

REPUBLIQUE DU TCHAD

PRESIDENCE DE TRANSITION

MINISTRE DES FINANCES, DU BUDGET
ET DES COMPTES PUBLICS

SECRETARIAT D'ETAT

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DE LA LEGISLATION, DU CONTENTIEUX ET
DES RELATIONS FISCALES INTERNATIONALES



UNITE-TRAVAIL-PROGRES

INSTRUCTION N° *02* /MFBCP/SE/SG/DGI/DLCRFI/2023
Portant application des dispositions des articles 31 et 32 de la Loi n°
016/PT/2022 portant Loi de finances pour l'exercice 2023.

INTRODUCTION

La Loi de Finances pour l'exercice 2023 à travers ses articles 31 et 32 a respectivement modifié les dispositions des articles 41 et 1000 du Code Général des Impôts (CGI), en renforçant le dispositif légal en matière d'obligations déclarative et documentaire inhérentes aux prix de transfert.

La vérification fiscale portant sur les prix de transfert a pour vocation de concilier, les intérêts des entreprises de groupe avec le besoin de sécurisation des intérêts financiers de l'Etat.

En effet, le législateur s'inscrit dans une logique d'éviter aux entreprises liées les sanctions systématiques en cas de transferts indirects de bénéfices, mais vise à travers ce dispositif la transparence dans les transactions intra groupes et, la nécessité de respecter le prix de pleine concurrence.

L'administration fiscale doit ainsi s'assurer que le résultat déclaré au Tchad par l'entreprise contrôlée correspond effectivement à celui qui, est consécutif aux activités déclarées sur le territoire national suivant le principe de pleine concurrence.

Le prix de pleine concurrence est la norme édictée par l'OCDE à laquelle doivent se conformer les entreprises liées quant à la fixation des prix de transactions intra-groupes. En effet, selon cette norme, le prix des transactions entre sociétés apparentées doit être le même que celui qu'auraient pratiqué des entreprises indépendantes dans des conditions comparables (Cf. article 9 du modèle de convention OCDE).

Le contrôle fiscal des prix de transfert est régi par les articles 41 nouveau et 1000 nouveau du CGI tels que modifiés par la Loi de Finances pour l'exercice 2023.

La présente Instruction a pour objet de préciser les modalités d'application des dispositions précitées et de donner les orientations et les prescriptions utiles à leur mise en œuvre.

I. LES MODALITES DE REDRESSEMENT DES BENEFICES DES ENTREPRISES LIEES

Aux termes de l'article 41-I du CGI, les bénéfices indirectement transférés doivent être redressés. Pour effectuer un tel redressement ou réintégration, l'Administration doit d'abord prouver le lien de dépendance entre entités liées et ensuite prouver le transfert anormal de bénéfices.

A. Les liens de dépendance

La dépendance existe dans trois (3) hypothèses :

- La dépendance de l'entreprise tchadienne vis-à-vis de l'entreprise étrangère ;
- La dépendance de l'entreprise étrangère sous l'entreprise tchadienne ;
- Cas où le lien de dépendance n'est pas exigé.

Les entités concernées par les obligations déclarative et documentaire au titre de la Loi de Finances 2023, sont celles installées au Tchad ou à l'étranger dont les liens de dépendance renvoient aux hypothèses précitées.

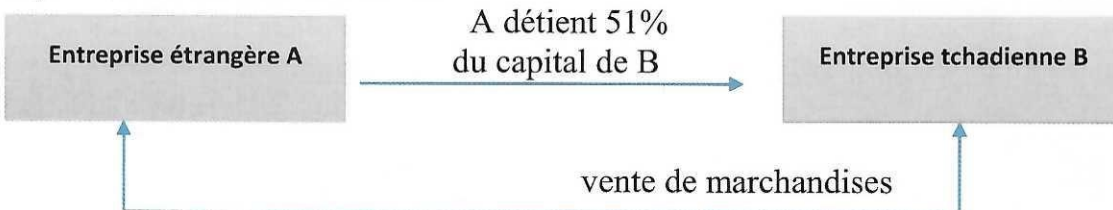
1. La dépendance de droit

Une entreprise tchadienne est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque celle-ci possède directement ou indirectement une part prépondérante de 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 51%) suffit à caractériser la dépendance.

Il y a aussi dépendance de droit lorsqu'une entreprise étrangère exerce au sein de l'entreprise nationale, directement ou indirectement ou par personne interposée, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

a) Dépendance juridique directe :

Il y a la dépendance juridique lors qu'une entreprise étrangère détient 51% du capital de la société tchadienne.

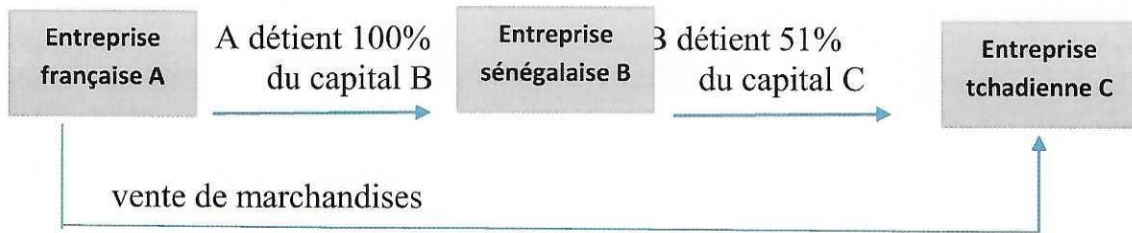


Ainsi, le lien de dépendance est considéré comme établi entre deux sociétés dont l'une détient la majorité des actions ou des parts de l'autre et qui, par ailleurs, sont administrées par les mêmes dirigeants ou administrateurs.

b) Dépendance juridique indirecte

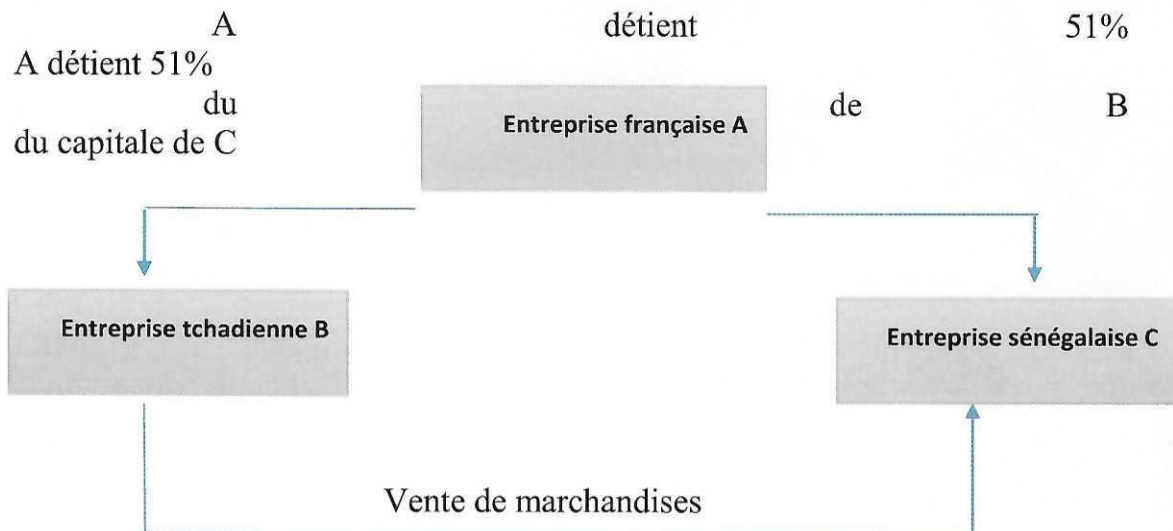
La dépendance juridique indirecte se manifeste de deux façons :

1^{er} cas : Lorsqu'une entreprise étrangère détient 100% du capital d'une autre entreprise étrangère qui à son tour détient 51% du capital de la société tchadienne.



2^e cas : une entreprise tchadienne et une entreprise étrangère se trouvent toutes les deux sous la dépendance d'une autre entreprise du groupe.

Exemple : une entreprise tchadienne vend des biens à l'entreprise sénégalaise, et les deux entreprises : tchadienne et sénégalaise sont détenues à 51% par l'entreprise française.



L'article 41 du CGI est susceptible de trouver application notamment dans les relations entre sociétés mères et filiales.

Toutefois, la notion de dépendance étant également une question de fait, on ne saurait être tenu par la définition restrictive de la dépendance juridique.

2. La dépendance de fait

Il y a dépendance de fait, si l'entreprise étrangère exerce dans l'entreprise tchadienne directement ou indirectement un véritable pouvoir de décision. Il en est ainsi notamment lorsque :

- une entreprise tchadienne est liée par un contrat à une entreprise étrangère qui lui impose le prix des produits vendus ;
- deux entreprises, tchadienne et étrangère, ont le même nom et utilisent le concours des mêmes représentants étrangers et se partagent les commandes recueillies par ces représentants ;
- une entreprise tchadienne qui fabrique des biens sous une marque détenue par une entreprise étrangère sans contrat de licence alors que cette entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise tchadienne et intervient dans la gestion et dans la commercialisation au Tchad des produits vendus à des clients indépendants ;
- une société tchadienne liée par contrat à une société étrangère qui fixe les prix d'achat et de vente pratiqués par la première, laquelle doit rendre compte de ses opérations et verser des redevances importantes pour le seul usage de la marque dont l'entreprise étrangère est propriétaire ;
- une société tchadienne, obtient certains de ses marchés par l'intermédiaire d'une société étrangère à laquelle elle verse sur la totalité de ses bénéfices, y compris ceux provenant de marchés dans la conclusion desquels la société étrangère n'est pas intervenue, des sommes hors de proportion avec les services rendus par cette dernière société.

La dépendance de fait se caractérise par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise.

Ce lien de dépendance de fait peut être prouvé par l'administration à travers notamment les correspondances entre les deux entreprises ou alors des comptes

rendus périodiques adressés par l'une des entreprises se trouvant sur un territoire juridique distincte de l'entreprise en relation avec l'entreprise locale.

3. Cas où le lien de dépendance n'est pas exigé :

a) Entreprise située dans un Etat à fiscalité privilégié ou non coopératif

Selon l'article 41, paragraphe 1), du CGI, la condition de dépendance n'est pas exigée lorsque les transactions sont passées entre une entreprise tchadienne et une entreprise étrangère établie dans un Etat ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié ou dans un Etat non coopératif.

Par Etat ou territoire à fiscalité privilégiée, il faut entendre « si les personnes n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'au Tchad ou si les personnes sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou sur le revenu dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun au Tchad, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».

Sont considérés comme non coopératifs, les Etats et territoires qui ne se conforment pas aux règles en matière d'échange d'informations à caractère fiscal.

b) Présence d'indices permettant de présumer un transfert indirect de bénéfices

L'article 41, paragraphe 2) du CGI donne à l'Administration, dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité ou d'un contrôle sur pièces, le droit de demander à l'entreprise des informations et documents lorsqu'elle dispose d'indices ou d'indicateurs présumant un transfert indirect de bénéfices tels que le niveau de profit faible du contribuable par rapport au niveau de profit des entreprises de son secteur d'activités, les situations de déficit récurrents, de marges nettes négatives, de niveau de rentabilité faible ou fluctuante.

Toutefois, il revient à l'Administration d'apporter la preuve que les entreprises du même secteur d'activité ont un niveau de profit plus important.

B. Le transfert indirect de bénéfices : Les transactions visées

Il s'agit, en application de l'article 41, paragraphe 2), du CGI, de toutes les transactions entre une entreprise tchadienne et des entreprises liées établies hors du Tchad ou des entreprises établies dans des pays ou territoires à fiscalité privilégiée et/ou non coopératifs.

C. Rectification des résultats

Selon l'article 41-I du CGI, les bénéfices indirectement transférés aux entreprises étrangères sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.

Les redressements doivent être opérés en principe, selon les règles de droit commun, c'est-à-dire d'après les éléments précis de l'opération redressée. L'évaluation par comparaison n'est admise qu'à titre subsidiaire et à défaut d'éléments précis.

Aussi, l'article 41 paragraphe 4), du CGI dispose que dans l'hypothèse où l'administration fiscale ne disposerait pas d'avance d'éléments précis sur un éventuel transfert de bénéfices, il lui serait toujours possible de motiver un redressement au moyen de comparaison avec les résultats des entreprises similaires.

En général, le constat du caractère anormal des prix facturés aux entreprises liées résultera d'une comparaison avec les prix pratiqués par l'entreprise tchadienne ou des entreprises similaires et dans des conditions similaires avec des clients dépourvus de liens de dépendance avec elles.

Pour établir ce constat, l'administration exigera conformément aux dispositions de l'article 41 paragraphe 3 du CGI de l'entreprise, la fourniture des éléments justificatifs tels que le contrat (surtout en ce qui concerne les redevances ou les prêt et emprunts), les détails de toutes les transactions notamment le montant, la date, et la forme des versements, etc.

Le défaut de réponse ou une réponse partielle à la demande de l'administration fiscale amène cette dernière à établir les bases d'imposition sur les éléments dont elle dispose. Les redressements envisagés doivent être suffisamment motivés en droit et/ou en fait, de manière à ce que le contribuable vérifié puisse apprécier leur bien-fondé et exercer pleinement son droit à la défense.

Lorsque la comptabilité est informatisée, le contrôle portera sur la totalité des informations, des données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement aux résultats comptables ou fiscaux.

Toutefois, l'administration et le contribuable pourront s'entendre sur le format (physique ou électronique : sous forme dématérialisée) des documents à vérifier.

L'article 41 paragraphe 7) du CGI donne la possibilité aux agents de l'administration de demander, selon une procédure spécifique écrite des informations juridiques, économiques, fiscales, comptables, méthodologiques sur les modalités selon lesquelles a été défini le prix des transactions entre une entreprise de droit tchadien et des entreprises situées à l'étranger.

Quel que soit le domaine concerné, les demandes doivent être précises, indiquer explicitement par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que les montants en cause.

De ce fait, les agents peuvent ainsi demander toutes les informations qui ont trait aux recettes de toute nature, perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel. A cet effet, l'obligation au secret professionnel ne leur est pas opposable. Ces informations portent sur le montant, la date et la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par le contribuable.

En cas de défaut de transmission de la comptabilité dans les délais et selon les modalités prévues dans la demande du vérificateur ou encore en présence de tout comportement faisant obstacle à la communication, ce dernier doit le constater par un procès-verbal à faire contresigner par l'entreprise ou son représentant légal. Le vérificateur devra aussi faire mention, le cas échéant, du refus éventuel du contribuable.

Enfin, les sommes facturées par l'entreprise étrangère qui sont considérées comme des transferts indirects de bénéfices, sont réintégrées au résultat de l'exercice de l'entreprise tchadienne et sont par conséquent, considérées comme des bénéfices distribués et soumises à ce titre à l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, conformément à l'article 66 du CGI.

D. LA DOCUMENTATION DE PRIX DE TRANSFERT

Les personnes morales concernées par la réglementation des prix de transfert sont assujetties à deux (2) types d'obligations :

- Une obligation déclarative (ci-après la documentation allégée), et
- Une obligation documentaire (ci-après la documentation complète).

1. L'obligation déclarative

a) Personnes morales assujetties à l'obligation déclarative

Aux termes de l'article 1000-XIV du CGI, les entreprises assujetties à l'obligation déclarative sont celles qui :

- réalisent un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, ou dont l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 500.000.000 de FCFA ;
- sont placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées hors du Tchad ;
- réalisent des opérations avec des entreprises associées situées hors du Tchad.

L'expression « entreprises établies au Tchad » inclut les personnes morales étrangères disposant d'un établissement stable au Tchad en application de l'article 142 du Code Général des Impôts.

b) Contenu de la documentation allégée

La documentation des prix de transfert doit comprendre impérativement :

- Un ensemble d'informations concernant le groupe d'entreprises associés ;
- Un ensemble d'informations sur l'entreprise locale ;
- Une justification des méthodes de détermination des prix de transfert.

Cette documentation est exigée par l'administration fiscale au moment du dépôt de la Déclaration Statistique et Fiscale.

En cas de défaut de documentation ou de présentation d'une documentation incomplète, une mise en demeure est adressée à l'entreprise qui a l'obligation de la produire dans un délai qui ne peut être inférieur à trente (30) jours en référence aux dispositions de l'alinéa 6 de l'article 1000-XIV du CGI. Cette mise en demeure précise les sanctions applicables en cas de défaut de production ou de production partielle de ladite documentation.

La non présentation de la documentation ou la production partielle de la documentation, après mise en demeure, est sanctionnée par la réintégration au bénéfice imposable des charges consécutives aux opérations réalisées avec les entreprises associées non couvertes par la documentation allégée.

✓ **Informations générales concernant le groupe d'entreprises associées**

Aux termes de l'**article 1000-XIV paragraphe 1)** du CGI, la documentation doit comprendre les informations générales suivantes sur le groupe d'entreprises affiliées :

- Une description générale de l'activité déployée par le groupe incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- Une description générale des liens juridiques et opérationnels du groupe d'entreprises liées, comportant une identification des entreprises associées engagées dans les transactions contrôlées ;
- Une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées, dès lors qu'elles affectent l'entreprise située au Tchad ;
- Une liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire, etc..) ;
- Une description générale de la politique des prix de transfert du groupe ;
- L'organigramme du groupe.

✓ **Informations sur l'entreprise tchadienne**

La documentation allégée doit comprendre, en application de l'**article 1000-XIV paragraphe 2)** du CGI, les informations spécifiques suivantes sur l'entreprise tchadienne :

- Une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice ;
- Une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances ;
- Une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise ;
- Une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant

une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés, ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;

- Une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise lorsque la méthode choisie le requiert.

Un formulaire de la documentation allégée de prix de transfert est joint en annexe de la présente Instruction.

2. L'obligation documentaire

a) Personnes morales assujetties à l'obligation documentaire

Sont soumises à l'obligation documentaire en matière de prix de transfert, conformément aux dispositions de l'article 1000-XIV du CGI, toutes entreprises établies au Tchad qui :

- réalisent un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, ou dont l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 500.000.000 de FCFA ;
- sont placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises situées hors du Tchad ;
- réalisent des opérations avec des entreprises associées situées hors du Tchad.

b) Contenu de la documentation complète

La documentation complète doit être rédigée, conformément aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

La documentation complète doit comporter obligatoirement :

- un résumé de la documentation complète sur :
 - l'objectif de la documentation,
 - la présentation synthétique de l'entreprise établie au Tchad,
 - les résultats de la documentation, notamment sur les transactions intragroupes vérifiées, l'analyse économique,
 - l'usage du rapport ;
- une introduction déclinant l'objectif de la documentation, la méthodologie utilisée et les inclusions et restrictions ;

- une approche méthodologique qui rappelle le principe de pleine concurrence, sa définition, les procédures et les dispositions applicables en matière de prix de transfert au Tchad ;
- une présentation générale du groupe d'entreprises associées et de l'entreprise tchadienne ;
- une analyse industrielle ;
- une description des transactions vérifiées, notamment les transactions conclues et leurs conditions ;
- une analyse fonctionnelle ;
- une analyse financière ;
- une présentation et une sélection des méthodes de prix de transfert ;
- une analyse économique ;
- une conclusion ;
- des annexes sur
 - l'organigramme de l'entreprise tchadienne,
 - les résultats financiers de l'entreprise tchadienne,
 - le benchmark sur les transactions contrôlées.

Cette documentation est exigée par l'administration fiscale au moment du dépôt de la Déclaration Statistique et Fiscale.

Les sanctions pour défaut de production ou production partielle de la documentation complète sont les mêmes qu'en matière de documentation allégée et sont mises en œuvre dans les mêmes conditions.

3. Cas particulier de présomption d'un transfert indirect de bénéfices

Lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité, il apparaît des indices susceptibles de présumer un transfert de bénéfices, il n'en résulte pas un renversement de la preuve des liens de dépendance et de transfert anormal des bénéfices.

Dans cette hypothèse, **l'article 1000-XIV du CGI en son alinéa 5**, donne à l'administration le droit de demander à l'entreprise des informations et des documents expliquant par exemple, le niveau de profit faible du contribuable par rapport au niveau de profit des entreprises de son secteur d'activités, les situations de déficit récurrents, de marges nettes négatives, etc.

Les informations et/ou documents exigés du contribuable devront préciser :

a) La nature des relations entre les entreprises liées

En règle générale, le vérificateur pourra déterminer le lien de relation entre entités en consultant l'organigramme du groupe mondial (structure juridique et opérationnelle) sur les exercices vérifiés, au sein duquel se situe l'entreprise tchadienne. Ceci permettra à l'agent de prendre connaissance de l'environnement du contribuable.

b) La politique des prix de transfert du groupe et de l'entreprise

Le vérificateur pourra demander tout document qu'il estime nécessaire notamment la politique générale des prix de transfert du groupe aux dirigeants et/ou toute personne compétente au sein de l'entité ayant connaissance de relations et de transactions avec les parties liées ;

c) La méthode ou les méthodes de détermination des prix de transfert utilisées

Le contribuable devra fournir une description de la méthode de détermination des prix de transfert, ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues. Par ailleurs, il devra aussi expliquer pourquoi ladite méthode a été principalement retenue.

d) Les activités exercées par les entreprises liées, associées ou affiliées

En ce qui concerne les transactions, activités importantes ou significatives entreprises par le contribuable, il aura à fournir une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées incluant la nature des flux et les montants facturés.

Le vérificateur aura à analyser les documents tels que les contrats ou accords afin d'apprécier s'il y a absence de justification économique de ces transactions ou activités et aussi vérifier si les termes et conditions de ces transactions sont cohérents avec les explications des dirigeants de l'entité.

e) Le traitement fiscal des opérations de transfert

Le vérificateur veillera à ce que la règle de la substance contrairement à la forme soit respectée lors du traitement fiscal de l'opération. En d'autres termes, la réalité économique de la transaction (par exemple le montant ou taux effectif appliqué) doit prévaloir sur les termes du contrat.

Par ailleurs, l'agent fiscal pourra aussi demander au contribuable de lui fournir un tableau synthétique donnant l'identité des entreprises liées, le type de transaction ou activité effectuées avec elles (ex. achats, ventes, etc.), le volume financier du flux (le montant des achats ou des ventes), la méthode de prix de transfert pratiquée, etc.

L'article 1000 du CGI en son alinéa 7, dispose aussi que l'administration a l'obligation de préciser à l'entreprise vérifiée le délai qui lui est accordé pour apporter sa réponse. Ce délai, qui peut être prorogé, ne saurait être ni inférieur à un (1) mois, ni supérieur à trois (3) mois. L'insuffisance de réponse amène l'administration à adresser à l'entreprise une mise en demeure aux fins de compléter sa réponse. La mise en demeure doit préciser les sanctions applicables en cas de carence.

E. LA DETERMINATION DU PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

La documentation des prix de transfert doit comprendre une méthode de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence comportant une analyse des fonctions exercées, des risques assumés et des actifs utilisés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application d'une ou des méthodes retenues.

La détermination du prix de pleine concurrence commence par l'analyse fonctionnelle avant de sélectionner ou de justifier la méthode choisie.

1. L'analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle a pour but d'identifier les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés ou fournis et les risques assumés par les parties aux transactions.

Cette analyse doit se concentrer sur ce que les parties font effectivement et sur les capacités qu'elles déploient, de manière à identifier l'entrepreneur principal c'est-à-dire l'entité qui :

- détient les actifs stratégiques,

- supporte le coût des fonctions principales, et
- assume les principaux risques.

2. Réalisation d'une analyse de comparabilité

2.1. Analyse de comparabilité : un processus en 9 étapes

Il est considéré comme une bonne pratique, mais n'est pas obligatoire, et tout autre processus de recherche permettant d'identifier des comparables peut être acceptable car la fiabilité des résultats est plus importante que la procédure suivie.

a) Etape 1 : détermination des années à inclure dans l'analyse

Bien qu'il soit préférable d'utiliser les données d'une année lorsqu'on évalue le résultat de pleine concurrence d'une opération ou transaction, il peut s'avérer nécessaire d'utiliser des données pluriannuelles.

Si les données relatives aux comparables sur plusieurs années sont utilisées, les données relatives au contribuable contrôlé pour les mêmes années doivent généralement être aussi considérées. Toutefois, si ces données ne sont pas disponibles, des données fiables d'autres années après des ajustements nécessaires peuvent être utilisées. Dans ce cas, les résultats de pleine concurrence seront déterminés en fonction d'une moyenne établie sur plusieurs années (moyenne pluriannuelle).

Cependant, le contribuable est libre de choisir ses comparables pourvu qu'ils soient pertinents et plus proches des réalités économiques et financières de l'entreprise vérifiée ou encore les transactions et fonctions et risques à analyser sont plus similaires.

Ainsi, lorsque les comparables disponibles à l'échelle nationale sont insuffisants, les comparables non nationaux ne doivent pas être systématiquement rejetés au seul motif qu'ils ne sont pas nationaux. Il convient de déterminer si les comparables non nationaux sont fiables au cas par cas, en examinant la mesure dans laquelle ils satisfont aux cinq critères de comparabilité à savoir :

- les dispositions contractuelles de la transaction,
- les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte des actifs utilisés et des risques assumés,
- les caractéristiques du bien transféré ou des services rendus,

- les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités,
- les stratégies économiques poursuivies par les parties.

Bien que la documentation sur les prix de transfert soit présentée par exercice, il est admis conformément aux principes de l'OCDE, que la recherche dans les bases de données de comparables (couramment appelé « Benchmark ») qui étayent la documentation sur les prix de transfert soit actualisée tous les trois (3) ans et non chaque année.

En revanche, les données financières relatives aux comparables doivent être actualisées tous les ans, afin d'assurer une application fiable du principe de pleine concurrence.

b) Etape 2 : analyse d'ensemble des circonstances du contribuable

Cette analyse peut être définie comme une analyse du secteur d'activités, de la concurrence, des facteurs économiques et réglementaires, ainsi que d'autres éléments permettant de mieux comprendre le contribuable et son environnement.

c) Etape 3 : compréhension de la transaction contrôlée et choix de la partie testée

Cet examen vise à identifier les facteurs importants qui influenceront sur la sélection de la partie testée, la sélection et l'application de la méthode appropriée à la situation, la sélection de l'indicateur financier qui sera testée (dans le cas de la méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices), la sélection des comparables et, le cas échéant, la détermination des ajustements de comparabilité.

En général, la partie testée est celle pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvées ; ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe.

d) Etape 4 : examen des comparables internes

Les comparables internes peuvent avoir un lien plus étroit avec la transaction examinée que les comparables externes. Lorsqu'elles existent, les comparables internes doivent satisfaire aux cinq critères de comparabilité.

Exemple : un contribuable fabrique un produit particulier, et en vend un volume significatif à un revendeur associé et un volume marginal à une partie indépendante. Dans une telle situation, la différence de volume affectera de

manière significative la comparabilité. A défaut d'ajustement raisonnablement précis permettant de supprimer cette différence, la transaction entre le contribuable et son client indépendant ne constituera pas un comparable fiable.

e) Etape 5 : comparables externes et sources disponibles d'informations

On distingue des bases de données commerciales, les comparables étrangers et les informations non communiquées au contribuable.

Les bases de données mises au point par des éditeurs qui compilent les comptes déposés par des entreprises auprès des organismes administratifs constituent une source habituelle d'informations. Cependant, elles doivent être manipulées avec prudence, car elles sont compilées à des fins autres que le calcul des prix de transfert.

Comme évoqué plus haut, les comparables non nationaux peuvent être utilisés s'ils satisfont aux cinq critères de comparabilité. Des différences comme celles liées aux normes comptables doivent faire l'objet d'ajustements.

Les données disponibles sur des tiers peuvent fournir des comparables fiables. Il s'agit des données établies au niveau d'une entreprise, d'un segment, en fonction des normes comptables applicables.

f) Etape 6 : sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée

Cette étape consiste à sélectionner la méthode de prix de transfert la plus appropriée, qui, une fois sélectionnée, permettra de déterminer l'indicateur financier à utiliser (détermination de l'indicateur du bénéfice net dans le cas d'une méthode transactionnelle de la marge nette).

g) Etape 7 : sélection des comparables

Le processus suivi pour la sélection des comparables potentiels est l'un des aspects les plus critiques de l'analyse de comparabilité, et doit ainsi être transparent, systématique et vérifiable. La sélection des comparables peut être faite suivant l'approche additive ou l'approche déductive.

L'approche additive consiste pour le contribuable à dresser une liste des entreprises indépendantes dont il considère qu'elles réalisent des activités potentiellement comparables. Des informations sont ensuite rassemblées sur les transactions effectuées par ces tiers, afin de confirmer si elles sont effectivement

des comparables acceptables sur la base des critères de comparabilité prédéterminés.

L'approche déductive, en revanche, se fonde sur un vaste ensemble d'entreprises qui exercent leurs activités dans le même secteur, qui exercent des fonctions similaires et qui ne présentent pas des caractéristiques économiques sensiblement différentes. Cette liste est par la suite affinée grâce à l'utilisation de critères de sélection et d'informations publiques.

Dans la pratique, il est admis l'utilisation des critères qualitatifs ou quantitatifs pour inclure ou rejeter des comparables potentiels. Les critères qualitatifs figurent dans les portefeuilles de produits et les stratégies d'entreprises. Les critères quantitatifs les plus connus sont :

- Les critères touchant à la taille de l'entreprise (chiffre d'affaires, effectifs, éléments d'actifs ;
- Les critères liés à l'importance des ventes à l'exportation, les critères liés aux stocks et d'autres critères permettant d'exclure les tiers telles que les entreprises nouvelles entreprises en faillite etc. lorsqu'il est évident que ces situations particulières empêchent d'établir des comparaisons pertinentes.

h) Etape 8 : correctifs ou ajustements de comparabilité éventuels

Être comparable signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourraient influencer de manière significative sur l'élément examiné, ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences. Le but d'un tel ajustement est d'améliorer la comparabilité, la fiabilité du résultat.

Ces ajustements peuvent avoir pour effet d'éliminer les différences de normes comptables, des différences dans le capital, les fonctions, les actifs et les risques, etc.

En règle générale, les ajustements de comparabilité ne sont nécessaires que s'ils visent à corriger des différences qui ont un effet significatif sur la comparaison. La simple existence d'une différence non ajustée ne doit pas conduire à rejeter une comparaison dès lors que cette différence n'a pas d'effet significatif sur la comparabilité. Cependant, le fait d'apporter de nombreux ajustements aux principaux facteurs de comparabilité pourrait indiquer que les transactions des tiers ne sont en fait pas comparables.

i) Etape 9 : Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de l'intervalle de pleine concurrence

Un intervalle de pleine concurrence est un intervalle d'indicateurs financiers chiffrés pertinents (par exemple, le prix, la marge de revente, la marge sur coûts, le ratio de bénéfice net ou un partage de bénéfices) obtenu en appliquant la méthode de prix de transfert la plus appropriée à un certain nombre de transactions sur le marché libre qui sont toutes comparables et également comparables à la transaction contrôlée.

Lorsque les résultats de la (des) transactions contrôlée(s) sont compris dans l'intervalle de pleine concurrence, le contribuable est considéré comme ayant respecté le principe de pleine concurrence et un ajustement n'est pas justifié.

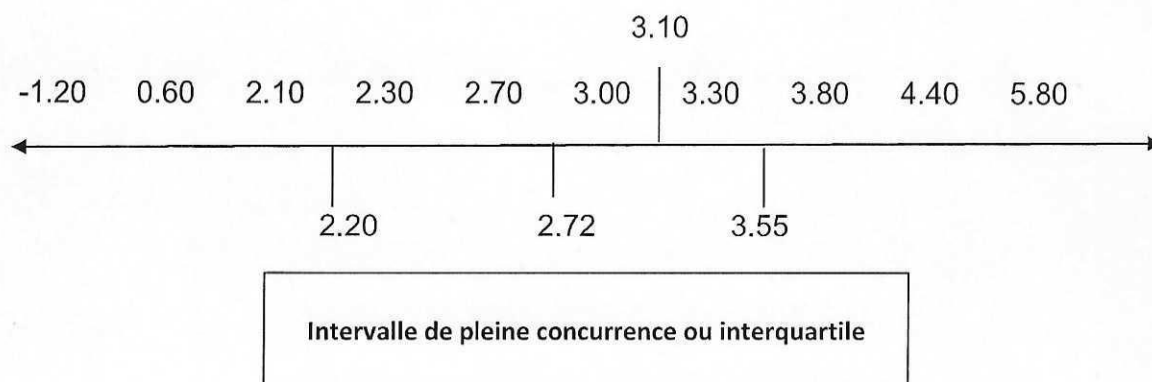
L'entreprise devra se positionner au regard de ces entreprises issues du panel retenu. Il conviendra alors d'opérer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant la médiane et les quartiles.

En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (quartile 1 : 25% des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 25% des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats).

L'intervalle retenu doit avoir un sens, ce qui suppose qu'avant de faire la distribution statistique, il faut bien analyser les entreprises de l'échantillon en veillant à l'analyse précise de l'activité et des produits de chaque entreprise.

Exemple :

Intervalle de pleine concurrence et outils statistiques



Nombre d'observation : 11
Intervalle: -1.20 ; 5.80
Moyenne : 2.72
Médiane : 3.00 (6^{ème} observation)
Intervalle interquartile : 2.20 (1^{er} quartile)
3.55 (3^{ème} quartile)

Si le prix de la transaction se trouve dans cet intervalle (pleine concurrence ou interquartile), il n'y a pas de redressement à effectuer.

Deux (2) entreprises exercent la même activité, leur rentabilité peut varier en fonction de la localisation géographique, la taille des marchés, de leur position concurrentielle, de la qualité des produits vendus etc.

Exemple :

Une entreprise A vend à une entreprise B du même groupe des produits numériques, haut de gamme.

Si l'échantillon d'entreprises comparables utilisé pour valider les prix de transfert comprend en majorité des entreprises qui vendent des produits numériques de qualité moyenne, des correctifs doivent être apportés afin de rendre l'analyse pertinente.

Il est conseillé :

- de ne pas retenir un intervalle trop large qui serait totalement indépendant et qui conduirait à des difficultés d'explication avec l'administration ;
- si les conditions de la transaction entre entreprises associées se situent à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, pas de redressement ;
- si les conditions de la transaction entre ces entreprises se situent en dehors de l'intervalle de pleine concurrence :

Le contribuable doit démontrer que les conditions de la transaction sont conformes au principe de pleine concurrence.

À défaut, l'administration fiscale détermine le point de l'intervalle le plus approprié auquel il conviendrait d'ajuster la condition de la transaction entre entreprises.

2.2. Sélection et application de la méthode retenue

L'entreprise doit être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration. Elle a le choix de la méthode de rémunération.

Comme l'indique le tableau ci-dessous, les cinq méthodes classées en deux grandes catégories sont retenues pour la détermination du prix de pleine concurrence.

<u>Catégorie 1 :</u>	<u>Catégorie 2 :</u>
Méthodes dites traditionnelles basées sur les transactions ou groupe de transactions	Méthodes dites transactionnelles basées sur les profits ou les bénéfices
<i>1- le prix comparable sur marché libre (PCML)</i>	<i>4- la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN)</i>
<i>2- la méthode du prix de revient /coût majoré (MPRM)</i>	<i>5- la méthode du partage des bénéfices (MPB)</i>
<i>3- la méthode du prix de revente (MPR)</i>	

a) Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

On distingue : le prix comparable sur marché libre, le prix de revient majoré et le prix de revente.

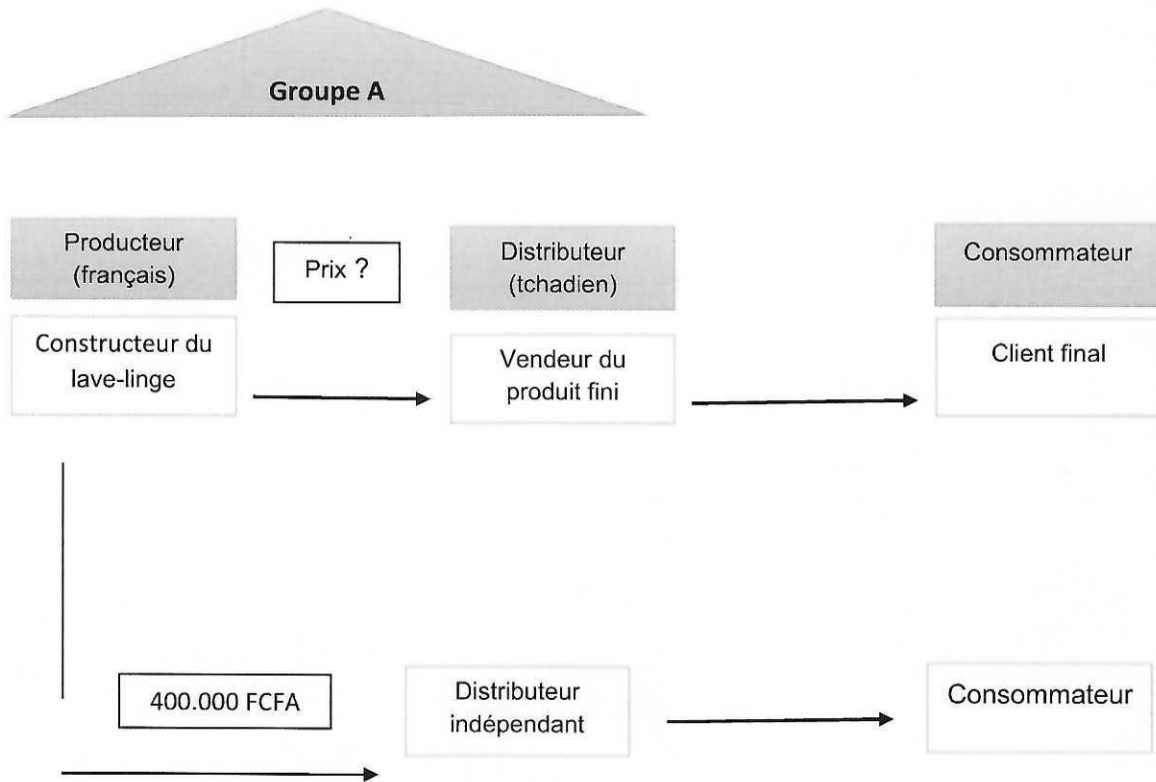
✓ La méthode du prix comparable sur marché libre

Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre des entreprises indépendantes.

Le prix du marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise :

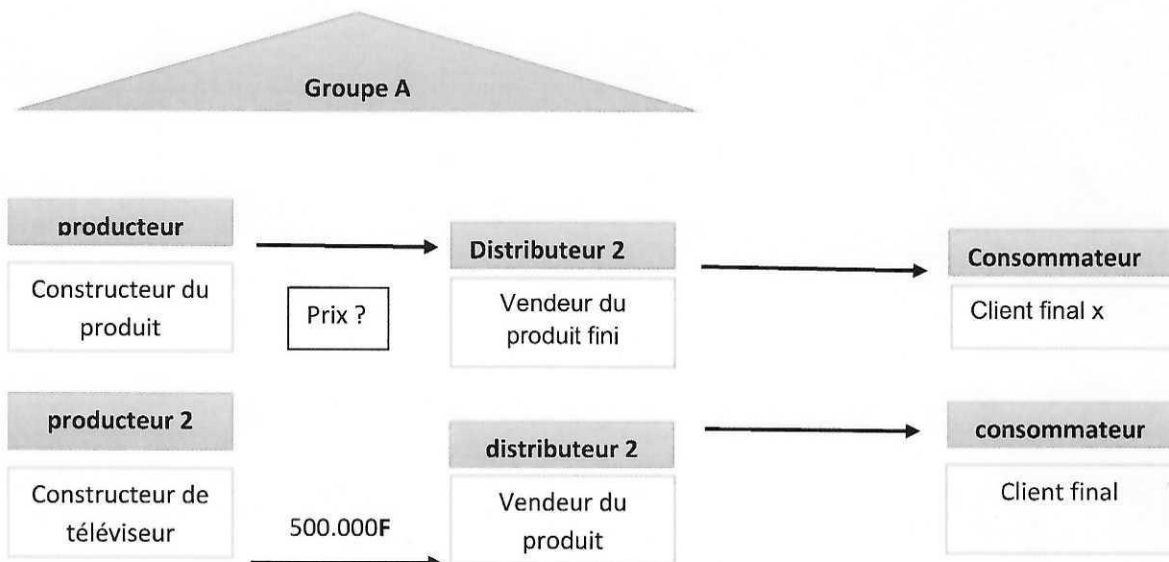
- Comparable interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante, le même type de biens ou de services ;
- Comparable externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou services à une autre entreprise indépendante.

Exemple de comparable interne



Dans l'hypothèse où les conditions d'exploitation sont identiques, le prix de transfert du lave-linge qui doit être appliqué entre le producteur français et le distributeur tchadien appartenant au même groupe A est de 400.000 FCFA

Exemple de comparable externe



Dès lors que les conditions d'exploitation sont similaires à celles qui existent entre les entreprises indépendantes, le prix de transfert du téléviseur qui peut être appliqué entre le producteur et le distributeur du même groupe A est de 500.000 FCFA.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux entreprises qui commercialisent des marchandises couramment vendues sur le marché.

En revanche, elle est inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels (savoir-faire, brevets).

✓ La méthode du prix de revient majoré

Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée, et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise.

Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux (2) entreprises liées.

Elle nécessite de déterminer :

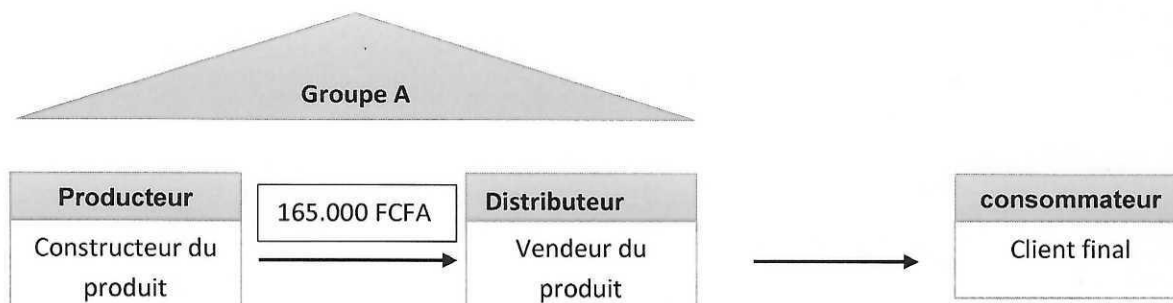
- Les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ;
- Les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).

Exemple :

Une entreprise a déterminé que le prix de production d'une bicyclette est égal à 150.000 FCFA. Elle doit ensuite définir la marge à appliquer pour rémunérer son activité et fixer ainsi le prix de vente de la bicyclette au distributeur. Cette marge brute sur coûts de production doit lui permettre de couvrir les autres charges d'exploitation et réaliser un bénéfice convenable compte tenu des conditions d'exploitation.

Pour cela, elle peut utiliser les comparables internes (l'entreprise ou une autre entreprise du groupe fabrique les mêmes produits ou des produits comparables qu'elle vend à des distributeurs indépendants ou à des donneurs d'ordre indépendants) ou les comparables externes (un fabricant indépendant réalise une transaction identique avec une autre entreprise indépendante).

Dans l'hypothèse où, d'après les comparables, la marge du producteur est de 10%, le prix de pleine concurrence entre producteur et distributeur est de 165.000 F ($150.000 \times 10\% + 150.000$).



Cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de service et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis qui sont vendus entre des entreprises liées.

✓ La méthode du prix de revente

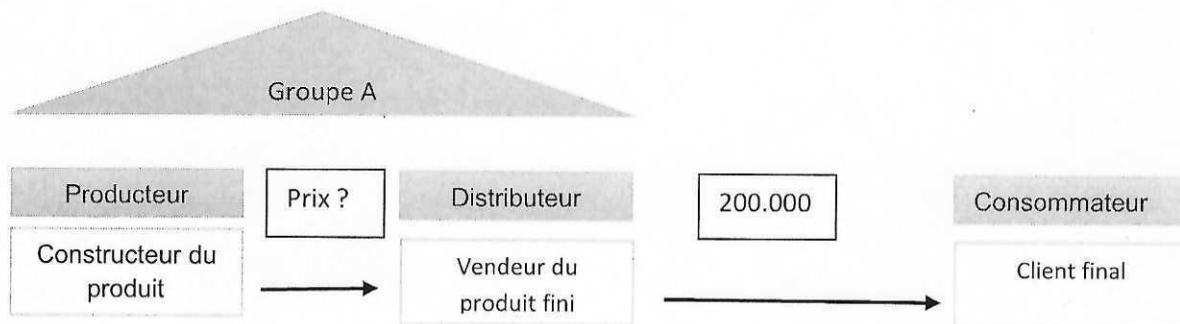
L'objectif de cette méthode est de reconnaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant, ensuite y soustraire une marge brute (la marge sur prix de revente) permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de vente et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés.

Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix ainsi obtenu est considéré comme un prix de pleine de concurrence.

La méthode consiste à :

- Retenir le prix de vente final au client indépendant ;
- Déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;
- Soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de pleine concurrence du transfert qui doit être appliqué pour la vente au distributeur.

Exemple :



Le prix de 200.000 FCFA est le prix du marché ou de pleine concurrence car il s'agit d'un tiers indépendant par rapport à l'entreprise qui commercialise le produit.

L'entreprise doit ensuite déterminer la marge à attribuer au distributeur. Pour cela, elle peut utiliser les comparables internes (marge réalisée par les distributeurs indépendants lorsque l'entreprise ou une autre entreprise du groupe lui vend les mêmes produits ou des produits comparables) ou externes (marge réalisée pour les mêmes produits ou des produits comparables par des distributeurs indépendants).

Dans l'hypothèse où la marge du distributeur du produit est de 30.000 F, le prix de pleine concurrence entre le producteur et le distributeur est de 17.000 FCFA. C'est donc ce prix de vente que devra appliquer le producteur.

Cette méthode est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

Cependant, plus les fonctions exercées, les risques assumés, les actifs et moyens utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables. Par conséquent, dans cette hypothèse, il est conseillé de recourir aux méthodes transactionnelles.

b) Les méthodes transactionnelles fondées sur le bénéfice

Ces méthodes consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

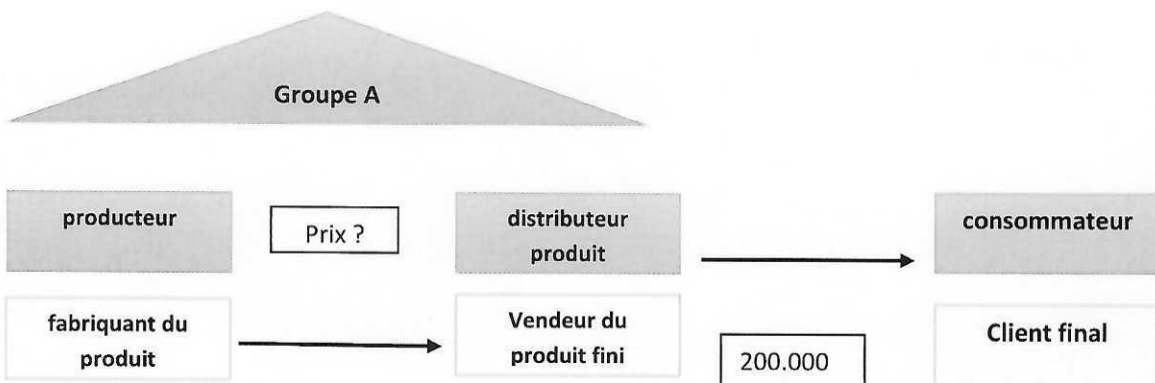
✓ La méthode transactionnelle de la marge nette

Cette méthode consiste à déterminer à partir des données appropriées (charges, chiffre d'affaires, valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable.

Elle suppose de raisonner en ratio de marge nette (ratios de bénéfices d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, du rendement des actifs ou d'autres indicateurs de bénéfice net) et non pas en prix.

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

Exemple :



Si une entreprise de distribution de confiseries comparable réalise une marge d'exploitation de 10% (bénéfice d'exploitation/chiffre d'affaires), le prix de pleine concurrence du paquet de confiseries vendu par le producteur tchadien à son distributeur gabonais peut être déterminé comme suit :

Prix de vente (prix de pleine concurrence...pratiqué avec un tiers) : 200.000 FCFA

Marge d'exploitation du distributeur issue de l'analyse de comparabilité : 20.000 * 10% = 2.000 FCFA

L'attribution au distributeur d'une marge d'exploitation de 2.000 FCFA suppose que le total de ses charges d'exploitation (y compris le prix d'achat des paquets de confiseries) sera de : 20.000-2.000 = 18.000 FCFA

Si le total des charges d'exploitation (hors prix d'achat des paquets de confiseries) est de 8.000 FCFA.

Le prix de transfert est de : $18.000 - 8.000 = 10.000$ FCFA

Cette méthode fondée sur une comparaison des marges nettes s'applique à tous les biens corporels, incorporels et aux prestations de service.

✓ **La méthode du partage des bénéfices**

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein d'un groupe sont tellement commun et imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer et /ou de justifier une valorisation pour chaque opération (construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit, vendu à un client indépendant).

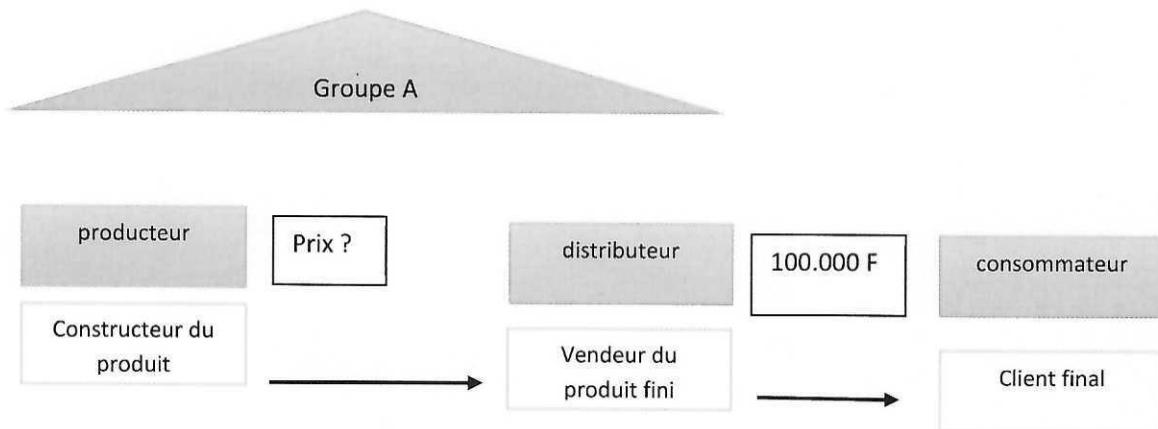
Elle implique que soient remplies trois (3) conditions :

- Les transactions contrôlées sont fortement intégrées de sorte qu'elles ne peuvent être évaluées de manière séparée (construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit vendu ensuite à un client indépendant) ;
- Les entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels de grande valeur ;
- Absence de comparables fiables permettant l'utilisation des méthodes traditionnelles.

La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé du groupe sur l'ensemble des opérations impliquant les entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises en fonction des critères pertinents (charges d'exploitation) afin d'obtenir une allocation de bénéfices comparable à celle qui aurait été obtenue dans une situation de pleine concurrence compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, des risques supportés.

Exemple :

1^{ère} étape : Détermination du résultat consolidé pour le groupe lié à la production et à la vente des chaussures



Coût de production 10.000 F
Coût de distribution 30.000 F

Le bénéfice consolidé pour le groupe pour la fabrication et la vente de chaussures est de 60.000 FCFA (100.000 F-10.000F-30.000F).

2^e étape : Répartition du résultat consolidé entre les deux (2) entreprises de production et de distribution liées

- Contribution du producteur aux charges d'exploitation

$$10.000/40.000 = 25 \%$$

- contribution du distributeur aux charges d'exploitation

$$30.000/40.000 = 75\%$$

Avec cette clé de répartition, le résultat revenant à chaque entreprise est le suivant :

- producteur : $60.000 \times 25\% = 15.000$ FCFA
- distributeur : $60.000 \times 75\% = 45.000$ FCFA

Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes.

Toute méthode retenue par l'entreprise peut être considérée comme recevable à, condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés, et que la rémunération soit conforme au principe de pleine concurrence.

F. Le Délai de reprise

En règle générale, les omissions totales ou partielles constatées dans la base imposable d'un contribuable peuvent être réparées dans le délai général de reprise prévu.

Cependant, **l'article 1000-XIV du CGI en son alinéa 8**, dispose que l'administration fiscale peut se prévaloir de la prorogation du délai de reprise en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale, lorsqu'elle a engagé une vérification sur les prix de transfert et déterminé qu'il est nécessaire de demander à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements au sujet d'une transaction ou groupe de transactions aux fins d'établir un lien de dépendance avec l'entreprise tchadienne.

Toutefois, il est impératif que l'administration fiscale informe le contribuable dans un délai raisonnable, de l'existence de la demande de renseignements adressée auprès de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire.

Il est à noter que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

En d'autres termes, lorsqu'une demande d'échange de renseignements est mise en œuvre dans le cadre d'une assistance administrative en matière de prix de transfert, le délai de reprise passe de trois (3) à cinq (5) ans maximum.

II. LA SECURISATION DES PRIX DE TRANSFERT : LES ACCORDS PREABLES

L'article 1000-XIV du CGI en son alinéa 9, donne la latitude à l'administration fiscale de conclure un accord préalable en matière de prix de transfert (couramment appelé APP).

Un tel accord permet de déterminer, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les ajustements à y apporter, les hypothèses principales quant à l'évolution future) en vue de déterminer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée.

Un accord de fixation préalable de prix de transfert peut être :

- multilatéral lorsqu'il fait intervenir l'accord de deux ou plusieurs administrations fiscales. Cet accord est effectué entre la Direction Générale des Impôts et une ou des administrations(s) fiscales étrangères. A noter qu'en ce qui concerne les APP multilatéraux, la Direction Générale des Impôts engagera des négociations intergouvernementales avec les administrations fiscales étrangères concernées en vue de conclure un accord sur l'approche et la méthode d'établissement du prix de transfert à utiliser pendant la période que couvre l'APP ;
- unilatéral lorsqu'il ne fait intervenir que l'administration fiscale et le contribuable. Cet accord s'effectue uniquement entre la Direction Générale des Impôts et le contribuable tchadien. A la différence des accords bilatéraux et multilatéraux, les APP unilatéraux n'éliminent pas le risque de double imposition qui découle souvent de modifications à la répartition des recettes fiscales provenant des opérations internationales.

III. RAPPEL DES SANCTIONS

- Limitation de la déduction des sommes versées (soit 50% du montant brut) aux bénéficiaires situés dans un pays ou territoire figurant sur la liste des pays à fiscalité privilégiée ou non coopératifs ;
- Majoration de 25% du montant de l'Impôt sur les valeurs mobilières (IRVM) pour les sommes versées à des personnes situées dans un pays à fiscalité privilégiée ou non coopératif ;
- Le non respect des obligations déclaratives en matière de prix de transfert expose l'entreprise à une pénalité égale à 5% du montant global des échanges intra groupes de la société avec un minimum de 50 000 000 FCFA.
- Le dépôt tardif de la documentation de prix de transfert est sanctionné comme suit :
 - 1^{er} mois de retard : 10 000 000 FCFA ;
 - 2^{ème} mois : 20 000 000 FCFA ;
 - A partir de 3^{ème} mois 25 000 000 FCFA et 5 000 000 FCFA par mois de retard.

IV. DATE D'ENTREE EN VIGUEUR

La déclaration des prix de transfert et précisément l'obligation documentaire complète (exercice 2022) doit être déposée le 30 avril 2023 conformément aux dispositions de l'article 1006 du Code Général des Impôts.

Toutefois les contribuables peuvent obtenir de l'administration un report de délai de documentation de l'exercice 2022 mais, ce délai ne peut excéder deux (2) mois à compter de la date légal de dépôt de la Déclaration Statistique et Fiscale (DSF).

Le Directeur Général des Impôts




MBAIRARI BARI HENRI