de garder notre problématique comme fil conducteur de notre étude.

Nous avons évoqué dans le premier chapitre les fondements du commerce extérieur, comme nous avons aussi abordé le groupe de société et les groupes multinationaux.

Dans le deuxième chapitre nous avons défini les concepts liés au sujet, comme nous avons aussi présenté les règles à respecter par les contribuables lors de l'élaboration de la documentation, ainsi que le principe de pleine concurrence et les différentes méthodes de détermination des prix de transfert.

Concernant la partie empirique du présent travail, nous avons présenté les différentes étapes suivies par l'administration fiscale lors du contrôle fiscal sur les prix de transfert pour passer ensuite au développement d'un cas pratique d'une entreprise.

Dans le cadre de la problématique que nous avons proposé d'étudier et qui traite les procédures du contrôle fiscal sur les prix de transfert exercées par l'administration fiscale Algérienne, nous sommes arrivés à la conclusion que le contrôle fiscal est l'un des moyens légaux qu'emploie l'administration fiscale pour s'assurer qu'une personne a été correctement imposée et s'est acquittée de ses obligations fiscales.

Le contrôle fiscal constitue donc une composante essentielle du combat mené par les administrations fiscales pour bâtir une barrière face aux évactions fiscales pratiquées par les entreprises.

La première hypothèse est confirmée car l'utilisation la plus directe, mais aussi la plus connue, des prix de transfert est l'optimisation fiscale à l'international des groupes. Ce sont en effet des leviers importants. En effet, leur détermination peut faire changer radicalement la base imposable d'un groupe auprès d'un pays au profit d'un autre. C'est le moyen le plus

facile et le plus évident de transférer ses bénéfices imposables vers des pays plus accueillants fiscalement.

La deuxième hypothèse est partiellement confirmée vu que la mise en œuvre des exigences réglementaires en matière des prix de transfert en Algérie est confrontée à plusieurs contraintes, toutefois, il n'est pas toujours évident pour les administrations fiscales d'exploiter pleinement et efficacement la documentation fournie par les entreprises. Les entreprises multinationales étant obligées de dévoiler leurs politiques, elles tendent de plus en plus à la complexifier et à la rendre très abondante pour déjouer le contrôle.

La troisième hypothèse est confirmée car le législateur a doté les administrations fiscales d'instruments d'information et de contrôle pouvant prendre plusieurs formes. Le contrôle peut être sommaire (contrôle sur pièces), comme il peut être approfondi (vérification de comptabilité). Il s'agit toutefois de vérifier leur pertinence quand il s'agit de contrôler les prix de transfert. En raison de la complexité des prix de transfert, le recours à une vérification de comptabilité est généralement privilégiée. Elle peut revêtir l'une des deux formes à savoir la vérification de comptabilité ou la vérification ponctuelle de comptabilité. Ces deux techniques de contrôle sont renforcées par le droit afin de permettre au vérificateur de demander selon une procédure écrite des informations concernant les modalités de fixation des prix de transfert. Il s'agit ici de l'exercice de droit de communication.

A cet effet, on propose les actions et recommandations ci-après pour répondre aux exigences de la mondialisation, à la virtualité des activités économiques et à leur transnationalité et qui peuvent aider l'administration fiscale à empêcher les pratiques de fraude et d'évasion fiscales :

- Elaborer des règles qui empêchent l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.
- Améliorer et mieux coordonner la documentation des prix de transfert, par laquelle les contribuables décrivent de manière cohérente leurs positions en matière de prix de transfert, ce qui accroîtra la qualité des renseignements communiqués aux administrations fiscales.
- Vu les contraintes auxquelles est confrontée la DGI pour obtenir l'information et accéder aux bases de données internationales à fin d'avoir des comparables externes, les services de l'administration fiscale doivent avoir l'accès aux bases de données de la direction Générale de Douane. En outre l'administration doit améliorer les clauses conventionnelles en matière des échanges de renseignements.
- L'Algérie n'est pas le seul pays qui souffre des limites de la coopération fiscale internationale ni de l'insuffisance des solutions d'imposition. La résistance de certains Etats à cette forme de coopération sera toujours un obstacle à l'imposition des implantations internationales d'entreprises pour beaucoup de pays. Sans un consensus international, de telles règles seront toujours d'une portée limitée et finiront par céder la place à la fraude et l'évasion fiscales.

Toutefois, malgré les efforts approuvés en matière des prix de transfert, on constate divers obstacles qui se résument comme suit :

- Les méthodes de détermination du prix de pleine concurrence sont suffisamment larges pour permettre des interprétations différentes. De plus, même si les administrations augmentent le contenu de la documentation nécessaire, les groupes multinationaux peuvent toujours jouer sur l'asymétrie des informations dans leurs secteurs, leurs activités et leurs produits pour continuer à optimiser à moindre échelle leurs bénéfices imposables.
- L'absence d'intérêt direct pour l'entreprise doit être recherchée dans le défaut de contrepartie ou d'avantage retiré de l'opération de contrôle. Toutefois quand il s'agit d'examiner des transactions intra-groupes, il n'est pas toujours facile pour l'administration fiscale d'identifier un acte anormal de gestion, d'apprécier la méthode adoptée par le groupe et d'effectuer les comparaisons par rapport au principe de pleine concurrence en mettant en œuvre les « Principes directeurs » de l'OCDE.
- La pertinence du principe de pleine concurrence est malmenée par le réalisme économique entraînant des déficiences économiques, mais également des carences dans le cadre des contrôles des prix de transfert par l'administration fiscale.
- La fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation de la part de l'administration fiscale comme du contribuable.
- Difficultés d'obtenir des informations nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence.

Ainsi, les perspectives futures sont :

- Le contrôle des procédures internationales par l'administration fiscale : prix de transfert.
- Les procédures de règlement de la double imposition résultant de la correction des prix de transfert entre entreprises associées.
- Principe de pleine concurrence et prix de transfert comme outils de restructuration des entreprises.
- Transfert de bénéfice en droit Algérien.
- La fiscalité internationale et les prix de transfert.

Liste des ouvrages :

- CHAMPAUD. C, « Les méthodes de groupement des sociétés », RTD com., Paris, 1967, n°15.
- EL HADJI DIALIGUE Ba, « le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal », Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisation, Marchés, Institutions, université Paris-Est, 2011.
- MONOD Didier-Pierre, « Moyens et techniques de paiement internationaux », édition ESKA, Paris, 1999.
- PASCO. C « commerce international », édition DUNOD, 2008.
- ROLLANDE Bernet, « principe de technique bancaire », 25 éditions DUNOD, paris, 2008.
- SACHWALD Frédérique, « Réseaux contre nations : Les multinationales au XXIe siècle », RAMSES 2000, Ifri, Paris, 1999, pp. 165-179, cité par EL HADJI DIALIGUE Ba, « le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal », Thèse de Doctorat en Droit, discipline : Organisation, Marchés, Institutions, université Paris-Est, 2011.
- SNOUSSI Mounir, « Les stratégies juridiques des sociétés transnationales », p. 447.
- LAMBERT Thierry, « Réflexions sur la concurrence fiscale », recueil Dalloz, n° 27, 2010.

Articles et convention

- Article 138 bis CIDTA, Algérie.
- Article 156-1 du CIDTA, Algérie.
- Article 24 des RUU.
- Code civil, art 1842, « Les sociétés autres que les sociétés en participation visées au chapitre III jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation », Algérie.
- Code civile, art.54 de la Loi 05-10 du 20 juin 2005, Algérie, 2005.
- Code de commerce, art 729, Algérie.
- Code de commerce, Art L. 643-11, Algérie.
- Convention de Varsovie du 12.10.1929 régissant le transport aérien.
- Décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, J.O.R.A., du 28 mai 2008, n° 27, Algérie, 2008.
- Décret exécutif n° 2008-156 du 26 mai 2008, art 39-2, Algérie, 2008.
- DGI., Bulletin d'information fiscale, n° 5/DGI/DRPC/2010 : Traitement relatif au prix de transfert, Algérie, 2010.
- DGI., Bulletin d'information N°67/2013, 2013, Algérie, 2013.
- Direction générale des impôts, « les prix de transfert : guide à usage des PME », Algérie, novembre 2006.
- J.O.R.A, art 8 de la loi n° 06-24 du 26 décembre 2006 portant loi de finances pour 2007, J.O.R.A, n° 85 du 27 décembre 2006, Algérie, 2006.

- J.O.R.A, loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A., n° 46, 2016, Algérie, 2016.
- J.O.R.A, loi n° 16-09 du 3 août 2016 relative à la promotion de l'investissement, J.O.R.A. du 3 août 2016, n° 46, Algérie, 2016.
- J.O.R.A, ordonnance n° 01-03 du 20 août 2001, modifiée et complétée, relative au développement de l'investissement, J.O.R.A., du 20 août 2001, n° 47. Algérie, 2001.
- Loi de finances, art 66, « L'exercice des activités de production, de services et d'importation », Algérie, 2016.
- Pariente. M, Les filiales, même intégrées à un groupe, bénéficient d'une autonomie pleine et entière Bulletin Joly Sociétés, n° 6, paris, 01 juin 1996.

Lois :

- Loi de finance 2015
- Loi de finance 2016
- Loi de finance complémentaire 2009

Code :

- Code civile
- Code de commerce
- Code des impôts direct et taxes assimilé
- Code des procédures fiscales

Documents OCDE :

- OCDE (2017), Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>
- OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition OCDE, 22 juillet 2010.

Webographie :

www.mfdgi.gov.dz

www.dictionnaire-juridique.

Remerciement	
Dédicace	
Sommaire	I
Liste des tableaux	II
Liste des figures	II
Liste des abréviations	III
Résumé	VI
Introduction générale	A
Chapitre 01 : le commerce extérieur	1
Introduction	2
Section 01 : Les fondements du commerce extérieur	3
1. Le contrat de vente international	3
1.1. Définition	3
1.2. Les clauses d'un contrat	4
2. Les incoterms	5
3. Les documents usuels du commerce extérieur	6
3.1. Les documents de prix	6
3.1.1. La facture pro format	6
3.1.2. La facture commerciale	6
3.1.3. La facture consulaire	7
3.1.4. La facture douanière	7
3.1.5. La facture provisoire	7
3.2. Les modes d'expédition et les documents de transport	7
3.2.1. Le connaissement maritime	8
3.2.2. Le transport par avion et lettre de transport aérien LTA	8
3.2.3. Le transport par route et la lettre de transport routier LTR	8
3.2.4. Le transport par rails et le duplicata de lettre de voiture international	9
DLVI	
3.2.5. Le transport combiné et le document de transport multimodal FIATA	9
3.3. Les documents d'assurance	9
3.4. Les documents douaniers	9
Section 02 : Le groupe de sociétés	10
1. Définition d'un groupe de société	10
2. La structure du groupe	11
2.1. La filiale	11
2.2. La participation	13
2.3. La succursale	13
3. Les conditions d'éligibilité au régime du groupe de société	13
4. Les avantages fiscaux accordés aux groupes de société	14
4.1. En matière d'impôt sur le bénéfice des sociétés	15
4.1.1. Consolidation des bénéfices	15
4.1.2. Exonération des dividendes	15
4.1.3. Exonération des plus-values de cession	15
4.2. En matière de taxe sur l'activité professionnelle	15
4.3. En matière de taxe sur la valeur ajoutée	15

4.4. En matière de droits d'enregistrement	15
4.4.1. Exemption des droits d'enregistrement des actes	16
4.5. Autres mesures d'encouragement	16
Section 03 : Le groupe multinational	17
1. Définition du groupe multinational	18
2. L'internalisation des groupes multinationaux	18
2.1. Un espace clos	19
2.2. Un espace autonome	20
2.2.1. Un espace autonome par rapport au pouvoir public	20
2.2.2. Un espace autonome par rapport à l'économie	22
3. Le groupe multinational et le prix de transfert	22
Conclusion	24
Chapitre 02 : Le prix de transfert	25
Introduction	26
Section 01 : Concepts liés au prix de transfert	27
1. Définition du prix de transfert	27
2. L'objectif du prix de transfert	28
3. Les aspects juridiques et économiques des prix de transfert	28
3.1. Dépendance juridique (de droit)	30
3.2. Dépendance économique (de fait)	30
4. Le traitement fiscal des prix de transfert	31
4.1. Réglementation fiscale applicable	31
4.1.1. Entreprises considérées comme liées	31
4.1.2. Opérations donnant lieu à une réintégration aux bénéficiaires imposables	31
4.1.3. Charges non admises en déduction du bénéfice imposable des entreprises liées	31
4.2. Régularisation des prix de transfert	33
Section 02 : La documentation des prix de transferts	33
1. Obligation documentaire	33
2. Entité concerné	34
3. Objectifs des obligations de documentation des prix de transfert	34
4. L'approche à trois niveaux pour la réalisation des objectifs de la documentation	35
4.1. Fichier principale	35
4.2. Fichier local	36
4.3. Déclaration pays par pays	36
5. Les règles à respecter par les contribuables	37
5.1. Documentation contemporaine	37
5.2. Calendrier	37
5.3. Matérialité	37
5.4. Conservation des documents	38
5.5. Fréquence des mises à jour de la documentation	38
5.6. Langue	38
5.7. Sanctions	39
5.8. Confidentialité	39
5.9. Autres sujets	39

5.10. Mise en œuvre	40
Section 03 : le principe de pleine concurrence	40
1. Définition	40
2. L'importance de la détermination du prix de pleine concurrence	41
3. Les méthodes de fixation du prix de pleine concurrence	42
3.1. Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions	42
3.1.1. Méthode du prix comparable sur le marché libre	42
3.1.2. Méthode du prix de revente	43
3.1.3. Méthode du coût majoré	45
3.2. Méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices	46
3.2.1. Méthode transactionnelle de la marge nette	46
3.2.2. Méthode transactionnelle du partage des bénéfices	48
Conclusion	50
Chapitre 03 : Etude de cas « Direction Générale des Impôts »	51
Introduction	52
Section 01 : Présentation générale de l'organisme d'accueil	53
1. Création de la DGI	54
2. Mission de la DGI	54
3. Organisation et structure de la DGI	54
3.1. Direction centrales	54
3.1.1. Direction de l'Administration des Moyens et des Finances (DAMF)	54
3.1.2. Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC)	55
3.1.3. Direction de l'Informatique et de l'Organisation (DIO)	55
3.1.4. Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales (DIDF)	55
3.1.5. Direction des Recherches et Vérifications (DRV)	56
3.1.6. Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement (DOFR)	56
3.1.7. Direction du Contentieux (DCX)	56
3.1.8. Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales (DLRF)	57
3.2. Services extérieurs	57
3.2.1. Direction des Grandes Entreprises (DGE)	57
3.2.2. Inspection Régionale des Services Fiscaux (IRSF)	58
3.2.3. Direction Régionale des Impôts (DRI)	59
3.2.4. Service Régional des Recherches et Vérifications (SRV)	59
3.2.5. Centre Régional de l'Information et de la Documentation (CRID)	60
3.2.6. Direction des Impôts de Wilaya (DIW)	61
3.2.7. Le Centre Des Impôts (CDI)	62
3.2.8. Le Centre de Proximité des Impôts (CPI)	64
Section 02 : Etude de cas d'un contribuable	64
1. Le déroulement du processus du contrôle des prix de transfert	64
1.1. L'envoi d'un avis de vérification	66
1.2. La préparation du contrôle fiscale	67
1.3. La première visite du vérificateur	67
1.4. Déroulement du contrôle fiscal	68
1.5. La proposition de rectification	68

2. Etude de cas	66
Conclusion	72
Conclusion générale	73
Bibliographie	77
Table des matières	I