

A jour au 01.01.10

ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

Prix de transfert : Nouveautés 2010 Les nouvelles règles d'encadrement et de documentation

[Article 22-II de la loi de finances rectificative pour 2009](#)

L'article 13 AA nouveau du LPF

L'article 13 AB nouveau du LPF

[Art. 57 CGI](#)

[Art.13 B LPF](#)

- ✚ [L'Union Européenne et les prix de transfert](#)
- ✚ [Les tribunes OCDE sur les prix de transfert](#)
- ✚ [Les tribunes EFI sur les prix de transfert](#)
- ✚ [La DGFIP et les prix de transfert](#)
- ✚ [La nouvelle définition des Etats non coopératifs](#)

1. Un enjeu majeur pour les Etats et les entreprises multinationales	1
2. Les dispositions traditionnelles du droit fiscal français	2
3 Les nouvelles obligations de transparence sur les prix de transfert	4
a) Une obligation continue de transparence pour les grandes entreprises	4
b) Une obligation de documentation complémentaire pour les transactions réalisées dans les Etats et territoires non coopératifs	5
4) La sanction encourue en cas d'absence de réponse ou de réponse partielle	5
Article 22 II de la loi de finances rectificative pour 2009	5

. LE NOUVEL 'ENCADREMENT DES PRIX DE TRANSFERT

1. Un enjeu majeur pour les Etats et les entreprises multinationales

Les prix de transfert, pratiqués au titre des échanges internationaux de biens, services ou actifs incorporels entre sociétés dépendantes ou membres d'un même groupe, participent du

quotidien fiscal et financier des entreprises multinationales et représentent une part déterminante du commerce mondial¹

Ils peuvent cependant fournir de larges opportunités d'optimisation ou de fraude fiscale, compte tenu des importants écarts potentiels de taxation entre Etats d'implantation. **L'évaluation de ces prix de transfert est en effet un enjeu budgétaire**, dans la mesure où ils peuvent être manipulés et artificiellement gonflés (à l'achat) ou minorés (à la vente) pour transférer des revenus vers des filiales établies dans des Etats à fiscalité avantageuse.

Ce risque implique que l'administration fiscale soit en mesure de contrôler la réalité des tarifications, de s'assurer que les bases fiscales déclarées par les entreprises multinationales reflètent bien l'activité économique effective, et de disposer d'informations précises sur les flux transnationaux. Cette démarche devient naturellement **problématique en présence de filiales situées dans des Etats ou territoires non coopératifs**, qui ne pratiquent pas ou peu l'échange d'informations. L'information de l'administration repose alors essentiellement sur la documentation que lui fournissent les entreprises.

L'enjeu est national mais aussi international, puisqu'il s'agit aussi de limiter les risques de double imposition qui peuvent résulter d'un différend entre deux pays sur la détermination de la rémunération de leurs transactions internationales. L'OCDE réalise ainsi d'importants travaux et son conseil a adopté une première version des « **Principes applicables en matière de prix de transfert** » en 1995. Ces principes, au premier rang desquels figure celui de « pleine concurrence », sont régulièrement actualisés et ont été complétés en 1996-1999 par des lignes directrices sur les services intra-groupe, les actifs incorporels, les accords de répartition de coûts et les accords préalables de prix.

Au niveau européen, la direction générale sur la fiscalité et l'Union douanière anime également un **forum conjoint sur les prix de transfert**, créé en juin 2002 et qui a donné lieu à l'adoption par le Conseil, le 27 juin 2006, d'un **code de conduite** sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne.

2. Les dispositions traditionnelles du droit fiscal français

Le régime français d'encadrement et de documentation des prix de transfert repose essentiellement sur les articles 57 du code général des impôts et L. 13 B du livre des procédures fiscales, qui tendent à **prévenir les transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes ou entre lesquelles existe un lien de contrôle**², l'entreprise française étant contrôlée ou contrôlante.

Ces notions de contrôle et de dépendance ne sont pas définies et peuvent donc être appréciées en droit, par exemple au regard de la définition du contrôle prévue par l'article L. 233-16 du code de commerce, ou en fait. La condition de dépendance ou de contrôle n'est toutefois pas exigée lorsque le transfert a été réalisé dans un Etat ou territoire à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.

¹ Dans une étude de juillet 2009 (« Commerce intragroupe, fiscalité et prix de transferts : une analyse sur données françaises »), l'INSEE estimait par exemple qu'en France, un tiers des exportations et un quart des importations ont été réalisées en 1999 à destination ou en provenance de filiales d'une même multinationale. En outre, le commerce intragroupe a représenté en 1999 près de 70 % des échanges réalisés par les filiales de groupes industriels internationaux situées en France.

² Soit « les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France » ou « d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France ».

L'article 57 prévoit, dans certaines conditions, de rapporter aux résultats de l'entreprise française les bénéfices qu'elle a indirectement transférés **par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente ou « par tout autre moyen »**³. L'administration doit ainsi démontrer l'existence et le montant des avantages et transferts octroyés à l'entreprise étrangère - sauf lorsqu'elle est située dans un pays à fiscalité privilégiée (renversement de la charge de la preuve) - et les liens de dépendance de fait ou de droit qui la lient à la société française. Les dispositions de l'article 57 ont été appliquées à **357 reprises en 2008**, pour une base imposable de 2,67 milliards d'euros⁴.

L'article L. 13 B du livre des procédures fiscales, introduit par la loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, prévoit que l'administration fiscale peut **demander certaines informations et documents** lorsque, au cours d'une vérification de comptabilité, elle a réuni des éléments faisant présumer qu'une entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices. Ces informations portent sur :

- la **nature des relations** entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés ou groupements établis hors de France ;
- la **méthode de détermination des prix** des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière réalisées avec ces entités, les éléments qui la justifient ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties ;
- les **activités exercées** par ces entreprises, sociétés ou groupements, liées aux opérations précitées ;
- le **traitement fiscal** réservé à ces opérations de transfert.

Ces demandes doivent être précises et indiquer explicitement, par nature d'activité ou par produit, le pays ou le territoire concerné, l'entreprise, la société ou le groupement visé ainsi que, le cas échéant, les montants en cause. L'entreprise vérifiée dispose d'un **délai de réponse de deux mois**, qui peut être prorogé sur demande motivée sans pouvoir excéder au total une durée de trois mois. L'existence d'un avantage fait présumer le transfert de bénéfices, mais **l'entreprise peut apporter la preuve contraire** en démontrant que l'avantage répondait à des nécessités industrielles et commerciales, telles que le soutien à une filiale en difficulté.

Lorsque l'entreprise a répondu de façon insuffisante, l'administration lui adresse une **mise en demeure** d'apporter des compléments de réponse dans un délai de trente jours, qui rappelle également les sanctions applicables en cas de défaut de réponse. Dans ce cas, les bases d'imposition concernées sont évaluées par l'administration fiscale à partir des éléments dont elle dispose et selon une procédure contradictoire. Selon le degré de précision des informations disponibles, le montant des produits imposables peut être déterminé par incorporation directe des bénéfices transférés ou par la **méthode dite des « comparables »**, c'est-à-dire par rapprochement avec les transactions d'entreprises similaires exploitées dans des conditions normales.

L'article 1735 du code général des impôts prévoit une **amende de 10.000 euros par exercice** visé par la demande. La **procédure d'abus de droit**, prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, peut également s'appliquer puisqu'elle permet à l'administration de

³ Parmi ces moyens peuvent figurer le versement de redevances disproportionnées, l'octroi d'un prêt à des conditions très avantageuses (remboursement ou taux d'intérêt applicable), la renonciation au paiement des intérêts d'un prêt ou des transactions reposant sur un prix d'une immobilisation inférieur à sa valeur vénale

⁴ Les principaux dossiers ont concerné des bénéfices transférés en Belgique, au Canada, à Hong-Kong, au Luxembourg, aux Pays-Bas et en Suisse.

requalifier des actes juridiques et opérations présentant un caractère fictif ou répondant à une motivation exclusivement fiscale.

Afin de permettre aux entreprises de mieux sécuriser leurs schémas de facturation interne, la procédure des **accords préalables de prix de transfert** (APP), assimilable à un rescrit, a été mise en place par une instruction du 7 septembre 1999.

La garantie d'absence de rehaussement d'impositions antérieures a été confortée par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004, qui a légalisé cette procédure d'accord préalable de l'administration fiscale.

Cet accord peut avoir été conclu **dans un cadre conventionnel** avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, ou de manière **unilatérale** avec le seul contribuable, donc sans pouvoir être opposé à l'administration d'un autre Etat.

3 Les nouvelles obligations de transparence sur les prix de transfert

Le nouvel article L13 AA complète les dispositions du livre des procédures fiscales relatives aux obligations de documentation des entreprises sur les prix de transfert afférents à des transactions réalisées avec des entités associées établies à l'étranger (selon les critères prévus par l'article 57 du code général des impôts, précité) par des **dispositions spécifiques aux grandes entreprises et aux transferts dans des ETNC**.

a) Une obligation continue de transparence pour les grandes entreprises

Le nouvel article L. 13 AA instaure une obligation spécifique de documentation des prix de transfert pour les grandes entreprises.

Le champ d'application de l'actuel article L. 13 B, est limité aux autres entreprises.

Les personnes morales relevant de ce nouvel article L. 13 AA sont désormais soumises à une **obligation permanente de transparence sur une politique de prix de transfert conçue de manière large**. Elles doivent ainsi tenir à la disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de **transactions de toute nature** réalisées avec des entreprises associées au sens de l'article 57 précité. Ces entreprises sont celles avec lesquelles elles entretiennent des liens de dépendance ou de contrôle, soit une notion beaucoup plus large que celle de groupe fiscal.

les personnes assujetties à cette nouvelle obligation sont les personnes morales établies en France répondant aux **cinq critères alternatifs** suivants :

- disposer d'un chiffre d'affaires annuel hors taxe ou d'un actif brut (ce qui permet notamment de couvrir les banques, qui ne réalisent pas à proprement parler de chiffre d'affaires) supérieur ou égal à **400 millions d'euros** ;

- **détenir** à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, **plus de la moitié du capital ou des droits de vote** d'une entité juridique constituée en France ou hors de France et satisfaisant à la première condition quantitative. L'entité juridique est entendue de manière large puisqu'il s'agit de toute personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable ;

- réciproquement, **être directement ou indirectement détenue** à la clôture de l'exercice, pour plus de la moitié du capital ou des droits de vote, par une entité juridique satisfaisant à la première condition ;

Prix de transfert 2010@EFI01.10

- bénéficiaire de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* du code général des impôts, soit celui relatif au **régime du bénéfice mondial consolidé**. Dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation sont soumises à la nouvelle obligation ;

- enfin appartenir à un **groupe relevant du régime de l'intégration fiscale** prévu à l'article 223 A du code général des impôts (sur ce régime lorsque ce groupe comprend au moins une personne satisfaisant à l'une des quatre premières conditions.

Le II du nouvel article L. 13 AA prévoit que le contenu de la documentation sera fixé par un **décret en Conseil d'Etat**.

Le III de cet article dispose que cette documentation globale **ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction**, et qu'elle doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité. Si elle n'est pas mise à sa disposition à cette date ou se révèle incomplète, l'administration adresse à la personne morale concernée une **mise en demeure** de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, soit le délai habituellement retenu. Cette mise en demeure précise la nature des documents ou compléments attendus et indique la nature des sanctions encourues (*cf. infra*) en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle.

b) Une obligation de documentation complémentaire pour les transactions réalisées dans les Etats et territoires non coopératifs

Dans la continuité de la création d'une liste nationale des ETNC, le livre des procédures fiscales crée un nouvel article L. 13 AB, qui prévoit une **obligation de documentation complémentaire** lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un tel Etat ou territoire.

Cette documentation est établie pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, et **son contenu est fixé par décret en Conseil d'Etat**. Le second alinéa du nouvel article L. 13 AB prévoit également que les obligations relatives à la mise à disposition des documents et à l'éventuelle mise en demeure s'appliquent à cette documentation complémentaire.

4) La sanction encourue en cas d'absence de réponse ou de réponse partielle

Un nouvel article 1735 ter dans le code général des impôts **renforce les sanctions** encourues en cas de manquement à la mise en demeure décrite *supra*, au titre des nouvelles obligations documentaires.

En cas de défaut de réponse ou de réponse partielle du contribuable, l'amende est au minimum de 10.000 euros pour chaque exercice vérifié ou, si le montant correspondant est supérieur, **peut atteindre 5 % du montant des bénéfices transférés**, en fonction de la gravité des manquements. Cette amende peut donc être beaucoup plus élevée que celle, de 10.000 euros par exercice vérifié, prévue par l'article 1735 pour le régime général de demande de renseignements sur les prix de transfert.

Les nouvelles obligations de documentation et les sanctions y afférentes s'appliquent aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010**.

Article 22 II de la loi de finances rectificative pour 2009

II. - Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Après l'article L. 13 A, il est inséré un article L. 13 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 13 AA. - I. — Les personnes morales établies en France :

« a) Dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 EUR, ou

« b) Détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique — personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France — satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

« c) Dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

« d) Bénéficiant de l'agrément prévu à l'[article 209 quinquies du code général des impôts](#), et, dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou

« e) Appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du même code lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d,

« doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du même code établies ou constituées hors de France, ci-après désignées par les termes : "entreprises associées".

« II. — La documentation mentionnée au I comprend les éléments suivants :

« 1° Des informations générales sur le groupe d'entreprises associées :

« — une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

« — une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées, comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans des transactions contrôlées ;

« — une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée ;

« — une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise vérifiée ;

« — une description générale de la politique de prix de transfert du groupe ;

« 2° Des informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée :

« — une description de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

« — une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances ;

« — une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ;

« — une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;

« — lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise.

« III. — Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité.

« Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale mentionnée au I une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle. » ;

2° Après l'article L. 13 A, il est inséré un article L. 13 AB ainsi rédigé :

« Art. L. 13 AB. - Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts, la documentation mentionnée à l'article L. 13 AA du présent livre comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par le [IV de l'article 209 B du code général des impôts](#).

« Le III de l'article L. 13 AA du présent livre s'applique à cette documentation complémentaire. » ;

3° Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « faisant présumer qu'une entreprise », sont insérés les mots : « , autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA, » ;

4° A l'article L. 80 E, après le mot : « majorations », sont insérés les mots : « et amendes » et les références : « 1729 et 1732 » sont remplacées par les références : « 1729, 1732 et 1735 ter ».