

COMMISSION OUVERTE
FISCAL ET DOUANIER

CO-RESPONSABLES :
LOUIS-MARIE BOURGEOIS ET ALAIN THEIMER
AVOCATS À LA COUR

Jeudi 19 juin 2014

Actualité des prix de transfert

Intervenant :
Laurence Delorme
Avocat à la Cour



Présentes à cette occasion, les éditions Lexbase vous proposent de retrouver un compte-rendu de cette réunion.

Revue

Lexbase Hebdo édition fiscale n°580 du 24 juillet 2014

[Fiscalité internationale] Événement

L'actualité des prix de transfert — Compte-rendu de la Commission fiscale du barreau de Paris du 19 juin 2014

N° Lexbase : N3353BUQ



par *Sophie Cazaillet, Rédactrice en chef de Lexbase Hebdo — édition fiscale*

Le 19 juin 2014, la Commission fiscale du barreau de Paris s'est réunie autour de Laurence Delorme, Avocate spécialisée en prix de transfert, qui a exposé à l'auditoire de la Bibliothèque de l'Ordre les dernières actualités en matière de prix de transfert. Membre de l'Association A3F (Association Française des Femmes Fiscalistes ; voir l'interview de sa présidente, Eva Memran, Lexbase Hebdo n° 142 du 23 janvier 2013 — édition professions N° Lexbase : N5444BTS), où elle pilote un groupe de travail sur les prix de transfert, Laurence Delorme participe régulièrement aux travaux et consultations publiques de l'OCDE sur ce sujet, qui se sont accélérés depuis 18 mois. En effet, sur mandat du G20, l'Organisation a lancé un plan d'action BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices), qui vise à refondre la réglementation fiscale internationale (dont les règles applicables en matière de prix de transfert), dans l'optique de lutter plus efficacement contre la planification fiscale agressive. L'Union européenne vient à l'appui de ce projet BEPS, initié par le G20. La France, très impliquée dans ce projet, comme de nombreux autres pays, observe avec attention les principes dégagés par l'OCDE et par l'Union. Le contexte des prix de transfert est donc mondial, communautaire, et national, ces trois volets s'imbriquant les uns aux autres.

I — Enjeux et risques des prix de transfert

Dans la presse, les prix de transfert sont souvent synonymes de fraude pratiquée par les entreprises multinationales. Il faut pourtant bien prendre conscience que les politiques de prix de transfert suivies par la plupart des groupes

mondiaux sont parfaitement respectueuses des lois. Fort de ce constat, le G20 a constaté que, malgré tout, la base taxable de nombreux Etats connaissait une "érosion" facilitée en particulier par des politiques de prix de transfert jugées agressives. Il a donc confié à l'OCDE mandat pour réfléchir à des solutions. De là est né le projet BEPS, dans un contexte où les prix de transfert pratiqués au sein des groupes multinationaux sont un enjeu de contrôles fiscaux agressifs depuis de nombreuses années

Pour les entreprises, l'enjeu des prix de transfert est d'éviter le **risque de double imposition**. En effet, lorsqu'une entreprise est redressée sur ses prix de transfert, c'est que son résultat dégagé sur une transaction intragroupe a été estimé par l'administration inférieure à ce qu'il aurait dû être si la transaction avait eu lieu entre entreprises indépendantes dans des conditions comparables (principe dit "de pleine concurrence"). Le service vérificateur va donc réintégrer au résultat imposable (l'assiette de l'IS) le bénéfice réputé transféré à l'étranger par voie de prix de transfert anormaux (l'administration suit la logique de l'acte anormal de gestion en droit interne). L'entreprise vérifiée est alors taxée sur l'assiette majorée du bénéfice réputé transféré à l'étranger. Or, ce redressement a aussi un impact sur l'entreprise étrangère partenaire, puisque cette dernière a déduit le prix qu'elle a payé initialement à l'entreprise redressée, mais ne peut pas déduire la marge supplémentaire redressée par l'administration. Son assiette imposable n'est pas réduite à due concurrence. Economiquement, il y a donc double imposition, puisqu'un produit imposé chez l'entreprise redressée est non-déductible chez sa partenaire, où il a déjà été taxé. Cette double imposition se traduit dans les comptes consolidés du groupe par un taux effectif d'imposition plus élevé que le taux standard moyen des pays concernés, ce qui rend le redressement très visible auprès de la communauté des analystes financiers. En outre, le groupe se retrouve à devoir gérer le risque de réputation, puisque les redressements en matière de prix de transfert (de plus en plus fréquemment médiatisés) sont perçus, avec les encouragements des médias et des politiques, comme résultant d'une évasion ou fraude fiscale (même en l'absence d'un tel objectif d'optimisation fiscale pour l'entreprise). Le risque est donc réel pour l'entreprise.

Pèse sur les entreprises une **obligation documentaire**. Cela signifie qu'elles doivent se mettre en conformité avec des normes très précises de documentation concernant la politique des prix intragroupe établie, afin d'établir que ceux-ci répondent bien au principe de pleine concurrence et faire face aux investigations d'un contrôle fiscal. Si cette documentation n'est pas disponible lors d'un contrôle fiscal, de lourdes pénalités peuvent s'appliquer selon les pays. Là est la particularité des règles fiscales en matière de prix de transfert. Sur le fond, la matière est essentiellement empreinte d'analyses factuelles, économiques et financières, guidées par les Principes Directeurs de l'OCDE et le principe de pleine concurrence reconnu par la plupart des Etats. Il faut cependant des règles spécifiques de procédure de contrôle fiscal et exigences documentaires, définies dans le droit fiscal propre à chaque pays, tout comme il existe des vérificateurs spécialisés en matière de prix de transfert pour assister les vérificateurs généralistes.

D'où vient cette obligation documentaire ? Des Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert, comme c'est le cas pour de nombreux pays qui en ont transposé les grandes lignes dans leur législation interne, de sorte que ces obligations sont plutôt homogènes d'un Etat à un autre. Le chapitre 5 de ces Principes reconnaît que les règles de documentation dépendent du droit interne à chaque Etat, mais appelle les membres de l'Organisation à s'aligner sur les principes directeurs afin de ne pas démultiplier les obligations dans chaque pays. Le Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert a publié un Code de conduite en matière de documentation prix de transfert, sur lequel se sont alignés la plupart des Etats membres. Ce Code de conduite de l'UE, repris notamment, en France, dans l'article L. 13 AA du LPF (N° Lexbase : L1053IZZ), prévoit ainsi que les entreprises tiennent à la disposition de l'administration fiscale nationale deux documents : un "*master file*", qui retrace les éléments relatifs au groupe et communs à l'ensemble des filiales, et un "*local file*", propre à la structure qui l'établit. Dans le cadre de ses travaux sur le projet BPES, l'OCDE a, d'ailleurs, fait sienne cette recommandation de l'UE, en l'adaptant toutefois dans un objectif d'une plus grande transparence.

Le principe de ces deux documents est aujourd'hui bien établi.

Un projet en discussion dans le cadre du plan BEPS fait, en revanche, débat. En effet, il est proposé de mettre en place une obligation, pesant sur les entreprises, de **reporting fiscal pays par pays** (action 13 du plan). Cela consisterait en la mise à disposition, du public, comme le souhaiteraient les ONG, ou simplement des administrations fiscales (selon l'OCDE), de données chiffrées par pays (chiffre d'affaires, résultats avant impôts, impôts payés, actifs, effectifs) concernant l'ensemble des filiales composant un groupe dans le monde. Les entreprises sont réticentes, considérant que ces informations sont potentiellement sensibles au plan du secret des affaires.

A noter, par ailleurs, que les Nations-Unies ont mis en place leur propre manuel de prix de transfert, à destination des pays émergents, qui ne se reconnaissent pas dans les principes directeurs de l'OCDE, suspectés de représenter les intérêts des pays développés uniquement, ceux-ci ne convergeant pas toujours avec les leurs. Les pays émergents deviennent de réels acteurs des politiques mondiales des prix de transfert, et certains témoignent d'une

agressivité sur le sujet rarement observée jusqu'alors, comme l'Inde en particulier.

Comment se déroule un contrôle fiscal en matière de prix de transfert? Dans tous les pays, on observe qu'il existe des règles particulières. Tout comme pour l'obligation documentaire, chaque pays adopte ses propres procédures de contrôle fiscal, mais l'OCDE encourage des caractéristiques communes. Tout d'abord, sur la sélection des cibles d'un futur contrôle, l'OCDE et l'UE ont mis en place des recommandations destinées aux administrations fiscales, portant sur la recherche des entreprises à contrôler et sur les différentes sources d'information permettant de vérifier la documentation des contribuables vérifiés. En France, un contrôle de prix de transfert s'opère sur place, avec un vérificateur spécialisé et un informaticien formé à la comptabilité informatisée. Les informations collectées par l'administration proviennent de celles fournies par l'entreprise dans sa documentation et de celles transmises par les administrations étrangères, sur demande de la France (et sur mise en œuvre de la convention fiscale bilatérale reliant la France et le pays sollicité).

De plus en plus, les délais donnés aux entreprises pour répondre aux questions du service sont raccourcis et assortis de pénalités plus strictes, tandis que le délai de prescription s'étend (en France, il est passé de trois à six ans en cas de mise en œuvre d'une demande d'échange de renseignements).

En France, de manière générale, un contrôle fiscal sur les prix de transfert dure un an environ. La plupart du temps, l'entreprise est redressée (même si elle a fourni une documentation). Deux possibilités s'ouvrent alors au contribuable : exercer un recours précontentieux interne, en saisissant le supérieur hiérarchique et/ou l'interlocuteur départemental, qui peut déboucher sur une transaction ou sur l'ouverture d'une procédure contentieuse en cas de désaccord. Le passage devant le juge reste encore relativement rare, et la matière des prix de transfert n'est le sujet que d'une dizaine d'arrêts par an. De plus, les décisions du juge sont fluctuantes, et quasi imprédictibles. Le contribuable peut aussi faire usage de la convention fiscale liant son pays et celui vers lequel ou depuis lequel un prix de transfert est remis en cause, et invoquer la clause, quand elle existe, de procédure amiable et d'ajustement corrélatif. Cette dernière permet ainsi à tout contribuable de saisir son administration fiscale d'un cas de double imposition qu'il subit, afin que cette dernière se rapproche de l'administration partenaire, et qu'elles discutent entre elles d'un moyen d'éliminer cette double imposition. Toutefois, cette procédure amiable n'impose aucun délai, ni aucune obligation de résultat dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. Au sein de l'UE, la Convention européenne d'arbitrage en matière de prix de transfert permet d'avoir recours à une commission d'arbitrage lorsque les administrations ne trouvent pas d'accord dans la phase amiable, ce qui garantit une élimination de la double imposition résultant de redressements sur les prix de transfert entre deux Etats de l'UE.

Les conséquences d'un redressement de prix de transfert sont multiples et lourdes, et là se trouve tout l'enjeu du "juste prix". En effet, un tel redressement emporte des conséquences au regard de l'IS, des pénalités de droit commun, auxquelles s'ajoutent les pénalités spécifiques aux prix de transfert (notamment en lien avec la documentation), des intérêts de retard, de la retenue à la source sur revenus réputés distribués, de la participation des salariés, des douanes, et des taxes assises sur la valeur ajoutée (CVAE).

Il faut bien noter que ces redressements interviennent le plus souvent alors que le groupe est de bonne foi, et simplement face à la nécessité de déterminer des prix "de pleine concurrence" entre filiales situées dans des pays à taux d'IS équivalents (donc en l'absence de toute situation de recherche d'optimisation fiscale). Même dans ces situations, les intérêts des Etats dans lesquels se trouvent les filiales sont divergents et guidés par des considérations budgétaires, d'où des redressements parfois substantiels.

Corrélativement, le groupe doit se poser la question de la nécessité ou non de revoir toute sa politique de prix de transfert pour l'avenir, avec des impacts dans tous les pays dans lesquels il est implanté. L'impact est, en outre, visible dans ses comptes consolidés.

II — Actualités internationales

L'actualité en matière de prix de transfert provient peu de la jurisprudence en droit interne, comme c'est souvent le cas pour les autres domaines du droit fiscal, mais plus largement des projets en cours au niveau d'organismes tels que l'OCDE, l'UE, l'ONU.

Notamment, **l'économie numérique** fait l'objet de nombreux débats en ce moment. En effet, les entreprises du numériques, dont le siège (pour les plus importantes) est souvent situé aux Etats-Unis, sont accusées de ne pas payer le "juste impôt" dans leurs pays d'implantation commerciale. Pour l'instant, les règles fiscales américaines permettent aux géants américains d'accumuler des profits substantiels dans des paradis fiscaux en payant très peu d'impôts dans les pays de consommation, et ce en toute légalité. La position défendue par les Etats Unis sur cette question est donc plutôt en faveur du statut quo. A l'inverse, des pays comme la France, et les pays émergents, souhaiteraient que le lieu d'imposition à l'IS soit également celui de la consommation, c'est-à-dire celui où se trouve

la personne dont provient le "clic".

Le G20, conscient que les règles relatives à l'imposition de l'économie numérique ne sont pas satisfaisantes, a inclus le sujet dans le programme du projet BEPS. De son côté, la France avait lancé les Assises du numérique, d'où est ressorti un rapport sur l'économie du numérique, dit le rapport "Collin et Colin", en janvier 2013 (lire N° [Lexbase : N5391BTT](#)). Ce rapport pose la question de l'endroit où est créée la valeur dans cette industrie. Le Groupe de travail de l'OCDE dédié à cette étude est d'ailleurs piloté par la France et les Etats-Unis.

A — Au niveau de l'OCDE

Les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert datent, pour leur première version, de 1979, amendée en 1995 et en 2010. Beaucoup de législations nationales sur les prix de transfert s'y réfèrent, dont celles de la France.

Actuellement, parmi les 15 actions du plan BEPS, 5 sont en rapport avec les prix de transfert. Dans le cadre du plan BEPS, tout va très vite, le calendrier prévoyant la mise en œuvre de certaines mesures dès septembre 2014, ou septembre 2015.

L'OCDE procède de la manière suivante : l'Organisation publie des projets pour commentaires du secteur privé, puis discute des commentaires reçus lors de consultations publiques réunissant les délégués de chaque Etat et les contributeurs du secteur privé, pour élaborer les documents finaux.

L'objectif final du plan BEPS (Action 15) est de mettre en place une convention multilatérale, signée par le plus grand nombre de pays, qui servirait à mettre en œuvre les décisions de manière très rapide. En effet, signer une telle convention multilatérale dispenserait les Etats de renégocier leurs conventions fiscales bilatérales, ce qui représenterait un gain de temps et d'efficacité non négligeable.

Concernant les procédures amiables, l'OCDE a publié ses dernières statistiques sur l'année 2012. Il en ressort que la France fait partie des trois premiers pays à ouvrir des dossiers, avec l'Allemagne et les Etats-Unis. Pour clôturer un dossier, la France utilise en moyenne un délai de 41 mois. 550 dossiers sont ouverts impliquant la France, 180 étant des nouveaux dossiers, alors que 169 ont été clôturés en 2012.

B — Au niveau de l'Union européenne

L'Union européenne s'est dotée d'un Forum conjoint sur les prix de transfert, qui réunit aussi bien des représentants de tous les Etats membres (les administrations fiscales) que des représentants du secteur privé. Le Forum émet des recommandations pratiques qui représentent un consensus au niveau de l'UE.

De plus, l'ensemble des Etats membres ont signé la **Convention européenne d'arbitrage** de 1990, destinée spécifiquement à éliminer la double imposition résultant de redressements prix de transfert entre Etats membres. Contrairement à la clause de procédure amiable, que l'on trouve dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE, à l'article 25, et qui est reprise dans de nombreuses conventions fiscales bilatérales, la convention d'arbitrage impose un délai de deux ans pour régler le problème de la double imposition. En outre, une obligation de résultat est imposée.

Au niveau statistique, la France et l'Allemagne sont les Etats membres qui utilisent le plus la Convention d'arbitrage. Au total, en Union européenne, 848 dossiers sont ouverts. En revanche, les délais ne sont pas respectés.

Par ailleurs, en matière de **reporting pays par pays**, l'Union européenne est en discussion sur un projet de Directive depuis avril 2013, qui imposerait la publication de données de RSE par pays pour les industries extractives et financières. Michel Barnier a proposé, par amendement, d'étendre ces obligations à toutes les entreprises, et aux informations fiscales. En février 2014, au vu des réactions des entreprises, le débat sur cette question du **reporting fiscal pays par pays** a été reporté à 2018. Notamment, les entreprises refusent que ces informations soient rendues publiques.

Enfin, concernant la lutte contre la fraude, l'Union a mis en place une plateforme de bonne gouvernance fiscale, qui réunit les administrations fiscales et le secteur privé afin de définir des bonnes pratiques.

III — Actualités en France

Pour procéder à un redressement en matière de prix de transfert sur le fondement de l'article 57 du CGI (N° [Lexbase : L3365IGQ](#)), l'administration doit démontrer le lien de dépendance entre les entités concernées, et l'existence d'un transfert indirect de bénéfices par voie de prix de transfert anormaux. Le contribuable a ensuite la faculté d'apporter la preuve contraire de ce que le transfert allégué de bénéfices a une contrepartie pour l'entreprise.

La jurisprudence porte surtout sur ces questions de charge de la preuve pour l'administration et de preuve contraire apportée par le contribuable, plutôt que sur le fond de la question à savoir l'existence d'un transfert de bénéfices et sa quantification au regard du principe de pleine concurrence.

La France a récemment adopté plusieurs textes dont certaines dispositions portent sur les prix de transfert. Ainsi, la loi de lutte contre la fraude fiscale, du 6 décembre 2013 (loi n° 2013-1117 N° Lexbase : L6136IYW), prévoit qu'une version allégée de la documentation prix de transfert doit être déposée dans les 6 mois du dépôt de la déclaration de résultat (CGI, art. 223 quinquies B N° Lexbase : L3969I3E). A défaut, une pénalité de 150 euros par exercice est applicable, ce qui n'est pas dissuasif. Avant cette loi, l'article L. 13 AA du LPF prévoyait seulement que l'entreprise tienne sa documentation à disposition de l'administration lors d'une procédure de contrôle fiscal.

L'administration fiscale a envoyé, au début du mois de juin, à différents organismes dont l'A3F un projet concernant cette obligation, d'où il ressortirait qu'un formulaire Cerfa dédié serait en préparation. Les commentaires sont attendus pour la fin du mois de juin, pour une publication de la doctrine vraisemblablement en septembre.

De plus, cette loi du 6 décembre 2013 allonge le délai de prescription en matière de prix de transfert en cas de demande d'échange de renseignements envoyée à une administration étrangère. Dans ce cas, le délai passe de 3 à 6 ans (LPF, art. L. 188 A N° Lexbase : L9541IYZ).

La loi de finances pour 2014 (loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 N° Lexbase : L7405IYW) prévoit, quant à elle, une inclusion dans leur documentation par les entreprises françaises, des *rulings* obtenus par leurs établissements ou leurs sociétés liées à l'étranger. En outre, l'article L. 189 A du LPF (plus en vigueur N° Lexbase : L0501IPA), qui prévoyait qu'en cas de procédure amiable, le recouvrement des sommes redressées était suspendu, a été abrogé, sur initiative parlementaire. Enfin, les entreprises doivent communiquer, lors d'un contrôle fiscal, leur comptabilité analytique et leurs comptes consolidés au vérificateur.

Certaines dispositions de la loi de finances pour 2014 ont été déclarées contraires à la Constitution par le Conseil constitutionnel (Cons. const., décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013 N° Lexbase : A9152KSR). C'est notamment le cas de l'amende pour défaut de présentation de la comptabilité analytique et de documentation prix de transfert, d'abord fixée à 0,5 % du chiffre d'affaires, ce qui apparaissait disproportionné. De même, la mesure portant sur l'obligation de déclaration des schémas d'optimisation, jumelle d'une mesure prise en son temps par l'Angleterre, a fait l'objet de la censure des Sages. Dernier exemple, le renversement de la charge de la preuve en cas de *business restructuring*, c'est-à-dire de restructuration intragroupe, a été déclaré inconstitutionnel. Ce renversement consistait, pour l'entreprise, à prouver qu'elle avait perçu une juste rémunération lors du transfert de personnel au profit d'une autre entité. Poussée par l'administration fiscale, et inspirée des règles en vigueur en Allemagne, cette mesure fera vraisemblablement un retour dans un prochain texte.

Pour finir, la loi de séparation et de régulation des activités bancaires (loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 N° Lexbase : L9336IX3), en son article 7, III, met en place le *reporting* pays par pays tel que discuté dans le cadre du projet de Directive européenne mentionné *supra*. Ce *reporting* porte sur toutes les entreprises, pas seulement les banques, et prévoit la publicité des informations. Toutefois, cette mesure ne rentrera en vigueur que lorsque la Directive sera adoptée. Ce qui repousse à 2018, au moins. La Directive n'étant pas fiscale, elle ne nécessite pas une adoption par l'unanimité des Etats membres. Son adoption ne fait donc pas de doute.