



# Economie et droit fiscal

## La réglementation des prix de transfert

**Master 2 économie et droit - 2015/2016**

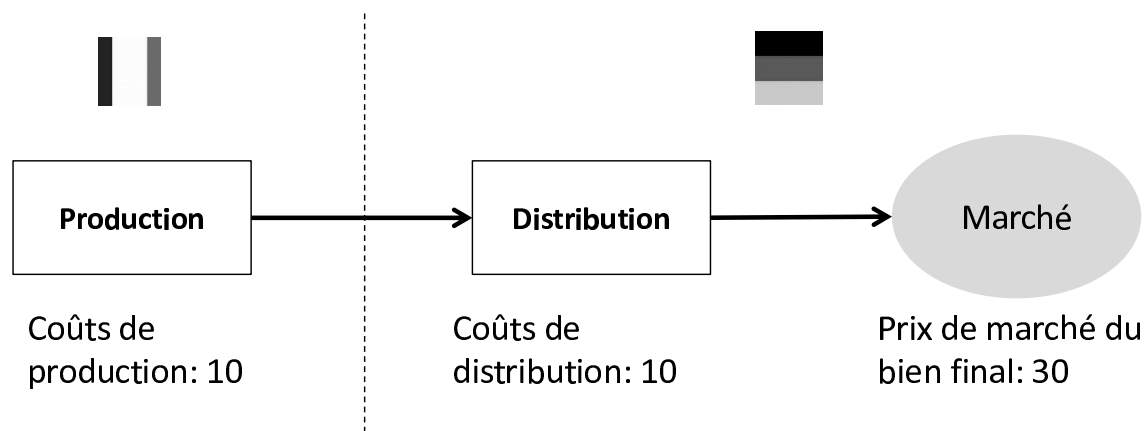
Julien Pellefigue

## Plan de la séance

- Problématique des prix de transfert
  - Enjeux de la réglementation
  - Histoire
  - La crise actuelle et le projet BEPS
- Présentation de la réglementation historique de l'OCDE
  - Lignes directrices 2010
  - Méthodes de prix de transfert
- Présentation des méthodes d'allocation forfaitaires
  - Formule du Massachussets
  - ACCIS
- Présentation des règles françaises

# **Problématique des prix de transfert**

## La manipulation des prix de transfert permet aux multinationales de décider de la localisation géographique de leur profit



1

Profit = 5

TP = 15

Profit = 5

2

Profit = 2

TP = 12

Profit = 8

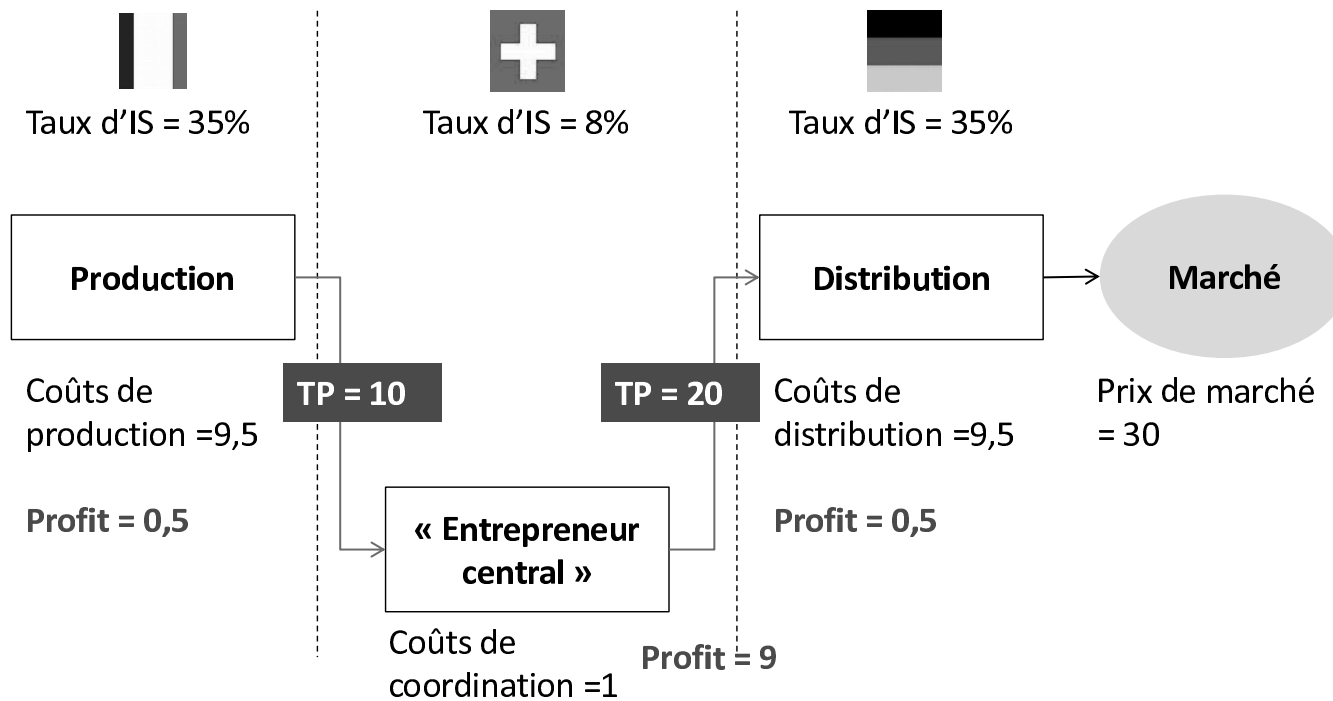
1

Profit = 8

TP = 18

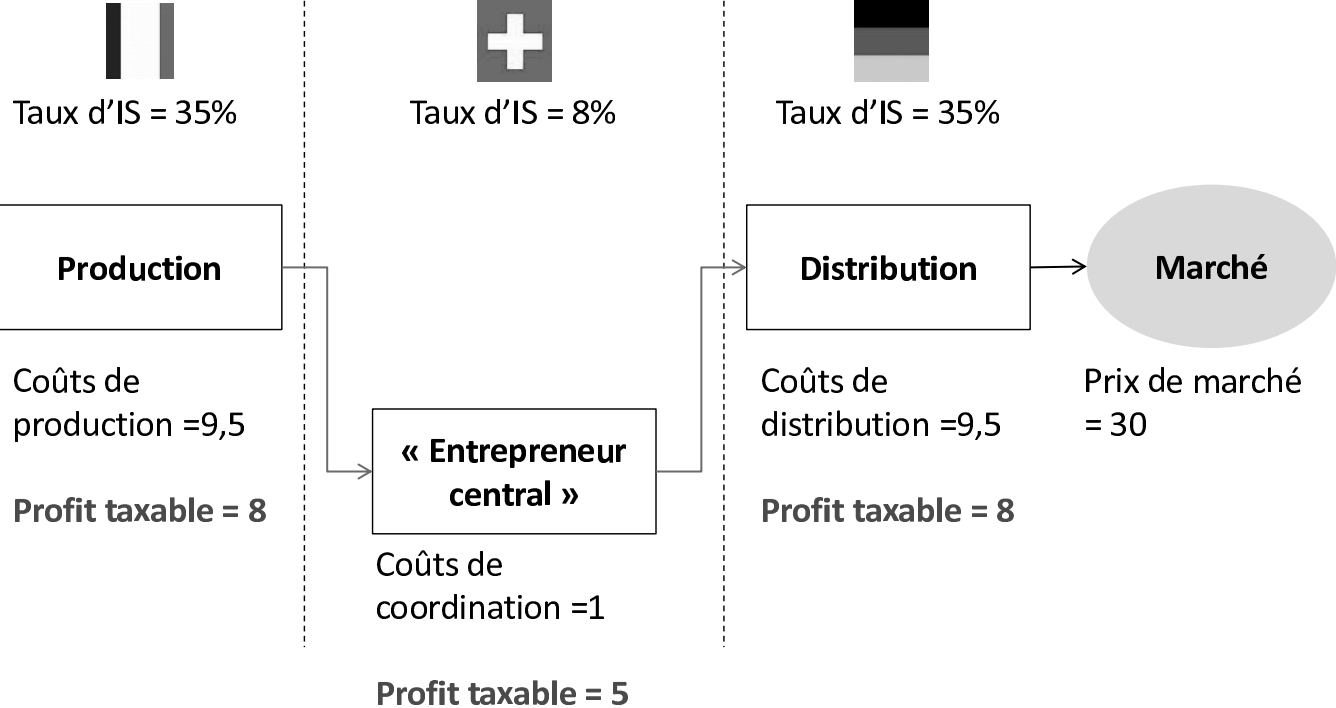
Profit = 2

## La réglementation des prix de transfert vise à partager la base taxable en évitant deux écueils: l'évasion fiscale et la double taxation (1/2)



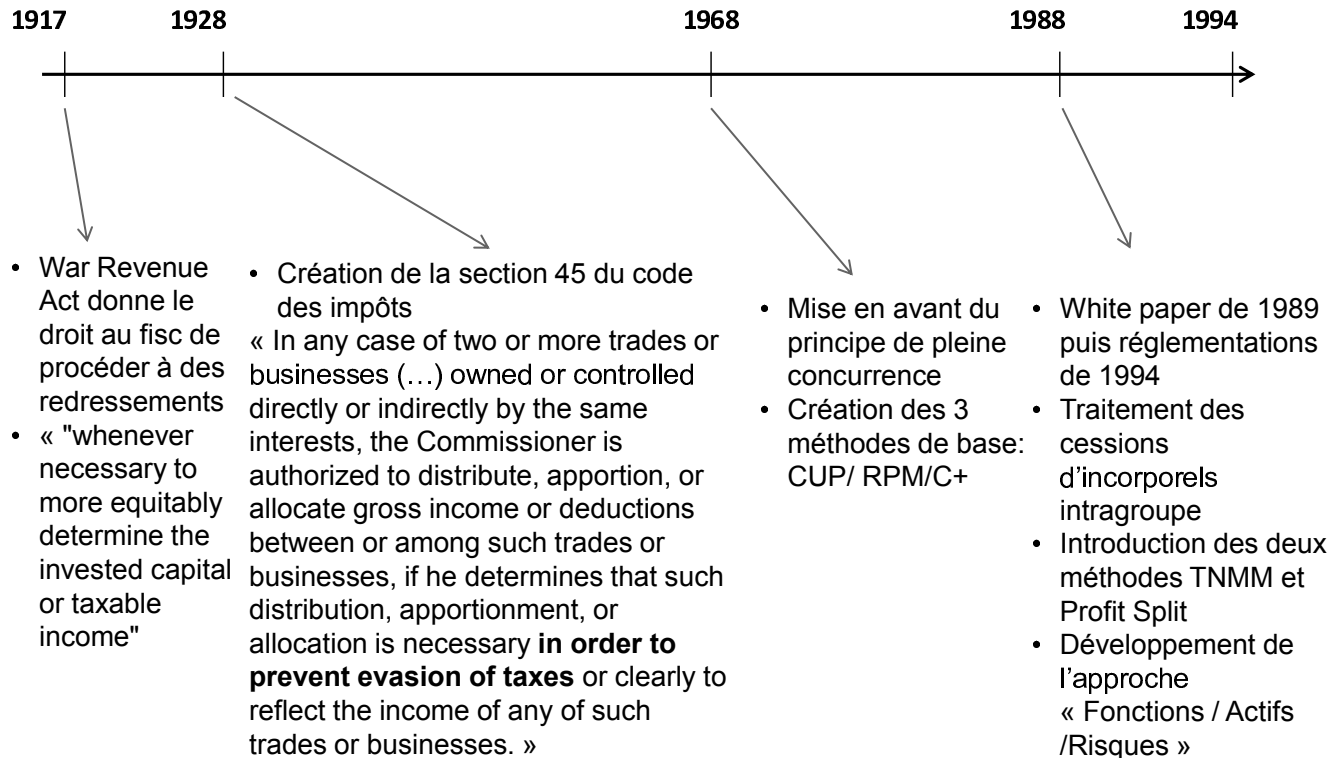
Profit taxable en France et en Allemagne = 10% du profit total

# La réglementation des prix de transfert vise à partager la base taxable en évitant deux écueils: l'évasion fiscale et la double taxation (2/2)



**Profit taxable = 21 – Profit réellement généré par l'entreprise = 10**

## Brève histoire de la réglementation des prix de transfert (US)



## Brève histoire de la réglementation des prix de transfert (Europe)

1933

1979

1995

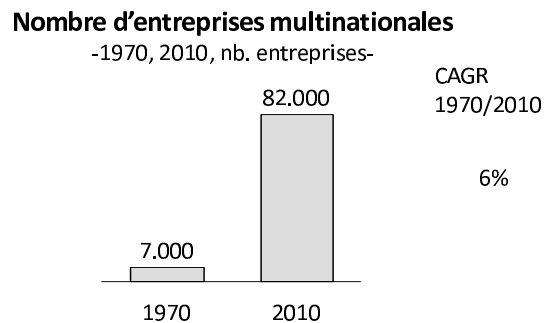
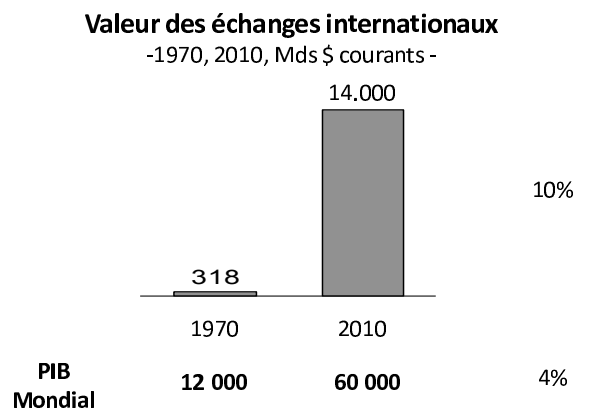
2010

2013

- 
- A horizontal timeline with an arrow pointing to the right. Vertical tick marks are placed at the years 1933, 1979, 1995, 2010, and 2013. Arrows point from the 1933, 1979, and 1995 marks down to their respective text blocks.
- Rapport de Mitchell Caroll « Taxation of foreign and national entreprises »
  - Identification de trois méthodes d'allocation du profit: « separate accounting », « formulary apportionment » et méthodes empiriques.
- Premières lignes directrices de l'OCDE mettant en avant les mêmes trois méthodes du rapport américain de 1968
- Deuxième version des lignes directrices de l'OCDE, avec les deux méthodes supplémentaires (TNMM et profit Split)
- Dernière version des lignes directrices avec le développement d'un chapitre sur le traitement fiscal des restructurations
- Début des travaux de BEPS (base erosion and profit shifting)
  - Fin prévue en 2015



## Au vu du poids des MNE, la réglementation des prix de transfert a une très forte importance économique (1/2)



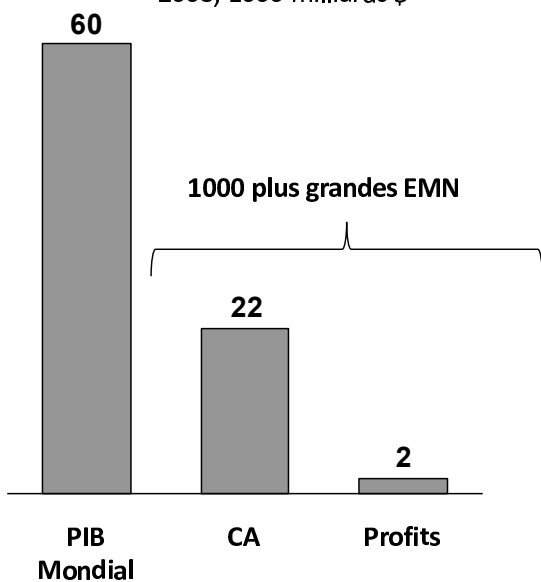
### Poids économique des multinationales en 2010

- 82 000 entreprises multinationales constituées de 810 000 filiales
- Environ 80 millions d'employés dans le monde (2% de la force de travail mondiale)
- CA cumulé de 30 000 Mds \$ (PIB Mondial 2010 = 60 000 Mds \$)
- 30% à 60% du commerce mondial (soit 5 000 à 10 000 Mds\$ est constitué de flux intragroupe)
- Entre 2500 et 3000 Mds \$ de bénéfice taxable mondial annuel

## Au vu du poids des MNE, la réglementation des prix de transfert a une très forte importance économique (2/2)

Poids économique des plus grandes entreprises multinationales (EMN) <sup>(1)</sup>

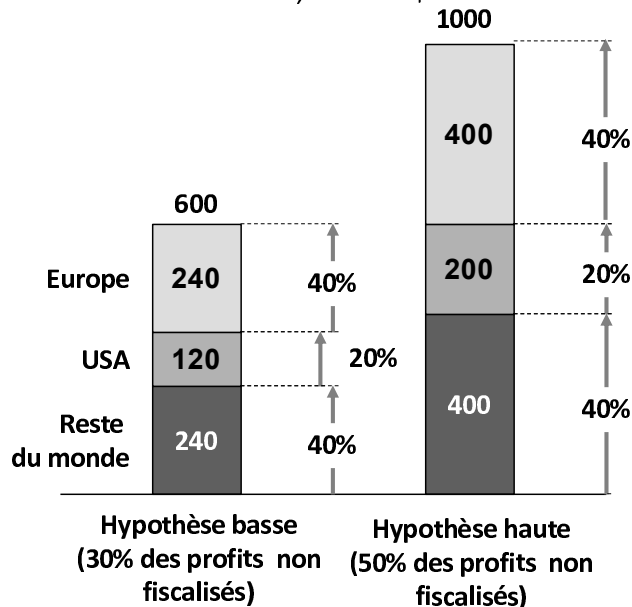
- 2008, 1000 milliards \$ -



Poids total du profit des multinationales ≈ 3 tr\$

Estimation des profits non fiscalisés des 1000 plus grandes EMN <sup>(2)</sup>

- 2008, milliards \$ -



# La réglementation des prix de transfert doit satisfaire deux grands principes, qui ont été successivement privilégiés

## Principes théoriques

Objectifs	Description	Importance relative des deux objectifs
<b>Efficacité internationale</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Faciliter l'investissement direct à l'étranger des multinationales en réduisant les risques de double imposition</li><li>• Atteindre ainsi une forme de Capital Export Neutrality</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• L'objectif d'équité a d'abord été privilégiée par le gouvernement américain</li><li>• Après la 2<sup>e</sup> guerre mondiale, l'objectif de développement du commerce international et le –relativement faible – poids des multinationales a conduit à privilégier un objectif d'efficacité</li><li>• Depuis quelques temps, l'accent est de nouveau placé sur la dimension de l'équité</li></ul>
<b>Equité inter-Nations</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Attribuer à chaque Etat sa « juste part » de la base taxable</li><li>• Eviter le comportement d'évasion fiscale des multinationales</li></ul>	<p>« les multinationales doivent payer leur juste part d'impôt » (Joaquín Almunia, de la DG Concurrence – communiqué de juin 2014),</p>

# Les règles actuelles ne permettent plus d'assurer l'équité Inter-Nations, elles sont donc en crise

## Mutations

## Description

### Accroissement du poids économique des multinationales

Alors que les multinationales avaient une importance économique marginale dans les années 1930, elles réalisent en 2010 un CA cumulé de 30 trillions \$ (à comparer à un PIB mondial d'environ 60 tr \$), pour un bénéfice de 2,5 à 3 tr \$. Leur poids dans le commerce mondial est en outre dominant puisqu'on estime que 30% à 60% des échanges internationaux sont intra-groupe

### Développement du modèle de l'Etat providence

Le développement des politiques d'inspiration Keynésienne ainsi que des politiques sociales dans de nombreux pays ont conduit à une augmentation significative du budget de l'Etat de 10 à 15 points de PIB depuis les années 70, et donc à une pression pour accroître les revenus publics.

### Multi-polarisation du commerce international

Alors que le commerce international a longtemps essentiellement concerné les pays développés, la part des autres pays, et principalement les BRICs, n'a cessé d'augmenter au cours des années 2000. Alors qu'en 1992 les économies avancées représentaient 80% du commerce mondial, les BRICs 5% et les autres pays 15%, en 2012 les économies avancées ne représentent plus que 60% du commerce mondial, les BRICs 15% et les autres pays 25%  
Brésil, Russie, Inde, Chine

## La défiance vis-à-vis de la réglementation actuelle est très largement partagée

### Positions « contre » la réglementation actuelle

#### Pays développés

- « Afin d'éviter les délocalisations injustifiées de bénéfices dans les pays à fiscalité réduite, les prix de transfert sont supposés être fixés selon le **principe de pleine concurrence** (...) Toutefois, **dans les faits, l'application de ce principe peut s'avérer délicate, laissant une marge de manœuvre aux entreprises pour réduire indûment leurs impositions** » (1)

#### BRICS

- « As a developing country, China faces a number of difficult challenges, to many of which ready answers have not been found from the OECD guidelines ». (2)

#### Pays en développement

- « Africa loses twice as much money through these loopholes as it gets from donors (...) We are not getting the revenues we deserve often because of either corrupt practices, transfer pricing, tax evasion and all sorts of activities that deprive us of our due" (3)

#### Universitaires

- « The arm's length method is seriously flawed in both theory and practice (...) modifying the arm's length standard will not get the job done. The only credible long-term solution is **the defenestration of the arm's length standard** and its replacement with formulary apportionment methods ». (4)

### Position « Pour »

#### • OCDE

- « No legitimate or realistic alternative to the arm's length principle has emerged » (OECD TPG §1.15)

## Si le système n'évolue pas, le risque de Balkanisation fiscale est très élevé...

Risque	Description
<b>Double / imposition</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Le risque de double imposition augmente considérablement lorsque les Etats cessent de coordonner leurs pratiques fiscales. La généralisation de pratiques de type « fixed margin » par des Etats aux abois, désireux d'augmenter unilatéralement leurs revenus fiscaux fait peser le principal risque de double imposition.</li><li>• Les APA et les MAP sont de plus en plus difficiles à conclure car les Etats ne s'entendent plus sur la « juste » répartition de la base imposable.</li></ul>
<b>Multiplication de nouvelles taxes <i>ad hoc</i></b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Dans le court terme, des taxes <i>ad hoc</i> nationales, sectorielles ou non, sont susceptibles de se multiplier pour pallier les difficultés de collecte de l'IS</li><li>• Par exemple, les premières moutures de la « taxe Google » visaient spécifiquement à compenser le manque à gagner présumé d'IS concernant les grandes sociétés de l'Internet.</li></ul>
<b>Utilisation de la fiscalité comme un élément d'une politique protectionniste</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Des contentieux peuvent prospérer pour répondre aux griefs de « concurrence déloyale » dont se plaignent les entreprises locales dans certains secteurs exposés et sensibles.</li><li>• Plus radicalement, une dynamique de nationalisations pourrait être relancée dans certains secteurs (Amérique du Sud).</li></ul>

## Avec des risques d'effets négatifs très sérieux pour la croissance mondiale

Type d'effet	Description
Réduction des investissements internationaux	<ul style="list-style-type: none"><li>• Les risques de double imposition vont réduire les incitations des entreprises à réaliser des investissements directs à l'étranger. Les IDE représentent environ 10% de la formation brute de capital fixe mondiale.</li><li>• Une réduction de l'investissement mondial entraîne un ralentissement de l'économie (baisse de la demande) et une augmentation du chômage.</li><li>• Cela a également un effet à long terme sur l'IS et l'équilibre budgétaire de l'Etat.</li></ul>
Réduction des <i>spillovers</i> technologiques	<ul style="list-style-type: none"><li>• De nombreuses études<sup>(1)</sup> montrent que les entreprises multinationales sont susceptibles, en s'installant dans un pays, de créer des externalités positives en disséminant des innovations technologiques ou de nature organisationnelles qui augmentent la productivité des entreprises du pays d'accueil.</li><li>• La présence de filiales de multinationales a également tendance à accroître le salaire moyen dans les pays d'accueil.</li></ul>
Ralentissement du commerce international	<ul style="list-style-type: none"><li>• Des filiales sont généralement créées car elles constituent un moyen plus efficace d'exporter ses produits que de passer par le marché (ex: dans l'industrie du luxe, certains biens ne sont vendus que dans des filiales)</li><li>• Une réduction des IDE est donc susceptible de réduire la valeur des échanges internationaux, et ainsi augmenter le niveau général des prix, ce qui est ultimement préjudiciable aux consommateurs.</li></ul>

## A moyen terme, l'alternative à BEPS est probablement la guerre fiscale

	Degrés d'éloignement par rapport au Principe de Pleine Concurrence (PPC)			
	Faible			Elevé
<b>Scénario</b>	<b>Statu quo</b>	<b>Nouveau consensus (BEPS)</b>	<b>ACCIS<sup>1</sup> / Allocation forfaitaire</b>	<b>Guerre fiscale</b>
<b>Description</b>	Maintien du PPC tel qu'il est actuellement mis en œuvre	Maintien du PPC avec une modification pour le rendre plus « équitable »	Mise en œuvre d'un système d'allocation forfaitaire avec une clef comptable	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abandon de la coordination internationale</li> <li>• Chaque Etat taxe unilatéralement</li> </ul>
<b>Evaluation</b>	Solution seulement envisageable à court terme	Solution optimale sous réserve que l'on identifie des méthodes pratiques d'application raisonnables	Complexe à mettre en œuvre (coûts de transition) Peu équitable et peu fiable	Solution catastrophique, développement de la taxation multiple des MNE et recul des investissements
<b>Promu par</b>	USA (dans une certaine mesure)	OCDE / ONU	Union européenne (DG Tax)	Certains BRICs (ex. : Brésil « fixed margin »)
<b>Probabilité d'occurrence</b>	Très faible	Elevée	Faible	Elevée (hélas)



# Réglementations de l'OCDE

## Plan des lignes directrices de l'OCDE

### Objet de la présentation

- Chap. I: le principe de pleine concurrence
- Chap. II: méthodes de prix de transfert
- Chap. III: Analyse de comparabilité
- Chap. IV: Approches administratives pour résoudre les contentieux portant sur les prix de transfert
- Chap. V: documentation
- Chap. VI: Considérations particulières sur les actifs incorporels
- Chap. VII: Considérations particulières sur les services intra groupe
- Chap. VIII: Accords de répartition de coûts
- Chap. IX: Aspects prix de transfert des restructuration

## Le principe de pleine concurrence

### Art. 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE:

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



**Les prix de transfert doivent être déterminés par référence aux « prix de marchés », c'est-à-dire aux prix qui auraient été convenus entre deux tiers dans les mêmes circonstances**

## Il existe 5 méthodes d'application du principe de pleine concurrence, la MTMN est employée très majoritairement

	Méthode	Description	Utilisation concrète
Prix de marché	<b>CUP (Comparable Uncontrolled Price)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le prix de transfert est fixé au prix de marché d'un bien comparable au bien échangé entre deux filiales.</li> <li>Les comparaisons peuvent être internes ou externes.</li> <li>S'il existe des différences mineures entre les biens échangés intragroupe et les biens échangés sur le marché, une correction de prix doit être apportée.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rare – sauf pour certains types de flux (services financiers ou matières premières)</li> <li>Des comparables pertinents peuvent rarement être identifiés</li> </ul>
Reconstruction du Prix de marché	<b>Cost Plus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le prix de transfert est fixé à l'aide du coût complet de production du bien auquel on ajoute une marge correspondant à celle qu'une entreprise indépendante « comparable » réaliserait sur cette transaction</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ces méthodes ne sont pratiquement jamais utilisées en raison de la difficulté de trouver des taux de profits de référence</li> </ul>
	<b>Resale Minus</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le prix de transfert est fixé à l'aide du prix de vente final au client duquel on retranche les coûts complets de distribution augmentés d'une marge correspondant à ce qu'une entreprise comparable aurait réalisé.</li> </ul>	
Partage direct du profit	<b>MTMN (Transactional net margin method)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Cette méthode ne vise pas à calculer un prix de transfert mais à fixer directement un niveau de profit pour la filiale concernée</li> <li>Le profit est calculé par comparaison au profit net réalisé par des entreprises comparables</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Méthode très largement la plus couramment utilisée</li> </ul>
	<b>Profit Split</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Le profit total généré par l'activité est partagée entre les différentes filiales concernées au prorata de la valeur de leur contribution respective</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Peu utilisée en raison de la complexité de la mise en œuvre et de l'absence de lignes directrices claires dans les principes OCDE</li> </ul>

## L'analyse de comparabilité

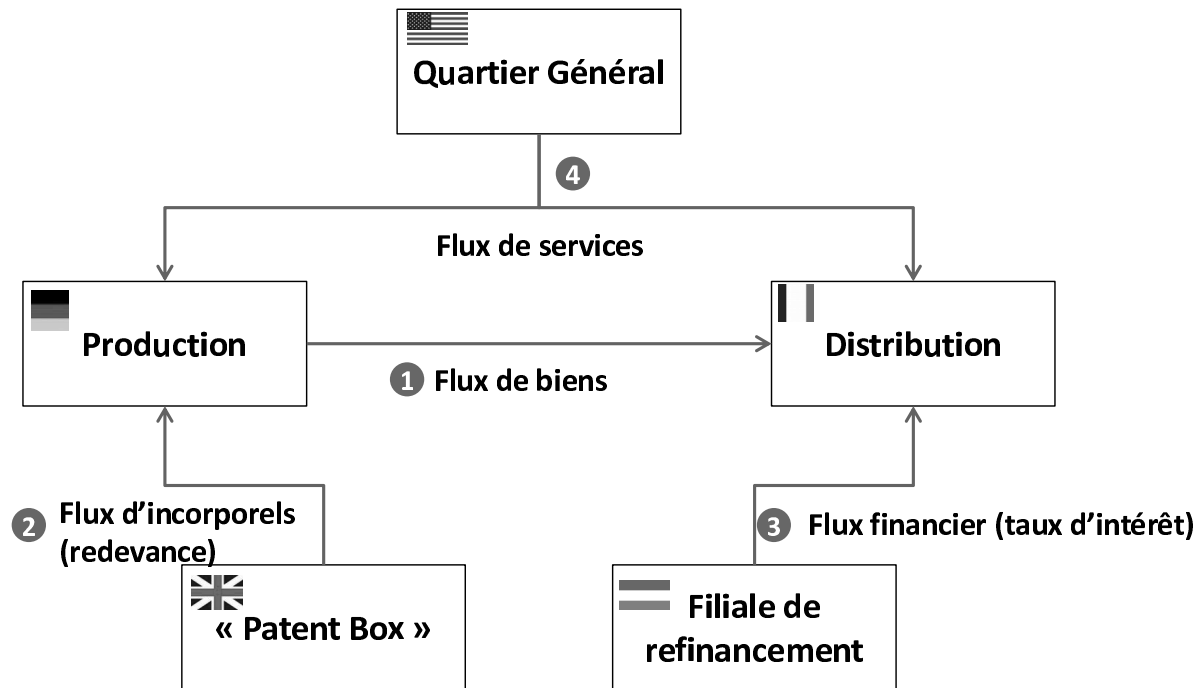
### Importance de l'analyse de comparabilité

- « in a market economy, the compensation for performing similar functions would tend to be equalized across different activities » (OCDE guidelines §2.17)
- Les entreprises réalisant des activités « comparables » doivent donc, en moyenne tirer le même taux de profit de cette activité
- L'analyse de la comparabilité est donc utilisée chaque fois qu'une méthode de prix de transfert repose sur l'identification d'un taux de profit « de marché », c'est-à-dire:
  - Cost Plus
  - Resale Minus
  - TNMM
  - (en partie) Profit Split

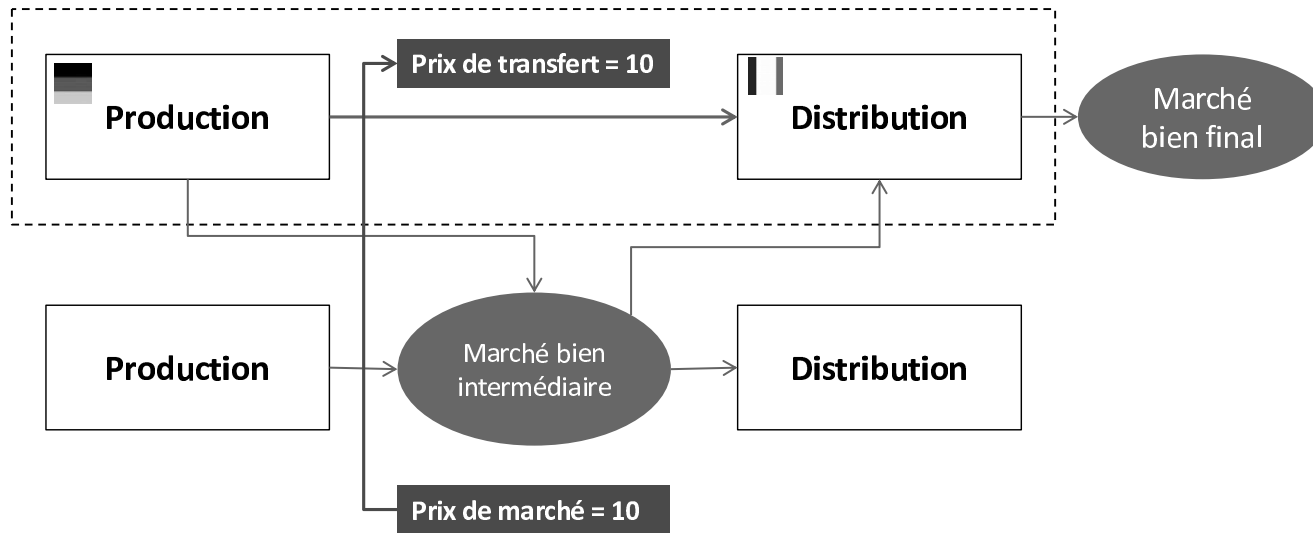
### Critères de comparabilité

- Fonctions, actifs et risques (§1.20 à 1.23)
- Termes contractuels (§1.28)
- Circonstances de la transaction (§1.30)
- Stratégies des parties (§1.31 à 1.35)

**Les méthodes d'application du principe de pleine concurrence sont susceptibles de porter sur différents flux intragroupe**

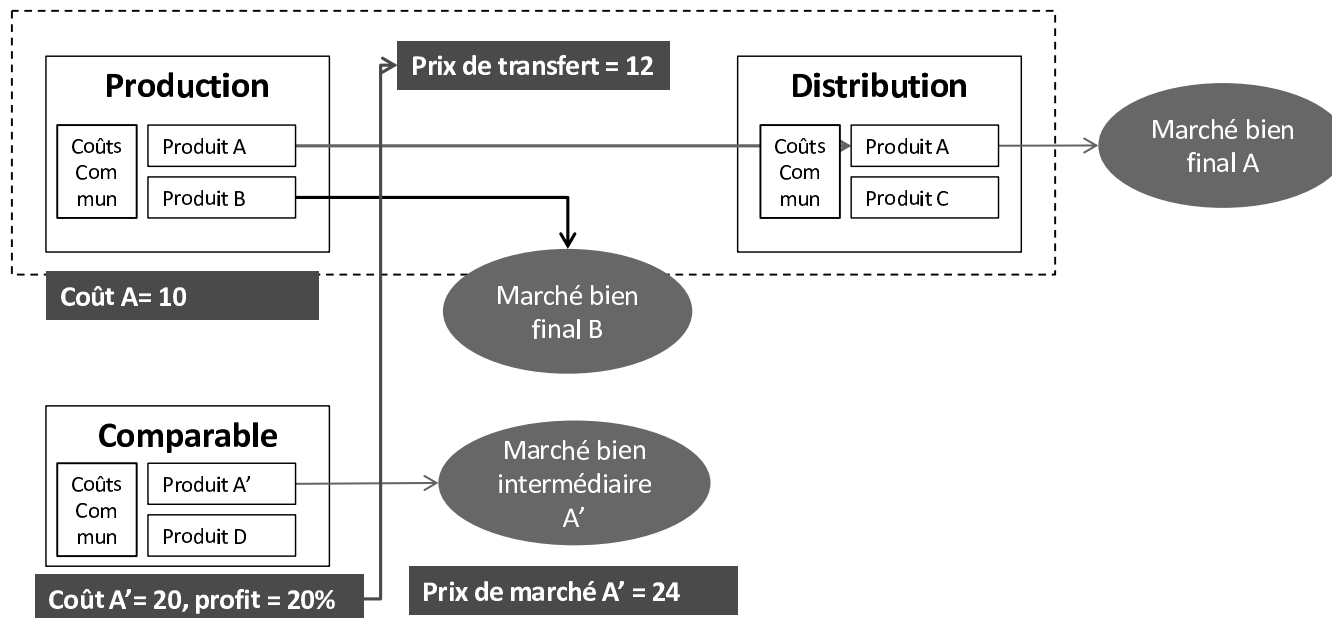


## Biens corporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes - CUP



- En pratique cette méthode est inutilisable en raison de l'absence de transactions de marché portant sur des biens suffisamment comparables. Les biens échangés entre filiales sont essentiellement uniques (biens intermédiaires ou bien finaux spécifiques)
- La théorie de la firme explique que si les multinationales choisissent d'internaliser une transaction, il y a peu de chances que cette même transaction soit menée sur un marché par d'autres acteurs

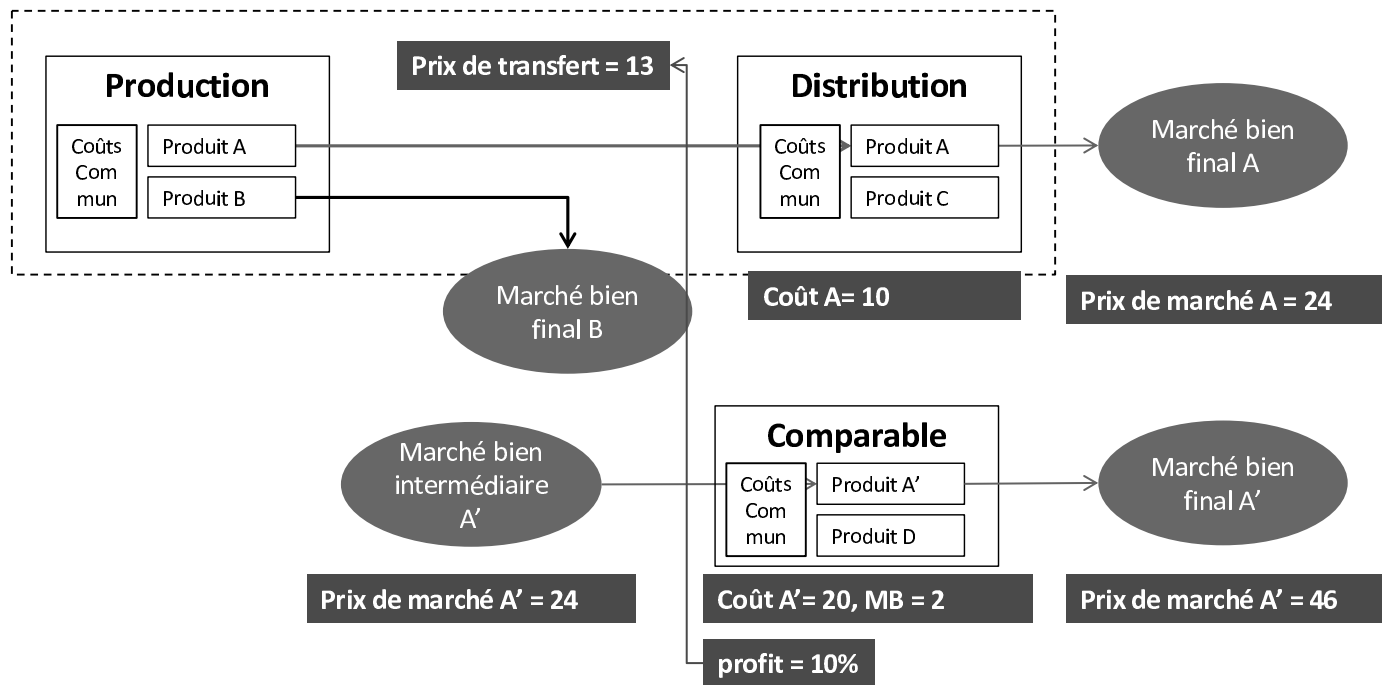
## Biens corporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes – Cost Plus



- En pratique cette méthode est très difficile à utiliser pour diverses raisons:
  - Allocation des coûts communs entre produits dans la MNE et chez les comparables indépendants
  - Identification de la marge réalisée sur le produit A' par le comparable (seul son bénéfice consolidé est généralement accessible publiquement)
  - Identification des critères de comparabilité: les conditions contractuelles, volume, etc. ne sont généralement pas accessibles

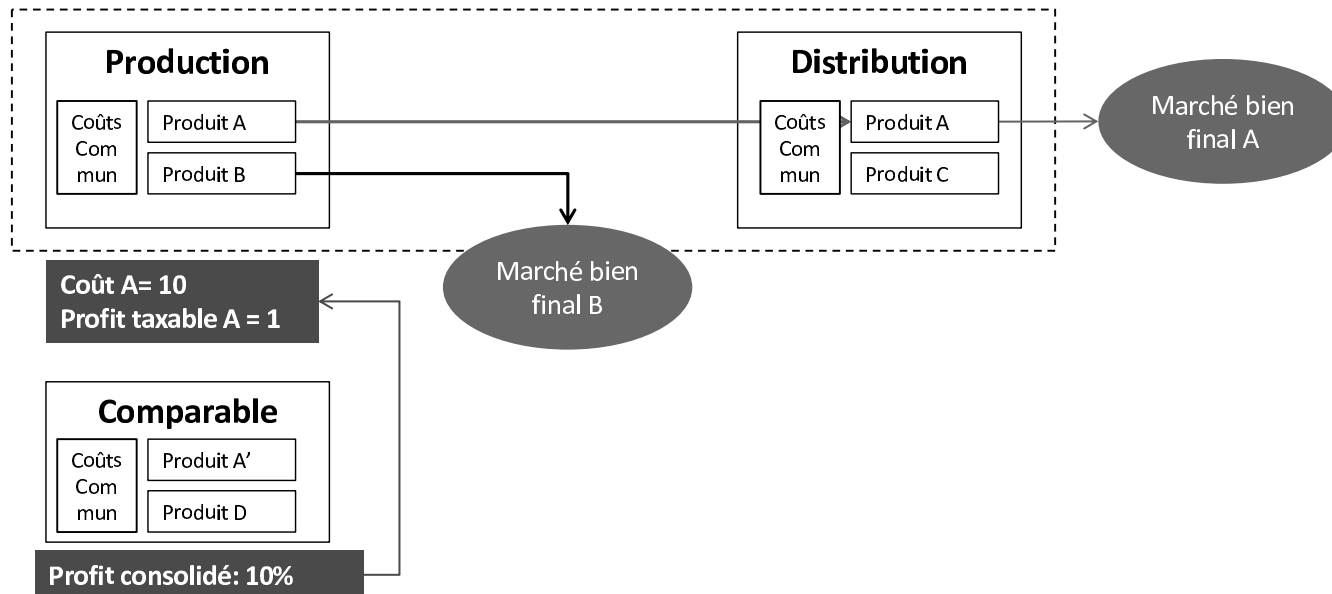


## Biens corporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes – Resale Minus



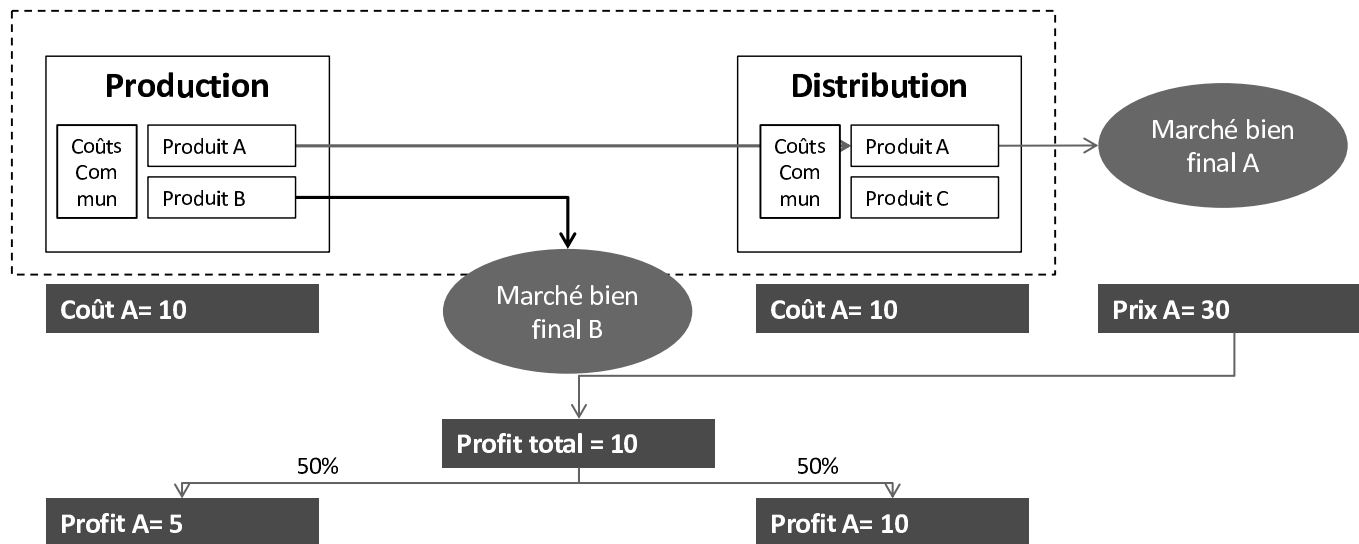
- En pratique cette méthode est très difficile à utiliser pour diverses raisons:
  - Allocation des coûts communs entre produits dans la MNE et chez les comparables indépendants
  - Identification de la marge réalisée sur le produit A' par le comparable (seul son bénéfice consolidé est généralement accessible publiquement)
  - Identification des critères de comparabilité: les conditions contractuelles, volume, etc. ne sont

## Biens corporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes – TNMM



- La méthode TNMM est simple à utiliser sous réserve que l'on soit capable d'identifier des entreprises « comparables »
  - On utilise en général une approche fondée sur l'analyse fonctionnelle: Fonctions / Risques / Actifs
  - Méthode asymétrique, qui repose sur le choix d'une filiale pour laquelle fixer la rémunération. Les entreprises disposant d'actifs « uniques » (généralement incorporels) sont réputées non comparables
  - Les sociétés comparables sont identifiées à l'aide de bases de données commerciales rassemblant les liasses déposées au tribunal de commerce (Diane, Amadeus)
  - Comme il n'existe pas de comparable parfait, le résultat de l'analyse est un « intervalle de pleine concurrence » -

## Biens corporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes – Profit Split



- La méthode de profit split est économiquement la plus correcte, cependant son application nécessite l'établissement d'une clef d'allocation du profit entre les filiales
- Les lignes directrices de l'OCDE pour l'établissement de cette clef sont cependant très floues, la méthode est donc très largement susceptible d'être remise en cause par les administrations fiscales
- La mise en œuvre de cette méthode suppose en outre que la MNE donne de nombreuses informations internes aux administrations fiscales, ce qui représente un certain risque

## incorporels : illustration de l'utilisation des différentes méthodes - CUP

Deux méthodes sont généralement utilisées:

- La méthode CUP.
  - Il existe des bases de données rassemblant de nombreuses informations publiques sur les contrats de licence, en particulier des taux de royalties appliqués (ex: Disney licencie le personnage de Mickey à Mars pour produire des glaces Mickey)
  - En identifiant des transactions « comparables », il est possible de s'assurer que le taux de redevance appliqué par une filiale est bien « de pleine concurrence »
- La méthode TNMM
  - Un autre moyen de s'assurer que le taux de redevance est de pleine concurrence est de vérifier que le taux de profit après paiement de la redevance est « de pleine concurrence », c'est-à-dire qu'il correspond au taux de profit d'une entreprise comparable qui ne dispose pas d'actifs incorporels.

## Services financiers : illustration de l'utilisation des différentes méthodes - CUP

Pour les prêts intragroupe, une méthode est généralement privilégiée:

- La méthode CUP.
  - Il est possible d'utiliser des outils d'agences de notation (ex: S&P ou Moodies) pour déterminer le *credit rating* qu'aurait une filiale si elle était indépendante
  - Sur la base de ce rating, et d'une comparaison des spreads des obligations de même rating et de même maturité, on peut calculer un taux d'intérêt de pleine concurrence.

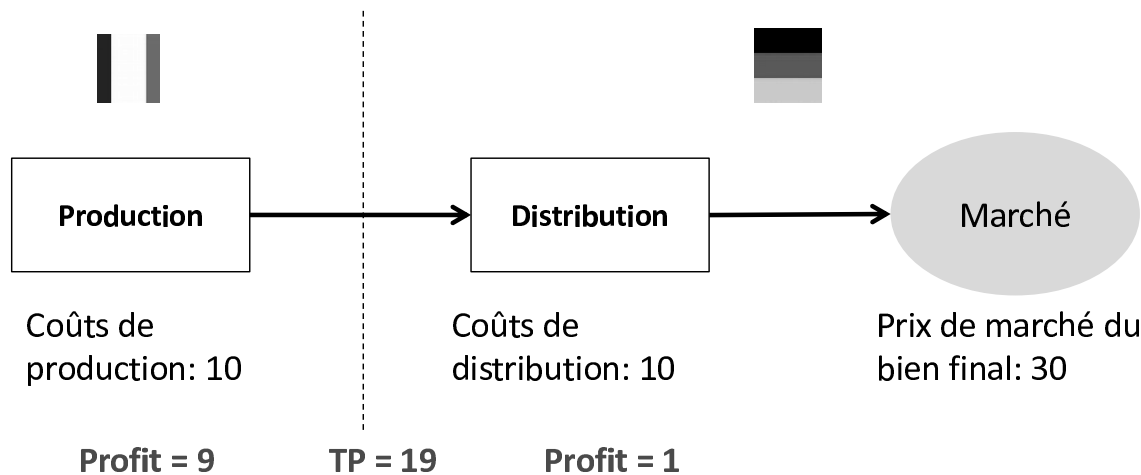
## Principales problématiques des méthodes historiques proposées par l'OCDE

- L'évolution des multinationales a conduit à limiter la portée des méthodes de type CUP en réduisant les situations où des biens comparables sont échangés
  - « verticalisation » des multinationales, particulièrement depuis les années 80 qui conduit à la situation où les échanges intragroupe concernent des biens intermédiaires qui ne sont jamais échangés sur des marchés
  - Augmentation de l'importance des actifs incorporels, par définition uniques
- Le caractère quasi-exclusivement multi-produit des entreprises multinationales rend délicate l'application des méthodes Cost Plus et Resale Minus
  - L'allocation des coûts communs entre produits pose de nombreux problèmes économiques
  - Il n'existe pas de données fiables pour identifier un taux de profit « de marché » pour une transaction donnée, car les entreprises ne publient pas leur comptabilité analytique
- La méthode du profit split est si peu décrite dans les lignes directrices que l'utiliser fait peser un risque juridique très fort sur l'entreprise



**La méthode la plus couramment utilisée est la méthode TNMM**

## L'application de la méthode TNMM donne aux groupes une grande latitude pour localiser leur profit



Entité « entrepreneur »

- Obtient le bénéfice résiduel

Entité « routine »

- Rémunération fixée sur la base d'une benchmark

Il est assez largement possible de fixer arbitrairement la filiale « entrepreneur » notamment en y stockant des incorporels de valeur (marque) qui la rendent impossible à comparer ou en lui allouant contractuellement tout le risque du groupe

## Un des objectifs du projet BEPS est précisément de réduire la capacité des groupes à décider de l'allocation géographique du profit

- Principe de l'action de BEPS en matière de prix de transfert: "international tax rules should be modified in order to more closely align the allocation of income with the economic activity that generate that income".
  - Terminologie floue, qui se prête à l'interprétation
  - Retour à une notion d'équité fiscale plutôt que la comparaison systématique aux prix de marché
- **Action 8-10 de BEPS**
  - Incorporels: le profit tiré de l'exploitation des actifs incorporels doit être réparti entre les entités qui contribuent à la création de cet incorporel. La propriété juridique ne suffit plus.
  - Risque: il n'est plus possible de décider de l'allocation du risque purement via des contrats intragroupe. Le risque supporté par une filiale doit être appréciée au regard du contrôle qu'elle a sur ses décisions
  - Recaractérisation des transactions: si une transaction entre deux filiales manque de « rationalité commerciale », c'est-à-dire si elle n'aurait pas été conclue par des tiers, l'Administration fiscale peut substituer au contrat intragroupe des conditions qu'elle juge plus conforme à la rationalité économique.



# **Méthodes d'allocation forfaitaires et de profit split**

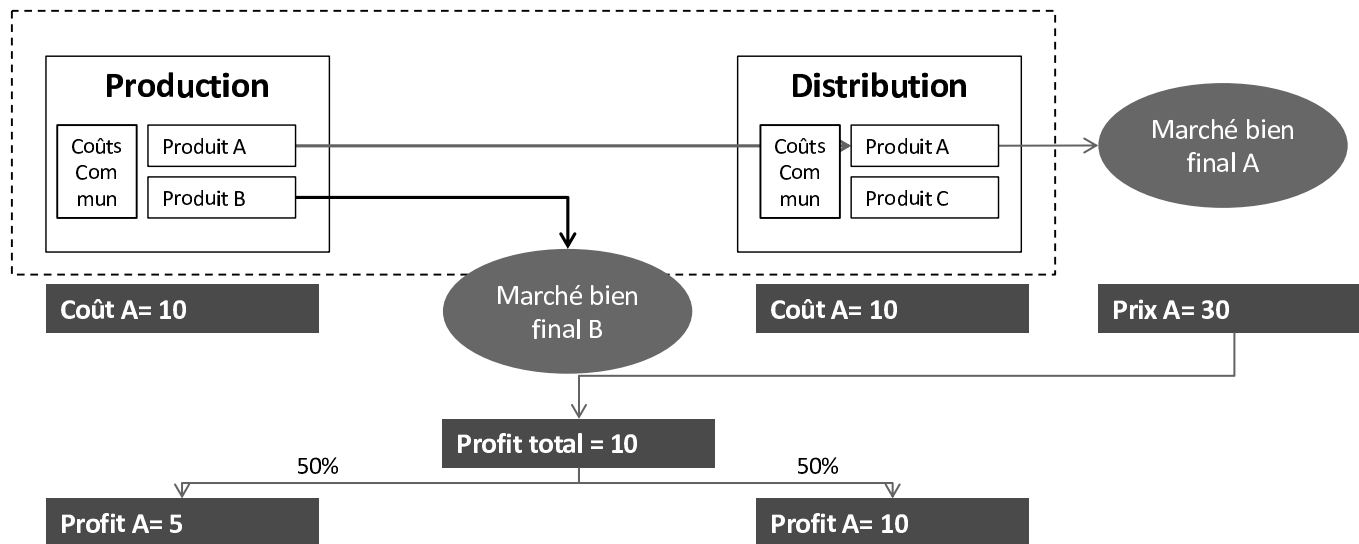
## L'autre méthode de prix de transfert est l'allocation forfaitaire (*Formulary Apportionment*)

- Le principe de pleine concurrence considère une MNE comme une coalition d'entreprises presque indépendantes et postule qu'il est possible de déterminer le profit de chaque filiale en valorisant ses échanges intrafirme aux prix du marché
- A l'inverse, la méthode de l'allocation forfaitaire considère une MNE comme un tout organique. Selon les défenseurs de cette méthode, il est impossible de déterminer les sources géographiques du profit d'une multinationale, et la manière la plus équitable de partager le profit entre filiales repose donc sur l'utilisation d'une clef d'allocation utilisant des indices de l'importance relative de chaque filiale
- La formule la plus utilisée est la formule du Massachussetts qui utilise une moyenne pondérée des actifs corporels, des CA et des masses salariales:

$$\Pi_i = \Pi \left( \alpha \frac{K_i}{\sum_j K_j} + \beta \frac{S_i}{\sum_j S_j} + \gamma \frac{L_i}{\sum_j L_j} \right), \text{ avec } \alpha + \beta + \gamma = 1$$

- Le projet de directive européenne ACCIS, actuellement en cours de finalisation, est fondé sur l'utilisation d'une formule d'allocation très semblable à la formule du Massachussetts

## Exemple d'utilisation de formule de partage de profit



- La méthode de profit split est économiquement la plus correcte, cependant son application nécessite l'établissement d'une clef d'allocation du profit entre les filiales
- Les lignes directrices de l'OCDE pour l'établissement de cette clef sont cependant très floues, la méthode est donc très largement susceptible d'être remise en cause par les administrations fiscales
- La mise en œuvre de cette méthode suppose en outre que la MNE donne de nombreuses informations internes aux administrations fiscales, ce qui représente un certain risque

# Réglementations françaises

## **Le contrôle des prix de transfert repose sur l'utilisation de trois articles essentiels**

- Art 57: transfert de bénéfices
- Art 39 : acte anormal de gestion
- Art L10/L13B/L13 AA: obligation de documentation

## Article 57 du CGI

Art 57 du CGI : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un Etat étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

En cas de défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales ou en cas d'absence de production ou de production partielle de la documentation mentionnée au III de l'article L. 13 AA et à l'article L. 13 AB du même livre, les bases d'imposition concernées par la demande sont évaluées par l'administration à partir des éléments dont elle dispose et en suivant la procédure contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 du même livre.

A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement. »

## **Article 39 du CGI**

### **Théorie de l'acte anormal de gestion**

Principes généraux de déductibilité des charges : diminuer l'actif net; être justifiée; dans l'intérêt de la société; non excessive.

### **Fortune jurisprudentielle**

→ Jurisprudence pléthorique : une sorte de codification de la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion ?

### **La renaissance du subjectif**

- Détermination de l'acte contraire à l'intérêt social
- Une théorie purement jurisprudentielle
- Qualification indépendante de la licéité de l'opération

## **L 10 et L13 B du LPF**

### **L'article L.10 du LPF**

Possibilité pour l'administration de demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés pour l'établissement de l'impôt

### **L'article L13B du LPF**

- Procédure contraignante
- Peut porter sur 4 domaines :
  - Nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI
  - Méthode de déterminations des prix de transfert et éléments de justification
  - Sur les activités exercées par les entreprises concernées par les relations
  - Sur le traitement fiscal des opérations
- Circonstance de déclenchement : présomption de transfert de bénéfices, à l'issue du débat oral et contradictoire
- Sanction : amende fiscale de 10 000 € par exercice



## Le contrôle fiscal en France

Deux des missions principales de l'Etat :

- . Lutter contre la fraude fiscale
- . Garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt

Le contrôle fiscal constitue l'outil principal pour remplir ces missions.

. Besoin de recettes budgétaires pour l'Etat :

→ 2,5 milliard de redressements IS / 1 milliard en PdT en 2009

→ Les directions sont jugées sur ces domaines

## Contrôle fiscal des établissements stables et des prix de transfert

	Contrôle Etablissement stable	Contrôle Prix de transfert
Procédure	<b>Taxation d'office</b> , faute de déclaration dans le délai légal (art. L 66 du LPF) sauf si la société régularise dans les 30 jours suivant une 1 <sup>ère</sup> mise en demeure	Vérification de comptabilité  Demande de renseignements
Charge de la preuve	<b>Incombe au contribuable</b>	Appartient à l'administration
Délai de reprise	10 ans (art. L 169 du LPF)	3 ans

## Bibliographie

- Avi-Yonah R, 2007. “The rise and fall of arm’s length, a study in the evolution of U.S. international taxation”. John M Olin center for Law and Economics, working paper n° 07-017
- Bird R, 1986. “The interjurisdictional allocation of income”. *Australian Tax Forum*, vol. 3: 333-354
- Eden L, 1998. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. University of Toronto Press
- Commission Européenne, 2006. “Le mécanisme de repartition de l’ACCIS”. Document de travail du GT ACCIS ref. CCCTB\WP\047\doc\fr. Commission Européenne.
- Commission Européenne, 2011. “Proposition de directive du conseil concernant une assiette commune consolidée pour l’impôt sur les sociétés”. Commission Européenne
- Gouthière B, 2014. *Les Impôts dans les affaires internationales*. Editions Francis Lefebvre
- OCDE 2009. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OCDE
- Picciotto S., 1992. *International Business Taxation*. Weidenfeld and Nicolson