

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement Supérieure et de la recherche scientifique
ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

ESC

**Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de
master en sciences commerciales et financières**

Option : **comptabilité et finance**

Thème :

La documentation des prix de transfert en Algérie

Cas : la direction des grandes entreprises

Élaboré par :

- **DJEMAI Hania meriem**
- **HAMOUCHE Imene**

Encadré par :

Dr. HAMEL Abdelmalek

Lieu de stage : La direction des grandes entreprises (DGE), Ministère des finances –Alger.

Période de stage : Du 01/04/2019 au 30/05/2019.

Promotion 2018/2019

Remerciement

Nous remercions dieu tout puissant qui nous a apporté la force, le courage et la patience d'aller jusqu'au bout pour terminer ce modeste travail.

*Avant tous, nous tenons à adresser nos sincères remerciements à notre encadreur Mr **HAMEL Abdelmalek**, pour les précieuses contributions qu'il nous a apporté, le temps qu'il nous a consacré en dépit de ses nombreux engagements ainsi que pour ses conseils, ses encouragements, son amabilité, et sa gentillesse qui méritent toute admiration.*

*Nous remercions vivement toute l'équipe de la Direction des grandes entreprises en particulier Mr **BEN SABRA** Mohamed le responsable du bureau de gestion avec qui nous avons eu le privilège de travailler, pour avoir partagé son expérience, pour son aide précieuse et pour ses importants conseils.*

Nous tenons à adresser nos remerciements à L'ensemble du corps professoral et administratif de l'ESC.

Nous remercions, enfin, les membres du jury qui ont accepté d'évaluer ce mémoire.

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

*Mes très chers parents qui m'ont toujours soutenue, m'ont
donné toute leur affection, leur temps, leurs conseils et le
courage pour réussir dans ma vie.*

*Que Dieu les garde pour moi et leur donne une bonne santé
et une longue vie*

A mon frère et ma petite sœur ;

A toute ma famille que j'aime ;

A mes amis ;

*Et à tous ceux qui m'ont aidée de prêt ou de loin pour
accomplir mon travail.*

Hanía

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à

Mes chers parents :

Ma mère, qui a œuvré pour ma réussite, par son amour, son soutien, tous les sacrifices consentis et ses précieux conseils, pour toute son assistance et sa présence dans ma vie ;

Mon père, qui peut être fier et trouve ici le résultat de longues années de sacrifices et de privations pour m'aider à avancer dans mon chemin ;

Que Dieu vous garde pour moi et vous donne une longue vie.

Mes frères et sœurs qui n'ont cessé d'être pour moi des exemples de force, de courage et de générosité.

Mon fiancé, que nulle dédicace ne puisse exprimer mes sentiments de reconnaissance pour son soutien, sa positivité, sa motivation et ses encouragements.

À mes deux neveux « Rayene et Amir », à ma nièce « Alicia » ;

À toute ma famille et mes amis ;

À tous ceux qui me sont chers ;

À tous ceux qui m'ont aidé de près ou de loin à accomplir ce modeste travail ;

Qu'ils trouvent ici l'expression de mes sentiments et de ma haute gratitude.

Imene

Sommaire

Introduction générale	A-D
Chapitre I : Généralité sur les prix de transfert.....	02
Section1 : notion générale des prix de transfert.....	03
Section2 : Le principe de pleine concurrence.....	14
Section3 : la notion de double imposition	24
Chapitre II : Les méthodes de fixation des prix de transfert et l'obligation documentaire.....	35
Section1 : les méthodes de fixation des prix de transfert.....	36
Section 2 : les principes de l'OCDE concernant la documentation des prix de transfert....	47
Section 3 : l'obligation documentaire en droit Algérien.....	52
Chapitre III : analyse et exploitation de la documentation justifiante les prix de transfert.....	63
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	64
Section 2 : Etude de Cas d'un contribuable	76
Conclusion générale.....	91-95

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
APP	Accords Préalables sur les Prix
BEPS	l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfice
BIF	Bulletin d'Information Fiscale
CDI	Centre Des Impôts
CID	Code des Impôts directe
CIDTA	Code des Impôts Direct et Taxes Assimilées
CIV	Les Conditions Internationales de Vente
CPF	Code des Procédures Fiscales
CTRF	La Cellule de Traitement du Renseignement Financier
CUP	Comparable Uncontrolled Price - Prix Comparable sur le marché libre
CV	Coût Variable
DA	Dinar Algérien
DGE	Direction des Grandes Entreprise
DGI	Direction Générale des Impôts
DIW	Direction des Impôts de la Wilaya
DOFR	Direction des Opérations Fiscales et du Recouvrement
ED	édition

IBID	Même endroit
IBS	Impôt sur le Bénéfice
IRG	Impôt sur le Revenu Global
K EUR	Kilo Euro
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
LDGI	La Lettre de la Direction Générale des Impôts
LF	Loi de Finance
LFC	Loi de Finance Complémentaire
MTMN	Méthode de la Marge Nette
N°	Numéro
OCDE	l'Organisation Mondiale de Coopération et de Développement économique
Op.cit.	Opus citatum (ouvrage cité)
PME	Petite et Moyenne Entreprise
Q	Quantité
R&D	Recherche et Développement
SPA	Sociétés Par Actions
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
USD	United states dollars

Liste des tableaux

N° de Tableau	Intitulé du tableau	Page
II -01	Les frais supporté dans une operation de transaction	37
III -01	Evolution de la part de marché de la société (X)	77
III -02	Achat de matière première des pièces de rechange et autre consommable	81
III -03	Achat d'équipement auprès des sociétés F	81
III -04	Achat et vente des biens /services des autres sociétés du groupe	81
III -05	Liste des documents fournis par la société (X)	82
III-06	Statistique de la sous-direction de gestion	87
III-07	Statistique de la sous-direction des hydrocarbures	88

Liste des figures :

N° figure	Intitulé de figure	Page
I -01	Transaction intra-groupe transfrontalière	04
I -02	Transaction entre de société indépendante	05
I -03	Transaction intra-groupe en Algérie	05
I -04	illustration sur la dépendance de droit direct	13
I -05	illustration sur la dépendance de droit indirect	13
II -01	illustration sur la méthode du prix comparable sur le marché libre CUP	37
II -02	illustration sur la méthode du prix de revente	39
II -03	illustrations sur la méthode du coût majoré	40
II -04	illustration sur la méthode du partage de bénéfice	42
II -05	illustration sur la méthode de la marge nette	45
III -01	l'organigramme du ministère des finances	66
III -02	l'organigramme de la Direction des Grandes Entreprises	72
III -03	organigramme juridique & économique de la société X	79
III -04	Organigramme fonctionnel de la société (x)	80

Liste des annexes

N°	Intitulé
1	L'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE
2	Matrice relative à l'analyse fonctionnelle.
3	la liste des conventions et accords tendant à éviter les doubles impositions conclues par l'Algérie
4	L'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE
5	Exemple d'un cas de recours gracieux pour l'élimination d'une double imposition
6	La déclaration pays par pays
7	l'arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert

Résumé :

L'économie mondiale a été témoin pendant de nombreuses années de changements et de développements majeurs résultant du phénomène de la mondialisation et des blocs économiques et politiques. Ceci est évident dans le développement technologique et informationnel ainsi que dans le mode de production et de gestion dans diverses industries. Les grandes institutions internationales et autres institutions mondiales investissent dans d'autres pays en ouvrant des succursales et en complétant leurs activités industrielles ou de services. Les échanges internationaux entre les membres de ces multinationaux donnent lieu à des facturations appelées « prix de transfert ».

Ces derniers peuvent être définis comme des transactions intra-groupes impliquant la vente ou le transfert de biens corporels et incorporels entre sociétés liées dans un ou plusieurs pays. Les entreprises multinationales doivent établir ces prix de transfert en respectant le principe de pleine concurrence. Ainsi que les différentes méthodes reconnues par l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), pour la détermination des prix de transfert qui sont à leur disposition.

Les autorités mondiales ont mis en place des exigences strictes en matière de documentation auxquelles les sociétés multinationales doivent se conformer afin de détailler les prix facturés pour les transferts entre entreprises.

Selon la législation fiscale algérienne, les entreprises qui utilisent des prix de transfert dans leurs transactions avec des succursales sont tenues de fournir des documents de référence justifiant les prix applicables afin de clarifier leur politique d'utilisation des prix de transfert et leur conformité au principe de pleine concurrence.

Les mots clés : fiscalité, prix de transfert, multinationale, principe de pleine concurrence, documentation des prix de transfert.

ملخص :

شهد الاقتصاد العالمي منذ عدة سنوات تحولات و تطورات كبيرة ناتجة عن ظاهرة العولمة والتكتلات الاقتصادية والسياسية؛ يظهر ذلك جليا في التطور التكنولوجي والمعلوماتي وطريقة الإنتاج والتسيير في مختلف الصناعات، فالمؤسسات الكبيرة العالمية وغيرها من المؤسسات الأخرى ذات الصبغة العالمية تستثمر في دول أخرى عن طريق فتح فروع تابعة لها ومكملة لنشاطها الصناعي أو الخدماتي. إن ظهور هذا النوع من المؤسسات أدى إلى ظهور علاقات تجارية بين المؤسسة الأم والفروع التابعة لها، أي ظهور تبادلات تجارية بين مختلف الفروع التابعة لنفس المؤسسة وبالتالي ظهور مصطلح سعر التنازل أو التحويل بين هذه الفروع.

يمكن تعريف أسعار التحويل أو سعر التنازل الداخلي على أنه ذلك السعر المطبق على مختلف الخدمات أو المنتجات المتبادلة بين المؤسسة ومختلف وحداتها أو بين مختلف الوحدات التابعة لنفس المؤسسة.

ينبغي على هذه المؤسسات ان تطبق أسعار التحويل المحددة وفق أساس سعر السوق اذ انه يعد بمثابة أداة لقياس الأداء؛ لأنه يتحدد وفقا لقوى العرض والطلب خارج الشركة دون تدخل من إدارة الشركة أو مديري الفروع، وتطبق على قدر عالٍ من الحرية والاستقلال الذاتي للفروع.

وضعت منظمة التعاون والتطوير الاقتصادي خمسة طرق لتحديد سعر التحويل وفق قانون المنافسة المطلق كما وضعت السلطات العالمية متطلبات وثائق صارمة يجب على الشركات متعددة الجنسيات الالتزام بها و ذلك من اجل تقديم تفاصيل حول الأسعار المفروضة على عمليات النقل من شركة إلى أخرى.

وفقا للتشريع الجبائي المعمول به في الجزائر، الشركات التي تستعمل أسعار التحويل في معاملاتها مع الفروع ملزمة بتقديم مستندات مرجعية تبرر الأسعار المطبقة وذلك لتوضيح سياستها في استعمال أسعار التحويل ومدى مطابقتها و امتثالها لقانون المنافسة المطلق.

الكلمات المفتاحية: الجباية, أسعار التحويل, متعددة الجنسيات, سعر المنافسة المطلقة, مستندات اسعار التحويل .

INTRODUCTION

GENERALE

Introduction générale:

L'ouverture des frontières économiques entre les pays et les continents dans un contexte de libéralisation des échanges transfrontaliers appelés « mondialisation », a comme conséquence la multiplication des entreprises développées en dehors des frontières nationales qui exercent leurs activités sur les marchés internationaux.

Les groupes multinationaux riches sont devenus la cible commune des Etats, leur attitude pour attirer ces groupes est devenue de plus en plus importantes puisqu' ils apportent des capitaux, des emplois et de nouvelle culture.

Un groupe de société est un ensemble d'entreprises juridiquement indépendantes dénommées « filiales » ou « sociétés sœurs » qui sont détenues par une société dite « société mère ».

Le rôle des entreprises multinationales dans le commerce mondial a connu une hausse importante due à l'intégration des économies nationales et au progrès technologique. Et les transactions intra-groupes occupent plus de la moitié des échanges mondiaux qui sont toujours en progression vu leur importance. Ces transactions sont régularisées à un certain prix appelé « le prix de transfert ».

La notion de prix de transfert désigne le prix auquel une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels ou rend des services aux entreprises associées¹. Les sociétés intragroupes utilisent le mécanisme des prix de transfert afin de réduire leurs assiettes imposables, à travers une majoration ou une minoration des prix d'achat ou de vente et de même à travers le transfert des bénéfices vers une filiale qui jouit d'un avantage fiscal.

Les prix pratiqués par les entreprises qui ont un lien de parenté, ne sont pas soumis aux mêmes mécanismes des marchés de transaction entre les entreprises indépendantes. Afin d'évaluer ce phénomène, l'administration fiscale opte pour le « principe de pleine concurrence », comme une référence, pour encadrer les pratiques des prix de transfert. Le principe de pleine concurrence consiste à comparer le prix de transfert utilisé dans une transaction intra-groupe avec celui qui pourrait être appliqué dans une transaction entre les entreprises indépendantes dans les conditions du marché libre.

Ce principe précise dans le détail comment appliquer les prix de transfert, il aide donc les administrations fiscales à recevoir la part qui leur revient de l'assiette de l'imposition des

¹ OCDE(2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », paris, éd 2017, p19.

multinationales, mais il permet aussi d'aider ces sociétés à éviter une double imposition en offrant au contribuable la possibilité de demander de conclure un accord conforme au principe de pleine concurrence.

Pour limiter les pratiques des prix de transfert, l'organisation mondiale de coopération et de développement économique (OCDE) préconise des méthodes de calcul des prix de transfert dans le cadre du principe de pleine concurrence. Ces méthodes sont appelées méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et autres transactionnelles fondés sur les bénéfices.

Dans le but de mieux cerner cette politique et de limiter les risques liés à la manipulation des prix de transfert par les groupes de sociétés multinationales et mettre à la disposition des administrations fiscales un moyen de contrôle des transactions intra-groupes, l'OCDE dans ses travaux sur l'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfice (BEPS), a consacré une grande partie dans son rapport pour la documentation obligatoire liée au prix de transfert considérer comme un moyen de justification des politiques de prix de transfert pour les contribuables.

L'Algérie ne pouvait pas être neutre face à cette problématique, en vue de renforcer le contrôle sur les prix de transfert, la législation fiscale a mis en place un arsenal juridique de contrôle plus un dispositif légal concernant la documentation obligatoire, qui désigne les entités concernées par la production de cette documentation, son contenu et les sanctions prévues en cas de défaut de déclaration ou une déclaration incomplète.

De ce qui précède, la problématique principale au titre de notre projet de recherche est la suivante :

Quelle est la documentation obligatoire justifiant les pratiques des prix de transfert dans le cadre législatif algérien ?

De cette problématique découle les questions suivantes :

Comment cette documentation est-elle présentée ?

Est-elle respectée par les contribuables ?

Quelles sont les dispositions prises en charge par l'administration fiscale en cas du non-respect de la documentation ?

Pour répondre à cette problématique et aux sous questions nous avons mis les hypothèses suivantes :

Hypothèse1 : la documentation exigée par l'administration fiscale est présentée sous forme d'un dossier qui inclut les informations nécessaires pour la vérification des pratiques de prix de transfert.

Hypothèse2 : L'administration fiscale algérienne n'a pas les moyens pour faire respecter aux entreprises de droit algérien les exigences réglementaires en matière de documentation des prix de transfert .

Hypothèse3 : l'administration fiscale assure le suivi du dépôt des dossiers et le contrôle de leur conformité.

Choix et intérêt de la recherche :

Le thème des prix de transfert est apparu récemment dans l'économie algérienne c'est pourquoi la recherche est vraiment faible au niveau national. Ce thème est d'actualité, il concerne la fiscalité mondiale et les pays ouverts sur le marché international.

Le prix de transfert est considéré comme l'un des mécanismes d'optimisation fiscale pour les entreprises puisque leur objectif principal est la diminution de la charge imposable en utilisant le transfert des bénéfices d'une façon légale. Vu son impact sur la fiscalité nationale et même internationale nous avons choisi ce sujet pour notre étude.

En choisissant ce sujet nous visions les objectifs suivants :

- Donner une idée plus claire sur le concept des prix de transfert ;
- Montrer l'importance des prix de transfert au sein des sociétés multinationales ;
- Identifier les objectifs ainsi que les risques engendrés par les pratiques des prix de transfert ;
- Etudier les procédures mises par la fiscalité algérienne pour cerner la politique des prix de transfert par les sociétés multinationales.

La méthodologie utilisée :

Pour atteindre les objectifs de notre étude et pour répondre à la problématique, notre méthodologie de recherche est basée sur l'approche descriptive à travers la consultation des ouvrages et des sites internet, et l'approche analytique dans le cas pratique.

Les limites de la recherche :

Durant notre étude nous avons rencontré plusieurs contraintes :

- Nous étions limitées par le temps vu que la durée du stage était d'un mois seulement.
- L'indisponibilité de l'information et le nombre limité des ouvrages traitant notre sujet de recherche.
- Le stage traitant notre thème était difficile à accéder où nous avons rencontré beaucoup de difficulté pour l'accomplir.
- La confidentialité des informations au niveau de l'administration fiscale nous a empêchées d'accéder aux informations nécessaires.

Le plan de travail :

Notre projet de recherche va apporter les éléments de réponse à la problématique principale de la documentation des prix de transfert ainsi que les sous-questions qui découlent de cette dernière.

Nous avons structuré notre travail selon le plan suivant :

Dans le premier chapitre, nous allons présenter la problématique des prix de transfert ainsi que toutes les notions en liaison avec elle, notamment nous allons aborder le principe de pleine concurrence et la notion de la double imposition.

Dans le deuxième chapitre, nous allons élaborer les différentes méthodes applicables pour la fixation des prix de transfert et par la suite nous allons voir la documentation obligatoire selon les principes de l'OCDE dans un premier lieu et en deuxième lieu nous allons aborder le cas algérien.

Le troisième chapitre sera consacré à la problématique de la documentation obligatoire en matière des prix de transfert en Algérie qui présentera un cas réel d'un contribuable concerné par la documentation.

CHAPITRE I :

GENERALITES SUR LES PRIX DE TRANSFERT

Introduction :

Les prix de transfert constituent une caractéristique légitime et nécessaire des activités commerciales des entreprises multinationales. Néanmoins, lorsque les prix de transfert appliqués ne sont pas conformes aux normes internationales en vigueur ou au principe de pleine concurrence en vertu de la législation nationale, ils peuvent provoquer des distorsions de répartition des bénéfices entre les pays dans lesquels opère une entreprise multinationale. De nombreux pays ont géré les risques fiscaux liés à ces prix de transfert par l'adoption de règles fiscales nationales reposant sur le « principe de pleine concurrence ».

La plupart des conventions de double imposition intègrent également le principe de pleine concurrence comme base de répartition des bénéfices entre entreprises associées.

Dans ce chapitre nous allons aborder le sujet des prix de transfert et toutes les notions liées à ce mécanisme (**section 1**), ensuite nous allons présenter le principe de pleine concurrence et son rôle primordial dans la réglementation des pratiques des prix de transfert qui fera l'objet de la (**section 2**) et la (**section 3**) portera sur la notion de double imposition.

Section 1 : notion générale sur les prix de transfert

L'organisation de coopération et de développement économique est considéré comme un référentiel des pays membres ou autres en matière des prix de transfert.

Dans cette section, nous exposerons d'abord la définition des prix de transfert selon cette organisation et aussi selon la législation algérienne, par la suite nous traiterons les différents concepts liés à cette notion.

1. Définition des prix de transfert :

« les prix de transfert désignent tout flux intragroupe et transfrontalier, relatif à des achats et ventes de biens, prestations de services, redevances, intérêts, garanties, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, et savoir-faire ... etc.¹ ».

Le code civil algérien définit le prix comme étant « une somme d'argent que l'acheteur s'oblige à donner au vendeur en échange de l'acquisition d'un bien objet de la vente »²

L'OCDE a défini les prix de transfert comme : « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées résidentes ou établies dans des Etats différents ».³

De ce fait sont exclues toutes les transactions internationales établies entre sociétés indépendantes et toutes transactions intra-groupes réalisées sans passage de frontière. Relèvent également des prix de transfert, dans leur partie services, les frais de siège, correspondant à la part des frais communs d'administration de sociétés faisant partie d'un même groupe.

Par prix de transfert , il y a lieu d'entendre les prix pratiqués par une entreprise à l'occasion d'un transfert de biens corporels , des actifs incorporels , ou rend des services à une ou plusieurs entreprises apparentées situées au niveau national ou à l'étranger notamment, les achats et les ventes de biens, de services, redevances, intérêts, garanties, honoraires, cession

¹ Bulletin d'information fiscale N°5/DGI/DRPC/2010, « Traitement fiscal relatif aux prix de transfert », 2010, P03.

² Ibtissem GARRAM, «terminologie juridique dans la législation algérienne », Edition L'ENTREPRISE NATIONALE DES ARTS D'IMPRIMERIE, Alger, 1994, P 224.

³ OCDE(2017), Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, op.cit, p19.

ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, et savoir-faire, refacturation de coûts, octroi de prêts sans intérêts ou à intérêts réduits , ... etc.¹.

Toutes les définitions citées auparavant considèrent les prix utilisés comme une transaction entre des sociétés apparentées, d'un même groupe, implanté dans des juridictions fiscales différentes, pour toutes les opérations pouvant donner.

En résumé la notion des prix de transfert est conditionnée par deux critères essentiels qui sont :

Transaction intra-groupe : ce sont des opérations effectuées par des sociétés qui ont un lien de dépendance. On ne parle pas d'un prix de transfert si la transaction se fait entre des sociétés indépendantes, c'est-à-dire qui n'appartiennent pas au même groupe de société.

Dépassement de frontière : l'implantation dans des juridictions fiscales différentes est un élément pour pouvoir déterminer l'existence d'un prix de transfert.

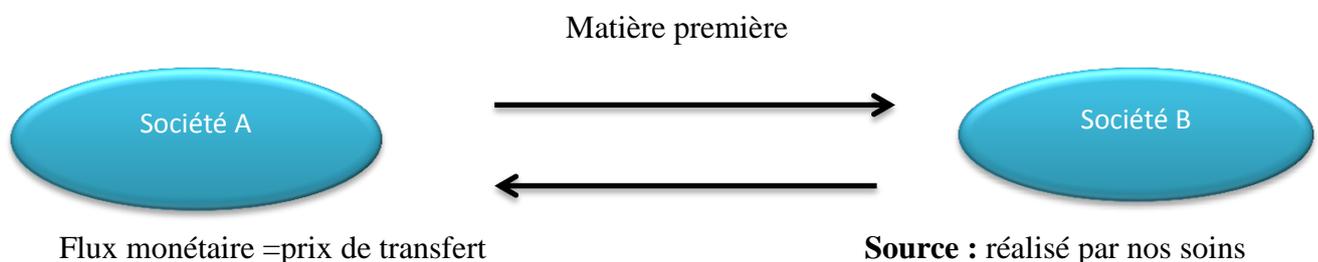
Par contre la condition de dépassement de frontière n'est pas obligatoire dans le contexte algérien puisqu' une transaction intra-groupe peut se faire dans le même territoire afin de bénéficier d'un avantage fiscal dont dispose une autre société membre du groupe.

Pour mieux comprendre on va illustrer cela par des exemples :

Exemple1 : les deux critères sont disponibles :

Une société (A) implantée en France facture une opération d'achat de matière première à sa filiale (B) située en Algérie. Le prix d'achat dans ce cas est un prix de transfert

Figure N° I-01 : transaction intra-groupe transfrontalière

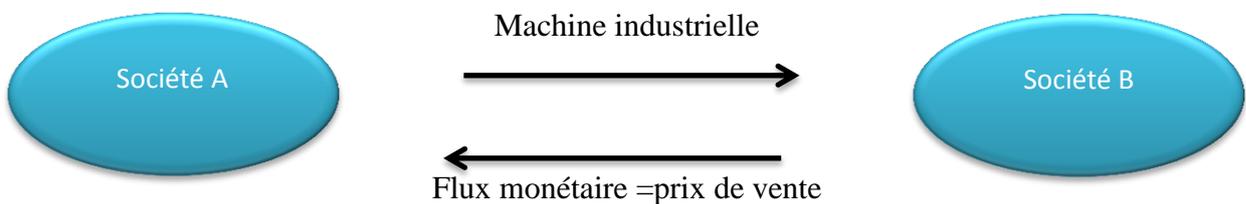


¹ La lettre de la DGI N°67/2013, « Les prix de transfert : problématique de la fiscalité internationale », 2013, P02.

Exemple 2 : un critère non disponible :

Une société (A) située en Espagne appartient à un groupe (Y) vend à une autre société (B) du groupe (X) située en Algérie une machine de production. Le prix de vente appliqué dans cette transaction n'est pas considéré comme un prix de transfert puisque les sociétés A et B n'appartiennent pas au même groupe (société indépendante).

Figure N° I-02 : transaction entre deux sociétés indépendantes

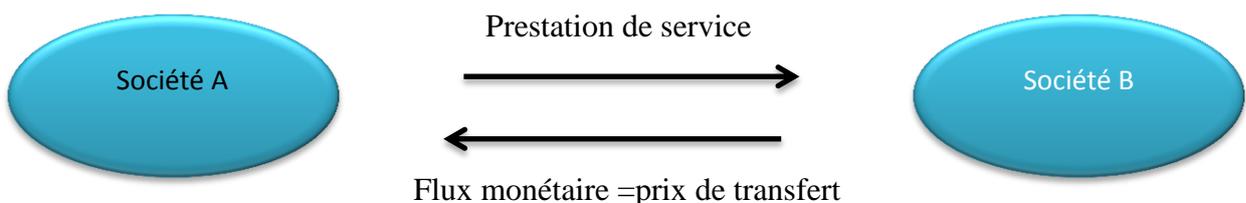


Source : réalisé par nos soins

Exemple 3 : transaction intra-groupe en Algérie

Une société(A) située à Alger qui appartient au groupe (G) fait une prestation de service à la société(B) située à Hassi Messaoude appartenant au même groupe. Le prix facturé dans cette opération selon la législation algérienne est un prix de transfert si la société bénéficie des avantages fiscaux surtout en matière d'impôt sur le bénéfice IBS pour diminuer la base imposable et échapper à l'imposition.

Figure N° I-03 : transaction intra-groupe en Algérie



Source : réalisé par nos soins

Les prix de transfert intéressent aussi bien les entreprises multinationales que les administrations fiscales dans la mesure où ils déterminent, la répartition des recettes et des dépenses et donc les bénéfices imposables entre les entreprises dépendantes relevant d'autorités fiscales différentes¹

Pour le groupe, il peut s'agir de faire en sorte que chaque entité participant à sa chaîne de valeur soit rémunérée pour sa contribution à la production du bien ou du service. Le niveau de cette rémunération, rapproché de celui des coûts, fait généralement l'objet d'un suivi en comptabilité analytique ;

Pour l'administration fiscale, il est impératif de s'assurer que la détermination du prix n'a pas provoqué un transfert de bénéfices sans rapport avec la réalité de transfert. Un tel transfert de bénéfices peut en effet avoir une motivation fiscale du fait de l'hétérogénéité du droit fiscal applicable aux deux entités appartenant à la transaction.

2. Les objectifs des prix de transfert :

Le groupe de sociétés pratique le mécanisme des prix de transfert pour réaliser des objectifs dits classiques, fiscaux et douaniers.

2.1. L'objectif classique : inclus

2.1.1. L'optimisation financière :

L'optimisation des résultats financiers du groupe consiste à choisir le procédé de fixation des prix de transfert le mieux adapté à chaque situation, dans le but de faire baisser les coûts de chaque unité du groupe. Cette politique permettrait d'une part d'augmenter les profits du groupe (c'est l'objectif premier) et d'autre part d'optimiser l'intérêt total des différentes filiales le constituant.

De ce fait, chacune des entités du groupe renforce sa position compétitive afin de contribuer à maximiser le profit du groupe. Plus les choix en matière de politique de prix de transfert sont adaptés, plus le groupe sera en mesure de mettre en avant les entités les plus compétitives et les plus performantes, afin de leur attribuer, en priorité, les ressources disponibles au sein du groupe et d'avoir le meilleur retour sur le capital investi.

¹ OCDE (2010), « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Paris, juillet 2010, P 20.

2.1.2. Mesure des performances du groupe :

La comparaison des résultats des filiales au sein d'un groupe se trouve relativement difficile, car les transactions qui ont lieu entre les entités d'un même groupe sont soumises à des pressions supplémentaires que les échanges entre agents indépendants ne connaissent pas. En effet, l'utilisation par une filiale d'un prix beaucoup plus bas (ou basé sur le coût marginal) pour vendre sa production à l'intérieur du groupe, ne permettrait pas de représenter la réalité économique et entraînerait une détérioration de ses résultats. Cette situation pourrait être suivie d'une démotivation des employés de cette entreprise, ce qui aura pour effet direct et immédiat un accroissement de ses coûts de production. Ces conséquences ne contribuent pas à servir l'intérêt global du groupe. Ainsi, si l'intérêt du groupe demeure l'objectif suprême recherché, l'intérêt propre de chaque entité ne doit pas être sacrifié.

Le recours à des méthodes de fixation des prix de transfert comme outil de mesure des performances permettrait aux entreprises les plus concurrentielles (compétitivité, économies réalisées...) d'afficher les meilleurs résultats.

Toutefois, d'autres objectifs sont assignés aux prix de transfert, dont essentiellement, l'optimisation de la charge d'impôt.

2.2. L'objectif fiscal :

L'intérêt que les groupes portent aux prix de transfert en tant que moyen d'optimisation fiscale trouve son origine dans la non reconnaissance de l'intérêt de groupe dans la majorité des législations.

Pour comprendre le rôle que peuvent avoir les prix de transfert dans cette situation, prenons l'exemple d'un groupe qui comprend des filiales réalisant des bénéfices et d'autres qui sont déficitaires. Dans ce cas, les prix de transfert peuvent être utilisés comme moyen pour transférer une partie des résultats des filiales bénéficiaires vers les filiales déficitaires.

La même opération peut être appliquée au niveau international en transférant une partie des bénéfices réalisés dans les pays où la pression fiscale est très forte vers des pays à fiscalité moins importante ou privilégiée.

2.3. L'objectif douanier :

L'enjeu des prix de transfert consiste, pour la douane, à la fixation de la véracité de valeur de la transaction et de la justesse du prix. Des risques pèsent, entre autre celui lié à la minoration ou à la majoration de la valeur par les entreprises multinationales. Dans le premier cas, la

douane perd une partie de ses recettes. La majoration, quant à elle, dissimule souvent un transfert illicite de capitaux.¹

3. Les risques liés au prix de transfert :

Le principal risque fiscal encouru par les groupes internationaux en matière de prix de transfert demeure le transfert de bénéfice à l'étranger.

3.1. Existence ou présomption de transfert de bénéfice :

Les entreprises associées constituent un marché captif. Dans ce cadre, les prix pratiqués sont présumés ne pas être fixés par l'entreprise en fonction des critères objectifs mais ils dépendent de la volonté du groupe.

L'administration fiscale doit en outre démontrer que les opérations inter-compagnies comportent un transfert de bénéfices à l'étranger et ne relèvent pas d'une gestion normale. Ce n'est qu'en démontrant la dépendance et l'anormalité de la transaction que l'administration établit cette présomption.

Le transfert peut être opéré par voie de :

- majoration des prix d'achat,
- minoration des prix de vente,
- abandon de créances ou de recettes entre société mère et filiale ou entre sociétés sœurs.
- prise en charge des dépenses du personnel ;
- prêts consentis à des sociétés étrangères à des conditions anormales (taux minoré ou nul) ;
- versement des redevances excessives (assistance technique ou commerciale, concession de licence ou brevet ...) ;
- participation forfaitaire aux frais de gestion d'une filiale à l'étranger qui aboutit à une mauvaise répartition des charges communes.

3.2. Appréhension des bénéfices transférés par les entreprises :

Parmi les procédés de transfert de bénéfices, figurent en premier lieu ceux liés aux prix de transfert, c'est à dire les achats de biens à des prix majorés ou leur vente à des prix minorés. Pour la détermination du résultat fiscal des sociétés suspectées d'opérer ces transferts, l'administration recourt à la méthode des études comparatives par rapport aux entreprises exerçant dans des conditions normales, des activités jugées similaires.

¹ Anis EL MENAA, « Les prix de transfert en matière fiscale et douanière », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 30^{ième} promotion : 2011-2013, P 08.

3.3. Risques financiers :

Les prix de transfert constituent avant tout un problème économique et de gestion. Puisque, l'intérêt des entreprises pour ce sujet ne provient pas seulement d'une volonté d'optimisation fiscale : il s'agit avant tout d'optimiser les résultats financiers globaux du groupe. Les prix de transfert retenus par le groupe doivent permettre de maximiser les ventes à l'extérieur du groupe (le chiffre d'affaires consolidé) et d'encourager les efforts de productivité dans chaque filiale. Or, un choix non judicieux en matière de prix de transfert peut avoir l'effet inverse. Les modalités de détermination des prix de transfert au sein d'un groupe peuvent parfois être néfastes. Les cessions internes sur la base des coûts de revient majorés d'une marge sont particulièrement sensibles : les entreprises additionnant une marge à leurs coûts afin d'augmenter leurs prix de vente ce qui conduit à accroître leur chiffre d'affaires, si les bases définies par le groupe pour les coûts considérés et les marges allouées ne sont pas pertinentes, les coûts supplémentaires engendrés pour le groupe peuvent rapidement devenir significatifs.

4. Les notions liées aux prix de transferts

Il est important d'expliquer les notions liées au prix de transferts pour bien assimiler ce que veut dire une multinationale, transaction intra-groupe, un lien de parenté, une filiale ...etc. Nous allons expliquer dans cette phase la notion du groupe ainsi que le concept de dépendance (de droit ou de fait).

4.1. La notion du groupe :

Selon Claude CHAMPAUD « Le groupe est une entité de contrôle patrimonial destinée à assurer une unité de décision économique »¹.

Le groupe considéré comme : « un ensemble d'entreprises unies par des liens de dépendance juridique ou de fait. Il est constitué de filiales, de sociétés sœurs, de la société mère et des entreprises ayant des communautés d'intérêt fortes ».²

D'autres définissent le groupe comme étant « ...un ensemble de sociétés qui, tout en étant juridiquement distinctes, se trouvent cependant liées les unes aux autres de telle sorte que l'une d'entre elles, qualifiée de société mère ou de société dominante, est en mesure

¹ Claude CHAMPAUD, « Le pouvoir de concentration de la société par action », collection le droit en question, Ed thèse Rennes, France, 2006, p 6.

² DGI française, « Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME », France, Novembre 2006, P 47.

d'imposer, en fait ou en droit, une unité de décision aux autres composantes du groupe qui se trouvent ainsi dans la situation de sociétés dominées ».¹

4.1.1. Définition juridique du groupe :

En droit commun algérien on ne trouve aucune définition exacte d'un groupe de société.

Le code de commerce le définit à travers plusieurs notions telles que :

-La filiale : lorsqu'une société possède plus de 50% du capital social d'une autre société, la seconde est considérée comme filiale de la première.²

-La participation : 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%.³

-Le contrôle : une société est considérée comme en contrôle d'une autre :

- Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales de cette société (contrôle de droit) ;
- 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 contre l'intérêt de la société (contrôle conjoint) ;
- Lorsqu'elle détermine en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales de cette société (contrôle de fait) ;
- Le contrôle est présumé exercer lorsque la société dispose directement ou indirectement d'une fraction des droits de vote supérieure à 40% et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne.

Le code de commerce prévoit également l'hypothèse de participations croisées avec une filiale intermédiaire. À cet effet, il est prévu que toute participation, même inférieure à 10% détenue par la société contrôlée est considérée comme détenue indirectement par la société qui contrôle cette dernière⁴

¹ Laure NURIT-PONTIER, « les groupes de sociétés » Collection le Droit en question prise dans le « Droit des affaires, tome 2 », ED Presse Universitaire de France, France, 1992, p 9.

² Article 729 du code de commerce algérien.

³ Ibid.

⁴ Article 732 du code de commerce algérien.

4.1.2. Définition fiscale du groupe :

Aux termes des dispositions de l'article 138 bis du Code des Impôts Direct et Taxes Assimilées (CIDTA), institué par l'article 14 de la loi de finances pour 1997, le groupe de sociétés est défini comme étant « 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 dépendance 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 ». ¹

De cet article ressort les conditions d'éligibilité au régime du groupe de sociétés :

- Les sociétés membres doivent avoir la forme de sociétés par actions (SPA). 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.

4.2. La notion de dépendance :

L'Organisation de Coopération et de Développement Economique a défini la notion de dépendance comme suit : « des entreprises sont associées lorsque :

- Une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant ;
- Ou que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant, dans l'un et l'autre cas les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence». ²

¹ Article 138 bis du CIDTA.

² OCDE (2014), « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune », Paris, Juillet 2014. Article 9, p11.

En d'autres termes, deux entreprises sont dépendantes, et donc appartiennent à un même groupe, si l'une d'elle participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe.¹

L'existence d'une telle relation constitue un préalable pour l'administration fiscale pour appliquer des mesures sur les prix de transfert s'ils existent.

Le lien de dépendance peut être juridique (de droit) ou économique (de fait).

4.2.1. La dépendance de droit :

Une entreprise dépend d'une autre entreprise lorsque cette dernière possède directement ou indirectement une part prépondérante dans son capital ou la majorité absolue des droits de vote dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés.

En pratique, la détention de la majorité du capital (plus de 50 %) suffit à caractériser la dépendance.²

Deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, considérées comme liées lorsqu'elles présentent l'une des situations suivantes :³

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

➤ **La dépendance directe :**

Lorsqu'une société « X » détient 51% du capital et droit de vote de la société « Y ». Il s'agit d'une dépendance directe.

¹DGI française, « Prix de transfert, guide à l'usage des PME », op.cit, p 12.

²Ibid, P09.

³Bulletin d'information fiscale N°5/DGI/DRPC/2010, « traitement relatif aux prix de transfert », op.cit, p6.

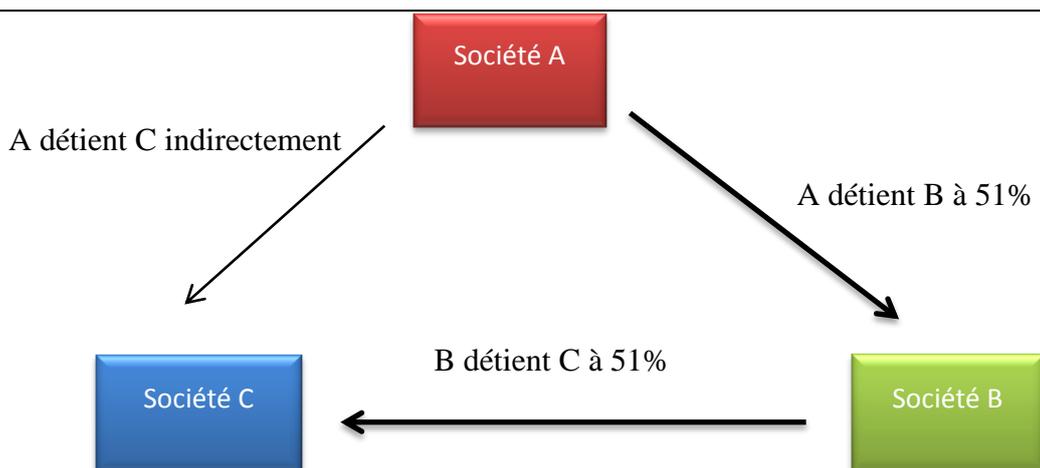
Figure N° I -04 : illustration sur la dépendance de droit direct



➤ **La dépendance indirecte**

La société « A » détient indirectement 51% du capital de la société « C ».

Figure N° I-05 : illustration sur la dépendance de droit indirect



4.2.2 La dépendance de fait :

La dépendance économique (de fait) se caractérise, quant à elle, par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise. Ceci se manifeste par l'existence de contrat, de licence, de sous-traitance, etc...

Ce type de dépendance se caractérise par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise ou exiger un pouvoir de décision vu la nature particulière des relations entre les deux entités comme des rapports d'affaires anciens.

Elle existe dans les cas suivants:¹

¹ DGI française, « Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME », op.cit, P11.

Une entreprise qui est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix des produits vendus ;

Deux entreprises qui ont le même nom et qui utilisent le concours des mêmes représentants et se partagent les commandes recueillies par ces représentants ;

Une entreprise qui fabrique des biens sous une marque détenue par un résident étranger sous contrat de licence alors que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise et intervient dans la gestion et dans la commercialisation à l'étranger des produits vendus à des clients indépendants.

Par conséquent, il est admis que les prix de transfert pratiqués par les sociétés dépendantes ont une incidence directe sur la détermination de leurs bénéfices.

La notion des prix de transfert est étroitement liée au « principe de pleine concurrence », puisque cette dernière permet aux administrations fiscales de comparer le prix appliqué dans une transaction intra-groupe et celui appliqué dans une transaction ordinaire, entre sociétés indépendante, nous allons aborder ce principe dans la section suivante afin de mieux expliquer le lien entre le prix de pleine concurrence et le prix de transfert.

Section 2 : le principe de pleine concurrence

Les transactions intragroupes se développent de plus en plus avec l'expansion du commerce international en engendrant une masse très importante des flux d'échanges à travers le monde. L'harmonisation de ces flux nécessite de mettre en place une norme internationale comme référence afin de mettre à pied d'égalité les transactions entre des entreprises associées et des entreprises indépendantes. Si les prix de ces transactions sont artificiellement minorés ou majorés, ils peuvent entraîner un transfert des bénéfices imposables d'un pays à l'autre. Pour évaluer cela, les administrations appliquent le « principe de pleine concurrence », que nous allons aborder ci-dessous

1. Exposé du principe de pleine concurrence :

L'application de ce principe vise à créer une égalité de traitement entre les membres d'un groupe de sociétés (qui peuvent bénéficier d'avantages fiscaux par des prix de transfert non conformes au principe de pleine concurrence) et des entreprises indépendantes. Elle fournit également une norme objective qui tente de reproduire les résultats du marché. Dans la mesure où il favorise des règles de jeu équitables et représente une norme internationale, le

principe de pleine concurrence contribue à réduire les entraves aux échanges et aux investissements internationaux.

Le principe de pleine concurrence est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE¹, qui stipule que :

« Lorsque les deux entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

Dans ce sens l'OCDE, précise que « le prix de pleine concurrence serait le prix de transfert convenu dans une transaction comparable entre deux entités dépendantes et que l'on obtiendrait dans des conditions de marché libre. Le marché libre est celui dans lequel l'offre et la demande s'expriment sans contrainte, sans être troublées par des considérations autres que celles d'agir dans son intérêt propre ».²

En d'autres termes, « le corollaire de ce principe est le traitement de sociétés d'un groupe multinational comme des entités distinctes les unes des autres, indépendantes les unes vis à vis des autres. Cette vision s'oppose à celle de l'appréhension du groupe multinational comme une seule et même entité ».³

2. La finalité du principe de pleine concurrence :

Afin de faire face à la fraude fiscale, l'OCDE a mis au point des principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, qui ont pour but de fixer les prix de pleine concurrence. Ce dernier devrait assurer « la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert entre entreprise associées ».⁴

¹ Voir annexe 1.

² Olivier MARICHAL, « Sécurisez vos prix de transfert », Ed EFE, Paris, 2004, P 16.

³ Jean Sébastien LENXK LLM, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts », Institute of Comparative Law, University Montréal, Août 1999. P 21.

⁴ Najib GHARBI, « le contrôle fiscal des prix de transfert », Ed Le HARMATTAN, Paris, 2005, P 147.

Aucun pays n'accepte de voir son assiette d'imposition se réduire du fait de l'utilisation de prix de transfert, C'est la raison pour laquelle les pays membres de l'OCDE ont adopté ce principe pour les opérations intragroupes, 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.

Ainsi, ce principe « permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes. Le principe de pleine concurrence évite que l'une ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives. En éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux ». ¹

3. L'intervalle du principe de pleine concurrence :

Dans certains cas, il sera possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en aboutissant à un seul chiffre (par exemple, un prix ou une marge) qui sera la donnée la plus fiable pour établir si une transaction s'est faite ou non dans des conditions de pleine concurrence. Mais très souvent, comme la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur un intervalle de chiffres tout relativement aussi fiables. Dans ce cas, les différences entre les chiffres compris dans cet intervalle peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui seraient établies entre des entreprises indépendantes. Il est également possible que les différents points de l'intervalle résultent de ce que des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables ne pratiqueraient pas exactement le même prix pour la transaction en question. ²

Si le résultat de la transaction contrôlée se situe à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, l'administration fiscale ne doit pas procéder à un ajustement sur un autre point de l'intervalle. Si le résultat de la transaction contrôlée se situe en dehors de l'intervalle de pleine concurrence, le projet de législation dispose de l'ajustement éventuel qui devra être opéré en utilisant le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la

¹ OCDE (2010), « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Op.cit., P 36.

² Ibid, P 136.

transaction en question. Dans le même cas, certains pays ajustent le résultat en fonction du point le plus proche de l'intervalle de pleine concurrence, tandis que d'autres utilisent des mesures de tendance centrale (la médiane par exemple)¹.

4. Analyse de comparabilité :

Le principe de pleine concurrence 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. 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 contrôlées et des transactions sur le marché libre, appelée « analyse de comparabilité ».

L'analyse de comparabilité permet de comparer les prix d'une transaction liée avec le prix d'une transaction libre, c'est-à-dire entre parties indépendantes juridiquement ou économiquement l'une de l'autre.

Les analyses de comparabilité constituent un élément important de l'application du principe de pleine concurrence, impliquant une comparaison entre les conditions des transactions entre des parties associées « transactions contrôlées » et les conditions de transactions comparables entre des parties indépendantes « transactions comparables sur le marché libre ».

On distingue deux types de comparables :

- **Le comparable interne** : une transaction accomplie entre une entreprise dépendante d'un groupe avec une entreprise indépendante et qui est comparée à des opérations similaires accomplies avec l'entreprise associée.
- **Le comparable externe** : une transaction accomplie entre deux entreprises indépendantes et qui est comparée à des opérations similaires accomplies entre entreprises d'un même groupe.

¹ OCDE(2011), « Législation sur les prix de transfert- Proposition d'approche », Paris, JUIN 2011, P 20.

5. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence :

L'application du principe de pleine concurrence repose sur une comparaison entre les conditions d'une transaction contrôlée et celles qui auraient été appliquées si les parties avaient été indépendantes et si elles avaient effectué une transaction comparable.

Avant d'effectuer des comparaisons avec des transactions sur le marché libre, il est donc impératif de déterminer les caractéristiques des relations commerciales et financières qui se manifestent dans la transaction contrôlée.

Les facteurs de comparabilité qui doivent être identifiés afin de délimiter la transaction sont ¹:

- Les caractéristiques des biens et services ;
- L'analyse des clauses contractuelles ;
- L'analyse des situations économiques ;
- L'analyse des stratégies des entreprises ;
- L'analyse fonctionnelle.

5.1. Les caractéristiques des biens et services :

Les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent les différences dans leur valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour cerner la transaction et déterminer la comparabilité de transactions entre entreprises associées et de transactions sur le marché libre².

Les caractéristiques prises en compte sont les suivantes :

➤ Biens corporels :

- les caractéristiques physiques du bien ;
- la qualité du bien ;
- la fiabilité du bien ;
- la facilité d'approvisionnement ;

¹OCDE(2017) « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit, p 48.

² Ibid. p 79.

- le volume de l'offre.

➤ **Les prestations de service :**

- la nature du service (administratif, commercial, financier, ...);

- le volume de services ;

- le savoir-faire attaché au service ;

- le délai d'exécution.

➤ **Actifs incorporels :**

- la forme de la transaction (concession d'une licence ou vente) ;

- le type d'actif tel que brevet, marque de fabrication ou procédé technique ;

- la durée et le degré de protection et l'avantage escompté à l'utilisation de l'actif en question.

5.2. L'analyse des clauses contractuelles :

Les modalités de répartition des responsabilités, les obligations et les droits, les risques supportés et les modalités de détermination des prix sont définis dans les clauses contractuelles. Ces clauses constituent le point de départ pour définir la transaction entre les entreprises associées qui ont formalisé les transactions sous forme d'accords contractuels

Dans le cadre de transactions entre entreprises indépendantes, les intérêts divergents entre les parties ont pour conséquences que les conditions contractuelles conclues reflètent les intérêts des deux parties, les parties s'efforceront habituellement de respecter chacune les dispositions et les clauses contractuelles ne seront modifiées que si les deux parties y ont intérêt.

Ces intérêts divergents n'existent pas toujours lorsqu'on a affaire à des entreprises associées ou bien ils peuvent être gérés selon des méthodes facilitées par le lien de contrôle et non pas exclusivement ou principalement par des accords contractuels.

Si le comportement des sociétés liées n'est pas conforme aux dispositions Des clauses contractuelles, une analyse plus poussée s'impose pour identifier la véritable nature de la transaction.

Lorsqu'il existe des différences importantes entre les dispositions contractuelles et le comportement des entreprises associées dans leurs relations mutuelles, les fonctions qu'elles exercent réellement, les actifs qu'elles utilisent et les risques qu'elles assument, dans le contexte des dispositions contractuelles, doivent déterminer en définitive la nature réelle de la transaction et définir précisément la transaction effective. ¹

5.3. L'analyse des situations économiques :

Les prix de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien ou service ; par conséquent, pour pouvoir faire des comparaisons, il faut que les marchés sur lesquels opèrent les entreprises associées et les entreprises indépendantes ne présentent pas de différences ayant un effet sensible sur les prix ou que des correctifs appropriés puissent être apportés afin de pouvoir réaliser des comparaisons.

Les caractéristiques de la situation économique à prendre en considération pour déterminer la comparabilité des marchés sont : ²

- la dimension des marchés ;
- le degré de concurrence sur les marchés ;
- l'existence de biens et de services de substitution ou le risque d'apparition de tels biens ou services ;
- le pouvoir d'achat des consommateurs ;
- la nature et la portée des réglementations publiques applicables au marché ;
- les coûts de production (en particulier, le coût des terrains, de la main d'œuvre et du capital) ;
- les coûts de logistique ;
- le stade de commercialisation (détail ou gros, par exemple) ;
- la date et le moment des transactions.

¹ OCDE, (2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit , p 53.

²Ibid. p 80.

5.4. L'analyse des stratégies des entreprises :

Les stratégies des entreprises doivent être prises en compte dans la détermination de la comparabilité des transactions entre entreprises associées et entreprises indépendantes, en vue de la fixation des prix de transfert.

Les stratégies des entreprises présentent de nombreux aspects, et portent notamment sur l'innovation et la mise au point de nouveaux produits, le degré de diversification, l'aversion pour le risque, la prise en compte des facteurs politiques, le rôle de la législation en vigueur et des nouvelles dispositions envisagées dans ce domaine, la durée des accords, ainsi que sur tous les autres facteurs qui ont une incidence sur le fonctionnement quotidien des entreprises.

Il peut être nécessaire de prendre en compte ces stratégies pour déterminer la comparabilité respective des transactions et entreprises contrôlées et des transactions et entreprises sur le marché libre.

Les stratégies des entreprises peuvent aussi porter sur les modalités de pénétration du marché. Un contribuable voulant pénétrer sur un marché ou accroître sa part de marché pourra pratiquer temporairement pour son produit un prix inférieur à celui pratiqué sur ce marché pour des produits comparables. ¹

5.5. L'analyse fonctionnelle :

Dans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspondra en général aux fonctions exercées par chaque entreprise (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés).

L'analyse de la comparabilité des prix de transfert repose sur une analyse fonctionnelle. Cette dernière peut être définie comme « une lecture financière de l'activité de l'entreprise. Elle considère chaque fonction comme investissement auquel un retour sur investissement est attaché »². En d'autres termes, pour délimiter la transaction contrôlée et déterminer si des transactions ou des entités contrôlées et non contrôlée sont comparables, il faut réaliser une analyse fonctionnelle.

¹OCDE(2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit, p 81.

² P. RASSAT & G. MONSELLAT, « Les prix de transfert », Ed MAXIMA, Paris, 1998, P 36.

L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à décrire sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels utilisés.

L'analyse fonctionnelle est donc indispensable pour déterminer¹ :

- le rôle économique de la société vérifiée au sein du groupe auquel elle appartient ;
- la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité considérée ;
- les revenus et les coûts des actifs et des moyens utilisés pour justifier la base de calcul et fixer le niveau de rémunération qui sera d'autant plus élevé que les risques pris sont importants et que les fonctions exercées sont à forte valeur ajoutée.

Les transactions intragroupes peuvent être de différentes natures. De ce fait, les fonctions à comparer peuvent être ²:

- la conception ;
- la recherche et développement ;
- la fabrication ou production ;
- l'assemblage ;
- les prestations de services ;
- les achats ou ventes de biens corporels ;
- la distribution;
- la sous-traitance.

La comparaison doit tenir compte des risques auxquels l'entreprise peut être exposée. Il s'agit notamment³:

- Des risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus...) ;
- Des risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- Risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration).

¹ DGI française, « Prix de transfert, guide à l'usage des PME », op.cit, p 20.

² Ibid, p 16.

³ OCDE(2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit, p 57.

Les informations recueillies sont généralement matérialisées par écrit sur un tableau, en dressant une liste des fonctions exercées et des risques assumés¹.

La comparaison des fonctions exercées par les entreprises doit également recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation utilisés, à savoir²:

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

6. Critique du principe :

Pour de nombreuses opérations concernant l'achat et la vente de biens ainsi que le prêt d'argent, on peut trouver facilement un prix de pleine concurrence pour une transaction comparable effectuée par des entreprises indépendantes comparables opérant dans des circonstances comparables.

Néanmoins, dans certains cas le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre, par exemple pour des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, traitant des biens incorporels uniques et/ou fournissant des services spécialisés.

Les pays en développement soulignent, en particulier, le problème majeur lié à la pénurie de données financières indispensables pour effectuer une analyse de comparabilité. Ces problèmes peuvent concerner les contribuables tout comme les administrations fiscales. Les contribuables peuvent être confrontés à des incertitudes relatives aux modalités de respect des règles en matière de prix de transfert, ce qui engendre des coûts de mise en conformité inutiles. Les administrations fiscales éprouvent parfois des difficultés à appliquer leurs règles, ce qui a également un impact sur leurs recettes fiscales.

Dans de nombreux pays en développement, les difficultés d'obtention des informations ne se limitent pas à certaines transactions extrêmement complexes : elles peuvent concerner tous les

¹ Voir annexe 2.

² *ibid*, p 56.

secteurs. Pour beaucoup de ces pays dotés de ressources naturelles, l'absence de données relatives aux prix de certains produits de base est particulièrement préoccupante.

Section 3 : la notion de double imposition

Lorsque deux administrations fiscales ou plus adoptent des positions divergentes pour la détermination des conditions de pleine concurrence, ou si le même prix de transfert n'est pas accepté par les autres administrations fiscales, il peut en résulter une double imposition.

1. Définition de la double imposition :

La double imposition internationale trouve sa source dans l'exercice simultané par plusieurs États de leur souveraineté fiscale. La souveraineté en matière fiscale signifie que chaque État peut lever des impôts, de manière indépendante, et en fixer librement les éléments constitutifs. Cette souveraineté fiscale est cependant limitée à son seul territoire.¹

On entend par double imposition la prise en compte d'un même revenu dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale, deux types de double imposition s'interpellent² :

- **la double imposition juridique** : c'est celle qui porte sur un même bien ou un même revenu sur deux territoires différents, (exemple : une personne perçoit des salaires qui sont taxés dans deux Etats différents).
- **La double imposition économique** : c'est celle dans laquelle deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune, (exemple : un dividende taxé au niveau de la société et du bénéficiaire)

La réintégration dans la base imposable des sommes considérées comme constitutives d'un transfert indirect de bénéfices, conséquence de l'application de l'article 141 bis du CIDTA, est de nature à causer une double imposition économique. En effet, les revenus indirectement transférés et réintégrés dans les résultats de l'entreprise redressée, subissent des impositions

¹ La prévention de la double imposition des revenus dans les conventions bilatérales : enjeux, modalités et limites Edoardo TRAVERSA Professeur à l'UCL, avocat Barbara VINTRAS Doctorante, chercheur FSR/BNB, 2001, p281, du site www.academia.edu (consulté le 18/03/2019 à 23h20).

² OCDE(2010), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit, P145.

multiples et cumulatives de la part des Etats dont les souverainetés fiscales sont mises en cause. En prenant l'Algérie comme exemple, les revenus estimés comme étant indirectement transférés à l'étranger dans un but d'évasion fiscale sont déclarés dans un autre Etat et imposés. Le même revenu est alors imposé deux fois sauf si le pays de résidence est un paradis fiscal. « Les règles spécialement établies en vue du redressement des transferts indirects de bénéfiques ont fondamentalement pour but, dans tous les pays qui les appliquent, la protection d'une souveraineté fiscale contre les dangers de l'extranéité ».¹

En raison du risque encouru par la double imposition dans le sens où elle constitue un véritable obstacle quant aux échanges internationaux et à l'expansion des investissements, des mesures doivent être prises et des accords doivent être conclus entre les administrations fiscales.

Le modèle de l'OCDE prévoit deux types d'élimination des doubles impositions : la méthode de l'exonération et la méthode du crédit d'impôt. A titre illustratif, la méthode d'exonération prévoit que l'Etat de résidence exempte d'impôt ,les revenus sont déjà imposés en Algérie alors que la méthode d'imputation prévoit que l'Etat de résidence impute sur l'impôt qu'il perçoit un montant égal à l'impôt sur le revenu(IRG) payé en Algérie².

2. Solutions préconisées par les conventions internationales :

Les conventions fiscales internationales sont des traités bilatéraux, dans la majorité des cas, signés entre Etats et visant à partager le pouvoir d'imposition dans les cas où des revenus ou capitaux seraient imposables dans deux Etats à la fois. ³

Le premier modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE remonte à 1963.Ce dernier a connu plusieurs modifications au cours des années 1977, 1992 et 1997. Cependant⁴, la première convention fiscale a été rédigée il y a plus de 170 ans entre la France et la Belgique.

¹Thèse de J-L.BILLON, transfert indirects de bénéfiques à l'étranger (régime fiscal), 1981. Page 193.

² Lettre de la DGI N°53/ 2011, « LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES : Un instrument pour une fiscalité Internationale plus équitable », 2011. P 03.

³ Ibid. P 02.

⁴ <https://www.ufe.org/actualites/eviter-la-double-imposition-grace-aux-conventions-fiscales-internationales> (consulté le 19/04/2019, 14h :57).

Ces conventions visent à prévenir la double imposition en répartissant clairement les droits d'imposition.¹

Les conventions fiscales internationales sécurisent les investisseurs étrangers, elles ont pour but d'empêcher ou de neutraliser les risques de doubles impositions pour les contribuables qui résident dans un Etat mais qui perçoivent des revenus d'un autre Etat : elles éliminent ces risques par l'établissement des critères de résidences fiscales harmonisés pour chaque type de revenu, cette « harmonisation protège l'investisseur et lui permet de connaître le régime fiscal qui lui est applicable, mais lorsqu'elles n'éliminent pas cette double imposition, elles la neutralisent par le biais de règles d'imputation ou d'exemption de la surcharge d'impôts qu'elles ont entraîné». ²

Depuis l'avènement de la réforme fiscale des années 1990, l'Algérie s'est engagée à signer des conventions avec d'autres pays. Ces conventions sont considérées comme des sources très importantes et parmi les meilleurs instruments pour réaliser la coopération internationale en matière fiscale, elles ont suppléé les insuffisances de la législation fiscale en apportant des solutions pratiques à ces problématiques de double imposition.

L'Algérie dispose d'un réseau conventionnel qui s'est fortement développé depuis peu de temps, et ce dans la continuité du programme de développement de l'investissement.³ La liste des conventions et accords tendant à éviter les doubles impositions conclues par l'Algérie en témoignent⁴.

Les conventions fiscales sont un moyen pour les Etats de lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales au moyen d'une communication renforcée entre eux.

3. Procédures internationales de lutte contre la double imposition

Le fait que deux administrations fiscales ou plus adoptent des positions différentes sur les conditions de la pleine concurrence ou sur les méthodes de détermination des prix de transfert

¹COOPER Joel, FOX Randall, LOEPRICK Jan et MOHINDRA Komal, « Prix de transfert dans les économies en développement Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels », Ed Banque mondiale, Washington, 2016, P35.

²LDGI N°53/2011, Op.cit., P 02.

³KPMG, « Guide Investir En Algérie », Ed KPMG, Alger, Septembre 2016 , P 184.

⁴ Voir **annexe 3**.

peut aboutir à une double imposition¹. Pour faire face à ce phénomène de double imposition, les administrations fiscales utilisent des remèdes internationaux. Ces derniers sont en nombre de deux la procédure amiable et la procédure d'arbitrage, ainsi que les accords préalables sur les prix comme un moyen récent de prévention des litiges.

3.1. La procédure amiable :

La procédure amiable constitue pour les administrations fiscales un moyen traditionnel de résoudre les litiges concernant l'application de conventions de double imposition. Elle se définit comme « Procédure entre États pour la résolution des différends concernant l'application des conventions fiscales internationales pour éviter la double imposition ».

²Cette procédure, qu'expose et autorise l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE³, peut être utilisée pour éliminer la double imposition qui est susceptible de résulter de l'ajustement de prix de transfert⁴.

L'article 25 suscité stipule : « Si un contribuable estime que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants entraînent une imposition non conforme aux principes de la présente convention, il peut présenter une réclamation aux autorités compétentes de l'Etat dont il conteste l'imposition. Si cette réclamation demeure sans suite pendant un délai de six mois, il peut saisir les autorités compétentes de l'autre Etat. Si le bien-fondé de sa demande est reconnu, ces autorités s'entendent avec les autorités compétentes du premier Etat pour éviter une imposition non conforme à la convention. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforceront par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu, l'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la convention. Si des pourparlers sont opportuns, l'affaire est déférée à une commission mixte composée de représentants, en nombre égal, des Etats contractants. La présidence de la commission est exercée alternativement par un membre de chaque délégation ».

En effet, cet article de l'OCDE prévoit trois champs d'application de la procédure amiable :

¹BENSOUDA. N, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, Genève, 10-14 septembre 2001, P 07.

² DGI française, « Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME France, op.cit, P 48.

³ Voir annexe 4.

⁴ OCDE(2010), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales», op.cit, P 155.

- Les cas d'imposition non conformes aux dispositions de la convention, dans ce cas la procédure est initiée par le contribuable ;
- Les cas des questions relatives à l'interprétation ou l'application de la convention ;
- Les cas de double imposition non prévus par la convention.

Les deux derniers cas ne font pas nécessairement intervenir le contribuable, ainsi que le dernier cas est le seul qui porte à la double imposition.

La double imposition naît lorsque le contribuable reçoit une notification de redressement. Dès la réception de cet avis, le contribuable dispose d'un délai de saisie, qui est en général de 3 ans, pour saisir les autorités compétentes et demander la mise en œuvre de la procédure amiable.

La procédure se déroule en deux temps ¹:

- Dans une première phase, l'administration fiscale vérifiera le bien-fondé de la demande et étudiera ensuite la possibilité d'apporter une solution unilatérale, cette phase est illustrée par un exemple concret d'un cas d'une société européenne qui a effectué un marché de fourniture de machines et de services à un client algérien et qui demande maintenant le remboursement de la retenue à la source de 24% sur la base d'une convention bilatérale de non-double imposition avec l'Algérie²;
- A défaut, l'administration saisira l'autorité étrangère, la procédure devient alors bilatérale et se fait par des échanges de points de vue entre les représentants des deux Etats.

« La procédure devient alors bilatérale et se déroule par échanges de points de vue écrits ou oraux, le cas échéant ³au sein d'une commission mixte constituée de représentants des autorités compétentes des deux Etats ». ⁴

La procédure amiable permet aux administrations fiscales « de traiter les problèmes dans un cadre non contentieux et de trouver des solutions conformes à l'intérêt des parties ».

¹ LAGGOUNE Asma, « Le contrôle des prix de transfert », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 32ième promotion : 2013-2015, P 38.

² Voir annexe 5.

³ Ce cas reste très rare, un rapport publié par l'Union Européenne dans le (company taxation in the internal market) révèle que 90% des cas en moyenne trouvaient une solution favorable.

⁴ MARICHAL Olivier, « Sécurisez vos prix de transfert », op.cit. P 310.

¹Néanmoins, « l'inconvénient de cette procédure est qu'elle ne garantit pas une solution : c'est une obligation de moyens et non de résultat qui est à la charge des Administrations. Les Etats sont simplement obligés de négocier et pas de parvenir à un accord ». ²Ainsi que cette procédure peut durer de longues années pour finalement aboutir à un constat d'échec.

Les administrations fiscales peuvent notamment, dans le cadre de la procédure amiable, prendre en compte les demandes en vue d'un « *ajustement corrélatif* » :

- **L'ajustement corrélatif :**

Afin de pouvoir éliminer la double imposition liée aux prix de transfert, les administrations fiscales peuvent prendre en compte les demandes en vue d'un ajustement corrélatif qui « consiste en un ajustement en baisse par une administration fiscale de la charge fiscale due par une entreprise associée à la suite d'un « ajustement primaire » des prix de transfert effectués par l'autre administration fiscale »³.

En d'autres termes, et tel que décrit à l'article 9 paragraphe 2, la technique de l'ajustement corrélatif permet « d'atténuer ou d'éliminer la double imposition lorsqu'une seule administration fiscale majore les bénéfices imposables d'une société par suite de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions avec une entreprise associée d'une autre autorité fiscale. L'ajustement corrélatif consiste donc en un ajustement en baisse de l'impôt dû par cette entreprise associée, de sorte que la répartition des bénéfices entre les deux autorités fiscales soit conforme à l'ajustement primaire et qu'il n'y ait pas la double imposition.⁴ »

L'ajustement corrélatif selon la définition de la Direction Générale des Impôts(DGI) française est la « Diminution des bases d'imposition ou de l'impôt dû par une entreprise associée établie dans un État, pour tenir compte d'un rehaussement effectué par l'administration fiscale de l'autre État concernant une autre entreprise associée, et qui permet d'éliminer la double imposition ». ⁵

¹ OCDE (2010), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales», Op.cit, P 158.

² Félicie HENTZGEN, « La politique du juge de l'impôt en matière de prix de transfert (1996-2001/2002) », Mémoire DEA Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg, 2001-2002, P 59.

³ N. BENSOUDA, Op. Cite, 2001, P 08.

⁴ OCDE (2010) « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Op. Cite, P 160.

⁵ DGI française, « Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME », Op. Cite, P46.

Il n'est pas obligatoire, les administrations fiscales n'étant pas tenues de parvenir à un accord et à une solution à leurs différends en matière fiscale, dans le cadre de la procédure amiable. Par conséquent, il est possible qu'elles n'y parviennent pas, en raison de divergences dans la législation interne ou autres. ¹

En règle générale, les difficultés sont résolues par le biais de la procédure amiable mais, dans le cas échéant de cette procédure ou dans la limite d'une durée fixée par la convention, il est possible d'avoir recours, dans certains cas, à l'arbitrage afin de remédier aux problèmes rencontrés lors de la mise en œuvre de la procédure amiable.

3.2. La procédure d'arbitrage :

Le commerce et les flux d'investissements devenant de plus en plus mondiaux, les litiges fiscaux auxquels ils donnent occasionnellement lieu s'internationalisent de plus en plus, et ne mettent plus en cause de simples contentieux entre des contribuables et leur administration fiscale, mais également des litiges entre administrations fiscales. ²

Traditionnellement, ces litiges sont généralement réglés par la procédure amiable, mais celle-ci ne garantit pas l'aboutissement à une solution où les autorités compétentes peuvent parvenir à un accord. Dans ce cas il y a la possibilité de recours à la procédure d'arbitrage qui a été introduite en 2008 par l'OCDE à l'article 25 paragraphe 5 de sa convention.

La procédure d'arbitrage est une technique supplémentaire, généralement, consiste à solliciter « *l'avis d'un tiers impartial* » ³ pour résoudre les différends. Elle reçoit beaucoup d'attention dans le domaine fiscal. Les parties concernées délèguent le pouvoir de décision à un tiers et conviennent, à divers degrés, de suivre cette décision. Les conventions d'arbitrage sont mises en œuvre en quatre phases successives : ⁴

- la demande du contribuable ;
- la vérification par l'administration fiscale du bien-fondé de la demande avec la possibilité d'apporter à la requête une solution unilatérale. A défaut, elle saisira son homologue étranger.

¹ OCDE (2010) ; « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Op. Cite, P 157.

² N. BENSOUA, Op. Cite, P 09.

³ Ibid.

⁴ BOUZAR Sarah, « Le contrôle des prix de transfert », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 31^{ème} promotion : 2012-2014, P 41.

Ces deux premières phases sont identiques à celle de la procédure amiable.

Les administrations disposent d'un délai de deux ans pour dégager une solution afin d'éliminer la double imposition. Si un accord est trouvé dans ce délai, il est proposé au contribuable et la procédure est close. Ce dernier peut choisir de refuser l'accord qui lui est proposé et demander sa modification par le recours à la procédure d'arbitrage :

L'arbitrage proprement dit consiste en la saisie d'une commission composée de représentants de chaque autorité compétente. La commission dispose de (06) mois pour rendre son avis.

Si ce dernier ne s'impose pas aux administrations, elles peuvent opter pour une solution qui leur convient dans un autre délai de six mois pour trouver une solution qui arrange toutes les parties.

Dépassant le délai, si les administrations ne sont pas arrivées à un accord, l'avis de la commission devient impératif et le contribuable ne dispose d'aucune voie de recours même si la solution conclue ne lui conviendrait pas.

La procédure d'arbitrage présente néanmoins plusieurs avantages par rapport à la procédure amiable. D'abord, et contrairement à la procédure amiable, les parties au litige sont assurées d'obtenir un résultat, sous forme d'un avis arbitral ou d'une décision définitive. Ensuite, une instance d'arbitrage serait plus disponible à recevoir tous les renseignements pertinents à l'affaire objet du litige que ne le ferait une administration fiscale dans le cadre de la procédure amiable. Elle pourrait également, s'adjoindre à tous les experts fiscaux ou autres dont elle aurait besoin pour l'éclairer sur un ou plusieurs aspects de l'affaire objet du litige. Enfin, la procédure d'arbitrage aurait l'avantage de débiter dans les meilleurs délais, et surtout donner lieu à une décision dans des délais raisonnables.¹

L'OCDE définit en l'article 14 de sa convention, les situations dans lesquelles la double imposition est éliminée :

- Si les bénéfices sont intégrés à la base imposable d'un seul Etat ;
- Si le montant de l'impôt auquel ces bénéfices sont soumis dans un Etat est diminué de celui dont ils sont grevés dans l'autre Etat.

¹N. BENSOUA, Op.cit. P 10.

3.3. Un moyen récent de prévention des litiges : les accords préalables sur les prix (APP)

Un autre moyen de prévention des contentieux en matière de prix de transfert serait de généraliser le recours aux accords préalables sur les prix de transfert (Advance Pricing Agreements).

L'Accord préalable en matière de prix de transfert (APP) est défini par le comité des affaires fiscales de l'OCDE comme étant « un accord qui fixe préalablement à des transactions entre entreprises associées un ensemble de critères appropriés concernant par exemple les méthodes de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter, les hypothèses de base concernant l'évolution future, pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période ». ¹

Cette procédure est engagée à l'initiative du contribuable, celui-ci (une ou plusieurs entreprises associées) et une ou plusieurs administrations fiscales, procèdent alors à des négociations. L'APP peut être recherché sur une base unilatérale (entre l'administration fiscale et le contribuable) ou bilatérale (avec une administration étrangère).

L'objectif de l'APP est de « fournir une sécurité juridique aux sociétés concernant leurs transactions intragroupes futures », ²d'améliorer la relation entre le contribuable et l'administration fiscale, de créer un climat de confiance et de coopération afin de stabiliser l'environnement fiscal des sociétés multinationales. De plus éviter le risque d'erreur, en conférant une sécurité juridique certaine aux opérations réalisées entre des entités liées et ceci, en donnant la possibilité à la société concernée de faire la démonstration avant la réalisation de l'opération sur la normalité des prix déterminés, leurs transactions futures ne seront pas remises en cause et par conséquent ils auront à prévenir des redressements et des contentieux en matière de prix de transfert. ³

En effet, l'intérêt pour l'administration fiscale réside dans une meilleure visibilité des recettes fiscales et une simplification de contrôle.

Actuellement par rapport à l'Algérie, l'administration fiscale ne dispose pas de moyens nécessaires pour une telle procédure.

¹ OCDE (2010), « principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Op. Cite, P186

²<https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/laccord-prealable-en-matiere-de-prix-de-transfert-et-la-procedure>, (consulté le 30/03/2019, h 17 : 57).

³ Asma LAGGOUNE, Op. Cite, P22.

Conclusion :

La finalité de ce premier chapitre est de clarifier la notion des prix de transfert, cette pratique qui a pris de l'ampleur en raison de la multiplication des groupes de sociétés dans des conditions favorables où les transactions intra-groupes sont en évolution et constituent plus de 60% du commerce mondial.

Les prix de transfert pratiqués par les groupes de sociétés doivent être identiques aux prix pratiqués entre des entités indépendantes qui sont dénommés « prix de pleine concurrence ».

La notion des prix de transfert ne peut être abordée séparément à celle de la double imposition, cette dernière résulte des droits des différents Etats à pratiquer leur souveraineté et à taxer les revenus disponibles sur leurs territoires .Si une ou plusieurs administrations fiscales des États concernés par la transaction rejettent le prix de transfert tel qu'il a été valorisé par l'entreprise (non-respect du principe de pleine concurrence) , il en résultera un redressement fiscal qui, en l'absence de mécanismes correctifs bilatéraux, pourra en outre aboutir à une double imposition.

CHAPITRE II :

LES METHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT ET L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE

Introduction :

Le prix de pleine concurrence qui est le prix pratiqué sur le marché libre entre deux entreprises indépendantes doit être le même que celui pratiqué dans une transaction intra-groupe. Néanmoins les prix de transfert ne sont pas toujours conformes au principe de pleine concurrence, c'est pourquoi l'OCDE a recommandé des méthodes permettant de les déterminer d'une manière plus juste et plus équitable. Dans le but de veiller sur le respect des conditions de fixation de ces prix les contribuables sont obligés de déposer au près de l'administration fiscale la documentation nécessaire à la justification.

Le rôle de la documentation est donc primordial, sa réalisation permettra aux entreprises d'être plus sensibilisées à la problématique des prix de transfert, et d'anticiper les demandes de justification de ces prix.

L'Algérie a introduit l'obligation de production d'une documentation qui justifie les prix pratiqués au sein d'un groupe par les dispositifs de l'article 21 de la loi de finances complémentaire pour 2010, dans un cadre de renforcement du contrôle fiscal des prix de transfert.

De ce fait nous allons consacrer cette partie de notre travail à l'exposition des méthodes de détermination des prix de transfert dans une première section, ensuite dans la deuxième nous allons abordé le sujet de la documentation obligatoire selon les principes de l'OCDE et la dernière section portera sur la documentation dans le cadre fiscal algérien.

Section 1 : les méthodes de fixation des prix de transfert

La méthode de fixation des prix de transfert est due à un choix de politique fondé sur les caractéristiques et les impératifs stratégiques de la firme, sur l'environnement réglementaire, économique et sur la concurrence.

L'OCDE reconnaît cinq méthodes basées sur le principe de pleine concurrence : les méthodes traditionnelles (de transactions) et les méthodes transactionnelles (des bénéfices).

1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions :

1.1. Méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) « Comparable Uncontrolled Price » :

le CUP est « le moyen le plus direct et le plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence¹ ». En effet, il permet de fixer le prix de transfert en comparant l'échange de biens ou de services intragroupes avec une transaction analogue effectuée entre deux entreprises indépendantes.

Cette méthode est directement liée au principe de pleine concurrence, qui « consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction réalisée au sein d'un même groupe à celui qui serait pratiqué lors d'une transaction comparable sur le marché libre, et qui peut être considéré comme un prix de marché ».²

Selon le CUP la différence entre les transactions intra-groupe et celle effectuée sur le marché libre est supposée inexistante or qu'elle existe réellement. Dans ce cas le prix pratiqué dans une transaction interne doit être remplacé par le prix de pleine concurrence. Selon l'OCDE « S'il existe une différence entre ces deux prix, cela indique que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence et qu'il est peut être 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 »³

L'utilisation de cette méthode suppose la prise en compte d'une multitude de facteurs qui peuvent avoir un impact sur le prix de la transaction. Il est important en effet de tenir compte des éléments constituant le prix de la transaction comparée, telles que les différences de volumes, d'incoterms⁴, de droits de douane, de frais de transport, de la qualité ou encore des

¹ OCDE (2010), « Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfice : révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert », Paris, 22 juillet 2010. P 26.

² Pierre ESCAUT, « Les méthodes de détermination des prix de transfert », Revue de droit fiscal n°3, France, 2004, P 163.

³ Ibid. p26.

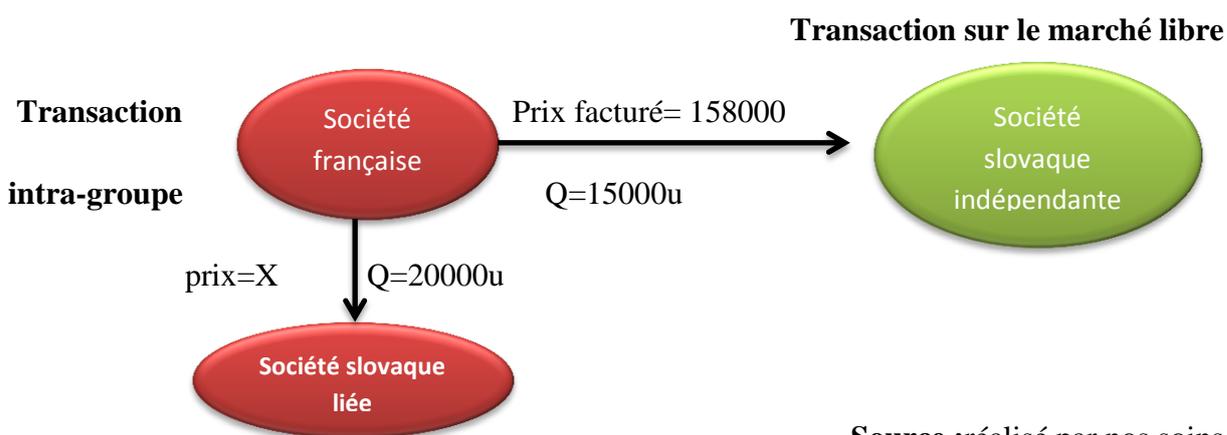
⁴ Les Conditions Internationales de Vente (CIV).

délais de règlement. Lorsque ces facteurs sont identifiables, le prix est corrigé en vue de l'obtention d'un prix comparable du marché libre le plus fiable possible.

« S'il n'existe pas de transaction similaire, il convient d'opérer des correctifs lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité en tenant compte des différences liées à la localisation géographique des marchés et de leur volume, des conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droits de douane et de la TVA , pour se rapprocher le plus possible du prix de marché . ¹»

Afin d'illustrer cette méthode, nous pouvons prendre comme **exemple** une vente de marchandises intra-groupe d'une société domiciliée en France à une société basée en Slovaquie, Le comparable sélectionné est une transaction entre une société française vendeuse (fabricante de serrures pour l'automobile) et une société slovaque acheteuse.

Figure N° II-01 : illustration sur la méthode du prix comparable sur le marché libre CUP



Source : réalisé par nos soins

Tableau N° II-01 : les frais supporté dans une operation de transaction

Les frais	Transaction interne	Transaction externe
De transport	10000	5000
De douane	5000	3000

Source : réalisé par nos soins

Détermination du prix de transfert à pratiquer :

¹ Instruction N°674 MF/DGI/DLRF/SD2/2013, « Les prix de transfert- les bénéfices indirectement transférés », 2013, P13.

Prix unitaire = $(158\ 000 - 5\ 000 - 3\ 000) / 15\ 000 = 10$.

$$X = (20\ 000 * 10) + 10\ 000 + 5\ 000 = \mathbf{215\ 000\text{€}}$$

Le prix de transfert déterminé d'après la méthode du prix comparable donne un prix de vente intra-groupe de 215 000€.

Cette méthode apparaît donc particulièrement fiable lorsque la transaction d'un bien ou d'un service peut facilement être comparée ou substituée à une transaction externe. En pratique elle est inutilisable en raison de l'absence de transactions de marché portant sur des biens suffisamment comparables. Les biens échangés entre filiales sont essentiellement uniques (biens intermédiaires ou biens finaux spécifiques)

La théorie de la firme explique que si les multinationales choisissent d'internaliser une transaction, il y a peu de chances que cette même transaction soit menée sur un marché par d'autres acteurs.

1.2. La méthode du prix de revente « Resale Price Method » :

Le prix de revente, « est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix une marge brute appropriée la « marge sur prix de revente » représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et réaliserait un bénéfice convenable. »¹

De ce fait, Le point de départ de cette méthode est le prix auquel le produit est vendu à un client indépendant du groupe. Ce prix va servir à déterminer le prix de transfert qui est facturé par la société productrice à la société distributrice. D'après cette méthode, le prix de transfert est calculé en soustrayant la marge générée par la société de distribution au prix de revente hors groupe. La société de distribution est donc considérée comme un intermédiaire au sein du groupe.

La difficulté de cette méthode réside dans la détermination de la marge sur le prix de revente de la société intermédiaire. De la même manière que pour la méthode précédente, le groupe va devoir se baser sur des comparables internes ou externes afin de fixer la marge brute susceptible de couvrir les frais de vente et les charges d'exploitation de cette société. La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être

¹OCDE (2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », op.cit., p 114.

déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans une transaction sur le marché libre. En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans une transaction comparable sur le marché libre peut servir d'indicateur.¹ Elle représente généralement un pourcentage du prix de vente du produit et doit couvrir les frais de vente et les autres dépenses d'exploitations supportées par un revendeur et en tenant compte des risques assumés et la réalisation d'un bénéfice acceptable (marge nette).

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. La méthode de prix de revente est une méthode simple puisqu'elle part d'un prix de vente final sur le marché, connu, auquel on soustrait un niveau de marge.

Nous allons appliquer cette méthode dans un **exemple** qui met en relation deux entités membres d'un même groupe (fabricant de chaussures) et une entité acheteuse externe au groupe : Le prix de revente de 200 000€ facturé par la société distributrice à la société acheteuse pour les chaussures vendues est un prix de pleine concurrence puisque ces deux entités sont indépendantes l'une de l'autre. Le prix restant à déterminer est celui facturé à la société distributrice basée en France par la société productrice basée en Espagne pour la fabrication des chaussures. Cela revient donc à déterminer la marge brute de la société distributrice.

Figure N° II-02 : illustration sur la méthode du prix de revente



Source :réalisé par nos soins

Supposant que le taux de marge moyen=15%

¹ Ibid.P115.

Sachant que: le prix de pleine concurrence = le prix de revente (1- le taux de marge)

$$X = 200\,000 * (1 - 15\%) = 170\,000\text{€}.$$

Le prix facturé par la société productrice sera donc de 170 000€, ce qui fait que la marge brute de la société distributrice est de 30 000€.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux groupes utilisant des sociétés distributrices pour vendre des produits substituables, c'est-à-dire des produits pour lesquels il est facile de trouver des comparables afin de déterminer le taux de marge de la société distributrice.

Néanmoins, son application est limitée aux entreprises de distribution.

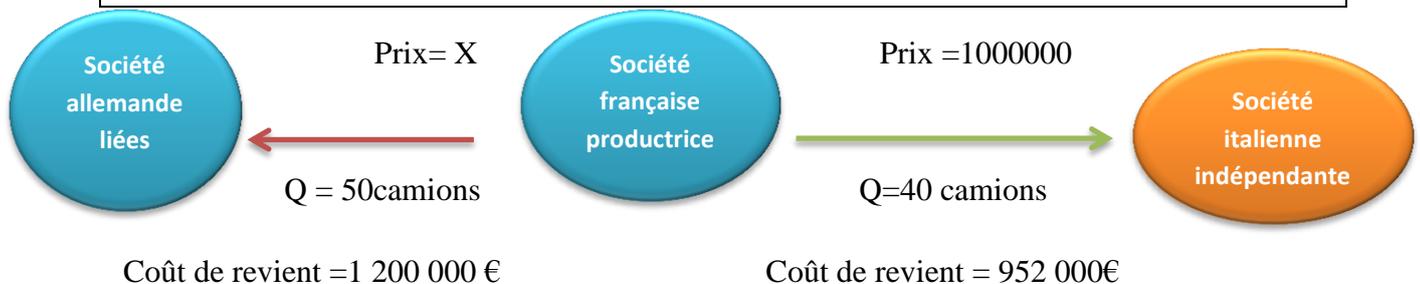
1.3. La méthode du coût majoré « Cost plus method » :

La méthode du coût majoré, se base sur le prix de revient du bien ou service pour ensuite y ajouter une marge bénéficiaire. Comme pour les méthodes précédentes, la marge est déterminée grâce aux comparables externes ou internes.

Le prix de revient qui est la base de calcul de cette méthode se détermine en prenant en compte les coûts directs et indirects, fixes et variables, de production et de distribution. Mis à part la détermination du prix de revient, la difficulté de cette méthode réside dans la détermination de la marge bénéficiaire.

A titre d'exemple, nous allons étudier la mise en application de cette méthode pour des produits en cours de production. Cette transaction intragroupe entre une société française de production de camions non peints et une société allemande chargée de les peindre, cette transaction possède un comparable interne puisque le groupe effectue le même type de transaction avec une société indépendante de peinture sur camions basée en Italie :

Figure N° II-03 : illustrations sur la méthode du coût majoré



Source :réalisé par nos soins

Le taux de marge = 5% (1000000/952000)

$$X = 1\,200\,000 * (1 + 5\%) = 1\,260\,000\text{€}.$$

Le prix de transfert obtenu par la méthode du coût majoré = 1260000 €

Il s'agit d'une méthode simple et facilement applicable dans certains cas. En revanche elle présente une méthode unilatérale qui ne prend pas en compte les résultats attribués aux autres entités impliquées dans la transaction, ainsi qu'elle ne permet pas d'obtenir des résultats fiables lorsque les fonctions exercées par le producteur sont complexes.

L'étude des méthodes traditionnelles, montre que les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré se concentrent sur la détermination de la marge d'une entité sans prendre en considération la marge dégagée par l'autre entité. En effet, ces méthodes souffrent de leur apparente simplicité puisque le but ultime d'une transaction entre deux entités est le profit. Si l'on ne prend pas en compte ce postulat, les résultats peuvent être sans rapport avec ce que l'on aurait pu obtenir en condition de pleine concurrence.

2. Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices :

Alors que les méthodes traditionnelles de fixation des prix de transfert consistent à déterminer directement le prix de pleine concurrence des transactions intra-groupe, les méthodes transactionnelles (ou méthodes transactionnelles des bénéfices) permettent de déterminer les bénéfices dégagés, puis de les répartir entre les différentes sociétés du groupe.

Même si l'administration fiscale conseille d'opter pour les méthodes traditionnelles, les méthodes transactionnelles sont envisageables si leur finalité est le calcul d'un prix de pleine concurrence.

2.1. La méthode du partage de bénéfice « profit split method » :

La méthode du partage de bénéfices est la plupart du temps utilisée dans les cas où la comparabilité n'existe pas, notamment lorsque la transaction entre deux entreprises liées est tellement complexe qu'il est impossible de déterminer et d'évaluer les transactions indépendamment, ou bien lorsque les deux entreprises liées supportent dans la transaction « un actif incorporel unique et de grande valeur ». Le but de cette méthode, qui est considérée comme la plus compliquée des méthodes validées par l'OCDE, est de regrouper le bénéfice total du groupe considéré comme un bénéfice consolidé, puis de le répartir par entité suivant

une allocation basée sur leur relative contribution à la transaction, en prenant en compte les fonctions assumées par l'entité, les risques pris ainsi que les actifs utilisés. Dans cette méthode, le groupe est plus ou moins considéré comme « décisionnaire » de sa méthode de calcul, car c'est lui qui va choisir le facteur permettant la répartition entre chacune des entités (en prenant en compte les actifs utilisés, les charges supportées par l'entité, les effectifs de l'entité en équivalent temps plein ...), tout en respectant bien sûr le principe de pleine concurrence. De cette façon, la division du profit est plus à même de refléter ce qui serait attendu d'une transaction comparable entre deux entreprises complètement indépendantes.¹ En pratique, la méthode du partage des bénéfices suppose d'appliquer préalablement les méthodes traditionnelles pour rémunérer les fonctions élémentaires ou "de routine" de chacune des entreprises, ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée.

Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes. Très intuitive, elle est toutefois utile pour valider à posteriori la cohérence des résultats obtenus à l'aide de la méthode principale utilisée pour fixer les prix de transfert.²

Afin d'illustrer la méthode du partage des bénéfices, nous allons prendre l'**exemple** d'une société qui fabrique des sacs à mains en cuir. La société productrice est en charge du tannage et de la préparation de la peau alors que la société distributrice assure la confection et la distribution des sacs :

Figure N° II-04 : illustration sur la méthode du partage de bénéfice



Source : réalisé par nos soins

D'après le groupe, la clé de répartition fidèle au principe de pleine concurrence est le pourcentage d'actifs immobilisés.

¹ Guillaume KLEIN, « enjeux, risques et réglementation des prix de transfert », mémoire de fin d'étude pour obtention d'un Diplôme ICN grande école, ICN business school Nancy metz, 2015, p 26.

² DGI française, « Prix de transfert, guide à l'usage des PME », op.cite , p 27 .

Données :

Coûts de production Société Productrice = 1 000 000 €,

Actifs immobilisés Société Productrice = 2 000 000 €,

Coûts de production/distribution Société Distributrice = 2 000 000 €,

Actifs immobilisés Société Distributrice = 3 500 000 €.

Bénéfice à répartir = 4 000 000 - 1 000 000 - 2 000 000 = 1 000 000 €.

Le bénéfice à répartir entre les deux sociétés est de 1 000 000 €. Les clés de répartition sont les suivantes :

Clé de répartition de la Société Productrice = $2\,000\,000 / (2\,000\,000 + 3\,500\,000) = 36,36\%$

Clé de répartition de la Société Distributrice = $3\,500\,000 / (2\,000\,000 + 3\,500\,000) = 63,64\%$

Le bénéfice à répartir est donc partagé suivant cette clé de répartition :

Bénéfice revenant à la Société Productrice = $1\,000\,000 * 36,36\% = \mathbf{363\,363\text{€}}$

Bénéfice revenant à la Société Distributrice = $1\,000\,000 * 63,64\% = \mathbf{636\,364\text{€}}$

Cette méthode est utilisée pour les transactions ne pouvant être traitées selon une méthode traditionnelle ou si elle s'avère plus proche de la réalité (notamment en cas d'opérations fortement intégrées ou de possession d'actifs incorporels).

L'inconvénient de cette méthode réside dans la difficulté pour les entreprises associées et les autorités fiscales d'obtenir des informations sur des entreprises étrangères affiliées. De plus, les entreprises indépendantes n'utilisent pas la méthode de partage des bénéfices pour déterminer leur prix de transfert.

Il est également difficile 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.

2.2. La méthode transactionnelle de la marge nette« Transactional Net Margin

Method » :

La méthode de répartition de la marge nette est également une méthode transactionnelle utilisée pour appliquer le prix de pleine concurrence à une transaction entre deux entreprises liées.

Le but de cette méthode est de déterminer le ratio de marge nette bénéficiaire d'une transaction intragroupe, puis de la comparer aux transactions effectuées par des entreprises indépendantes, afin de pouvoir appliquer un ratio correspondant à une situation de pleine concurrence. De cette façon, le calcul de la méthode est beaucoup plus indirect que la méthode du Coût Majoré ou celle du Prix de Revente, qui compare les marges brutes des entreprises.

Au cours des années la méthode de répartition de la marge nette est devenue la méthode « par défaut » des contribuables et des entreprises car celle-ci représente énormément d'avantages. Effectivement, elle permet à la société de choisir le ratio qui lui semble le plus pertinent (revenu d'exploitation / chiffre d'affaires, revenu d'exploitation/ actif d'exploitation, Marge Brute/ Charges d'exploitation, ...) pour pouvoir décider de ses prix de transfert en respectant le principe de pleine concurrence.

D'après la définition des prix de transfert, on s'aperçoit que les groupes effectuant des transactions avec des entités dans un autre pays ont à leur disposition de nombreux procédés leur permettant de valoriser les prix de transfert, suivant le type d'actif, mais aussi suivant le type de transaction effectuée. Grâce au principe de pleine concurrence, qui fait foi de ligne directrice dans ce domaine définie par l'OCDE, les acteurs économiques peuvent se reposer sur un principe plus ou moins universel afin de valoriser les transactions intragroupes. Ce type de méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Elle nécessite pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés¹.

Afin de mettre en application cette méthode, nous allons utiliser l'exemple d'une société qui produit et commercialise des articles de sports (raquettes de tennis). Les raquettes de tennis sont fabriquées en France, puis distribuées par une entité basée en Allemagne.

¹ DGI française, « Prix de transfert, guide à l'usage des PME », op.cit, p 29.

Figure N° II -05 : illustration sur la méthode de la marge nette



Source :réalisé par nos soins

On considère que, d'après le groupe, la meilleure façon de déterminer la marge de la société distributrice est d'utiliser un ratio de marge d'exploitation (charges d'exploitation/chiffre d'affaires). Les comparables externes donnent une marge d'exploitation de 15% pour les sociétés distributrices des articles de sports.

La marge d'exploitation de la société distributrice basée en Allemagne est donc de 150 000€ (1 000 000*15%).

La spécificité de la méthode réside dans l'utilisation de cette marge d'exploitation. En effet, une marge de 150 000€ sur une vente de 1 000 000€ sous-entend que les charges d'exploitation de la société distributrice allemande sont de 850 000€. Or, les charges d'exploitation de la société distributrice vont être inférieures puisqu'elles n'incluent pas le prix d'achat des articles de sport à la société productrice en France. En effet, le prix de transfert est déterminé à posteriori (après que la transaction ait eu lieu).

Si les charges d'exploitation réelles (avant la facturation des articles de sports) de la société distributrice sont de 300 000€, cela signifie que le prix de transfert facturé par la société productrice française est de 550 000 €:

$$X = 850\,000 - 300\,000 = \mathbf{550\,000\text{€}}.$$

La méthode transactionnelle de la marge nette va permettre de capter la marge dégagée par le groupe pour déterminer le prix de transfert en le considérant comme un élément constituant de cette marge.

L'inconvénient de cette méthode c'est qu'elle présente des difficultés relatives à l'obtention d'éléments pouvant permettre la comparabilité entre la marge nette d'une entreprise indépendante et celle d'une entreprise liée.

Les méthodes transactionnelles permettent d'introduire une vision dans les démarches de fixation des prix de transfert.

En ce qui concerne la méthode de la marge nette, nous constatons qu'elle ressemble aux méthodes des prix de revente et des prix de revient majorés, puisqu'elle prend en compte un seul côté de l'équation.

En effet, la marge de la société intermédiaire est dégagée à partir du bénéfice du groupe pour une certaine transaction, ce qui va permettre de déterminer le prix de transfert. Cependant, la marge de la société productrice n'est pas prise en compte et à aucun moment le contrôle de cohérence n'est effectué. En effet, même si la marge de la société intermédiaire correspond à la « norme » du secteur, cela ne garantit rien le fait que la marge de la société productrice engendrée par le prix de transfert correspond à une marge que l'on pourrait obtenir dans une situation de pleine concurrence. La méthode de la marge nette va permettre de déterminer un prix de transfert lorsque les entités membres du groupe sont très intégrées, ce qui les amène à participer à la création de valeur de manière unique.

La méthode de répartition des bénéfices va permettre quant-à-elle de répartir les bénéfices en prenant en compte les spécificités du groupe et surtout, les gains de synergie créés par ce groupe. Ces gains sont les raisons de la création d'un groupe et leur prise en compte va permettre de se rapprocher de la réalité. En effet, l'existence même de groupes vient de la recherche de gains de compétitivité non reflétés lors de l'application du principe de pleine concurrence mais bien réels. Cependant, la réalité du groupe peut être très différente de la réalité fiscale et c'est pour cela que la méthode du partage des bénéfices n'est pas considérée comme une méthode de détermination à part entière. Il s'agit plutôt d'une méthode résiduelle lorsque l'application des autres méthodes préconisées a été rendue impossible à cause du manque de comparable ou si elles ne permettaient pas de respecter le principe de pleine concurrence.

C'est deux analyses constatés sur les méthodes transactionnelles nous montrent l'importance de la phase préalable d'analyse fonctionnelle et de comparabilité qui permet de déceler les éventuelles anomalies ou différences, en vue de leur correction lors de la détermination des prix de transfert.

La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. A cette fin, le processus de sélection doit tenir compte des

forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE ; de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée ; de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ;

Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toutes circonstances et il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce¹.

Section 2 : le principe de l'OCDE concernant la documentation des prix de transfert

Afin d'aider les autorités fiscales à évaluer les pratique des prix de transfert les contribuables devraient fournir des éléments probants fiables et consigner par écrit dans un cadre de documentation de leur politique de fixation des prix de transfert par exemple ainsi que d'autres éléments nécessaires pour justifier leur pratique.

Dans cette section nous allons présenter les différents documents qui doivent être fournis selon les principes de l'OCDE.

1. L'objectif de la documentation :

La documentation des prix de transfert a trois objectifs :

1. garantir que les contribuables prennent 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 ;
2. fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert ;
3. 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.

¹ OCDE (2017), « Principes de l'OCDE, applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », Op.cit. p 114.

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 transfert leur permettant de décider en connaissance de cause si une vérification doit ou non être menée. En outre, il importe qu'ils puissent avoir accès à (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.¹

En imposant aux contribuables d'exposer de manière convaincante, cohérente et probante leurs positions en matière de prix de transfert, la documentation des prix de transfert peut contribuer à l'instauration d'une culture de conformité. Une documentation bien préparée fournira dans une certaine mesure aux administrations fiscales l'assurance que le contribuable a analysé les positions dont il fait état dans ses déclarations fiscales, a pris en considération les données comparables disponibles, et est parvenu à des positions cohérentes en matière de prix de transfert. En outre, les obligations de documentation contemporaines contribueront à garantir l'intégrité des positions du contribuable et à limiter la justification à posteriori par les contribuables de leurs positions.

Cet objectif de conformité peut être étayé de deux façons importantes. Premièrement, les administrations fiscales peuvent demander que les contribuables s'acquittent de leurs obligations de documentation des prix de transfert de manière immédiate. Autrement dit, la documentation serait préparée au moment de la transaction ou, en tout état de cause, au plus tard au moment où elle est complétée et soumise, la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice durant lequel la transaction a eu lieu. La seconde façon de favoriser le respect de la réglementation consiste à mettre en place des régimes de sanctions en matière de prix de transfert destinés à encourager la préparation en temps voulu d'une documentation des prix de transfert précise, et à créer des incitations pour que les contribuables examinent de manière approfondie leurs positions en matière de prix de transfert.

2. La réalisation des objectifs de la documentation :

¹ OCDE (2017), « Principes OCDE applicables en matière de prix de transfert », op.cit, p 257.

Afin de réaliser les objectifs décrits ci-dessus, 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 ¹:

- 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 ² 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.

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 grâce à cette approche de la documentation des 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.

2.1. Le fichier principal :

De manière générale, le fichier principal donne 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.

Le fichier principal doit donner aussi une vue d'ensemble sur les activités des groupes considérés, notamment :

- la nature de ses activités mondiales ;
- sa politique globale en matière de prix de transfert ;
- la répartition de ses bénéfices et de ses activités 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 ³:

- la structure organisationnelle du groupe multinational ;

¹ OCDE(2015), « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », paris, 2015, p 17.

² Voir annexe 6

³ OCDE (2015), « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », Op.cit. p 17

- 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 ;
- les situations financière et fiscale du groupe multinational.

Le fichier principal est organisé comme suit : ¹

- Description au niveau du groupe de la chaine d'approvisionnement, de la création de valeur, des principaux marchés, de l'analyse fonctionnelle, des changements intervenus ;
- Description générale de la stratégie du groupe pour les incorporels, leur localisation ainsi que celles des activités de R&D et de leur direction ;
- Description du financement du groupe et des activités de financement interne ;
- Le compte consolidé du groupe ;
- Description des APP.

2.2. Le fichier local :

A 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 sur les positions importantes du contribuable en matière de prix de transfert affectant une juridiction spécifique et qu'elles 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. ¹

¹ Ibid.

Le fichier local est organisé comme suit:

- ❖ Description de l'organisation interne de l'entité, y compris les lignes hiérarchiques de l'encadrement local ;
- ❖ Une description complète des transactions intragroupes (montants, contreparties, politique des prix de transfert, analyse fonctionnelle, changements intervenus) ;
- ❖ Analyses économiques ;
- ❖ Copie des (APP) et décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale ne fait pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées ;
- ❖ Réconciliation des données utilisées pour les analyses économiques avec les états financiers.

2.3. La 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

¹OCDE (2015), « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », Op.cit. p18.

transfert fondés sur une méthode de répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie.¹

La déclaration pays par pays est organisée comme suit:

Pour chaque juridiction :

- ❖ Chiffre d'affaires ;
- ❖ Bénéfices avant impôts ;
- ❖ Impôts sur les bénéfices acquittés ;
- ❖ Impôts sur les bénéfices dus ;
- ❖ Capital social ;
- ❖ Bénéfices non distribués ;
- ❖ Nombre d'employés ;
- ❖ Actif corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie.

Pour chaque entité :

- ❖ Le nom
- ❖ La juridiction fiscale et de constitution
- ❖ Les principales activités

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.

Section 3 : L'obligation documentaire en droit Algérien

Avec la mondialisation et l'ouverture sur le commerce international, l'importance des échanges internationaux entre sociétés appartenant à un même groupe ou ayant des liens directs ou indirects et implantées dans les différents pays ne cesse de grandir, dans ce sens, l'Algérie a tenté de mettre en œuvre un ensemble de mesures lui permettant d'effectuer une transition réussie vers une économie de marché afin d'intégrer d'une manière compétitive les échanges internationaux.

¹OCDE (2015), « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », Op.cit. p 19.

Dès le lendemain de son indépendance, l'Algérie a adopté un système économique de mode socialiste, mais durant les années quatre-vingt-dix, le contexte algérien des affaires a changé avec la libéralisation de l'économie. Dans l'ambition de devenir une des destinations privilégiées des investissements étrangers, l'Algérie a fait appel à tous ses atouts pour attirer les groupes internationaux. Pour éviter que ces derniers accumulent dans des pays à faible fiscalité des bénéfices réalisés en Algérie, et pour éviter qu'une partie de la base normalement taxable en Algérie ne soit transférée à l'étranger, l'Algérie a mis en place une législation en rapport avec le prix de transfert en renforçant cette législation par l'obligation des sociétés apparentées concernées par cette notion de fournir à l'administration fiscale une documentation justifiante leurs pratiques en matière de prix de transfert.

1. Le cadre légal de prix de transfert en Algérie

Depuis la réforme fiscale des années quatre-vingt-dix, la seule disposition en rapport avec le transfert indirect de bénéfice était celle édictée par l'article 189 du CIDTA.

Ce dernier stipule que « Pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dus par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de l'Algérie, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors l'Algérie. A défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus à l'alinéa précédent, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

Depuis cet article, et malgré la croissance des investissements indirects étrangers après le passage de l'Algérie vers une économie du marché, aucune disposition en rapport avec les prix de transfert n'a été prévue, il a fallu attendre la LF de 2007 pour que des dispositions plus spécifiques soient apportées.

1.1. La réglementation fiscale applicable :

La notion de prix de transfert a été introduite pour la première fois par les dispositions de l'article 8 de la loi de Finances pour 2007, modifié par les dispositions de l'article 9 de la loi de Finances pour 2008 et l'article 4 de la loi de Finances complémentaire pour 2010.

L'article 141 *bis* du CIDTA est considéré comme le fondement légal de la remise en cause des transferts indirects de bénéfices. Celui-ci stipule : «lorsqu'une entreprise exploitée en Algérie ou hors l'Algérie, selon le cas, participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exploitée en Algérie ou hors l'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 l'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 de ces conditions différentes sont inclus dans les bénéfices imposables de cette entreprise ».

La loi de Finances pour 2008, a donné la possibilité de remettre en cause la normalité des bénéfices transférés à l'étranger entre entreprises dépendantes, aux entreprises locales ayant entre elles des liens de dépendance.

L'administration fiscale est autorisée, après appréciation de la normalité des prix pratiqués lors des transactions entre les entreprises liées, à rectifier les prix des transactions conformément aux prix de pleine concurrence et à opérer de ce fait les réintégrations nécessaires

En 2010 la LFC par son article 4, a modifié et complété l'article 141 *bis* du CIDTA en déterminant les produits à intégrer à l'assiette imposable sont ceux indirectement transférés aux entreprises situées hors l'Algérie par le biais :

- de la majoration ou de la diminution des prix d'achat ou de vente;
- du versement de redevances excessives ou sans contreparties;
- de l'octroi de prêts sans intérêts ou à un taux réduit;
- de la renonciation aux intérêts stipulés par les contrats de prêts;
- de l'attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.
- ou de tout autre moyen.

La LFC pour 2010 avait donc créé à cet effet, un renvoi au code des procédures fiscales qui prévoit :

- une obligation de documentation justifiant la politique de détermination des prix de transfert pour les entreprises qui relèvent de la Direction des Grandes Entreprises (article 169 *bis* du code des procédures fiscales CPF).
- elle a créé un article 141 *quater* qui fixe les charges non admises en déduction du bénéfice imposable.
- A l'exception des opérations effectuées par des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt au sens de l'article 141 *quater* du CIDTA ¹
 - Les intérêts, arrérages² et autres produits des obligations ;
 - 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.

1.2. La demande d'information :

¹Art.141 *quater* stipule « Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, 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 ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en Algérie à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger, à l'**exception** des Etats avec lesquels l'Algérie a conclu des conventions fiscales, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Les dispositions du premier alinéa s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires situés hors d'Algérie ».

² L'arrérage est une somme d'argent versée périodiquement à un créancier (généralement par un organisme social ou une compagnie d'assurance) sous forme d'intérêts au titre d'une rente ou d'une pension. Il pourra par exemple être question d'une pension de retraite ou bien d'une rente provenant d'un contrat d'assurance vie.

L'article 20 ter du CPF, permet aux administrations fiscales en présence d'éléments faisant présumer des transferts indirects de bénéfices, de 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 juridique, économique, fiscal, comptable ou méthodologique pouvant l'éclairer sur :

- la nature des relations qu'entretient cette entreprise avec celles situées hors l'Algérie;
- la méthode de détermination des prix de transfert relatifs aux opérations industrielles, commerciales ou financières ;
- les contre parties reçues pour avoir pratiquer les prix en cause ;
- les activités exercées par les entreprises situées hors l'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 entraine la détermination des produits imposables par l'administration sur la base des éléments dont elle dispose et par la mise en œuvre de critères de comparaison.

1.3. Obligation de tenir une comptabilité analytique :

Les articles 08 et 44 de la loi de finances pour 2017 ont introduit une obligation de mettre à la réquisition de l'administration fiscale, les éléments de la comptabilité analytique.

Ces articles ont modifié et complété les articles 152 du CIDTA et 20 ter du CPF comme suit :

« Les sociétés concernées par la documentation de prix de transfert, sont dans l'obligation de tenir une comptabilité analytique et de la présenter, à toute réquisition de l'agent vérificateur à l'occasion des vérifications. »¹

2. La documentation de prix de transfert en Algérie :

« Les entreprises qui tiennent une comptabilité analytique sont tenues de la présenter à toute réquisition des agents vérificateurs. Les entreprises qui tiennent une comptabilité consolidée sont tenues également de mettre à la réquisition de ces agents, les comptes consolidés. »²

Ce cadre juridique est complété par l'introduction de l'obligation documentaire.

Le rôle de la documentation est 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 intragroupes et d'anticiper les demandes de justification de ces prix. Elle permet aux entreprises de diminuer le risque fiscal relatif à leurs prix de transfert dès lors qu'elles peuvent justifier de leur conformité à la réglementation applicable en la matière.³

C'est par la loi de Finances complémentaire pour 2010 que l'Algérie a introduit l'obligation de joindre une documentation relative aux prix de transfert à l'appui de la déclaration annuelle de résultats de l'entreprise.

La documentation mise à la disposition de l'administration fiscale doit permettre de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toutes natures réalisées par les sociétés apparentées.⁴

2.1 Les concernées par la production documentaire :

Les articles 160 et 169 *bis* du CPF, ont précisé les concernées par la production documentaire:

❖ Sociétés relevant de la compétence de la DGE

¹ Article 152 du CIDTA : modifié par l'article 8 de la loi de finances 2017.

² Article 20 *ter* du CPF : modifié par l'article 44 de la loi de finances 2017.

³ DGI française, « Les prix de transfert guide à l'usage des PME », op.cit, p 37.

⁴ Article 2 de l'arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées

- Les sociétés ou les groupements exerçant dans le secteur des hydrocarbures régis par la législation relative aux hydrocarbures, modifiée et complétée.
- Les sociétés étrangères intervenant en Algérie, temporairement, dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du (des) contrat(s) est égal ou supérieur à deux milliards de dinars (2.000.000.000DA).
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, dont le chiffre d'affaires annuel à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à deux milliards de dinars (2.000.000.000DA).
- Les groupes de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à deux milliards de dinars (2.000.000.000 DA).

❖ Sociétés ne relevant pas de la compétence de la DGE

Sont concernées également, l'ensemble des sociétés liées, entreprises étrangères et sociétés membre de groupes, qu'elles relèvent de la compétence, des DIW ou des CDI. Il s'agit :

- Des groupes de sociétés ne relevant pas de la compétence de la DGE ;
- Des sociétés étrangères intervenant en Algérie temporairement dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du(es) contrat(s) est inférieur à deux milliards de dinars (2.000.000.000DA) ;

2.2. Les composantes de la documentation :

La documentation justifiant les prix de transfert doit comprendre : ¹

2.2.1. Une documentation de base :

Relative à des informations générales concernant le groupe, Celle-ci doit comprendre :

- ✓ La description générale de l'activité exercée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- ✓ La description de la structure organisationnelle et la nature des relations qui lient la société algérienne et la société étrangère et/ou la société algérienne et l'autre société

¹ Article 4 de l'arrêté du 12 Avril 2012, op.cit.

algérienne (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courants d'affaires, ...) ;

- ✓ La description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés par chacune des sociétés liées ;
- ✓ La description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

2.2.2. Une documentation spécifique à la société :

Elle doit comprendre :

- ✓ La description de la société, des activités qu'elle exerce et la nature des transactions qu'elle réalise en incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- ✓ La description des opérations réalisées avec d'autres sociétés apparentées incluant la nature des flux et les montants, y compris les redevances. Ces éléments peuvent être présentés par flux globaux par type de transaction ;
- ✓ Les copies des rapports annuels du commissaire aux comptes et des états financiers pour l'exercice visé par la documentation ;
- ✓ La liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire...) en relation avec la société ;
- ✓ La copie de tous les contrats entre les sociétés concernées ;
- ✓ Les informations financières, les frais généraux et administratifs, les coûts de recherche et de développement ;
- ✓ La présentation de la méthode de détermination des prix de transfert appliquée et la justification de cette méthode au regard du principe de pleine concurrence et permettant une analyse de comparabilité (analyse du marché, analyse fonctionnelle, situation économique, les clauses contractuelles).

Les sociétés concernées par l'obligation documentaire peuvent produire tout autre document susceptible d'éclairer l'administration. ¹

¹ Article 5 de l'arrêté du 12 Avril 2012, op.cit.

La documentation visée ci-dessus, doit être déposée au niveau des services fiscaux compétents lors du dépôt de la déclaration annuelle de résultats.

Lorsque la société ne produit pas ou produit une documentation incomplète, l'administration lui adresse une mise en demeure pour la produire ou de la compléter dans un délai de 30 jours. Cette mise en demeure, adressée par pli recommandé avec accusé de réception, doit mentionner les documents ou les compléments à produire par la société ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut ou de réponse partielle.¹

Le défaut de production de la documentation entraîne l'application des dispositions de l'article 192-3 du code des impôts directs et taxes assimilées qui stipule :

« Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation, exigée en vertu des dispositions de l'article 169 *bis* du code des procédures fiscales, dans le délai de trente (30) jours à partir de la notification, par pli recommandé avec avis de réception, entraîne l'application d'une amende d'un montant de 2.000.000 DA. Si l'entreprise n'ayant pas respecté l'obligation déclarative est contrôlée, il est procédé en plus de l'amende citée précédemment, à l'application d'une amende supplémentaire égale à 25% des bénéfices indirectement transférés au sens des dispositions de l'article 141 *bis* du code des impôts directs et taxes assimilées »²

¹ Article 6 de l'arrêté du 12 Avril 2012, op.cit.

² Article 192 : modifié par les articles 10 et 16 de la loi de finances 2017

Conclusion :

La détermination des prix de transfert doit être faite en respectant le principe de pleine concurrence, et pour s'assurer que ce principe soit respecté, l'OCDE préconise cinq méthodes de détermination de prix de pleine concurrence, les trois premières (méthodes traditionnelles) sont basées sur les transactions et les deux dernières (méthodes transactionnelles) sont basées sur les bénéfices. Le contribuable concerné par les prix de transfert est libre de choisir la méthode qui lui convient en revanche ce choix doit être justifié à travers une documentation exigible envers les administrations fiscales.

L'intérêt accordé par l'administration fiscale aux prix de transfert s'explique par le fait que le législateur algérien a mis en place un ensemble de textes en rapport avec ce sujet dès la réforme fiscale des années quatre-vingt en introduisant l'article 141 bis de CIDTA. Cette disposition a renforcé les textes existants en mettant en place les dispositions relatives à la documentation justifiant ces prix pratiqués dans le cadre de transactions de toutes natures réalisées par les sociétés apparentées.

CHAPITRE III :

ANALYSE ET EXPLOITATION DE LA DOCUMENTATION JUSTIFIANT LES PRIX DE TRANSFERT

Introduction :

Pour mieux comprendre l'aspect théorique présenté précédemment concernant la problématique de la documentation des prix de transfert, et afin de clarifier la gestion de cette documentation par l'administration fiscale ce chapitre doit porter sur une étude concrète déposée par une société concernée de la documentation obligatoire justifiant la politique des prix de transfert et sa conformité au dispositif de l'arrêté du 12 avril 2012 ainsi qu'aux principes de l'OCDE.

La première section sera consacrée à la présentation de l'établissement du ministère des finances ainsi que la structure qui nous a accueillis (DGE) et dans la deuxième, nous allons faire une analyse et exploitation de la documentation justifiant les prix de transfert qui portera essentiellement sur le respect des contribuables des dispositifs légaux qui régissent cette question d'une part, d'autre part la prise en charge et la gestion de la documentation par les services de l'administration fiscale .

Séction1 : présentation de l'organisme d'accueil :

1. Présentation du ministère des finances :

Le ministère des finances d'Algérie a son siège dans l'immeuble Ahmed- Francis situé à Ben Aknoun 16306, Alger, Algérie. Mr. Mohamed Loukal est le ministre depuis le 31 mars 2019. Cet établissement a été créé en 1962 pour une mission de favoriser le développement économique et de conseiller le gouvernement en matière financière.¹

Aces fins, le Ministère joue un rôle primordial au sein du gouvernement en matière des domaines budgétaire, fiscal, financier et comptable.

Le ministre des finances traite, sous le haut patronat du Chef de l'Etat ainsi que du Chef du Gouvernement, les questions relatives :²

- à la préparation du budget et à son exécution ;
- à la comptabilité publique ;
- au domaine ;
- à la fiscalité pétro-gazière (Hydrocarbures) ;
- aux pensions ;
- aux impôts ;
- au cadastre et à la publicité foncière ;
- aux douanes et droits indirects.

Il prépare et met en œuvre la politique en matière budgétaire et fiscale.

Il est chargé de l'équilibre de l'ensemble des comptes publics et de la stratégie pluriannuelle en la matière et de l'équilibre des comptes sociaux et des mesures de financement de la protection sociale.

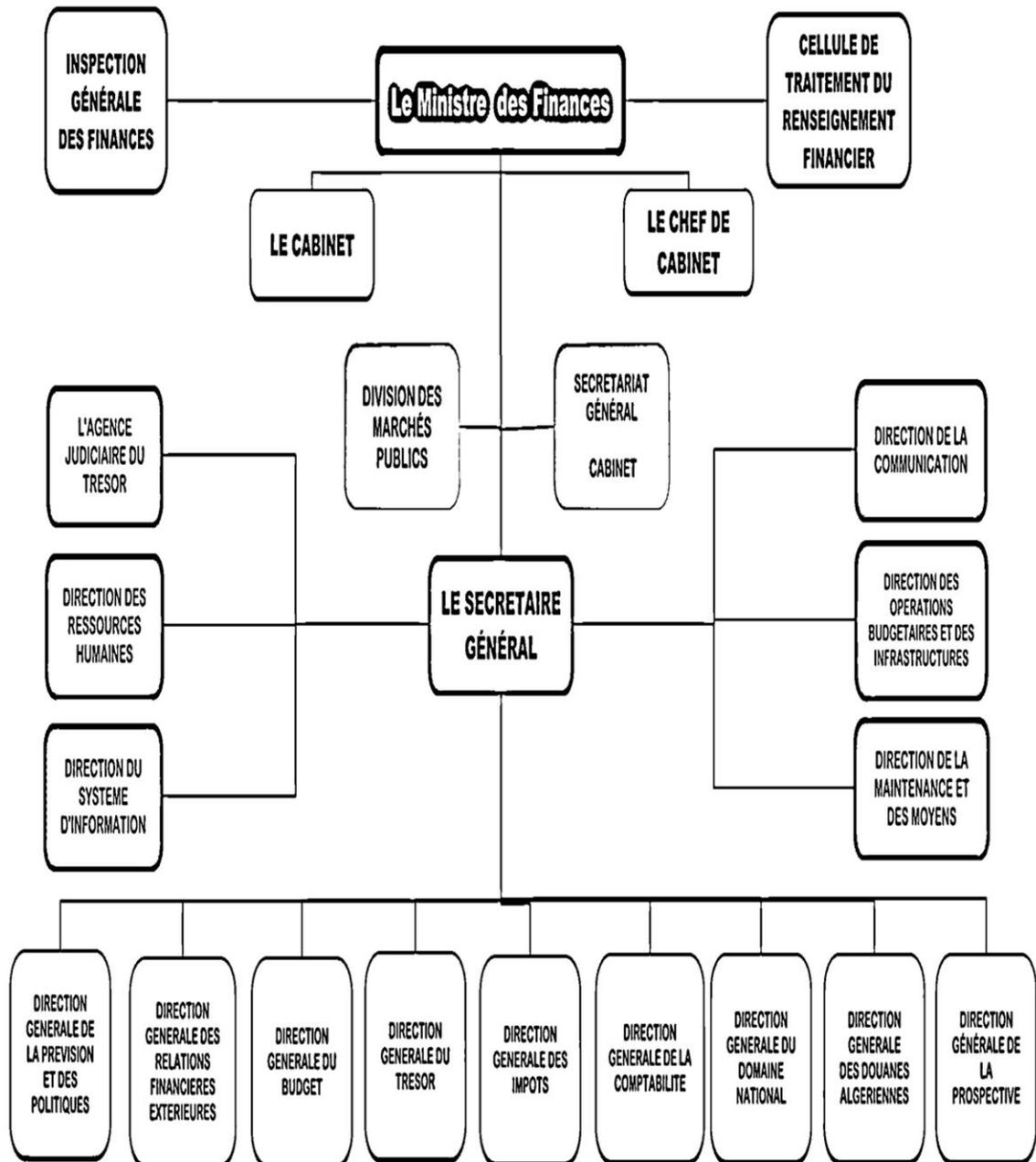
La Cellule de Traitement du Renseignement Financier (CTRF), est un organisme du ministère, chargé de la lutte contre la fraude et le blanchissement d'argent.

¹ <http://www.mf.gov.dz> Consulté le 14/04/2019 à 18h :21

² <https://fr.wikipedia.org> (consulté le 17/04/2019 à 10h :31)

L'organigramme du ministère :

Figure N° III -01 : l'organigramme du ministère des finances



Source : ministère des finances-DGE

1.1. L'administration centrale du ministère des finances :

Selon l'article 1 de la loi de finance 2007, Sous l'autorité du ministre des finances, l'administration centrale du ministère des finances comprend :¹

1.1.1. Le secrétaire général :

Auquel sont rattachés le bureau du courrier et le bureau ministériel de la sûreté interne, assisté de quatre (4) directeurs d'études et de trois (3) chefs d'études.

1.1.2. Le chef de cabinet :

Assisté de huit (8) chargés d'études et de synthèse, respectivement chargés :

- des relations avec les instances législatives ;
- des affaires juridiques ;
- des relations avec les instances exécutives ;
- de la coopération internationale ;
- des relations avec le mouvement associatif ;
- des bilans et programmes d'activité du ministère ;
- des dossiers inscrits aux conseils des ministres et aux conseils du gouvernement ;
- du suivi des réformes économiques et financières.

1.1.3. Les attachés de cabinets :

Le ministère comprend six (6) attachés de cabinet.

- La direction générale de la prévision et des politiques ;
- La direction générale du budget ;
- La direction générale du Trésor ;
- La direction générale des impôts ;
- La direction générale de la comptabilité ;
- La direction générale des relations économiques et Financières extérieures ;
- La direction générale du domaine national ;
- La direction générale des douanes, régie par un texte particulier ;
- La division des marchés publics ;
- La direction des opérations budgétaires et des infrastructures ;
- La direction de la maintenance et des moyens ;

¹ Article 1 Décret exécutif n° 07-364 du 18 Dhou El Kaada 1428correspondant au 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances (journal officielle n°75).

- La direction des ressources humaines ;
- La direction du système d'information ;
- La direction de l'agence judiciaire du Trésor ;
- La direction de la communication ;
- L'inspection générale des finances, régie par un texte particulier.

2. Présentation de la DGI :

2.1. Les directions de la DGI :

La direction générale des impôts est composée de huit directions :

- La direction de la Législation et de Réglementation Fiscales(DLRF) ;
- La direction du contentieux ;
- La direction des opérations fiscales et du recouvrement ;
- La direction de recherches et vérifications ;
- La direction de l'information et de la documentation fiscales ;
- La direction de l'information et de l'organisation ;
- La direction des relations publiques et de communication ;
- La direction de l'administration des moyens et des finances.

2.1.1. La direction de la législation et de réglementation fiscales :

Cette direction chargée essentiellement de mettre en application la politique fiscale, de réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires de fiscalité et de préparer les propositions de mesures de la loi de finance et de tous les textes d'application y afférents ainsi que les conventions et accords internationaux.

Elle est composée de quatre (4) sous-direction :

- La sous-direction de la législation, de la réglementation et des procédures fiscales ;
- La sous-direction des études de fiscalité ;
- La sous-direction des relations fiscales internationales ;
- La sous-direction des incitations fiscales et des régimes fiscaux spécifiques.

2.1.2. Direction du Contentieux :

La direction du contentieux a pour but 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 (4) 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.

2.1.3. Direction des opérations fiscales et du recouvrement :

Le rôle de cette direction est 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(4) sous-directions :

-La sous-direction du recouvrement ;

-La sous-direction des évaluations fiscales ;

-La sous-direction des statistiques et synthèses ;

-La sous-direction de la garantie et des régimes fiscaux particuliers.

2.1.4. Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales :

Cette direction chargée essentiellement de coordonner, avec les autres structures de la direction générale des impôt(DGI),les missions de collecte de l'information au niveau local en vertu des dispositions du droit de communication par voie de demande préalable et de s'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, ainsi que de consolider les informations relatives à la formation des patrimoines et revenus de toute personne immatriculée.

Les trois sous-directions de la DIDF sont :

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.

2.1.5. Direction de l'Informatique et de l'Organisation :

La direction de l'information et de l'organisation a pour but 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 regroupe trois 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.

2.1.6. Direction des Relations Publiques et de la Communication :

Cette direction a pour but 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.

2.1.7. Direction de l'Administration des Moyens et des Finances :

La direction de l'administration des moyens et des finances est chargée essentiellement 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.

Cette direction regroupe 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.

2.1.8. Direction des Recherches et Vérifications :

Cette direction a été créée par le décret exécutif N°98-228 et complétant le décret exécutif N°95-55de 1995.Elle est chargée de :

Réaliser les vérifications de comptabilité des entreprises ne relevant pas du périmètre de compétence de la direction des grandes entreprises.

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.

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.

Suivre l'assistance internationale mutuelle prévue par les conventions fiscales internationales.

Quatre (04) sous-directions composent la DRV :

-La sous- direction des enquêtes et de la recherche de l'information fiscale ;

-La sous-direction de la programmation ;

-La sous- direction des contrôles fiscaux ;

-La sous- direction de la lutte contre la fraude fiscale.

3. La Direction des Grandes Entreprises (DGE) :

3.1. Présentation de la DGE :

Cette structure a été créée par l'arrêté interministériel daté du 07 Juin 2005 fixant l'organisation de la DGE, elle est liée directement à la direction des impôts (DGI), chargée de la fiscalité des grandes entreprises et de la fiscalité pétrolière. Cette structure est chargée du contrôle des :

- Entreprises exerçant dans le secteur des hydrocarbures, régies par la loi n°86-14 du 19 août 1986, modifiée et complétée ; relative aux activités de prospection, de recherche, d'exploitation et de transport par canalisation des hydrocarbures ;

- Entreprises exerçant dans le secteur minier, régies par la loi n°01-10 du 04 juillet 2001 ;

- Sociétés implantées en Algérie, membres des groupes étrangers ainsi que celles n'ayant pas d'installation permanente en Algérie, telles que visées par l'article 156-1 du CID ;

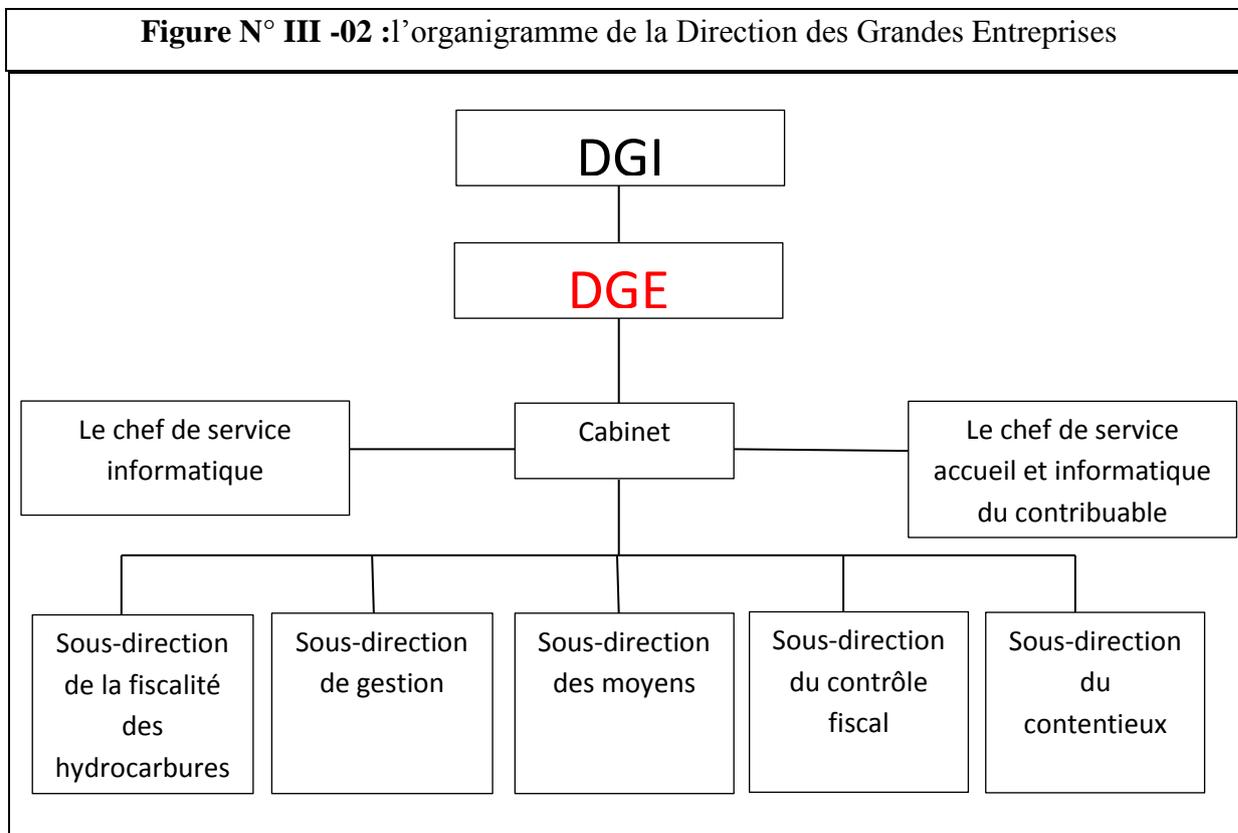
- Bureaux de liaisons des entreprises étrangères ;

- Groupements de sociétés de droit ou de fait lorsque le chiffre d'affaire de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à 500 millions DA ;

- Entreprises relevant du régime fiscal de droit commun y compris les sociétés de personnes ayant opté pour le régime des sociétés de capitaux, lorsqu'elles réalisent un chiffre d'affaire supérieur ou égal à 500 millions DA.

3.2. Les sous-directions de la DGE :

La DGE est composée de cinq (05) sous directions qui sont résumées dans l'organigramme suivant :



Source :réalisé par nos soins sur la base des documents de la DGE

3.2.1. La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures :

Cette sous-direction est chargée notamment de :

- La gestion des dossiers fiscaux des entreprises des droits algériens exerçants dans les secteurs pétroliers, parapétroliers ainsi que les sociétés étrangères non résidentes ;
- l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification de ces dossiers ;
- L'établissement du diagnostic périodique, d'analyse de statistique et de la préparation de plan d'action.

Elle gère:

a) Le bureau de la gestion des dossiers fiscaux qui est chargé d'assurer :

- la prise en charge et le contrôle des déclarations fiscales mensuelles et annuelles ;

- l'examen et le traitement des demandes d'achats en franchise, des régimes privilégiés, des demandes de remboursement de TVA et toutes formalités liées à la gestion des dossiers fiscaux.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service des entreprises pétrolières ;
- le service des entreprises parapétrolières

b) Le bureau des vérifications fiscales, chargé de :

- l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification des entreprises pétrolières, parapétrolières et sociétés non résidentes ;
- la réalisation de toute investigation ou recherche concernant les sociétés pétrolières, parapétrolières et sociétés non résidentes.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service des vérifications des entreprises pétrolières ;
- le service des vérifications des entreprises parapétrolières.

c) Le bureau des statistiques et des synthèses, qui est chargé de :

- l'élaboration des productions statistiques périodiques, des états de synthèses, de l'intégration des dossiers et de la mise à jour de la base de données ;
- la coordination et le suivi des sociétés relevant du secteur des hydrocarbures avec les services compétents du ministère chargé de l'énergie et des mines.

Ce bureau comprend deux services :

- le service des productions périodiques ;
- le service des analyses.

3.2.2. La sous-direction de la gestion :

Cette sous-direction est chargée notamment :

- De l'assiette et le suivi des recouvrements des impôts, droits et taxes ;
- Du traitement des dossiers de remboursement de TVA ;
- Du suivi de la prise en charge des recouvrements ;
- De la réalisation des interventions ponctuelles et des constats sur place.

Elle gère:

a) Le bureau de la gestion des dossiers, qui est chargé de :

- la réception, l'exploitation des déclarations et le contrôle sur pièces des dossiers;
- la gestion et le suivi des régimes fiscaux privilégiés et particuliers;
- la prise en charge de l'instruction préliminaire du contentieux.

Ce bureau comprend quatre (04) services :

- le service du secteur des industries;
- le service du secteur du bâtiment et des travaux publics;
- le service du secteur du commerce;
- le service du secteur des prestations et des services.

b) Le bureau des interventions et de l'appui à la gestion, chargé notamment d'assurer :

- le suivi de la prise en charge des recoupements;
- le traitement des demandes de remboursement de TVA;
- la réalisation des interventions ponctuelles et des constats sur place.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service du suivi des avantages fiscaux et du remboursement du précompte de TVA;
- le service des constats et du suivi de l'information fiscale.

c) Le bureau du contrôle du recouvrement et de l'apurement, qui est chargé d'assurer :

- l'évaluation et le suivi périodique et statistique de l'action du recouvrement;
- le suivi, l'assainissement et l'apurement comptable des écritures de la recette et l'engagement des procédures de mise en débit.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service de l'apurement des comptes;
- le service des statistiques et des prévisions.

3.2.3. La sous-direction du contrôle des fichiers :

Cette sous-direction est chargée notamment de :

- L'exécution et le suivi des programmes de vérification de comptabilité ;
- La proposition d'inscription aux programmes annuels de contrôle ;
- La recherche, l'exploitation de l'information fiscale et la réalisation d'enquête et d'investigation.

Elle gère:

a) Le bureau des vérifications, chargé de :

- l'établissement du projet de programme de vérification et du suivi de son exécution ;
- veiller au respect des règles et procédures de contrôle.

Ce bureau comprend deux (02) services, fonctionnant en brigades :

- le service du contrôle des entreprises du secteur industriel, du bâtiment et des travaux publics;
- le service du contrôle des entreprises du secteur du commerce et des prestations de services.

b) Le bureau des fichiers, des recoupements et des investigations, qui est chargé

notamment de :

- la constitution et la gestion des divers fichiers tenus;
- la mise en œuvre des procédures d'enquêtes, d'investigations et de recherche de l'information fiscale et de son exploitation;
- l'assistance aux vérifications de comptabilité.

Ce bureau comprend trois (03) services, fonctionnant en brigades :

- le service des fichiers et des recoupements;
- le service des recherches et des investigations;
- le service d'assistance et d'appui au contrôle.

3.2.4. La sous-direction du contentieux :

Cette sous-direction est chargée notamment de :

- L'examen et l'instauration de toutes réclamations et recours relevant de la compétence des grandes entreprises ;
- La formalisation, l'examen et le suivi des dossiers contentieux relatifs aux affaires portées sur les instances judiciaires compétentes ;
- La notification et l'ordonnancement de la décision.

a) Le bureau des réclamations, qui est chargé notamment du traitement des réclamations introduites par les entreprises, relatives à l'assiette, au contrôle et au recouvrement.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service du contentieux de l'assiette et du recouvrement ;
- le service du contentieux des vérifications de comptabilité.

b) Le bureau des commissions de recours et du contentieux judiciaire, qui est chargé

notamment de :

- la prise en charge des demandes des contribuables adressées aux commissions centrales de recours ;
- la prise en charge des demandes d'admission en non-valeur des cotes d'impôts et taxes jugées irrécouvrables et celles devant être admises en décharge de responsabilité ou au sursis de versement ;
- du suivi du contentieux devant les juridictions administratives et pénales.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service des commissions de recours ;
- le service du contentieux judiciaire.

c) Le bureau des notifications et de l'ordonnancement, est chargé de :

- l'établissement et la transmission des avis de notification des décisions prononcées en matière de recours contentieux ou gracieux et l'accomplissement de la procédure d'ordonnancement des décisions rendues, et d'en établir les statistiques.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service des notifications ;
- le service de l'ordonnancement et des statistiques.

3.2.5. La sous-direction des moyens :

Cette sous-direction est chargée notamment d'assurer :

- La gestion de carrière du personnel et l'initiation des actions de formations ;
- L'établissement du budget annuel, du compte administratif et la tenue des inventaires ;
- Le mandatement des dégrèvements ;
- Le suivi et la coordination du dispositif d'évaluation des performances dans le cadre des indicateurs de gestion.

Elle gère:

a) Le bureau du personnel et de la formation, chargé de :

- la préparation et du suivi de l'exécution du plan de gestion des ressources humaines;
- l'élaboration des plans de formation, en relation avec le plan annuel et pluriannuel de formation de la direction générale des impôts.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service du personnel ;
- le service de la formation.

b) Le bureau des moyens, chargé de :

- la gestion des moyens matériels nécessaires au fonctionnement des services ;
- la prise en charge des aspects inhérents à la sécurité et à l'hygiène ;
- l'organisation, l'approvisionnement et la gestion du magasin des imprimés et des archives.

Ce bureau comprend deux (02) services :

- le service des marchés et de la maintenance;
- le service du suivi des imprimés et des archives.

c) Le bureau des opérations budgétaires, chargé de :

- l'ordonnancement des salaires, primes et indemnités ainsi que des dépenses de fonctionnement;
- le mandatement des dégrèvements;

- l'établissement annuel du compte administratif.

Ce bureau comprend deux (02) services:

- le service des dépenses de fonctionnement;

- le service de la comptabilité.

Section 2 : Analyse et exploitation de la documentation justifiant les prix de transfert - étude de cas.

Dans cette section on va faire une analyse de la documentation déposée par une société concernée par la documentation des prix de transfert où on présentera les documents qu'elle a fournis en premier lieu ensuite nous vérifierons leur conformité aux dispositions de l'arrêté du 12 avril 2012. En dernier lieu on verra quelles seraient les procédures à appliquer dans le cas d'une documentation qui n'est pas conforme.

A l'occasion de notre étude les responsables de la DGE nous ont permis de consulter et d'exploiter le dossier de la société(X) de droit algérien et une filiale d'une grande firme internationale (**Ga**) qui produit des boissons gazeuses non alcoolisées, ceci concernant l'exercice de 2018.

La documentation présentée par cette société porte seulement sur les prix de transfert, et n'inclut aucune analyse relative aux autres aspects fiscaux ou juridiques.

Le choix de l'étude de ce cas est imposé par les responsables à la DGE en raison de :

-la disponibilité de l'information

-l'importance de son chiffre d'affaire

1. Présentation de la documentation :

1.1. Champs d'activité de la société :

Le groupe Ga : s'est installé en Algérie par une série de création et de rachat de sociétés (F1, F2, F3, et la société en question (X)) qui ne sont pas revêtues de la forme juridique ou fiscale « de groupe » elles exercent en tant qu'entités autonomes dans le domaine des boissons. La filière **Ga** est un des secteurs les plus dynamiques du marché algérien de l'agroalimentaire avec une production annuelle estimée à plus de 4,4 milliards de litres, soit 89% des besoins nationaux et un chiffre d'affaire de 2.6milliards de dollars en 2018.

La société (X) : spécialisée dans la production et la commercialisation des boissons non alcoolisées, exploite une franchise du groupe **Ga**, cette dernière détient 75% du capital social de (X) avec un chiffre d'affaire qui dépasse les 7.3 milliards de dinars en 2018 pour une quantité de 1 284 287 HL dont 43901HL envers la société sœur F3

Dans le tableau ci-dessous la société(X) montre sa part de marché ainsi que celle de ses concurrents :

Tableau N° III -01 : évolution de la part de marché de la société (X)

Année opérateur	Part de marché		Evolution
	2017	2018	
La société (X)	32%	31,4%	-2,1%
La société concurrente C1	11 ,7%	9,2%	-19,2%
La société concurrente C2	9,8%	9,0%	-5,9%
La société concurrente C3	18,7%	24%	-46,5%

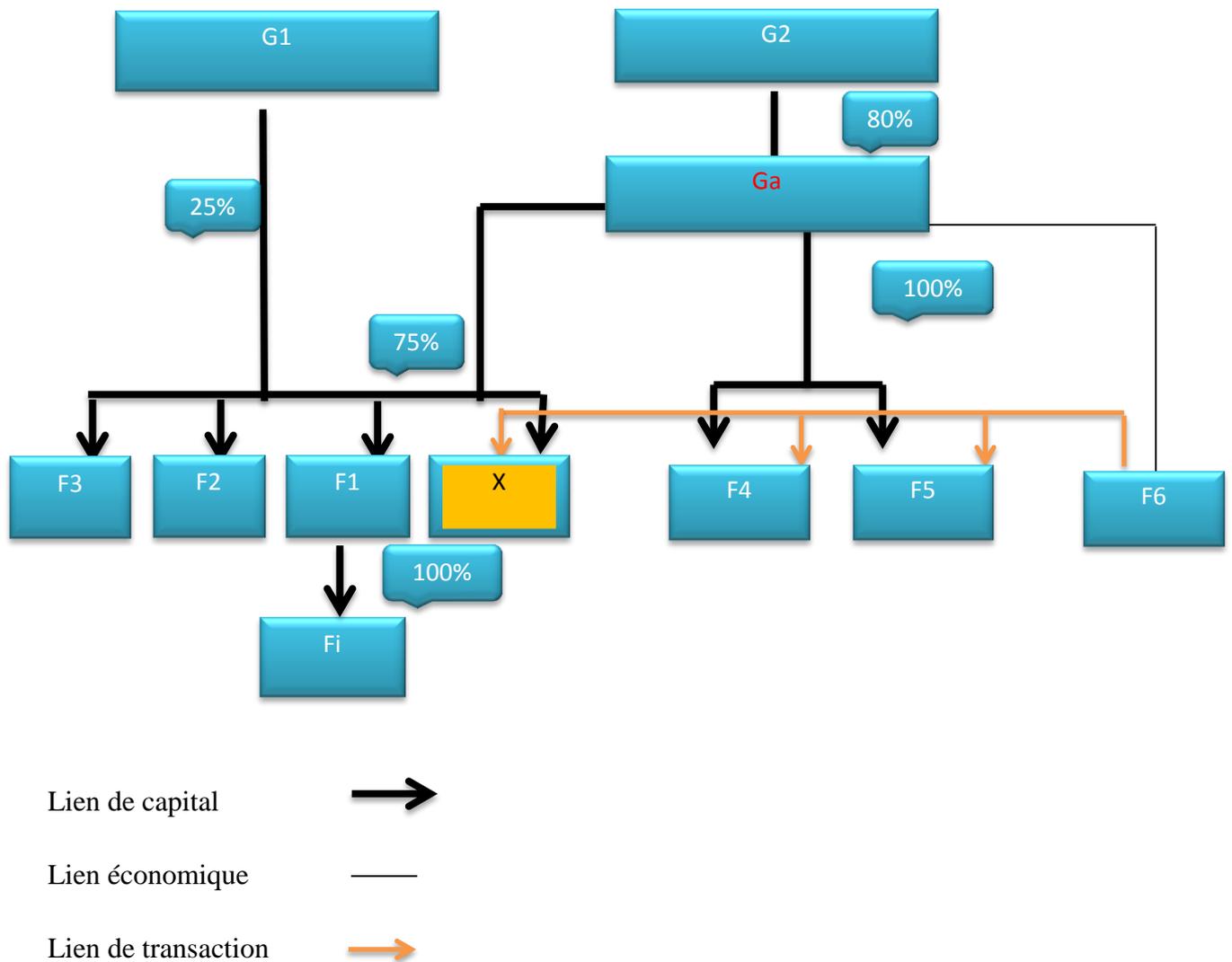
Source : DGE

La société(X), malgré la concurrence, a réussi à se faire une place dans le marché algérien en dominant ce dernier durant l'année 2018 avec une part de plus de 31.4% des quantités vendues.

1.2. Les liens capitalistiques :

-l'organigramme juridique et économique du groupe présenté ci-après et qui porte aussi sur les liens capitalistiques nous montre que la société X est détenue par le groupe **Ga** à hauteur de 75%.

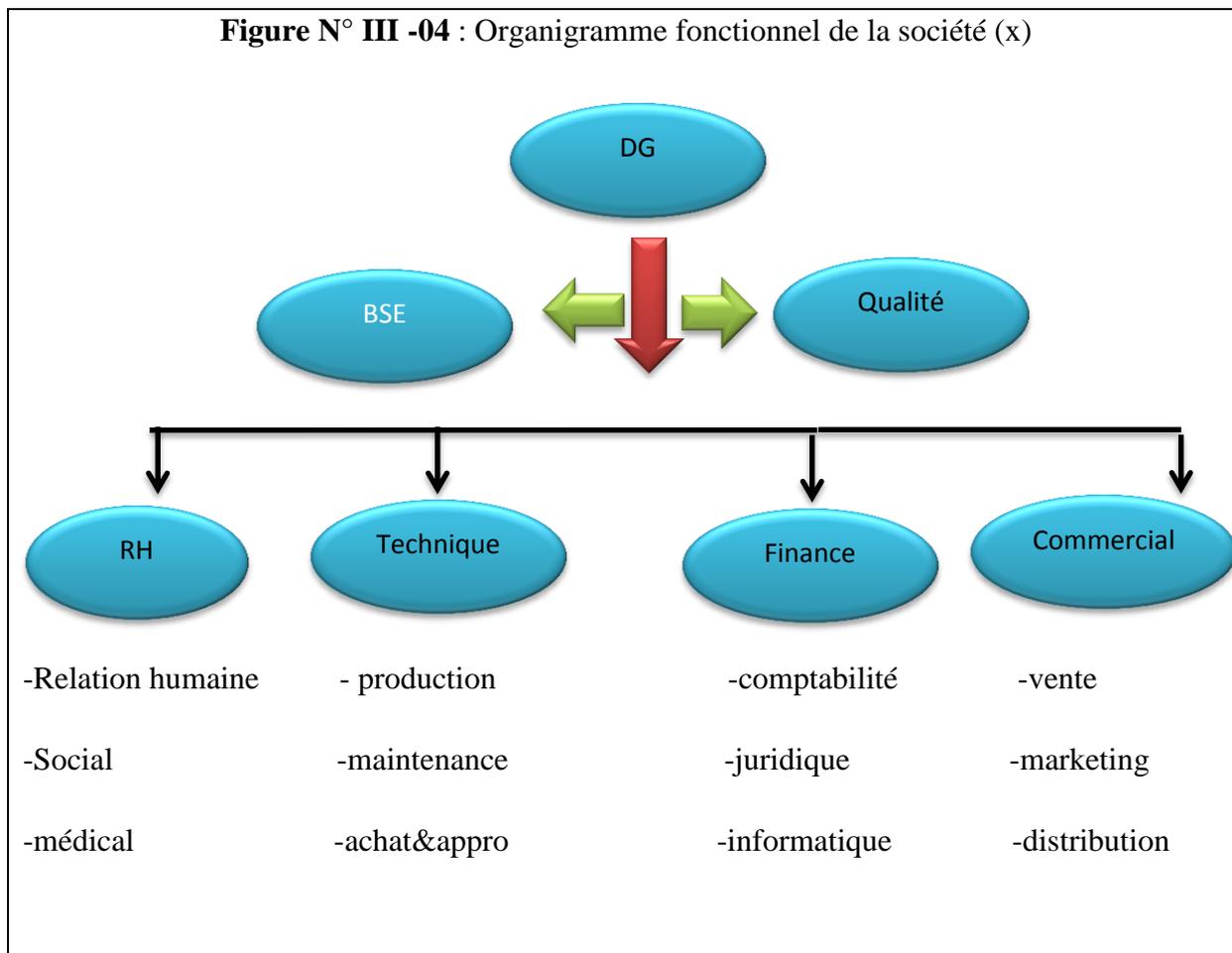
Figure N° III -03 : organigramme juridique & économique de la société X



Source : réalisé par nos soins à l'aide des informations du dossier de documentation

1.3. Description générale des fonctions exercées :

L'organigramme fonctionnel de la société nous donne une idée générale sur son organisation, la direction générale commande les différentes directions au sein de l'entreprise ;



Source : DGE

1.4. Description des risques encourus :

1.4.1. Risque de marché :

La société X dans cette section a présenté les risques de marché comme un risque lié aux variations de la demande ou du prix des produits du fait des conditions économiques défavorables. Le marché algérien et par une intensité concurrentielle enregistre une décroissance depuis 2015. En dépit de l'organisation interne du groupe ce risque est supporté par X.

1.4.2. Risque de fluctuation des prix des matières premières :

Porte sur les matières premières achetées localement notamment (le sucre et les préformes) qui subissent de fortes variations, un risque significatif pour X,

1.4.3. Risque de change :

Dans le cadre de ses activités **X** réalise ses achats à l'import (achat de matière première) principalement en Euro et en USD auprès des fournisseurs étrangers et revend les produits finis fabriqués localement en dinars, contenu du fait que les prix de vente des produits finis sont globalement figés selon le marché, **X** supporte un risque relatif à la variation de change ; à noter qu'en 2018 le cours moyen du dollar contre le dinar enregistre un écart de plus de 5 points, passant de 111,28 en 2017 à 116,89 en 2018, quant à l'euro le cours moyen a continué de grimper de 125,85 en 2017 à 138,05 en 2018.

1.4.4. Risque de produit :

La responsabilité de la société **X** est engagée en raison des produits défectueux

1.4.5. Le risque pays :

Le risque pays est lié à l'environnement dans lequel s'effectue une transaction. La compagnie française des assurances de commerce extérieur évaluée en 2018 risque-pays Algérie par la note « c- risque élevé » quant à l'environnement des affaires la note attribuée est « c-risque assez élevé ».

1.5. Présentation des actifs incorporels engagés par chacune des sociétés liées :

La société **X** a listé dans sa documentation les différentes marques qu'elle exploite ; notamment leurs propriétaires, en raison de confidentialité, ces éléments ne peuvent être affichés.

1.6. Politique des prix de transfert de groupe :

La société dans sa documentation n'a pas exposé la politique des prix de transfert au sein du groupe et entre les filiales, elle s'est limitée à citer la méthode de détermination des prix pratiqués sans exposer des motifs qui ont donné lieu à ce choix.

Elle s'est contentée de faire un exposé sur le prix de pleine concurrence, en se référant à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. La documentation contient aussi un exposé détaillé sur les méthodes de détermination des prix de transfert en se basant sur les travaux de l'OCDE.

1.7. Description des flux et des montants réalisés avec les sociétés apparentés :

La description des transactions intra-groupes sont regroupés en trois catégories :

Tableau N° III -02 : achat de matière première des pièces de rechange et autre consommable

contre partie	K EUR	CV K DZD
F1	10908	1505769
F2	1924	265576

Source : DGE

Tableau N° III -03: achat d'équipement auprès des sociétés F

contre partie	K EUR	CV K DZD
F1	751	103 613
F3	13	1 817

Source : DGE

Tableau N° III -04 : achat et vente des biens /services des autres sociétés du groupe

Transaction T3 en (KDZD en HT)		
Contrepartie	Achat	Vente
Vente de produit finis, équipements et marchandises		
FI		1509169
F3	307707	135930
Mise en commun de ressources (prestations et autres)		
F1	4618	23235
F3	23544	16531
FI	4630	34871
F2	5004	7920

Source: DGE

1.8. La présentation des états financiers (bilan actif, bilan passif, compte de résultat) :

En raison de confidentialité ces éléments ne peuvent être affichés

2. exploitation et analyse de la documentation prix de transfert :

Dans cette partie de travail on va mettre en place un tableau de bord pour essayer de comparer la conformité de la documentation produite par la société et les dispositifs légaux et réglementaires liés aux obligations documentaires.

On se réfèrera à l'arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert¹ appliqués par les sociétés apparentées pour mettre en place les éléments qu'on doit vérifier lors de notre examen de conformité de la documentation produite et déposée par la société « X ».

Et à la fin on va essayer d'évaluer le contrôle des services fiscaux de la DGE en matière d'exploitation de la documentation prix de transfert.

2.1. Conformités de la documentation avec le dispositif de 2012² :

Tableau N° III -05 : liste des documents fournis par la société (X).

a-sur la forme :

Les documents obligatoires	Disponible	
	Oui	Non
Documentation dédiée à la politique des prix de transfert	*	
Présentation des états financiers	*	
Le rapport de commissaire aux comptes		*
Les contrats entre les sociétés concernées		*
Les statuts de l'entreprise		*

¹ Voir annexe 7

² Arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées

b-sur le fond :

Description générale de l'activité exercée par le groupe	*	
Description de la structure organisationnelle (organigramme)	*	
Droit de vote		*
Description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs incorporels	*	
Présentation de la méthode prix de transfert appliquée	*	
Justification de choix de la méthode prix de transfert		*
Informations financières, les frais généraux et administratifs, frais R&D		*
La nature des flux	*	
Les montants de chaque transaction intra-groupes	*	

2.2. Nos observations :

2.2.1. Sur la forme :

La documentation prix de transfert, produite par la société contient seulement des :

- documents dédiés à la politique des prix de transfert ;
- états financiers (bilan actif, bilan passif, compte de résultats, tableaux des flux de trésorerie, état de variation des capitaux propres).

On remarque l'absence des éléments essentiels qui constituent des pièces indispensables pour une meilleure visibilité lors de l'examen de cette documentation dédiée au prix de transfert :

- Le rapport du commissaire aux comptes : pour donner aux inspecteurs une opinion sur la fiabilité, la sincérité, la régularité et la fidélité des informations financière et comptable produites par la société.

- Les contrats entre les sociétés concernées : la pièce maîtresse pour comprendre comment les fonctions et risques sont partagés entre les différentes composantes de groupe « qui fait quoi ? »

- Les statuts de l'entreprise pour pouvoir déterminer la manière dont les différentes filiales sont liées, mais aussi avoir une vue d'ensemble sur les règles de majorité dans les assemblées générales et le mode de prise de décision.

2.2.2. Sur le fond :

L'analyse du tableau ci-dessus nous fait ressortir beaucoup d'insuffisances dans la déclaration de ce contribuable. Des insuffisances qui peuvent présenter des difficultés pour les agents de l'administration fiscale lors de l'examen de la documentation en question.

La société, lors de sa description de la structure organisationnelle et la nature des relations au sein du groupe, n'a pas parlé du droit de vote, elle n'a pas évoqué aussi les liens juridiques entre les entités dépendantes. L'absence des statuts dans la documentation fournie rend difficile voire impossible de mesurer le poids de chaque entité dans l'assemblée générale.

L'entreprise dans son exposé des recommandations de l'OCDE, a fait le tour de la question du principe de pleine concurrence en faisant référence à l'article 9 du model de la convention fiscale de l'OCDE. Ladite société a exposé aussi les méthodes de détermination de prix de transfert retenues par l'OCDE et elle a bien détaillé la question sur le plan théorique, **mais** lors du choix de la méthode appliquée pour les transactions intragroupe elle s'est limitée à nommer la méthode qui est appliquée pour les transactions entre elle et la société mère, sans même donner des explications techniques pour la justification du choix de la méthode.

Le rapport déposé par la société a manqué aussi d'une description qui concerne toute information financière, frais généraux et administratifs, et les coûts de recherche et de développement, dès lors que la société mère facture à ses filiales des frais concernant les recherches et brevets. Ce manque affecte toute justification de transfert de fond concernant les activités citées auparavant, et toute vérification des charges de l'entreprise dans ce sens sera biaisée.

2.3. Contribution à l'analyse :

Lors de l'exploitation de la documentation fournie par la société X nous avons tenté de déterminer l'importance des transactions qu'effectue X avec ses sœurs F1, F2 et F3 en utilisant le compte de résultat détaillé de X et les données des transactions intragroupe (achats et ventes) pour l'exercice en question (2018) :

-Les ventes de X aux autres filiales représentent 4.72% de son chiffre d'affaire

-les achats de X des autres filiales représentent 64.86% de ses achats globaux

Le volume des ventes ne déclenche aucun doute vu que dans une situation normale la société X est sensée vendre ses produits à l'extérieur (hors groupe), contrairement aux achats qui montrent un volume de transaction intra-groupes très significatif qui peut s'agir d'une pratique de prix de transfert ,à cet égard nous avons transmis ce résultat au responsable chargé de ce dossier à la DGE qui a pris la décision de revérifier le dossier et adressera à X une notice en lui demandant d'éclaircir cette situation .

3. La prise en charge de la documentation par les services de la DGE :

Selon l'Article 169 *bis* du code de procédures fiscales, créé par l'article 21 de la loi de finances complémentaire pour 2010 concernant les obligations documentaires en matière de prix de transfert, La DGE étant le seul service concerné par le dépôt de cette documentation, mais après la modification des conditions d'éligibilité pour les entreprises par la loi de finance de 2018, et surtout le seuil de chiffre d'affaire qui passe de cent millions de dinars (100.000.000 DA) à deux milliards de dinars (2.000.000.000 DA).

La loi de finance de 2018, à travers l'article 57, a modifié les dispositions de l'article 169 *bis* du CPF en introduisant les DIW, les CDI, et les inspections des impôts dans le champ de la gestion de la documentation de prix de transfert.

La sous-direction de gestion et la sous-direction des hydrocarbures sont les structures habilitées à prendre en charge la documentation de prix de transfert, à vérifier la conformité, et à exploiter les informations fournies par les contribuables dans la documentation en matière de prix de transfert.

3.1 La procédure suivie par les services de la DGE :

Les services de la DGE se réfèrent lors de l'analyse des dossiers déposés par les contribuables aux dispositifs de l'arrêté du 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant la pratique des prix de transfert par les sociétés apparentées en suivant la démarche ci-après :

- ✓ Analyse de la documentation sur la forme et sur le fond ;
- ✓ repérer les insuffisances et les ambiguïtés de la documentation fournies par les contribuables :

Selon les responsables de la DGE, la majorité des dossiers fournis par les contribuables concernés par la documentation des prix de transfert montrent des insuffisances communes sur la forme et sur le fond :

Sur la forme :

- le rapport de commissaire aux comptes.
- les contrats entre les sociétés concernées.
- Les statuts de l'entreprise.

Sur le fond :

Toutes les entreprises ne justifient pas leurs choix de la méthode appliquée pour la fixation des prix de transfert ;

- ✓ Le traitement des insuffisances :

Selon l'article 6 de l'arrêté de 2012, lorsque la société ne produit pas ou produit une documentation incomplète, les services de la DGE lui adresse une mise en demeure pour la produire ou la compléter dans un délai de 30 jours, la mise en demeure est adressée par pli recommandé avec un avis de réception tout en mentionnant les documents ou compléments à produire par la société ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle ;

- ✓ La réintégration des bénéfices transférés :

Le non-respect des instructions citées précédemment par l'article 6 entraîne une réintégration des bénéfices transférés majorés d'une amende de 25% de ces bénéfices transférés.

3.2. L'importance accordée à la documentation des prix de transfert par la DGE :

Nous allons maintenant essayer de voir le degré d'importance que donne l'administration fiscale à la documentation de prix de transfert et si elle fait l'objet d'analyse et de vérification.

Les tableaux suivants nous indiquent la situation qui concerne la prise en charge de cette documentation, et les contrôles effectués par les services de la DGE.

a. Pour la sous-direction de gestion :

Tableau N° III-06 : statistique sous-direction de gestion

Année	2016	2017	2018
Nombre de sociétés concernées par la documentation prix de transfert	N.D ¹	N.D	N.D
Nombre de sociétés qui ont déposé leur déclaration	N.D	N.D	N.D
Nombre de notifications adressées (défaut de production)	0	0	0
Nombre de notifications adressées (production incomplète)	0	0	0
Montants des amendes	0 DA	0 DA	0 DA

Source : statistiques de la DGE

¹ N.D : non définit.

b. Pour la sous-direction des hydrocarbures :

Tableau N° III-07 : statistique sous-direction des hydrocarbures

Année	2016	2017	2018
Nombre de sociétés concernées par la documentation prix de transfert	N.D ¹	N.D	N.D
Nombre de sociétés qui ont déposé leur déclaration	N.D	N.D	N.D
Nombre de notifications adressées (défaut de production)	3	1	0
Nombre de notifications adressées (production incomplète)	0	0	0
Montants des amendes	0 DA	0 DA	0 DA

Source : statistiques de la DGE

L'analyse des tableaux ci-dessus nous donne déjà une idée sur l'importance accordée par l'administration fiscale au contrôle de la documentation liée au prix de transfert.

La DGE en tant que premier concerné par ce phénomène (prix de transfert), par ses compétences territoriales (compétence nationale), par les types de sociétés gérées à son niveau (toutes les sociétés qui peuvent être concernées par la production d'une documentation prix de transfert), devrait donner plus d'importance à ce phénomène.

¹ N.D : non définit.

Pour les sous-directions de gestion et des hydrocarbures le nombre de sociétés concernées par l'obligation de production d'une documentation prix de transfert n'est même pas défini.

De même pour les deux services qui n'ont pas mis en place un mécanisme de suivi du dépôt de la documentation par les contribuables. Les services n'ont pas une vision claire sur les sociétés qui respectent leurs obligations de déposer dans les délais prévus par la loi leur documentation.

Et par conséquent aucune notification n'a été envoyée aux contribuables pour une raison de défaut de production, ou pour une production incomplète par les services de la sous-direction de gestion et pas plus de trois notifications adressées au contribuable pour des cas de défaut de production en 2015 au niveau de la sous-direction des hydrocarbures.

Résultat : aucune amende n'a été appliquée aux contribuables concernant la documentation de prix de transfert comme le prévoit l'article 169 *bis* du CPF et l'article 192 alinéa 3 du CIDTA dans les deux sous directions (gestion et hydrocarbures).

CONCLUSION :

Les efforts de l'OCDE pour mettre en place une documentation de prix de transfert universel, rentre dans le cadre de la nouvelle vision du G20 et l'OCDE pour lutter contre l'évasion fiscale par la mise à la disposition des administrations fiscales une documentation fiable justifiant les prix de transfert, d'une part, d'autre part permettre aux sociétés de diminuer les risques fiscaux lors de manipulation des prix de transfert.

L'Algérie a essayé de prendre exemple des travaux de l'OCDE et des législations d'autres pays, pour renforcer sa législation en matière de prix de transfert, surtout dans la question des obligations documentaires.

Malgré tout l'ancrage juridique dont dispose l'Algérie, elle n'est pas arrivée à s'aligner aux nouvelles recommandations de l'OCDE en matière de documentation de prix de transfert surtout la mise en place d'un dispositif pour adopter les accords préalables en matière de prix de transfert « APP » qui sont jugés utiles lorsque les mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre.

Conclusion générale :

Enjeu majeur de la fiscalité internationale, la problématique des prix de transfert est certainement aussi universelle que l'impôt lui-même. Un sujet particulièrement et actuellement débattu dans la mesure où près de 60 % du commerce mondial résulte de transactions effectuées au sein des entreprises multinationales. Aussi, la plupart des États s'inquiètent de savoir comment les prix des transactions entre les entités membres d'un groupe multinational affectent leurs recettes budgétaires.

Il est vrai que l'expression « prix de transfert » évoque souvent chez les administrations fiscales l'idée d'une manipulation systématique des prix intra-groupe afin de réduire artificiellement les bénéfices, de provoquer des pertes, d'éviter des taxes ou des impôts dans un pays déterminé. Les entreprises quant à elles justifient cette pratique par le fait fondamental que la fixation des prix de transfert peut répondre à la volonté d'adopter la meilleure politique économique du groupe.

Néanmoins, la majorité des administrations fiscales considèrent que les prix pratiqués entre les sociétés liées d'une multinationale doivent respecter le principe de pleine concurrence, standard international établis par l'OCDE. Un principe fondamental qui postule que le prix entre des sociétés apparentées doit correspondre au prix de pleine concurrence ou en d'autres termes au prix du marché, c'est-à-dire au prix qui aurait été payé par des entreprises indépendantes dans des circonstances similaires. A cette difficulté majeure qui est d'établir le prix de pleine concurrence vient s'ajouter une autre difficulté, moins redoutable, celle de l'élimination de la double imposition. En effet, lorsque l'administration fiscale conteste et démontre que le prix de transfert ne correspond pas au prix de pleine concurrence, le redressement entraîne une double imposition. Il s'agit là d'une véritable pénalisation des entreprises multinationales alors que cette sanction de fait n'est pas voulue par la loi.

Compte tenu de l'importance des prix de transfert au sein du système fiscal national, tout un dispositif législatif et réglementaire a été mis en place afin d'assurer à cette question la meilleure prise en charge possible.

Tout au long de notre travail, nous avons pris de main notre problématique qui nous a servi de fil conducteur.

Pour répondre à ce questionnement, nous avons pu analyser dans le premier chapitre les notions théoriques autour du prix de transfert, le principe de pleine concurrence et la notion de double imposition.

Dans le deuxième chapitre, nous avons pu détailler les différentes méthodes de détermination des prix de transfert, toujours dans le respect du principe de pleine concurrence. On a essayé aussi de faire un tour d'horizon sur les nouvelles recommandations de l'OCDE, notamment l'article 13 du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) ¹ portant des orientations relatives à la documentation des prix de transfert.

Ce dernier (BEPS), prévoit que les entreprises multinationales doivent communiquer aux administrations fiscales des informations générales par la production de trois types de documents (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays) imposeront aux contribuables d'exposer de manière cohérente leurs positions en matière de prix de transfert, et procureront aux administrations fiscales des informations utiles pour évaluer les risques liés aux prix de transfert.

Cependant, l'Algérie n'est pas encore là en matière d'application des nouvelles recommandations malgré le renforcement de sa législation d'une année à une autre et cela depuis 2007, année d'introduction de la notion de prix de transfert dans sa législation.

Notre première hypothèse est confirmée selon l'arrêté du ministre des finances de janvier 2013 portant sur la documentation de prix de transfert, exige une documentation plus au moins 'classique', à deux niveaux, « documentation de base » contient des informations générales sur le groupe, et une « documentation spécifique à la société » contient des informations sur la société et les activités qu'elle exerce.

La gestion de la documentation de prix de transfert était réservée à la DGE avant d'élargir cette compétence aux DIW, CDI, et inspections. Cette mesure a été prise lors de la modification de l'article 169 bis du CPF par l'article 57 de la loi de finance de 2018.

Dans notre étude de cas d'une déclaration de prix de transfert produite par un contribuable relevant de la DGE, on a pu confirmer notre deuxième hypothèse après avoir constaté qu'il y a des insuffisances dans cette déclaration, que ce soit sur la forme ou sur le fond. A ce niveau on ne peut pas se prononcer sur ces insuffisances, elles sont dues : à la non-maitrise de la

¹ OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, p25

question de production d'une documentation conforme à la législation en vigueur, ou simplement une négligence de la part de la société.

La troisième hypothèse est confirmée partiellement car on a constaté aussi lors de notre étude une faible prise en charge de la documentation de prix de transfert par les services de la DGE, ce manque se traduit par les chiffres avancés concernant le suivi du dépôt, ou même le contrôle de la conformité de la documentation déposée.

L'origine de ce manque est due : à l'absence de formation des agents de l'administration fiscale dans la question des prix de transfert, à la charge de travail, ou même d'une négligence. Malgré les efforts consentis en la matière pour appréhender les pratiques, on constate d'autres insuffisances et des points faibles résumés comme suit :

-La méthode de comparabilité est difficile à appliquer par l'administration fiscale algérienne car elle nécessite des détails d'informations difficiles à fournir

- Le manque de qualification, induit par l'inexistence de la spécialisation au niveau des services chargés du suivi et du contrôle de la documentation fournie.

-L'inexistence d'une base de données fiables et accessibles pour pouvoir procéder aux vérifications nécessaires.

-la procédure amiable ne garantit pas toujours une solution pour éliminer la double imposition.

La finalité de ce travail, consiste à faire face aux insuffisances constatées, en proposant les recommandations suivantes :

• Sur le plan légal :

-Prenant exemple de nombreuses législations étrangères et les recommandations de l'OCDE, pour faire introduire les nouveaux dispositifs approuvés par l'OCDE en ce qui concerne la documentation de prix de transfert (l'action 13 du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)¹, notamment la déclaration pays par pays.

¹ Ocde(2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, op cite.p25 ; « **Réexaminer la documentation des prix de transfert** : *Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle*

-Sur la base de l'état actuel des exigences réglementaires imposées par l'administration fiscale, à partir de l'obligation documentaire justifiant la politique des prix de transfert et l'obligation, il est préférable de se diriger vers la méthode de la marge nette (MTMN), car cette méthode est acceptable et très utilisable dans différents pays et par les différentes entreprises, car elle est simple à appliquer et se base essentiellement sur les éléments fournis par la comptabilité analytique.

-En l'absence d'une convention fiscale, il est suggéré d'introduire les accords préalables en matière de prix de transfert qui fixent, des transactions entre entreprises associées, un ensemble des critères concernant la méthode de calcul et des éléments de comparaison... pour déterminer les prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période.

- Pour les agents de l'administration fiscale :

-Il est primordial que l'administration dispose d'un réservoir de compétences spécialisées dans la question de prix de transfert à travers des programmes de formation en fiscalité internationale d'une manière générale et en prix de transfert d'une manière spéciale, en faveur des agents de l'administration fiscale.

-Vu les contraintes auxquelles est confrontée la DGE 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.

-Il est nécessaire de doter les agents de l'administration d'une feuille de route en ce qui concerne la documentation prix de transfert, vu la complexité de la question.

- Pour les contribuables

-Les experts font toujours appel à la modernisation de l'administration fiscale, et parmi les points qui sont cités à chaque intervention dans ce sens, l'amélioration des relations de l'administration fiscale avec les contribuables par l'organisation des journées de formation aux contribuables concernés par la documentation justifiant les prix de transfert,

A la lumière de ce qui précède, l'administration fiscale algérienne a accumulé un retard important dans l'encadrement des prix de transferts, mais on peut constater qu'elle a fait de grands pas pour cerner cette problématique. Donc le législateur algérien ne devra cesser d'améliorer les dispositifs régissant le contrôle fiscal des prix de transfert vu le développement continu des transactions au sein des entreprises multinationales.

Bibliographie

Liste des ouvrages :

- Claude CHAMPAUD, « Le pouvoir de concentration de la société par action », collection le droit en question, Ed thèse Rennes, France, 2006.
- Ibtissem GARRAM, «terminologie juridique dans la législation algérienne », Edition L'ENTREPRISE NATIONALE DES ARTS D'IMPRIMERIE, Alger, 1994.
- Jeam Sébastien LENXK LLM, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts », Institute of Comparative Law, University Montréal, Août 1999.
- J-L.BILLON, thèse sur « le transfert indirects de bénéfices à l'étranger (régime fiscal) », France, 1981.
- Joel COOPER, FOX Randall, LOEPRICK Jan et MOHINDRA Komal, « Prix de transfert dans les économies en développement Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels », Ed Banque mondiale, Washington, 2016.
- Laure NURIT-PONTIER, « les groupes de sociétés » Collection le Droit en question prise dans le « Droit des affaires, tome 2 », ED Presse Universitaire de France, France, 1992.
- Najib GHARBI, « le contrôle fiscal des prix de transfert », Ed Le HARMATTAN, Paris, 2005.
- Olivier MARICHAL, « Sécurisez vos prix de transfert », Ed EFE, Paris, 2004.
- P.RASSAT & G. MONSELLAT, « Les prix de transfert », Ed MAXIMA, Paris, 1998.
- Pierre ESCAUT, « Les méthodes de détermination des prix de transfert », Revue de droit fiscal n°3, France, 2004.

Guides, revues spécialisées et articles :

- BENSOUDA. N, « Approches du règlement des litiges en matière de prix de transfert », Rapport du Groupe spécial d'experts de la Coopération internationale en matière fiscale, Genève, 10-14 septembre 2001.
- Bulletin d'information fiscale N°5/DGI/DRPC/2010, « Traitement fiscal relatif aux prix de transfert », 2010.
- DGI française, « Les prix de transfert, Guide à l'usage des PME », France, Novembre 2006.
- Droit des affaires, tome 2, PUF, 1992, cité par Laure-Pontier dans « les groupes de sociétés » Collection le Droit en question.
- KPMG, « Guide Investir En Algérie », Ed KPMG, Alger, Septembre 2016.

Bibliographie

- La lettre de la DGI N°53/ 2011, « LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES : Un instrument pour une fiscalité Internationale plus équitable», 2011.
- La lettre de la DGI N°67/2013, « Les prix de transfert : problématique de la fiscalité internationale », 2013.

Liste des mémoires :

- BOUZAR Sarah, « Le contrôle des prix de transfert », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 31ième promotion : 2012-2014.
- EL MENAA Anis, « Les prix de transfert en matière fiscale et douanière », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 30ième promotion : 2011-2013.
- Guillaume KLEIN, « enjeux, risques et réglementation des prix de transfert », mémoire de fin d'étude pour obtention d'un Diplôme ICN grande école, ICN business school Nancy metz, France, 2015.
- HENTZGEN Félicie, « La politique du juge de l'impôt en matière de prix de transfert (1996-2001/2002) », Mémoire DEA Droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg, 2001-2002.
- LAGGOUNE Asma, « Le contrôle des prix de transfert », Institut d'Economie Douanière et Fiscale, Kolea, 32ième promotion : 2013-2015, P 38.

Lois, publication officielles et code :

• **Lois :**

- la loi de Finances pour 2007.
- la loi de Finances pour 2008.
- la loi de Finances complémentaire pour 2010.
- la loi de finances pour 2017.
- la loi de finance pour 2018.

• **Publications officielles :**

- arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.
- Décret exécutif n° 07-364 du journal officielle n°75 correspondant au 28 novembre 2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances.
- Instruction N°674 MF/DGI/DLRF/SD2/2013, « Les prix de transfert- les bénéfices indirectement transférés », 2013.

Bibliographie

- **Code :**

- Code de commerce.
- Code des impôts directs et taxes assimilées.
- Code des procédures fiscales.

- ✚ **Documents OCDE :**

- OCDE, « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays », paris, 2015,
- OCDE, « Examen de la comparabilité et des méthodes transactionnelles de bénéfice : révision des chapitres I-III des principes applicables en matière de prix de transfert », Paris, 22 juillet 2010.
- OCDE, « Législation sur les prix de transfert- Proposition d'approche », Paris, JUIN 2011.
- OCDE, « Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune », paris, Juillet 2014.
- OCDE, « principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », paris, juillet 2010.
- OCDE, « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », paris, juillet 2017.

- ✚ **Webographie :**

<https://www.academia.edu/>

<https://www.ufe.org>

<https://www.impots.gouv.fr>

<https://www.mf.gov.dz>

<https://www.fr.wikipedia.org>

Annexe N° 01 :

L'article 09 du modèle de convention de l'OCDE

1. Lorsque:

- a) Une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprises de l'autre État contractant, ou que ;
- b) Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant ; et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État —et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

Annexe N°02 : matrice de l'analyse fonctionnelle

Analyse des fonctions de chaîne de valeur :		
Fonction de recherche et développement		
Développement des produits		
Orientation des recherches du groupe		
Recrutement et formation du personnel de recherche		
Adaptation des produits au marché local		
Conception des procédés et des processus de fabrication		
Recours à des services de sous-traitance		
Fonction de production		
Organisation de la production		
Organisation de la production		
Approvisionnement en matière première		
Contrôle qualité et teste produits		
Recours à des services de sous-traitance		
Gestion des stocks		
Marketing		
Etude de marché, campagnes publicitaires		
Prévision des ventes		
marketing global		
Marketing local		
Distribution des ventes		
Distribution aux grossistes		
Distribution aux détaillants		
Incoterms utilisés		
Recrutement et formation des forces de vente		
Gestion des commandes		
Fixation des prix		
Exclusivité des produits		
Facturation et collecte des paiements des clients		
Risque		

Annexes

Risque des garanties des produits		
Risque des stocks		
Risque des distributions des produits		
Risque créances et recouvrement clients		
Risque des marchés des produits		
Risque de change		
Risque des savoir-faire, des brevets et marque		

Annexes

Annexe N°03 : Liste des conventions et accords tendant à éviter les doubles impositions conclues par l'Algérie

Pays	Date de signature	N° Journal officiel
Afrique du Sud	28-04-1998	N° 26-2000
Allemagne	12-11-2007	N° 33-2008
Autriche	17-06-2003	N° 38-2005
Bahreïn	11-06-2000	N° 50-2003
Belgique	15/12/1991	N° 82-2002
Bulgarie	25-10-1998	N° 01-2005
Bosnie	08-02-2009	N° 08-2010
Canada	22-02-1999	N° 68-2000
Chine	06-11-2006	N° 40-2007
Corée du Sud	24-11-2001	N° 44-2006
Egypte	17-02-2001	N°23-2003
Emirats arabes unis	24/04/2001	N° 26-2003
Espagne	07-10-2002	N° 45-2005
France	17/10/1999	N°24-2002
Indonésie	28-04-1995	N° 61-1997
Italie	03-02-1991	N° 35-1991
Iran	12-08-2008	N° 32-2009
Jordanie	16/09/1997	N° 79-2000
Koweït	31/05/2006	N°66-2008
Liban	26/03/2002	N° 35-2006
Portugal	02/12/2003	N° 24-2005
Sultanat Oman	09/04/2000	N° 10-2003
Qatar	03/07/2008	N° 70-2010
Roumanie	28-06-1994	N° 37-1995
Russie	10/03/2006	N° 21-2006
Suisse	03-06-2006	N° 04-2008
Syrie	14/09/1997	N° 19-2001
Turquie	02/08/1994	N° 65-1994
Ukraine	14-12-2002	N° 27-2004

Annexes

UMA	23-07-1990	N° 06-1991
Yémen	29/01/2002	N° 16-2005

Source : la lettre de la DGI N° 53/2011

Annexe N°04 : L'article 25 du modèle de convention OCDE

Stipule que :

1. Si un contribuable estime que les mesures prises par les autorités fiscales des Etats contractants entraînent une imposition non conforme aux principes de la présente convention, il peut présenter une réclamation aux autorités compétentes de l'Etat dont il conteste l'imposition. Si cette réclamation est demeurée sans suite pendant un délai de six mois, il peut saisir les autorités compétentes de l'autre Etat. Si le bien-fondé de sa demande est reconnu, ces autorités s'entendent avec les autorités compétentes du premier Etat pour éviter une imposition non conforme à la convention.
2. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforceront par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu, l'interprétation ou l'application de la convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éviter la double imposition dans les cas non prévus par la convention.
3. S'il apparaît que, pour parvenir à une entente, des pourparlers soient opportuns, l'affaire est déférée à une commission mixte composée de représentants, en nombre égal, des Etats contractants. La présidence de la commission est exercée alternativement par un membre de chaque délégation

Annexe N°05: Exemple d'un cas de recours gracieux pour l'élimination d'une double imposition

Mehdi BERBAGUI
Avocat à la Cour
4, rue Khelifa Boukahlfa
Alger
Téléphone : 021.63.55.70
Courriel : mehdi.berbagui@gmail.com

**DIRECTION DES GRANDES
ENTREPRISES**

9 rue Manaa Lakhdar
16306 – Alger

Alger le 3 septembre 2018



Objet : recours administratif gracieux.

Monsieur le Directeur,

Conseil de la société de droit Allemand **MASCHINENFABRIK GUSTAV EIRICH GMBH & CO KG**, j'ai l'honneur de vous exposer ce qui suit :

Ma Cliente est une société de capitaux allemande spécialisée dans la fabrication des équipements mécaniques, notamment pour l'industrie automobile,

Le 20 octobre 2014, elle a conclu un marché via une procédure d'appel d'offres international avec la société Algérienne à capitaux publics EPE SPA FOR FILIALE SNVI sise Zone Industrielle de Rouiba, Réghaia voie C, BP 104, Alger, pour la fourniture d'équipements de sablerie (machines industrielles) ainsi que la réalisation de services associés (pièce jointe n°1, copie du contrat),

Il est très important de souligner que ma Cliente n'a jamais été établie en Algérie ni matériellement ni juridiquement,

Elle a donc exécuté ce contrat commercial avec son propre personnel sans présence physique en Algérie,

Le contrat a parfaitement été réalisé jusqu'à son terme et ma Cliente a perçu sa rémunération et payé corrélativement les impôts correspondants,

Précisément, ma Cliente s'est acquittée de la retenue à la source de 24% pour la partie services, que sa Cliente, la Société EPE SPA FOR FILIALE SNVI, a retenu sur

sa rémunération et reversé à la Recette des Impôts de Alger-Ouest (pièce jointe n°2, copie des justificatifs), comme toute société étrangère réalisant en Algérie une prestation de services sans y être établie,

La retenue à la source est prévue aux articles 161 à 165 du Code des Impôts Directs et des Taxes Assimilées (ci-après dénommé « C.I.D.T.A »),

Aujourd'hui, ma Cliente invoque l'application de la convention fiscale Algéro-allemande datant du 12 novembre 2007, dans la mesure où les conventions et traités internationaux ratifiés par l'Algérie sont supérieurs à la loi nationale, en vertu de l'article 150 de la Constitution Algérienne,

Ainsi, l'article 5 de ladite Convention définit l'établissement stable en tant qu' « *installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». Ensuite le même article donne des exemples d'installations tels que : sièges de direction, succursales, bureaux, etc (pièce n° 3),

Donc, selon la convention, l'établissement stable se caractérise par une présence **matérielle et physique** sur le territoire de l'autre Etat, ce qui n'était pas le cas de ma Cliente, dans la mesure où elle n'a fait que réaliser des prestations contractuelles de manière ponctuelle en Algérie,

Ainsi, en résumé : la définition de l'établissement stable au sens de cette convention fiscale est le contraire de la définition de l'établissement stable au sens du C.I.D.T.A, qui, lui, parle d'entreprises : « *qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en Algérie* »,

Au vu de ce texte supranational, qui prime sur la loi interne Algérienne, ma Cliente a donc réglé une retenue à la source à tort, puisqu'elle n'a jamais été établie physiquement sur le territoire Algérien, condition essentielle posée par la convention fiscale,

Toujours selon l'article 7 – 1 de la même Convention, lorsque l'établissement stable n'est pas constitué dans l'autre Etat, les revenus sont imposables dans l'Etat d'origine de l'entreprise. Donc en l'occurrence, les revenus seraient imposables en Allemagne,

L'article 28 de la convention permet, lorsque les critères de l'établissement stable qu'elle détermine ne sont pas réunis, de demander le remboursement de la retenue à la source payée dans l'Etat où la prestation a été réalisée,

Il est essentiel de noter que le délai afin de demander le remboursement de cet impôt est de quatre (4) années civiles à dater du jour de l'établissement de l'impôt (Article 28 - 2). En effet ce délai déroge aux délais de droit commun en matière de contentieux fiscal,

Sur la base des éléments de fait et de droit suscités, nous vous sollicitons à titre tout à fait gracieux afin de constater que l'imposition de la société MASCHINENFABRIK GUSTAV EIRICH GMBH & CO KG du fait de la perception de la somme de deux cent cinquante-six mille cinq cent quarante-trois Euros et soixante-seize centimes (256.523,76€), correspondant à l'ensemble des attestations de transfert de fonds (pièces jointes n°4) délivrées au fur et à mesure de la mise en œuvre de prestations de services, en vertu du contrat d'investissement n°019/2014 datant du 20 octobre 2014, est indue et a été perçue à tort, sur la base des prévisions de la convention fiscale Algéro-allemande en date du 12 novembre 2007, ratifiée par l'Etat Algérien, et d'approuver la mise en remboursement de cet impôt au profit de ma Cliente,

Nous vous remercions par avance pour votre aimable diligence, et, dans l'attente d'une suite que nous souhaitons des plus favorables, veuillez croire, Monsieur le Directeur, à l'expression de notre considération respectueuse,

Mehdi BERBAGUI

Avocat

الأستاذ برباغي مهدي
محامي لدى المجلس
Maitre BERBAGUI Mehdi
Avocat à la Cour
حي بوسعافى "د" قنطرة 148 باب السزوار
الجزائر الهاتف: 0558.86.54.70



Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales :																	
Exercice fiscal considéré :																	
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)														
			Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ¹		
	1.																
	2.																
	3.																
	1.																
	2.																
	3.																

1. Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

Tableau 3. Informations complémentaires

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :
Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.

Annexe N°7 : l'arrêté du 12 Avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert

20	JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 04	8 Rabie El Aouel 1434 30 Janvier 2013
<p>Arrêté du 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012 relatif à la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.</p>	<p>1- Une documentation de base relative à des informations générales concernant le groupe et qui doit comprendre :</p>	
<p>-----</p> <p>Le ministre des finances,</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description générale de l'activité exercée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ; 	
<p>Vu la loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, notamment son article 38 ;</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description de la structure organisationnelle et la nature des relations qui lient la société algérienne et la société étrangère et/ou la société algérienne et l'autre société algérienne (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courants d'affaires ...) ; 	
<p>Vu la loi n° 01-21 du 7 Chaoual 1422 correspondant au 22 décembre 2001 portant loi de finances pour 2002, notamment son article 40 ;</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description générale des fonctions exercées, des risques encourus et des actifs engagés par chacune des sociétés liées ; 	
<p>Vu l'ordonnance n° 10-01 du 16 Ramadhan 1431 correspondant au 26 août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, notamment son article 21 ;</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description générale de la politique de prix de transfert du groupe. 	
<p>Vu le décret présidentiel n° 10-149 du 14 Joumada Ethania 1431 correspondant au 28 mai 2010 portant nomination des membres du Gouvernement ;</p>	<p>2- Une documentation spécifique à la société qui doit comprendre :</p>	
<p>Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description de la société, des activités qu'elle exerce et la nature des transactions qu'elle réalise en incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ; 	
<p>Arrête :</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la description des opérations réalisées avec d'autres sociétés apparentées incluant la nature des flux et les montants, y compris les redevances. Ces éléments peuvent être présentés par flux globaux par type de transaction ; 	
<p>Article 1er. — En application des dispositions de l'article 21 de la loi n° 10-01 du 16 Ramadhan 1431 correspondant au 26 août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010, le présent arrêté a pour objet de fixer la documentation justifiant les prix de transfert appliqués par les sociétés apparentées.</p>	<ul style="list-style-type: none"> * les copies des rapports annuels du commissaire aux comptes et des états financiers pour l'exercice visé par la documentation ; 	
<p>Art. 2. — L'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'article 21 de la loi n° 10-01 du 16 Ramadhan 1431 correspondant au 26 août 2010, susvisée, 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 réalisées par les sociétés apparentées.</p>	<ul style="list-style-type: none"> * la liste des principaux actifs incorporés détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire ...) en relation avec la société ; 	
<p>Art. 3. — Sont concernés par la production documentaire :</p>	<ul style="list-style-type: none"> * les copies de tous les contrats entre les sociétés concernées ; 	
<ul style="list-style-type: none"> * 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 ; 	<ul style="list-style-type: none"> * les informations financières, frais généraux et administratifs, coûts de recherche et de développement ; 	
<ul style="list-style-type: none"> * 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 136 du code des impôts directs et taxes assimilées dont le chiffre d'affaires, à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à cent millions de dinars (100.000.000 DA) ; 	<ul style="list-style-type: none"> * la présentation de la méthode de détermination des prix de transfert appliqués et la justification de cette méthode au regard du principe de pleine concurrence et permettant une analyse de comparabilité (analyse du marché, analyse fonctionnelle, situation économique, les clauses contractuelles). 	
<ul style="list-style-type: none"> * 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 (100.000.000 DA) ; 	<p>Art. 5. — Les sociétés concernées par l'obligation documentaire peuvent produire tout autre document susceptible d'éclairer l'administration.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> * 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 code des impôts directs et taxes assimilées. 	<p>Art. 6. — Lorsque la société ne produit pas ou produit une documentation incomplète, l'administration lui adresse une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente (30) jours. Cette mise en demeure, adressée par pli recommandé avec accusé de réception, doit mentionner les documents ou les compléments à produire par la société ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut ou de réponse partielle.</p>	
<p>Art. 4. — La documentation justifiant les prix de transfert doit comprendre :</p>	<p>Art. 7. — Le défaut de production ou la production incomplète de la documentation prévu à l'article 2 ci-dessus, dans le délai de trente (30) jours à partir de la notification par pli recommandé avec avis de réception, prévu à l'article 6 ci-dessus, entraîne la réintégration des bénéfices transférés majorés d'une amende de 25% de ces bénéfices transférés au sens des dispositions de l'article 141 bis du code des impôts directs et taxes assimilées.</p>	

Art. 8. — Dans le cadre des dispositions des articles 19, 20 et 20 *ter* du code des procédures fiscales, l'inspecteur des impôts conserve la possibilité de demander à la société des éléments complémentaires.

Art. 9. — La documentation visée ci-dessus, doit être déposée au niveau des services fiscaux compétents lors du dépôt de la déclaration annuelle de résultats.

Art. 10. — L'obligation documentaire s'applique aux opérations réalisées à partir de l'exercice 2010.

Art. 11. — Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 20 Joumada El Oula 1433 correspondant au 12 avril 2012.

Karim BOUOUI.

MINISTERE DE LA CULTURE

Arrêté Interministériel du 13 Rabie Ethani 1433 correspondant au 6 mars 2012 fixant les droits d'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal.

Le ministre des finances,

La ministre de la culture,

Vu le décret présidentiel n° 10-149 du 14 Joumada Ethania 1431 correspondant au 28 mai 2010 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 91-454 du 23 novembre 1991 fixant les conditions et modalités d'administration et de gestion des biens du domaine privé et du domaine public de l'Etat ;

Vu le décret exécutif n° 95-54 du 15 Ramadhan 1415 correspondant au 15 février 1995 fixant les attributions du ministre des finances ;

Vu le décret exécutif n° 05-79 du 17 Moharram 1426 correspondant au 26 février 2005 fixant les attributions du ministre de la culture ;

Vu le décret exécutif n° 11-352 du 7 Dhou El Kaada 1432 correspondant au 5 octobre 2011 fixant le statut-type des musées et des centres d'interprétation à caractère muséal ;

Arrêtent :

Article 1er. — Conformément aux dispositions des articles 7, 10 et 28 du décret exécutif n° 11-352 du 7 Dhou El Kaada 1432 correspondant au 5 octobre 2011 fixant le statut-type des musées et des centres d'interprétation à caractère muséal, le présent arrêté a pour objet de fixer les droits d'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal.

Art. 2. — Les recettes générées par les droits d'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal constituent des indicateurs d'évaluation de la dynamique muséale dans sa relation avec le public.

Les droits d'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal sont fixés à deux cents (200) DA.

Les droits d'entrée aux musées labellisés sont portés à trois cents (300) DA.

Art. 3. — Le paiement des droits d'entrée aux musées publics nationaux ne permet pas l'accès aux réserves qui reste strictement interdit sauf aux experts et spécialistes dûment autorisés par le ministre de la culture, pour des besoins de conservation et de protection.

Art. 4. — Une réduction de trente pour cent (30 %) est consentie lors d'un achat groupé de dix (10) billets et plus.

Une réduction de trente pour cent (30%) est accordée aux artistes et aux travailleurs de la culture.

Une réduction de cinquante pour cent (50%) est accordée aux étudiants, stagiaires et apprentis.

Art. 5. — L'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal est gratuite pour :

- les personnes âgées de moins de seize (16) ans ;
- les demandeurs d'emploi et bénéficiaires des minima sociaux ;
- les personnes présentant un handicap et leur accompagnateur ;
- les personnes âgées de 65 ans et plus ;
- les appelés du service national.

L'entrée aux musées situés à l'intérieur des parcs culturels du grand sud (Tamenghasset et Illizi) est gratuite pour les populations locales.

Art. 6. — L'entrée aux musées publics nationaux et aux centres d'interprétation à caractère muséal est gratuite à l'occasion des journées suivantes :

- journée internationale du monument correspondant au 18 avril de chaque année ;
- journée internationale des musées correspondant au 18 mai de chaque année ;
- journée du déclenchement de la Révolution correspondant au 1er novembre de chaque année ;
- fête de l'indépendance et de la jeunesse du 3 au 5 juillet de chaque année ;
- journée de la science correspondant au 16 avril de chaque année ;
- journée internationale de la Femme correspondant au 8 mars de chaque année.

Art. 7. — Le tarif de la prestation du guide dans les musées publics nationaux et les centres d'interprétation à caractère muséal est fixé comme suit :

- deux cents (200) DA pour une personne ;
- quatre cents (400) DA pour un groupe de 2 personnes et plus.

Art. 8. — L'utilisation de caméscopes et d'appareils de prise de vues faite à des fins non commerciales peut être autorisée par le directeur du musée public national ou du centre d'interprétation à caractère muséal.

Tables des matières

Remerciement

Dédicaces

Sommaire.....	I
Liste des abréviations.....	II-III
Liste des tableaux.....	IV
Liste des figures.....	V
Liste des annexes.....	VI
Résumé.....	VII
Introduction générale.....	A-D
Chapitre I : Généralité sur les prix de transfert.....	02-33
Introduction du chapitre I.....	02
Section 1 : notion générale sur les prix de transfert.....	03
1. Définition des prix de transfert.....	03
2. objectifs des prix de transfert.....	06
2.1. L'objectif classique.....	06
2.1.1. L'optimisation financière.....	06
2.1.2. Mesure des performances du groupe.....	07
2.2. L'objectif fiscal.....	07
2.3. L'objectif douanier.....	07
3. Les risque liés au prix de transfert.....	08
3.1. Existence ou présomption de transfert de bénéfice.....	08
3.2. Appréhension des bénéfices transférés par les entreprises.....	08
3.3. Risques financiers.....	09
4. Les notions liées aux prix de transferts.....	09
4.1. La notion du groupe.....	09
4.1.1. Définition juridique du groupe.....	10
4.1.2. Définition fiscale du groupe.....	11

Tables des matières

4.2. La notion de dépendance	11
4.2.1. La dépendance de droit.....	12
4.2.2 La dépendance de fait.....	13
Section 2 : le principe de pleine concurrence.....	14
1. Exposé du principe de pleine concurrence.....	14
2. La finalité du principe de pleine concurrence.....	15
3. L'intervalle du principe de pleine concurrence.....	16
4. Analyse de comparabilité	17
5. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence.....	18
5.1. Les caractéristiques des biens et services.....	18
5.2. L'analyse des clauses contractuelles.....	19
5.3. L'analyse des situations économiques.....	20
5.4. L'analyse des stratégies des entreprises.....	21
5.5. L'analyse fonctionnelle.....	21
6. Critique du principe.....	23
Section 3 : la notion de double imposition.....	24
1. Définition de la double imposition	24
2. Solutions préconisées par les conventions internationales.....	25
3. Procédures internationales de lutte contre la double imposition.....	26
3.1. La procédure amiable.....	27
3.2. La procédure d'arbitrage.....	30
3.3. Un moyen récent de prévention des litiges : les accords préalables sur les prix(APP).....	32
Conclusion du chapitre I	33
Chapitre II : Les méthodes de fixation des prix de transfert et l'obligation documentaire.....	35-61
Introduction du chapitre II	35
Section 1 : les méthodes de fixation des prix de transfert.....	36

Tables des matières

1. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.....	36
1.1. La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP) « Comparable Uncontrolled Price ».....	36
1.2. La méthode du prix de revente « Resale Price Method »	38
1.3. La méthode du coût majoré « Cost plus method ».....	40
2. Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices.....	41
2.1. La méthode du partage des bénéfices « profit split method »	41
2.2. La méthode transactionnelle de la marge nette « Transactional Net Margin Method ».....	43
Section 2 : les principes de l'OCDE concernant la documentation des prix de transfert.....	47
1. L'objectif de la documentation	47
2. La réalisation des objectifs de la documentation.....	48
2.1 Le fichier local.....	49
2.2 Le fichier principal.....	50
2.3 La déclaration pays par pays.....	51
Section 3 : l'obligation documentaire en droit Algérien.....	52
1. Le cadre légal de prix de transfert en Algérie	53
1.1. La réglementation fiscale applicable	53
1.2. La demande d'information.....	55
1.3. Obligation de tenir une comptabilité analytique.....	56
2. La documentation de prix de transfert en Algérie.....	57
2.1. Les concernées par la production documentaire.....	57
2.2. Les composantes de la documentation.....	58
2.2.1. Une documentation de base.....	58
2.2.2. Une documentation spécifique à la société.....	59

Tables des matières

Conclusion du chapitre II	61
Chapitre III : analyse et exploitation de la documentation justifiante les prix de transfert.....	63-90
Introduction du chapitre.....	63
Section 1 : Présentation de l'organisme d'accueil	64
1. Présentation du ministère des finances.....	64
1.1. L'administration centrale du ministère des finances.....	66
1.1.1. Le secrétaire général.....	66
1.1.2. Le chef de cabinet.....	66
1.1.3. Les attachés de cabinets.....	66
2. Présentation de la DGI.....	67
2.1. Les directions de la DGI.....	67
2.1.1. La direction de la Législation et de Réglementation Fiscales(DLRF)	67
2.1.2. La direction du contentieux.....	67
2.1.3. La direction des opérations fiscales et du recouvrement	68
2.1.4. La direction de l'information et de la documentation fiscales	68
2.1.5. La direction de l'information et de l'organisation	68
2.1.6. La direction des relations publiques et de communication	69
2.1.7. La direction de l'administration des moyens et des finances.....	69
2.1.8. La direction de recherches et vérifications	69
3. La direction des grandes entreprises (DGE).....	70
3.1. Présentation de la DGE.....	70
3.2. Les sous-directions de la DGE.....	71
3.2.1. La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures.....	71
3.2.2. La sous-direction de la gestion.....	72
3.2.3. La sous-direction du contrôle des fichiers.....	73

Tables des matières

3.2.4. La sous-direction du contentieux.....	74
3.2.5. La sous-direction des moyens.....	75
Section 2 : Etude de Cas d'un contribuable	76
1. Présentation de la documentation	76
1.1. Champs d'activité de la société.....	76
1.2. Les liens capitalistiques.....	77
1.3. Description générale des fonctions exercées.....	78
1.4. Description des risques encourus.....	78
1.4.1. Risque de marché.....	79
1.4.2. Risque de fluctuation des prix des matières premières.....	79
1.4.3. Risque de change.....	80
1.4.4. Risque de produit.....	80
1.4.5. Le risque pays	80
1.5. Présentation des actifs incorporels engagés par chacune des sociétés liées.....	80
1.6. Politique des prix de transfert de groupe	80
1.7. Description des flux et des montants réalisés avec les sociétés apparentés	81
1.8. La présentation des états financiers	82
2. exploitation et analyse de la documentation prix de transfert	82
2.1. Conformités de la documentation avec le dispositif de 2012.....	82
2.2. Nos observations.....	83
2.2.1. Sur la forme.....	83
2.2.2. Sur le fond.....	84
2.3. Contribution à l'analyse.....	85
3. La prise en charge de la documentation par les services de la DGE.....	85

Tables des matières

3.1 La procédure suivie par les services de la DGE.....	86
3.2. L'importance accordée à la documentation des prix de transfert par la DGE.....	87
Conclusion du chapitre III.....	90
Conclusion générale.....	91-95
Bibliographie	
Annexes	
Table des matières	

Tables des matières

Tables des matières
