

UNIVERSITE ROBERT SCHUMAN  
FACULTE DE DROIT, DE SCIENCES  
POLITIQUES ET DE GESTION

DEA DE DROIT DES AFFAIRES

2003-2004

# LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT PAR LES SOCIETES FRANCAISES

*Etudiante : France BAUMERT*  
*Directeur de mémoire : M. Philippe MARCHESSOU*

# SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	5
LISTE DES ABREVIATIONS.....	6
INTRODUCTION.....	7
<b>PARTIE 1 : LA POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE FRANÇAISE ET SES CONSÉQUENCES .....</b>	<b>12</b>
<b>Chapitre 1 : La démarche de l'administration fiscale française .....</b>	<b>13</b>
Section 1 : La question de la preuve posée par l'article 57 du CGI.....	13
Section 2 : L'obligation documentaire sur les prix de transfert (article L13B du LPF)	14
§1. Mise en œuvre.....	15
§2. Champ d'application.....	16
§3. Inconvénients liés à la portée de l'obligation d'information.....	17
Section 3 : Les autres armes de l'Administration pour obtenir des informations.....	19
§1. Le contrôle des comptabilités informatisées.....	19
§2. l'assistance administrative internationale.....	19
<b>Chapitre 2 : Les risques liés aux prix de transfert .....</b>	<b>21</b>
Section 1 : Sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante.....	21
Section 2 : Risques de redressement entraînant une double imposition.....	22
Section 3 : Extension du risque à d'autres impôts.....	23
<b>Chapitre 3 : Le contrôle des prix de transfert par l'Administration : un dispositif critiquable ? .....</b>	<b>24</b>
Section 1 : La compatibilité avec la Convention européenne des droits de l'homme ...	24
§1. Compatibilité de l'article 1740 du CGI.....	24
§2. Compatibilité de l'article 57 alinéa 4 du CGI.....	25
Section 2 : La compatibilité de l'article L.13 B du LPF avec les principes directeurs de l'OCDE.....	26
Section 3 : La compatibilité avec le principe de la liberté d'établissement prévu par le traité CE.....	28

<b>PARTIE 2 : L'OPTIMISATION DE LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT PAR LES ENTREPRISES FRANÇAISES .....</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 1 : Le respect des principes OCDE et des méthodes de détermination des prix de transfert .....</b>	<b>32</b>
Section 1 : Le principe de pleine concurrence.....	33
§1.Définition.....	33
§2.Les stratégies de fixation des prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence.....	34
§3.Plaidoyer en faveur du principe de pleine concurrence.....	38
Section 2 : Les méthodes traditionnelles.....	39
§1.Méthode des prix comparables sur le marché libre.....	39
§2.Méthode du prix de revient majoré.....	40
§3.Méthode du prix de revente.....	41
Section 3 : Les méthodes transactionnelles sur les bénéfices.....	41
§1.La méthode du partage des bénéfices.....	42
§2.La méthode transactionnelle sur la marge nette.....	42
<b>Chapitre 2 :L'aspect préventif : les remèdes d'origine internationale .....</b>	<b>43</b>
Section 1 : Les accords préalables de prix.....	43
§1.Caractéristiques du dispositif.....	44
§2.Approches critiques.....	46
Section 2 : Les accords de répartition des coûts.....	54
§1.Statut fiscal des participants.....	55
§2.La nature fiscale des ARC.....	56
<b>Chapitre 3 : Le règlement des différends en matière de prix de transfert .....</b>	<b>56</b>
Section 1 : La procédure amiable.....	57
§1.Le fonctionnement de la procédure amiable.....	57
§2.La portée de la procédure amiable.....	58
Section 2 : La procédure d'arbitrage.....	58
§1.Champ d'application de la Convention.....	59
§2.Le déroulement de la procédure européenne d'arbitrage.....	60

CONCLUSION .....	63
INDEX.....	65
BIBLIOGRAPHIE.....	66
ANNEXES.....	69
TABLE DES MATIERES.....	78

## REMERCIEMENTS

Mes remerciements s'adressent à Monsieur Olivier MARICHAL, avocat fiscaliste au cabinet FIDAL INTERNATIONAL, pour sa disponibilité et les informations pratiques qu'il m'a communiqué.

Je remercie, tout particulièrement, mon directeur de mémoire, Monsieur MARCHESSOU, pour son aide et ses conseils avisés.

## LISTE DES ABREVIATIONS

13 L-7-98 :	Instruction administrative 13 L-7-98 du 23 juillet 1998, relative à l'article L. 13B du Livre des Procédures fiscales.
14 F-1-86 :	Instruction administrative 14 F-1-86 du 14 mars 1986 relative aux conventions destinées à éviter les doubles impositions et à la procédure de règlement amiable des difficultés d'application de ces conventions.
4 A-8-99 :	Doctrine administrative 4 A-8-99, du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert.
APP :	Accord préalable de prix
ARC :	Accord de répartition des coûts
CAA :	Cour Administrative d'Appel
Cass :	Cour de cassation
Civ :	Chambre civile de la Cour de cassation
Com :	Chambre commerciale de la Cour de cassation
Soc :	Chambre sociale de la Cour de cassation
Crim:	Chambre criminelle de la Cour de cassation
CE :	Conseil d'Etat
CEDH :	Cour Européenne des droits de l'Homme
CGI :	Code Général des Impôts
CJCE :	Cour de Justice des Communautés Européennes
D. :	Dalloz
Dr.fisc. :	Droit Fiscal
JC :	Juris-classeur
JCP :	La Semaine juridique
JO :	Journal Officiel
LPF :	Livre de procédure fiscale
OCDE :	Organisation de Coopération et de Développement Economique
TA :	Tribunal Administratif

# INTRODUCTION

L'accélération du phénomène de la mondialisation a comme conséquence la multiplication des groupes multinationaux qui exercent, par le biais d'entreprises associées, leur activité dans de nombreux pays pour des raisons de marché et pour des raisons d'optimisation des coûts de production.

Les groupes de sociétés sont au cœur de la vie économique nationale, européenne et mondiale. L'adaptation des structures des entreprises aux nouvelles contraintes des marchés s'est réalisée souvent par des fusions, absorptions, par la création de filiales et de holdings. Le renforcement de l'économie européenne a progressé grâce à l'apparition de nouvelles alliances entre sociétés à l'échelle de cet espace économique ; il y a aujourd'hui 28 080 groupes en France employant 8,3 millions de salariés sur un total de 14 millions et presque deux salariés sur cinq travaillent dans une entreprise dépendant d'un groupe étranger<sup>1</sup>.

Selon les sources de l'OCDE<sup>2</sup>, les échanges intragroupe représentent plus de 60% du commerce mondial<sup>3</sup>.

La croissance des entreprises multinationales pose des problèmes de plus en plus complexes aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales elles-mêmes, car les règles d'imposition de ces entreprises, différentes selon les pays, ne peuvent être considérées isolément, mais doivent être analysées dans un contexte international plus large.

L'internationalisation des flux de nature commerciale s'est heurtée à la souveraineté fiscale des Etats, attribut de l'Etat nation, à laquelle ceux-ci sont de plus en plus attachés<sup>4</sup>. Les administrations fiscales doivent faire face à des entreprises abolissant les frontières, alors qu'elles continuent souvent à ne voir que les entités situées sur leur territoire (filiale, succursale,...) et à les traiter isolément, sans appréhender l'ensemble économique dans lequel ces entités s'insèrent. Ceci est particulièrement le cas de l'Etat français dont l'attachement au principe de territorialité constitue une entrave à l'appréhension de la dimension internationale de l'entreprise.

Les régimes fiscaux en vigueur sont très différents d'un pays à l'autre, l'harmonisation même en Europe, étant loin d'être réalisée. **(cf annexe 1)**

---

<sup>1</sup> INSEE, *Au-delà des entreprises, les groupes*, mars 2002 ; INSEE, *Images économiques des entreprises et des groupes*, économie n°6, mars 2003.

<sup>2</sup> Organisation de Développement et de Coopération Economique.

<sup>3</sup> A. DE L'ETOILE-CAMPI, J.-C. SAUZEY, P.-S. THILL, F. GERNER, E. MILHAC et M.R. IBANEZ, *Accords préalables sur les prix de transfert, la France doit encore faire ses preuves*, Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 2/2000, p.86.

<sup>4</sup> P.-J. DOUVIER, *Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration ?*, Option finance, N°402 du 6 mai 1996, N°403 du 13 mai 1996 et N°404 du 3 juin 1996.

Dans ce contexte de mondialisation de l'économie, les « prix de transfert » sont devenus un enjeu stratégique pour les entreprises multinationales et il apparaît comme intéressant d'analyser la **gestion des prix de transfert par les entreprises françaises**.

L'expression **prix de transfert** désigne « les relations entre entités appartenant à un même groupe et situées dans des Etats différents, au regard des prix et conditions des marchandises, des services et des actifs qu'elles peuvent s'échanger et se vendre »<sup>5</sup> ; il s'agit des conditions et des prix qui sont pratiqués lors des transactions qui ont lieu entre différentes entités. Les transactions entre entreprises indépendantes reflètent, normalement, les conditions réelles du marché et interviennent conformément au principe de pleine concurrence. Alors que, les prix pratiqués entre entreprises liées sont présumés ne pas refléter le principe de pleine concurrence et donc être établis en fonction d'avantages inhérents aux relations intragroupe. La théorie des prix de transfert repose sur le principe énoncé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qui dispose que : « *Lorsque (...) les deux entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéficiaires qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* ».

La détermination des prix de transfert est importante aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, parce qu'ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes.

La tentation est grande pour le groupe multinational de réduire l'assiette imposable dans le pays où la charge fiscale est élevée pour l'augmenter dans un pays à fiscalité plus faible en transférant ses résultats positifs de l'un vers l'autre grâce à la fixation de prix de transfert adéquate entre ces deux entités. « *L'expression (prix de transfert) désigne la technique de localisation de la marge bénéficiaire vers un territoire non imposé à laquelle procède le groupe multinational soit en obligeant une filiale de production à vendre à bas prix des produits, soit en interposant une filiale, imposée dans un paradis fiscal, qui achètera bon marché à la filiale de production des produits et qui les revendra cher dans un autre Etat à la filiale de commercialisation*<sup>6</sup>. »

Un exemple simple permettra d'illustrer cette mécanique ; soit une entreprise française commercialisant à l'étranger un produit pour un prix de 100 euros (le coût de revient de ce produit étant de 80 euros). L'entreprise réalise de ce fait une marge de 20 euros sur laquelle elle sera imposée intégralement en France.

Prenons une autre hypothèse où cette même entreprise ne réalise pas la vente directement mais par l'intermédiaire d'une filiale implantée dans un pays tiers à fiscalité faible, ce qui indiffère le client final dès lors que le prix reste pour lui de 100 euros. L'entreprise française va vendre son produit au prix de 85 euros (avec un résultat de 5 euros au lieu de 20 euros) à sa filiale, le solde du résultat brut supplémentaire étant réalisé dans le pays à fiscalité faible, puis le produit sera vendu, comme initialement, au prix de 100 euros au client final. Ainsi le groupe ne sera taxé à l'impôt français que sur un résultat faible (5 euros au lieu de 20 euros), le supplément (20-5 =15) n'étant taxé qu'au taux réduit applicable dans le pays de la filiale.

---

<sup>5</sup> P.-DOUVIER, *Fiscalité internationale : 20 études de dossier*, Litec, 1996, p.213.

<sup>6</sup> P. MARCHESSOU et J.GROSCLAUDE, *Fiscalité générale*, ed. Dalloz 2001 ; P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, ed. Dalloz, 1999.



De manière générale, la manœuvre peut porter sur une manipulation de prix, comme dans l'exemple donné, mais également sur l'imputation de frais de personnel, des concessions de biens incorporels (brevets, marques),...

Dès lors que de telles pratiques peuvent concerner des volumes considérables, l'économie d'impôt qui peut en résulter, pour le groupe multinational, peut être substantielle.

L'expression **gestion** peut être envisagée comme un synonyme d'optimisation, c'est-à-dire la détermination des prix de transfert dans l'intérêt du groupe tout en ayant pris en compte la réglementation fiscale en vigueur.

La fiscalité est considérée par les entreprises comme une règle de jeux, parfois sujette à interprétation et nécessitant dans une optique d'optimisation, une gestion adéquate.

Pour un auteur connu<sup>7</sup>, il existe une bonne gestion fiscale comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale. Comme le bon père de famille du Code civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé, le contribuable éclairé doit gérer sa fiscalité au mieux de ses intérêts ; il n'a été dit nulle part, que face à deux solutions possibles, l'une plus coûteuse et l'autre plus économique, il fallait nécessairement choisir la solution où l'on payait le plus d'impôt. Une certaine habileté fiscale est respectable, mais elle ne doit pas franchir certaines bornes, notamment celle de l'abus de droit, qui vise à se soustraire à l'impôt qui serait normalement dû.

L'administration fiscale redressera sur le fondement de la fraude fiscale en cas de gestion de prix de transfert permettant de délocaliser du bénéfice artificiellement.

Les enjeux financiers relatifs à la gestion des prix de transfert sont colossaux, plus de 60% des transactions internationales étant des transactions intragroupes et les prix de transfert représentant la source de redressement la plus rentable pour les autorités fiscales. Une remise en cause des prix de transfert d'une entreprise a souvent des conséquences financières désastreuses pour cette dernière, ne serait-ce qu'en raison du montant du redressement potentiel.

La majeure partie des Etats a adopté une législation concernant les prix de transfert et les administrations fiscales se sont munies d'un arsenal juridique permettant de mieux appréhender le résultat des groupes de manière globale.

La constitution de groupes mondiaux de plus en plus puissants et l'accélération des délocalisations constituent un redoutable défi pour les administrations fiscales des pays industrialisés. Elles doivent se prémunir contre les risques d'évasion fiscale tout en se gardant de mettre en péril la compétitivité de leurs entreprises, car la remise en cause des prix de transfert peut en effet aboutir à des doubles impositions spoliatrices. L'Etat du lieu de fabrication d'un élément destiné à un ensemble pouvant estimer par exemple que les prix facturés sont insuffisants alors que l'Etat du lieu d'assemblage prétend au contraire qu'ils sont excessifs.

Les contrôles portant sur les prix de transfert se multiplient et le montant des redressements est en hausse d'une année sur l'autre, les sommes représentées par ces transactions étant gigantesques<sup>8</sup>. Les redressements fondés sur les prix de transfert sont vingt fois plus rentables que ceux effectués en matière de TVA<sup>9</sup> et aucune autre matière fiscale ne met en jeu autant d'argent ; ainsi, la remise en cause des prix de transfert est devenue, un moyen

---

<sup>7</sup> M.Coizan, Précis de Fiscalité des entreprises, 25<sup>ème</sup> édition, 2002.

<sup>8</sup> BREZILLON et MONSELLATO, Option Finance n°538, 8 mars 1999.

<sup>9</sup> P.RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, ed. Maxima, 1998, 154 p.

d'accroître les recettes d'un Etat, redressement légitimé par la lutte contre l'évasion fiscale **(cf annexe 2)**.

Pour faire face à la concurrence que se livrent les administrations fiscales entre elles, les moyens permettant de vérifier les prix de transfert sont régulièrement renforcés ; celles considérées comme les plus actives, en terme de contrôle, de documentation et de sanctions sont celles des Etats-Unis, du Canada, du Royaume-Uni, du Danemark, de la Corée, du Japon et de l'Australie **(cf annexe 1 pour Etats-Unis, Royaume-Uni, Australie)**.

Dans ce contexte, la France a cherché à se doter d'un outil de contrôle efficace, de manière à éviter que les entreprises multinationales ne localisent leur matière imposable dans des pays dotés d'un régime fiscal plus favorable. La Direction générale des impôts, manifestant sa volonté de disposer de moyens supplémentaires pour améliorer l'efficacité des contrôles, a ainsi mis en place une brigade spécialisée en la matière.

En matière de gestion des prix de transfert, il est possible d'identifier un diptyque ; en effet, d'un côté, les administrations fiscales nationales veulent s'assurer que les prix pratiqués lors des transactions intragroupe ne correspondent pas à un transfert de l'assiette fiscale et donc n'engendrent pas, pour elles, une perte de recettes fiscales et d'un autre côté, les entreprises désirent réaliser les bénéfices les plus élevés possible et s'assurer une certaine sécurité fiscale. La difficulté est donc l'établissement d'un équilibre entre ces deux préoccupations.

La Commission européenne s'est attaquée à la problématique des prix de transfert, en considérant que la gravité croissante des problèmes liés à l'imposition des transactions intragroupes appelait « une action urgente » ; à cet effet, elle a créé le 5 juillet 2002 un Forum européen chargé de la mise au point d'une documentation commune aux Etats membres, de la généralisation des procédures d'accord préalable et de l'élimination des doubles impositions. Ce Forum sur les prix de transfert a tenu sa première réunion le 3 octobre 2002 à Bruxelles.

La Commission européenne a présenté, le 10 juin 2004, une proposition concernant l'adoption d'un code de conduite visant à éliminer la double imposition des entreprises découlant des opérations intragroupe.

Nous nous attacherons dans ce mémoire à conseiller tout particulièrement les entreprises ; en effet, ces dernières sont confrontées à une insécurité juridique et à des risques de double imposition. Il s'avère donc opportun pour elles de mettre en œuvre une politique de gestion des prix de transfert adaptée et des stratégies de défense.

Nous nous proposons donc de centrer notre mémoire sur l'analyse des prix de transfert concernant les entreprises françaises et leur impact fiscal en France; en l'espèce nous nous attacherons principalement à la problématique de l'optimisation des rapports de l'entreprise avec l'administration fiscale française, comment les groupes de société doivent se préparer à un contrôle fiscal. Nous avons écarté ici l'aspect de l'optimisation fiscale par la localisation de l'entreprise dans des pays à fiscalité privilégié.

Dans ce cadre, il nous a semblé opportun, dans un premier temps, d'étudier, en amont, la position de l'administration fiscale française et ses conséquences ; il s'agit ici d'analyser les principes et règles de droit positif qui ont été mis en place afin que les entreprises se conforment aux obligations en matière de prix de transfert. Une bonne connaissance de ce cadre réglementaire par les entreprises nous semble indispensable, afin qu'elles aient une pleine compréhension du phénomène et qu'elles puissent se prémunir contre un conflit avec l'administration fiscale ou réagir de façon adéquate. Afin de bien cerner le problème que

pose la fixation et la gestion des prix de transfert par les entreprises, il faut comprendre les principes, les enjeux, et les limites du problème.

Dans un second temps, nous avons souhaité analyser, en aval, les différentes possibilités permettant de minimiser le risque de redressement ; dans cette optique nous avons approfondi, notamment, les solutions préventives qui doivent permettre a priori d'éviter tout litige avec l'administration et, pour le cas où l'entreprise serait sortie du cadre légal, abordé les armes laissées à sa disposition pour se défendre au mieux contre l'administration.

## **PARTIE 1**

# **LA POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE ET SES CONSEQUENCES**

# Partie 1 : La position de l'administration fiscale française et ses conséquences.

Ce premier volet a pour objectif de définir l'arsenal législatif mis à la disposition de l'administration fiscale française. Celle-ci peut, en effet, prendre position par rapport à la fixation des prix de transfert par une société en se basant sur un certain nombre de textes. Nous verrons, également, que l'application de ces différents textes peut faire courir des risques importants aux entreprises contrôlées. Enfin, nous nous interrogerons sur les failles de ce dispositif.

## Chapitre 1 : La démarche de l'administration fiscale française.

L'administration fiscale française va pouvoir recourir à la fois à l'article 57 du CGI et à l'article L.13 B du LPF, à l'assistance administrative internationale permettant l'échange de renseignements entre administrations dans le cadre d'opérations internationales et au contrôle des comptabilités informatisées.

### Section 1 : La question de la preuve posée par l'article 57 du CGI.

Lorsqu'elle souhaite appliquer l'article 57 du CGI aux dépens d'une société française, aux motifs qu'elle aurait indirectement transféré des bénéfices à une société étrangère, l'administration doit établir l'existence d'un lien de dépendance juridique ou économique entre l'entreprise française et l'entreprise étrangère, ainsi que la réalité et le montant de l'avantage consenti<sup>10</sup>. Selon l'administration, une entreprise française est placée sous la dépendance juridique d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière possède une part prépondérante de son capital ou la majorité des droits de vote ; il en est de même lorsque l'entreprise étrangère exerce, au sein de l'entreprise française, directement ou par personne interposée, des fonctions comportant le pouvoir de décision. Si la dépendance juridique ne peut être démontrée, l'article 57 du CGI peut néanmoins être applicable en cas de dépendance de fait, situation qui peut résulter de l'existence d'un lien contractuel ou simplement des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre entreprises.

En cas de transfert de bénéfices à des entreprises établies dans des Etats où elles bénéficient d'une fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI, l'administration peut mettre en œuvre l'article 57 du CGI, sans même devoir établir la dépendance des entreprises françaises et étrangères ; ces deux preuves étant apportées par l'administration, il pèse alors sur le contribuable une présomption de transfert indirect de bénéfices.

---

<sup>10</sup> Doc. admin. 4 A-1212, §1, 9 mars 2001.

Bien que l'article 57 du CGI ne le prévoit pas expressément, la jurisprudence a précisé que les contribuables peuvent renverser cette présomption en établissant que l'avantage consenti à la société étrangère l'a été dans l'intérêt de la société française eu égard aux contreparties obtenues par cette dernière<sup>11</sup>.

Le silence de la loi sur ce point a également conduit l'administration à préciser dans sa doctrine que : « l'entreprise française a, bien entendu, la faculté d'apporter la preuve contraire en établissant que l'opération anormale est en réalité justifiée par les nécessités de l'exploitation <sup>12</sup> » et que « l'administration reconnaît à l'entreprise française la possibilité d'apporter la preuve que les avantages découlant des opérations réalisées avec une entreprise étrangère répondent à des nécessités commerciales réelles... <sup>13</sup> ».

Dans un tel contexte, on comprend aisément le rôle que peuvent jouer en matière de prix de transfert les règles de dévolution de la charge de la preuve.

Au surplus, l'article 57, alinéa 4, du CGI dispose que dans l'hypothèse où le Service fiscal ne disposerait d'aucun élément précis sur un éventuel transfert de bénéfice, il lui serait toujours possible de motiver un redressement au moyen de comparaison avec les résultats des entreprises similaires exploitées normalement. Cette dernière disposition constitue un redoutable outil entre les mains de l'administration qui peut établir une présomption de transfert de bénéfice sans même établir l'existence d'un avantage consenti à une société étrangère, mais en se fondant seulement sur les pratiques concurrentes.

Malgré tout l'administration fiscale se trouvait, parfois, devant des difficultés pour établir la preuve des transferts de bénéfices, et c'est pourquoi le législateur a adopté en 1996 l'article L13 du Livre des procédures fiscales (LPF).

## Section 2 : L'obligation documentaire (article L.13 B du LPF).

Pour obtenir des informations sur les prix de transfert d'un groupe, l'administration n'est pas obligée d'employer la procédure prévue à l'article L.13B du LPF ; cette dernière n'est en effet pas exclusive des autres possibilités d'information à la disposition de l'administration. Ainsi, cette dernière peut exiger que l'entreprise liée lui communique des informations équivalentes à celles de l'article L. 13B du LPF sur la base de l'article L.10 du même code. Néanmoins, cette dernière forme de demande n'est pas contraignante et ne contient aucune sanction. L'entreprise peut donc s'abstenir de répondre aux questions de l'administration. Ainsi, une demande fondée sur l'article L.10 du LPF permet de mettre en évidence l'absence de coopération du contribuable et justifiera la procédure suivie par l'administration, cette conduite systématique est parfois appelée « *L.13B rampant* »<sup>14</sup>. En cas de défaut de réponse ou de réponse insuffisante, l'administration formulera les mêmes questions mais dans le cadre d'une demande de documentation prévue à l'article L.13 B du LPF.

L'article L.13 B du LPF<sup>15</sup> prévoit que lorsque, au cours d'une vérification de compatibilité, l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a

---

<sup>11</sup> CE, 13 avr. 1964, n° 56 173 : Dr.fisc. 1964, n°21-22, comm. 647 et Dr.fisc.1965, n°8, doct. ; Plén., 30 mars 1987, n°52 754, SA « Labo-Industries » : Dr. fisc. 1987, n°30, comm. 1434, note G. Tixier et X. Rohmer.

<sup>12</sup> Doc. Admin. 4 A-1212, §1, 9 mars 2001.

<sup>13</sup> Doc. Admin. 4 A-1212, §6, 9 mars 2001.

<sup>14</sup> Y. de KERGOS, in IDEFS, *les prix de transfert en Europe, vers une meilleure sécurité fiscale?*, Colloque du 19 mai 1999, Université de Paris Dauphine.

<sup>15</sup> Article L.13 B du LPF est issu de la loi n°96-314 du 12 avril 1996 portant DDOEF, JO 13 avril 1996.

opéré un transfert de bénéfices, au sens de l'article 57 du CGI, elle peut demander à cette entreprise, suivant une procédure spécifique, certaines informations sur les conditions de détermination des transactions réalisées avec des entreprises situées à l'étranger.

Cette disposition a introduit pour l'entreprise une véritable obligation de coopération avec l'administration en matière de documentation sur les prix de transfert.

L'administration a publié le 23 juillet 1998 une instruction commentant les dispositions de l'article L.13B du LPF<sup>16</sup>.

Nous étudierons tout d'abord la mise en œuvre de cette obligation documentaire, avant de voir son champ d'application et enfin nous verrons les inconvénients liés à la portée de cette obligation.

### §1. Mise en œuvre.

Le recours à la procédure prévue par l'article L13B du LPF n'est ni obligatoire, ni systématique ; elle ne peut être mise en œuvre qu'au cours d'une vérification de comptabilité et si l'administration a réuni des éléments faisant présumer un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

La procédure ne peut donc être mise en œuvre qu'à l'égard des entreprises susceptibles soit d'être sous la dépendance ou de posséder le contrôle d'entreprises situées hors de France, ou encore d'être sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France, soit d'avoir transféré, indirectement, des bénéfices à ces entreprises situées hors de France, ou soit d'avoir procédé à un transfert de bénéfices à des entreprises établies dans un Etat à fiscalité privilégiée.

Il existe des indices sur les liens de dépendance et sur l'anormalité des transactions : différences ou modifications significatives des prix, conditions de paiement différentes, rabais, remise, ristourne accordés et non expliqués, etc...

La demande de l'administration doit être écrite et adressée au contribuable par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle doit préciser à l'entreprise vérifiée le délai de réponse qui lui est ouvert, celui-ci ayant pour point de départ la date de réception ou la remise au contribuable de la demande d'informations et ne pouvant être inférieur à deux mois.

Durant cette période de deux mois, le contribuable peut, par une lettre écrite et motivée, solliciter une prorogation de ce délai, qui dans tous les cas ne peut excéder une durée de trois mois.

Les documents remis ou envoyés par le contribuable doivent être traduits en langue française si les originaux sont en langue étrangère.

Le défaut de réponse à une demande prévue à l'article L13 B du LPF ne peut à lui seul constituer une motivation suffisante pour notifier un redressement ; il est néanmoins probable que l'entreprise qui aura négligé de répondre à une demande de précisions fondée sur la présomption qu'elle aurait opéré un transfert de bénéfices, s'exposerait à un redressement. L'absence de documentation laisse supposer que le contribuable est « probablement coupable », mais la charge de la preuve est toujours supportée par l'administration.

---

<sup>16</sup> Instr. 23 juill. 1998 : BOI 13 L-7-98.

A défaut de coopération, malgré la mise en œuvre de l'article L13B du LPF, l'administration est autorisée à évaluer le montant du transfert de bénéfice à partir d'éléments dont elle dispose selon la procédure contradictoire (article 57, al.3 du CGI).

Les dispositions du troisième alinéa de l'article 57 du CGI atténuent, en cas de défaut de réponse, l'obligation mise à la charge de l'administration de réunir, au moment de la notification de redressements, les éléments permettant d'établir la présomption de transfert de bénéfices à l'étranger ; l'entreprise pourra toutefois contester en produisant ses propres éléments, notamment en réponse à la notification de redressement.

## §2. Champ d'application.

L'administration peut, lorsque les conditions d'application de ce texte sont réunies, demander à l'entreprise des informations et documents dans quatre domaines limitativement énumérés.

- Tout d'abord, elle peut exiger des informations précisant la nature des relations entrant dans le cadre de l'article 57 du CGI. En cas de dépendance juridique, elle peut, notamment, demander la production d'organigramme, d'informations concernant les chaînes de participation, le pourcentage de détention, la composition du capital des entités étrangères, les conventions d'actionnaires, les droits de vote, la nature des titres...et en cas de dépendance de fait, elle peut demander tous renseignements utiles portant sur les conditions contractuelles ou sur les relations entre les deux entreprises.
- L'administration peut, ensuite, également demander des informations sur la méthode de détermination des prix des opérations de toute nature ; toute méthode invoquée par l'entreprise peut être considérée comme recevable à condition d'être appuyée par des justificatifs. Ceux-ci peuvent être des documents d'ordre méthodologique et documentaire (document interne décrivant la méthode, document contractuel), des documents comptables (extrait de comptabilité générale ou analytique) et des documents économiques (données relatives au marché et aux fonctions des entités du groupe, informations et analyses justifiant les comparables).
- L'administration peut, également, exiger des renseignements relatifs aux activités exercées par les entreprises liées, comme la nature effective de l'activité, les modalités d'exercice, les fonctions et risques assumés et les moyens mis en œuvre (personnel et qualification, immobilisations corporelles...). Elle exigera pour cela, notamment, le bilan de l'entreprise liée, les modalités de rémunération, les comptes d'exploitation par produits, les marges dégagées, la composition des actifs, la composition des comptes de charge et le descriptif des fonctions et risques assumés par la société contrôlée et les entreprises liées.
- Enfin, l'administration va pouvoir se renseigner sur le traitement fiscal des transactions ; le champ est restreint aux entités étrangères dont l'entreprise possède directement ou indirectement plus de 50% du capital ou des droits de vote, ou qu'elle exploite directement. Elle pourra exiger la communication des contrats, des engagements, la description des opérations, la clé de répartition des charges...



### §3. Inconvénients liés à la portée de l'obligation d'information

Le volume et la pertinence de certaines informations susceptibles d'être requises engendrent parfois des difficultés pour les entreprises, que ce soit par le coût de la pré-constitution d'une telle documentation ou par la difficultés que les entreprises éprouvent à se procurer certaines informations ; en effet, le fait que le délai pour répondre à la demande d'information soit court oblige les entreprises réalisant des transactions intragroupe à se constituer, avant même tout contrôle, une documentation à fournir en cas de demande de l'administration.

L'instruction du 23 juillet 1998 précise que « 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<sup>17</sup> ». Seule une documentation préalable peut alors, en cas de contrôle, permettre à l'entreprise de démontrer le plus rapidement possible la conformité de ses prix de transfert au principe de pleine concurrence. Il en résultera un gain de temps et un risque amoindri.

En pratique, la constitution de ce dossier implique souvent pour les entreprises un audit général de leur activité permettant de vérifier la cohérence de leur politique de prix de transfert. D'importantes ressources doivent être mobilisées dans cette optique, et ce, malgré les recommandations de l'OCDE pour qui « les obligations en matière de prix de transfert ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts ou des charges disproportionnés au regard des circonstances<sup>18</sup> ». L'instruction du 23 juillet 1998 n'intègre manifestement pas cette recommandation.

Il est recommandé aux entreprises d'adopter une documentation globale valable pour l'ensemble du groupe et pouvant être fournie aux différentes administrations intéressées.

L'accessibilité à certaines informations est parfois difficile, en effet l'entreprise vérifiée doit notamment pouvoir fournir des informations concernant les activités exercées par l'entreprise étrangère qui est en relation avec elle dans les transactions suspectes. Ces exigences de l'administration ne sont pas toujours réalistes et ne peuvent pas toujours être satisfaites.

Les principes directeurs OCDE recommandent aux administrations de « ne pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou (...) qui ne peuvent pas être raisonnablement obtenus (...)»<sup>19</sup> et « lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée, ou n'est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté (...). Ces éléments doivent être pris en compte pour définir l'obligation de documentation du contribuable<sup>20</sup> ». Le dispositif français n'ayant pas tenu compte de ces recommandations, l'entreprise vérifiée encourt le risque de ne pas pouvoir se procurer les informations requises. Il est en général aisé pour une entreprise d'accéder à des renseignements concernant sa filiale, mais en revanche, plus difficile de connaître la composition du capital de l'entité étrangère dont elle est sous le contrôle ou les activités exercées par cette entité, si celle-ci ne lui communique pas ces renseignements. L'entreprise française en supportera alors les conséquences, sa réponse risquant d'être insuffisante, voire de faire défaut.

---

<sup>17</sup> Inst. 23 juill. 1998, § 19: BOI 13 L-7-98.

<sup>18</sup> Principes directeurs de l'OCDE, juillet 1995, §5.28.

<sup>19</sup> Principes directeurs de l'OCDE, juillet 1995, §29.

<sup>20</sup> Principes directeurs de l'OCDE, juillet 1995, §5.10.

L'appréciation du caractère insuffisant de la réponse est une question de fait relevant du pouvoir de l'administration sous le contrôle du juge ; il est donc difficile de prévoir à partir de quel degré de précision ou à partir de combien de documents l'administration sera satisfaite concernant les réponses apportées par l'entreprise. A cet égard, l'instruction reste trop générale<sup>21</sup> pour permettre une certaine prévisibilité, la question de la réponse insuffisante est souvent source de contentieux.

L'entreprise et l'administration ont une véritable obligation de coopération et doivent s'efforcer de démontrer leur bonne foi. Pour les autorités fiscales, cela consiste à faire des demandes et vérifications raisonnables et à maintenir un juste équilibre entre d'une part les besoins de documentation et d'autre part le coût et la charge administrative pour la société. Le contribuable doit, quant à lui, mettre en œuvre des principes de gestion prudente et pouvoir justifier sa gestion par la mise en place de documents écrits.

Malgré ces inconvénients, il est fortement à conseiller aux entreprises de se pré-constituer une documentation prix de transfert, car elle va sensiblement réduire le risque de succès de l'administration. Cette documentation doit être complète et bien agencée, l'entreprise devant élaborer son dossier de manière régulière et complète.

Pour certaines entreprises la pré-constitution de cette documentation peut représenter un coût important, mais ce coût est sans commune mesure avec le montant du redressement qu'elles risqueraient de devoir payer si l'administration conteste leur évaluation des prix de transfert, cela sans compter d'autres sommes à payer liées aux ajustements secondaires (participations, intéressements, imputation du précompte...).

Les entreprises n'ayant pas pris le soin de préparer pour combattre l'argumentation de l'administration une documentation bien fournie et non critiquable concernant les méthodes choisies, auront des difficultés pour apporter la preuve de la justesse des prix de transfert a posteriori.

Les entreprises doivent tout mettre en œuvre pour éviter un éventuel redressement, car celui-ci nuirait grandement à l'image de l'entreprise et à sa réputation.

En 2001, 67% des entreprises françaises avaient préparé une documentation prix de transfert<sup>22</sup>.

Les Etats-Unis, le Canada et la Japon sont membres de la PATA ( Pacific Association of Tax Administrators) et se sont dotés de principes en vertu desquels les contribuables pourront établir une documentation uniforme en matière de prix de transfert. Cette documentation standard vise à atténuer les difficultés que pose le respect des lois et exigences administratives d'administrations fiscales multiples.

La Commission européenne a présenté le 10 juin 2004 une proposition d'un code de conduite qui vise également à la mise au point d'une documentation commune aux Etats membres.

---

<sup>21</sup> Inst. 23 juill. 1998, § 20.

<sup>22</sup> Source :Ernst & Young, Transfer Pricing 2001 Global Survey.

### Section 3. Les autres armes de l'administration pour obtenir des informations.

En sus des articles 57 du CGI et L.80B du LPF, l'administration fiscale française peut recourir au contrôle des comptabilités informatisées et à l'assistance administrative internationale.

#### §1. le contrôle des comptabilités informatisées

Le contrôle des comptabilités informatisées est prévu à l'article 103 de la loi 89-935 du 29 décembre 1989 (articles L.13 al.2, L. 47 A, L.57 al. 2 et L.74 al.2 LPF).

Ces dispositions concernent l'intégralité des contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés. Tout refus du contribuable d'en fournir l'accès à l'administration fiscale constitue un motif de taxation d'office (art. L 74 LPF).

L'administration a accès aux données suivantes :

- Les informations, données et traitements qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations d'impôts. L'administration peut par exemple réclamer des informations afin de vérifier le calcul du montant des provisions, du coût de production, de marge brute etc<sup>23</sup>... l'administration n'a toutefois pas accès aux informations concernant le management de l'entreprise et sans aucun rapport avec la compatibilité ou les déclarations d'impôts, comme par exemple la gestion du personnel, les études de marketing, la recherche dans la mesure où leur vérification n'est pas nécessaire au calcul de charges ou de crédits d'impôts.
- La documentation relative aux analyses, à la programmation et au traitement des flux informatiques.

En matière de prix de transfert, le droit d'accès de l'administration aux données informatisées soulève particulièrement la question de savoir quelles données doivent être fournies et comment doit être assurée la répartition entre les données.

L'accès aux données sur support informatique peut être effectué, à la demande du contribuable, soit sur le matériel de l'entreprise, par l'agent des impôts ou par le contribuable lui-même suivant les indications de celui-ci, soit par l'agent des impôts sur du matériel fourni par des tiers. Les modalités pratiques du contrôle sont fonction du type de l'accès aux données.

#### §2. l'assistance administrative internationale

La procédure d'échange de renseignements permet à l'administration française de demander des renseignements sur la situation de l'entreprise étrangère concernée par les transactions litigieuses auprès de l'administration de l'autre Etat concerné<sup>24</sup>. Cette procédure est susceptible d'être mise en œuvre, soit en présence d'une convention fiscale conclue par la France avec d'autres Etats (article L.114 du LPF), soit sur le fondement des directives européennes transposées par le biais de l'article L.114 A du LPF et des textes réglementaires qui le précisent.

---

<sup>23</sup> Instruction du 14 octobre 1991, 13 L-6-91.

<sup>24</sup> P.DIBOUT, Assistance fiscale internationale, J.C., Droit fiscal international, Fasc..358.

Jusqu'à l'intervention du législateur en 1996, la longueur des investigations à l'étranger qu'impliquait la procédure d'échange de renseignements, constituait un sérieux obstacle eu égard aux règles de prescriptions qui s'imposaient à l'administration. La loi du 12 avril 1996<sup>25</sup>, commenté par une instruction du 6 novembre 1997<sup>26</sup>, a créé un nouvel article L.188 A du LPF qui proroge le délai de reprise de 3 ans dont dispose l'administration pour procéder à des redressements dans le cas où elle recourt à l'assistance administrative d'Etats étrangers. Pour que l'administration bénéficie de la prorogation du délai de reprise au-delà du délai initial, il faut que trois conditions soient remplies :

- la demande adressée à l'autorité étrangère doit porter sur des points identifiés appelant une réponse précise ;
- la demande doit être adressée dans le délai initial de reprise ;
- le contribuable doit être informé de l'existence de la demande au moment où celle-ci a été formulée à l'autorité étrangère.

Lorsque les conditions sont remplies, l'administration jouit d'un délai de reprise spécifique lui permettant de réparer les omissions d'imposition afférentes aux points visés par la demande de renseignements « *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* ».

A titre d'exemple, une demande adressée en juillet 2004 à un Etat étranger et concernant l'année 2002 permettra à l'administration de notifier les insuffisances et omissions révélées par cette demande jusqu'au 31 juillet 2005 si la réponse intervient avant le 31 décembre 2004, et jusqu'au 31 juillet 2006 si la réponse intervient avant le 31 décembre 2005.

Dans la mesure où plusieurs demandes concernant une même année sont adressées à plusieurs pays dans le délai initial de reprise, c'est la date à laquelle intervient chaque réponse des administrations étrangères sollicitées qui fixe les limites de prorogation des délais de reprise afférents à l'exploitation de chaque demande, dans le respect du délai maximum de cinq ans<sup>27</sup>.

Si l'article L.188 A du LPF semble améliorer sensiblement la situation de l'administration pour le contrôle des prix de transfert ; il connaît néanmoins des limites.

En effet l'administration ne peut toujours pas accéder à certaines informations pertinentes ; le fait que la demande concerne « les relations » du contribuable avec l'entité étrangère semble exclure qu'elle puisse viser les renseignements de pur droit interne relatifs à cette entité et n'ayant aucun lien avec ces relations. L'administration ne peut pas, par exemple, sur le fondement de l'article L.188 A du LPF, obtenir des informations sur la composition du capital de l'entité étrangère, contrairement à ce qui sera possible dans le cadre de la procédure d'obligation d'information prévue par l'article L13 B du LPF.

Un tel dispositif d'échange de renseignements est prévu dans de nombreuses conventions conclues avec la France (notamment avec les autres membres de l'OCDE), avec néanmoins des exceptions à la règle ; en particulier, cette procédure peut rarement être mise en œuvre quand les entreprises étrangères concernées sont situées dans des « paradis fiscaux ».

En outre, un Etat interrogé n'étant jamais tenu de répondre, l'autorité compétente de cet Etat ne peut fournir des renseignements si, en droit interne, elle ne peut les donner, et cela même si l'administration française dispose, en la matière, de pouvoirs plus importants.

---

<sup>25</sup> Loi n°96-314 du 12 avril 1996 portant DDOEF, JO 13 avril 1996.

<sup>26</sup> Instruction du 6 novembre 1997 de la DGI et du SLF relative au contrôle fiscal des opérations internationales, BOI 13 L-5-97, 18 novembre 1997.

<sup>27</sup> Inst. 6 nov. 1997 de la DGI et du SLF relative au contrôle fiscal des opérations internationales, BOI 13 L-5-97, 18 novembre 1997.

De même, la demande de renseignements ne saurait permettre à l'administration fiscale française d'accéder à des informations que la législation française lui interdirait d'obtenir dans une situation interne.

Enfin, la portée de l'échange de renseignements autorisé peut être plus ou moins large selon les conventions. Dans le cadre de l'Union européenne, l'échange peut être mis en œuvre sans limitation de motifs et donc pour l'application des lois internes de l'Etat demandeur (l'article 57 du CGI pour ce qui nous intéresse) ; mais, dans certains cas, seuls peuvent être demandés des renseignements nécessaires à l'application des dispositions de la convention, c'est-à-dire justifiés par l'élimination de la double imposition ou par la lutte contre l'évasion fiscale internationale.

L'assistance administrative ne permet donc pas toujours à l'administration française d'obtenir les informations pertinentes et nécessaires au contrôle des prix de transfert entre une entreprise française et une entreprise étrangère.

Néanmoins, en Europe, le système de l'assistance administrative internationale fonctionne très bien.

On peut citer à titre d'exemple, l'accord du 18 octobre 2001 sur l'assistance réciproque en matière administrative et juridique entre la France et l'Allemagne ; les autorités françaises et allemandes se sont entendues pour mettre en place un échange automatique d'informations, en vertu de l'article 22 de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959, dès lors qu'elles auront eu connaissance de certains faits. Cet accord ne vise pas, expressément, les informations relatives aux prix de transfert mais les autorités françaises conservent la possibilité d'interroger leurs homologues allemands à ce sujet<sup>28</sup>.

## Chapitre 2 : Les risques liés au prix de transfert.

En raison de l'importance de l'enjeu, l'entreprise aura intérêt à bien appréhender les risques de la situation, afin de pouvoir optimiser sa propre démarche. Les risques liés aux prix de transfert sont de trois types : risque de sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante, risque de redressement entraînant une double imposition et enfin un risque d'extension à d'autres impôts.

### Section 1 : Sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante.

Il y a défaut de réponse lorsque l'entreprise n'a pas répondu dans le délai précisé dans la demande ou dans le délai régulièrement prorogé.

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<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Inst. 13 novembre 2001, 13 K-13-01.

<sup>29</sup> Inst. 23 juillet 1998, 13 L-7-98 n°19.

Il y a également défaut de réponse lorsque le contribuable fournit une réponse insuffisante après avoir été mis en demeure de compléter une réponse insuffisante. L'appréciation du caractère suffisant ou insuffisant d'une réponse appartient à l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt. Il s'agit d'une question de fait. Une réponse est insuffisante notamment lorsqu'il n'est pas apporté de réponse à une ou plusieurs questions posées, à une partie de la question posée ou lorsqu'il est fait référence à des principes généraux (respect du principe de la pleine concurrence, recours aux méthodes reconnues par l'OCDE) sans que ces affirmations ne soient étayées d'aucune justification concrète relative aux questions posées<sup>30</sup>.

En cas de réponse insuffisante, l'administration adresse à l'entreprise une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de trente jours, conformément aux dispositions du dernier alinéa de l'article L13 B du LPF. Elle précise les compléments de réponse souhaités, en rappelant les questions contenues dans la demande initiale et les raisons pour lesquelles la réponse est jugée insuffisante.

La mise en demeure rappelle les sanctions applicables en cas de défaut de réponse. Il s'agit d'une pénalité de 7500 euros pour chaque exercice visé par la demande (article 1740 nonies du CGI) et cela, même s'il n'y a pas de redressements. En cas de redressement sur les prix de transfert, les pénalités propres à ces rappels s'appliquent indépendamment de l'amende visée à l'article 1740 nonies du CGI ; Il faut noter qu'à cette sanction peut s'ajouter des pénalités de 40% en cas de mauvaise foi et de 80% en cas de manœuvres frauduleuses.

A titre de comparaison, l'Allemagne a prévu dans sa Loi de finance pour 2003 la mise en place d'une obligation documentaire ; l'amende peut atteindre 10% à 20% de la base corrigée mais est plafonnée à 2 000 000 €.

En raison de la faiblesse de la sanction en France, les informations fournies par les entreprises sont souvent incomplètes, n'étant pas incitées, comme dans d'autres pays, à se préconstituer une documentation complète et inattaquable. L'administration va donc souvent procéder à des redressements sur des mauvaises bases, et l'entreprise du fait du défaut d'une bonne pré-constitution documentaire, sera dans l'impossibilité de prouver l'exactitude de ses méthodes de calcul des prix de transfert.

Il sera donc grandement souhaitable, que le quantum de l'amende soit très fortement augmenté, à l'image de ce qui existe aux Etats-Unis par exemple. L'article L.13 B trouverait alors toute sa raison d'être.

## Section 2 : Risques de redressement entraînant une double imposition.

Il résulte souvent d'un redressement opéré par un Etat en matière de prix de transfert, un risque de double imposition économique ; celle-ci étant définie comme l'imposition de personnes différentes au titre d'un même revenu.

Ainsi, une société étrangère vend un produit pour 100 à une entreprise liée française. Estimant que le prix de pleine concurrence pour ce produit est de 80, le fisc français va rectifier le résultat imposable de l'entité française en réintégrant les 20 de différence entre le prix effectivement payé et le prix qu'aurait dû, selon le fisc, payer cette entreprise. Ces 20 sont donc imposés en France comme une marge supplémentaire de la société française. Cependant, dans la comptabilité de la société étrangère, la vente a bien été enregistrée pour 100 et la société a acquitté de l'impôt dans le pays étranger sur cette assiette et non sur la base de 80. Dès lors, la réintégration, et l'imposition, de 20 en France, entraîne l'imposition

---

<sup>30</sup> Inst. 23 juillet 1998, 13 L-7-98 n°20.

des ces 20 à la fois en France et à l'étranger ; on aboutit donc à une double imposition économique.

En principe, ces situations sont résolues si les deux Etats sont des Etats signataires de conventions bilatérales contre la double imposition ; le modèle OCDE le prévoit expressément dans son article 9.

L'élimination des doubles impositions est présente par le biais de deux méthodes : l'exonération et l'imputation.

La méthode de l'exonération peut être intégrale, revenu imposable exclusivement dans un Etat, ou progressive. Cette dernière correspond à la règle du taux effectif : le revenu est imposable dans un Etat A et va être pris en considération pour déterminer le revenu d'imposition dans un Etat B. Si par exemple un revenu de 100 est imposable en vertu d'une convention dans un Etat A et un revenu de 80 dans un Etat B, le revenu de 100 doit être pris en compte pour la détermination du taux d'imposition dans l'Etat B (100+80).

La méthode de l'imputation, également dénommée crédit d'impôt, peut être totale ou partielle. Le crédit d'impôt peut être total ; prenons l'exemple d'un revenu de 100 imposable aux Etats-Unis pour un impôt de 10 ; dans l'hypothèse d'un impôt en France de 50 cette méthode permet l'imputation de l'intégralité de l'impôt américain sur l'impôt français (50-10=40). L'imputation du crédit d'impôt peut aussi être partiel à savoir dans la limite de l'impôt français correspondant. Cet exemple est très théorique car dans la plupart des cas l'impôt étranger sera inférieur à l'impôt français. Pour bénéficier du crédit d'impôt, il faut joindre à sa déclaration une quittance, certifiant que l'on a déjà payé un impôt à l'étranger.

La Commission européenne a présenté, le 10 juin 2004, une proposition concernant l'adoption d'un code de conduite visant à éliminer la double imposition des entreprises découlant des opérations intragroupe. Le texte proposé, qui s'inspire des travaux du Forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert, s'appliquerait aux cas dans lesquels l'administration fiscale d'un Etat membre de l'UE corrige à la hausse les bénéfices imposables d'une entreprise sur la base de ses opérations transfrontalières intragroupe<sup>31</sup>.

### Section 3 : Extension du risque à d'autres impôts.

Un accord préalable de prix garantit l'entreprise uniquement contre un redressement en matière de prix de transfert donc fondé sur l'article 57 du CGI ; l'entreprise reste par ailleurs entièrement soumise à toutes les autres obligations fiscales sur lesquelles l'APP ne peut avoir d'effet. On peut se demander si le vérificateur ne peut pas remettre en cause ces prix de transfert sur un fondement non couvert par l'accord tel que l'acte anormal de gestion ?

L'administration va profiter d'un contrôle des prix de transfert pour pratiquer, parfois des redressements liés à d'autres impôts ; c'est ainsi qu'en matière de taxe professionnelle, un abandon de créance octroyé pour rétablir une situation financière délicate engendrée par des prix de transfert inadéquats, doit être considéré comme un produit d'exploitation à prendre en compte dans le calcul de la valeur ajoutée ; en outre, l'administration estime qu'un tel abandon est soumis à la TVA pour les mêmes raisons.

---

<sup>31</sup> [www.Europa.eu.int](http://www.Europa.eu.int).

## Chapitre 3 : Le contrôle des prix de transfert par l'administration : un dispositif critiquable ?

Le contrôle des prix de transfert par l'administration fiscale française apparaît comme critiquable sur de nombreux points, en effet sa compatibilité par rapport à la Convention européenne des droits de l'homme, par rapport aux principes directeurs de l'OCDE et par rapport au principe de la liberté d'établissement est parfois remis en cause. Autant de contradictions qui pourront être soulevées comme argument par l'entreprise lors d'un contentieux avec l'administration fiscale.

### Section 1 : La compatibilité avec la Convention européenne des droits de l'Homme

En principe, le champ d'application de la Convention Européenne des Droits de l'Homme est strictement limité aux procédures juridictionnelles, ce qui en exclut les phases administratives préalables et précontentieuses.

L'administration fiscale disposerait donc d'une solide argumentation qu'elle ne manquerait pas de faire valoir pour repousser toutes les prétentions qui seraient fondées par les plaideurs sur la violation de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'Homme, concernant la mise en œuvre de l'article L13 B du LPF ; cependant l'inobservation des garanties du procès équitable dès la phase précontentieuse est susceptible de compromettre le caractère équitable du procès à venir.

L'article 1740 *nonies* et l'article 57 dans son quatrième alinéa du CGI semblent ne pas satisfaire ces exigences.

#### §1. Compatibilité de l'article 1740 *nonies* du CGI

En cas de défaut de réponse à la demande formulée par l'administration en application de l'article L13 B du LPF, le contribuable devient passible, en vertu des dispositions de l'article 1740 *nonies* du CGI, d'une amende fiscale de 7 500 euros.

D'une part, les contribuables pourraient tenter de soutenir, dans leurs futurs contentieux, que l'article 1740 *nonies* du CGI se révèle contraire à la Constitution. En effet, l'amende fiscale prévue à cet article constitue une sanction automatique, car il n'accorde pas au juge du fond le pouvoir de modérer le *quantum* de la sanction. Dans une décision du 25 février 1992, le Conseil constitutionnel a proscrit les peines automatiques. Cependant dans une décision du 30 décembre 1997, le Conseil constitutionnel semble avoir implicitement reconnu la conformité à la Constitution des sanctions automatiques. Dans l'attente d'une nouvelle décision, les contribuables pourraient soutenir qu'en prévoyant l'application d'une sanction fiscale automatique aux dépens du contribuable, l'article 1740 *nonies* du CGI est contraire à la Constitution ; même s'ils ne peuvent pas en principe soulever des exceptions d'inconstitutionnalité devant les juges du fond, les contribuables peuvent rappeler auxdits juges la non-conformité à la Constitution des lois dont ces derniers doivent assurer l'application.



De plus, aux termes d'une jurisprudence convergente de la Cour de cassation<sup>32</sup> et de la Cour européenne des droits de l'Homme<sup>33</sup>, les règles du procès équitable prévues à l'article 6§1 de la CEDH<sup>34</sup> exigent que le juge ait le pouvoir de modérer le quantum des sanctions fiscales infligées aux contribuables par l'administration fiscale.

Malgré ces jurisprudences convergentes, le Conseil d'Etat<sup>35</sup> demeure fermement opposé à toute idée de modération judiciaire des sanctions fiscales, confortant en cela la position de l'administration<sup>36</sup>. Les conclusions du commissaire du Gouvernement dans l'affaire Houdmond entrouvrent, cependant, une reconnaissance possible par la Haute Assemblée d'un pouvoir de modulation judiciaire des sanctions fiscales.

Les contribuables devraient valablement pouvoir soutenir que l'article 1740 *nonies* du CGI n'est pas conforme à l'article 6§1 de la CEDH, car il crée une sanction purement automatique ne permettant pas au juge de l'impôt de modérer le *quantum* de ladite sanction.

D'autre part, la Cour européenne des droits de l'Homme<sup>37</sup> a énoncé que le droit de se taire et le droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination, fait partie intégrante des garanties fondamentales de l'article 6 de la CEDH, et est au cœur de la notion de procès équitable. Les contribuables pourraient donc soutenir dans leurs futurs contentieux que l'amende fiscale de 7 500 euros prévue par l'article 1740 *nonies* du CGI constitue une sanction auto-incriminante à l'image de l'ensemble du système mis en place par l'article L.13 B du LPF<sup>38</sup>.

## §2. Compatibilité de l'article 57 alinéa 4 du CGI

Aux termes de l'article 57 du CGI quatrième alinéa : « à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus au premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

Pour effectuer de telles comparaisons, l'administration exploite l'immense documentation qui est à sa disposition. N'ayant pas accès à cette source de documentation, ni la société vérifiée, ni le juge ultérieurement, ne seront en mesure d'apprécier le caractère représentatif des termes de comparaison qui ont été utilisés par l'administration fiscale. L'instauration d'un débat contradictoire entre le contribuable et l'administration au sujet du caractère représentatif de ces termes de comparaison est souvent difficile.

Une procédure équitable au sens de l'article 6 de la CEDH, doit revêtir un caractère contradictoire, ce qui suppose que chaque partie puisse prendre connaissance et discuter toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision<sup>39</sup>. La Cour européenne des droits de l'Homme par une stricte application de l'article 6 §1 et 3 de la Convention, entend ainsi protéger les droits de la défense dont doivent disposer tous les contribuables requérants.

---

<sup>32</sup> Cass.com., 29 avr. 1997, *M. Ferreira* : Dr. fisc. 1997, n°20-21, p.700 ; JCP G 1997, II, 22935, note F.Sudre ; Procédures 1997, comm. 229, note J-L. Pierre.

<sup>33</sup> CEDH, *Le compte Van Leuven*, 23 juin 1981, A, n° 43-51 ; *Schmautzer c/ Autriche*, 23 oct. 1995, A, n°328-A à C et n° 329-A à C.

<sup>34</sup> Convention européenne des droits de l'Homme.

<sup>35</sup> CE, Sect., Avis, 5 avr. 1996, n°176 611, *M.Houdmond* : Dr.fisc. 1996, n° 25, comm. 765, concl. J.Arrighi de Casanova ; Avis, 8 juill. 1998, n° 195 664, *M. Fattell* : Dr. fisc. 1998, n°31-36, p.1042 et n°40, comm.842.

<sup>36</sup> cette dernière, à la suite de l'Avis Fattell précité, a réitéré sa position à ce sujet : Note 24 août 1998 : BOI 13 N-1-98 ; Dr. fisc. 1998, n° 37, Instr. 12 068.

<sup>37</sup> CEDH, 8 févr. 1996, *Murray c/ Royaume-Uni* : J.-F.Flauss, « *Actualité de la Convention européenne des droits de l'Homme* » :AJDA, 20 déc. 1997, p. 982 ; CEDH, 17 déc. 1996, *Saunders c/ Royaume-Uni* : F. Sudre, « *Droit de la Convention européenne des droits de l'Homme* » : JCP G 1997, n°6-7, I, p. 73 s.

<sup>38</sup> C.SILBERZTEIN et J.-M. PRIOL, *Contrôle des prix de transfert : un dispositif critiquable ?*, Rev.Dr.fisc. 1998, N°42, p.1285.

<sup>39</sup> CEDH, 18 mars 1997, *Mantovanelli c/ France*, §33, dans F.Sudre, « *Droit de la Convention EDH* », préc.

Le principe d'égalité des armes implique que chaque partie puisse présenter sa cause dans des conditions qui ne la placent pas en situation de net désavantage par rapport à son adversaire<sup>40</sup>. Les principes fondamentaux de l'égalité des armes et du contradictoire exigent que l'une des parties ait la possibilité durant toute la procédure, de prendre connaissance et de discuter des observations ou pièces produites par l'autre partie.

L'administration utilise souvent des comparables secrets, qui sont des chiffres dont elle a eu connaissance dans le cadre d'autres vérifications de comptabilité. Les sources sont toujours confidentielles et ne sont par conséquent jamais dévoilées. Il va de soi que cette méthode n'est pas acceptable et devrait être systématiquement contestée par l'entreprise, car elle enlève au contribuable toute possibilité de se défendre. Cette position a été expressément confirmée par les tribunaux français<sup>41</sup>. Le conseil d'Etat a en particulier affirmé que l'administration fiscale doit informer le contribuable sur les sources des informations utilisées pour procéder au redressement, afin que le contribuable ait la possibilité de demander que les documents en question soient mis à sa disposition.

Lorsque l'administration aura produit à la procédure des termes de comparaison qui ne seront pas susceptibles d'être efficacement discutés et contestés par les contribuables, on pourra s'interroger sur un éventuel non respect du principe du contradictoire, ainsi que du principe d'égalité des armes.

## Section 2 : La compatibilité de l'article L13 B du LPF avec les principes directeurs de l'OCDE

L'OCDE a publié en 1995 des « principes applicables en matière de prix de transfert à l'attention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », complétés depuis lors. Ces principes directeurs comportent un chapitre V, concernant la documentation mise à la charge des contribuables pour permettre le contrôle des transactions intra- groupe par les administrations fiscales, et un chapitre VI visant, notamment, les pratiques du contrôle par l'administration fiscale, la problématique de la charge de la preuve et les sanctions applicables en cas de non respect.

La France est membre de l'OCDE depuis sa constitution en 1960. La « recommandation » qui tend à constituer de plus en plus le mode d'intervention de droit commun de l'OCDE, ne lie pas les pays membres ; en effet, ceux-ci ne sont pas tenus de la mettre en application, leur seule obligation étant de la prendre en considération. Néanmoins la pratique montre que les recommandations ont une force indirecte considérable. Les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert ont une valeur de référence pour les praticiens, les tribunaux et les Administrations fiscales.

L'OCDE définit le domaine des demandes d'informations de façon très large. Elle n'a pas cherché à dresser une liste exhaustive des informations pouvant être requises par les administrations fiscales, celles-ci dépendent des faits et circonstances du cas d'espèce. Elle précise que ces informations peuvent concerner :

- le contribuable lui-même (secteur d'activité, environnement concurrentiel, fonctions exercées, risques encourus) ;
- les entreprises associées (description succincte de l'entreprise, structure organisationnelle, liens de participation au sein du groupe multinational, chiffre d'affaire et résultat d'exploitation au cours des derniers exercices) ;

---

<sup>40</sup> CEDH, 23 oct. 1996, Ankerl c/ Suisse, dans F. Sudre, « Droit de la CEDH », préc.

<sup>41</sup> Conseil d'Etat, 29 décembre 2000, n°209523, *Rouch* ; et Cour administrative d'appel de Paris, 12 juillet 1994, n°92-1392.

- les transactions avec des entreprises indépendantes réalisant des transactions similaires ;
- la fixation du prix (stratégie adoptée, méthode de calcul...).

Cette vaste liste, ne présente a priori pas d'incompatibilité avec la liste énumérée dans l'instruction administrative.

Toutefois, l'OCDE modère le caractère extrêmement large de cette énumération en prévoyant certains « garde-fous » qui ne sont pas repris dans l'instruction et qui concernent le volume et la pertinence des informations à fournir, le coût, pour le contribuable, et l'accessibilité de l'information requise.

Les principes OCDE donnent des précisions quant au volume et à la pertinence des informations à fournir, dans la mesure où il est prévu que, « le contribuable ne 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 » (§ 5.7). Cette limitation ne figurant pas dans l'instruction, l'administration risque de se considérer en droit d'exiger des informations qui ne sont pas nécessairement pertinentes au regard des transactions en cause. Par exemple, si le contribuable pratique la méthode du prix de revient majoré, l'application de cette méthode ne requiert pas la connaissance du chiffre d'affaire de l'entreprise étrangère et toute demande de l'administration a ce sujet pourra être jugée excessive et non pertinente.

Ils traitent également du coût des informations pour le contribuable : « 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 » (§5.6). Par ailleurs, « le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour obtenir des documents d'entreprises étrangères associées ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données comparables concernant des transactions sur le marché libre s'il y a de bonnes raisons de penser que de telles données n'existent pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu » (§5.6). Cette limite ne figurant pas parmi les préoccupations de l'administration fiscale française, les entreprises françaises membres de groupes multinationaux sont amenés à consacrer des ressources importantes et à supporter un coût administratif élevé pour établir et maintenir leur documentation en matière de prix de transfert.

L'accessibilité de l'information est réglementée par les principes directeurs de l'OCDE, ceux-ci indiquent que 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 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). Là encore, l'instruction n'intègre pas une telle limitation. Certaines informations requises par l'administration ne seront pas accessibles aux entreprises françaises vérifiées ; il s'agit notamment, des renseignements concernant le capital des entreprises étrangères autres que des filiales ; des données financières telles que les comptes d'exploitation ou les marges dégagées par les entreprises étrangères ; les conventions d'actionnaires.

Les principes OCDE évoquent la date à laquelle la documentation doit être préconstituée : « tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert sur le plan fiscal conformément au principe de pleine concurrence, sur la base de renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de cette détermination » (§5.3). Alors que l'instruction précise « qu'il n'est pas exigé que les justificatifs soient contemporains des opérations

conduites pendant la période vérifiée, mais qu'ils doivent se rapporter à cette période ». Ceci est problématique car l'administration va pouvoir réclamer des données dont le contribuable n'avait pas à disposition au moment des faits.

L'instruction de 1998<sup>42</sup> interprète de manière extensive l'énumération des informations susceptibles d'être requises du contribuable sous couvert de l'article L.13 B du LPF<sup>43</sup>. Il serait souhaitable que l'administration tienne compte, dans la pratique des contrôles fiscaux, des principes directeurs de l'OCDE, plus modérés dans leur approche et plus protecteur du contribuable.

Les principes de l'OCDE ne sont malheureusement que des recommandations faites par une organisation internationale ; ceux-ci n'ont aucune valeur juridique en France, ils ne figurent pas dans le code fiscal et donc rien n'oblige l'administration fiscale française à les respecter !

### Section 3 : La compatibilité avec le principe de la liberté d'établissement prévu par le traité CE

La liberté d'établissement prévue à l'article 43 du Traité CE : « vise à assurer le bénéfice du traitement national à tout ressortissant d'un Etat membre qui s'établit, ne serait-ce qu'à titre secondaire, dans un autre Etat membre pour y exercer une activité non salariée et interdit toute discrimination fondée sur la nationalité résultant des législations en tant que restriction à la liberté d'établissement »<sup>44</sup>.

La liberté d'établissement est directement applicable en droit interne<sup>45</sup> ; elle est étendue aux personnes morales en vertu article 48 du Traité CE, prévoyant l'assimilation aux personnes physiques des sociétés constituées en conformité avec la législation d'un Etat membre.

Sont ainsi déclarées contraires aux article 43 et 48 du Traité CE, les inégalités de traitement générées par l'Etat d'accueil aux dépens de sociétés d'autres Etats membres, selon le critère du siège de la société<sup>46</sup>, de sa résidence fiscale, ou de sa forme juridique. La liberté d'établissement a un double objet : assurer le bénéfice du traitement national dans l'Etat membre d'accueil (interdiction des entraves à l'entrée) et interdire à l'Etat membre d'origine d'entraver l'établissement d'un de ses ressortissants dans un autre Etat membre (interdiction des entraves à la sortie).

Ainsi dans le contexte particulier des prix de transfert, des discriminations pourraient être identifiées :

- lorsqu'une société française et sa filiale ayant son siège dans un autre Etat membre, entretiennent des relations commerciales aux termes desquelles la société française accorde des avantages à sa filiale étrangère (vente à prix minoré ou achat à prix majoré) ; dans ce cas, le régime prévu à l'article 57 du CGI pourrait générer une classique entrave à la sortie, en ce sens que la rigueur de ce texte pourrait dissuader les entreprises françaises d'exercer leur droit d'établissement dans d'autres Etats membres<sup>47</sup> ;
- lorsqu'une société française et sa société mère établie dans un autre Etat membre entretiennent des relations commerciales aux termes desquelles la société française accorde des avantages à la société étrangère (vente à prix minoré ou achat à prix

<sup>42</sup> Instr. 23 juill. 1998 : BOI 13 L-7-98.

<sup>43</sup> A. COLONNA D'ISTRIA, *Contrôle des prix de transfert, l'administration précise ses exigences*, Option finance, 21 septembre 1998, N°515.

<sup>44</sup> CJCE, 28 janv. 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France* : Rec.CJCE, I, p.273.

<sup>45</sup> CJCE, 28 avr. 1977, aff. 71/76, *Thieffry* : Rec. CJCE, I, p.4695.

<sup>46</sup> CJCE, 28 janv. 1986, aff. 270/83, *Commission c/ France*.

<sup>47</sup> CJCE, 13 mars 2003, *De Lasteyrie du Saillant*

majoré) ; dans ce cas, le régime prévu à l'article 57 du CGI pourrait générer une différence de traitement entre sociétés françaises en fonction du lieu du siège de leur société mère.

Il pourrait donc être soutenu que l'article 57 du CGI génère une entrave à la liberté d'établissement, dans la mesure où il dissuade les sociétés françaises de créer, d'acheter ou de maintenir des filiales établies dans d'autres Etats membres<sup>48</sup>.

L'entrave pourrait être justifiée par des « *raisons impérieuses d'intérêt général* », propres à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre<sup>49</sup>.

Parmi les raisons impérieuses d'intérêt général, l'administration invoque, à l'appui de ses prétentions, la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

La CJCE<sup>50</sup> ayant, d'abord, énoncé que la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne devait pas faire obstacle à la liberté d'établissement<sup>51</sup>, a affiné, ensuite, son raisonnement et précisé qu'elle admettait qu'un Etat membre puisse légitimement restreindre la portée de l'article 43 du Traité CE par le biais d'une législation tendant à lutter contre l'évasion fiscale, à condition toutefois que cette législation ait pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale des Etats membres.

Pour être conforme au droit communautaire, la mesure nationale ne doit pas viser de manière générale toutes les sociétés exerçant leur liberté d'établissement et ne doit pas fonctionner sur la base d'une présomption d'évasion fiscale reposant sur des conditions objectives d'application, mais elle doit exiger de l'administration fiscale qu'elle établisse au cas par cas, si concrètement ou non, le comportement du contribuable relève de l'évasion fiscale.

La lutte contre l'évasion fiscale est susceptible de justifier une atteinte à la liberté d'établissement ; toute mesure nationale fonctionnant sur la base d'une présomption simple ou irréfragable d'évasion fiscale pourrait être jugée par la CJCE incompatible avec le droit communautaire comme disproportionnée avec l'objectif poursuivi.

L'article 57 du CGI permet de faire peser sur le contribuable une présomption simple d'évasion fiscale, dès lors que l'administration a établi le lien de dépendance et de transfert indirect de bénéfices. L'article 57 du CGI vise d'une manière générale toutes les entreprises françaises exerçant leur liberté d'établissement dans les autres Etats membres et toutes les entreprises des autres Etats membres exerçant leur liberté d'établissement en France. Il est raisonnable de penser que cette présomption de transfert indirect de bénéfice n'est pas conforme au principe de proportionnalité<sup>52</sup>. De plus l'article 57 du CGI n'a pas pour objet spécifique d'exclure d'un avantage fiscal les montages purement artificiels dont le but serait de contourner la loi fiscale ; il convient d'en conclure que l'entrave constatée à la liberté d'établissement n'est pas justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général liée à la nécessité de lutter contre l'évasion fiscale.

---

<sup>48</sup> M.TALY et P.SCHIELE, Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert sont-elles « euro-compatibles » ?, Revue de Dr.fisc. 2003, N°29, p.960.

<sup>49</sup> CJCE, Plèn. 15 mai 1997, C-250/95, *Futura Participations SA et Singer* : Rec. CJCE, I, p. 2471 ; RJF 7/97, n° 757 ; Plèn. 26 sep.2000, aff. C-478/98, *Commission des Communautés européennes c/ Royaume de Belgique*: Dr. fisc. 2000, n°42, p.1361 ; 12 déc.2002, aff. C-324/00, *Lankhorst-Hohorst GmbH*: Dr. fisc.2003, n°5, act.24; RJF 3/03, n°39.

<sup>50</sup> La Cour de justice des communautés européennes.

<sup>51</sup> CICE, 28 janv. 1986, aff. 270/83, *Commission c/France*, préc.

<sup>52</sup> P. DIBOUT, « *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne, à propos de l'arrêt du 16 juill.1998 « Impérial Chemical Industries* » : Dr. fisc. 1998, n°48, p.1475 ; P.DIBOUT, « *Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales* » :Dr.fisc.2000, n°11, p. 474 s.

La problématique de la preuve est donc susceptible d'entraîner le dispositif français sur la voie d'une incompatibilité avec le droit communautaire. Le législateur devrait anticiper d'éventuelles jurisprudences défavorables du juge interne ou de la CJCE, et modifier l'équilibre de l'article 57 du CGI, afin qu'il incombe désormais à l'administration de prouver que l'avantage accordé par la société française n'a pas été conformé à ses intérêts.

Si l'Etat ne réforme pas son système, on assistera sans aucun doute au démantèlement progressif de son système défensif.

Dans l'attente d'une taxation unitaire avec partage de la base, il n'y a qu'une solution pour l'administration fiscale calquer le contrôle des transactions communautaires sur la seule base du droit interne.

Le dispositif de contrôle de l'administration peut apparaître comme critiquable sur un certains nombres de points ; Autant de bons arguments qui pourraient être invoqués par l'entreprise lors d'un éventuel contentieux avec l'administration. En pratique, toutefois, on constate, qu'il y a très peu de contentieux relatifs aux prix de transfert, car cela n'est ni dans l'intérêt de l'entreprise, ni de l'administration fiscale ; les entreprises préfèrent transiger avec l'administration pour étouffer l'affaire et pour que leur identité ne soit pas dévoilée au grand jour ; c'est ce qui explique l'absence quasi-totale de jurisprudence en la matière.

Peu d'affaires apparaissent dans la presse, cependant on peut tout de même citer un exemple récent, l'entreprise suisse Swatch est actuellement accusée d'évasion fiscale, car elle est soupçonnée d'avoir utilisé une filiale asiatique, Swatch Group Asia, basée à Hong Kong et enregistrée aux îles Vierges, pour faire varier les prix de cession interne des produits afin de réduire au minimum sa fiscalité. Ces tarifications à géométrie variable lui auraient permis d'économiser jusqu'à 180 millions de dollars de taxes et droits de douane<sup>53</sup>.

A travers cette première partie, nous avons voulu apporter aux entreprises une bonne connaissance des règles applicables aux prix de transfert ; dans ce but, il nous a semblé plus particulièrement intéressant d'étudier l'arsenal législatif à la disposition de l'administration fiscale française, de voir les sanctions que risqueraient d'encourir les entreprises en cas de méconnaissance de ces règles et de montrer que le dispositif n'est pas sans faille.

Dans une deuxième partie, nous verrons comment les entreprises peuvent, au mieux, optimiser leur gestion des prix de transfert, c'est-à-dire comment elles peuvent minimiser le risque de redressement.

---

<sup>53</sup> Les Echos, lundi 16 août 2004.

## **PARTIE 2**

# **L'OPTIMISATION DE LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT PAR LES ENTREPRISES FRANCAISES**

## Partie 2 : L'optimisation de la gestion des prix de transfert par les entreprises.

Dans leur politique de gestion des prix de transfert, les entreprises doivent chercher à minimiser le risque de redressement ; celui-ci sera indéniablement diminuer par le respect des principes OCDE et des méthodes de détermination des prix de transfert ; en outre, afin d'assurer une meilleure sécurité fiscale, l'entreprise pourra conclure avec l'administration des accords en vue d'éviter de façon préventive un éventuel conflit. Enfin, dans l'hypothèse d'un éventuel différent avec l'administration, son règlement pourra se faire par une procédure amiable ou par une procédure d'arbitrage.

### Chapitre 1 : Le respect des principes OCDE et des méthodes de détermination des prix de transfert.

L'OCDE a adopté en 1995 un rapport intitulé « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », révisant celui de 1979 ; l'applicabilité de ce rapport en France, se traduit par le fait qu'il soit expressément cité dans deux doctrines administratives<sup>54</sup> et qu'il soit cité en jurisprudence.

L'OCDE a établi un corps de règles communes, mais il ne s'agit pas d'un législateur supranational. Malgré cela, dans la pratique, les tribunaux des différents Etats membres n'hésitent pas à y faire référence, ou à admettre que les contribuables y fassent référence. En présence d'un redressement fondé sur l'article 57 du CGI, les entreprises pourront s'aider des principes dégagés par l'OCDE pour tenter d'obtenir son annulation, même si ces principes n'ont en eux-mêmes aucune valeur juridique.

Dans une entreprise multinationale, il existe de nombreuses relations et de nombreuses transactions effectuées entre les différents membres du groupe : vente ou achat de marchandises, fourniture de services, cession ou concession de brevets ou marques, prêts... Il est évident que les prix pratiqués pour ces opérations ne reflètent pas nécessairement le libre jeu des forces du marché ; ces prix, pour des raisons de politiques de groupe, peuvent s'écarter sensiblement de ceux qui seraient constatés entre entreprises indépendantes, pour des transactions identiques sur le marché libre, c'est-à-dire des prix de pleine concurrence.

Bien que les entreprises constitutives d'un groupe soient liées entre elles, elles doivent se comporter comme si elles constituaient des entreprises distinctes, dans le dessein de respecter le principe de pleine concurrence ; des méthodes particulières ont été explicitées et recommandées par l'OCDE pour aider à la détermination des prix de transfert.

---

<sup>54</sup> Instruction relative au L.13B : 13 L7-98, et instruction relative aux APP : 4 A-8-99.



## Section 1 : Le principe de pleine concurrence.

Il conviendra, tout d'abord, de définir le principe de pleine concurrence, puis par des exemples simples nous montrerons comment fixer les prix de transfert de façon compatible avec le principe de pleine concurrence tout en maximisant le profit d'un groupe multinational ; enfin, nous expliquerons pourquoi le principe de pleine concurrence ne peut pas être remplacé par le système d'imposition des bénéfices consolidés.

### §1. Définition.

Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres.

L'article 9 stipule : « *(lorsque)...les deux entreprises (associées) sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conventions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence* ».

Il existe un consensus international autour de ce principe ; l'objet de celui-ci est de déterminer le prix qu'auraient convenu, pour une transaction, deux entreprises indépendantes placées dans une situation économique comparable.

L'application de ce principe se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. L'article 57 alinéa 4 du CGI indique que « les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». La définition de « comparabilité » est encore sujette à débat, l'administration considérant en particulier que la taille (chiffre d'affaire) est un facteur constitutif de la comparabilité et cette position l'incite parfois à utiliser des sociétés membres de groupes internationaux dans ses panels. Ces comparables dépendants présentent des avantages pour l'administration, en effet, ces données peuvent être collectées lors de contrôles fiscaux des concurrents du contribuable et sont en général difficilement accessibles au contribuable. Le recours à ces comparables dépendants n'est pas préconisé par l'OCDE et est critiqué par certains professionnels<sup>55</sup>, pour qui cela conduirait à un intervalle de pleine concurrence (fourchette de chiffres) plus éloigné de la réalité économique.

Les principes directeurs de l'OCDE relient le concept de comparabilité à celui de l'analyse fonctionnelle<sup>56</sup>, c'est l'ensemble des conditions entourant la transaction qui doit être examiné afin de déterminer si la transaction ou l'entreprise est comparable. Les critères de comparabilité sont ainsi énumérés : caractéristiques des biens ou services, fonctions exercées et risques assumés, clauses contractuelles, situations économiques et stratégies des entreprises<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> G. MONSELLATO, J.-L. TRUCHI et J. PELLEFIGUE, *Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l'administration fiscale française*, Revue de droit fiscal 2004, N°15, p.716.

<sup>56</sup> P.ESCAUT, *Les méthodes de détermination des prix de transfert*, Revue Dr. fisc. 2004, N°3, p.163.

<sup>57</sup> OCDE, 1995, *Principes applicables en matière de prix de transfert*, § 1. 19-35.

L'établissement d'un intervalle de pleine concurrence pertinent suppose que l'on puisse identifier un ensemble de sociétés indépendantes parfaitement comparables avec la société ; il est nécessaire que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Dans ce contexte, une simple analyse fonctionnelle ne sera pas suffisante et devra laisser la place à une véritable étude des facteurs générant la valeur dans l'entreprise<sup>58</sup>, il paraît indispensable d'analyser les facteurs de succès sur le secteur d'activité concerné : offre et demande du marché, pouvoir de négociation des clients, création de produits de substitution, menace de nouveaux entrants dans le secteur d'activité, étude de la performance du groupe dans ce secteur d'activité et les risques...

Le risque, qu'une administration fiscale particulièrement agressive rejette la base de transactions retenue par le groupe pour établir ses prix de transfert comme n'étant pas comparable avec une situation existante, demeure, dans la mesure où il existe toujours des différences plus ou moins marquées entre les deux situations.

## §2. Les stratégies de fixation des prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence.

Une multinationale française a une unique filiale qui se trouve au Luxembourg, cette dernière achète des composants sur le marché luxembourgeois, les transforme, les conditionne (coût de revient total 100 euros) et les vend ensuite à la maison mère pour un prix de transfert égal à 200 euros l'unité. Le produit est revendu sur le marché français à 300 euros l'unité par la maison mère. Le coût de commercialisation du produit est de 10 euros.

Le profit avant impôt de la filiale est de 100 euros par unité (200 euros – 100 euros). Le profit avant impôt de la maison mère est de 90 euros (300 euros – 210 euros). Le profit cumulé du groupe avant impôt est égal à la somme des profits avant impôt de la filiale et de la maison mère, c'est-à-dire 190 euros (V. tableau 1).

Pour simplifier, nous supposons que chaque entité paie l'impôt sur le profit dans le pays où elle est située et qu'il n'y a pas de double imposition. Le taux d'imposition des profits est de 33,3% en France et de approximativement 20% au Luxembourg. Dans ce cas, l'impôt payé au Luxembourg est égal à  $0,2 \times 100 \text{ euros} = 20 \text{ euros}$  et le profit après impôt est égal à 80 euros. De même, l'impôt payé en France s'élève à  $0,33 \times 90 \text{ euros} = 30 \text{ euros}$  et le profit après impôt à  $90 - 30 = 60 \text{ euros}$  (V. tableau 1).

Le profit consolidé après impôt s'élève à  $80 + 60 = 140 \text{ euros}$ .

L'hypothèse retenue ici est que le prix de transfert interne respecte le principe de pleine concurrence, il correspond au prix pratiqué sur le marché pour des transactions identiques.

---

<sup>58</sup> S.GELIN et A.LE BOULANGER, *Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise*, Revue de droit fiscal 2001, N°48, p.1673.

Tableau 1 : prix de transfert = prix de pleine concurrence = 200

	Coûts	Prix	Profit	Impôts
<u>Filiale étrangère</u>				
Coût d'acquisition du composant	50			
Coût de transformation	20			
Coût de conditionnement	20			
Coût de transport	10			
<b>Coût total</b>	<b>100</b>			
Profit avant impôt			100	
Profit après impôt			80	
Impôt				20
<b>Prix de transfert</b>		<b>200</b>		
<u>Maison mère française</u>				
Coût de commercialisation	10			
Profit avant impôt			90	
Profit après impôt			60	
Impôt				30
Prix de vente		300		
<u>Profit du groupe</u>				
Avant impôt			190	
Après impôt			140	
Impôt total payé par le groupe				50

Une certaine utilisation du prix de transfert pourrait faire apparaître un déficit dans les comptes de la maison mère afin d'obtenir un crédit d'impôt. En prenant un prix de transfert égal à 400 euros alors même que le prix de vente du produit sur le marché français est de 300 euros (V. tableau 2), la maison mère ferait une perte délibérée de 110 euros. Cette perte pourra être reportée sur l'exercice suivant, ce qui permettra de réduire les impôts payés en France.

Cette façon de procéder est évidemment à déconseiller, non seulement par ce que cela rend impossible toute identification interne des centres de profit mais aussi parce qu'une vérification mettrait inmanquablement, à jour la manipulation et la mauvaise foi de l'entreprise, qui devra alors supporter les redressements adéquats. Cette situation peut, néanmoins, correspondre à la réalité économique dans la mesure où le groupe cherche à s'implanter sur le marché et a décidé de pratiquer des prix très bas. Il faut alors pouvoir démontrer qu'il s'agit bien d'une stratégie de pénétration du marché par le prix et non d'une tentative d'évasion fiscale. Il s'agit, malgré tout, d'une situation délicate car nous serions en présence de vente à perte et il est difficile de convaincre les autorités fiscales du bien fondé de cette démarche.

Tableau 2 : Prix de transfert (400 euros) supérieur au prix de pleine concurrence (200 euros)

	Coûts	Prix	Profit	Impôts
<u>Filiale</u>				
Coût d'acquisition du composant	50			
Coût de transformation	20			
Coût de conditionnement	20			
Coût de transport	10			
Coût total	100			
Profit avant impôt			300	
Profit après impôt			240	
Impôt				60
<b>Prix de transfert</b>		<b>400</b>		
<u>Maison mère</u>				
Coût de commercialisation	10			
Profit avant impôt			-110	
Profit après impôt			-110	
Impôt				0
Prix de vente		300		
<u>Profit du groupe</u>				
Avant impôt			190	
Après impôt			130	
Impôt total payé par le groupe				60
Perte à reporter			110	

Une autre démarche pourrait consister à modifier les fonctions des filiales<sup>59</sup>, ainsi les fonctions de transformation et conditionnement ne seraient plus effectuées au Luxembourg mais en France, le profit augmenterait en Luxembourg et diminuerait en France dans l'hypothèse d'un prix de transfert inchangé et égal au prix de pleine concurrence (ce qui pourrait néanmoins s'avérer douteux). Comme c'est le profit qui sert d'assiette à l'impôt, cette nouvelle répartition des fonctions réduirait les impôts payés par le groupe et accroîtrait le profit après impôt qui passerait 140 à 146 euros (V.tableau 3).

Une telle stratégie pour être plausible, doit s'étayer sur des considérations de productivité. Le groupe va devoir défendre l'idée que la modification des tâches a eu pour effet d'accroître la productivité. A cet effet, l'entreprise intégrera dans sa documentation des études statistiques ; cette situation reste cependant difficile à défendre devant l'administration fiscale française.

<sup>59</sup> H.ISRAEL et F. MAZEROLLE, *Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ?*, Revue Dr. Fisc.2001, N°13, p. 553.

Tableau 3 : Modification de la répartition des fonctions.

	Coûts	Prix	Profit	Impôts
<u>Filiale</u>				
Coût d'acquisition du composant	50			
Coût de transport	10			
<b>Coût total</b>	<b>60</b>			
Profit avant impôt			140	
Profit après impôt			112	
Impôt				28
<b>Prix de transfert</b>		<b>200</b>		
<u>Maison mère</u>				
Coût de commercialisation	10			
Coût de transformation	20			
Coût de conditionnement	20			
<b>Coût total</b>	<b>250</b>			
Profit avant impôt			50	
Profit après impôt			35	
Impôt				15
Prix de vente		300		
<u>Profit du groupe</u>				
Avant impôt			190	
Après impôt			147	

Cet exemple théorique peut être généralisé en prenant l'exemple d'une entreprise multinationale, composée d'une maison mère située en France, d'un centre de recherche et de développement situé au Luxembourg (fiscalité faible) et de plusieurs filiales de production et commercialisation situées dans différents pays d'Europe (à fiscalité intermédiaire). La filiale de recherche et développement au Luxembourg produit des brevets et du savoir-faire qui seront vendus à un prix élevé à la maison mère, qui elle-même concède des licences d'exploitation aux filiales ; le savoir-faire étant facturé directement par le centre de recherche et de développement aux filiales de production. Le profit le plus élevé est réalisé par le centre de recherche, alors que la maison mère, située dans le pays le plus taxé, dégage les profits les plus faibles. Ce schéma est parfois utilisé en pratique : la plupart des entreprises multinationales ont plusieurs centres de recherche et de développement dont certains sont situés dans des pays en voie de développement ou à basse fiscalité. C'est le cas notamment pour des groupes tels que IBM, Intel, Microsoft, ou Nestlé...

### §3.Plaidoyer en faveur du principe de pleine concurrence.

Il existe des réflexions récentes sur la possibilité de substituer au principe de pleine concurrence une méthode fondée sur une imposition globale des bénéficiaires ; l'idée consiste à imposer directement le bénéfice consolidé d'un groupe multinational, puis à répartir la manne fiscale entre les différents pays où les filiales du groupe sont situées ; cela suppose donc un accord entre les Etats sur un taux d'imposition unique et une clé de répartition de la manne fiscale.

En reprenant l'exemple précédent vu au tableau 1, supposons que le taux unique soit égal à la moyenne simple des taux des deux Etats, soit  $(30\%+20\%)/2=25\%$  et d'une répartition par moitié entre les deux Etats. Dans ce cas, la fixation d'un prix qui correspond ou non au prix de pleine concurrence ne modifie pas l'impôt total : 47,5 euros. Chaque Etat encaisse 23,7 euros.

	Coûts	Prix	Profit	Impôts
<u>Filiale</u>				
Coût d'acquisition du composant	50			
Coût de transformation	20			
Coût de conditionnement	20			
Coût de transport	10			
Coût total	100			
Résultat brut			100/190	
<b>Prix de transfert</b>		<b>200/290</b>		
<u>Maison mère</u>				
Coût de commercialisation	10			
Résultat brut			90/ 0	
Prix de vente		300		
<u>Profit du groupe</u>				
Avant impôt			190	
Après impôt			142,5	
Impôt total payé par le groupe				47,5

Avec ce système, les administrations n'auraient aucun besoin d'effectuer des vérifications complexes puisque le rendement de l'impôt devient indépendant de la stratégie de fixation des prix de transfert.

Dans le système fondé sur les bénéfices consolidés, le Luxembourg recevrait 23,7 euros alors qu'elle ne recevait que 20 euros dans le système d'imposition basé sur le principe de pleine concurrence ; en revanche, la France ne recevrait plus que 23,7 alors qu'elle en recevait 27 euros dans l'autre hypothèse. Rien ne garantit donc que les deux Etats parviendront à s'accorder sur la répartition de la manne fiscale.

Jusqu'à présent, même au sein de la Communauté européenne, l'harmonisation de la fiscalité indirecte est restée incomplète ; on peut douter qu'une négociation sur la fiscalité

directe, élargie de surcroît à l'ensemble des pays du monde, aurait la moindre chance de succès. Beaucoup d'Etats se servent de leur fiscalité avantageuse pour attirer les entreprises multinationales, celles-ci sont, en effet, créatrices d'emploi et de valeur ajoutée. Si ces pays ne peuvent plus jouer sur le taux d'imposition, ils sacrifieront d'avantage la protection de la main d'œuvre et de l'environnement pour attirer les filiales génératrices de profits.

Le système d'imposition des bénéficiaires consolidés ne peut donc pas, malgré son attrait apparent, remplacer le principe de pleine concurrence<sup>60</sup>.

Pour la détermination de ce « prix de pleine concurrence », l'OCDE invite à considérer différentes méthodes qui peuvent s'appliquer aussi bien entre société mère et filiale qu'entre entreprises placées sous le même contrôle.

## Section 2 : Les méthodes traditionnelles.

On distingue trois méthodes traditionnelles : la méthode des prix comparables, la méthode du prix de revient majorée et la méthode du prix de revente.

### §1. Méthode des prix comparables sur le marché libre (« comparable uncontrolled price » ou CUP)

Il s'agit ici de comparer le prix entre deux entreprises liées avec le prix convenu entre entreprises indépendantes ou entre une de ces entreprises du groupe avec une entreprise indépendante, pour déterminer si le prix est conforme au prix de pleine concurrence ( **cf annexe 3**).

C'est la méthode préconisée par l'OCDE, car, en théorie, c'est la plus facile d'utilisation et c'est elle qui fournit le résultat le plus fiable.

En pratique, cependant, il arrive que cette méthode ne puisse aboutir faute d'éléments de comparaison ; les transactions entre deux entreprises indépendantes étant parfois difficile à connaître : utilisation de comparables secrets. L'administration des chiffres dont elle a eu connaissance dans le cadre d'autres vérifications de comptabilité. Les sources sont toujours confidentielles et ne sont par conséquent jamais dévoilées.

Cette méthode est particulièrement utile, lorsqu'une entreprise indépendante vend le même produit que celui vendu au sein du groupe, sous réserve des corrections qui peuvent être nécessaires pour tenir compte, notamment, des volumes vendus.

---

<sup>60</sup> H.ISRAEL, *Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ?*, Revue de droit fiscal 2001 n°13 p.553.

## §2. Méthode du prix de revient majoré (cost plus)

Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens (ou les services) transférés à un acheteur apparenté, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. Il y a lieu, ensuite, d'ajouter une marge appropriée au prix de revient, de façon à obtenir un bénéfice usuel compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché ; il s'agit d'un coefficient de marge spécifique au secteur d'activité. Le prix ainsi obtenu peut, au moins en théorie, être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre les entreprises associées.

La formule étant : **prix de vente = coût de revient + marge de pleine concurrence.**

Cette méthode est recommandée pour évaluer une fonction de production (vente de produits semi-finis au sein du groupe), les prestataires de services et les accords de mise en commun d'équipements.

On peut prendre comme exemple, une entreprise française qui vend à sa filiale de distribution américaine des biens que cette dernière revend sur le marché américain.

Société française A

Prix d'achat :	50
Autres coûts :	10
<b>Prix de revient total :</b>	<b>60</b>
<b>Prix de vente interne:</b>	<b>60</b>
Marge :	0
IS :	0

Filiale de distribution américaine

Prix d'achat :	60
Autres coûts :	20
<b>Prix de revient total :</b>	<b>80</b>
Prix de vente sur le marché:	100
Marge :	20
IS :	7

**Prix  
vente ?**

**Méthode  
COST PLUS**

**Prix :66**

Prix d'achat :	50
Autres coûts :	10
Marge 10% :	6
Prix de vente:	66
IS :	2

Prix d'achat :	66
Autres coûts :	20
Prix de vente :	100
Marge :	14
IS :	5



### §3. Méthode du prix de revente (resale price)

Le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. Le prix de revente sera réduit d'une marge brute appropriée (« la marge sur prix de revente ») représentant le montant avec lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation tout en réalisant un bénéfice convenable. Le prix obtenu après déduction de la marge brute peut être considérée, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit, comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées.

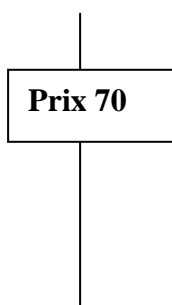
La formule à retenir est : **prix d'achat = prix de revente – marge brute de pleine concurrence.**

Cette méthode est recommandée pour évaluer une fonction de distribution ou de commercialisation.

Un producteur d'un pays A vend à une filiale de distribution d'un pays B ; il faut déterminer un niveau correct de marge, par référence, en principe, à la marge que le même revendeur réalise sur le marché libre.

Société française A

Prix d'achat : 50  
Autres coûts : 10  
Prix de vente : 70  
Marge : 10  
IS : 3,33



Filiale de distribution américaine

Prix d'achat : 70  
Autres coûts : 20  
Prix de vente : 100  
Marge : 10  
IS : 4

Les trois méthodes précédentes sont des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ; l'OCDE considère qu'elles sont le moyen le plus direct pour déterminer si les conditions des relations spéciales entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ; elles doivent donc être préférées aux autres méthodes dites transactionnelles de bénéfices ; toutefois il y a lieu de préciser que dans la pratique le prix de marché (au moins à court terme) ne se détermine plus par rapport à des éléments de prix de revient.

### Section 3 : les méthodes transactionnelles sur les bénéfices.

Le rapport de l'OCDE indique deux autres méthodes qui peuvent être utilisées lorsque les trois méthodes traditionnelles ne s'avèrent pas suffisamment fiables ou dans les cas où elles ne seraient pas applicables ; ces méthodes consistent à prendre en compte les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre entreprises associées.

## §1. La méthode du partage des bénéfices (« profit split »)

Cette méthode consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions qu'elles effectuent ; ces bénéfices étant ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une clé établie sur la base d'une analyse fonctionnelle ; cette dernière analysant les fonctions exercées par chaque entreprise, en tenant compte des actifs mis en œuvre et des risques assumés par chaque entreprise. Il s'agit en quelque sorte de considérer que les entreprises associées ont, fictivement, créé une entreprise commune et de déterminer, si tel était le cas, selon quelle modalité la répartition des profits serait opérée si les entreprises étaient totalement indépendantes.

On peut distinguer deux méthodes : la méthode du partage du bénéfice global et la méthode du partage du bénéfice résiduel.

La méthode du partage du bénéfice global (ou joint venture) consiste en la répartition du bénéfice d'un ensemble de transactions contrôlées entre les cocontractants sur la base d'un accord économique de pleine concurrence.

Cette méthode sera utilisée quand il y a une marque, mais pas d'étude de comparables, ni de valorisation de la marque. Ce qui n'est pas très fréquent en pratique.

La méthode du partage du bénéfice résiduel se décompose en deux étapes : tout d'abord l'allocation d'un profit de "routine" à chaque cocontractant, puis le partage du bénéfice (ou la perte) résiduel entre les parties liées.

Prenons un exemple pour illustrer cette méthode. Le groupe allemand International Electronics est composé de deux sociétés, IE SA, une société française dont l'activité principale est la production de composants électroniques, et IE GmbH dont l'activité principale est la distribution de composants électroniques en Europe. IE SA et IE GmbH disposent toutes les deux d'entités de recherche et développement spécialisées. IE SA produit l'ensemble des composants vendus par le groupe. Pour se faire, elle utilise la technologie développée par les deux centres de recherche. IE SA vend l'ensemble de ses produits à IE GmbH qui distribue les produits du groupe en Europe.

## §2. La méthode transactionnelle sur la marge nette (« TNMM »)

Cette méthode consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), la marge bénéficiaire nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée ; il s'agit de déterminer le profit de pleine concurrence d'une entreprise liée en raison de ses fonctions et de ses risques (utilisation de la marge opérationnelle). La marge nette doit être déterminée par référence à des transactions comparables sur le marché et compte tenu de l'analyse fonctionnelle.

Cette méthode s'applique d'une façon voisine des méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, mais elle détermine des marges et non pas des prix.

L'avantage de cette méthode est la plus faible sensibilité aux différences fonctionnelles (marge nette/marge brute).

Elle présente, cependant, des inconvénients liés, notamment, à la difficulté d'accès à des informations actuelles et au fait que la méthode ne s'applique qu'à une seule des entreprises associées.

L'OCDE a donc institué une hiérarchie des méthodes : elle recommande d'abord l'utilisation des méthodes traditionnelles, méthode « CUP », lorsqu'il existe des critères de

comparabilité très stricts, méthode du « resale price », pour les distributeurs, et méthode du « cost plus » pour les prestataires de services ou producteurs ; ce n'est qu'en cas d'échec ou d'impossibilité d'utilisation, que les méthodes transactionnelles de bénéfices devront être appliquées<sup>61</sup>.

En pratique aucune d'entre elles n'est applicable en toutes circonstances et les entreprises peuvent librement faire appel à d' « autres méthodes » dès lors qu'elles respectent le principe de pleine concurrence, l'administration étant, de son côté, invitée à faire preuve de pragmatisme et de souplesse.

## Chapitre 2 : L'aspect préventif : les remèdes d'origine internationale.

La mise en place de certains mécanismes purement préventifs pourraient permettre d'obvier aux difficultés en matière de détermination de prix de transfert. Ces procédures ont été attendues depuis longtemps et leur mise en place marque une étape importante dans l'appréhension du problème des prix de transfert, et, plus largement dans l'évolution des rapports entre entreprises et administration. On distingue deux types d'accord qui sont des mécanismes préventifs: l'accord préalable de prix et l'accord de répartition des coûts.

### Section 1 : Les accords préalables de prix.

La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert<sup>62</sup> est née aux Etats-Unis en 1991 ; l'administration française n'a admis que récemment la possibilité de conclure des accords préalables ; il a fallu, en effet, attendre le 7 septembre 1999 pour qu'elle publie une instruction créant une procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert<sup>63</sup>.

Cette instruction est « une petite révolution fiscale »<sup>64</sup>, car elle prend acte de la nécessaire évolution des relations entre entreprises et Administration, en ouvrant la voie à la conclusion d'accords préalables à la réalisation des transactions, sur la base de données économiques détaillées (et non sur la base d'une question de droit) ; petite révolution, toutefois, car le mécanisme décrit dans l'instruction demeure relativement peu incitatif.

Nous dresserons tout d'abord une présentation générale de ce dispositif en rappelant son utilité et son mécanisme, puis nous nous attarderons ensuite sur sa portée et les interrogations qu'il suscite.

---

<sup>61</sup> P.ESCAUT, *Les méthodes de détermination des prix de transfert*, Revue Dr. fisc. 2004, N°3, p.163.

<sup>62</sup> ci-après APP

<sup>63</sup> BOI 4 A-8-99, 7 sept. 1999 ; Dr. fisc. 1999, n° 40, Instr. 12 296.

<sup>64</sup> C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 255.

## §1. Caractéristiques du dispositif

### A) Définition

L'instruction administrative française du 7 septembre 1999 définit les APP comme permettant « 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 intragroupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI ».

Ce dispositif est proposé par l'administration « afin de prendre en compte les besoins exprimés par les professionnels... il a pour vocation de s'appliquer en particulier lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les conditions spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle ».

Un accord préalable est un instrument juridique permettant de garantir au contribuable que ses prix de transfert ne seront pas remis en cause lors d'un contrôle fiscal postérieur.

L'accord porte sur un ensemble de critères et de méthodes de détermination des prix de transfert, et non sur le prix lui-même.

Il est dit unilatéral lorsqu'il est conclu entre une administration et le contribuable ; il est bilatéral lorsqu'il est conclu entre deux autorités compétentes et qu'il est accepté par les contribuables concernés de chacun des Etats partis à l'accord. Il est multilatéral lorsqu'il est accepté par plus de deux autorités fiscales différentes et acceptés par les contribuables concernés respectifs.

### B) Utilité du mécanisme

La procédure d'APP présente deux objectifs ; le plus important est de limiter le risque de double imposition économique qui résulte le plus souvent d'un redressement opéré par un Etat en matière de prix de transfert (voir supra 1ere partie , section 2, B) ;le contribuable obtient l'accord de l'administration sur le bien fondé de sa politique de prix de transfert et ainsi se garantit une plus grande sécurité fiscale dans la mesure où l'administration s'interdit de redresser le contribuable ayant respecté les termes de l'accord.

Cette procédure d'APP autorise également une grande flexibilité quant au choix de la méthode qui sera employée ; le contribuable pouvant proposer la technique la plus adaptée à sa situation ; il peut donc choisir une approche originale qu'il aurait pu difficilement justifier lors d'un contrôle fiscal.

### C) Procédure d'obtention des accords préalables en matière de prix de transfert

La première étape de la procédure est la réunion préliminaire qui est initiée par le contribuable ; elle permet à l'administration et à l'entreprise de se réunir sur une base informelle afin de discuter l'APP envisagé. Le contribuable peut se présenter de façon anonyme. La réunion préliminaire permet avant l'ouverture officielle de la procédure « d'évoquer l'opportunité d'un accord, le type et la portée des informations nécessaires à

*l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise, le calendrier prévisionnel des travaux ainsi que toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande<sup>65</sup>. »*

La deuxième étape de la procédure est la demande officielle d'accord préalable ; le contribuable sollicite d'une administration fiscale qu'elle examine, hors de tout contrôle fiscal, sa situation au regard de la réglementation des prix de transfert. L'instruction prévoit que la demande doit être présentée dans les six mois qui précèdent l'ouverture de l'exercice pour lequel la demande est formulée ; ce délai n'a aucun fondement légal mais uniquement une assise pratique. La demande d'ouverture de la procédure devra indiquer la méthode que désire retenir le contribuable ainsi que l'ensemble des documents nécessaires à sa justification.

Après le dépôt de la requête d'APP par le contribuable, l'administration engagera l'instruction à sa demande ; durant cette phase, l'administration prendra connaissance du dossier et se forgera une opinion sur la méthode proposée par le contribuable. La procédure d'instruction est menée par le bureau CF3 chargé des affaires internationales à la Direction Générale des Impôts.

Des réunions techniques sont, ensuite, organisées entre l'administration et le contribuable ; elles permettront de discuter de la méthode et des propositions... Cette phase est placée sous le signe d'une étroite collaboration entre l'administration et le contribuable ; l'administration aura un accès libre à l'ensemble des données même les plus confidentielles.

Si un groupe désire complètement sécuriser ses prix de transfert, il devra rechercher cette sécurité auprès de chaque administration fiscale de chacun des pays dans lesquels il est implanté. L'instruction du 7 septembre 1999<sup>66</sup> prévoit que l'entreprise ayant demandé l'APP doit saisir l'autorité fiscale de l'autre pays dans un délai de deux mois suivant la saisine de l'administration fiscale française.

La requête d'accord préalable doit en principe être déposée avant que l'entreprise mette en œuvre la politique qui sera discutée dans le cadre de la procédure d'APP ; l'accord ne peut donc porter sur des faits passés, à défaut de perdre son caractère préalable. Cependant, en raison de la durée nécessaire à la négociation de l'accord, ce dernier aura généralement un caractère rétroactif de fait ; si la demande doit être déposée avant le début du premier exercice pour lequel l'APP doit s'appliquer, il sera généralement accordé après le début de cet exercice lui conférant nécessairement une portée rétroactive.

A la fin de la période pour laquelle l'administration a donné son accord, le contribuable a le droit de demander son renouvellement ; cette demande de renouvellement sera déposée par le contribuable dans les mêmes conditions que la demande initiale ; la procédure peut être allégée si les conditions de la demande sont les mêmes ; à défaut, l'aval de l'administration prendra fin et elle pourra, alors, à nouveau contrôler la politique de prix de transfert.

L'administration conserve un droit de contrôle lui permettant de vérifier si l'entreprise respecte scrupuleusement les données de l'APP et en cas de défaut de respect des conditions de l'APP par l'entreprise, elle retirera son accord.

Pour chaque année fiscale couverte par l'APP, le contribuable doit déposer un rapport, auprès du service administratif gérant les APP, décrivant ses activités durant l'année ; il montrera que l'entreprise a respecté la méthode choisie et a atteint les résultats déterminés avec l'administration.

---

<sup>65</sup> D. Admi, chapitre II, BOI 4 A-8-99, 17 sept. 1999 .

<sup>66</sup> BOI 4 A-8-99, 17 sept. 1999 ; Dr. fisc. 1999, n° 40, Instr. 12 296.

## §2. Approches critiques de l'accord préalable à la française.

L'accord préalable suscite des critiques quant à ses caractéristiques et quant à l'appréciation de son opportunité.

### A) Difficultés inhérentes aux caractéristiques du mécanisme mis en place

Mécanisme de l'accord préalable entraîne des difficultés quant à sa approche strictement bilatérale, au degré de participation du contribuable et à son absence de valeur juridique.

#### 1) Une approche strictement bilatérale des APP

En théorie, l'APP peut être unilatéral, bilatéral ou multilatéral, selon qu'il fait intervenir les administrations fiscales d'un, deux, ou plusieurs Etats ; un APP unilatéral n'engage que l'administration qui l'a accordé et ne protège donc pas contre les risques de double imposition au niveau des autres Etats.

En France, ne sont visés que les APP bilatéraux, c'est-à-dire les accords conclus entre l'administration française et une administration étrangère sous réserve d'acceptation par le contribuable ; si l'administration privilégie cette approche c'est parce que seul un accord entre autorités compétentes donne l'assurance à l'entreprise que sa méthode ne sera contestée ni par l'une ni par l'autre. D'après un auteur, l'exclusion des APP unilatéraux est justifiée par le fait que ceux-ci ne donnent à l'entreprise aucune garantie quant à la remise en cause ultérieure de sa méthode par l'administration fiscale étrangère<sup>67</sup>.

La position de l'administration française donnerait à penser que la conclusion d'APP unilatéraux ne présenterait aucun intérêt pour l'entreprise ; il s'avère, ici, nécessaire de nuancer ce propos. En effet, même si les accords unilatéraux ne protègent pas intégralement contre les risques de double imposition, ils permettent, néanmoins à l'entreprise de s'assurer, auprès de l'administration fiscale d'un Etat, que les prix pratiqués dans ses relations intragroupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de la législation de cet Etat. Le paradoxe veut qu'il s'agisse précisément de la définition de l'APP donnée par l'instruction française<sup>68</sup>.

D'autres Etats, comme les Etats-Unis, le Japon, l'Espagne et la Belgique ont accepté de conclure des accords unilatéraux.

Il serait intéressant pour les entreprises de pouvoir envisager, en France, une évolution pragmatique vers la possibilité de conclusion d'APP unilatéraux ; malheureusement, il semble peu probable que l'administration évolue vers un système permettant la conclusion de tels accords, hors du cadre conventionnel, sur simple demande du contribuable, comme c'est le cas par exemple en Belgique. En effet, la conclusion de tels APP unilatéraux aurait pour conséquence d'autoriser certains contribuables à conclure avec l'administration des accords anticipés sur des opérations spécifiques (les transactions

---

<sup>67</sup>A. GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.

<sup>68</sup>C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 255.

transfrontières) ; il pourrait en résulter un affaiblissement du principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt. Le Conseil d'Etat a cependant, depuis longtemps, posé ce principe comme faisant partie des principes généraux de droit dont le respect s'impose aux autorités administratives<sup>69</sup>.

On pourrait également envisager le recours aux APP unilatéraux à titre subsidiaire ; un auteur indique à cet égard que « *dans l'hypothèse ou 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 être donné à titre subsidiaire sur sa méthode de détermination des prix de transfert* »<sup>70</sup>. Cet APP, du fait de son caractère subsidiaire, ne pourra intervenir qu'à l'issue de la procédure conventionnelle et en cas d'échec de celle-ci.

## 2) Le degré de participation du contribuable

En ce qui concerne le déclenchement de la procédure de conclusion d'un APP, le contribuable joue un rôle important car il lui appartient d'introduire la demande d'APP ou de provoquer la tenue d'une réunion préliminaire ; il devra également fournir des informations pertinentes permettant d'étayer et de justifier la méthode de détermination des prix des transactions des entreprises affiliées.

Le contribuable est totalement exclu du dialogue qui est mis en place entre les administrations fiscales des divers pays ; il peut, éventuellement, à la demande d'une autorité fiscale, être sollicité, afin d'éclairer des faits ou de produire d'autres renseignements. L'APP apparaît donc comme un « accord entre administrations fiscales, dont les effets sont subordonnés à l'acceptation par le contribuable »<sup>71</sup>.

La situation du contribuable n'est pas très conforme aux principes édictés par l'OCDE ; en effet, il est énoncé, dans le rapport de 1995, que « *en général, les entreprises associées sont autorisées à participer à la procédure d'obtention d'un APP, en présentant le dossier et en négociant avec les administrations fiscales concernées, en leur fournissant les informations nécessaires et en recherchant avec elles un accord en matière de prix de transfert* »<sup>72</sup>. Il est également précisé que la procédure d'APP « *suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales* »<sup>73</sup>.

Néanmoins, selon les développements de M. GLAIZE, l'Administration française semble prête à admettre la participation du contribuable aux négociations « dès lors que cet apport pourrait contribuer à une meilleure et plus rapide compréhension mutuelle de la situation »<sup>74</sup> ; cela devrait être, en général, toujours le cas.

En réalité, seule une position commune prise avec les partenaires de la France pourra garantir le respect des principes OCDE relatifs à l'association du contribuable aux négociations.

---

<sup>69</sup> CE, 23 nov. 1936, Abdoulhousen, Lebon 1015 ; CE, Sect., 4 février 1944, Guieyssen, Lebon 45.

<sup>70</sup> A.GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.

<sup>71</sup> C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 255.

<sup>72</sup> Principes directeurs de l'OCDE de juillet 1995, §4. 59.

<sup>73</sup> Idem, §4. 124.

<sup>74</sup> A.GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.

### 3) L'APP dépourvu de valeur juridique

L'APP est un acte juridique très particulier<sup>75</sup> ; il est, tout d'abord, le résultat d'une triple négociation : négociation au sein du groupe d'entreprises, puis lors de l'instruction de la demande d'APP par chaque Administration fiscale, et enfin négociation entre les administrations fiscales dans la phase internationale de l'APP ; ensuite, il a un caractère international. Cette complexité a comme conséquence une nature juridique différente en fonction des Etats.

Il est délicat de rattacher l'APP à une technique juridique existante. « La procédure d'APP est prévue par une instruction administrative sans aucune valeur juridique. Malgré le caractère contraignant du dispositif, l'administration a préféré faire l'économie d'un texte de loi et a créé une procédure dont la sécurité ne tient qu'à la bonne foi des parties et à leur crainte du contentieux dans un domaine bien trop sensible pour cela »<sup>76</sup>. L'APP apparaît comme le « fait du Prince » ou comme un « gentlemen agreement ».

La procédure d'APP met en présence deux accords ; le premier est conclu entre les administrations fiscales et le second concerne chaque administration et son contribuable, le deuxième accord reprend le contenu du premier et fondera les droits et obligations du contribuable. C'est ce second acte qui est la base juridique de l'APP et non l'acte international.

L'APP se présente donc comme un contrat ; l'article 1101 du Code civil définit un contrat comme « *une convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose* ».

A ce titre, il devrait offrir une sécurité importante au contribuable dès lors que, en vertu de l'article 1134 al. 1<sup>er</sup> du Code civil, « *les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites* ».

Ce serait oublier qu'il n'y a pas de place pour le contrat en matière fiscale, dans la mesure où, en droit fiscal existe le principe de la légalité de l'impôt. L'article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose que « *la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrements des impositions de toutes natures* ». L'administration ne peut donc pas conclure un contrat avec un contribuable sur le montant des impositions mises à la charge de celui-ci. Ce principe ne souffre que d'une exception, expressément admise par la loi : la transaction portant sur les pénalités<sup>77</sup>. L'APP étant a priori un contrat, son illégalité semble dès lors constituée, et dans la mesure où la procédure mise en place par l'instruction du 7 septembre 1999 apparaît comme illégale, la situation de l'entreprise ayant obtenu un APP semble précaire. A tout moment, l'administration pourra remettre en cause le contenu du contrat d'APP.

Dans l'hypothèse où l'administration revenait, pendant la période couverte par l'APP, sur ses engagements, l'entreprise pourrait essayer de se prévaloir de la garantie de l'article L.80 B du LPF. L'idée générale de ce texte est que l'administration ne peut revenir sur l'interprétation qu'elle avait elle-même donnée de la loi fiscale et dont il est fait application lors de l'imposition du contribuable, pour procéder à des rehaussements d'imposition ; ainsi dès lors que l'administration se serait interdit d'appliquer l'article 57 du CGI pendant une période convenue, elle ne pourrait plus revenir sur les dispositions de cet accord sous peine de se voir opposer sa prise de position initiale.

---

<sup>75</sup> O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002, 673 p.

<sup>76</sup> O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002, 673 p.

<sup>77</sup> article L.247-3° du LPF.



Malheureusement, l'article L.80 B du LPF ne s'applique qu'aux compléments d'imposition établis par voie de rehaussements opérés par rapport à une imposition initiale précédemment mis en recouvrement ; le contribuable ne peut donc pas se fonder sur l'article L.80 B pour contester le montant de son imposition primitive<sup>78</sup>. Pour reconnaître au contribuable le droit d'invoquer l'article L.80 B du LPF, il faudrait considérer que la méthode de prix de transfert arrêtée dans l'APP puisse, en quelque sorte, constituer une imposition primitive dont l'entreprise pourrait contester le rehaussement en cas de non respect par l'administration. Mais, l'instruction de 1999 prévoit que l'APP ne crée aucune règle d'assiette nouvelle<sup>79</sup>, il paraît peu probable que cet argument puisse opérer ; le contribuable semble donc dépourvu de tout recours.

Tant que le principe d'accord préalable ne sera pas légalisé, les entreprises ne pourront donc compter que sur le « bon vouloir » de l'administration.

## B) Appréciation de l'opportunité d'une demande d'APP

La demande d'obtention d'un accord préalable est une décision stratégique, si son intérêt est évident, les inconvénients qui s'y attachent ne doivent pas être négligés. Les inconvénients qui peuvent être soulevés sont notamment l'absence de garantie du contribuable, le risque d'interaction avec un éventuel contrôle fiscal, les risques de non obtention ou remise en cause de l'accord et enfin la durée, la lourdeur et le coût de la procédure.

### 1) La procédure d'APP : un contrôle fiscal sans garantie du contribuable

La demande d'APP suppose de la part de l'entreprise initiatrice la volonté de voir sa situation examinée au regard de la méthode qu'elle entend retenir pour déterminer ses prix de transfert ; dans la mesure où la demande émane du contribuable, celui-ci ne peut se retrancher derrière les règles protectrices édictées par l'article 57 du CGI et les décisions des tribunaux en matière de charge de la preuve. Ayant pris l'initiative, le contribuable doit être prêt à divulguer à la DGI toutes les informations que celle-ci jugera nécessaire, sans pouvoir lui opposer un caractère confidentiel.

L'article 57 du CGI requiert du service vérificateur qu'il établisse le lien de dépendance ou de contrôle de l'entreprise française avec l'entreprise étrangère, ainsi que la preuve que l'entreprise française a accordé un avantage particulier ne relevant pas d'une gestion normale. Dans le cadre de la demande d'APP, certains se demandent s'il ne s'agirait pas d'un contrôle fiscal sans les garanties de celui-ci. « Le contribuable en initiant la procédure doit-il être considéré comme établissant lui-même une présomption de dépendance et d'anormalité ?<sup>80</sup> » Selon nous, cela ne devrait pas être le cas, car la démarche de l'entreprise doit être considérée comme faite de bonne foi et il s'agit de se prononcer sur des faits économiques concrets.

Les informations à produire par le contribuable dans le cadre de la procédure d'obtention de l'APP sont similaires à celles qui peuvent être demandées dans le cadre d'un contrôle, au moyen de l'article L.13 B du LPF, ainsi, l'entreprise initiatrice se trouvera, de fait, en cas de contrôle ultérieur, privée des droits dont elle dispose normalement dans le cadre

---

<sup>78</sup> J-L. PIERRE, *les garanties du contribuable contre les changements de doctrine de l'administration fiscale*, Droit fiscal 1995, n°5, p.220 et s.

<sup>79</sup> Instruction, Préc., 7 sep. 1999, préambule, I.

<sup>80</sup> C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 255.

d'une procédure de redressement contradictoire. Ceci peut s'avérer gênant si la demande d'APP n'aboutit pas, ou si le contrôle fiscal ultérieur porte sur des transactions non couvertes par l'APP mais influencées par des données économiques générales qui auront été fournies dans le cadre de la procédure d'APP.

## 2) Les risques d'interaction entre l'APP et le contrôle fiscal

Si les risques résultant de cette interaction s'avèrent mesurables en cas de contrôle en cours, ils semblent beaucoup plus importants dans l'optique d'un contrôle à venir, surtout concernant l'absence de confidentialité concernant les informations communiquées.

### *a. les risques d'interaction entre l'APP et le contrôle en cours*

Concernant les contrôles fiscaux en cours, l'instruction énonce que « *le fait qu'un contribuable fasse l'objet d'une procédure de contrôle ne fait pas obstacle à la présentation d'une demande d'accord au titre des transactions futures. Une demande d'accord préalable ne peut avoir pour effet de suspendre un contrôle en cours ou tout autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt. Toutefois rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal puisse être prolongée par une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de compatibilité* »<sup>81</sup>. Il est assez fréquent qu'un contrôle fiscal constitue une opportunité d'avoir recours à la procédure d'APP.

A condition d'être bien exploitée, cette possibilité peut donc représenter une opportunité pour l'entreprise. Une demande d'APP pourra être opportune si les informations que l'entreprise doit fournir dans le cadre de cette procédure coïncident avec les sujets abordés lors du contrôle fiscal ; dans ce cas, en effet, le contribuable pourra estimer qu'il n'y a pas d'inconvénient à fournir des informations qui lui ont déjà été demandées par le vérificateur à l'occasion du contrôle ; en pratique, certains auteurs conseillent de formuler une telle demande au moment de l'obtention d'un accord dans le cadre de la procédure fiscale de contrôle<sup>82</sup>. Initier une telle demande en plein contrôle, alors même que l'issue de celui-ci est encore incertaine, représente, en revanche, un risque important ; cela reviendrait à priver le contribuable des dispositions protectrices usuelles issues de l'article L.13 B du LPF.

### *b. les risques liées au contrôle fiscal ultérieur*

L'APP protège l'entreprise du risque de redressement afférent aux transactions couvertes par l'accord, sous réserve du respect des termes de l'accord ; il semble, toutefois, que l'APP entraîne un risque accru de contrôles fiscaux dans la mesure où l'entreprise a dévoilé beaucoup d'informations.

#### *α) le risque d'utilisation d'informations en cas d'échec de la procédure*

Le contribuable ne se verra jamais garantir l'obtention d'un APP. En cas d'échec, le contribuable sera, en cas de contrôle ultérieur portant sur les années non encore prescrites, privé d'une garantie normalement offerte dans le cadre d'une procédure de redressement contradictoire : la non divulgation d'information par l'administration fiscale.

<sup>81</sup> Instr. 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99) : Droit fiscal 1999, n°40, Instruction 12 296.

<sup>82</sup> . SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 257.

L'OCDE a pris en compte ce danger dans ses recommandations, elle souligne notamment que « si le contribuable retire sa demande d'APP ou si celle-ci est rejetée après instruction du dossier, les renseignements non factuels qu'il a fourni dans le cadre de cette demande (...) ne peuvent être considérés comme utilisables à des fins de vérification. En outre, il ne faut pas qu'une demande infructueuse par un contribuable incite l'administration fiscale à déclencher un contrôle de sa situation »<sup>83</sup>. En pratique, cette déclaration risque de rester lettre morte si les administrations ne s'engagent pas à offrir des garanties aux contribuables.

L'administration française, consciente qu'une telle attitude serait de nature à décourager les entreprises, s'engage, dans l'instruction du 7 septembre 1999, à ne pas divulguer à des tiers, autres que l'autorité compétente partie à l'accord, l'information transmise et à respecter les règles de confidentialité qui se rapportent directement à l'existence et au montant de l'impôt dû par le contribuable. Le secret fiscal découle également des dispositions de l'article L.103 du LPF qui indique que : « l'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du Code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou de attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au Code général des impôts... Le secret professionnel s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations... ».

Ce principe connaît cependant des dérogations ; d'une part, les règles de confidentialité ne sont pas les mêmes dans les autres Etats, certaines informations fournies dans le cadre de l'APP pourraient être considérées comme publiques à l'étranger<sup>84</sup> ; d'autre part, l'imperméabilité des services au sein de l'administration fiscale n'est pas totale. Il résulte ainsi aux termes de l'article L.117 du LPF que « les agents de l'administration des impôts (...) sont tenus de communiquer les documents de service qu'ils détiennent, sans pouvoir opposer le secret professionnel, aux agents ayant au moins le grade d'inspecteur qui appartiennent à d'autres administrations des finances et qui sont chargés d'établir des impôts et droits ». Il est donc tout à fait possible que le bureau des affaires internationales, partie à la procédure d'APP, transmette ultérieurement les informations aux agents chargés du contrôle fiscal de l'entreprise concernée. Il apparaît peu vraisemblable que ces agents n'utilisent pas cette faculté qui faciliterait leur contrôle.

β) le risque de contrôle portant sur des informations non couvertes par l'APP

La garantie offerte en cas d'obtention d'un APP ne vaut que pour la détermination des prix de transfert relatifs aux transactions entrant dans le champ d'application de l'accord ; or certaines informations importantes en matière de contrôle de prix de transfert peuvent l'être aussi dans des domaines voisins. Le contribuable doit donc s'assurer, préalablement à sa demande d'APP, qu'il ne court pas un risque de tomber sous le coup d'autres dispositions susceptibles de justifier un redressement.

En outre, l'APP n'étant pas rétroactif, et ne couvrant donc pas les années antérieures à la demande d'accord, un risque de redressement est donc possible pour les années antérieures non prescrites au moment de la demande d'APP. L'entreprise doit donc, également s'assurer, avant de demander un APP, qu'elle ne court pas un risque de redressement de ses prix de transfert pour les années non encore prescrites au moment de la demande.

---

<sup>83</sup> Principes directeurs de l'OCDE de juillet 1995, § 4.157.

<sup>84</sup> P.DONSIMONI, *Prix de transfert. L'IRS américain rend public ses APA : quels enseignements sont à tirer aux USA et en France*, JCP 1999, éd. E, n°20, p. 850.

Enfin, il est indéniable que les informations communiquées par une filiale française d'un groupe multinational intéresseront particulièrement la DGI dans le cadre de contrôles fiscaux diligentés à l'encontre d'autres sociétés françaises ressortant d'un domaine d'activité comparable ; ainsi une société contrôlée pourrait se voir opposer des informations tirées d'une demande d'APP d'une entreprise en position de concurrence ; or, une méthode pertinente pour une entreprise, ne l'est pas nécessairement pour une autre. Cette entreprise ne pourra pas toujours aisément justifier la différence existant entre sa méthode et celle que lui oppose l'administration dans la mesure où elle ne pourra pas accéder aux sources du service du vérificateur ; le respect des garanties du contribuable ne se trouve donc pas toujours assuré.

### 3) Les risques de non obtention ou de remise en cause de l'accord

D'autres risques interviennent en cours de procédure ou en cas de non obtention de l'accord.

#### *a) les risques liés à la non obtention d'un accord*

L'administration n'étant pas liée par la demande d'APP, pourra se retirer à tout moment de la procédure avant la conclusion de l'accord ; le contribuable peut donc se voir refuser la conclusion d'un APP alors qu'il est en négociation depuis un certain temps et qu'il a mobilisé des ressources importantes. Cette faculté de l'administration n'est que le corollaire de la possibilité donnée aux entreprises de se désister, si elles estiment que l'évolution des négociations ne leur est pas favorable.

Dans l'hypothèse d'un refus de l'administration française, les motifs de la décision sont communiqués au contribuable. Ce dernier étant privé de tout recours et aucune obligation de négocier de bonne foi ne pesant sur l'administration, qui va pouvoir se retirer à tout moment, le risque d'abus de la part de l'administration est important.

Il faut espérer que la procédure d'APP ne dégénère pas en un outil d'investigation aux mains de l'administration fiscale française ; d'autant que cette dernière ne peut jamais garantir l'intégrité de la démarche de l'autre administration.

#### *b) les risques de remise en cause ultérieure de l'accord*

L'APP sera remis en cause, rétroactivement, si l'administration découvre que le contribuable a « *présenté de façon erronée des faits, dissimuler des informations, des erreurs ou des omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande ou n'a pas respecté les obligations contenues dans l'accord ou en cas de manœuvres frauduleuses* <sup>85</sup> ». Dans ces hypothèses, le contrat est nul et de nul effet depuis son entrée en vigueur. L'instruction vise les erreurs ou omissions imputables au contribuable, sans autre précision ; cette incertitude est source d'insécurité dans la mesure où les notions d'« erreur » et « omission » ne sont pas clairement définies. Un risque existe que l'administration en profite pour remettre trop facilement en cause les APP ; il faudrait qu'elle n'ait le droit d'annuler l'accord que dans les cas où elle pourra établir que si elle avait connu les éléments erronés ou omis au moment de contracter, elle n'aurait pas conclu ou conclu différemment (erreur substantielle de l'article 1110 du Code civil).

On peut citer comme exemple, la non production du rapport annuel, qui entraîne la résiliation de l'accord à compter de l'exercice où cette carence survient.

En outre, s'il ressort du contrôle opéré par l'administration ou des observations faites par le contribuable, au plus tard lors du rapport annuel, qu'une hypothèse de base n'est plus effective, l'accord doit être révisé ou suspendu. L'accord sera notamment révisé, si la méthode conduit à des résultats différents de ceux prévus par l'accord ; cette révision se fait

---

<sup>85</sup> <sup>85</sup> Instr. 7 septembre 1999 : BOI 4 A-8-99.

conformément aux modalités d'ajustement prévues dans l'accord ; il est donc recommandé au contribuable de définir de la manière la plus précise possible les modalités d'ajustements sous peine de rencontrer des difficultés ultérieures de mise en œuvre, celles-ci risqueraient d'entraîner la remise en cause de l'accord.

#### 4) La durée, la lourdeur, et le coût de la procédure

##### *a. des délais de négociation à préciser*

L'instruction de juillet 1999 ne prévoit ni délai d'instruction de la demande d'APP, ni calendrier prévisionnel ; il serait souhaitable que l'administration s'engage sur ces deux points.

En pratique la procédure d'APP dure environ 18 mois.

L'administration française prévoit de donner, éventuellement, à l'entreprise un calendrier prévisionnel de travail à titre indicatif<sup>86</sup>, en ce qui concerne le déroulement de la procédure ; elle s'engage également à mettre en œuvre « les moyens nécessaires au traitement des demandes présentées par les entreprises et à traiter celles-ci dans les meilleurs délais »<sup>87</sup>.

Une négociation qui s'éternise a, en effet, pour conséquence de paralyser pendant un certain temps l'entreprise dans la détermination de sa politique en matière de prix de transfert, ce qu'elle ne peut se permettre. En raison de cette longueur, la demande d'APP peut, dans certains cas, sembler inadéquate et il apparaît que seules les entreprises ayant des problèmes perpétuels de prix de transfert auront intérêt à initier une demande.

##### *b. la lourdeur et le coût de la procédure*

La lourdeur se caractérise notamment par l'étendue de l'obligation documentaire qui incombe au contribuable (voir supra) ; celui-ci va devoir « ouvrir ses livres » à l'administration et lui apporter toute précision supplémentaire que cette dernière jugera nécessaire. En général, il sera utile de fournir un nombre conséquent d'informations pour justifier la méthode choisie, ce qui constitue une lourde charge de travail concernant non seulement la recherche mais aussi la transmission et la conservation des informations.

La demande d'APP apparaît donc comme intéressante, surtout, pour les entreprises dont l'activité exige des relations commerciales fréquentes à l'intérieur du groupe entraînant des questions de prix de transfert récurrentes et qui estiment que les informations à fournir dans le cadre de l'APP ne s'avèrent pas plus contraignantes que celles exigées en vue d'éventuels contrôles à venir, notamment dans le cadre de l'article L.13 du LPF.

La procédure française est gratuite (ce qui n'est pas le cas dans tous les pays) ; en revanche, les frais inhérents à la négociation de l'accord sont importants et la documentation nécessitera de nombreuses études et analyses afin d'appuyer la demande du contribuable ; le recours à un expert indépendant sera en effet souvent nécessaire.

---

<sup>86</sup> A.GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.

<sup>87</sup> A.GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.

Pour toutes ces raisons, la procédure d'APP est, de fait, réservée aux entreprises d'une certaine taille et disposant de ressources humaines, techniques et financières importantes.

Un perfectionnement du dispositif de la procédure d'APP serait souhaitable sur de nombreux points; il faudrait notamment lui conférer un statut légal, en le prévoyant dans une disposition du code fiscal, permettre la possibilité de conclusion d'un APP unilatéral réel selon les circonstances, une application rétroactive et enfin une procédure ouverte aux PME.

Le succès de la procédure d'APP en matière de prix de transfert dépendra aussi, pour une large mesure, de la confiance réciproque entre l'administration et l'entreprise.

A ce jour, environ 14 sociétés auraient entamé des pourparlers avec l'administration ; il s'agit principalement de très grosses entreprises multinationales, telles que Airbus, Euronext... ; ce nombre reste encore faible en comparaison avec la situation aux Etats-Unis où entre 200 et 300 APP sont conclus annuellement.

Néanmoins, la pratique de l'APP se développe progressivement et on constate, en pratique, que l'administration accepte en général de « jouer le jeu » ; elle est ouverte et flexible dans ce domaine et aucune transmission d'informations ne semble se faire entre les différents services internes et de ce fait, la confiance s'instaurant, il est possible de prévoir, dans les années à venir, un développement notable de cette procédure.

Le recours à l'APP doit fortement être conseillé aux entreprises, car cette procédure semble est le meilleur moyen pour pallier aux risques de redressement<sup>88</sup>.

Pour les entreprises pour qui la demande d'un tel accord ne semble pas encore opportune, une bonne maîtrise des procédures existant en cas de conflit, qu'il s'agisse de la procédure de demande d'information ou des procédures d'ajustement conventionnelles, reste une autre garantie.

## Section 2 : Les Accords de répartition des coûts

L'accord de répartition des coûts<sup>89</sup> est selon l'OCDE, « un accord-cadre qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits, et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, ces services ou ces droits »<sup>90</sup>.

Il s'agit d'une convention conclue entre des sociétés liées, ayant pour objet de mettre en commun les ressources nécessaires au développement d'un droit, d'un bien ou d'un service dont elles jouiront, gratuitement, une fois que celui-ci aura été développé. Cet accord repose sur le principe d'une répartition des coûts au prorata du bénéfice que chacune des parties entend retirer de l'accord, les ARC ayant essentiellement été conçus pour faciliter la circulation des droits de propriété intellectuelle dans les groupes internationaux de sociétés, et notamment pour remédier aux problèmes posés par leur gestion au regard des prix de

---

<sup>88</sup> C.SIBERSTEIN, *Prix de transfert : négociez un accord préalable avec les administrations*, Option finance, 20 septembre 1999, N°563.

<sup>89</sup> Ci après ARC.

<sup>90</sup> Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales : Rapport OCDE, Paris 1995, mis à jour en 1997, chap. 8.3.

transfert ; ainsi se trouveraient diminués les problèmes nés de l'utilisation internationale des droits intellectuels comme l'application des retenues à la source ou encore l'évaluation du montant de pleine concurrence des redevance intra groupes.

Afin de faciliter l'utilisation de cette technique l'OCDE propose un cadre international d'analyse publié dans le chapitre VIII du rapport de 1995 sur les prix de transfert<sup>91</sup>. Ce chapitre présente les conditions que doit réunir l'ARC pour être conforme au principe de pleine concurrence ; toutefois malgré ces recommandations internationales, le régime fiscal applicable aux ARC en France reste ambigu : l'article 57 ignore ce type d'accord et pour l'instant, l'administration fiscale ne lui a consacré aucun commentaire.

Des interrogations subsistent quant au statut de la participation du contribuable français dans l'ARC et quant à la nature de cette convention<sup>92</sup>.

### §1. Statut fiscal des participants de l'ARC

Conformément au principe d'avantage mutuel, chaque participant contribuera aux coûts engagés dans le cadre de l'accord en proportion de sa part escomptée dans les bénéfices futurs du bien ou du service.

La fixation de la contribution versée par chaque participant à l'ARC nécessite de définir une clef de répartition qui reflètera sa part dans les profits ou le montant des économies attendus de l'ensemble. « En vertu du principe de pleine concurrence, la valeur de la contribution de chaque participant doit correspondre au montant qui aurait été fixé par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables »<sup>93</sup>. Le montant de la contribution de chaque participant correspond à une part des coûts engagés dans le cadre de l'accord.

La participation de l'entreprise à un ARC ne comporte-t-elle pas un risque de constitution d'un établissement stable de celle-ci dans l'Etat de la réalisation de l'ARC?

La réponse doit être nuancée selon la nature de la contribution du participant à l'ARC ; si celle-ci se réduit à une prise en charge financière d'une partie des coûts de l'ARC, cette participation ne devrait pas être considérée comme un établissement stable ; au contraire, cela serait le cas si elle devait prendre la forme d'une implantation économique durable dans un pays différent de celui du participant ; il devrait s'agir d'une installation fixe à l'étranger du participant disposant de moyens propres nécessaires à son activité, et d'une certaine permanence.

Si l'ARC a été créée en vue de permettre aux participants de bénéficier de prestations de service, les versements des participants ont le caractère de prix payé en échange de ces services, et sont soumis à une retenue à la source dont le taux est de 33 1/3%<sup>94</sup> ; en revanche, en présence d'une convention fiscale, il aura lieu d'appliquer le contenu de celle-ci.

Lorsque l'ARC a pour objet la conception et le développement d'un droit incorporel, les versements des participants leur confèrent le droit d'utiliser l'actif développé et leur permet d'acquérir la commune propriété du bien ; en principe, ces versements ne doivent pas être soumis à une retenue à la source, mais devront être inscrites dans un compte

---

<sup>91</sup> Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales : Rapport OCDE, Paris 1995, mis à jour en 1997, chap. 8.3.

<sup>92</sup> O. MARICHAL et T. SCHMITT, *Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française* : Revue de Droit fiscal 2003, N°48, p.1501.

<sup>93</sup> Rapport OCDE 1995, chap. 8. 14.

<sup>94</sup> Article 182 B du CGI

d'immobilisation (sauf dans le cas d'une scission entre la propriété juridique et économique d'un bien).

## §2. La nature fiscale des ARC

L'ARC est généralement présenté comme « un accord contractuel plutôt que comme une entité juridique distincte ou un établissement stable composé de tous les participants »<sup>95</sup> ; dans cette perspective la fiscalité de l'ARC se doit d'être analysée au travers de ses seuls participants plutôt qu'au travers de la convention.

La qualification de l'ARC de société en participation ou société créée de fait a été invoquée<sup>96</sup>. Dans les deux cas, la qualification peut être invoquée par l'Administration fiscale qui devra démontrer, sous le contrôle du juge de l'impôt, l'existence des éléments caractéristiques du contrat de société que sont l'existence d'apports, la participation de chacun des associés aux résultats de l'exploitation et l'existence d'un *affectio societatis*.

La première problématique de la requalification du contrat d'ARC en société est le traitement fiscal des apports de chaque participant ; ceux-ci doivent être inscrits au bilan fiscal de la société. Les participants conservent fréquemment la propriété des biens mis à la disposition de l'ARC.

En cas de requalification du contrat d'ARC en société, le risque principal provient du fait que le résultat de l'ARC sera assujéti à l'impôt sur les sociétés. L'ARC devient un être fiscal à part entière, une société indépendante, soumis en tant que tel à l'article 57 du CGI. Les transactions entre l'ARC et ses associés devront être examinés par rapport à celles qui auraient existées entre entreprises indépendantes. Le régime fiscal des prix de transfert de l'ARC dépendra de l'activité et sera fondamentalement différent de celui initialement décrit dans le rapport OCDE. Cela réduit considérablement les avantages de l'ARC à savoir l'absence de rémunération de pleine concurrence de l'activité de l'ARC et l'absence de redevance intragroupe.

Les contribuables désireux de mettre en œuvre en France un ARC devront faire preuve d'anticipation afin d'empêcher toute requalification ultérieure de l'administration.

## Chapitre 3 : Le règlement des différents en matière de prix de transfert.

La pratique de l'ajustement corrélatif est recommandée par l'OCDE et est envisagé comme le fruit de la mise en œuvre de la procédure amiable. Les Etats membres de l'Union européenne sont, cependant, allés plus loin par le biais de la Convention multilatérale en date du 23 juillet 1990, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices des entreprises, qui établit une véritable obligation de résultat en la matière.

### Section 1 : La procédure amiable

---

<sup>95</sup> Rapport OCDE 1995, chap. 8.3.

<sup>96</sup> O. MARICHAL et T. SCHMITT, *Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française* : Revue de Droit fiscal 2003, N°48, p.1501.



La procédure amiable est explicitée à l'article 25 de la convention modèle OCDE<sup>97</sup> ; il s'agit d'une procédure de concertation entre les autorités compétentes de chaque Etat où sont implantées les parties à la transaction. Pour la France, il s'agit du service des relations internationales dépendant de la Direction Générale des Impôts. La procédure amiable a pour but l'élimination des doubles impositions et une instruction administrative, en date du 4 mars 1986<sup>98</sup>, vient en préciser les modalités.

La procédure amiable a un fonctionnement et une portée bien spécifiques.

## §1. Le fonctionnement de la procédure amiable

L'initiative de la procédure amiable peut provenir des autorités étatiques compétentes. L'article 25, paragraphe 3, de la Convention modèle OCDE, précise que « *les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention* » ; ainsi lorsque les autorités fiscales se rendent compte de l'existence d'une difficulté en terme de double imposition, elles peuvent se concerter en vue de parvenir à un accord ; il ne s'agit que d'une obligation de moyens. Dans le cas de l'ajustement corrélatif, il va s'agir pour l'Etat, autre que celui ayant opéré l'ajustement primaire, d'éliminer la double imposition consécutive à l'impôt appliqué aux mêmes revenus.

L'initiative de la procédure amiable peut aussi émaner du contribuable. Il faut ici se référer aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25, de la Convention modèle OCDE ; la procédure pourra être initiée lorsque le contribuable « *estime que les mesures prises par un Etat entraînent ou entraîneront (pour lui) une imposition non conforme à la convention* ». L'administration fiscale française considère que la double imposition naît lorsque le contribuable a reçu une proposition de notification de redressement<sup>99</sup>. Dès réception de cet avis, le contribuable peut, dans un délai de trois ans, provoquer la mise en œuvre de la procédure amiable indépendamment des recours internes : l'entreprise peut engager de façon parallèle la procédure amiable et des recours devant les tribunaux nationaux afin de contester l'imposition supplémentaire source de la double imposition. Le contribuable devra indiquer précisément les impôts et années visés, les services fiscaux en cause, les motifs de l'administration fiscale...

La procédure se décompose en deux phases ; l'administration fiscale va tout d'abord vérifier le bien fondé de la demande et va étudier ensuite la possibilité d'apporter une solution unilatérale ; à défaut elle saisira l'autorité étrangère. « *La procédure devient alors bilatérale et se déroule par échange de points de vue écrits ou oraux, le cas échéant au sein d'une commission mixte constituée de représentants des autorités compétentes des deux Etats*<sup>100</sup>. »

La participation du contribuable est laissée à la discrétion des administrations.

---

<sup>97</sup>

<sup>98</sup> Instr, 4 mars 1986 (14 F-1-86).

<sup>99</sup> D.admi 14 F-1-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

<sup>100</sup> D.admi 14 F-1-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre.

## §2. La portée de la procédure amiable

Il s'agit d'un moyen traditionnel pour résoudre les différends concernant l'application des conventions de double imposition ; la pratique de l'ajustement corrélatif dans le cadre de la procédure amiable ne correspond, toutefois, à aucune obligation de résultat. Les longues discussions entre administrations n'aboutiront pas nécessairement à l'élimination de la double imposition.

La procédure amiable est impossible dans deux cas ; tout d'abord, dans la mesure où un accord sur le redressement est intervenu et ensuite si une des entreprises concernées encourt une pénalité grave<sup>101</sup>.

Aucun délai ne s'impose en la matière. Les procédures peuvent donc s'éterniser, comme c'est le cas en France avec une durée moyenne variant de quatre ans et demi à dix ans. Les statistiques publiées par l'Union Européenne montrent que la durée des procédures est généralement comprise entre 18 et 72 mois<sup>102</sup>. La longueur de ces procédures est difficilement conciliable avec la problématique des prix de transfert, les entreprises ayant besoin d'une réponse rapide sur laquelle ils pourront baser leur politique de prix des transactions internes au groupe.

L'absence du contribuable aux négociations pourrait lui être préjudiciable dans la mesure où la solution dégagée serait incompatible avec son organisation économique. Les contribuables considèrent à juste titre que les garanties les concernant ne sont pas suffisantes et sont en droit de revendiquer une participation plus importante dans la procédure amiable.

Néanmoins, un rapport publié par l'Union Européenne indiquait que dans 90% des cas, en moyenne, une solution favorable était trouvée<sup>103</sup> ; dans ce cas, la procédure amiable présente l'avantage de la souplesse et la garantie pour le contribuable de voir éliminer le risque de double imposition.

Afin de pallier aux inconvénients de la procédure amiable, la tendance est d'associer à la procédure amiable une procédure d'arbitrage.

## Section 2 : La procédure d'arbitrage

La création de la procédure d'arbitrage international, en matière fiscale, est récente, elle résulte de la Convention européenne d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées adoptée le 23 juillet 1990<sup>104</sup>. Selon P. DIBOUT c'est un « *millésime particulièrement important dans la construction des règles fiscales communautaires* »<sup>105</sup>.

Elle est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995 pour une durée initiale de 5 ans ; un protocole en date du 25 mai 1999 est venu modifier la teneur de l'article 20 de la Convention en prorogeant l'applicabilité de celle-ci pour des périodes successives de 5 ans ; néanmoins,

---

<sup>101</sup> Article 8 §1 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>102</sup> « Company taxation in the internal market » : COM(2001) 582 final, p.303.

<sup>103</sup> « Company taxation in the internal market » : COM(2001) 582 final, p.303.

<sup>104</sup> Convention 90/436/EEC publiée au JOCE C 202/01 du 16 juillet 1999.

<sup>105</sup> P.DIBOUT, *Fiscalité européenne, Droit communautaire, Impôt sur les sociétés* : Droit fiscal, 1990, n°40, p.1296.

à ce jour le protocole ne s'avère toujours pas ratifié, de ce fait comme la période d'application de la convention a pris fin le 31 décembre 1999, la procédure d'arbitrage n'est actuellement plus en vigueur. Cependant, durant cette période de ratification du protocole, il est prévu que les contribuables puissent demander l'ouverture d'une procédure internationale sur la base de la Convention européenne, parallèlement à une demande d'ouverture d'un règlement amiable.

## §1. Champ d'application de la Convention

La convention vise à remédier aux doubles impositions en permettant la répartition de la matière imposable entre les Etats sur la base des résultats qui auraient été réalisés en respectant le principe de pleine concurrence (« arm's length principle »). Elle s'applique lorsque des entreprises, résidentes de l'Union Européenne, unies par un lien de dépendance et situées dans des Etats membres différents se consentent des avantages commerciaux ou financiers supérieurs à ceux qui pourraient normalement exister entre entreprises indépendantes.

Les entreprises concernées sont les entreprises associées, proprement dites, et les entreprises dotées d'établissements assimilées par la Convention. Les entreprises sont considérées comme associées lorsqu'une d'entre elles domiciliée dans un Etat membre contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle, ou au capital d'une entreprise d'un autre Etat contractant ou lorsque ce sont les mêmes personnes qui participent directement ou indirectement à la direction ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise d'un autre Etat contractant.

Les entreprises dotées d'établissements assimilées par la Convention sont celles dont le siège social est situé dans un Etat membre et qui possèdent un ou plusieurs établissements stables situés dans un ou plusieurs autres Etats membres.

La définition extensive de la notion d'entreprise associée permet d'éviter que les Etats membres en définissant à leur gré le lien d'association, puissent réduire à peu de chose le champ d'application de la Convention.

La procédure d'arbitrage est fermée aux entreprises ayant subi des pénalités graves<sup>106</sup>. Chacun des Etats contractants devant préciser par déclaration unilatérale la notion qu'il entendait par actes susceptibles de graves pénalités.

En ce qui concerne la France, il s'agit d'actes entraînant une sanction pénale ainsi qu'une sanction fiscale telle qu'une sanction pour défaut de déclaration après mise en demeure<sup>107</sup>, pour mauvaise foi<sup>108</sup>, pour manœuvres frauduleuses<sup>109</sup>, pour opposition à contrôle fiscal, pour rémunérations ou distributions occultes ou pour abus de droit.

L'autorité peut surseoir à la poursuite de la procédure jusqu'à l'aboutissement des procédures pouvant conduire au prononcé de ce type de sanctions<sup>110</sup>. La procédure est clôturée si cette pénalité est définitivement maintenue.

---

<sup>106</sup> Article 8 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>107</sup> Article 1728 du CGI.

<sup>108</sup> Article 1729 du CGI.

<sup>109</sup> Article 1729 du CGI.

<sup>110</sup> Article 8 §2 de la convention européenne d'arbitrage.

## §2. Le déroulement de la procédure européenne d'arbitrage

La procédure d'élimination de la double imposition se compose d'une procédure traditionnelle (non contraignante), que l'on retrouve dans l'ensemble du droit conventionnel existant, et d'une procédure consultative innovante (contraignante).

### A. La phase amiable de la procédure

Cette procédure a pour ambition de trouver une solution amiable à la double imposition en permettant l'obtention d'un compromis entre les parties en présence.

Lorsqu'un Etat envisage de corriger des bénéfices qui ne seraient pas conformes au principe de l'application des prix de pleine concurrence, il doit en informer l'entreprise et lui donner la possibilité d'informer la société liée concernée afin de permettre à celle-ci d'informer à son tour l'autre administration<sup>111</sup>.

Dans la mesure où les entreprises refusent l'ajustement des bénéfices, la procédure peut se poursuivre par une phase de procédure amiable ; les contribuables devant saisir les autorités compétentes dans les trois ans suivant la première notification.

Une fois saisie, l'autorité compétente doit faire son possible afin d'apporter une solution satisfaisante au cas qui lui est soumis ; si elle n'est pas en mesure de le faire et si la réclamation lui paraît fondée, la recherche d'un accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat peut commencer<sup>112</sup>.

Dans certains cas, la procédure amiable peut ne pas aboutir à l'élimination de la double imposition ; en effet, à ce stade de la procédure, les autorités compétentes ne sont pas obligées d'arriver à un accord permettant cette élimination. C'est en cela que cette procédure amiable est similaire à la procédure prévue par l'article 25 de la convention modèle OCDE.

Une procédure subsidiaire d'arbitrage est prévue en cas d'échec de la négociation.

### B. La phase arbitrale de la procédure

Cette procédure a pour objet, afin de résoudre la double imposition, de faire intervenir un organe indépendant de chacun des Etats concernés.

Lorsque, à l'issue d'une période de deux ans à compter de la mise en œuvre de la phase amiable, les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord éliminant d'une manière satisfaisante la double imposition, elles sont tenues d'instituer une commission consultative chargée d'émettre un avis sur la façon d'éliminer cette double imposition<sup>113</sup>.

Dans le cas où la législation interne d'un Etat contractant ne permet pas aux autorités compétentes de déroger aux décisions de leurs instances judiciaires, la constitution de la commission consultative n'a lieu que si l'entreprise associée de cet Etat a laissé écouler le délai de prescription du recours interne ou s'est désisté de ce recours avant qu'une décision ait été rendue<sup>114</sup>. C'est le cas en France, une entreprise française ne pourra bénéficier de la procédure d'arbitrage que si elle a renoncé à obtenir satisfaction par les voies contentieuses internes.

---

<sup>111</sup> Article 5 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>112</sup> Article 6 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>113</sup> Article 7-1 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>114</sup> Article 7-3 de la convention européenne d'arbitrage.

L'initiative d'instituer la commission consultative revient donc aux autorités compétentes. En cas de carence de la part des autorités compétentes, le contribuable, à l'origine de la saisine dans le cadre de la phase amiable, devrait pouvoir faire constater ladite carence par les tribunaux administratifs internes et obtenir éventuellement réparation du préjudice qui lui serait causé.

La commission est composée de deux représentants de chaque autorité compétente concernée et d'un nombre pair de personnalités indépendantes désignées soit d'un commun accord ou soit par voie de tirage au sort par les autorités compétentes concernées. L'existence de personnalités indépendantes garantit que les représentants de chaque autorité nationale en défendant la position de leur service respectif, n'empêchent pas l'obtention d'une solution supprimant la double imposition. Les membres de la commission sont tenus au secret, et toute violation de ce secret est punie selon le droit national.

Les entreprises et les autorités compétentes sont tenues de donner suite à toute demande de la commission visant à obtenir des renseignements, moyens de preuve ou documents<sup>115</sup>. Cette demande de renseignement n'étant toutefois pas sans limite ; en effet, il ne peut résulter l'obligation pour les autorités compétentes et entreprises :

- de prendre des mesures administratives dérogeant à la législation nationale ou à la pratique administrative nationale normalement suivie,
- de fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus en vertu de la législation nationale ou à la pratique administrative nationale normalement suivie,
- de fournir des renseignements qui révèlent un secret commercial, industriel ou professionnel, un procédé commercial ou des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public<sup>116</sup>.

La procédure suivie devant la commission est de nature juridictionnelle, avant de se prononcer, elle entend l'ensemble des parties.

La composition de la commission et la procédure suivie devant cette dernière en font un élément décisif du dispositif de la convention.

On peut s'interroger si en raison de des éléments, cette dernière ne serait pas « un embryon d'une future juridiction européenne spécialisée dans les prix de transfert »<sup>117</sup>?

La commission consultative doit rendre son avis dans un délai de six mois à compter de la date de la saisine ; à compter de cette date les autorités compétentes auront elles-mêmes un délai équivalent pour prendre une décision assurant l'élimination de la double imposition.

Les autorités compétentes sont libres de prendre une décision différente de celle préconisée dans l'avis de la commission, dans la mesure où cette décision assure effectivement l'élimination de la double imposition. L'avis de la commission deviendra exécutoire si passé le délai de six mois, les différentes administrations ne sont pas arrivées à un accord.

Les Etats membres sont donc désormais soumis à une obligation de résultat concernant l'élimination des doubles impositions.

L'accord ainsi obtenu peut être publié (non obligatoire)<sup>118</sup> ; dans ce cas il revêt la valeur d'une doctrine administrative.

---

<sup>115</sup> Article 10-1 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>116</sup> Article 10-1 de la convention européenne d'arbitrage.

<sup>117</sup> O.MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français* : Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002, 673 p.

<sup>118</sup> Article 12 §2 de la convention européenne d'arbitrage.

A priori, il n'a de valeur juridique que vis-à-vis des autorités compétentes et du contribuable. Comme la commission ne précise pas si l'accord est opposable aux tribunaux internes des Etats contractants, certains auteurs soutiennent qu'un contribuable insatisfait devrait « pouvoir intenter une action au niveau des tribunaux, selon les procédures classiques » ; cependant, un problème de délai risque de se présenter<sup>119</sup>.

Il s'agit là d'une véritable procédure d'arbitrage supranationale qui constitue une limite importante au principe de souveraineté fiscale des Etats membres.

La portée de la convention doit toutefois être nuancée, compte tenu des éléments suivants :

- la notion même d'élimination des doubles impositions n'est pas suffisamment précise ; la convention est muette sur les ajustements corrélatifs et n'en précise pas les modalités : exercice concerné, notion de revenus distribués, possibilité de prélever ou non une retenue à la source ;
- la portée des décisions de la commission consultative est limitée puisqu'il est possible pour les Etats membres de ne pas suivre l'avis de la commission ;
- le fait qu'une entreprise est définitivement passible d'une pénalité « grave » fait échec à la possibilité d'entamer la procédure amiable ou de constituer la commission consultative ;
- la convention propose une solution mais n'indique aucune voie de recours pour le contribuable si la solution proposée n'éliminerait pas la double imposition ; l'efficacité de la Convention peut ainsi s'en trouver limitée.

Néanmoins, cette nouvelle procédure constitue « un progrès considérable »<sup>120</sup> dans la pratique de l'élimination de la double imposition en cas de correction des prix de transfert entre entreprises associées. Les entreprises sont, généralement, très favorables à ce type de procédures qui conduit à apporter une solution rapide à leur problème de double imposition.

Les statistiques d'utilisation de la convention ne sont, cependant, pas aussi encourageantes.

Entre 1995 et 1999, 166 cas ont été initiés sur le fondement de la procédure. 64 litiges ont trouvé une solution lors de la première phase, 96 cas étaient toujours en discussion en 1999 et dans 4 cas, la procédure n'avait toujours pas commencée. La phase arbitrale a été initiée dans 3 cas.

De nombreux Etats refusent encore d'abandonner leur souveraineté fiscale en ayant recours à la procédure arbitrale ; ils préfèrent recourir à la procédure amiable, même si les délais sont plus longs car ils obtiendront par ce biais une solution conforme à leur volonté.

En pratique, la commission consultative n'a eu pour l'instant à examiner que très peu de dossiers.

---

<sup>119</sup> F.FONTENEAU-VANDOREN et E. KATZ, *La convention multilatérale sur l'élimination des doubles impositions : correction des bénéficiaires des entreprises associées* : Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, 1998/3, p.43.

<sup>120</sup> ANONYME, *Fiscalité internationale, Conventions fiscales internationales* : Droit fiscal, 1995, n°11, p. 523.

# CONCLUSION

L'accélération du processus de regroupement des sociétés internationales engendrée par la mondialisation de l'économie et la non harmonisation des politiques fiscales entre les Etats rend particulièrement d'actualité, pour les entreprises, une démarche appropriée en matière de prix de transfert eu égard aux conséquences considérables pouvant en résulter.

Nous nous proposons de présenter cette conclusion sous forme de recommandations aux entreprises.

Tout d'abord, l'aspect préventif de la gestion des prix de transfert nous semble primordial avec la conclusion d'accords avec l'administration tels que les APP et ARC. Une politique préventive des prix de transfert passe également par la constitution d'une documentation adéquate, qui pourra être remise à l'administration en cas de vérification. L'entreprise ne doit surtout pas rester inactive<sup>121</sup>. Elle doit collaborer avec l'administration et commenter sa documentation prix de transfert afin de convaincre le contrôleur du bien fondé économique de ceux-ci. Cela suppose l'existence d'une analyse fonctionnelle solide et des données comparatives pertinentes. A cet égard, il convient de souligner que les simples entreprises associées ne sont pas sur le même pied d'égalité que les groupes multinationaux ; en effet, ces derniers sont souvent, mieux conseillés, plus avertis et mieux défendus ; il est plus aisé pour eux d'obtenir de l'administration fiscale un véritable dialogue en matière de prix de transfert étant donné leur poids économique. Il conviendrait de mettre en place, en faveur des « petites » entreprises associées des régimes de protection spécifiques.

Ensuite, les situations dites "à risque" devront être évitées, car elles attirent particulièrement l'œil du fisc, il s'agit notamment des déficits chroniques, des fortes fluctuations des résultats, de la pratique des avoirs de fin d'année, des abandons de créances et des subventions permettant d'ajuster le résultat imposable, de la facturation des services sous forme forfaitaire, de la modification brusque du montant des management fees et des redevances.

Enfin, en cas d'un éventuel conflit, entre le contribuable et l'administration, concernant la détermination des prix de transfert, il est fortement à conseiller aux entreprises de demander l'ouverture d'une procédure internationale d'arbitrage, car cette procédure leur garantit une solution rapide à leur problème de double imposition.

La prise en compte de la problématique semble être réelle<sup>122</sup> ; 80% des entreprises françaises considèrent les prix de transfert comme le principal sujet de préoccupation en fiscalité internationale (49% en 1999), 67% des entreprises françaises préparent une documentation et 48% des entreprises françaises intègrent la problématique des prix de transfert dans la stratégie globale de leur entreprise.

---

<sup>121</sup> P.-J. DOUVIER, *Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration ?*, Option finance, N°402 du 6 mai 1996, N°403 du 13 mai 1996 et N°404 du 3 juin 1996.

<sup>122</sup> Source : Ernst & Young, Transfer Pricing 2001 Global Survey.

Il est à espérer que les administrations fiscales en général et l'administration fiscale française en particulier acceptent, non pas de faire preuve de laxisme, mais d'adopter une solution pragmatique tenant compte réellement de la situation économique telle qu'elle se présente en ce début du 21<sup>ème</sup> siècle et de l'intérêt de l'économie nationale.

Nous ne souhaitons pas clore nos propos sans formuler l'espoir que les décideurs politiques prennent conscience de l'importance de l'enjeu et soient prêt à accélérer au maximum l'harmonisation fiscale dans le nouveau périmètre européen qui est entrain de se mettre en place ; la tâche est, certes, difficile mais à défaut l'ajustement continuera à se faire sur des bases non économiques ou industrielles et liées à des intérêts locaux et particuliers.



# INDEX

Accord préalable, 44 et s.

Accord de répartition des coûts, 56 et s.

Assistance administrative internationale, 18

Comparables, 35

Comparables secrets, 27, 41

Documentation, 13 et s. , 22

Double imposition, 23

Hiérarchie des méthodes, 45

Méthode des prix comparables sur le marché libre (CUP), 40

Méthode du prix de revient majoré (cost plus), 41

Méthode du prix de revente (resale price), 42

Méthode du partage des bénéfices (profit split), 43

Méthode transactionnelle sur la marge nette (TNMM), 43

Preuve, 12

Principe de pleine concurrence, 34

Procédure amiable, 58 et s.

Procédure d'arbitrage, 60 et s.

# BIBLIOGRAPHIE

## OUVRAGES et THESES

- M.COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 25<sup>ème</sup> édition, 2002.
- M.COZIAN et A.VIANDIER, *Droit des sociétés*, Litec, 1998.
- P. DOUVIER, *Fiscalité internationale : 20 études de dossier*, Litec, 1996, p.213.
- B.GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 5<sup>ème</sup> édition.
- P. MARCHESSOU et J.GROSCLAUDE, *Fiscalité générale*, ed. Dalloz 2001.
- O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéficiaires en droit fiscal américain et français*, Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002, 673 p.
- OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'attention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris, 1995.
- P.RASSAT et G. MONSELLATO, *Les prix de transfert*, ed. Maxima, 1998, 154 p.
- P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, ed. Dalloz, 1999.

## COLLOQUE

- Y. de KERGOS, in IDEFS, *les prix de transfert en Europe, vers une meilleure sécurité fiscale ?*, Colloque du 19 mai 1999, Université de Paris Dauphine.

## ARTICLES, CHRONIQUES et CONCLUSIONS

- ANONYME, La libération des échanges dans l'espace européen et l'extension des prérogatives de l'administration fiscale, in *Revue fiscale européenne et droit international des affaires*, n° 4/ 1996, p.51.
- ANONYME, *Fiscalité internationale, Conventions fiscales internationales* : Droit fiscal, 1995, n°11, p. 523.
- BREZILLON et MONSELLATO, *Option Finance* n°538, 8 mars 1999.
- A. DE L'ETOILE-CAMPI, J.-C. SAUZEY, P.-S. THILL, F. GERNER, E. MILHAC et M.R. IBANEZ, *Accords préalables sur les prix de transfert, la France doit encore faire ses preuves*, Bulletin fiscal Francis Lefebvre, 2/2000, p.86.
- A. COLONNA D'ISTRIA, *Contrôle des prix de transfert, l'administration précise ses exigences*, *Option finance*, 21 septembre 1998, N°515.
- P.DIBOUT, *Assistance fiscale internationale*, J.C., *Droit fiscal international*, Fasc..358.
- P. DIBOUT, « *Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la Communauté européenne, à propos de l'arrêt du 16 juill.1998 « Impérial Chemical Industries »* : *Dr. fisc.* 1998, n°48, p.1475.
- P.DIBOUT, « *Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales* » : *Dr.fisc.*2000, n°11, p. 474 s.
- P.DIBOUT, *Fiscalité européenne, Droit communautaire, Impôt sur les sociétés* : *Droit fiscal*, 1990, n°40, p.1296.
- P.DONSIMONI, *Prix de transfert. L'IRS américain rend public ses APA : quels enseignements sont à tirer aux USA et en France*, *JCP* 1999, éd. E, n°20, p. 850.

- P.-J. DOUVIER, *Contrôle des opérations internationales : nouveaux moyens à la disposition de l'administration fiscale ou amorce d'un dialogue nouveau entre le contribuable et l'administration ?*, Option finance, N°402 du 6 mai 1996, N°403 du 13 mai 1996 et N°404 du 3 juin 1996.
- P.-J. DOUVIER et B. GILBERT, *Prix de transfert : comment préparer son contrôle fiscal ?*, Option finance 26 mai 2003, N° 738, p.27.
- P.ESCAUT, *Les méthodes de détermination des prix de transfert*, Revue Dr. fisc. 2004, N°3, p.163.
- S.GELIN et A.LE BOULANGER, *Prix de transfert : du principe de pleine concurrence à l'analyse de la valeur dans l'entreprise*, Revue de droit fiscal 2001, N°48, p.1673.
- A.GLAIZE, entretien aux éditions Francis Lefebvre, *Prix de transfert. Procédure d'accord préalable*, éd. Francis Lefebvre, FR 61/99.
- F.FONTENEAU-VANDOREN et E. KATZ, *La convention multilatérale sur l'élimination des doubles impositions : correction des bénéfices des entreprises associées* : Revue fiscalité européenne et droit international des affaires, 1998/3, p.43.
- H.ISRAEL, *Faut-il renoncer au principe de pleine concurrence ?*, Revue de droit fiscal 2001 n°13 p.553.
- O. MARICHAL et T. SCHMITT, *Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française* : Revue de Droit fiscal 2003, N°48, p.1501.
- G. MONSELLATO, J.-L. TRUCHI et J. PELLEFIGUE, *Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l'administration fiscale française*, Revue de droit fiscal 2004, N°15, p.716.
- J.-L. PIERRE, *les garanties du contribuable contre les changements de doctrine de l'administration fiscale*, Droit fiscal 1995, n°5, p.220 et s.
- C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, *Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale*, Dr. fisc. 2000, n°5, p. 255.
- C.SIBERSTEIN, *Prix de transfert : négociez un accord préalable avec les administrations*, Option finance, 20 septembre 1999, N°563.
- M.TALY et P.SCHIELE, *Les dispositions françaises tendant au contrôle des prix de transfert sont-elles « euro-compatibles » ?*, Revue de Dr.fisc. 2003, N°29, p.960.

## PUBLICATION OFFICIELLE

- Convention européenne des droits de l'Homme
- Convention modèle OCDE et Commentaires
- Convention 90/436/EEC publiée au JOCE C 202/01 du 16 juillet 1999 : Convention européenne d'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées
- Doctrine administrative 14 F-1-86 du 4 mars 1986, conditions de mise en œuvre de la procédure amiable.
- Doctrine administrative 4 A-1212 du 9 mars 2001.
- Instruction 14 F-1-86 du 4 mars 1986.
- Instruction 13 L-6-91 du 14 octobre 1991, relative au contrôle des comptabilités informatisées.
- Instruction 13 L-5-97 du 6 novembre 1997 de la DGI et du SLF relative au contrôle fiscal des opérations internationales.
- Instruction 13 L-7-98 du 23 juillet 1998, relative à l'article L.13B du LPF.
- Instruction 4 A-8-99, du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert
- Instruction 13 K-13-01 du 13 novembre 2001.
- Loi n°96-314 du 12 avril 1996 portant DDOEF, JO 13 avril 1996.

## DIVERS

- Les Echos, lundi 16 août 2004.

### Bases de données :

- CD Rom Lamy fiscal, volume I et II.
- NAVIS

### Internet :

- [www.europa.int](http://www.europa.int)
- [www.minefi.gouv.fr](http://www.minefi.gouv.fr)
- [www.ocde.org](http://www.ocde.org)
- [www.transferpricing.com](http://www.transferpricing.com)

# ANNEXES

ANNEXE 1 : Aperçu des réglementations étrangères.

ANNEXE 2 : Accroissement des redressements en matière de prix de transfert.

ANNEXE 3 : Tableaux avec recherche de comparables.

ANNEXE 4 : Moyens de défense et optimisation pour le futur

## ANNEXE 1 : Aperçu des réglementations étrangères ( source Ernst & Young)

### Allemagne

Fondement légal	§8, 8a du code fiscal allemand
Adhésion aux principes OCDE	Conformité au principe de pleine concurrence
Méthodes	Méthode la plus appropriée
Obligation documentaire	Documentation contemporaine (à déposer lors de la déclaration annuelle)
Pénalité	Jusqu'à 75% de l'impôt élué, réduction si une documentation adéquate est constituée
Procédure d'accord préalable	Oui

### Royaume Uni

Fondement légal	1998 finance act
Adhésion aux principes OCDE	Conformité au principe de pleine concurrence
Méthodes	Méthode la plus raisonnable, méthodes transactionnelles préférées
Obligation documentaire	Documentation contemporaine (doit exister lors de la déclaration annuelle)
Pénalité	Jusqu'à 100% de l'impôt élué
Procédure d'accord préalable	oui

## Etats Unis

Fondement légal	Sect.482 et Treas.Reg. §1.482
Adhésion aux principes OCDE	Conformité au principe de pleine concurrence
Méthodes	Choix de la meilleure méthode
Obligation documentaire	Documentation contemporaine (à tenir à la disposition de l'administration) et déclaration annuelle
Pénalité	Entre 20% et 40% de l'impôt élué en fonction du montant de l'ajustement
Procédure d'accord préalable	oui

## Brésil

Fondement légal	Loi 9430/96 effective au 1 <sup>er</sup> janvier 1997
Adhésion aux principes OCDE	Non, les prix de transfert sont déterminés selon une méthode légale fixant les coûts et la marge à prendre en compte
Méthodes	Choix de la meilleure méthode
Obligation documentaire	Déclaration annuelle identifiant les transactions internationales avec les parties liées
Pénalité	Jusqu'à 75% de l'impôt élué
Procédure d'accord préalable	non

## Australie

Fondement légal	Income Tax Assessment Act, 1936
Adhésion aux principes OCDE	Conformité au principe de pleine concurrence
Méthodes	Méthode la plus appropriée
Obligation documentaire	Documentation contemporaine (à tenir à la disposition de l'administration) et déclaration annuelle
Pénalité	Jusqu'à 75% de l'impôt éludé, réduction si une documentation adéquate est consituée
Procédure d'accord préalable	oui



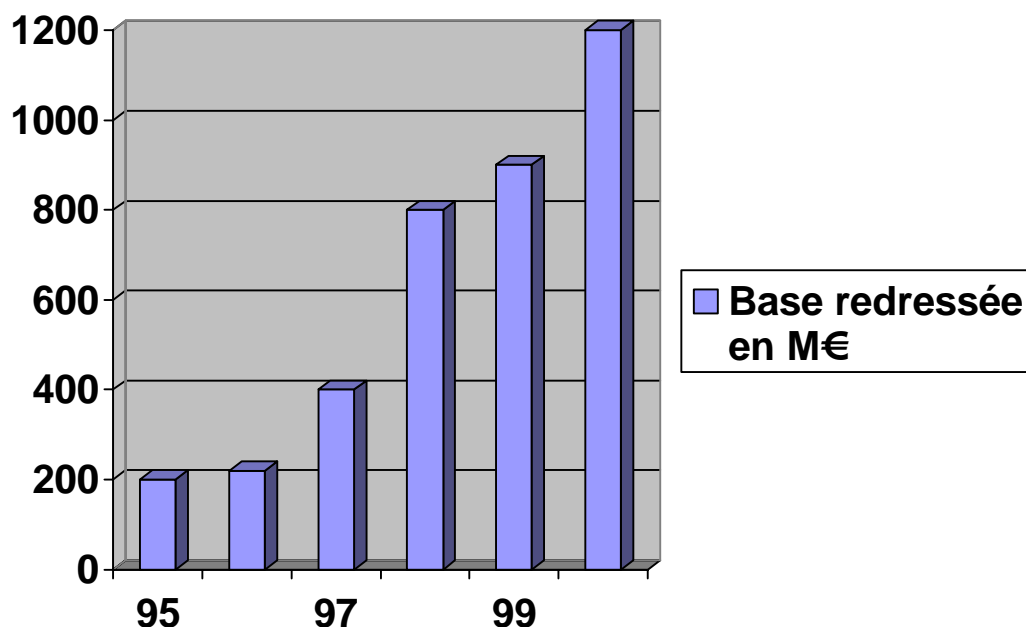
## ANNEXE 2 : Accroissement des redressements en matière de prix de transfert.

Entre 1988 et 1992 le montant de base de ces ajustements a été multiplié par trois, passant ainsi de 421 millions à 1287 millions de francs<sup>123</sup>.

Le montant des redressements fondés sur l'article 57 du CGI s'élevait à plus de 7,8 milliards de francs en 2001.

	1988	1989	1990	1991	1992
Nombre de redressements	124	137	127	137	138
Montant en base (en MF)	462	857	576	640	1287
Montant en droits (en MF)	216	377	242	252	472

Depuis les statistiques du ministère des Finances publiées en 2001 sur les redressements en matière de prix de transfert, la courbe ascendante s'est véritablement accentuée, dès lors que dans les sociétés internationales il n'existe presque plus de contrôle fiscal sans examen des prix de transfert<sup>124</sup>.



<sup>123</sup> La tribune 4 septembre 2002.

<sup>124</sup> P.-J. DOUVIER et B. GILBERT, *Prix de transfert : comment préparer son contrôle fiscal ?*, Option finance 26 mai 2003, N° 738, p.27.

Démarche interne à l'entreprise

Moyen de défense pour le passé

# Conclusion

Optimisation pour le futur

Démarche en collaboration avec l'administration

Mise en place d'une documentation prix de transfert

Analyse des fonctions et des risques

Détermination des comparables

Réalisation d'un organigramme complet

Analyse exhaustive des flux de l'entreprise

Recensement de l'ensemble des contrats

Choix de la méthode

Contrôle de gestion – comptabilité analytique

Définition des ajustements

Accord préalable sur les prix de transfert

Détermination des prix de transfert

En cas de maintien du redressement

Moyens de défense traditionnels :  
-recours hiérarchique  
-saisine commission  
-recours contentieux

Moyens de défense spécifiques :  
mise en œuvre de la procédure de règlement amiable et/ou d'arbitrage

# La recherche de comparables

**DIANE - [Recherche]**

Fichier Visualisation Options Recherche Fenêtre Affichage Aide

Recherche Liste Rapport Comparaison Analyse stat. € ?

Nom	Numero SIPHEN	No. de téléphone	Activités	Sit. géographique	Données financ.
Effectifs	Forme juridique	Situation juridique	Divers	Ent. mises à jour	Fichier dentr.

**Stratégie de recherche**

1 Situation juridique : Situation normale, avec complexes	139 146	139 146
2 Chiffre d'affaires net (KFRF) : (Dernière année disponible) (minimum = 1) (Information disponible pour 100.0 % des entreprises)	138 612	127 614
3 Recherche par Code NAF : 515H Commerce de gros de quincaillerie,	444	406
4 Entreprises avec un actionnaire majoritaire (>50%) connu	77 606	304

Recherche booléenne: 1 ET 2 ET 3 ET Pas 4

Etracer l'étape Modifier l'étape

Diane Windows Mise à jour 135 - Janvier 2001 - (159 812 entreprises au total)

coface sctf

102

11:33

Cette présentation est  
This presentation is still

# La recherche de comparables

Diane - [Liste]											
Fichier Visualisation Options Edition Liste Fenêtre Affichage											
Recherche Liste Rapport Comparaison Analyse stat Consolidation ?											
Aide											
Jaquée	Nom de l'entreprise	No Siret	Ville	Code NAF	Code NAF	Consolidation	Forme juridique	Situation jur	Date de cré		
1	DOMAXEL ACHATS ET SERVICES	390922490	BREUIL LES S.	515H	Commerce d'	N	SA Directoire	Situation nor	01/01/14		
2	SODETAL SARL	347965220	PARIS	515H	Commerce d'	O	S.A.	Situation nor	13/10/11		
3	LBA QUINCAILLERIE SA	958512246	VAULX EN V	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/09/11		
4	SA HUBERT M ET R	578802226	BRUAY SUR	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	12/07/11		
5	SA LAPEYRE DISTRIBUTION	409785102	CASTRES	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	19/10/11		
6	ETS GERARD ET PEYSSON	057505604	ECHIRROLLES	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/11/21		
7	PAKAMECO	391043304	COMBS LA V	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	04/11/99		
8	THEVEL ET BEZEZAT SA	957505738	LYON	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	1957		
9	WISSERIE SERVICE	302494224	PARCE SUR	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	27/03/11		
10	SA TROLLE	615620721	BOULOGNE	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/08/11		
11	FRAIKLIH EUROPE	404538977	FLEURY MER	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	02/11/96		
12	ETS BELIGNE H ET FILS	775613288	LANGRES	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	1954		
13	ETS DEVAUX SA	963506548	SAVIGNY	515H	Commerce d'	N	SA Directoire	Situation nor	1963		
14	ETS MOULIN ET CIE	554500280	LE CHAMBO	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	01/11/11		
15	FRAICAISE D'IMPORTATION DE REPRESENTIV	381049741	PARIS	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	12/11/90		
16	THOREAU	695850016	LA FERTE BE	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	10/01/11		
17	ROUSSELOT QUINCAILLERIE	349439455	BRESSURE	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/01/11		
18	SARL SODIAC	340293588	SARTROUVI	515H	Commerce d'	N	Société en actio	Situation nor	24/02/11		
19	SA LEAU	377932967	MONTEUIL	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/05/11		
20	FERRURES DE BATIMENT	339811069	STRASBOUR	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	30/12/11		
21	LE PIQUET	318416534	BERTHELMAN	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	09/02/11		
22	ARELIA SARL	323438549	LA FLECHE	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	1981		
23	ETS HUPPER	315254011	WEYERSHEI	515H	Commerce d'	N	Société en actio	Situation nor	1979		
24	HEICO FRANCE	337576672	LENTILLY	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	17/03/11		
25	DASSEL	401447362	SOTTEVILLE	515H	Commerce d'	N	S.A.R.L.	Situation nor	04/11/95		
26	ROUSSELY SA	420212904	LES MUREAU	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	22/09/11		
27	GAMA GRAND SUD	403296695	PEROLS	515H	Commerce d'	N	S.A.	Situation nor	01/11/96		
28	STE FOURBERT WISSERIE	351689765	VAL DE REI	515H	Commerce d'	N	EURL	Situation nor	08/11/98		

102 Entreprises

Tout en haut de la page net, dernière année disponible, par ordre décroissant

coface scrip

Start

Diane - [Liste]

Exploiting - 316 Floppy (A)

Microsoft PowerPoint - [E/F/E]

11:35

# La recherche de comparables

COMPARABLES	1997	1998	1999	Moyenne simple 1997-1999	Moyenne pondérée 1997-1998
	ANODIL FRANCE	4,49%	1,29%	-22,28%	-5,50%
BRICOSUD	7,63%	6,40%	12,53%	8,85%	8,96%
ETS WART AUTIER	-4,25%	-0,28%	-2,35%	-2,29%	-2,20%
HECO FRANCE	5,41%	3,05%	2,20%	3,55%	3,48%
QAMA GRAND SUD	0,93%	3,29%	1,31%	1,84%	1,57%
QUINCAILLERIE BOISSONNADE	-0,44%	2,17%	3,41%	1,72%	1,65%
QUINCAILLERIE GENERALE DU BOURGET	0,64%	1,01%	0,73%	0,79%	0,79%
SA GAUDU	9,07%	11,18%	2,30%	7,51%	7,24%
SA HUBERT MET R	2,58%	0,83%	1,36%	1,59%	1,58%
SA LEAU	9,03%	15,19%	13,79%	12,67%	12,87%
SARL IDEVIS	6,39%	5,70%	0,92%	4,34%	3,75%
SARL NORD STAFF BRICOLAGE	2,88%	1,63%	6,64%	3,71%	4,08%
SO MA FX	9,61%	9,64%	9,18%	9,48%	9,46%
SOCIETE D'EXPLOITATION DES ETABLISSE	4,29%	4,42%	5,52%	4,74%	4,77%

## RESUME

Minimum	-4,25%	-0,28%	-22,28%	-5,50%	-2,80%
Premier quart	0,93%	1,29%	0,92%	1,59%	1,57%
Moyenne	4,16%	4,68%	2,52%	3,79%	3,94%
Médian	4,39%	3,17%	2,25%	3,63%	3,62%
Troisième quart	9,03%	9,64%	9,18%	8,85%	8,96%
Maximum	9,61%	15,19%	13,79%	12,67%	12,87%

# TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS.....	5
LISTE DES ABREVIATIONS.....	6
INTRODUCTION.....	7
<b>PARTIE 1 : LA POSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE FRANÇAISE ET SES CONSÉQUENCES .....</b>	<b>12</b>
<b>Chapitre 1 : La démarche de l'administration fiscale française .....</b>	<b>13</b>
Section 1 : La question de la preuve posée par l'article 57 du CGI.....	13
Section 2 : L'obligation documentaire sur les prix de transfert (article L13B du LPF)	14
§1. Mise en œuvre.....	15
§2. Champ d'application.....	16
§3. Inconvénients liés à la portée de l'obligation d'information.....	17
Section 3 : Les autres armes de l'Administration pour obtenir des informations.....	19
§1. Le contrôle des comptabilités informatisées.....	19
§2. l'assistance administrative internationale.....	19
<b>Chapitre 2 : Les risques liés aux prix de transfert .....</b>	<b>21</b>
Section 1 : Sanction en cas d'une documentation inexistante ou insuffisante.....	21
Section 2 : Risques de redressement entraînant une double imposition.....	22
Section 3 : Extension du risque à d'autres impôts.....	23
<b>Chapitre 3 : Le contrôle des prix de transfert par l'Administration : un dispositif critiquable ? .....</b>	<b>24</b>
Section 1 : La compatibilité avec la Convention européenne des droits de l'homme ...	24
§1. Compatibilité de l'article 1740 du CGI.....	24
§2. Compatibilité de l'article 57 alinéa 4 du CGI.....	25
Section 2 : La compatibilité de l'article L.13 B du LPF avec les principes directeurs de l'OCDE.....	26
Section 3 : La compatibilité avec le principe de la liberté d'établissement prévu par le traité CE.....	28

<b>PARTIE 2 : L'OPTIMISATION DE LA GESTION DES PRIX DE TRANSFERT PAR LES ENTREPRISES FRANÇAISES .....</b>	<b>31</b>
<b>Chapitre 1 : Le respect des principes OCDE et des méthodes de détermination des prix de transfert .....</b>	<b>32</b>
Section 1 : Le principe de pleine concurrence.....	33
§1.Définition.....	33
§2.Les stratégies de fixation des prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence.....	34
§3.Plaidoyer en faveur du principe de pleine concurrence.....	38
Section 2 : Les méthodes traditionnelles.....	39
§1.Méthode des prix comparables sur le marché libre.....	39
§2.Méthode du prix de revient majoré.....	40
§3.Méthode du prix de revente.....	41
Section 3 : Les méthodes transactionnelles sur les bénéfices.....	41
§1.La méthode du partage des bénéfices.....	42
§2.La méthode transactionnelle sur la marge nette.....	42
<b>Chapitre 2 : L'aspect préventif : les remèdes d'origine internationale .....</b>	<b>43</b>
Section 1 : Les accords préalables de prix.....	43
§1.Caractéristiques du dispositif.....	44
A. Définition du mécanisme.....	44
B. Utilité du mécanisme.....	44
C. Procédure d'obtention des accords préalables en matière de prix de transfert.....	44
§2.Approches critiques de l'accord préalable à la française.....	46
A. Difficultés inhérentes aux caractéristiques du mécanisme mis en place...	46
1. Une approche strictement bilatérale des APP.....	46
2. Le degré de participation du contribuable.....	47
3. L'APP dépourvu de valeur juridique.....	48
B.Appréciation de l'opportunité d'une demande d'APP.....	49
1. La procédure d'APP : un contrôle fiscal sans garantie du contribuable	49
2. Les risques d'interaction entre l'APP et le contrôle fiscal.....	50
a. Le risque d'interaction avec le contrôle en cours.....	50
b. Les risques liés au contrôle fiscal ultérieur.....	50

a. le risque d'utilisation d'informations en cas d'échec de la procédure.....	50
β. le risque de contrôle portant sur des informations non couvertes par l'APP.....	51
3. Les risques de non obtention ou de remise en cause de l'accord.....	52
a. Les risques liés à la non obtention d'un accord.....	52
b. Les risques de remise en cause ultérieur de l'accord.....	52
4. La durée, la lourdeur et le coût de la procédure.....	53
a. des délais de négociation à préciser .....	53
b. la lourdeur et le coût de la procédure.....	53
Section 2 : Les accords de répartition des coûts.....	54
§1.Statut fiscal des participants.....	55
§2.La nature fiscale des ARC .....	56
Chapitre 3 : Le règlement des différents en matière de prix de transfert .....	56
Section 1 : La procédure amiable.....	57
§1.Le fonctionnement de la procédure amiable.....	57
§2.La portée de la procédure amiable.....	58
Section 2 : La procédure d'arbitrage.....	58
§1.Champ d'application de la Convention.....	59
§2.Le déroulement de la procédure européenne d'arbitrage.....	60
A. La phase amiable de la procédure.....	60
B. La phase arbitrale de la procédure.....	60
CONCLUSION .....	63
INDEX.....	65
BIBLIOGRAPHIE.....	66
ANNEXES.....	69
TABLE DES MATIERES.....	78