

Université Robert Schuman Strasbourg

Année universitaire 2001-2002

Mémoire DEA Droit des affaires

**La politique du juge de l'impôt en matière de prix de transfert
(1996-2001/2002)**

Hentzgen Félicie

M. le Professeur Philippe Marchésou

Titre I : Le juge et les transferts indirects de bénéfices entre entreprises indépendantes

Chapitre I : l'appréciation par le juge de l'existence d'un transfert de bénéfices

Section I : le cas des marchandises et des prestations de services

§ 1. les entreprises concernées

A. les situations de dépendance :

B. le juge et la notion de dépendance :

§ 2. L'existence d'un avantage

A. la notion d'avantage :

B. l'appréciation de cette condition par le juge :

1. des exemples jurisprudentiels d'avantages
2. le contrôle du juge quant à la méthode de détermination.

§ 3. Une jurisprudence protectrice des droits du contribuable ?

A. Le fardeau de la preuve

B. La prise en compte de la notion de groupe

C. L'impact de l'intervention de la commission départementale

Section II : des hypothèses spécifiques

§ 1. les transferts de techniques et de marques

A. Définition :

1. les cessions de biens incorporels
2. les accords de contribution aux dépenses de recherche et développement conclus entre entreprises associées

B. La détermination d'un prix de pleine concurrence :

1. les méthodes utilisées :
2. des exemples jurisprudentielles :

§2. Prix de transfert et cyber entreprises

A. Les problèmes spécifiques à ce domaine :

B. Les précautions en matière de commerce électronique :

Chapitre II :les autres points soumis à l'appréciation du juge

§ 1. l'interaction entre l'article 57 et la théorie de l'acte anormal de gestion

A. Définition et distinction des deux notions :

B. La substitution de motif ou le second rôle :

§2. l'articulation de l'article 57 CGI avec les conventions fiscales

Titre II : De nouvelles prérogatives dans le contrôle des opérations internationales

- Conférées aux contribuables
- Conférées à l'Administration

Chapitre I : les moyens à la disposition du contribuable

- A titre préventif c-à-d avant le transfert
- Comme remède : les ajustements et procédures éliminant double imposition

§1. les accords préalables : un moyen de prévention

A. Les accords préalables : généralités

1. définition et utilité :
2. typologie
3. bases légales

B. la procédure d'accord préalable :

1. un contribuable impliqué dans la procédure :
2. APP et contrôle fiscal
3. le sort des informations communiquées
4. une procédure d'auto incrimination ?

C. Une véritable révolution ?

§2. Les remèdes à postériori

A. Les ajustements :

1. primaire

2. correctif
3. secondaire

B. Les procédures pour éliminer les doubles impositions :

1. le droit conventionnel
2. l'arbitrage
3. l'accord européen ?

Chapitre II ; l'extension récente des pouvoirs de l'Administration dans le contrôle des opérations internationales

Section I : les redressements opérés dans le cadre de l'article 57 du CGI et l'article L13B du LPF

**§1. La procédure de coopération de
la loi du 12/04/96**

A. La mise en place d'une obligation d'information :

1. Ses conditions de mise en œuvre :
2. Ses modalités d'exercice :

B. Les conséquences d'une réponse insuffisante et sanctions :

1. Conséquences d'une réponse insuffisante :
2. Sanctions du défaut de réponse :

§2. Une procédure à l'abri des critiques ?

A. L'application de la loi dans le temps :

B. La compatibilité de l'article L13 B du LPF :

Section 2 : La prorogation du délai de reprise

§1. Le nouveau dispositif

A. Le champs d'application de l'article L 188A du LPF

1. le cadre de la demande de renseignements
2. l'objet de la demande

B. Les conditions et les effets de cette prorogation

§2. Un dispositif critiquable

Introduction

Les phénomènes de concentration des entreprises et de restructuration sont de plus en plus fréquents. Ils ont pour conséquence la création de groupes internationaux de taille généralement importante et implantés dans de nombreux Etats. C'est un moyen de franchir les frontières politiques et économiques ainsi que les obstacles de la nationalité.

Le groupe de sociétés présente en effet différents avantages. Il permet notamment de développer les dimensions des entreprises. Selon Quentin Urban¹ c'est « une croissance des entreprises .» Il permet entre autre de maîtriser les approvisionnements, les débouchés, les sources de financement, de diversifier, multiplier et rationaliser la production. Ces aspects concernent essentiellement les grandes entreprises. Le groupement peut également se révéler un bon outil de gestion des PME.

En droit français, il n'existe pas de législation spécifique aux groupes de sociétés. D'illustres auteurs² se sont penchés sur la question de la nécessité d'un droit des groupes de sociétés. L'expérience allemande³ des Konzerne créés par l'Aktiengesetz du 1/06/66 laisse perplexe quant à l'intérêt d'une législation spécifique.

Les groupes semblent être une réalité trop fluctuante pour pouvoir être enfermés dans un carcan législatif⁴. Selon J-J Daigre⁵, il ne faut pas « défavoriser la respiration des groupes.»

Malgré l'absence de définition légale, le groupe de sociétés peut être décrit comme « un ensemble de sociétés qui ont chacune leur existence juridique propre, mais qui se trouvent unies entre elles par des liens divers sur la base desquels l'une d'entre elles qualifiée de société mère, exerce un contrôle sur l'ensemble, faisant ainsi prévaloir une unité de décision économique⁶. »

¹ Quentin Urban :Introduction au droit des groupes de sociétés DEA droit des affaires 2001-2002

² C. Féria « Le droit des groupes de sociétés sous les feux de l'actualité » Rev. Jur. Com 1987 p121 et suivant
J. Foyer « Faut-il un droit des groupes de sociétés ? » R.J.Com 1996 p 165

Charley Hannoun « Le droit et les groupes de sociétés » LGDJ, Bibliothèque de droit privé 1991

A Couret « Vers un nouveau droit des groupes de sociétés » LPA 18/04/1997 p 4 et suivant

³ Sur l'échec de la législation allemande sur les Konzerne voir Hopt « le droit des groupes de sociétés, expériences allemandes, perspectives européennes » Rev. Soc 1987 p 371 et suivant

⁴ J P Bertel « Faut il en France d'un droit des groupes de sociétés » Droit et patrimoine Oct 1996 p14 et suivant

⁵ JJ Daigre « Transformer les sociétés » JCP Ed. E Colloque Entreprises et progrès, JCP Ed.E n° spéc. 18 mai 1995 p16 et suivant

⁶ Lamy sociétés commerciales 2001 p 801 à 802 n° 1827

Le groupe de sociétés est un phénomène essentiellement économique. Pour être également un entité juridique en tant que tel, il faudrait que la loi voir la jurisprudence lui reconnaisse la personnalité juridique. Or tel n'est pas le cas en droit français.

Le groupe n'est pas un sujet de droit et les différentes sociétés qui le compose conservent leur autonomie juridique.

Même s'il n'existe pas actuellement en France de droit spécifique des groupes, son existence n'en est pas moins reconnue et prise en compte. En effet, l'absence de réglementation particulière ne signifie pas qu'il s'agit d'une zone de non droit.

Un certain nombre de dispositions légales tiennent compte de cette dimension notamment les domaines comptable, fiscal et social. De même, la jurisprudence est souvent confrontée à la réalité des groupes.

Malgré le principe de l'indépendance juridique des différentes sociétés et celui de l'absence de personnalité morale du groupe, les juges n'hésitent pas à adapter les dispositions légales aux circonstances.

La notion de groupe ne laisse pas indifférente le législateur et les juges. Deux attitudes contradictoires les animent : faciliter leur fonctionnement et réfréner les abus.

La fiscalité est également hésitante. D'un côté, elle entend respecter le principe de personnalité de l'impôt car l'existence de personnes juridiques différentes emporte des conséquences au plan fiscal.

De l'autre côté, elle constate la nécessité de reconnaître l'existence d'un groupe.

Il existe une certaine fiscalité internationale des groupes mais le législateur fiscale oscille entre deux attitudes comme en témoigne les diverses dispositions applicables en la matière.

D'un côté, la fiscalité reconnaît depuis le 1^{er} janvier 1988 un régime fiscal spécifique, qui permet à la société mère de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés à raison du résultat d'ensemble réalisé par le groupe.

Afin de pouvoir bénéficier de ce régime, la société mère doit détenir directement ou indirectement au moins 95 % du capital des autres sociétés du groupe, de manière continue au cours de l'exercice. Il est ouvert à l'ensemble des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés quelle que soit leur activité.

Il a pour principal avantage de permettre la compensation intégrale des résultats bénéficiaires et déficitaires à l'intérieur du groupe.

Le groupe sera imposé comme s'il s'agissait d'une personne morale. Ce régime fait totalement abstraction de l'autonomie des sociétés qui le composent.

D'un autre côté, la fiscalité est également attentive aux risques d'évasion et de fraude fiscale. En effet, le groupe peut constituer un outil facilitant la localisation de bénéfices imposables dans des Etats étrangers parce que la pression fiscale y est moins forte ou bien parce que les moyens de contrôle fiscal y sont plus contraignants.

Au sein d'un groupe, les entreprises apparentées ont des rapports d'affaires qui offrent l'opportunité de transfert de bénéfices.

Les groupes internationaux doivent se demander en permanence si les opérations qu'ils effectuent sont normales.

En droit fiscal français, cette pratique est connue sous le nom de prix de transfert, qui peuvent être définis comme les prix convenus entre entreprises membres d'un groupe dans des conditions particulières, différentes de celles en vigueur entre entreprises indépendantes.

Elle est considérée comme un moyen d'évasion fiscale, à l'encontre de laquelle le législateur a réagi en introduisant des dispositions permettant, soit de mieux contrôler ces transferts, soit de taxer les sommes correspondantes.

Lorsque les prix pratiqués entre entreprises liées diffèrent de ceux qui auraient été conclu entre entreprises indépendantes, les sommes doivent être redressées.

Se pose la question de savoir comment déterminer un prix de transfert.

L'article 57 du CGI constitue la réponse du législateur français à ce problème.

En effet, une loi du 31 mai 1933 codifiée à l'article 57 du CGI a offert la possibilité à l'Administration française de redresser, sous contrôle du juge, les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés, qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Le constat d'un transfert indirect de bénéfices nécessite, à la lecture de l'article 57 du CGI, l'établissement d'une double preuve :

- la preuve d'une dépendance juridique ou de fait
- la preuve d'un avantage, d'un transfert

Le texte donne un exemple de transfert, la minoration ou la diminution du prix d'achat mais il ajoute « où par tout autre moyen ». L'article 57 du CGI peut être appliqué à toute les formes de transferts car la minoration du prix ne concerne que l'hypothèse des marchandises. Or les entreprises peuvent réaliser des transferts dans le cadre de prestations de services (rémunérations insuffisantes, excessives), de cession de biens incorporels (redevances abusives), de la centralisation d'activités...

L'Administration sera donc autorisée à réintégrer les sommes dans les résultats de l'entreprise française en cause. Le montant des produits imposables est déterminé directement par incorporation

des bénéfices abusivement transférés hors de France, aux résultats accusés par la comptabilité. La rectification est opérée d'après les éléments précis de l'opération redressée.

Le dispositif prévoit une exception quant à l'établissement du lien entre les entreprises. Cette preuve n'a pas à être apportée dès lors que l'entreprise étrangère est établie dans un Etat ou sur un territoire à fiscalité privilégiée. L'article 57 du CGI a été modifié par une loi du 30 décembre 1981, qui a ajouté ce deuxième alinéa.

La notion de régime privilégié est la même que celle retenue par l'article 238 A du CGI.

Les alinéas 3 et 4 sont relatifs aux procédures de redressement opérées par l'Administration dans le cadre d'un transfert de bénéfices vers l'étranger.

L'alinéa 3 fait référence à un article L 13 B du LPF. C'est un mécanisme qui a été mis en place par une loi du 12 avril 1996. L'Administration française se heurtait à de sérieuses difficultés pour conduire les contrôles en matière de prix de transfert. Or l'accès à l'information est essentielle pour apprécier la normalité des transactions.

Le législateur est donc intervenu et a mis à la charge des entreprises une obligation d'information portant sur les conditions de formation des prix pratiqués entre entreprises membres d'un groupe.

Il convient encore de remarquer que ce n'est pas là le seul apport de cette loi, puisqu'elle a encore introduit un article L 188 A au LPF qui proroge le délai de reprise dans le cadre d'une demande de renseignements formulée par l'Administration française à une Administration étrangère.

Ainsi l'article 57 alinéa 3 prévoit que dans l'hypothèse d'un défaut de réponse d'une demande faite conformément à l'article L 13 B du LPF, l'Administration évaluera les bases d'imposition à partir des éléments dont elle dispose et selon la procédure contradictoire.

Enfin l'alinéa 4 autorise l'Administration à utiliser la méthode comparative pour déterminer les produits imposables à la condition qu'elle ne dispose pas d'éléments précis.

Une remarque importante doit être formulée à ce stade de l'étude. Selon l'Administration, les sommes réintégrées dans les bases de l'impôt sur les sociétés doivent être considérées comme des revenus distribués en référence soit à l'article 109-1-1 du CGI (si l'exercice est bénéficiaire) soit à l'article 109-1-2 ou à l'article 111 a (si les résultats sont déficitaires et si la société étrangère bénéficiaire est associée, actionnaire ou porteurs de parts de la société française) soit à l'article 111c relatifs aux avantages occultes (si l'une des dispositions précédentes est inapplicable).

Cette question des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger a également été portée au niveau international en raison des divergences d'intérêts qui peuvent exister entre les différents pays concernés.

Chaque Etat entend conserver sa souveraineté fiscale ou du moins un certain nombre de prérogatives. En effet, les Administrations fiscales ont toutes pour objectifs de vérifier les bénéfices distribués et que les charges n'ont pas été déduites à tort.

L'OCDE⁷ s'est penchée sur la question afin de donner des directives aux Administrations et aux contribuables en matière de fixation des prix entre entités apparentées.

En juillet 1995, l'OCDE a publié un rapport sur « les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intervention des entreprises multinationales et des Administrations fiscales » appelés principes directeurs.

Selon Pierre Jean Douvier⁸, la problématique est la suivante :

- les entreprises doivent respecter les obligations juridiques et administratives de chaque pays où elles interviennent ; or les règles diffèrent d'un Etat à l'autre
- les Administrations fiscales doivent combiner leur droit d'imposer, les résultats attribuables à l'Etat considéré et la nécessité de faire échapper à une double imposition un même revenu

Ces principes sont importants à la fois au plan de la doctrine et au plan de la pratique. Même si ces principes n'ont pas de caractère obligatoire, ils permettent d'une part d'influencer les Administrations et d'autre part, ils servent de référence aux contribuables à la fois pour prévenir les redressements fiscaux et contester devant le juge de l'impôt les réintégrations opérées.

L'OCDE a consacré dans l'article 9 de la convention modèle un principe en matière de prix de transfert : le principe du prix de pleine concurrence.

L'application de ce principe se fonde sur une comparaison entre les conditions pratiquées lors d'une opération entre entreprises associées et celles prévalent entre entreprises indépendantes.

Pour effectuer la comparaison, un certain nombre de facteurs doivent être pris en compte et notamment les caractéristiques du bien ou du service, les fonctions assurées par chaque entreprise (ex : risque), les marchés, la stratégie de l'entreprise...

Le document publié par l'OCDE décrit plusieurs méthodes⁹ qui permettent de savoir si les transactions ont été passées dans des conditions de pleine concurrence.

⁷ « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666

⁸ « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666

Il existe deux catégories de méthodes :

- les méthodes traditionnelles
- les méthodes dites transactionnelles de bénéfices

Trois méthodes traditionnelles ont été recensées :

- La méthode de prix comparable sur le marché libre qui consiste à comparer le prix d'un bien transféré ou d'un service dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables.
- La méthode du prix de revente qui prend en compte le prix d'un produit acheté puis revendu par une entreprise liée à une entreprise indépendante. Il faut ensuite défalquer sur ce prix de revente une marge brute appropriée¹⁰
- La méthode du prix de revient majoré qui passe par la détermination des coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une opération entre entreprises associées. Il faut ensuite ajouter à ce prix une marge appropriée aux coûts.

Deux autres méthodes doivent être utilisées lorsque les méthodes traditionnelles ne sont pas suffisamment fiables ou dans les cas où elles ne seraient pas applicables. Elles consistent à prendre en considération les bénéfices réalisés lors d'opérations entre entreprises membres d'un groupe. Il s'agit de la méthode du partage des bénéfices¹¹ et de la méthode transactionnelle de la marge nette¹².

Stéphane Gélín et Arnaud Boulanger¹³ ont estimé que l'analyse des transferts réalisés entre entreprises apparentées doit se faire dans un cadre économique et financier plus large. Ils affirment que « satisfaire réellement aux principes posés par l'OCDE impose de déterminer quels sont les facteurs déterminant de la création de valeur pour l'entreprise étudiée. »

La pratique des contrôles fiscaux démontre en effet, que c'est généralement sur ce point que porte les discussions.

⁹ Jurisclasseur droit fiscal international fascicule 305-40 vol. I, fascicule 305-80 vol I

« Les impôts dans les affaires internationales » Bruno Gouthière, Edition Francis Lefèbvre 2000, étude n° 26 p 793; les prix de transfert ; étude n° 10 p 293 : les groupes internationaux

« Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666

¹⁰ la marge brute appropriée correspond au montant permettant au revendeur de couvrir ses frais de vente et ses dépenses d'exploitation

¹¹ La méthode du partage des bénéfices cherche à éliminer les conditions particulière convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises liées. Elle consiste à identifier la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient procédé.

¹² La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer à partir d'une base appropriée la marge bénéficiaire nette.

¹³ « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur de l'entreprise » Stéphane Gelin et Arnaud Boulanger, Revue de droit fiscal 2001 n° 48 p 1673

Quatre questions doivent être posées afin de déterminer comment se crée la valeur au sein d'un groupe. Il s'agit en effet, de connaître les déterminants de la valeur dans le secteur d'activité considéré, les raisons de la performance de ce groupe dans ce secteur, les processus intérieurs qui participent à cette performance ainsi que le rôle et la contribution de chaque entité à ce processus.

Il apparaît nécessaire de tenir compte du fait que le groupe n'est pas une simple agrégation de fonctions, de risques, d'actifs. Les groupes ont tous un même but : « créer autant de valeur que possible pour leurs clients et leurs actionnaires¹⁴. »

Une analyse fonctionnelle exacte exige de tenir compte de cette réalité, afin de pouvoir analyser au mieux les différences entre les transactions intra groupes et la base de comparaison retenue.

Le rapport OCDE comporte encore divers développements relatifs aux précautions à prendre pour éviter, limiter ou résoudre les problèmes annexes au constat d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger. Il comprend différentes recommandations concernant la pratique des vérifications, les accords préalables en matière de prix de transfert, les ajustements corrélatifs...

Les principes OCDE ont donc pour fonction de servir de repère à la fois dans les rapports entre les groupes et les Administrations fiscales et dans les relations entre Etats.

La pratique des prix de transfert est en effet, devenue une question essentielle pour les sociétés multinationales. Elle l'est d'autant plus car leurs intérêts et ceux des Administrations fiscales et plus particulièrement dans le cas qui nous intéresse ceux de l'Administration fiscale française, divergent.

Le but du contribuable est d'éviter un redressement alors que l'Administration a pour principal objectif de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale.

L'entreprise concernée peut recourir au juge de l'impôt pour trancher les litiges fondés sur l'article 57 du CGI. Il devra vérifier entre autre si les conditions nécessaires à l'application de ce texte sont réunies en l'espèce tout en tenant compte des principes OCDE. Le juge devra donc prendre en compte les différents intérêts en jeu.

Une question se pose : de quelle manière procède le juge pour concilier les divers intérêts en cause ?

Une étude approfondie à partir de 1996 de la jurisprudence relative au prix de transfert, permettra de déterminer et de comprendre la position du juge en la matière.

¹⁴ « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur de l'entreprise » Stéphane Gelin et Arnaud Boulanger, Revue de droit fiscal 2001 n° 48 p 1673

Son rôle consiste notamment à veiller à la bonne application des différentes dispositions d'origine nationale et internationale relatives à cette pratique. Mais il peut également être amené à se prononcer sur des problèmes annexes. **(Titre I)**

L'attitude du juge semble avoir une influence sur celle du législateur qui successivement, a mis des nouveaux moyens à la disposition du contribuable afin qu'il puisse mieux défendre ses intérêts et ouvert de nouvelles possibilités à l'Administration au niveau des contrôles fiscaux. **(Titre II)**

Titre I : Le juge et les transferts indirects de bénéfices entre entreprises indépendantes

L'opportunité offerte par l'article 57 du CGI à l'Administration, de redresser les bénéfices transférés indirectement vers l'étranger, n'est pas discrétionnaire. Elle s'opère sous le contrôle du juge.

Ce dernier doit se prononcer sur les conditions d'application de l'article 57 en tenant compte des principes OCDE. Il va ordonner la décharge du supplément d'impôt exigé par l'Administration, qui n'a pas apporté la preuve d'un transfert de bénéfices. **(Chap. I)**

D'autres points peuvent être portés à l'appréciation du juge dans le cadre d'un recours sur le fondement de l'article 57 du CGI. **(Chap. II)**

Chapitre I : l'appréciation par le juge de l'existence d'un transfert de bénéfices

L'application à une entreprise des dispositions de l'article 57 du CGI est subordonnée à l'établissement par l'Administration, d'une part du lien de dépendance entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère (sauf hypothèse du territoire à fiscalité privilégiée) et d'autre part, de la réalité du transfert de bénéfices réalisé au profit d'une entreprise étrangère. Ces conditions d'application sont identiques, peu importe la catégorie de transfert en cause. Mais certains transferts sont plus difficiles à apprécier. Il feront l'objet d'une étude particulière

Ainsi, il est possible de regrouper d'une part, ceux relatifs aux marchandises aux prestations de services et aux avantages financiers **(Sect. I)** et d'autre part, les transferts de marques et de techniques ainsi que les transferts réalisés par des cyber entreprises **(Sect. II)**

Section I : le cas des marchandises des prestations de services et des avantages financiers.

Si l'Administration entend se prévaloir des dispositions de l'article 57 du CGI, elle doit donc établir une double preuve :

- le lien de dépendance (§ 1)
- la réalité du transfert ou l'existence d'un avantage (§ 2)

Dés lors que ces deux conditions sont remplies, une présomption de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger pèse sur le contribuable. Mais un certain nombre de garanties lui sont offertes dont le juge est la garant (§ 3).

§ 1. les entreprises concernées

Toutes les entreprises ne sont pas concernées par l'article 57 du CGI. Les cas sont limitativement énumérés (A). Et le juge entend bien respecter cette liste (B).

A. les situations de dépendance :

Ce texte vise trois situations :

- une entreprise française est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère
- une entreprise française ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère
- une entreprise française placée, en même temps qu'une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance d'une même entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

L'Administration doit donc apporter la preuve du lien de dépendance. Cette dépendance peut prendre plusieurs formes : il peut s'agir d'une dépendance de fait ou d'une dépendance de droit / juridique.

Une entreprise française est placée sous la dépendance juridique d'une entreprise étrangère lorsque celle-ci possède une part prépondérante de son capital ou la majorité absolue des suffrages susceptibles de s'exprimer dans ses assemblées. La dépendance de droit peut résulter de la situation suivante : l'entreprise étrangère exerce, au sein de l'entreprise française, directement ou par personne interposée¹⁵, des fonctions comportant le pouvoir de décision.

¹⁵ Par personnes interposées, il faut entendre :

- les gérants, administrateurs, directeurs de l'entreprise dirigeante et les membres de leur famille

La dépendance de fait peut se déduire de l'existence d'un lien contractuel ou simplement des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les entreprises. Cette dernière hypothèse dépend uniquement des faits et circonstances propres à chaque situation.

Le juge exerce un contrôle sur cette notion. Il vérifie que la situation rapportée par l'Administration existe bien en réalité.

B. le juge et la notion de dépendance:

La question qui se pose au juge dans le cadre de ce contrôle est la suivante : les constatations opérées par l'Administration suffisent-elles, en droit, à caractériser le lien de dépendance?

Un arrêt est à évoquer dans le cadre de ce développement. En effet, dans une affaire *Le Clos de Passy* du 4 juillet 1996¹⁶, le juge a considéré que l'Administration avait apporté la preuve du lien de dépendance juridique. En l'espèce, une société étrangère détenait 99 des 100 parts de la société française.

Un bon exemple de dépendance juridique a été fourni par une affaire *SA Borsumij Whery France* soumise à la Cour administrative d'appel de Paris en date du 11 février 1997¹⁷. La cour a estimé qu'en l'espèce l'Administration avait apporté la preuve du lien de dépendance. Il se déduisait d'une part, du fait que la société *NV Borsumij Whery** « possédait une part prépondérante des actions formant le capital social de la *SA Borsumij Whery France* » et d'autre part de la détention du pouvoir de majorité absolue dans l'assemblée générale de la *SA Borsumij Whery France*. C'est un cas tout à fait classique de dépendance qualifiée comme telle par le juge de l'impôt¹⁸.

La solution est logique. Les faits en présence ne laissent aucun doute sur la qualification retenue par l'Administration et confirmée par le juge.

-
- toute entreprise placée elle-même sous la dépendance de l'entreprise dirigeante
 - toute personne qui possède un intérêt dans le commerce ou l'industrie de chacune des entreprises ou une part de leur capital

¹⁶ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 3^{ème} ch. du 4 juillet 1996 n° 94-1516, *SCI Le Clos de Passy*, *Revue de jurisprudence fiscale* octobre 1996 p 658 n° 1146

¹⁷ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 11 février 1997 n° 94-511, *SA Borsumij Whery France*, *Revue de jurisprudence fiscale* mars 1998 n° 245 p 180 ; *Revue de droit fiscal* 1998 n° 38 p 1146 n° 801 ; « Quelles sont les conditions posées au constat d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ? » *Bulletin des conclusions fiscales* 1/12/98 p 38

¹⁸ Voir à ce propos un arrêt plus ancien mais important : arrêt Conseil d'état, 8^{ème} et 7^{ème} ss-section du 19 octobre 1988 n° 56.218, *SARL Laboratoire S*, *Revue de jurisprudence fiscale* décembre 1988 p 723

Dans un arrêt récent SA les Editions Edilec du 4 octobre 2001, la Cour administrative d'appel de Paris¹⁹ a considérée que la situation de dépendance rapportée par l'Administration n'était pas caractérisée. Un bref rappelle des faits s'impose. La SA les Editions Edilec exerçait une activité d'édition et achetait des ouvrages à une société suisse, la société La Contemporaine du Livre, qu'elle revendait ensuite. L'Administration a estimé que la société suisse était sous la dépendance de la société française et que le prix d'achat pratiqué était « anormalement élevé ».

L'Administration invoquait un certains nombre d'éléments qui sont les suivants : la société La Contemporaine du Livre n'exerçait pas selon elle d'activité réelle ; la Société les Editions Edilec suivait l'intégralité du processus de fabrication et de commercialisation des ouvrages ; les formalités douanières nécessaires à l'importation des livres avaient été effectuées par la société française. Pour la Cour administrative d'appel, ces différents faits ne suffisent pas à caractériser une situation de dépendance. Elle a notamment précisé que « l'Administration n'établit pas que la Société les Editions Edilec ou ses dirigeants de droit ou de fait participaient directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de la société suisse... ».

Le juge apprécie de manière stricte les hypothèses de dépendance. Il n'a pas retenue une conception extensive de la notion de dépendance. L'Administration qui entend se prévaloir d'une telle situation doit disposer de preuves précises. Cette position est favorable au contribuable. Elle est respectueuse des droits du contribuable dans la mesure où une admission trop large, plus systématique de cette condition conduirait à de nombreux redressements (sous réserve de la preuve d'un avantage). Le but du juge semble être d'éviter les redressements sur le fondement de l'article 57 du CGI dès lors que subsiste un doute sur la situation du contribuable. Seuls les transferts exempt d'incertitude, méritent l'approbation du juge.

Enfin, il est encore possible de remarquer à propos de cette affaire que l'Administration semble vouloir apporter le preuve d'une dépendance de fait alors que la Cour se place sur le terrain de la dépendance de droit.

En effet, l'Administration peut également démontrer l'existence d'une dépendance de fait.

Ainsi, la Cour administrative d'appel de Lyon a décidé que l'Administration apportait la preuve du lien de dépendance dans un arrêt du 3 avril 1996 SA SICPA²⁰. La dépendance de fait se déduisait en l'espèce de la réunion de plusieurs éléments : les sociétés étrangères appartenaient au même groupe

¹⁹ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 4 octobre 2001 n° 97PA03347, SA Les Editions Edilec, Juridisc Conseil d'état vol III

²⁰ arrêt Cour administrative d'appel de Lyon, 4^{ème} ch. du 3 avril 1996 n° 93-1194, SA SICPA, Revue de jurisprudence fiscale juin 1996 p 416 n° 719, Droit fiscal 1996 n° 20 p 704

que la SA SIPCA, elles ne disposaient d'aucun local, n'avaient pas de personnel propre et les opérations étaient effectuées par les salariés de la SA SIPCA* avec ses moyens matériels*.

La dépendance de fait dans laquelle étaient placées les deux sociétés ne fait aucun doute.

Une petite précision supplémentaire doit être faite à propos de cette affaire. L'article 57 du CGI exonère l'Administration de l'établissement du lien de dépendance dès lors que les transferts ont été réalisés vers un territoire à fiscalité privilégiée. Or en l'espèce, les deux sociétés appartenant au même groupe que la société SIPCA étaient établies l'une au Luxembourg et l'autre au Liechtenstein. Ces deux Etats ne sont donc pas considérés comme pratiquant une fiscalité privilégiée.

Pareillement, un jugement du 13 février 1997 du Tribunal administratif²¹ fournit un bon exemple de situation de dépendance de fait. En l'espèce, la SARL Les amis de l'histoire avait pour activité la vente de livres par correspondance et la distribution des ouvrages édités par la société suisse Crémille en vertu d'un contrat de distribution exclusive. Le Tribunal administratif a tout d'abord jugé, qu'il n'existait pas de dépendance juridique car le capital de la SARL n'était pas détenu directement ou indirectement par la société suisse.

Mais il a estimé que « la gestion de la société requérante et notamment sa politique d'achat était caractérisée par une dépendance de fait vis-à-vis de la société Crémille ». L'Administration a réussi à rapporter la preuve du lien de dépendance en se fondant sur un certain nombre d'éléments et notamment l'absence d'autonomie ainsi que l'existence d'un personnel et de moyens d'exploitation communs.

Une affaire plus ancienne mais importante peut être citée en guise d'illustration. Le Conseil d'Etat a décidé, dans l'affaire Sovemarco²², qu'une étroite communauté d'intérêts et une interdépendance économique ne suffisait pas à caractériser un lien de dépendance. Les conclusions du commissaire du gouvernement Philippe Martin sont intéressantes dans la mesure où, il y définit le lien de dépendance comme « la capacité de dicter... des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe ».

Parmi les affaires les plus récentes figurent un arrêt du 15 juin 1999 Société Bentone Sud²³ qui présente un intérêt certain quant à la solution rendue. Il concerne certes le cas d'une redevance jugée excessive par l'Administration mais les conditions quant au lien de dépendance sont les mêmes qu'en

²¹ décision TA Paris, 3^{ème} ch. du 13 février 1997 n° 93-7089 et 93-7090, Les amis de l'histoire, Revue de jurisprudence fiscale novembre 1997

²² arrêt Conseil d'état, 9^{ème} et 8^{ème} ss-section du 18 mars 1994 n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale mai 1994 p 290 ; Revue de droit fiscal 1994 n°40 com.1703

²³ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 15 juin 1999 n° 98PA00054, Société Bentone Sud, inédit au recueil Lebon

matière de services ou de marchandises. La Cour administrative d'appel de Paris va suivre un raisonnement tout à fait intéressant qui peut être décomposé en deux étapes. Elle va tout d'abord, examiner les éléments en faveur de la dépendance juridique et va estimer que la société française n'est pas sous la dépendance juridique de la société NL Industries, cette dernière ne détenant par le biais d'une filiale que 48% du capital de la société Bentone. Il n'y a donc pas de dépendance juridique mais la situation est assez proche.

Ensuite le juge va se pencher sur la question de la dépendance de fait et estimé qu'elle n'est pas caractérisée en l'espèce. La Cour administrative d'appel de Paris apprécie de manière stricte les situations de dépendance comme d'ailleurs l'ensemble des juridictions amenées à ce prononcer sur ce point.

Dès lors que la situation en cause ne peut pas être totalement qualifiée de dépendante, le juge estime que la première condition exigée par l'article 57 du CGI pour le constat d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger, n'est pas remplie. Admettre une définition large de la notion de dépendance reviendrait à élargir considérablement le champs d'application de l'article 57. Le juge s'en tient conformément à l'objet de ce texte, au sens littéral de cette notion.

Enfin, il est encore possible de préciser que le pouvoir d'appréciation dont dispose le juge semble être plus étendu en matière de dépendance de fait.

Dès lors que l'Administration établit la preuve du lien, elle peut alors justifier de la réalité du transfert et notamment de l'existence d'un avantage.

§ 2. L'existence d'un avantage

La notion d'avantage peut revêtir différentes formes selon que sont en cause des marchandises des services ou des activités de financement (**A**). Le rôle du juge est double concernant cette seconde condition (**B**) : il doit vérifier qu'il existe bien en l'espèce un avantage, cette appréciation doit être faite en fonction de méthodes de détermination bien précises.

A. la notion d'avantage :

Un transfert de bénéfices peut prendre la forme d'achats d'une entreprise française auprès d'une entreprise étrangère à des prix majorés ou de ventes de cette entreprise à la société étrangère à des prix minorés. C'est l'hypothèse énoncée par l'article 57 du CGI et la plus classique en matière de marchandises. Il s'agit en fait de circuits artificiels de facturation et de manipulation de prix.

Des transferts de bénéfices peuvent également être opérés par la facturation anormale de prestations de services.

Les commissions²⁴ sont souvent concernées par ce type d'usage. Le taux doit être raisonnable : il est considéré comme tel lorsqu'il est de 10 à 15%, mais il ne s'agit pas d'une limite absolue car le taux est apprécié à la fois en fonction des pratiques du pays concerné, de la branche d'activité, de l'importance du marché en cause. Une marge bénéficiaire positive doit être préservée.

Jean-Louis Ménabé²⁵ précise quelles sont les précautions à prendre afin de prévenir au maximum les difficultés lors des contrôles fiscaux parmi lesquelles figurent bien sûr la tenue d'un dossier complet comportant un certain nombre de renseignements et de documents.

Il existe des activités assurées par la société mère ou une société de services du groupe. Elles regroupent les services administratifs, planification, comptabilité, audits, services juridiques, affacturage, services informatiques, gestion de trésorerie, contrat de prêt, gestion du risque de taux d'intérêt et ou de change, refinancement, assistance pour la production, achats, distribution, gestion du personnel, formation, recherche, développement, protection de la propriété intellectuelle.

Les relations financières entre sociétés liées sont également un moyen pour opérer des transferts de bénéfices vers l'étranger. Les entreprises multinationales ont souvent une « politique d'ensemble de financement du groupe ».

Une société financière est par exemple chargée d'assurer le financement de l'activité des autres entités associées. Une société française peut accorder à sa société mère étrangère d'importants prêts sans intérêt ou à des taux d'intérêts réduits.

Le principe de base est qu'un prêt doit porter intérêt et cela dans des conditions similaires à celles qui prévaudraient entre un prêteur et un emprunteur indépendant. Le taux d'intérêt doit être celui du marché.

Mais il faut tenir compte du fait que certaines entreprises multinationales peuvent emprunter sur le marché international à des taux privilégiés.

La centralisation des opérations de financement peut répondre à des considérations non fiscales. Elle peut être justifiée par exemple, par le souci de minimiser le coût des emprunts en choisissant les places financières les plus avantageuses.

²⁴ Il existe plus particulièrement deux catégories de commissions :

- les commissions normales, parmi les lesquelles figurent les commissions versées aux agents sous contrat permanent et les commissions particulières non occultes
- les commissions « spéciales »

« Le contrôle fiscal des commissions à l'exportation » Jean-Louis Ménabé, Droit fiscal 1995 n° 41 p 1452

²⁵ « Le contrôle fiscal des commissions à l'exportation » Jean-Louis Ménabé, Droit fiscal 1995 n° 41 p 1452

Enfin, il ne faut pas oublier de préciser que lorsque l'Administration entend apporter la preuve d'un avantage encore faut-il qu'elle puisse justifier de la méthode de détermination qu'elle a utilisée comme l'exige les principes OCDE. Pour apprécier le caractère avantageux d'un prix par exemple, l'Administration doit comparer celui-ci avec le prix de pleine concurrence déterminé selon une méthode bien précise.

Après avoir exposé de manière brève les formes que peut prendre un avantage, il est nécessaire d'examiner de manière concrète, quelles sont ces formes en jurisprudence.

B. l'appréciation de cette condition par le juge :

Il s'agira tout d'abord d'étudier la notion d'avantage telle qu'elle est perçue par le juge (1) et ensuite d'examiner le contrôle opéré par le juge notamment concernant les méthodes de détermination (2).

1. des exemples jurisprudentiels d'avantages

La jurisprudence récente fournit un certain nombre d'exemples de situation où le juge a dû se prononcer sur l'existence ou non d'un avantage.

Dans un arrêt déjà évoqué SA SICPA²⁶, le juge a estimé que l'Administration n'avait pas apporté la preuve d'un avantage. Pour argumenter en faveur de l'existence d'un avantage, l'Administration s'était référée au chiffre d'affaires et aux bénéfices de la société. Concernant les relations de la SA SICPA avec une autre société, l'Administration a déduit la réalité du transfert du fait qu'elle a bénéficié de commissions sans produire aucun élément le prouvant.

Un bon exemple d'avantage constitutif d'un transfert de bénéfices a été fourni par un arrêt du 4 juillet 1996 Le Clos de Passy²⁷. Un bref rappel des faits s'impose : la société française Le Clos de Passy a contracté avec une société panaméenne un prêt sans intérêt. L'Administration, approuvée sur ce point par la Cour administrative d'appel de Bordeaux, a estimé que l'avantage résultait de la perte de change. En effet, la société panaméenne avait accepté de consentir le prêt uniquement à la condition que les sommes antérieurement prêtées soient converties en un prêt en francs suisses. Or la conversion

²⁶ arrêt Cour administrative d'appel de Lyon, 4^{ème} ch. du 3 avril 1996 n° 93-1194, SA SICPA, Revue de jurisprudence fiscale juin 1996 p 416 n° 719, Droit fiscal 1996 n° 20 p 704

²⁷ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 3^{ème} ch. du 4 juillet 1996 n° 94-1516, SCI Le Clos de Passy, Revue de jurisprudence fiscale octobre 1996 p 658 n° 1146

s'est faite au cours en vigueur au 31 décembre 1981 et non à celui du jour de la conversion. Un avantage a été déduit de cette situation.

Parmi les solutions ayant admis l'existence d'un avantage, une affaire du 5 juillet 2001 SARL AZ Tourisme²⁸ mérite d'être citée. En l'espèce, l'avantage prenait la forme d'une absence de facturation de prestations de services rendus par la SARL concernant l'organisation de voyages au cours desquels ont eu lieu des réunions de vente.

Pareillement, la Cour administrative d'appel de Paris a estimé dans un arrêt Banque française de l'Orient²⁹ que la cession par une banque à sa société mère située hors de France d'action à leur valeur comptable constituait un transfert de bénéfices.

En revanche la seule circonstance qu'un service concernant le développement international du groupe a été fournie par une filiale créée dans le but de rendre des services, à la société Lagardère³⁰ ne suffit pas à caractériser un transfert, dès lors que les prestations ont été facturées au coût réel.

Pareillement, le Tribunal administratif de Paris³¹ a considéré que les dépenses de parrainage du tour de France exposés dans son propre intérêt par une société française qui distribue en France des véhicules d'une marques étrangère ne constituent pas un transfert de bénéfices vers l'étranger, même si la retransmission de l'épreuve par des télévisions étrangères peut avoir des retombées commerciales au profit d'entreprises étrangères membres du même groupe de sociétés.

L'Administration doit fonder son analyse de la situation du contribuable en ayant recours à une méthode de détermination. Un avantage ne peut être qualifié comme tel s'il n'a pas fait l'objet d'une comparaison.

2. le contrôle du juge quant à la méthode de détermination.

Les principes OCDE exige que l'Administration détermine un prix de pleine concurrence et qu'elle compare celui ci avec les différents prix pratiqués par l'entreprise en cause. Le juge est attentif à cette recommandation et exerce un contrôle. En effet, en cas de recours l'Administration doit être à même d'apporter la preuve qu'elle a utilisé des éléments de comparaisons.

²⁸ arrêt Cour administrative d'appel de Nancy, 2^{ème} ch. du 5 juillet 2001 n° 98NC00338, SARL AZ Tourisme, inédit au recueil Lebon

²⁹ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 8 juillet 1997 n° 93-572, Banque française de l'Orient ; Revue de droit fiscal 1998 n° 524

³⁰ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 28 octobre 1999 n° 97PA00221, Société Lagardere, Bulletin Joly sociétés avril 2000 p 393 § 80

³¹ décision TA Paris, 4^{ème} ch. du 9 décembre 1998 n° 96-2359 et 96-19194, Société Fiat Auto France, Revue de jurisprudence fiscale juillet 1999 n° 828 p 529

La jurisprudence récente donne plusieurs exemples intéressants.

Dans une affaire déjà citée Les Amis de l'histoire³², l'Administration estimait que l'avantage résultait de la prise en charge par la société française « de frais incombant normalement à l'éditeur ainsi que d'un taux anormalement faible ». Pour affirmer cela, elle se référait à cinq contrats conclus entre éditeurs et distributeurs. Cette société prenait à sa charge des frais de publicité et de transport et percevait une marge égale à 55% du prix public.

Le Tribunal administratif de Paris a conclu que l'Administration n'apportait pas la preuve de l'existence d'avantages particuliers. Le juge affirme que les « éléments de comparaison ne comportent aucun caractère nominatif » et ne correspondent pas exactement à la situation des sociétés intéressées.

Par exemple, trois des contrats invoqués prévoyaient que les ouvrages devaient demeurer la propriété de l'éditeur. Or en l'espèce, la société Les Amis de l'histoire achetait les livres qu'elle diffusait. Ces contrats ne correspondent donc pas à la situation en cause. Ils ne peuvent de ce fait servir de référence.

Parmi les deux contrats restant, un prévoyait une rémunération du diffuseur égal à 50% du prix public et l'autre la mise à la charge du diffuseur des frais de publicité.

C'est donc à bon droit que le Tribunal administratif a ordonné la décharge du supplément d'impôt résultant du redressement opéré par l'Administration sur le fondement de l'article 57 du CGI.

Le juge apprécie de manière précise les éléments de comparaison fournis par l'Administration. Son pouvoir d'appréciation est large. En l'espèce, l'Administration invoquait des contrats qui, plutôt que de venir à l'appui de sa thèse, prouvait au contraire qu'il ne s'agissait pas d'un avantage puisque d'autres entreprises opéraient de la même manière.

La Cour administrative d'appel de Paris a également eu l'occasion de faire connaître sa position dans deux arrêts du même jour SA Pernod Ricard et SIAS MPA³³ (société dont l'une était la filiale de l'autre). Cette affaire concerne une hypothèse de redevance excessive et sera donc développée dans le paragraphe relatif à la détermination du prix de pleine concurrence en matière de cession de biens incorporels. Il en va de même de l'arrêt du 14 juin 2001 SA Lindt et Sprungli³⁴.

Le juge est donc respectueux des dispositions de l'article 57 puisqu'il retient une conception étroite des deux conditions nécessaire au constat d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

³² décision TA Paris, 3^{ème} ch. du 13 février 1997 n° 93-7089 et 93-7090, Les amis de l'histoire, Revue de jurisprudence fiscale novembre 1997

³³ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 2 novembre 2000 n° 96PA04593, SA Pernod Ricard, inédit au recueil Lebon

arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 2 novembre 2000 n° 96PA04596, Société SIAS MPA, inédit au recueil Lebon

³⁴ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 1^{ère} ch. du 14 juin 2001 n° 97BX01746, SA Lindt et Sprungli, inédit au recueil Lebon

Le principe est le suivant : le doute profite au contribuable. Mais le juge a également été amené à se prononcer et à poser des règles sur des points non résolus par l'article 57 du CGI et notamment concernant les différents éléments de preuve d'un prix de transfert. Il s'agira donc à présent d'examiner ces diverses règles afin de voir dans quelle mesure le juge de l'impôt se considère comme le garant des droits du contribuable.

§ 3. Une jurisprudence protectrice des droits du contribuable ?

Le juge s'est déterminé dans un sens favorable au contribuable concernant un certain nombre de points non traités par l'article 57 du CGI. Il s'est prononcé sur la charge de la preuve (**A**), sur la possibilité de prouver que l'opération est justifiée (**B**) et sur les conséquences attachées à l'intervention de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (**C**).

A. Le fardeau de la preuve

L'article 57 du CGI ne précise pas qui doit apporter la preuve du lien de dépendance et de l'existence d'avantages particuliers consentis à l'entreprise étrangère nécessaire à la mise en œuvre de ce texte.

Selon les procédures de droit commun, c'est à l'Administration qu'il revient de prouver le caractère anormal de l'opération.

Dans une affaire certes ancienne SARL Boutique 2M³⁵, mais qui constitue la référence dans ce domaine, le Conseil d'Etat s'est prononcé. Il a estimé que c'est à l'Administration qu'il incombe d'établir le lien de dépendance entre les entreprises et l'existence d'un avantage au profit de l'entreprise située hors de France.

Cette solution est logique car l'article 57 du CGI a pour but de permettre la réintégration de bénéfices transférés indirectement vers l'étranger. Or ce n'est pas le contribuable qui va vouloir mettre en œuvre ce dispositif. Donc la charge de la preuve revient bien à la personne qui entend utiliser ce dispositif à savoir l'Administration fiscale.

³⁵ arrêt Conseil d'Etat, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous section du 27 juillet 1988 n° 50 020, SARL Boutique 2 M, Revue de jurisprudence fiscale octobre 1988 p 577 ; Revue de droit fiscale 1988 n° 49 p1401 comm. 2202

Lorsque l'existence d'avantages accordés par l'entreprise française à l'entreprise étrangère dépendante ou sous son contrôle est établie, il résulte des termes mêmes de l'article 57 du CGI que se trouve créée une présomption de transfert de bénéfices.

Le juge administratif a plusieurs fois eu l'occasion de rappeler ce principe. Dans l'affaire SA SICPA³⁶, la Cour administrative d'appel de Lyon a tout d'abord rappelé les dispositions de l'article 57 du CGI puis a précisé que c'est à l'Administration d'apporter la preuve du lien de dépendance puis de l'existence d'un transfert.

Récemment, on peut citer l'arrêt³⁷ du 5 juillet 2001 AZ Tourisme. Le juge énonce « que ces dispositions³⁸ sous réserve que l'Administration ait établi l'existence du lien de dépendance entre l'entreprise située en France et l'entreprise située hors de France ainsi que des majorations ou minorations du prix ou des moyens analogues de transfert de bénéfices, instituent une présomption pesant sur l'entreprise passible de l'impôt sur les sociétés... »

Ce principe jurisprudentiel est une règle bien établie.

En revanche, il convient encore de préciser que certains juges adoptent une attitude singulière par rapport à cette double preuve. En règle générale, le juge étudie d'abord, la question du lien de dépendance et ensuite seulement celle de la réalité du transfert. Or certaines juridictions ont une position plus souple dans la mesure où elles n'examinent pas la première condition et passe directement à l'examen de l'avantage. C'est le cas par exemple dans l'arrêt du 15 mars 2001 de la Cour administrative d'appel de Nancy Red Star Bioproducts³⁹.

Le juge s'est prononcé directement sur la majoration du prix. En l'espèce, il n'y avait pas de toute quant au lien de dépendance : détention à 96 %. Mais en ne précisant pas qu'il a étudié la question et qu'il existe bien une dépendance, la cour n'a pas suffisamment motivée sa décision. Une analyse préalable du lien de dépendance est nécessaire. Les quelques arrêts qui ont consacré cette solution négligent l'importance du lien de dépendance qui constitue tout de même la première des deux conditions nécessaires au constat d'un transfert de bénéfices.

La Cour administrative de Paris a consacré le même type de raisonnement dans un arrêt Société Lagardère⁴⁰.

³⁶ arrêt Cour administrative d'appel de Lyon, 4^{ème} ch. du 3 avril 1996 n° 93-1194, SA SICPA, Revue de jurisprudence fiscale juin 1996 p 416 n° 719, Droit fiscal 1996 n° 20 p 704

³⁷ arrêt Cour administrative d'appel de Nancy, 2^{ème} ch. du 5 juillet 2001 n° 98NC00338, SARL AZ Tourisme, inédit au recueil Lebon

³⁸ En parlant de l'article 57 du CGI

³⁹ arrêt Cour administrative d'appel de Nancy, 2^{ème} ch. du 15 mars 2001 n° 97NC00940, Société Red Star Bioproducts, inédit au recueil Lebon

⁴⁰ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 28 octobre 1999 n° 97PA00221, Société Lagardère, Bulletin Joly sociétés avril 2000 p 393 § 80

A l'inverse dans une affaire Bentone Sud⁴¹, la Cour administrative d'appel de Paris s'est conformée au schéma classique. Comme elle a estimé que le lien de dépendance n'était pas établi en l'espèce, elle a directement prononcé la décharge du complément d'impôt car l'article 57 ne trouvait pas à s'appliquer.

Dés lors que les deux conditions de l'article 57 du CGI sont remplies, le contribuable est présumé avoir opéré des transferts de bénéfices vers l'étranger.

Mais cette présomption peut être combattue. En effet, elle n'est pas le seul apport de la jurisprudence SARL Boutique 2M. Le Conseil d'Etat a également posé que : si les deux conditions sont établies, l'entreprise française peut justifier que l'opération a été effectuée dans son intérêt et ne constitue pas un transfert de bénéfices.

L'établissement de la preuve se décompose donc en trois phases distinctes au cours desquelles le fardeau de la preuve change : fardeau qui pèse tout de même essentiellement sur l'Administration dans la mesure où les phases sont interdépendantes.

B. La prise en compte de la notion de groupe

La jurisprudence administrative admet depuis longtemps que la présomption instituée par l'article 57 du CGI peut être combattue par une preuve contraire établissant que l'avantage est normal et qu'il a une contrepartie.

Dans un arrêt SA Borsumij Whery France⁴², la Cour administrative d'appel de Paris a rappelé que l'Administration de la preuve se fait en deux étapes. Cet arrêt est un exemple intéressant de la dialectique de la preuve en matière de prix de transfert.

L'Administration a fait connaître sa position en reconnaissant qu'une interprétation trop stricte des dispositions de l'article 57 du CGI serait néfaste pour le développement des exportations à partir de la France. Elle a estimé que ce dispositif ne devait pas être appliqué lorsque les entreprises françaises ont consenti à des entreprises étrangères liées, des avantages justifiés par des considérations non fiscales.

La jurisprudence examine de façon précise l'existence de contrepartie pour l'entreprise française de manière à permettre au contribuable de faire tomber la présomption qui pèse sur lui.

⁴¹ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 15 juin 1999 n° 98PA00054, Société Bentone Sud, inédit au recueil Lebon

⁴² arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 11 février 1997 n° 94-511, SA Borsumij Whery France, Revue de jurisprudence fiscale mars 1998 n° 245 p 180 ; Revue de droit fiscal 1998 n° 38 p 1146 n° 801

Plusieurs exemples de contrepartie ont été fournis par la jurisprudence mais une affaire déjà évoquée précédemment, mérite d'être examinée en premier lieu.

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a estimé dans l'affaire Le Clos de Passy⁴³, que l'article 57 du CGI ne trouvait pas à s'appliquer. La SCI avait apporté la preuve de la nécessité de cette opération puisqu'elle avait eu recours à cet emprunt afin de faire face à une échéance de remboursement de prêt, faute de fonds propres.

Rappelons que l'avantage en l'espèce prenait la forme d'une perte de change résultant de la conversion d'une avance en francs français en prêt en francs suisses. Le juge va constater en l'espèce que le paiement ne pouvait se faire par une simple avance remboursable à vue. Il était donc nécessaire de convertir cette avance en prêt, or la conversion a entraîné une perte de change. Pour la cour cette perte était rendue nécessaire par l'obligation de se fournir des fonds.

Cette solution a été critiquée et qualifiée de douteuse pour certains auteurs⁴⁴ qui la justifie par la mauvaise défense de l'Administration, par son manque de pertinence et de conviction.

Selon René Bousquet⁴⁵, cette solution est fondée « sur l'idée sous jacente qu'elle n'avait pas d'autre alternative et qu'il était donc de son intérêt d'accepter les conditions du prêteur ».

Dans ses conclusions sous cet arrêt, il estimait que l'appréciation de cette solution était délicate et dépend de la position rigoureuse ou non que des juges par rapport à un tel cas.

En maintenant le jugement du Tribunal administratif de Montpellier, la Cour a fait preuve d'une certaine indulgence. Il s'agit d'une solution équitable dans la mesure où dès lors qu'il existe un doute celui ci doit profiter au contribuable.

Cette décision s'inscrit dans le courant jurisprudentiel constaté concernant l'application de l'article 57 du CGI et qui a pour objectif la protection du contribuable. Les juges entendent contrôler de manière précise le recours à ce dispositif.

Dans le cadre de cette étude sur la notion de contrepartie, il est nécessaire de citer un affaire déjà évoquée à plusieurs reprises : l'arrêt SA Borsumij Whery France du 11 février 1997⁴⁶. Un rappel des faits s'impose. Des dépenses de personnel avaient été engagées par la société néerlandaise NV Borsumij Whery auprès de sa filiale SA Borsumij Whery France à des fins de surveillance. La société

⁴³ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 3^{ème} ch. du 4 juillet 1996 n° 94-1516, SCI Le Clos de Passy, Revue de jurisprudence fiscale octobre 1996 p 658 n° 1146

⁴⁴ « Les impôts dans les affaires internationales » Bruno Gouthière, Edition Francis Lefebvre 2000, étude n° 26 p 793: les prix de transfert ; étude n° 10 p 293 : les groupes internationaux

⁴⁵ « Cas dans lesquels l'existence d'un transfert de bénéficiaires est reconnue et dénié » Bulletin des conclusions fiscales 1/10/96 p 10

⁴⁶ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 11 février 1997 n° 94-511, SA Borsumij Whery France, Revue de jurisprudence fiscale mars 1998 n° 245 p 180 ; Revue de droit fiscal 1998 n° 38 p 1146 n° 801

française a remboursé le coût de cette surveillance à sa mère. L'Administration a considéré que le remboursement constituait un transfert de bénéfices.

La Cour administrative d'appel de Paris a estimé que la prise en charge par une société française des frais de surveillance fournie par sa société mère néerlandaise constitue un transfert de bénéfices vers l'étranger faute pour la société française de pouvoir justifier de l'intérêt qu'elle en a retiré. Elle avançait notamment que ces frais rémunéraient la coordination de la politique générale du groupe en matière commerciale juridique et financière entre les différentes sociétés membres. Mais le juge a estimé qu'elle ne fournissait pas de documents pour justifier l'existence d'une contrepartie. Il donne d'ailleurs des exemples de documents.

Cette position peut paraître surprenante au premier abord dans la mesure où la jurisprudence n'est pas hostile à ce type de pratiques et ne les condamne pas systématiquement.

Dans cette espèce, c'est semble-t-il l'absence de démonstration de la réalité des services rendus qui explique cette décision car cette mission présentait tout de même un intérêt pour la filiale française.

Le juge en admettant qu'un avantage fourni par une entreprise française à une autre étrangère puisse échapper au dispositif de l'article 57 du CGI, prend en compte la notion de groupe.

En effet, il admet qu'une entreprise membre d'un groupe puisse fournir un avantage à une autre entité membre dès lors qu'elle y trouve un intérêt. Il admet des dérogations au texte de l'article 57 du CGI. Des pratiques qui peuvent sembler à priori blâmables, peuvent être justifiées par l'appartenance à un groupe, par leur contexte.

En tenant compte de cette dimension internationale du droit des sociétés, le juge de l'impôt s'adapte à la réalité des transactions. Cette adaptation au contexte économique était nécessaire et permet de mieux protéger le contribuable dans la mesure où il prend en compte sa situation pour trancher les litiges relatifs au prix de transfert.

Le contribuable dispose encore d'une possibilité supplémentaire destinée à éviter les redressements intempestifs.

C. L'impact de l'intervention de la commission départementale⁴⁷

Le contribuable peut refuser les redressements envisagés par l'Administration. En effet, en cas de désaccord entre l'Administration et le contribuable, le différend peut être soumis à l'appréciation de la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaire (ci après la commission départementale). Cette commission est compétente pour donner son avis sur les questions

⁴⁷ articles 1651 à 1651 F du CGI et articles R 60-1 à R 60-A-1 du LPF

de fait se rattachant en matière de prix de transfert à l'existence ou non d'un avantage ou encore sur l'existence de la contrepartie invoquée par le contribuable.

La commission intervient sauf exception que dans le cadre des procédures de redressement contradictoire.

Avant la loi du 8 juillet 1987⁴⁸, l'intervention de la commission départementale avait une influence sur la charge de la preuve. En effet, lorsque l'imposition était établie conformément à l'avis de la commission, le contribuable était tenu d'établir les éléments de nature à faire prévaloir son point de vue. Dans cette hypothèse, l'Administration était déchargée de la double preuve qui lui incombe en vertu de l'article 57 du CGI.

Depuis cette loi, la position prise par la commission dans son avis importe peu, c'est sur l'Administration que pèsera la charge de la preuve du lien de dépendance et du transfert conformément à l'article 57 du CGI. L'avis est désormais indépendant de la charge de la preuve.

Cette indépendance a été affirmée par le juge dans l'affaire SA Borsumij Whery France. La Cour administrative d'appel de Paris a estimé que « la circonstance que la commission a donné son avis est sans incidence sur la charge de la preuve... ». Le juge respecte scrupuleusement la loi.

Le juge est également intervenu pour préciser un certain nombre de modalités relatives à l'utilisation de l'avis de la commission départementale.

Une affaire peut être intéressante à évoquer dans le cadre de ce développement. La Cour administrative d'appel, dans un arrêt déjà cité SA Les Editions Edilec⁴⁹, a affirmé que lorsque « l'Administration invoque en appel une base légale autre que celle sur laquelle l'imposition avait été établie après consultation de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire, l'avis de cette commission n'est plus opposable au contribuable ». Cette solution est juste et contribue à renforcer les droits des contribuable.

En effet, l'Administration ne peut plus invoquer à l'appui de sa thèse un avis sur une question de fait alors que les faits à prouver ne sont pas les mêmes suivant le fondement, à savoir l'article 57 du CGI ou la théorie de l'acte anormal de gestion.

Ainsi, si la commission a pu estimer par exemple qu'il y a bien dépendance et avantage comme l'exige l'application de l'article 57 du CGI et si l'Administration invoque devant le juge faute de prouver le transfert indirect de bénéfices indirects à l'étranger, la théorie de l'acte anormal de gestion,

⁴⁸ loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 Dr. Fisc. 1987 n°31-32 comm. 1489

⁴⁹ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 4 octobre 2001 n° 97PA03347, SA Les Editions Edilec, Juridisc Conseil d'état vol III

l'avis qui se prononce en faveur de l'Administration ne peut plus être retenu car les éléments à prouver sont différents. La commission n'a donc pas pu se prononcer à leur égard.

Ce recours à une commission est considérée comme une procédure protectrice des droits du contribuable.

Comme il a déjà été précisé, l'ensemble des questions qui viennent d'être abordées s'applique peu importe la forme du transfert. Certains transferts sont juste plus difficiles à apprécier par l'Administration. C'est ce que nous allons à présent étudier.

Section II : des hypothèses spécifiques

Outre les marchandises et les services, les prix de transfert peuvent porter sur d'autres éléments. En effet, des transferts portant sur des techniques et des marques peuvent intervenir entre entreprises membres d'un groupe multinational (§ 1).

Des précautions particulières doivent également être prises par les cyber-entreprises afin d'éviter de voir leur bénéfices redressés sur le fondement de l'article 57 du CGI (§2).

Il faut encore préciser que pour ces différents points, se sont les mêmes conditions qui s'appliquent. Le classeur sur les principes directeurs a été complété en juin 1996 par des chapitres relatifs notamment aux biens incorporels. Cela témoigne de la particularité qui y est attachée.

§ 1. les transferts de techniques et de marques

Ces transferts peuvent porter sur des biens incorporels (brevet, marque...). Ils peuvent également s'exercer dans le cadre d'un accord de contribution aux dépenses de recherche et de développement conclu entre entreprises associées.

Il faudra tout d'abord définir ces deux notions (A) puis étudier la détermination du prix de pleine concurrence (B).

A. Définition :

1. les cessions de biens incorporels

Les biens incorporels comprennent les droits d'utilisation d'actifs industriels : brevets, marques de fabrique, noms commerciaux, dessins et modèles, propriété littéraire et artistique, propriété intellectuelle (savoir faire, secrets industriels et commerciaux).

La valeur de ces biens dépend de différents éléments et notamment comme en matière de marchandises des fonctions assurées par les entreprises

Deux catégories de biens incorporels doivent être distingués :

- les biens incorporels commerciaux ou biens incorporels manufacturiers (brevets, savoir-faire, logiciels informatiques). Cette catégorie de biens est en général le fruit d'une activité qui comporte des risques et qui suppose des coûts élevés de recherche développement. Pour ces raisons , les frais que l'entreprise créatrice a engagé, doivent pouvoir être récupérés.

- les biens incorporels de commercialisation qui visent les marques de fabrique ou de commerce, les noms commerciaux liés à l'exploitation commerciale des produits et des services, des réseaux de distribution, de la clientèle, des graphismes à la valeur promotionnel prononcée. Pour apprécier leur valeur, il est nécessaire de prendre en compte différents éléments : la notoriété de la dénomination, l'efficacité du contrôle de qualité, l'importance de la recherche-développement, la disponibilité des biens et services, l'importance des dépenses de promotion et leur succès et enfin la valeur du marché.

Pierre Jean Douvier⁵⁰ estime que pour mieux comprendre la distinction entre ces deux catégories de biens, il faut comparer les brevets et les marques. Les brevets se définissent comme le droit de fabriquer des marchandises. Les marques servent elles à distribuer les marchandises.

Une autre différence est constatée au niveau de leur durée : le brevet autorise l'utilisation d'un droit pendant une certaine durée alors que la marque peut durer indéfiniment.

Pareillement, un brevet peut être à l'origine d'un monopole. La concurrence existe toujours pour la marque, une entreprise concurrente peut distribuer des produits similaires ou identiques sous une autre dénomination.

⁵⁰ « La fixation des prix de transfert en matière de biens incorporels et de services intra-groupe » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1996 chr. p 654

Enfin, la création d'un brevet génère des coûts de recherche et de développement importants, que l'entreprise créatrice entend récupérer par le biais de ventes de marchandises fabriquées sous ce brevet, de conclusion de contrat de concession ou tout simplement par la cession du brevet.

La mise en place d'une marque nécessite moins de coûts. Mais pour préserver la notoriété d'une marque et donc sa valeur, un certain nombre de dépenses vont devoir être engagées (actions de commercialisation et de promotion, des dépenses de contrôle de qualité, de réputation de son propriétaire...).

Un point commun apparaît dans certains cas. En effet dans certains secteurs (ceux de la recherche développement), la marque peut également être un moyen de couvrir les dépenses relatives aux dépenses antérieures de recherche voir être à l'origine de nouvelles recherches.

Il convient encore de remarquer que le nom commercial peut avoir une influence considérable, comparable à celle d'une marque. L'OCDE donne un exemple intéressant à ce titre. Il existe des entreprises multinationales notamment dans le domaine pharmaceutique ou électronique, dont le nom a une valeur importante pour la promotion des ventes. Cela est d'autant plus vrai car le nom commercial et celui de l'entreprise sont les mêmes.

2. les accords de contribution aux dépenses de recherche et développement conclus entre entreprises associées

Les entreprises multinationales financent de plus en plus fréquemment leurs dépenses de recherche et de développement par des systèmes de contribution aux coûts, plutôt que de vendre ou concéder aux entreprises le droit d'utiliser le brevet ou le procédé technique. Les entreprises membres d'un groupe disposent de deux modalités :

- un accord de partage des coûts qui permet aux entreprises de partager les coûts et les risques des recherches
- un accord de mise en commun des dépenses (accord de répartition des coûts pour l'OCDE) ;
La contribution de chaque participant y est fixée de manière forfaitaire.

Normalement, chaque membre a droit à une part équitable des résultats de la recherche.

De nombreux facteurs doivent être pris en compte pour déterminer le prix de pleine concurrence de biens incorporels. C'est ce que nous allons étudier à présent.

B. La détermination d'un prix de pleine concurrence :

1. les méthodes utilisées :

➤ Les cessions de biens incorporels

Les méthodes OCDE applicables en matière de marchandises, le sont également concernant les biens incorporels. Mais la fixation du prix de pleine concurrence de biens incorporels nécessitent de prendre en compte plusieurs éléments et cela pour plusieurs raisons. En effet, un certain nombre de particularités leur sont attachées : il est notamment difficile de déterminer la valeur à la date de cession.

La détermination du prix de pleine concurrence dépend des modalités de transfert du bien incorporel en cause. En effet, le transfert peut prendre la forme d'une cession mais également sous la forme de l'octroi d'une licence. Les redevances rémunèrent divers services rendus au titre de la concession d'une licence d'exploitation, d'un brevet ou d'une marque ou encore au titre de l'assistance dans les domaines technique, scientifique, commercial ou administratif. Elles sont à la charge du licencié et sont en général fixées en fonction du chiffre d'affaires ou de production voir même en fonction des profits réalisés par le licencié. Mais le prix peut être global et concerner les produits et les biens incorporels. Les sommes payées à ce titre, peuvent constituer des transferts de bénéfices si elles ne sont pas légitimes ou si leur montant est anormal.

Pour fixer le prix, les situations du cédant et du cessionnaire doivent être examinées. Pour cela, un certain nombre d'éléments doivent être pris en considération. :

- les avantages attendus du bien
- la zone géographique d'utilisation
- l'exclusivité ou non des droits transférés
- le réseau de distribution du licencié
- l'autorisation de sous licence
- le droit éventuel au développement du bien par le cédant
- les dépenses de démarrage et de développement

Il s'agit de savoir si le cédant aurait transféré ce bien pour la même valeur à une entreprise indépendante comparable. Du côté du cessionnaire se pose également différentes questions. Quelle utilité a-t-il de ce bien ? Le prix est-il proportionné à l'avantage retiré ? Une entreprise similaire serait-elle prête à verser ce prix alors que des dépenses complémentaires sont nécessaires pour l'exploiter ?

Si le propriétaire du bien l'a cédé ou concédé à un tiers indépendant et si les circonstances sont comparables, le prix conclu peut servir de référence. Les profits réalisés représentent aussi un facteur important .

Afin de déterminer un prix, l'Administration doit encore tenir compte de la politique de l'entreprise. Elle doit vérifier l'approche de l'entreprise et non se contenter de remettre en cause les méthodes utilisées par le contribuable. La prévention des risques liés à l'environnement ou à la responsabilité du fait des produits sont également susceptibles d'accroître la valeur du bien.

Enfin, des facteurs supplémentaires, propres aux biens en cause, interviennent dans la fixation du prix. Si le bien visé relève de la catégorie des biens de commercialisation (marque), la valeur ajoutée, le territoire géographique, la part de marché et le chiffre d'affaires sont nécessaires pour comparer les prix.

Si se sont des biens incorporels manufacturiers qui sont en cause, il faut prendre en compte le secteur recherche développement.

De plus si le bien transféré manufacturier est un brevet, il est nécessaire de prendre en considération la nature du brevet mais aussi le degré et la durée de la protection ainsi que sa valeur économique⁵¹.

En fait, l'examen opéré par l'Administration pour procéder à la comparaison n'est pas évident et résulte de la confrontation de nombreux éléments qui peuvent varier du fonction du bien concerné.

➤ Les accords de développement et de recherche

Un certain nombre d'éléments doivent être pris en compte pour répartir de façon équitable les coûts, comme le chiffre d'affaires, les ventes, l'usage des entreprises du fruit de la recherche. En revanche, les dépenses effectuées au profit exclusif d'une entreprise ne seront pas pris en compte pour le calcul des coûts. Un équilibre est nécessaire entre les coûts incorporés dans les charges déductibles et les avantages retirés.

Dans le cadre de ces accords, la principale difficulté tient à l'appréciation des avantages retirés de cette opération. En effet, un lien étroit doit exister entre les coûts et les besoins de chaque participants c'est à dire nécessaire à l'exploitation propre de l'entreprise.

⁵¹ pour préserver la valeur économique du brevet, l'entreprise devra engager des dépenses importantes pour conserver son avance commerciale, pour renforcer la renommée de la marque attachée au brevet, ou encore en raison de l'environnement.

Les entreprises disposent par ce biais d'un moyen de transférer indirectement des bénéfices vers l'étranger dans la mesure où ces coûts sont incorporés dans les charges admises en déduction des résultats.

Selon le principe de pleine concurrence, c'est le coût net qui doit être pris en compte avec éventuellement une marge bénéficiaire normale, rémunérant l'activité d'organisation de l'entreprise chargée de la recherche et son activité de conduite du projet.

En 1995, l'OCDE dans son rapport a énoncé quelques recommandations supplémentaires sur ces accords :

- les participants doivent se composer exclusivement d'entreprises pouvant en retirer des avantages mutuels
- l'accord doit préciser la nature et l'importance de la part de chaque participant
- il ne doit pas y avoir de paiement par un participant autre que les contributions et, le cas échéant, les paiements compensatoires reflétant les modifications à apporter aux accords en fonction de l'évolution de l'activité
- les contributions doivent être réparties proportionnellement au partage des avantages escomptés de l'accord
- des ajustements doivent être prévus en cas d'adhésion d'un nouveau participant ou de retrait.

Quelques exemples jurisprudentiels récents illustreront mieux ce point.

2. des exemples jurisprudentielles :

Le juge de l'impôt est parfois amené à se prononcer sur des cas de transfert de biens incorporels. Les hypothèses les plus récentes sont relatives à des redevances jugées exagérées par l'Administration.

Dans un arrêt Société SIAS MPA⁵², la Cour administrative d'appel de Paris a eu à connaître d'un contrat de concession de technologie et de marque accompagné d'une redevance. En effet, une convention de ce type a été passée entre la société SIAS MPA et sa filiale américaine Ramsey en 1982. Elle définit leurs relations et notamment, la fourniture par l'entreprise française d'informations techniques et d'une assistance technique. Elle prévoit également la facturation des missions d'assistance à la demande de la filiale et une contrepartie qui prend la forme d'une redevance d'un montant de 1% des ventes annuelles.

⁵² arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 2 novembre 2000 n° 96PA04596, Société SIAS MPA, inédit au recueil Lebon

Était en cause un redressement opéré par l'Administration fiscale sur le fondement de l'article 57 du CGI : elle a estimé que la non facturation de prestations d'assistance technique fournies à la filiale constitue un abandon de recettes.

L'Administration va distinguer deux catégories de missions : les missions ordinaires d'assistance qui sont rémunérées par le biais de la redevance et les missions spéciales à la demande rémunérées par une indemnité. Elle a estimé que les missions spéciales n'avaient pas été facturées et que pour les missions ordinaires, il existait certes une redevance mais dont la contrepartie était insuffisante.

La Cour administrative d'appel de Paris a fort justement repris cette distinction et analysée un à un les termes du contrat. Elle va infirmer le jugement du Tribunal administratif qui avait donné gain de cause à l'Administration. Les juges d'appel ont décidé que le travail accompli par la personne détachée n'a pas « abouti à des prestations dissociables de la fourniture d'informations ». Une indemnité supplémentaire n'était donc pas nécessaire. Ensuite et c'est là le point le plus important, la cour a rappelé que l'Administration était en droit d'apporter la preuve de l'insuffisance de la redevance.

Mais les juges vont reprocher à l'Administration un manque de preuve du caractère insuffisant. La cour va estimer « qu'en se bornant à invoquer seulement le montant de la rémunération de la personne détachée et le fait que la redevance ne rémunère pas les prestations d'assistance technique, *et en l'absence de toute comparaison avec le montant des redevances habituellement exigées pour la rémunération de prestations analogues par des entreprises comparables...* l'Administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe ».

La solution est claire et à l'abri des critiques. La Cour administrative d'appel de Paris va reprocher à l'Administration non pas la méthode utilisée pour aboutir à cette solution mais le fait que l'Administration n'ait pas procédé à un examen comparatif fondé sur un certain nombre de facteurs. Elle veille à l'application des règles OCDE en matière de biens incorporels : domaine où la comparaison à opérer présente des particularités. Dès lors que l'Administration entend remettre en cause des transferts de biens incorporels, sur le fondement de l'article 57 du CGI, elle doit être en mesure de justifier son analyse de la situation devant le juge.

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a rendu un arrêt intéressant en juin 2001⁵³. Dans cette affaire Lindt et Sprungli, les faits étaient les suivants : une convention avait été passée entre la société suisse Lindt et Sprungli AG et la société française Chocolat Rozan. La société suisse concédait par ce biais le droit de fabriquer ses produits à la société française contre d'une part, une redevance à taux variable⁵⁴ et d'autre, l'obligation de consacrer 25% du chiffre d'affaire réalisé à la publicité de

⁵³ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 1^{ère} ch. du 14 juin 2001 n° 97BX01746, SA Lindt et Sprungli, inédit au recueil Lebon

⁵⁴ redevance au taux variable : 4% du CA pour les premiers 250 000kg vendus et 25% du CA au delà

ces produits. Un avenant a été ensuite conclu par lequel la société suisse concède à la société Chocolat Rozan la fabrication d'un produit spécifique nécessitant la mise à disposition de deux brevets en échange d'une redevance égale à 45% du chiffre d'affaires obtenu sur ces produits.

Les juges d'appel ont estimé que les frais engagés pour la publicité excédaient largement l'obligation contractuelle dans la mesure où les dépenses de publicité représentaient 64% du chiffre d'affaires alors que le contrat prévoyait 25%. La cour a également invoqué le fait que l'un des brevets de l'avenant était tombé dans le domaine public.

Elle a décidé que même si « l'Administration fiscale ne produisait *aucun élément de comparaison sur les relations commerciales normalement entretenues entre deux entreprises indépendantes*, c'est à bon droit que l'Administration a estimé que les redevances versées... étaient exagérées ».

Cette solution appelle différentes remarques. Concernant la solution même, la cour est très favorable à l'Administration puisqu'elle admet qu'il n'est pas obligatoire de procéder à un examen comparé. Or c'est justement la solution inverse qui a été adoptée par la Cour administrative d'appel de Paris dans l'affaire Société SIAS MPA.

La Cour administrative d'appel de Bordeaux ne tient pas compte des exigences de l'OCDE. Sa solution n'est donc pas conforme et elle est surprenante.

Ensuite concernant la motivation, elle est peu claire. Les juges d'appel semblent confondre les différentes stipulations contractuelles. En effet, l'Administration et la Cour d'appel mettent en cause le caractère exagéré de la redevance en se fondant surtout sur les dépenses de publicité. Or la redevance et l'obligation contractuelle relative aux frais de publicité sont deux stipulations différentes. Dans l'affaire Société SIAS MPA, la cour a bien fait la différence entre la redevance et la rémunération spéciale.

En fait, l'Administration n'apporte pas la preuve du caractère exagéré. Cela résulte de la motivation des juges. D'ailleurs, ils vont jusqu'à approuver le fait que l'Administration n'ait pas comparé la situation de l'entreprise française. Les juges n'ont pas motivé leur décision puisqu'elle est fondée sur des éléments qui ne se rattachent pas au point en cause.

§2. Prix de transfert et cyber entreprises

Le commerce électronique, qui constitue l'une des innovations majeures du vingt et unième siècle, pose des problèmes en matière de prix de transfert **(A)**. Dans un tel contexte, il est recommandé aux cyber entreprises de prendre quelques précautions **(B)**.

A. Les problèmes spécifiques à ce domaine :

Les circonstances dans lesquelles le commerce électronique se réalise sont à l'origine de problèmes : les fonctions sont dématérialisées et hautement spécialisées, les intermédiaires sont supprimés.

Un certain nombre de difficultés liées à l'application des principes OCDE sont apparues.

La première concerne la détermination d'une transaction. En effet, les principes OCDE nécessitent que chaque transaction soit identifiée et rémunérée de manière appropriée. Or il est difficile face à une cyber entreprise de caractériser une transaction (biens ou services) et de l'identifier dans une chaîne d'opérations.

Le deuxième problème tient à l'identification des parties à la relation contractuelle en cause et notamment à la transaction. La détermination des fonctions au sein d'un groupe d'entreprises n'est pas aisée.

La troisième difficulté est relative à la détermination de comparables sur le marché. En matière de commerce électronique, la difficulté est double. En effet, les méthodes traditionnelles exigent que les activités et les rémunérations de l'activité examinée soient comparées avec les activités des autres intervenants économiques. Il est donc essentiel de pouvoir identifier des transactions comparables mais également les fonctions des différents intervenants et enfin de pouvoir analyser le contexte économique des transactions.

Un autre problème apparaît en matière de documentation : le net a pour particularité de supprimer tout support papier or à l'inverse le droit fiscal y est très attaché.

La dernière grande difficulté tient au fait que l'analyse fonctionnelle doit être conduite différemment en présence de cyber entreprises et cela pour plusieurs raisons.

D'une part, l'activité exercée par une entreprise de la « nouvelle économie » ne comporte pas les mêmes risques que ceux rencontrés dans le commerce traditionnel.

D'autre part, le commerce électronique supprime dans certains cas le recours à un intermédiaire puisque la vente de produit ou la réalisation de prestations de services via internet permet un contact direct entre client et entreprise.

Enfin, il convient encore de préciser que l'e-commerce pose de sérieuses difficultés sur le terrain de la preuve. En effet, internet a certes pour avantage d'accélérer le processus des affaires mais en contrepartie, il supprime tout support papier (comme il a déjà été précisé auparavant). Or les cyber entreprises se privent alors des moyens de preuves à présenter à l'Administration fiscale et notamment au vérificateur dans le cadre d'une vérification de comptabilité fondée sur l'article 57 du CGI.

Pour toutes ces raisons, il est recommandé aux entreprises de prendre un certain nombre de précautions.

B. Les précautions en matière de commerce électronique :

Les cyber entreprises doivent mettre en place une véritable politique en matière de prix de transfert. L'entreprise doit pouvoir présenter à l'Administration une documentation relative à ses prix de transfert. Or en raison des difficultés évoquées ci-avant, le risque de quiproquo est plus important en matière d'e-commerce.

En plus de la documentation habituelle, il est recommandé aux entreprises, qui exercent leur activité dans le commerce électronique, quelques précautions supplémentaires. Une certaine cohésion doit être assurée entre les différents départements susceptibles d'être intéressés par les prix de transfert. Un moyen très efficace consisterait pour l'entreprise à se placer dans une situation de vérification préalable : cela permettrait de mettre en évidence les points faibles par exemple le rôle de chaque intervenant ou encore le descriptif des activités.

Tout changement de méthode doit être justifié et il est préférable que des conventions écrites soient rédigées afin de bénéficier d'une preuve écrite.

Enfin, il peut être recommandé de veiller à l'historique des transactions ainsi que de s'assurer de l'existence sur papier des négociations.

Un des conseils à donner serait peut être de faire un effort pédagogique c'est-à-dire sensibiliser les différentes personnes qui interviennent dans le processus de fixation des prix de transfert.

D'une manière générale, sont à éviter : les quiproquos à la fois sur le lieu de l'activité et sur celui de décision ainsi que l'absence ou l'insuffisance d'information et de documentation.

En matière de prix de transfert, le juge se prononce parfois sur des problèmes annexes à la constat d'un transfert de bénéfices vers l'étranger.

Chapitre II : les autres points soumis à l'appréciation du juge

Le juge en matière de prix de transfert peut être amené, suivant les circonstances, à examiner d'autres points en rapport direct avec le ou les transferts indirects de bénéfices en cause.

En effet, en raison de l'interaction qui existe entre l'article 57 et la théorie de l'acte anormal de gestion, le juge est parfois confronté à une substitution de base légale. (§ 1)

C'est également à lui qu'il appartient de se prononcer sur la compatibilité de l'article 57 du CGI avec les conventions fiscales. (§ 2)

§ 1. l'interaction entre l'article 57 et la théorie de l'acte anormal de gestion

Le législateur et surtout l'Administration cherchent à éviter que le contribuable ne procèdent à des transferts abusifs de bénéfices vers l'étranger. Le droit fiscal français combat ces pratiques par le biais de l'article 57 du CGI mais également par l'utilisation de la théorie de l'acte anormal de gestion. Cette notion peut jouer un rôle de substitution (**B**) dans l'hypothèse où les conditions de l'article 57 du CGI ne seraient pas remplies : ces deux fondements comportant des différences.(**A**)

A. Définition et distinction des deux notions :

L'acte anormal de gestion est défini par Maurice Cozian⁵⁵ comme « un acte contraire à l'intérêt de l'entreprise (c'est l'aspect négatif) ou comme un acte accompli au seul profit d'un tiers étranger à la société (c'est l'aspect positif). »

Le juge a déjà eu plusieurs fois l'occasion de rappeler que le pouvoir du chef d'entreprise n'est pas discrétionnaire : l'Administration est en droit de mettre en cause les décisions d'un chef d'entreprise lorsqu'elles correspondent à un acte anormal de gestion. C'est un droit inhérent à la notion même d'entreprise et plus précisément à la définition de l'objet de l'entreprise qui est d'exercer une activité économique en vu d'en tirer des bénéfices. L'acte peut se traduire en comptabilité par une écriture qui vient par exemple en diminution de l'actif.

⁵⁵ « Précis de fiscalité des entreprises » Maurice Cozian, 22^{ème} Editions Litec, p317 n° 1421

La théorie de l'acte anormal de gestion a un champ d'application large puisque contrairement à l'article 57 du CGI, il n'exige pas que la relation concerne des entreprises qui plus est dépendantes.

Le fondement de l'acte anormal de gestion vaut tant dans l'ordre interne que dans l'ordre international. A l'opposé, l'article 57 du CGI ne s'applique qu'aux opérations présentant un caractère international : selon l'expression de Maurice Cozian⁵⁶, il « règne en maître » dans l'ordre international.

Si une transaction est passée à un prix qui n'est pas considéré comme le prix normal, l'une des sociétés s'appauvrit et l'autre s'enrichit à son détriment. Celle qui s'appauvrit sera considérée comme ayant accompli un acte anormal de gestion : elle aura agi contre son intérêt propre.

En matière de groupe, le problème est plus compliqué puisqu'il est possible que la société appauvrie ait agi sur ordre de la société dominante du groupe. Or un tel argument ne saurait être avancé en l'état actuel de la législation française pour justifier cet acte.

A titre de précision, il convient d'indiquer que comme en matière de prix de transfert, le Conseil d'état a décidé que c'est à l'Administration que revient la charge de la preuve des faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer l'anormalité d'un acte de gestion.⁵⁷

La preuve contraire est également ouverte à l'entreprise en matière d'acte anormal de gestion. Mais elle est plus difficile à établir dans le cadre de l'article 57 du CGI car le contribuable doit combattre une véritable présomption.

Une petite précision supplémentaire peut être intéressante. L'article 57 offre une facilité par rapport à l'invocation d'un acte anormal de gestion. Dans le cadre de la théorie de l'acte anormal de gestion, l'Administration doit établir en plus de l'avantage, la véritable intention consciente de l'entreprise.

Comme la théorie de l'acte anormal de gestion s'applique également aux opérations internationales, il est possible d'invoquer les deux fondements.

B. La substitution de motif ou le second rôle :

Dans certaines hypothèses, les deux fondements du principe des transactions à prix normal sont invoquées afin de permettre à l'Administration de réintégrer dans des conditions optimales les bénéfices transférés à l'étranger. Le recours à titre subsidiaire à cette théorie présente un intérêt certain.

⁵⁶ « Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal » Maurice Cozian, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre mars 1996 chr. p 110

⁵⁷ Voir notamment CE 27/07/84 Renfort Service

En effet, dans certains cas l'Administration va tout d'abord se fonder sur l'article 57 du CGI devant le juge pour justifier le redressement qu'elle a opéré. Puis elle va invoquer la théorie de l'acte anormal dans l'hypothèse où elle ne réussirait pas à prouver que les conditions exigées pour le constat d'un prix de transfert sont remplies (absence de lien de dépendance).

Une affaire permet d'illustrer cette situation : l'arrêt du 11 février 1997 de la Cour administrative d'appel de Paris SA Borsumij Whery France⁵⁸. L'Administration entendait opérer un redressement sur les fondements de l'article 57 du CGI et de l'acte anormal de gestion. Le commissaire du gouvernement et le juge ont admis ce double fondement. En l'espèce, la cour a jugé que les dépenses de personnel qui ont été engagées par la société néerlandaise NV Borsumij Whery auprès de sa filiale française à des fins de surveillance et de contrôle constituaient un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI. Mais dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Micheline Martel⁵⁹ a précisé que la solution aurait été identique sur le fondement de l'acte anormal de gestion.

Dans un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 4 octobre 2001 SA Les Editions Edilec⁶⁰, le ministre avait demandé une substitution de base légale. Là encore, le juge a admis la substitution de motif mais il a considéré que l'Administration n'avait pas apporté la preuve du lien de dépendance nécessaire à l'application de l'article 57 du CGI.

La cour a ensuite estimé qu'il n'y a pas non plus en l'espèce d'acte anormal de gestion : le seul fait que le prix payé était supérieur aux coûts de revient ne permet pas d'établir l'existence de surcoûts d'autant plus que l'Administration ne fournissait aucun élément de comparaison des prix.

Il ne faut pas en déduire que dans l'ordre international, il existe toujours une confusion entre l'article 57 et l'acte anormal de gestion. En effet, il peut y avoir dans l'ordre international acte anormal de gestion en dehors des prévisions de l'article 57 du CGI.

Maurice Cozian⁶¹ donne un exemple intéressant : un dirigeant français fait offrir par la société qu'il dirige un manteau de fourrure à une femme qu'il a rencontré « dans un pays lointain » qui n'est pas un paradis fiscal. L'Administration ne pourrait pas se fonder sur l'article 57 du CGI, il est plus efficace pour elle de se fonder sur la théorie de l'acte anormal de gestion.

⁵⁸ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 11 février 1997 n° 94-511, SA Borsumij Whery France, Revue de jurisprudence fiscale mars 1998 n° 245 p 180 ; Revue de droit fiscal 1998 n° 38 p 1146 n° 801

⁵⁹ « Quelles sont les conditions posées au constat d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ? » Bulletin des conclusions fiscales 1/12/98 p 38

⁶⁰ arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 4 octobre 2001 n° 97PA03347, SA Les Editions Edilec, Juridisc Conseil d'état vol III

⁶¹ « Les grands principes de la fiscalité des entreprises » 4^{ème} édition Litec, p 382 et suivantes document 29 : les transactions intra-groupe

A l'inverse, il peut également y avoir prix de transfert sans acte anormal de gestion au sens strict. Pour que cette théorie trouve à s'appliquer encore faut-il qu'il y ait un tiers. Maurice Cozian⁶² prend l'exemple d'une société qui a son siège en France et un simple établissement situé à l'étranger. Comme cet établissement n'a pas de personnalité propre, il n'a pas d'intérêt propre à faire valoir. En revanche, chaque établissement doit tout de même être traité comme une entreprise indépendante. Dès lors, dans leurs relations intra-groupe, les différentes entreprises doivent pratiquer des prix d'un marché de pleine concurrence et non des prix de convenance fiscale.

Outre l'hypothèse d'une substitution de motif, le juge peut encore être amené, dans le cadre d'un recours sur le fondement de l'article 57 du CGI, à se prononcer sur d'autres points et notamment celui de la compatibilité de ce texte avec les conventions fiscales.

§2. l'articulation de l'article 57 CGI avec les conventions fiscales

En matière de prix de transfert, le rôle du juge ne s'arrête pas à l'examen des conditions de l'article 57 du CGI. En effet, si une convention fiscale a été conclue, le juge administratif doit encore vérifier si ce texte est applicable compte tenu des stipulations de la convention en cause.

En droit français, les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont une autorité supérieure à la loi, à partir de leur publication et sous réserve de réciprocité c'est à dire de son application par l'autre Etat ou territoire.

Le Conseil d'Etat a déjà reconnu à plusieurs reprises la compatibilité de l'article 9 de la Convention modèle OCDE avec l'article 57 du CGI. Rappelons que l'article 9 de la Convention modèle OCDE dispose que « lorsque 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 conséquences ».

Ainsi, le juge administratif en admettant la compatibilité, admet par-là même que des entreprises de ces Etats qui pratiquent des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger, peuvent faire l'objet de redressement sur le fondement du droit français et notamment de l'article 57 du CGI.

⁶² « Les grands principes de la fiscalité des entreprises » 4^{ème} édition Litec, p 382 et suivantes document 29 : les transactions intra-groupe

De nombreuses conventions fiscales bilatérales conclues par la France avec d'autres Etats reprennent cet article modèle. Dans les différentes affaires soumises à l'appréciation du juge de l'impôt, celui-ci avant même de se prononcer sur les conditions d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger, examine la compatibilité des dispositions de la convention en vigueur avec celles de l'article 57 du CGI.

Dans la mesure où la convention en cause reprend l'article 9 de la Convention modèle OCDE, le juge ne fait que rappeler sa jurisprudence constante sur ce point.

Une affaire certes un peu ancienne mais tout de même importante mérite d'être évoquée dans le cadre de cette étude. Le Conseil d'Etat, dans l'arrêt Sovemarco de 1994⁶³, a dû se prononcer sur la compatibilité de l'article 57 avec les dispositions de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 et plus particulièrement son article 9. En fait, cet article reprenait exactement les termes de l'article 9 de la Convention modèle OCDE.

Le commissaire du gouvernement Philippe Martin, approuvé dans son raisonnement par le juge, a estimé d'une part, que « le champ d'application des articles inspirés de l'article 9 du modèle OCDE et celui de l'article 57 du CGI » sont identiques. Selon lui, « les notions larges de participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise sont compatibles avec la notion de dépendance de droit ou de fait » dégagée par la jurisprudence.

D'autre part, il se fondait sur la jurisprudence du Conseil d'Etat. Il a déjà jugé à plusieurs reprises⁶⁴ que l'article 9 de la convention franco-suisse ne fait pas obstacle à l'application de l'article 57 du CGI.

Les arrêts récents dans lesquels ce problème s'est posé, sont rares : la jurisprudence étant constante sur ce point, les solutions restent les mêmes. Une affaire peut tout de même être citée. La Cour d'appel administrative de Bordeaux a eu une attitude particulière dans une affaire SA Lindt Sprungli⁶⁵ qui témoigne du fait que ce problème de compatibilité n'est plus considéré comme tel par le juge.

Etait à nouveau en cause l'article 9 de la convention franco-suisse conclue le 9 septembre 1966. Plutôt que de rappeler la solution jurisprudentielle qui s'applique, la cour a simplement précisé après avoir

⁶³ arrêt Conseil d'état, 9^{ème} et 8^{ème} ss-section du 18 mars 1994 n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale mai 1994 p 290 ; Revue de droit fiscal 1994 n°40 com.1703

⁶⁴ CE 14 mars 1984, n°34430-36880 : RJF 5/84 n°593 ; CE 2 novembre 1987, n°55543 : RJF 1/88 n°21 concl. B. Martin Laprade

Voir également pour stipulations analogues de l'article 9 de la convention franco-brésilienne du 10/09/71 CE 3/04/89, n°77581Lainière de Picardie : RJF5/89 n° 538

Voir également pour article 9 convention franco- espagnole du 27/06/73 CE 17/02/92, n° 81690-82782 Carrefour : RJF 4/92 n° 433 concl. Ph Martin p 267.

⁶⁵ arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 1^{ère} ch. du 14 juin 2001 n° 97BX01746, SA Lindt et Sprungli, inédit au recueil Lebon

énoncé les dispositions contenues dans l'article 9 « que ces stipulations permettent à l'Administration française de faire application des dispositions de l'article 57 du CGI ».

Elle ne se prononce même pas sur ce point. Elle semble d'une part, attachée un caractère automatique à cette compatibilité et d'autre part minorer le problème. Cette solution peut sembler logique dans la mesure où le juge de l'impôt y compris le Conseil d'Etat, s'est déjà prononcé à plusieurs reprises sur ce problème de compatibilité qui plus est concernant la convention franco-suisse du 9 septembre 1966. Il faut également remarquer que cette position est unique jusqu'à ce jour et n'a pas été rendue par le Conseil d'Etat mais par une Cour administrative d'appel.

Une petite précision doit encore être faite : l'Administration considère que les dispositions des conventions fiscales ne sont guère différentes de celles de l'article 57 du CGI. Par conséquent, elles doivent recevoir la même interprétation.

Il existe encore des hypothèses où l'application du droit interne français en matière de prix de transfert ne pose pas de difficultés. C'est le cas lorsque aucune convention fiscale ne trouve à s'appliquer ou que celle-ci n'inclut pas d'article équivalent à l'article 9 du modèle OCDE.

Face à un juge administratif très nettement favorable au contribuable, le législateur est intervenu afin de permettre à l'Administration de mettre en œuvre sa politique de lutte contre les prix de transfert. Un certain nombre de prérogatives lui ont été reconnues ces dernières années : reconnaissance qui s'est également accompagnée de dispositions en faveur du contribuable.

Titre II : De nouvelles prérogatives dans le contrôle des opérations internationales

Dans un contexte de mondialisation de l'économie, la politique des prix de transfert est devenue une des préoccupations majeures pour :

- les entreprises multinationales qui y voient un enjeu stratégique considérable
- les Administrations fiscales et celle qui nous intéresse plus particulièrement, l'Administration fiscale française

Face à un tel « conflit d'intérêt » entre contribuables et Administration, de nouvelles prérogatives leur ont été accordées. Il faut distinguer entre celles :

- Conférées aux contribuables (**chapitre I**)
- Et celles conférées à l'Administration (**chapitre II**)

Chapitre I : les moyens à la disposition du contribuable

Un certain nombre de moyens ont été mis à la disposition du contribuable afin de pallier aux conséquences d'un éventuel constat de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger. Ces différentes mesures interviennent en fait à deux niveaux distincts :

- à titre préventif c'est-à-dire avant que l'Administration fiscale ne décide d'opérer un redressement sur le fondement de l'article 57 du CGI: se sont les accords préalables en matière de prix de transfert (§ 1)
- mais également en tant que remède par le biais des ajustements et procédures éliminant les doubles impositions. (§ 2)

§1. les accords préalables : un moyen de prévention

C'est par le biais d'une instruction du 7 septembre 1999 que notre droit fiscal s'est doté d'une procédure d'accord préalable qualifiée par la doctrine de « petite révolution fiscale⁶⁶ ». Une expression utilisée par Caroline Silberztein et Vincent Schmitt⁶⁷ donne une bonne idée de l'impact d'un tel dispositif : « mieux vaut guérir que prévenir ».

Une première partie (**A**) sera donc consacrée à cette notion en général c'est-à-dire destinée à présenter ce dispositif, la deuxième (**B**) traitant de la procédure même. Enfin, dans un dernier développement (**C**) nous nous interrogerons sur l'avenir de ce mécanisme.

Il convient de préciser avant tout, que l'un des moyens permettant non pas d'éviter un redressement, mais de mieux se défendre, consiste à constituer un dossier comportant toutes les informations et documentations à la disposition de l'entreprise afin de pouvoir justifier des transferts opérés. Il permet de se préconstituer des preuves. Pierre Jean Douvier⁶⁸ a établi une liste de recommandations sous le nom de « les quatre règles et les dix commandements .» Ce document se trouve en annexe.

A. Les accords préalables : généralités

1. Définition et utilité :

➤ Définition

Le chapitre IV des commentaires de l'OCDE intitulé « Méthodes administratives destinées à régler les différends en matière de prix de transfert » traite des accords préalables en matière de prix de transfert et donne la définition suivante : « un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant

⁶⁶ « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale » Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253

⁶⁷ « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale » Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253

⁶⁸ « Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'Administration ou amorce d'un nouveau dialogue entre le contribuable et l'Administration » Pierre Jean Douvier, Option Finance n°403 mai 1996 p 26

l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période.

La procédure d'accord préalable est engagée à l'initiative du contribuable ; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs Administrations fiscales. L'accord préalable a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaires et conventionnelles de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque les mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en oeuvre que l'accord préalable se révèle le plus utile.

L'accord préalable a également fait l'objet d'une définition de la part de l'instruction française de 1999. Il permet « à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'Administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra groupes n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI. »

Un constat s'impose dès lors : l'accord doit porter sur un ensemble de critères et de méthodes de détermination des prix, et non sur le prix lui-même. L'acte porte donc sur des données économiques détaillées et non sur une question de droit.

➤ Utilité :

Les accords préalables en matière de prix de transfert ont pour but principal de limiter les risques de double imposition qui peuvent résulter d'un redressement opéré dans un Etat en raison d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger. Ces situations sont en principe résolues par les conventions bilatérales contre les doubles impositions qui feront l'objet d'un développement plus approfondi ci-après.

Comme le font remarquer fort justement Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, le taux d'imposition des groupes est actuellement analysé par les partenaires financiers de l'entreprise (actionnaires), Dans un tel contexte, il est préférable parfois de trouver un accord préalable. Il permettra d'éviter un certain nombre de vérification ainsi que des actions en justice longues et coûteuses et donc également un gain de temps.

De plus, ce mécanisme met en place un contexte de dialogue avec l'Administration fiscale beaucoup plus serein que celui de la vérification qui plus est, porte sur des données contemporaines de l'accord

et non pas comme dans le cadre d'une vérification sur des données historiques souvent difficiles à restituer.

En guise de remarque, il est intéressant de préciser que de tels accords peuvent se révéler fort utiles pour les cyber entreprises en raison de l'incertitude de la politique des prix de transfert dans le commerce électronique. Cette procédure peut notamment se révéler digne d'intérêt pour les start-up car les activités sont des nouvelles constructions.

2. Typologie

Le développement qui va suivre consiste en fait à répondre à une interrogation essentielle. En effet, une des questions primordiales dans ce domaine est de déterminer si l'accord doit être unilatéral, c'est à dire entre un contribuable et l'Administration fiscale dont il dépend ; bilatéral c'est à dire impliquant les Administrations fiscales de deux Etats ; voire éventuellement multilatéral.

Quels sont les accords les plus efficaces ?

A première vue, se sont les accords bilatéraux qui offrent la plus grande sécurité puisque les accords unilatéraux en raison de cette qualité, ont pour principal effet de n'engager que l'Administration fiscale qui l'a conclu et ne protègent donc nullement contre les risques de remise en cause dans un autre Etat partie à la transaction.

Or, il ne faut pas nier un élément essentiel du contexte des relations intra-groupe : les transactions sont rarement limitées à un flux bilatéral.

Dès lors, les accords multilatéraux apparaissent comme la solution globale à ce problème. Mais une telle procédure n'est pas banale et n'est pas encore appliquée pas tous les Etats.

L'instruction française ne fait qu'énumérer des règles de fonctionnement entre le contribuable et l'Administration sans se prononcer sur le caractère bilatéral. De plus, contrairement à d'autres pays comme les Etats-Unis ou les Pays Bas, la France ne connaît pas les accords unilatéraux. Mais M Glaize⁶⁹, chef du bureau des affaires internationale à la Direction générale des impôts, a affirmé en 1999 dans un entretien que « dans l'hypothèse où un accord bilatéral n'aurait pu être conclu avec l'autre Etat requis et si l'entreprise est de bonne foi, il n'est pas exclu qu'un accord unilatéral puisse lui être donné à titre *subsidaire* sur sa méthode de détermination des prix de transfert ».

Or, cette position est regrettable dans la mesure où les accords bilatéraux présentent tout de même l'avantage de s'assurer auprès de l'Administration d'un Etat que les prix pratiqués dans les

⁶⁹ « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale » Caroline Silberstein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253

relations intra-groupes ne constituent pas des transferts indirects de bénéfices à l'étranger. Pourtant telle est la définition donnée par l'instruction française de l'accord.

3. Bases légales

L'OCDE a indiqué dans son rapport de juillet 1995 que les « accords préalables qui font intervenir l'autorité compétente d'un Etat cocontractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, bien qu'il n'y soit pas expressément mentionné ».

Cet article prévoit en fait qu'un contribuable peut recourir aux autorités compétentes s'il venait à estimer que les mesures mises en place par un ou les deux Etats contractants risquent d'entraîner pour lui une imposition non conforme à la convention.

Dans ce cas, l'Administration doit essayer de résoudre ce problème par un accord amiable avec l'autorité de l'autre Etat contractant mais uniquement si la demande lui apparaît fondée et que dans l'hypothèse où elle serait dans l'impossibilité d'y apporter elle-même une solution efficace.

Ainsi, la possibilité de demander un accord préalable bilatéral relève de l'application de conventions fiscales et elle est ouverte au contribuable même si le droit interne ne prévoit aucun mécanisme de ce type.

On peut être dès lors tenté de remettre en cause la nécessité d'une disposition telle que l'instruction française de 1999. En effet, elle n'a pas pour objet de conférer un nouveau droit au contribuable. Mais, les textes de l'OCDE restent silencieux sur un certain nombre de problèmes essentiels. D'où l'utilité de l'instruction dans la mesure où, elle contribue à mettre en place un mode d'emploi de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales.

Intéressons-nous désormais au mécanisme mis en place en tant que tel.

B. La procédure d'accord préalable :

1. Un contribuable impliqué dans la procédure :

Le succès d'une telle procédure tient essentiellement à l'implication active du contribuable. En matière de prix de transfert, ce sont des questions économiques et factuelles plus que juridiques qui se posent. Or, qui est mieux placé que le contribuable lui-même pour connaître le contexte contractuel, technologique, commercial, industriel ...dans lequel il opère. La connaissance de cet environnement est très important puisqu'il permet de donner le sens des décisions prises en matière de prix de transfert.

L'instruction française de 1999 a consacré une véritable implication du contribuable dans la procédure. En effet, c'est à ce dernier qu'il appartient d'initier une demande auprès du bureau chargé de la négociation des accords. Parallèlement, une demande est initiée dans l'autre Etat concerné.

Le contribuable va ensuite proposer à l'Administration française une méthode de détermination de ses prix de transfert et lui fournir l'ensemble des renseignements visant à la justifier. L'Administration française va se forger une opinion sur la méthode utilisée par le biais de réunions avec le contribuable qu'elle informera de sa position.

L'étape suivante concerne l'Administration française et celle de l'autre Etat concerné : elles vont étudier ensemble la méthode proposée. A ce stade deux issues sont envisageables : soit l'autre Etat ne souhaite pas donner son accord, la procédure est alors close sous réserve éventuellement d'un accord unilatéral comme il a été précisé ci-dessus, soit elles sont parvenues à un accord qui est adressé au contribuable. Le contribuable peut alors donner son acceptation et dans ce cas il s'engage à respecter les termes de l'acte.

Les effets de l'accord préalable sont subordonnés à l'acceptation des termes de l'acte par le contribuable. Son acceptation entraîne une double conséquence : d'une part, en acceptant le contribuable s'engage également à respecter les conditions d'application de l'accord, d'autre part l'Administration s'interdit de remettre en cause les termes de l'accord sauf erreurs, dissimulations ou encore manœuvres frauduleuses.

Un constat s'impose à l'issue de ce développement : l'instruction a mis en place un dialogue en « deux dimensions » selon l'expression de Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, contribuable-Administration française d'une part, Administration française-Administration étrangère d'autre part.

D'un point de vue pratique, il ne faut pas oublier que l'issue des négociations dans le cadre de ce dispositif entre l'Administration française et une Administration étrangère ainsi que la qualité des accords conclus, reposent également dans une très large mesure sur l'équilibre des processus et des moyens mis en œuvre dans les deux Etats.

2. Accord préalable et contrôle fiscal

Il peut exister une certaine interaction entre une procédure d'accord préalable et un contrôle fiscal en cours ou à venir. Mais avant tout il peut être intéressant de s'interroger, comme l'ont fait

certain auteurs⁷⁰, sur la nature même de cette procédure : est-elle assimilable à un contrôle fiscal sans les garanties du contrôle ?

✓ Un contrôle sans garantie ?

En fait, on retrouve dans l'instruction un certain nombre de dispositions qui rappellent curieusement des éléments des contrôles fiscaux. En effet, la demande d'accord préalable repose sur le souhait de l'entreprise initiatrice de la procédure, de voir sa situation analysée par l'Administration et plus précisément sa méthode de détermination des prix de transfert.

De plus, la possibilité est ouverte aux agents de l'Administration chargés de l'instruction de la demande, de se rendre dans les locaux de l'entreprise, sous réserve de son acceptation, afin d'y consulter tout document pouvant étayer son analyse, ainsi que pour y rencontrer des membres de l'entreprise.

De même, afin d'éclairer encore davantage les agents chargés de l'instruction, ces derniers peuvent demander au contribuable de leur fournir, en plus des documents nécessaires à l'expertise de la méthode, tout document comptable ou extra comptable nécessaire. Enfin, un contribuable ne peut arguer de la confidentialité des informations requises pour éviter de fournir un document.

L'Administration fiscale ne se contente donc pas d'un simple rôle d'étude des documents et de la situation du contribuable. Elle a un rôle actif : elle mène les diligences comme en matière de contrôles fiscaux dans le cadre de la procédure contradictoire. Il est également intéressant de préciser que l'Administration s'est reconnue le droit de restreindre ou d'étendre le champ de l'accord malgré la marge de manœuvre laissée au contribuable pour la détermination des opérations soumises à l'expertise de l'Administration.

Elle s'est encore reconnue un certain nombre de pouvoirs parmi lesquels figure celui de ne pas donner suite à la demande d'analyse de la politique de prix de transfert. Elle s'est également octroyée la possibilité de se retirer à tout moment de la procédure avant la conclusion définitive de l'accord.

Un certain nombre de similitudes existe donc entre ce mécanisme de l'instruction et les contrôles fiscaux sans pour autant que le contribuable puisse bénéficier des garanties qui lui sont offertes dans le cadre d'un contrôle fiscal.

⁷⁰ « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale » Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253

- ✓ interaction entre les deux

Une distinction est ici nécessaire : celle entre les contrôles en cours et les contrôles à venir.

Concernant les contrôles en cours, l'instruction apporte certaines précisions. En effet, même en cours de contrôle fiscal, un contribuable peut toujours encore présenter une demande d'accord préalable mais concernant des transactions futures. De plus, une demande d'accord ne suspend nullement un contrôle en cours ou « toute autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt ». Mais l'instruction prévoit que « rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal puisse être prolongée par l'examen d'une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de comptabilité ».

D'un point de vue pratique, l'issue d'un contrôle fiscal est une véritable opportunité pour l'entreprise contrôlée. En effet, c'est l'occasion pour elle d'initier une procédure d'accord préalable. Si les deux opérations concernent les mêmes transactions, le contribuable n'aura d'une part, pas de grande difficulté à fournir les documents nécessaires et d'autre part, il a dans une certaine mesure déjà connaissance de la position de l'Administration.

Un nombre significatif de redressements opérés dans le cadre de l'article 57 du CGI se solde par un accord. Certains auteurs⁷¹ préconisent en fait, de combiner la demande d'accord préalable consécutive d'un contrôle fiscal avec une procédure d'ajustement correctif.

En revanche, il n'est pas conseillé en pratique de recourir à cette procédure lorsque le contrôle est encore en cours. Une telle initiative reviendrait à priver le contribuable des dispositions protectrices de l'article L13B du Livre des procédures fiscales ainsi que des règles avantageuses applicables en matière de preuve.

S'agissant des contrôles à venir, l'accord préalable présente le principal avantage de protéger l'entreprise contre les éventuels redressements relatifs aux transactions couvertes par l'accord à la condition que les termes de l'acte aient été scrupuleusement respectés.

En revanche, initier une demande dans un tel contexte peut être un moyen pour l'Administration de découvrir des opérations ou obtenir des renseignements sur des transactions non couvertes par l'accord en cause.

⁷¹ « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale »
Caroline Silberstein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253

3. Le sort des informations communiquées

Le secret fiscal qui entoure cette procédure de l'instruction de 1999 trouve son fondement dans deux textes. Tout d'abord, l'instruction donne des indications et impose notamment à l'Administration de ne pas divulguer à des tiers, autres bien sûr que l'autorité compétente partie à l'accord, les informations transmises à elle. Elle l'oblige ensuite à respecter les règles de confidentialité qui concernent directement l'existence et le montant de l'impôt dû.

Ce texte précise encore que les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de cette procédure.

Mais cette garantie offerte au contribuable découle également de l'article L 103 du Livre des procédures fiscales aux termes duquel « l'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du Code pénal s'applique à toute personne appelée à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au CGI...Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations ».

En revanche, le Livre des procédures fiscales comporte également un certain nombre de dérogations au principe du secret fiscal. C'est le cas notamment de l'article L 117 qui prévoit que « les agents de l'Administration des impôts, de l'Administration des douanes et des droits indirects sont tenus de communiquer les documents de services qu'ils détiennent, sans pouvoir opposer le secret professionnel, aux agents ayant au moins le grade d'inspecteur et qui appartiennent à d'autres Administrations des finances et qui sont chargés d'établir des impôts et droits ».

On constate donc qu'il est tout à fait envisageable que l'Administration partie à la procédure transmette des informations qui lui ont été fournies à des agents chargés du contrôle fiscal de l'entreprise en cause voire même d'autres entreprises.

L'Administration dispose ici d'une source indéniable d'informations. En effet, elle peut utiliser les informations transmises par une entreprise française membre d'un groupe multinational dans le cadre d'un accord préalable, à l'encontre d'entreprises françaises exerçant leurs activités dans le même domaine dans le cadre de contrôles fiscaux. Une société peut même se voir opposer des informations données par une entreprise concurrente initiatrice d'une demande d'accord.

Mais une autre difficulté apparaît : c'est tout le problème de la pertinence des informations et des degrés de comparaisons car même si par domaine, on retrouve des similitudes, chaque entreprise a son histoire propre et ses décisions stratégiques.

La procédure d'accord permettra à l'Administration d'améliorer ses connaissances des données économiques des différents secteurs d'activité et par ce biais améliorer également la qualité des dialogues avec les contribuables.

La question de l'utilisation à l'encontre d'un contribuable des informations recueillies dans le cadre d'un accord initié par un autre est un problème actuel et réel. Ce sont les garanties du contribuable qui sont affectées par une telle pratique qui consiste à établir des comparaisons à partir de données dont le contribuable n'a pas connaissance.

4. Une procédure d'auto incrimination ?

Une question intéressante se pose par rapport à la charge de la preuve. En effet, l'Administration qui décide d'opérer un redressement sur le fondement de l'article 57 du CGI, doit établir à la fois qu'il existe un lien de dépendance ou de contrôle de l'entreprise française avec l'entreprise étrangère et qu'un avantage particulier a été consenti.

Dès lors est-il possible de considérer que le contribuable qui initie une demande d'accord en se référant à l'article 57 du CGI, établit également par ce biais une présomption de dépendance, de contrôle ou d'avantage particulier ?

L'Administration pourrait retirer un avantage des informations transmises dans le cadre de cette procédure dans le cas d'un contrôle ultérieur de l'entreprise initiatrice mais portant sur d'autres opérations effectuées par les mêmes entreprises mais non couvertes par l'accord.

Au sens strict, la réponse est négative puisque la démarche de l'entreprise est volontaire. C'est plutôt concernant la procédure d'information mis en place par la loi du 12 avril 1996 et commentée par l'instruction du 23 juillet 1998, que l'on peut parler d'auto incrimination car c'est l'Administration qui exige des renseignements dans ce cas. Ce point sera étudié plus précisément dans les développements qui suivent.

Mais l'idée reste tout de même sous jacente.

C. Une véritable révolution ?

La procédure mise en place par l'instruction est une révolution dans le sens où l'Administration française a pris conscience de la nécessité de se doter d'un tel mécanisme en raison de l'évolution des relations entre l'Administration et les entreprises. En 1995, Pierre-Jean Douvier⁷² affirmait que la

⁷² « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666

France était réticente à appliquer la pratique des accords préalables et qu'il s'agissait là d'une tradition culturelle française. A cette époque, les pays de l'OCDE qui avaient expérimenté cette procédure étaient limités mais l'expérience était positive.

La possibilité offerte en 1999 fût un progrès immense dans notre droit fiscal puisque cette procédure a pour effet de sécuriser les transactions intra groupes avant qu'elles se réalisent. C'est une avancée notable dans la manière d'appréhender la dimension internationale des groupes de sociétés. Ce dispositif répond en fait à une demande des entreprises ainsi qu'aux impératifs de la vie des affaires.

Son enjeu est de mettre en place un véritable dialogue entre entreprises et Administration dans un environnement serein et sécurisant. En effet, le renforcement de la sécurité du contribuable est essentiel au succès de ce mécanisme et notamment concernant la divulgation des informations sensibles et leur éventuelle utilisation. La procédure telle qu'elle est prévue par l'instruction n'est pas toujours très attrayante pour toutes les entreprises.

Sont à l'abri de telles craintes les entreprises qui soit sortent d'un contrôle fiscal sur le fondement de l'article 57 du CGI, soit estiment que la mise en œuvre de cette procédure n'est guère plus contraignante que la préparation d'un éventuel contrôle.

Ce dispositif a été qualifié pour ces raisons de petite révolution par certains⁷³ qui jugeaient le dispositif peu incitatif. On peut notamment regretter que l'instruction n'ait pas formellement consacré la possibilité de passer des accords unilatéraux comme cela est possible aux Etats Unis, au Royaume Uni, en Espagne, au Pays bas ou encore en Belgique.

En raison de son tout jeune « âge », la preuve reste encore à faire de l'efficacité de cette procédure ainsi que celle de la pertinence des accords conclus.

D'autres moyens sont à la disposition du contribuable qui se différencient du précédent par le fait qu'ils soient mis en œuvre à posteriori c'est à dire après que l'Administration ait constaté un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

⁷³ « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666

§2. Les remèdes à posteriori

Lorsqu'un Etat a redressé un prix de transfert, il va rectifier les bénéfices et imposer la différence entre le bénéfice normal et le bénéfice déclaré. La question se pose de savoir si l'autre Etat va accepter de déduire corrélativement un montant supplémentaire de charges. Il s'agit là du problème du traitement des doubles impositions. Des mesures sont nécessaires.

Ces moyens que l'on peut qualifier de remèdes en raison du moment où ils interviennent, sont de deux types :

- les ajustements (**A**)
- Les procédures éliminant les doubles impositions en général (**B**).

A. Les ajustements :

Les ajustements ont pour rôle d'éviter les doubles impositions ou plutôt de les effacer en rectifiant les bénéfices imposables. Ils peuvent être de différents types.

1. primaire

L'ajustement primaire est défini comme l'ajustement des bénéfices imposables d'une société opéré par une première Administration en application du principe de pleine concurrence. Le droit fiscal français connaît deux méthodes de rectification des résultats. Une première qualifiée de méthode d'évaluation directe. Dans cette hypothèse, le redressement doit être opéré selon les règles de droit commun c'est à dire au vu d'éléments précis. Cette procédure est en principe appliquée dans les cas de remise ou d'absence d'intérêts, de rémunérations sans contrepartie, de redevances excessives ou encore de réduction des prix. La seconde méthode n'est utilisée qu'à titre subsidiaire, d'où sa qualification de méthode d'évaluation subsidiaire, et à défaut d'éléments précis. Elle consiste à recourir à une évaluation forfaitaire résultant de la comparaison avec les résultats des entreprises indépendantes exerçant une activité identique.

2. correctif

L'ajustement correctif consiste dans l'ajustement de l'impôt exigible par l'entreprise associée établie dans un autre Etat effectuée par l'Administration fiscale de cet Etat pour prendre en considération un ajustement primaire effectué par l'Administration fiscale du premier pays afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux Etats.

Il n'a pas de caractère obligatoire : les Administrations ne sont pas obligées de parvenir à un accord.

3. secondaire

L'ajustement secondaire concerne les dividendes. Les deux précédents ajustements modifient en fait la répartition des profits. Afin de mettre en conformité la répartition des bénéfices avec l'ajustement primaire, la plupart des Etats reconstituent une transaction en fonction de leur législation sans prendre en compte la distribution de dividendes, d'un fond propre ou d'un prêt.

Le traitement de ces difficultés nécessite le recours à la procédure amiable.

B. Les procédures pour éliminer les doubles impositions :

1. Le droit conventionnel : la procédure amiable

Cette procédure est une voie de recours spécifique ayant pour but de régler les difficultés soulevées par l'application des conventions destinées à lutter contre les doubles impositions. Elle n'a pas de caractère juridictionnel.

Par une instruction du 4 mars 1986, l'Administration française a précisé le champ d'application, les conditions de mise en oeuvre ainsi que le déroulement de cette procédure.

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. Ils peuvent même ne pas donner suite à un accord éventuel pour des raisons tenant à des divergences de législations nationales. Cette procédure est longue et ses résultats sont incertains. C'est pourquoi une convention d'arbitrage a été adoptée au niveau de la Communauté européenne.

2. l'arbitrage

En règle générale, les difficultés sont résolues par le biais de la procédure amiable mais en raison de l'inconvénient évoqué ci dessus, certains pays ont mis en place des procédures d'arbitrage. La mise en place d'un tel mode de règlement des conflits a également été justifiée par le fait que les litiges fiscaux sont placés de manière croissante sur le plan international.

Quelques exemples de procédures d'arbitrage peuvent être donnés :

- un accord de libre échange a été conclu entre le Canada et les Etats Unis
- le GATT et l'OMC ont mis en place des procédures et des institutions pour résoudre les litiges dans le domaine du commerce international
- au niveau européen, une convention d'arbitrage en matière fiscale est en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1995

L'OCDE a exprimé son avis par rapport à cette procédure et estime qu'il conviendrait d'examiner de manière approfondie si « la mise en place d'une procédure arbitrale en matière fiscale ne pourrait jouer un rôle complémentaire dans les relations fiscales internationales ».

3. l'accord européen

Au niveau européen, une convention a été signée le 20 mai 1990 relative aux doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995.

Elle a pour particularité l'obligation d'éliminer les doubles impositions contrairement à la procédure amiable.

Non seulement, le contribuable dispose d'un certain nombre de moyens mais l'Administration a vu parallèlement, ses prérogatives en matière de prix de transfert s'étendre de manière considérable ces dernières années.

Chapitre II ; l'extension récente des pouvoirs de l'Administration dans le contrôle des opérations internationales

Le droit fiscal français a connu d'importants changements en matière de prix de transfert en 1996 notamment par une loi n°96-314 du 12 avril 1996 portant DDOEF.

L'Administration française avait estimé qu'elle se heurtait à des difficultés pour conduire les contrôles en matière de prix de transfert. Elle accédait difficilement à l'information. Cette loi a doté l'Administration d'un outil de contrôle efficace. Les deux innovations procédurales apportées par la loi du 12 avril 1996 concerne :

-d'une part l'obligation d'information, l'article 39 de la loi devenu article L13 B du LPF impose de nouvelles obligations d'informations au contribuable lors d'un contrôle fiscal portant sur les prix de transfert. Il facilite l'application par l'Administration de l'article 57 du CGI (**Section I**)

-d'autre part, la prorogation du délai de reprise en cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale prévue à l'article 40 devenu article L188 du LPF. (**Section II**)

Section I : Les redressements opérés dans le cadre de l'article 57 du CGI et l'article L 13 B du LPF

Cette nouvelle procédure a été qualifiée par certains⁷⁴ « d'amorce d'un nouveau dialogue entre l'Administration et le contribuable ».

Parmi les moyens de coopération figure l'échange de renseignements prévu par l'article L13B du LPF mais les Administrations fiscales peuvent également décider d'opérer un contrôle fiscal simultané. Il se définit comme le contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs contractants conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un ou plusieurs contribuables qui présentent pour elles un intérêt commun complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus ».

Cette procédure ne sera pas étudiée car elle est rarement mise en œuvre et surtout depuis que l'Administration possède un dispositif tel que l'article L13B du LPF.

Ce texte vise en fait à faciliter le contrôle des transactions intra-groupes en autorisant l'Administration à demander certains renseignements au contribuable.

Les développements qui vont suivre ont pour objet d'une part, d'analyser cette procédure c'est à dire d'expliquer son fonctionnement et ensuite ses conséquences (§1) et d'autre part, d'apprécier ce dispositif (§2).

⁷⁴ « Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'Administration ou amorce d'un nouveau dialogue entre le contribuable et l'Administration » Pierre Jean Douvier, Option Finance n°403 mai 1996 p 26

§1. La procédure de coopération de la loi du 12/04/96

Le dispositif de la loi du 12 avril 1996 :

- institue une obligation d'information à la charge des entreprises portant sur la politique de prix de transfert menée avec les entreprises exploitées hors de France : cette procédure est codifiée sous l'article L13B du LPF (A)
- modifie également l'article 57 du CGI : l'Administration peut évaluer les bases d'imposition concernées par la demande dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire en cas de défaut de réponse (B)
- enfin, il introduit une amende fiscale en cas de défaut de réponse (C)

A. La mise en place d'une obligation d'information :

Cette prérogative reconnue à l'Administration est encadrée tant au niveau de ses conditions de mise en œuvre (1), qu'au niveau de ses modalités d'exercice (2).

1. Ses conditions de mise en œuvre :

L'article L13B du LPF énonce les conditions et prévoit que « lorsque, au cours d'une *vérification de comptabilité*, l'Administration a réuni des *éléments* faisant *présumer* qu'une entreprise a réalisé un *transfert indirect de bénéfices*, au sens des dispositions de l'article 57 du CGI, elle peut* *demander* à cette entreprise des *informations et documents*... ».

Ainsi, l'article L13B du LPF n'est applicable qu'à l'encontre des entreprises qui sont susceptibles de faire l'objet d'un tel contrôle c'est à dire celles qui sont « astreintes à tenir et à présenter des documents comptables »⁷⁵ et qui sont passibles de l'impôt sur les bénéfices (BIC, BA, BNC).

De plus, le fait que l'Administration ne puisse recourir à ce texte que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, permet au contribuable de bénéficier des garanties qui lui sont attachées et plus précisément d'un débat oral et contradictoire.

Cette procédure concerne les entreprises en général c'est à dire les entreprises individuelles, les entreprises dotées de la personnalité morale (ex : sociétés de capitaux, sociétés de personnes, GIE, associations...) ou non (sociétés en participations) et même les établissements en France d'entreprises étrangères. Le champ d'application du texte est donc large.

⁷⁵ article L13B du LPF

L'emploi du verbe pouvoir offre la faculté à l'Administration de recourir ou non à ce dispositif : il s'agit donc d'un moyen supplémentaire à sa disposition.

Pour que l'Administration puisse imposer au contribuable une obligation d'information, le texte exige que celle-ci apporte un certain nombre de preuves. En effet, elle doit être à même de faire état d'éléments laissant présumer que l'entreprise en cause a réalisé des transferts indirects de bénéfices à l'étranger.

Se sont donc des règles de preuve identiques à celle de l'article 57 du CGI qui s'appliquent. L'Administration supporte toujours la preuve du lien de dépendance ou du contrôle de droit ou de fait entre l'entreprise établie en France et l'entreprise étrangère (sauf si cette dernière est établie dans un Etat ou sur un territoire à fiscalité privilégiée).

De plus, l'Administration doit réunir des éléments faisant présumer le transfert de bénéfices tel que définit par l'article 57 du CGI c'est à dire soit une majoration des prix d'achat soit leur minoration soit tout autre moyen. L'obligation à la charge de l'Administration de réunir des éléments faisant présumer le transfert de bénéfices est destinée à prévenir un emploi systématique et immédiat du dispositif.

Il apparaît important de préciser que l'Administration ne peut recourir à cette procédure afin d'obtenir la confirmation d'un simple soupçon de transfert de bénéfices à l'étranger. Pour pouvoir mettre en œuvre cette obligation d'information, l'Administration doit disposer au préalable d'un fondement.

Cela suppose donc que cette dernière soit en mesure de justifier devant le juge, qu'elle disposait de ces éléments avant la mise en œuvre de l'article L13B du LPF. Or ce n'est que devant le juge que l'Administration devra se justifier car l'instruction du 23 juillet 1998 n'oblige pas l'Administration à motiver sa demande. A ce premier stade, elle apparaît comme le seul juge de l'opportunité du recours à cette procédure.

Enfin, il peut être intéressant encore de relever les similitudes existant entre l'article L13B du LPF et l'article L16B du LPF. Ce dernier fonde le droit de visite et de saisie de l'Administration. Dans le cadre de cette procédure, la décision de procéder à des visites ou des saisies appartient à l'autorité judiciaire. Ainsi, l'Administration devra transmettre au juge compétent tous les « éléments d'informations » justifiant la présomption de fraude : par exemple que l'entreprise délivre ou utilise des factures qui ne correspondent pas à des opérations réelles.

L'obligation imposée par l'article L16B du LPF de réunir des éléments fondant la présomption rappelle la procédure de l'article L13B du LPF. Or le droit de visite et de saisie reconnu à

l'Administration par la loi de finances pour 1985 avait suscité de vives réactions au nom de la sauvegarde de la liberté individuelle et plus précisément l'inviolabilité du domicile.

Un article de la loi de finances pour 1984 prévoyait de reconnaître ce droit à l'Administration fiscale mais ce texte a été jugé non conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel⁷⁶.

Cette procédure a donc été mise en place en 1985 mais de manière très encadrée, afin de préserver les droits du contribuable. La présomption a donc pour objet d'éviter que l'Administration utilise cette procédure sans véritable raison et de manière abusive.

Par analogie, on peut penser que le régime de l'article L13B du LPF poursuit le même but alors même que cette procédure semble moins attentatoire des droits et libertés fondamentales.

Ce développement conduit à examiner à présent les modalités d'exercice de la procédure de l'article L13B du LPF.

2. Ses modalités d'exercice :

L'article L13B du LPF est précis puisqu'il détermine à la fois la nature des informations et documents que l'Administration est en droit d'exiger de l'entreprise en cause, la forme de cette demande ainsi que le délai de réponse.

➤ la portée de la demande d'information

Le champ de l'obligation d'information est large. Parmi les informations et documents susceptibles d'être demandés figurent celles et ceux relatifs à « la nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ».

L'entreprise étrangère peut donc être soit une entreprise exploitée hors de France sans personnalité juridique comme par exemple un établissement stable, soit une société (peu importe sa forme) ou encore un groupement (ex : GEIE).

En revanche, l'expression « la nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI » est plus ambiguë. Une bonne interprétation exige de ne retenir que les relations d'affaires c'est à dire les transactions suspectes et non d'y englober les relations structurelles de dépendance et de contrôle. Cela se justifie par le fait qu'avant le déclenchement de cette procédure, l'Administration doit être à même d'établir le lien de dépendance ou de contrôle. De plus, l'objet de la demande est de vérifier s'il y a eu transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

⁷⁶ décision du Conseil Constitutionnel du 29 décembre 1983.

L'Administration peut également exiger des renseignements sur « la méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale et financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés au 1° et les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ».

L'expression « les éléments qui la justifient » suppose que l'entreprise puisse s'expliquer sur sa méthode de détermination et qu'elle ait constitué un dossier comprenant la documentation adéquate, afin de pouvoir justifier à l'Administration qu'elle détermine ses prix en fonction du principe de pleine concurrence, et dans l'hypothèse où elle prend en compte des facteurs autres que la concurrence, qu'elle en a retiré une contrepartie.

Certains auteurs dont Patrick Dibout⁷⁷, estime que ce point représente l'innovation majeure de l'article L13B du LPF. En effet, dans le cadre de l'article 57 du CGI, c'est à l'Administration qu'il appartient de prouver que les prix pratiqués ne sont pas ceux de pleine concurrence. Avec ce dispositif, l'Administration peut demander à l'entreprise des informations sur sa méthode de détermination et cela à partir d'éléments qui lui sont insuffisants pour établir une telle preuve. L'entreprise devra donc démontrer la normalité de ses transactions.

L'article L13B du LPF prévoit que l'Administration peut encore interroger l'entreprise sur « les activités exercées par les entreprises, sociétés, groupements visés au 1°, liées aux entreprises visées au 2° ». Elle peut donc exiger de la part de l'entreprise en cause, que celle-ci lui fournisse des renseignements sur les activités exercées par l'entreprise étrangère.

C'est l'hypothèse par exemple de la filiale étrangère d'une société mère française dont elle commercialise les produits. En pratique, cette disposition peut se révéler néfaste pour l'entreprise en cause dans la mesure où, cette dernière n'est pas toujours à même de disposer d'informations claires et suffisantes sur les entreprises étrangères du même groupe. Or l'entreprise interrogée encoure alors les sanctions attachées au défaut de réponse.

Enfin, l'entreprise peut également être contrainte de fournir des informations et documents sur « le traitement fiscal réservé aux opérations » en cause « et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements établis hors de France dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote ».

Cette dernière hypothèse ne concerne que les relations des sociétés mères implantées en France avec leurs filiales étrangères ainsi que celles des entreprises françaises avec leurs exploitations imposables hors de France.

⁷⁷ « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651

Une partie de la doctrine⁷⁸ s'est étonnée de l'inclusion d'une telle obligation d'information dans le champ d'application de l'article L13B du LPF. En effet, la preuve d'un transfert indirect de bénéfices ne dépend pas du régime fiscal des entreprises liées à l'entreprise française.

Patrick Dibout estime que cette exigence « qui va au-delà des recommandations de l'OCDE, relève, en réalité, davantage de la lutte contre les paradis fiscaux prévue par l'article 209B du CGI » et non du contrôle des prix de transfert.

En fait, la mise en place d'une obligation d'information sur le traitement fiscal des opérations à l'étranger offre à l'Administration la possibilité d'établir la présomption de lien de dépendance ou de contrôle nécessaire à la mise en oeuvre de cette procédure.

Elle a donc un impact sur la répartition de la charge de la preuve. Finalement, cette obligation d'information donne à l'Administration le moyen d'une part, de valider à posteriori le recours à l'article L13B du LPF et d'autre part, de justifier l'application de l'article 209B du CGI en présence d'un régime fiscal privilégié.

Il convient encore de remarquer que la notion de « traitement fiscal » a un champ d'application large qu'il faut préciser : soit l'obligation porte sur la législation fiscale étrangère en cause uniquement soit elle comprend également le régime fiscal des opérations ou des documents fiscaux et comptables de l'entreprise étrangère.

Finalement, toutes les informations pouvant être exigées par l'Administration par le biais de cette procédure, sont justement celles dont elle a besoin pour redresser les bénéfices des entreprises en cause sur le fondement de l'article 57 du CGI. Caroline Silberztein et Jean Marc Priol⁷⁹ estiment à ce propos que « l'Administration demande au contribuable de lui fournir les éléments qui permettront de l'incriminer ».

Ils considèrent que sur ce point relatif à la charge de la preuve, l'article L13 B du LPF et son instruction ne sont pas conformes aux dispositions de l'article 57 du CGI, puisqu'il prévoit que la charge de la preuve pèse toujours sur l'Administration.

⁷⁸ « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651

⁷⁹ « Contrôle des prix de transfert : un dispositif critiquable ? » Caroline Silberztein et Jean-Marc Priol, Revue de droit fiscal n° 42 année 1998 p 1285

➤ la forme de la demande

L'article L13B du LPF précise simplement que « les demandes visées aux alinéas précédents doivent être précises et indiquer implicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société, le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause ».

Aucune indication n'a été donnée quant à la forme que doit prendre cette demande d'informations. Par analogie à l'article L16B du LPF, la demande de l'Administration doit être formulée par écrit de manière à pouvoir l'opposer au contribuable en cas de non-respect du délai de réponse ou en cas de défaut de réponse.

Ce texte prévoit tout de même les différentes mentions qui doivent y figurer et il semble vouloir interdire à l'Administration de formuler des demandes en des termes trop généraux. En effet, l'article L13B du LPF lui impose d'indiquer l'objet des opérations ainsi que la situation juridique et géographique des entreprises étrangères liées.

Cette exigence de précision est un moyen de protéger les entreprises interrogées : une demande formulée en des termes trop généraux serait jugée irrégulière et permettrait à l'entreprise de justifier une réponse insuffisante ou un défaut de réponse.

A contrario, l'Administration n'est pas tenue de préciser les montants en cause. Elle dispose donc de la possibilité d'exiger des renseignements sur les transactions réalisées par l'entreprise en cause dans leur globalité : elle peut par exemple demander des informations sur les opérations réalisées dans tel secteur d'activité avec tel partenaire.

Concernant cet aspect de la demande, l'article L13B du LPF est moins exigeant que l'article L 16B du LPF, qui à l'inverse requiert de l'Administration qu'elle indique les montants concernés par la demande lorsqu'elle exige par exemple, des renseignements sur des charges déduites du revenu ou des revenus présumés non déclarés.

Cela se justifie certainement par la volonté du législateur d'offrir à l'Administration un moyen efficace pour se renseigner.

Enfin, il résulte également d'une lecture a contrario de ce dispositif que l'Administration n'est pas obligée d'indiquer dans sa demande les éléments nécessaires à la mise en œuvre de cette procédure. C'est seulement si la régularité de cette dernière est mise en cause devant le juge, qu'elle devra en apporter la preuve.

La demande doit encore contenir un élément important : le délai de réponse.

➤ le délai de réponse

La demande de renseignements doit indiquer à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert. Ce délai peut être de deux mois avec une possibilité de le prolonger d'un mois. Il ne faut pas que le délai total offert à l'entreprise excède trois mois.

La prorogation du délai est soumise à la présentation par l'entreprise d'une demande motivée et écrite avant l'expiration du délai de deux mois. L'entreprise peut notamment justifier sa demande par les difficultés rencontrées dans la collecte des informations et documents. L'Administration dispose d'une faculté discrétionnaire dans ce cas car même en présence d'une demande motivée, c'est elle qui décidera de l'opportunité d'accorder ou non la prorogation.

Dans certaines hypothèses, il aurait peut être été préférable de prévoir un délai de prorogation illimité c'est à dire pas limité à un mois mais par exemple, avec une possibilité de demander à nouveau une prorogation après l'expiration du délai de réponse de trois mois.

En pratique, l'entreprise interrogée peut rencontrer des difficultés à réunir des justifications relatives par exemple au traitement fiscal des transactions en cause ou encore aux activités exercées par les entreprises étrangères liées.

En effet, la collecte de documents et d'informations d'origine étrangère n'est pas aisée car l'entreprise française peut être sous le contrôle ou dépendre en fait de son partenaire étranger qui ne la tient pas informée.

Une solution intermédiaire est envisageable. Elle consisterait à autoriser en pratique, l'Administration à accorder, à titre exceptionnel et en cas de nécessité démontrée, un délai de réponse supérieur au délai maximum de trois mois prévu par la loi.

L'entreprise française en difficulté pourrait avancer justement qu'elle se trouve dans une situation de dépendance par rapport à l'entreprise étrangère et que dès lors elle ne dispose pas des informations demandées et qu'il lui est difficile de les obtenir.

Mais, l'Administration dispose encore de moyens en cas de réponse insuffisante ou de défaut de réponse.

B. Conséquences d'une réponse insuffisante et sanctions :

1. Conséquences d'une réponse insuffisante :

Le texte précise que « lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'Administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse. »

Cette disposition est à la fois claire et ambiguë.

Clair dans la mesure où elle indique précisément quelles sont les conséquences d'une réponse insuffisante : mise en demeure avec obligation de compléter la réponse initiale dans un délai de trente jours.

Mais elle est également ambiguë car sans indiquer explicitement qu'à l'issue du nouveau délai de trente jours, la réponse insuffisante sera assimilée à un défaut de réponse, l'article L13B du LPF fait référence aux sanctions applicables à l'absence de réponse.

On peut en conclure que l'Administration assimilera le fait de refuser de compléter la première réponse à une réponse insuffisante, ce qui entraînera l'application des sanctions attachées au défaut de réponse, en raison de la jurisprudence existant en matière de défaut de réponse et de réponse insuffisante pour les demandes d'éclaircissement et de justification.

L'autre difficulté qui apparaît alors concerne l'appréciation du caractère insuffisant de la réponse : pouvoir qui revient à l'Administration.

L'insuffisance s'apprécie tout d'abord par rapport à la précision des questions posées et notamment l'un des quatre rubriques de l'article L13B du LPF.

Mais l'appréciation peut également porter sur la forme et/ou le fond des justifications de l'entreprise. Ainsi, le nombre ou la nature des documents voir la portée des informations fournis, peuvent également être pris en compte pour apprécier le caractère suffisant de la réponse. Or dans cette dernière hypothèse, l'Administration dispose d'un véritable pouvoir subjectif. Mais le contribuable dispose de la possibilité d'appeler le juge de l'impôt à qualifier juridiquement les faits et donc à se prononcer sur l'insuffisance de la réponse.

Intéressons-nous désormais aux sanctions applicables en cas de défaut de réponse ou de réponse insuffisante assimilée à une absence de réponse.

2. Sanctions du défaut de réponse :

Deux sanctions sont prévues :

- La première résulte d'un nouvel alinéa de l'article 57 du CGI qui prévoit le redressement des bases d'imposition
- La seconde concerne l'application d'une amende fiscale prévue à l'article 1740 nonies nouveau du CGI.

➤ évaluation des bases d'imposition

L'article 57 du CGI contient désormais un avant dernier alinéa ainsi rédigé « en cas de défaut de réponse à la demande faite en l'application de l'article L13B du LPF, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'Administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L57 à L61 ».

Ainsi en cas d'absence de réponse ou de réponse insuffisante assimilée à un défaut de réponse, les redressements pourront être établis à partir des éléments dont dispose l'Administration.

Le dernier alinéa de l'article 57 du CGI prévoit également que « à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus aux alinéas précédents, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Cette dernière hypothèse fait donc référence à la méthode par comparaison qui est approximative au regard du degré de comparabilité.

Le point positif à noter est relatif à la procédure : dans ce texte, il est question du redressement contradictoire* et non d'une imposition d'office. Or cette procédure* de redressement est la plus favorable au contribuable. Il est intéressant de remarquer que l'article L13B du LPF n'ouvre à l'Administration d'autre procédure, à l'inverse de l'article L69 du LPF qui autorise l'Administration à taxer d'office à l'impôt sur le revenu le contribuable qui s'est abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissement ou de justification formulée dans le cadre de l'article L16B du LPF.

La mise en œuvre de cette procédure de redressement comporte un certain nombre de conséquences positives pour l'entreprise interrogée. En effet, l'Administration doit adresser au contribuable une notification de redressement motivée afin de permettre à celui-ci de formuler ses remarques, voir de faire connaître son acceptation. En fait, l'obligation à la charge de l'Administration de notifier le redressement envisagé, ouvre au contribuable un délai de réponse de trente jours avec l'obligation corrélatrice de ce dernier de motiver par écrit le rejet des observations.

L'entreprise pourra donc discuter le ou les redressements pendant la procédure contradictoire mais il pourra éventuellement encore contester l'interprétation retenue par l'Administration devant le juge de l'impôt.

Le recours à ce type de redressement implique encore pour le contribuable la faculté, si le désaccord persiste, d'exiger de l'Administration qu'elle soumette le litige à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévu à l'article 1651 du CGI. Avis qui n'a pas pour effet d'entraîner un renversement de la charge de la preuve.

Une question apparaît intéressante à l'issue de ce développement. L'entreprise qui a répondu de manière suffisante à la demande, est-elle à l'abri d'un redressement de ses bases d'imposition ? La réponse est négative bien sûr. L'Administration peut estimer suite à cette réponse que la présomption de transfert de bénéfices se trouve confirmée. Elle redressera donc les bénéfices de l'entreprise interrogée en se fondant sur les différents renseignements fournis. En revanche dans cette hypothèse, le contribuable échappera logiquement à l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1740 nonies du CGI qui a pour objet entre autre de corriger « la relative modération de cette première sanction ».⁸⁰

➤ amende fiscale

L'article 1740 nonies du CGI dispose que « en cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L13B du LPF, l'entreprise est passible d'une amende fiscale égale à 50 000 F pour chaque exercice visé par la demande ».

Une certaine rigueur est attachée à cette amende en raison de son montant et de son application par exercice concerné par le défaut de réponse.

L'OCDE ne s'oppose pas en principe à la mise en place d'une telle amende mais elle recommande tout de même aux autorités nationales de les utiliser avec modération.

Ce texte semble s'inspirer de la législation en vigueur aux Etats-Unis qui institue une amende de 10 000\$ en cas de défaut de production des documents exigés.

Par une interprétation a contrario de ce texte, il est possible de conclure que cette amende fiscale est cumulable avec les autres sanctions fiscales. En outre, le montant de cette sanction ne peut pas être

⁸⁰ « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651

déduit des bénéfices imposables : cela résulte de la doctrine administrative⁸¹ et d'un arrêt du Conseil d'état de 1990⁸².

Dans le cadre de cette étude, il convient encore d'analyser les autres conséquences négatives et plus indirectes de l'application de cette amende et notamment une particulièrement importante et intéressante en raison de son impact. En effet, une des conséquences peut résulter de la mise en œuvre de la convention du 23 juillet 1990, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de corrections des bénéfices d'entreprises associées.

L'article 8 de la convention prévoit que l'autorité compétente d'un Etat contractant n'est pas obligée d'engager la procédure amiable ou de constituer la commission consultative lorsqu'il est décidé, notamment par une procédure administrative, qu'une des entreprises concernées par des actes donnant lieu à une correction des transferts de bénéfices, est passible d'une pénalité grave.

Or la France, dans une déclaration unilatérale annexée à la convention, a estimé que les pénalités graves comprenaient « les sanctions fiscales telles que les sanctions pour défaut de déclaration après mise en demeure, pour mauvaise foi, pour manœuvres frauduleuses, pour opposition à contrôle fiscal(...) ».

Se pose alors la question de savoir si l'amende de l'article 1740 nonies du CGI pourrait par assimilation entrer dans le champ d'application de cette déclaration unilatérale c'est à dire être qualifier de pénalité grave. La réponse apportée à cette interrogation est essentielle car si l'on admet cette qualification, l'article 8 de la convention trouve à s'appliquer et donc l'entreprise se trouverait alors privé du bénéfice de l'élimination de la double imposition.

Mais selon Patrick Dibout, il ne saurait en aller ainsi en raison d'une position inverse prise par le Ministre de l'économie et des finances durant les travaux parlementaires⁸³.

Une conclusion provisoire s'impose à ce stade de l'étude. La procédure de l'article L13 B du LPF est conduite par l'Administration. Mais les droits des contribuables sont, dans une certaine mesure préservés même en cas de défaut de réponse ou de réponse insuffisante, puisque les bases d'imposition sont évaluées selon la procédure du redressement contradictoire.

Outre, les différentes remarques déjà formulées à l'occasion de l'examen de ces différents points, il est encore possible de porter une appréciation générale sur ce dispositif.

⁸¹ Doc. Adm. DGI 4C-492, n°17, 1er oct 1992

⁸² arrêt Conseil d'état du 9 mai 1990, n° 68 329, Sté Mobb-Meubles Pilotes : Dr. Fisc. 1991, n°15, comm.845

⁸³ JO déb AN, 21 mars 1996 p 1611

§2. Une procédure à l'abri des critiques ?

L'une des premières observations à formuler est relative à l'application dans le temps de l'article 39 de la loi du 12 avril 1996.

A. L'application de la loi dans le temps :

En effet, le législateur a prévu que ce texte serait applicable aux contrôles engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi. Les entreprises sont donc contraintes de faire face à ce nouveau dispositif pour des exercices antérieurs à la loi.

Il aurait été plus souhaitable de prévoir que la nouvelle procédure de l'article L13 B du LPF n'est applicable qu'aux contrôles ouverts à compter de l'entrée en vigueur de la loi. Les entreprises auraient alors eu un temps d'adaptation : adaptation de leur documentation et de leur gestion conformément aux exigences du nouveau texte.

Rappelons que l'application immédiate de ce texte aux situations en cours est conforme à la jurisprudence⁸⁴.

B. La compatibilité de l'article L13 B du LPF et de son instruction :

Un certain nombre d'auteurs⁸⁵ ont jugé essentiel d'analyser cette nouvelle procédure (telle qu'elle est décrite dans la loi et dans l'instruction du 23 juillet 1998⁸⁶) par rapport aux principes OCDE, à l'instruction du 23 juillet 1998 elle-même et par rapport aux dispositions de la Convention européenne des droits de l'Homme et de la Constitution française.

Notons que la compatibilité de l'article L13 B du LPF et son instruction avec l'article 57 a déjà été étudiée dans le cadre des différents développements relatifs à la mise en œuvre de cette procédure et à ses modalités d'exercice.

⁸⁴ CE, Plé., 14 janvier 1983, n° 28 077 : Dr. Fisc. 1983 n° 24, comm. 1215, concl. Ph Léger

⁸⁵ « Contrôle des prix de transfert : un dispositif critiquable ? » Caroline Silberstein et Jean-Marc Priol, Revue de droit fiscal n° 42 année 1998 p 1285

⁸⁶ l'Administration a publié en juillet 1998 une instruction commentant les dispositions de l'article L 13 B du LPF (Instr. 23 juill. 1998 : BOI 13 L-7-98 ; Dr. Fisc. 1998, n° 37, Instr. 12 067)

- les principes directeurs OCDE

Certains principes directeurs⁸⁷ sont relatifs à la documentation à la charge du contribuable pour le contrôle des transactions intra-groupes (Chap.V) mais également aux pratiques de contrôle de l'Administration, à la charge de la preuve ainsi qu'aux sanctions applicables (Chap.VI).

L'OCDE a défini le champ de la demande de renseignements. Elle n'a pas décrit de manière exhaustive les informations pouvant être exigées, de manière à permettre à l'Administration d'adapter ses demandes en fonction des circonstances. Les renseignements pouvant être réclamés se trouvent aux § 5.17 à §5.27⁸⁸. Il s'agit notamment d'informations concernant le contribuable lui-même, les entreprises associées, les transactions en cause...

Mais elle a tout de même prévu des limites qui n'ont pas été reprises par l'instruction de 1998. Ces limites concernent notamment le volume et la pertinence des informations à fournir⁸⁹. Or l'instruction ne limite pas le pouvoir de l'Administration sur ce point : le risque est qu'elle réclame au contribuable des renseignements qui ne se rattachent pas nécessairement aux opérations en cause.

Une autre limite concerne le coût pour le contribuable⁹⁰. L'instruction n'intègre pas non plus ce point. C'est un tort car en pratique, les entreprises multinationales doivent faire face à des coûts importants pour établir et conserver leurs informations en matière de prix de transfert.

L'OCDE se soucie également de l'accessibilité à l'information⁹¹. Cette préoccupation n'a pas été celle de l'Administration française. Or la pratique le prouve, certains renseignements ne sont pas accessibles aux entreprises françaises contrôlées. C'est le cas par exemple des informations relatives

⁸⁷ chapitres V et VI

⁸⁸ Les informations peuvent concerner :

- le contribuable lui-même (secteur d'activité, environnement concurrentiel, cadre réglementaire, fonctions exercées et risques encourus)
- les entreprises associées (descriptif succincte de l'entreprise, structure organisationnelle, liens de participation au sein du groupe multinational, chiffre d'affaires et résultat d'exploitation, niveau des transactions)
- les transactions en cause (nature et conditions de la transaction)
- les transactions avec des entreprises indépendantes réalisant des transactions similaires
- la fixation du prix (stratégie adoptée, méthode de calcul, existence de transactions compensatoires)

⁸⁹ § 5.7 « le contribuable devrait pas être tenu d'établir ou d'obtenir des documents au-delà du minimum nécessaire pour pouvoir déterminer raisonnablement la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence ».

⁹⁰ §5.28 « les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts ou des charges disproportionnés au regard des circonstances ».

⁹¹ selon les principes OCDE les Administrations fiscales « ne devraient pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou sous leur contrôle ou qui ne peuvent pas autrement être raisonnablement obtenus » (§5.10), et que « lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée, ou n'en est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté parce qu'il ne contrôle pas l'entreprise associée (...). Ces éléments doivent être pris en compte pour définir l'obligation de documentation du contribuable » (§5.11).

au capital des entreprises étrangères associées (autres que des filiales) ou encore des conventions d'actionnaires.

Enfin, l'instruction et les principes OCDE comportent une certaine contradiction relative à la date à laquelle la documentation doit être constituée, dans la mesure où l'OCDE limite cette date contrairement aux dispositions de l'instruction. Selon les principes OCDE, « Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert sur le plan fiscal conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de cette détermination » (§5.3).

L'instruction prévoit à l'inverse que « il n'est pas exigé que les faits justificatifs soient contemporains des opérations conduites pendant la période vérifiée. En revanche, ils doivent se rapporter à cette période ».

Or cela peut poser de sérieuses difficultés en pratique : par exemple une entreprise a fixé ses prix de transfert en N-1 pour l'année N en fonction des données des années N-2 et N-3. Lors d'un contrôle en N+3, l'Administration peut demander des renseignements en date de l'année N alors que le contribuable n'en avait pas tenu compte pour l'établissement de ses prix de transfert.

En revanche, les principes OCDE⁹² n'exigent pas que la demande soit faite dans le cadre d'un contrôle fiscal. Sur ce point, elle est moins limitative que l'instruction qui exclut qu'une demande de documentation puisse être formulée en dehors d'une vérification de comptabilité.

On constate que l'instruction a tendance à interpréter de manière extensive la liste pourtant large déjà, des informations pouvant être demandées. Selon Caroline Silberztein et Jean Marc Priol⁹³, « il est souhaitable que l'Administration tienne compte, dans la pratique des contrôles fiscaux, des principes OCDE plus modérés dans leur approche et plus protecteurs du contribuable ».

- l'instruction du 23 juillet 1998

L'instruction a ajouté, sur certains points, des éléments supplémentaires par rapport à l'article L13 B du LPF.

L'article L13B du LPf énumère de manière limitative les sujets sur lesquels peut porter la demande d'informations. L'instruction, tout en rappelant le caractère limitatif de la liste des sujets (§ 24) donne,

⁹² § 5.15 « les documents dont la production est exigée au stade de la déclaration d'impôt devraient se limiter à ceux qui sont suffisants pour permettre à l'Administration

⁹³ « Contrôle des prix de transfert : un dispositif critiquable ? » Caroline Silberztein et Jean-Marc Priol, Revue de droit fiscal n° 42 année 1998 p 1285

concernant la nature des relations existant entre l'entreprise française et celles associées, des exemples⁹⁴ qui appellent des remarques.

Les informations relatives à « la composition du capital des entités étrangères » concernent en fait les liens de capital que l'entreprise étrangère peut avoir avec d'autres entités. Or les entreprises françaises peuvent se voir opposer un refus de l'entité étrangère de leur communiquer des informations de cet ordre.

Dans ce cas, l'Administration pourrait juger la réponse à la demande insuffisante avec toutes les conséquences qui en découlent. Or selon les principes OCDE, l'Administration fiscale était tenue de prendre en compte l'accessibilité à l'information. Telle ne semble cependant pas être sa volonté d'après les termes de l'instruction.

Pareillement, l'instruction semble admettre que la demande puisse porter sur « conventions d'actionnaires ». Là encore, il s'agit de renseignements difficiles à obtenir et qui repose sur la bonne volonté de l'entreprise étrangère en cause. De telles informations vont d'ailleurs bien au-delà des relations existant entre l'entreprise française et l'entité étrangère.

Il convient de remarquer que la position de l'Administration est stricte : « le fait que les éléments nécessaires à la réponse ne soient pas à la disposition de l'entreprise avant la réception de la demande ne la dispense pas de se procurer ceux-ci » (§ 19 al 3).

- la Constitution et la Convention européenne des droits de l'Homme

Une précision s'impose dès à présent : les dispositions de la Convention EDH ne sont applicables qu'aux procédures juridictionnelles et pas aux phases administratives préalables. Il s'agit là d'un argument de taille à l'appui de l'Administration

Mais un autre argument pourrait être invoqué par le contribuable : le non-respect des garanties de la phase pré contentieuse remet en cause le caractère équitable du procès à venir.

Dans le cadre de cette étude, il faut tout d'abord s'interroger sur la compatibilité de l'article 1740 nonies du CGI. Comme il a été déjà précisé auparavant, ce texte institue une amende fiscale en cas de défaut de réponse. Ce texte se révèle contraire à la Constitution dans la mesure où l'amende fiscale qu'il institue a un caractère automatique. En effet, le juge ne dispose pas de la possibilité de modérer le quantum de la sanction.

Le Conseil constitutionnel a proscrit les sanctions automatiques dans une décision du 25 février 1992⁹⁵. A l'inverse, le commissaire du gouvernement Caroline Martin a estimé dans ses conclusions

⁹⁴ l'instruction énonce « à titre d'exemple, les informations suivantes pourront être notamment demandées : organigramme du groupe, chaîne de participations, pourcentages de participations, composition du capital des entités étrangères, convention d'actionnaires... »

sous un arrêt de 1998⁹⁶, que le Conseil constitutionnel, dans une décision du 30 décembre 1997, semblait avoir reconnu la conformité à la Constitution des sanctions administratives automatiques.

Une autre difficulté provient du fait que l'exception d'inconstitutionnalité ne peut pas être invoquée devant le juge. Mais celui se doit d'assurer l'application conforme des lois à la Constitution.

Le Conseil d'Etat⁹⁷ s'oppose à la reconnaissance d'un pouvoir de modération judiciaire des sanctions fiscales.

En revanche, la Cour de cassation⁹⁸ et la Cour européenne des droits de l'homme⁹⁹ condamnent sans équivoque le caractère automatique de la sanction. L'article 6 §1 de la Convention EDH, qui pose la règle du droit au procès équitable, exige que le juge dispose de la possibilité de modérer le quantum des sanctions fiscales infligées aux contribuables.

Le contribuable pourra donc éventuellement invoquer la non-conformité de l'article 1740 nonies du CGI à l'article 6 §1 de la Convention EDH.

Il est ensuite possible de s'interroger sur le caractère auto-incriminant du dispositif. La CEDH déjà eu l'occasion de se prononcer sur ce point¹⁰⁰. Elle a estimé que, parmi les garanties fondamentales de l'article 6 §1 de la Convention EDH, se trouve le droit de se taire et donc de ne pas contribuer à sa propre incrimination. Elle a encore précisé que ce droit était au cœur de la notion de procès équitable.

Enfin, le dernier point concernant la compatibilité à la Convention EDH est relatif à l'utilisation de termes de comparaison.

En effet, l'article 57 du CGI autorise l'Administration, à titre subsidiaire, à déterminer les produits imposables « par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». L'Administration utilise dans ce cas l'ensemble des documents qu'elle a à sa disposition mais sans que le contribuable ou le juge ne puissent avoir accès à ces informations.

⁹⁵ Déc. N°92-307 DC

⁹⁶ CAA Paris, Plén. 9 avr. 1998, M Fattel : Dr. Fisc. 1998, n°23, comm 497, concl. Mme Martin ; RJF 5/98 n°612

⁹⁷ CE, Sect., Avis 5 avr 1996, n° 176 611, M Houdmond : Dr. Fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J Arrighi de Casanova

CE 8^{ème} et 9^{ème} sous-sect, Avis 8 juill. 1998, n° 195 664, M Fattel : Dr fisc. 1998, n° 31-36, p 1042 et n° 40, comm. 842

⁹⁸ Cass. Com, 29 avr. 1997, n° 95-20 001, M Ferreira : Dr. Fisc. 1997, n° 20-21, p 700 et n°25, Comm. 688 ; JCP G 1997, II, 22935, note F Sudre

⁹⁹ CEDH, Le Compte Van Leuven, 23 juin 1981, A, n° 43-51

CEDH, Schmautzer c/ Autriche, 23 oct. 1995, A, n° 328-A à C et n° 329-A à C

¹⁰⁰ CEDH, Murray c/ R-U, 8 févr. 1996

CEDH, Saunders c/R-U, 17 déc. 1996: JCP G 1997, n° 6-7,I, p 73 s.

Or la Convention EDH reconnaît deux principes. En effet, la procédure est jugée équitable au sens de l'article 6 §1 de la Convention EDH, si le principe du contradictoire¹⁰¹ a été respecté. Ce principe exige que chaque partie puisse avoir connaissance et discuter toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision. Les droits à la défense sont ainsi préservés.

La Cour européenne des droits de l'Homme¹⁰² a souligné le caractère fondamental de ce principe en étendant son respect aux expertises effectuées dans le cadre d'une procédure juridictionnelle.

Cette juridiction européenne attache également beaucoup d'importance au respect du principe d'égalité d'armes qui implique que chaque partie puisse se défendre dans des conditions qui ne la place pas en situation de net désavantage par rapport à son adversaire et plus précisément par rapport à l'Administration.

Un contribuable pourra invoquer le non-respect de ces deux principes si l'Administration a produit des termes de comparaisons qui ne lui ont pas été communiqués et qu'il n'a pas eu l'occasion de discuter.

La loi du 12 avril 1996 a également introduit une autre innovation qui accompagne l'obligation d'information résultant de l'article L13B du LPF : l'article L188 A nouveau du LPF qui proroge le délai de reprise.

Section 2 : La prorogation du délai de reprise

L'Administration fiscale dispose de la possibilité de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs d'imposition mais cette prérogative ne peut être exercée que dans un certain délai prévu par les articles L168 à L188 du LPF. En règle générale, le droit de reprise de l'Administration s'exerce pendant dix ans à compter du fait générateur sauf dans les cas où il est prévu un délai plus court.

Mais en réalité, de nombreuses dispositions spécifiques prévoient des délais plus courts et le droit de reprise de dix ans s'applique uniquement aux droits d'enregistrement, de timbre et à l'impôt sur la fortune.

¹⁰¹ CEDH, Mantovanelli c/ France, 18 mars 1997

¹⁰² CEDH, Nideröst Huber c/ Suisse, 18 févr. 1997

En matière d'impôt sur les sociétés, le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Or l'Administration rencontre parfois des difficultés pour obtenir des informations de l'étranger et pour les utiliser avant l'expiration du délai de trois ans. L'article L188 A du LPF constitue l'autre apport essentiel en matière de contrôle des opérations internationales de la loi du 12 avril 1996.

Il s'agira tout d'abord d'analyser ce dispositif (§1) puis d'y apporter un regard critique (§2).

§1. Le nouveau dispositif

L'article L188A du LPF comporte deux particularités :

- l'une est relative à son champ d'application qui ne se limite pas simplement au contrôle des opérations internationales (A)
- l'autre tient à ses conditions de mise en œuvre : elles sont précisément déterminées par la loi. (B)

A. Le champ d'application de l'article L 188A du LPF

L'article L188 A du LPF dispose « lorsque l'Administration a dans le délai initial de reprise demandé à l'autorité compétente d'un autre Etat ou territoire des renseignements concernant soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209B du CGI avec une entreprise, une société ou un groupement exploitant une activité ou établi dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu exercer, soit ces deux catégories ».

Ce texte définit le cadre de la demande de renseignements(1) et son objet (2).

1. le cadre de la demande de renseignements

L'article L188 A du LPF exige pour sa mise en œuvre que l'Administration agisse dans le cadre de l'assistance administrative. En effet, la loi autorise expressément l'Administration à échanger des renseignements. Cette faculté résulte tout d'abord, de l'article L114 du LPF qui prévoit que de tels échanges sont possibles « avec les Administrations financières des territoires d'outre mer et autres collectivités territoriales de la République française relevant d'un régime fiscal spécifique ainsi qu'avec les Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque pour les échanges de renseignements avec l'Administration française ».

L'article L114 A du LPF ajoute ensuite que l'échange de renseignements est également possible entre Etats de la Communauté européenne « pour l'établissement et le recouvrement des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que la taxe sur la valeur ajoutée ».

Deux fondements sont donc envisageables pour justifier la mise en œuvre de l'assistance administrative : d'une part, les conventions fiscales conclues par la France avec d'autres Etats ou territoires, d'autre part, les directives européennes transposées par le biais de l'article L114 A du LPF ainsi que les textes réglementaires nécessaires à leur mise en œuvre.

Dans l'hypothèse où une convention d'assistance réciproque a été conclue, l'article L188 A du LPF doit être mis en œuvre conformément aux stipulations contractuelles. La demande de renseignements peut ainsi être limitée à certains impôts seulement.

De plus, les renseignements demandés doivent, dans certaines hypothèses, être justifiés par rapport à l'objectif de la convention qui peut être par exemple l'élimination de la double imposition ou encore la lutte contre l'évasion fiscale.

En revanche, la convention peut également prévoir que l'échange de renseignement portera sur tous les documents et informations nécessaires à l'application des lois internes des Etats contractants relatifs aux impositions visées par la convention. C'est le cas par exemple de la convention franco-américaine¹⁰³.

Au niveau européen, l'échange de renseignements peut porter sur les impôts directs, les impôts sur la fortune et la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'Etat ou le territoire demandeur ait à justifier d'un quelconque motif.

En revanche, dans le cas* où aucune convention comportant une clause relative à l'échange de renseignement n'a été conclue et où l'Etat ou le territoire concerné ne fait pas non plus parti de l'Union Européenne, l'article L 188 A du LPF ne peut trouver à s'appliquer. Dès lors, la portée de ce nouveau texte en est fortement limitée d'autant plus que cette hypothèse* concerne en règle générale les paradis fiscaux c'est à dire les Etats ou territoires les plus concernés par l'évasion et la fraude fiscale internationale.

La possibilité pour l'Administration de recourir à ce texte est également encadrée concernant l'objet de la demande.

¹⁰³ article 27-1 de la convention franco américaine « les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements permettant d'appliquer les dispositions de la présente convention, ou celles de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la convention ».

2. l'objet de la demande

L'article L188 A du LPF détermine les points sur lesquels peut porter la demande de renseignements : « soit les relations d'un contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209B du CGI avec une entreprise, une société ou un groupement exploitant une activité ou établi dans cet Etat ou ce territoire, soit les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu exercer, soit ces deux catégories ».

Deux remarques peuvent être formulées quant à la rédaction de ce texte.

- La première concerne l'emploi du terme contribuable, qui est une notion large ce qui est favorable à l'Administration. Sont ainsi concernées à la fois les personnes physiques et les personnes morales. En effet, si la demande de renseignements est relative à l'article 209B-I, il s'agira d'une entreprise, et si elle concerne l'article 209B-1 bis, le contribuable désigne une personne morale assujettie à l'impôt sur les sociétés.

Pour les autres motifs mentionnés à l'article L188 B du LPF et notamment l'article 57 du CGI, le terme contribuable peut être une personne physique ou une personne morale assujettie en France à l'impôt visé par la demande.

En revanche, aucune précision supplémentaire n'est donnée quant au contribuable. Il est possible d'en déduire qu'il importe peu que le contribuable soit ou non résident français. Sont concernés les contribuables disposant d'un établissement stable ou d'une base fixe en France ou réalisant des opérations taxables en France sans y être établi, ou encore simplement assujettis à l'impôt en France à raison de la détention de biens ou avoirs.

- La seconde remarque tient à la nature des informations pouvant être réclamées. Selon l'article L188 A du LPF, la demande peut être relative tout d'abord, aux relations du contribuable qui entrent dans les prévisions des articles 57 ou 209B du CGI « avec une entreprise, une société ou un groupement exploitant une activité ou établi dans cet Etat ou ce territoire ».

Deux observations peuvent à nouveau être formulées.

En effet, le terme « relations » peut désigner des relations structurelles soit des liens de droit ou de fait entre le contribuable avec une des personnes étrangères visées et qui permettent d'établir la relation de dépendance de l'article 57 du CGI, ou de détention de l'article 209B du CGI. Cette notion peut également concerner les relations d'affaires, commerciales et financières.

En raison de l'imprécision de la loi, il est possible de retenir l'interprétation la plus large et donc aussi la plus favorable à l'Administration dans la mesure où plus l'objet de la demande est vaste, plus le nombre de renseignements obtenus est important.

De plus à la lecture de ce texte, on constate que les personnes étrangères visées sont nombreuses. Il peut s'agir d'une entreprise y compris celle exploitée hors de France sans personnalité juridique propre par rapport au contribuable, d'une société ou d'un groupement quels qu'en soient la forme ou l'objet. L'article L 188 A du LPF précise encore concernant ces entités, qu'elles peuvent soit exercer une activité, soit être établies dans cet Etat ou territoire : la demande peut donc être relative à une société ou un groupement qui a son siège dans l'Etat en cause sans y exercer une activité.

La demande peut également porter sur « les biens, les avoirs ou les revenus dont un contribuable a pu disposer hors de France ou les activités qu'il a pu exercer ». Elle concerne donc l'ensemble des éléments patrimoniaux et ressources dont le contribuable a pu disposer c'est à dire qu'il n'est pas nécessaire qu'il en soit le propriétaire ou le bénéficiaire direct.

Mais elle peut encore porter sur les activités qu'à pu exercer le contribuable dans l'Etat concerné ou le territoire peu importe la forme, le but, avec ou sans établissement ou base fixe. Enfin, l'utilisation du passé simple permet de conclure que sont uniquement visées les situations antérieures à la demande.

Il est à noter que l'article L188 A du LPF autorise expressément l'Administration à demander conjointement des renseignements sur les deux types d'informations visées.

Le champ des renseignements pouvant justifier une prorogation du délai de reprise est donc vaste et permet à l'Administration d'obtenir la prorogation dans un nombre important d'hypothèses et par-là même de lutter plus efficacement contre l'évasion fiscale. Dans le cadre de cette étude, il convient encore d'examiner les conditions et les effets de la prorogation.

B. Les conditions et les effets de cette prorogation

La rédaction de l'article L188 A du LPF témoigne de la volonté du législateur de fixer avec précisions les conditions d'application ainsi que les effets de la prorogation.

➤ Conditions

L'Administration est tenue d'adresser tout d'abord, une demande de renseignements à un Etat ou territoire concernant les différents éléments développés auparavant. Elle doit ensuite informer le contribuable de son initiative et de la réponse.

La demande a un impact sur le délai la prescription : elle est interruptive de prescription. Mais la prescription acquise pour les années antérieures au point de départ du délai de reprise, le reste. De même, se sont uniquement les éléments visés par la demande qui sont concernés par l'effet interruptif.

Cela signifie que le délai initial de reprise relatif à des situations sans lien avec les faits de la demande n'est pas interrompu.

Dans l'hypothèse d'une pluralité de demandes, un effet interruptif propre est attaché à chaque demande formulée si d'une part, chacune d'entre elles vise des faits différents et si d'autre part, elles sont formulées avant l'expiration du délai de reprise. En revanche, si une nouvelle demande de renseignements est formulée pendant le délai prorogé afin de compléter par exemple la première, l'Administration ne pourrait bénéficier à nouveau d'une prorogation.

Pour se prévaloir de l'effet interruptif, encore faut-il que l'Administration ait informé le contribuable « de l'existence de la demande au moment où celle-ci a été formulée. » Ainsi, l'information du contribuable doit être faite par écrit au moment où la demande de renseignements est formulée c'est à dire le jour de l'envoi de la demande à l'Etat ou au territoire en cause. Le point de départ du délai de prescription sera fonction de la notification adressée au contribuable.

De plus, l'Administration est également tenue d'avertir le contribuable de la réponse donnée par l'Etat ou le territoire concerné « au moment où cette réponse lui est parvenue ».

Si toutes les conditions étudiées sont remplies, l'Administration pourra se prévaloir du dispositif mise en place par l'article L188 A du LPF avec toutes les conséquences qui en découlent.

➤ Effets

L'une des premières conséquences de la mise en oeuvre de l'article L188 A du LPF et sans doute la plus importante, est relative aux limites temporelles d'exercice du droit de reprise. En effet, les omissions et insuffisances d'imposition afférentes aux faits visés par la demande « peuvent être réparées, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ».

Il convient de préciser que ce dispositif s'applique « sous réserve des dispositions de l'article L186 du LPF ». Ainsi, la prorogation du délai initial ne pourrait avoir pour effet d'allonger le délai de reprise au-delà de dix ans à compter du fait générateur de l'impôt.

Seules les omissions et insuffisances concernant les chefs de redressement visés par la demande sont concernées par la prorogation du délai. L'Administration doit ensuite adresser au contribuable une notification de redressement motivée avant l'expiration du délai prorogé. La notification mentionnera les éléments de réponse de l'autre Etat ou territoire sur lesquels elle se fonde pour redresser.

Si les conditions exigées par l'article L188 A du LPF sont remplies, l'Administration se voit encore reconnaître la possibilité de renouveler les contrôles. En effet, elle dispose non seulement de la possibilité de notifier de nouveaux redressements dans l'hypothèse où elle procède à un examen de la situation fiscale personnelle d'un contribuable mais également, de mettre en œuvre une nouvelle vérification de comptabilité alors même qu'elle en aurait déjà effectué une à raison de la même imposition et concernant la même période.

L'article L 188 A du LPF autorise l'Administration à passer outre les interdictions formulées par l'article L50 du LPF (relatif aux examens de situation fiscale personnelle) et l'article L 51 du LPF qui interdit notamment le renouvellement des vérifications de comptabilité achevées au titre d'impôts déterminés pour une période donnée.

L'Administration dispose donc par le biais de l'article L188 A du LPF d'une « arme redoutable ». Le législateur est intervenu afin de rétablir un certain équilibre entre d'une part, les pouvoirs considérables de l'Administration et d'autre part, les droits du contribuable.

Ainsi, un alinéa 3 a été ajouté à l'article 1727 nonies du CGI. Il limite le décompte des intérêts de retard lorsque l'Administration a recours au dispositif de l'article L188 A du LPF. Ce nouvel alinéa dispose que le point d'arrêt du décompte des intérêts de retard est « le dernier jour du mois de la notification de redressements intervenue dans le délai initial de reprise ou, à défaut, au dernier jour de ce délai ».

Distinguons deux hypothèses :

- soit une première notification de redressement est déjà intervenue concernant les mêmes faits que la demande, le décompte s'arrêtera au dernier jour du mois de la première notification,
- soit aucune notification de redressement n'a été établie, dans ce cas, le décompte s'arrêtera à la date d'expiration du délai de reprise

La rigueur de ce dispositif pour le contribuable ne le laisse pas à l'abri des critiques.

§2. Un dispositif critiquable

Un certain nombre de limites sont attachées à l'application de ce dispositif.

En effet même si le champ des renseignements pouvant être demandés par l'Administration française est vaste, il faut tenir compte de la législation de l'Etat ou du territoire concerné qui peut limiter le recours au mécanisme de l'assistance administrative. L'Etat ou le territoire interrogé peut avoir une législation ou une pratique administrative moins souple, ce qui limite le champ des informations pouvant être données alors même que l'Etat demandeur par exemple la France disposerait de prérogatives plus étendues.

Prenons l'exemple du Luxembourg. L'Administration fiscale luxembourgeoise ne peut divulguer même dans le cadre d'une telle demande, des renseignements qui entrent dans le cadre du secret bancaire. Or il s'agit de renseignements qui intéressent particulièrement l'Administration fiscale française.

Il existe une condition de réciprocité : une demande de renseignements ne peut être accueillie que dans la mesure où la législation de l'Etat demandeur permet d'obtenir les informations recherchées. Cette condition prend donc pour référence la législation la plus restrictive.

De plus, la plupart des directives communautaires et conventions en la matière prévoient que l'Etat ou le territoire interrogé n'est pas tenu de révéler une information ou un document qui entre dans le cadre d'un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. Or la portée de la notion de secret d'affaires n'est pas la même dans tous les Etats.

Cette limite soulève un autre problème qui tient à la bonne foi de l'Administration dans la mise en œuvre de l'article L188 A du LPF. L'Administration pourrait en effet opérer un détournement de procédure si elle envoyait une demande de renseignements qu'elle sait vouée à l'échec, en raison justement des différentes limites de la législation de l'Etat interrogé, simplement dans le but de bénéficier de la prorogation du délai de reprise.

Une autre critique est susceptible d'être formulée à l'égard de l'article L188 A du LPF. Elle tient à la généralité de certaines notions employées qui introduisent une imprécision concernant des éléments importants pour la sécurité juridique du contribuable.

C'est le cas selon Patrick Dibout¹⁰⁴, de l'emploi à deux reprises du terme « moment »: une première fois quant à l'information de la demande et une seconde fois quant à l'information de la réponse. Il pose ensuite un certain nombre de questions qui, sont intéressantes mais ne concerne pas nécessairement l'imprécision attachée à la notion de « moment ».

Il semble qu'il ne soit pas utile d'attacher autant d'importance à l'emploi du terme « moment » par le législateur et qu'il faut l'entendre comme un synonyme « de date à laquelle » : expression qui lève toute ambiguïté.

D'autres imprécisions sont à relever dans la rédaction de l'article L188 A du LPF portant sur des points importants pour la sécurité juridique des contribuables. Le texte ne précise pas, concernant encore cette double obligation d'information, si elle doit mentionner simplement l'existence de la réponse ou préciser son contenu.

C'est bien sûr la dernière hypothèse qui est la plus protectrice des droits du contribuable. Il n'est pas non plus mentionné dans la loi si le contribuable dispose de la possibilité de formuler ses observations. Certes, il serait intéressant pour lui de pouvoir se justifier face aux éléments de réponse de l'Etat étranger interrogé.

Mais la législation fiscale française n'est pas (notamment en 1996 date d'entrée en vigueur de la loi instituant ce dispositif) favorable à la mise en place systématique d'un dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable, contrairement à d'autres Etats européens.

Cela ne faisait pas encore partie de la culture juridique française. Précisons que si la procédure de l'article L188 A du LPF est mise en œuvre dans le cadre de l'article 57 du CGI, le contribuable pourra alors formuler des remarques puisque les redressements sont toujours opérés suivant la procédure de redressement contradictoire.

Cet auteur¹⁰⁵ estime également que le texte est imprécis dans la mesure où il ne précise pas quelle forme doit prendre l'information, ni « la date ou le délai de son expédition au contribuable après sa réception par l'Administration. »

Ce point ne nous semble pas poser de difficultés.

D'une part, pour pouvoir opposer au contribuable l'envoi de l'information, un écrit semble indispensable. L'imprécision du texte est comblée par la pratique.

¹⁰⁴ « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651

¹⁰⁵ « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651

D'autre part, la question relative encore une fois au moment est certes importante mais ne pose pas problème : le texte exige que l'Administration informe le contribuable au moment où cette réponse par exemple lui est parvenue c'est à dire au jour de sa réception.

Enfin, il est possible de s'interroger sur une éventuelle censure du juge constitutionnel avant l'entrée en vigueur de la loi. Cette question est purement théorique puisque le contrôle du Conseil Constitutionnel s'exerce à priori en France mais il est intéressant de l'évoquer.

En effet, en matière de fiscalité, le juge constitutionnel est le garant du principe d'égalité devant la loi, l'impôt et les charges fiscales. La définition jurisprudentielle de ce principe est la même quelque soit l'aspect en cause : à des situations semblables, il faut appliquer des solutions semblables.

Mais le Conseil constitutionnel admet de nombreuses dérogations à ce principe. Il met en balance l'objet de la loi c'est à dire le but du législateur et la différence de traitement. Il va apprécier l'opportunité de la discrimination.

Dans une décision du 3 juillet 1986¹⁰⁶, le juge a estimé qu'une justification est nécessaire à la mise en place d'un régime différent. Il s'est également reconnu le pouvoir d'apprécier le seuil au-delà duquel la distinction opérée par la loi est trop discriminante pour respecter la Constitution.

Ainsi, le législateur peut établir des différences de traitement si les situations sont différentes, si ces différences sont justifiées et pas abusives : justifiées par l'intérêt général.

En l'espèce, le Conseil constitutionnel a décidé que « faire bénéficier l'économie nationale » relève de l'intérêt général.

Les partisans de l'inconstitutionnalité de l'article 40 de la loi du 12 avril 1996¹⁰⁷ avançaient qu'il y avait une différence de traitement non justifiée par une différence de situation.

Une entreprise identique à sa voisine, mais qui s'en distingue seulement par les relations commerciales qu'elle entretient avec des entreprises étrangères, n'est-elle pas placée dans des « conditions quasiment identiques » à cette autre entreprise qui échappe à l'article L188 A du LPF ?

Certes, la situation est quasiment identique mais le Conseil constitutionnel admet des dérogations au principe justifié par l'intérêt général.

Or ce dispositif permet à l'Administration de mieux lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Cela a également pour effet de « faire bénéficier l'économie nationale. »

¹⁰⁶ décision Cons. Constit. 3/07/86 n°86-209 (dr. fisc 1986 n°30 comm 1405; RJF 11/86 p 613)

«le principe d'égalité ne fait obstacle à ce qu'une loi établisse des règles non identiques à l'égard de catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes ; mais qu' il ne peut en être ainsi que lorsque cette non identité est justifiée compte tenu de l'objet de la loi, par la différence de situation. »

¹⁰⁷ article 40 de la loi du 12 avril 1996 institue le dispositif de l'article L188A du LPF

Malgré ces quelques critiques, l'article L 188 A du LPF est un moyen considérable à la disposition de l'Administration pour mener au mieux sa politique de lutte contre les transferts indirects de bénéfices vers l'étranger.

De plus, la mise en place d'une telle procédure était rendue nécessaire par l'existence de délais de reprise plus longs dans les autres pays industrialisés. Le délai est par exemple de cinq ans en Italie et en Espagne et de quatre ans pour Allemagne.

Le délai peut même être allongé dans certains pays pour le contrôle des opérations internationales. C'est le cas des Etats-Unis où le délai est de trois ans mais en matière de prix de transfert, le point de départ du délai de prescription est la date à laquelle l'Administration a eu connaissance de l'insuffisance.

Conclusion

A l'issue de ces différents développements, on constate que le juge est très largement favorable au contribuable. Il examine de manière précise les conditions nécessaires au constat d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger. La charge de la preuve pesant sur l'Administration est lourde. La moindre incertitude du juge de l'impôt sur l'existence d'un transfert de bénéfices, conduit celui-ci à prononcer la décharge du supplément d'impôt exigé par l'Administration au titre du redressement opéré sur le fondement de l'article 57 du CGI.

Les groupes de sociétés ne suscitent donc pas nécessairement des jugements défavorables. Au contraire, on peut remarquer une certaine réticence des juges (en général pas seulement fiscal) à sanctionner des pratiques qui peuvent paraître formellement sanctionnables, mais qui sont nécessaires au progrès économique et social d'un groupe. En fait, les juges admettent de telles pratiques si elles sont justifiées par l'intérêt du groupe.

Selon Charley Hannoun¹⁰⁸, « les groupes de sociétés provoquent, de fait l'infléchissement du droit étatique. En plusieurs domaines, il justifie même des dérogations ». Il estime également que « plus généralement, émerge en droit positif une notion d'unité économique et commerciale permettant de déroger clairement à un certain nombre de règles le plus souvent prohibitives ».

Le juge de l'impôt n'a pas failli à cette tendance rendue nécessaire par le contexte international. En effet, les transferts indirects de bénéfices vers l'étranger sont en principe prohibés sauf à apporter la preuve d'une contrepartie ou d'un avantage pour l'entreprise.

A l'instar du droit fiscal, d'autres branches du droit légitime également des pratiques excessives. Les règles du droit fiscal et du droit pénal des affaires ont, en général, les mêmes destinataires : des sociétés autonomes. En présence d'un groupe, elles doivent rester identiques. Les solutions jurisprudentielles sur la légitimité des opérations intra-groupes doivent consacrer les mêmes principes.

En effet, la jurisprudence pénale sur les abus de biens sociaux admet que certaines opérations nécessitent un traitement particulier dès lors qu'est en cause une unité économique et commerciale structurée.

¹⁰⁸ Le droit et les groupes de sociétés » Charley Hannoun, LGDJ, Bibliothèque de droit privé 1991

Le juge pénal est également à la recherche d'un compromis entre deux intérêts, celui du groupe et celui de la société, à travers les notions d'équilibre, de contrepartie.

L'admission d'actes effectués dans l'intérêt du groupe ne doit pas conduire à une négation totale de l'intérêt de la société associée.

Le principe est le suivant : si une société sert le groupe, elle doit pouvoir attendre en retour une contrepartie suffisante.

Charley Hannoun¹⁰⁹ affirme à ce propos que « se trouvent conciliés, le principe que la société est autonome juridiquement, et qu'à ce titre elle est dotée d'un intérêt propre qui la distingue du groupe, et le fait que cet intérêt peut lui être assujéti ».

En fait, la jurisprudence pénale semble percevoir le groupe comme une société des sociétés.

Le juge commercial s'oriente dans le même sens. Les différents jugements rendus confirment le principe selon lequel, un acte formellement contraire à l'intérêt d'une société isolée, est conforme à son intérêt, s'il répond à l'intérêt du groupe.

La jurisprudence a adapté au groupe les décisions sur la normalité d'un acte dans le cadre d'une activité commerciale.

Une contrepartie est requise conformément au principe qui veut que tout acte juridique ait une cause. Cette solution est logique comme le précise M. Guyon¹¹⁰ « quoi de plus insolite dans une société, institution destinée à réaliser des bénéfices (C civ. Art. 1832) que la décision d'assumer, semble-t-il sans contrepartie, le passif d'une filiale ».

Les différents juges amenés à trancher des litiges mettant en cause des groupes de sociétés semblent suivre un raisonnement similaire. C'est une particularité attachée à cette notion car en droit français, il est courant de rencontrer des solutions différentes entre les deux ordres de juridictions. Des divergences de jurisprudence sont constatées au sein même du droit fiscal.

En effet, un désaccord existe entre le juge judiciaire et le juge administratif en matière de sanction fiscale. Pareil constat s'impose concernant les sanctions prononcées dans le cadre du droit boursier.

Les cultures juridiques du juge administratif et du juge judiciaire sont différentes.

Ce dernier est respectueux de la bonne application des garanties de la matière pénale lorsqu'il se prononce sur une sanction. Le juge administratif est plus souple au regard des droits de la défense.

¹⁰⁹ Le droit et les groupes de sociétés » Charley Hannoun, LGDJ, Bibliothèque de droit privé 1991

¹¹⁰ C Cass. 29 mai 1972 JCP 1973 II 17 337 note Guyon

En revanche en droit des groupes de sociétés, les solutions rendues par les différentes juridictions convergentes. Ce n'est pas là la seule spécificité attachée à cette matière. De nombreuses branches du droit prennent en compte cette notion.

D'ailleurs une question revient de façon récurrente : existe-il un ou des droits des groupes de sociétés ?

Résumé

Le rôle du juge de l'impôt en matière de prix de transfert est multiple. Il doit veiller au respect des nombreuses règles qui s'impose à l'Administration lorsqu'elle entend redresser une entreprise sur le fondement de l'article 57. C'est un prix de pleine concurrence qui doit être déterminé en fonction des principes directeurs de l'OCDE.

La juridiction administrative saisie doit être attentive aux conditions nécessaires au constat d'un transfert indirect de bénéfices vers l'étranger posées par l'article 57 du CGI. D'ailleurs sur ce point, elle est très respectueuse des dispositions de ce texte.

La jurisprudence consacre dans ce domaine un principe connu : le doute profite au contribuable. La charge de la preuve pesant sur l'Administration est lourde ; elle l'est d'autant plus lorsque le bien objet du transfert est un bien incorporel.

Le juge peut également être amené à se prononcer sur d'autres points dès lors qu'il est saisi d'un litige sur le fondement de l'article 57 du CGI. L'Administration dispose notamment de la possibilité de lui substituer un autre fondement très proche à savoir la théorie de l'acte anormal de gestion. Pareillement, c'est à la juridiction administrative de trancher sur la compatibilité de ce texte avec les différentes conventions fiscales conclues par la France.

Des moyens supplémentaires sont venus renforcer cette tendance. Ils ont été mis à la disposition du contribuable afin qu'il puisse limiter les conséquences néfastes d'un constat de transfert indirect de bénéfices vers l'étranger.

Ainsi avant toute remise en cause de ses résultats par l'Administration, une entreprise peut désormais passer un accord préalable. Ce dispositif constitue une véritable innovation dans un Etat comme la France où le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable reste une exception.

Des mesures ont également été mises en place pour combattre les doubles impositions pouvant résulter du redressement opéré sur le fondement de l'article 57 du CGI.

Afin de ne pas léser l'Administration et de lui permettre de mener au mieux sa difficile tâche de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale, le législateur est intervenu par une loi en date du 12 avril 1996. Ce texte comprenait deux nouveautés :

- Une première codifiée par la suite sous l'article L 13 B du LPF et qui permet à l'Administration de demander divers renseignements à l'entreprise en cause.

Cette procédure est encadrée de manière assez précise.

- Une seconde codifiée sous l'article L 188 A du LPF, qui prévoit la possibilité de proroger le délai de reprise.

La mise en œuvre de ce mécanisme est également soumise à des conditions strictes plus ou moins précises.

Mais ces deux innovations ne sont bien sûr pas à l'abri des critiques et ont suscité de vives réactions de la part de la doctrine.

BIBLIOGRAPHIE

I) Ouvrages généraux :

- Lamy fiscal 2001 Tome II p1284 et suivantes n° 7196
- Lamy sociétés commerciales 2001 p 801 à 802 n° 1827
- Jurisclasseur droit fiscal international fascicule 305-40 vol. I, fascicule 305-80 vol I
- « Précis de fiscalité des entreprises » Maurice Cozian, 22^{ème} Editions Litec, p317 n° 1421
- « Les grands principes de la fiscalité des entreprises » 4^{ème} édition Litec, p 382 et suivantes document 29 : les transactions intra-groupe
- «La doctrine fiscale en France (1987- 1999) » J. Grosclaude Litec Fiscal, p 429

II) Ouvrages spécialisés :

- « Les impôts dans les affaires internationales » Bruno Gouthière, Edition Francis Lefèbvre 2000, étude n° 26 p 793: les prix de transfert ; étude n° 10 p 293 : les groupes internationaux
- « les groupes de sociétés : aspects juridiques, sociaux, comptables et fiscaux » Maggy Pariente, Edition Litec 1993
- « Groupes de sociétés» Mémento pratique Francis Lefèbvre 2001-2002, p 757 et suivantes n° 12600
- « Le droit et les groupes de sociétés » Charley Hannoun, LGDJ, Biliothèque de droit privé 1991

III) Articles :

- « Peut-on immoler une société à l'intérêt du groupe ? » Maurice Cozian, Droit fiscal 1996 n° 6 p 204
- « Les transactions intra-groupe : le principe des transactions à prix normal » Maurice Cozian, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre mars 1996 chr. p 110
- « L'extension des prérogatives de l'Administration fiscale sur le contrôle des opérations internationales » Patrick Dibout, Droit fiscal 1996 n° 18/19 p 651
- « La fixation des prix de transfert en matière de biens incorporels et de services intra-groupe » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1996 chr. p 654

- « Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'Administration ou amorce d'un nouveau dialogue entre le contribuable et l'Administration » Pierre Jean Douvier, Option Finance n°403 mai 1996 p 26
- « Une nouvelle bataille économique : les prix de transfert (les principes directeurs de juillet 1995) » Pierre-Jean Douvier, Bulletin Fiscal édition Francis Lefèbvre décembre 1995 chr. p 666
- « Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur de l'entreprise » Stéphane Gelin et Arnaud Boulanger, Revue de droit fiscal 2001 n° 48 p 1673
- « Le contrôle fiscal des commissions à l'exportation » Jean-Louis Ménabé, Droit fiscal 1995 n° 41 p 1452
- « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale » Caroline Silberztein et Vincent Schmitt, Revue de droit fiscal n° 5 année 2000 p 253
- « Contrôle des prix de transfert : un dispositif critiquable ? » Caroline Silberztein et Jean-Marc Priol, Revue de droit fiscal n° 42 année 1998 p 1285
- « Un nouveau régime de contrôle des prix de transfert » Allard de Waal, Revue de droit des affaires internationales 1996 n° 5 p 653
- « Le rapport du groupe de travail pour l'application du code de conduite en matière de fiscalité des entreprises », Revue de droit fiscal n° 16 année 2000 p 657
- « Quelles sont les conditions posées au constat d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ? » Bulletin des conclusions fiscales 1/12/98 p 38
- « Cas dans lesquels l'existence d'un transfert de bénéfices est reconnue et dénié » Bulletin des conclusions fiscales 1/10/96 p 10
- « L'Administration lâche du lest sur les prix de transfert » Option Finance 15/01/96 p10

IV) Jurisprudence :

- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 4 octobre 2001 n° 97PA03347, SA Les Editions Edilec, Juridisc Conseil d'état vol III
- arrêt Cour administrative d'appel de Nancy, 2^{ème} ch. du 5 juillet 2001 n° 98NC00338, SARL AZ Tourisme, inédit au recueil Lebon
- arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 1^{ère} ch. du 14 juin 2001 n° 97BX01746, SA Lindt et Sprungli, inédit au recueil Lebon
- arrêt Cour administrative d'appel de Nancy, 2^{ème} ch. du 15 mars 2001 n° 97NC00940, Société Red Star Bioproducts, inédit au recueil Lebon

- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 2 novembre 2000 n° 96PA04593, SA Pernod Ricard, inédit au recueil Lebon
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 2 novembre 2000 n° 96PA04596, Société SIAS MPA, inédit au recueil Lebon
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 29 juin 2000 n° 97PA00986 97PA01445, Société Wedge Group Europe, inédit au recueil Lebon
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 28 octobre 1999 n° 97PA00221, Société Lagardere, Bulletin Joly sociétés avril 2000 p 393 § 80
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 15 juin 1999 n° 98PA00054, Société Bentone Sud, inédit au recueil Lebon
- décision TA Paris, 4^{ème} ch. du 9 décembre 1998 n° 96-2359 et 96-19194, Société Fiat Auto France, Revue de jurisprudence fiscale juillet 1999 n° 828 p 529
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 8 juillet 1997 n° 93-572, Banque française de l'Orient ; Revue de droit fiscal 1998 n° 524
- décision TA Paris, 3^{ème} ch. du 13 février 1997 n° 93-7089 et 93-7090, Les amis de l'histoire, Revue de jurisprudence fiscale novembre 1997
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 11 février 1997 n° 94-511, SA Borsumij Whery France, Revue de jurisprudence fiscale mars 1998 n° 245 p 180 ; Revue de droit fiscal 1998 n° 38 p 1146 n° 801
- arrêt Cour administrative d'appel de Paris, 2^{ème} ch. du 5 décembre 1996 n° 95PA02247, Société lorraine de produits métallurgiques (SLPM)
- arrêt Cour administrative d'appel de Bordeaux, 3^{ème} ch. du 4 juillet 1996 n° 94-1516, SCI Le Clos de Passy, Revue de jurisprudence fiscale octobre 1996 p 658 n° 1146
- arrêt Cour administrative d'appel de Lyon, 4^{ème} ch. du 3 avril 1996 n° 93-1194, SA SICPA, Revue de jurisprudence fiscale juin 1996 p 416 n° 719, Droit fiscal 1996 n° 20 p 704
- arrêt Conseil d'état, 9^{ème} et 8^{ème} ss-section du 18 mars 1994 n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe, Revue de jurisprudence fiscale mai 1994 p 290 ; Revue de droit fiscal 1994 n°40 com.1703
- arrêt Conseil d'état, 8^{ème} et 7^{ème} ss-section du 19 octobre 1988 n° 56.218, SARL Laboratoire S, Revue de jurisprudence fiscale décembre 1988 p 723
- arrêt Conseil d'Etat, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous section du 27 juillet 1988 n° 50 020, SARL Boutique 2 M, Revue de jurisprudence fiscale octobre 1988 p 577 ; Revue de droit fiscale 1988 n° 49 p1401 comm. 2202

- Juridisc Conseil d'état volume II et III
- www.jurifrance.com
- www.doctrinal.com

<u>Introduction</u>	p 2
<u>Titre I : Le juge et les transferts indirects de bénéfices entre entreprises indépendantes</u>	p 10
<u>Chapitre I : l'appréciation par le juge de l'existence d'un transfert de bénéfices</u>	p 10
Section I : le cas des marchandises et des prestations de services	p11
§ 1. les entreprises concernées	p11
A. les situations de dépendance :	p 11
➤ Contrôle ; dépendance	
B. le juge et la notion de dépendance :	p 12
➤ Exemples jurisprudentiels	
➤ Appréciations des solutions	
§ 2. L'existence d'un avantage	p 15
A. la notion d'avantage :	p 15
B. l'appréciation de cette condition par le juge :	p 17
1. des exemples jurisprudentiels d'avantages	p 17
2. le contrôle du juge quant à la méthode de détermination.	P 18

§ 3. Une jurisprudence protectrice des droits du contribuable ?	p 20
A. Le fardeau de la preuve	p 20
B. La prise en compte de la notion de groupe	p 22
C. L'impact de l'intervention de la commission départementale	p 24
 <u>Section II : des hypothèses spécifiques</u>	 p 26
§ 1. les transferts de techniques et de marques	p 26
A. Définition :	p 27
1. les cessions de biens incorporels	p 27
2. les accords de contribution aux dépenses de recherche et développement conclus entre entreprises associées	p27
B. La détermination d'un prix de pleine concurrence :	p 29
1. les méthodes utilisées :	p 29
2. des exemples jurisprudentielles :	p 31
§2. Prix de transfert et cyber entreprises	p33
A. Les problèmes spécifiques à ce domaine :	p 34
B. Les précautions en matière de commerce électronique :	p 35

Chapitre II : les autres points soumis à l'appréciation du juge p 36

§ 1. l'interaction entre l'article 57 et la théorie
de l'acte anormal de gestion p 36

A. Définition et distinction des deux notions : p 36

B. La substitution de motif ou le second rôle : p 37

§2. l'articulation de l'article 57 CGI
avec les conventions fiscales p 39

**Titre II : De nouvelles prérogatives dans le contrôle des opérations
internationales** p 42

- Conférées aux contribuables
- Conférées à l'Administration

Chapitre I : les moyens à la disposition du contribuable p 42

- A titre préventif c-à-d avant le transfert
- Comme remède : les ajustements et procédures éliminant double imposition

§1. les accords préalables : un moyen de prévention	p 43
A. Les accords préalables : généralités	p 43
1. définition et utilité :	p 43
2. typologie	p 45
3. bases légales	p 46
B. la procédure d'accord préalable :	p 46
1. un contribuable impliqué dans la procédure :	p 46
2. APP et contrôle fiscal	p 47
✓ un contrôle sans garantie ?	
✓ interaction entre les deux	
3. le sort des informations communiquées	p 50
4. une procédure d'auto incrimination ?	p 51
C. Une véritable révolution ?	p 51
§2. Les remèdes à postériori	p 53
➤ deux types	
A. Les ajustements :	p 53
1. primaire	p 53
2. correctif	p 53
3. secondaire	p 54
B. Les procédures pour éliminer les doubles impositions :	p 54
1. le droit conventionnel	p 54
2. l'arbitrage	p 54
3. l'accord européen ?	p 55

Chapitre II ; l'extension récente des pouvoirs de l'Administration dans le contrôle des opérations internationales p 56

Section I : les redressements opérés dans le cadre de l'article 57 du CGI et l'article L13B du LPF p 56

§1. La procédure de coopération de la loi du 12/04/96 p 57

A. La mise en place d'une obligation d'information : p 57

1. Ses conditions de mise en œuvre : p 57

2. Ses modalités d'exercice : p 59

- la portée de la demande d'information
- la forme de la demande
- le délai de réponse

B. Les conséquences d'une réponse insuffisante et sanctions : p 64

1. Conséquences d'une réponse insuffisante : p 64

2. Sanctions du défaut de réponse : p 65

- évaluation des bases d'imposition
- amende fiscale

§2. Une procédure à l'abri des critiques ? p 68

A. L'application de la loi dans le temps : p 68

B. La compatibilité de l'article L13 B du LPF : p 68

<u>Section 2 : La prorogation du délai de reprise</u>	p 74
§1. Le nouveau dispositif	p 74
A. Le champ d'application de l'article L 188A du LPF	p 74
1. Le cadre de la demande de renseignements	p 75
2. L'objet de la demande	p 76
B. Les conditions et les effets de cette prorogation	p 78
1. Conditions	
2. Effets	
§2. Un dispositif critiquable	p 80
<u>Conclusion</u>	p 84
Résumé	p 87
Bibliographie	p 89
Table des matières	p 93