

Les prix de transfert sont au cœur de l'actualité fiscale. Cet axe de contrôle s'est en effet considérablement complexifié pour les grands groupes au cours des dernières années et l'administration fiscale publiera prochainement un guide de vulgarisation sur la question afin d'aider les PME.

Prix de transfert État des lieux



Dominique SOULÉ
avocat associé,
NS2A



Philippe NÈGRE
avocat associé,
NS2A

Lors du Club du Jeudi du 31 mars 2005 organisé par la DFCG, Maïté Gabet, chef du bureau CF3 en charge du contrôle fiscal international à la Direction générale des impôts (DGI), avait indiqué que les prix de transfert constituent un axe de contrôle fiscal qui s'est complexifié car l'économie s'est elle-même complexifiée. Elle avait ajouté que si l'Administration assumait cette complexité nouvelle pour les grands groupes, elle ne voulait pas qu'elle devienne la référence pour tous les autres groupes et notamment pour les PME qui "ont autre chose à faire que de construire des politiques sophistiquées de prix de transfert, ressemblant à des thèses de doctorat en mathématiques".

LA COURSE À LA DOCUMENTATION POUR LES GRANDS GROUPES

En matière de prix de transfert, un groupe est libre de choisir sa méthode de fixation des prix de transfert dans la mesure où celle-ci répond au principe de pleine concurrence. Il lui appartient toutefois de constituer une politique documentée. Pour ce faire, il doit délivrer une documentation contenant l'ensemble des informations et des pièces qui permettent, lors de son examen, la compréhension de sa situation par l'administration fiscale. Cette documentation doit également démontrer le bien-fondé économique de la méthode choisie et des résultats

obtenus. Compte tenu de cette définition très large, de ces exigences et du fait que les prix de transfert ne sont pas une "science exacte" comme le précise l'OCDE dans son rapport de 1995, il existe toujours une incertitude pour le groupe quant au niveau de qualité de sa documentation et donc à son niveau d'exposition à un risque fiscal majeur.

Au début des années 1990, seuls quelques grands groupes pouvaient produire une documentation prix de transfert. Dans la majorité des cas, la documentation était construite *a posteriori*, c'est-à-dire en même temps que se déroulaient les investigations des vérificateurs dans l'entreprise qui eux-mêmes découvraient la problématique des prix de transfert.

Avec l'intensification progressive des contrôles fiscaux en la matière, l'administration fiscale, les directeurs fiscaux des entreprises et leurs conseils sont devenus de plus en plus compétents sur la question. Ce transfert involontaire de technicité a eu des retombées tant sur la démarche de contrôle de l'Administration que sur le contenu et la qualité des documentations prix de transfert produites par les entreprises. Ainsi, celles-ci se sont progressivement complexifiées et les questions des vérificateurs sont devenues de plus en plus pointues.

Les études de comparabilité se sont transformées en "pavés" donnant lieu à des discussions sans fin entre les parties sur l'utilisa-

tion de comparables dépendants ou indépendants, nationaux ou internationaux, le nombre d'entreprises à sélectionner, leur taille, les référentiels comptables utilisés, la période de référence, etc.

À cet égard, Maïté Gabet indiquait lors de son intervention : "Si l'on en reste à laisser penser aux entreprises que la documentation sur les prix de transfert, c'est d'acheter fort cher une base de données de comparables (européens ou mondiaux) et de faire des analyses en fonction des codes NAF pour arriver à un panel, alors on se trompe ! Ce n'est pas cela les prix de transfert ! Les administrations n'en veulent pas, sauf si cela peut éventuellement être utile, à la fin, pour valider une logique."

UNE APPROCHE DE L'ADMINISTRATION FRANÇAISE QUI ÉVOLUE

Mais l'Administration a aussi sa part de responsabilité dans cette dérive. Ainsi, après avoir longtemps privilégié les méthodes dites traditionnelles recommandées par l'OCDE, elle leur substitue aujourd'hui la méthode transactionnelle sur la marge nette. Son application lui permet, en effet, de dégager non plus un prix de pleine concurrence, mais de déterminer la profitabilité de pleine concurrence de l'entreprise, ce qui lui assure un profit minimal à taxer.

En réaction, les conseils des grands groupes ont recruté des économistes et développé des politiques de prix de transfert qui se fondent sur une approche plus économique et scientifique faisant référence à la création de valeur (identification des facteurs clés de succès et des sources d'avantages concurrentiels du secteur avec le recours à des matrices de type Swot).

L'administration fiscale française n'adhère pas officiellement à cette approche qui vient s'ajouter à l'analyse de comparabilité préconisée par l'OCDE. Elle estime qu'elle a été mise en œuvre à l'origine par le fisc américain dans le but de dégager un surprofit taxable sur son territoire au nom de la création de valeur. Mais en pratique, elle n'hésite pas à l'utiliser à son avantage dans quelques cas ! Même s'il est indéniable que la production d'une documentation de qualité permet à l'entreprise de jouer un rôle actif dans le

contrôle, un vérificateur spécialisé en prix de transfert ne peut appréhender dans un temps limité autant d'informations techniques sur un groupe de dimension internationale. En d'autres termes, trop de documentation peut tuer la documentation.

La problématique des prix de transfert se pose avant tout en termes de répartition de la masse taxable entre les États, la relation traditionnelle entreprise vérifiée - administration fiscale étant ici quelque peu dépassée. En outre, une administration fiscale aura toujours du mal à admettre un transfert de matière imposable vers un autre État, et cela quel que soit le niveau de pertinence de l'étude de prix de transfert qui lui est opposée. D'autre part, une documentation complexe n'est pas forcément un gage de sécurité juridique. Il ne reste plus alors au groupe qu'à espérer que le juge de l'impôt ou les instances arbitrales apprécieront enfin à sa juste valeur la documentation constituée.

SIMPLIFICATION POUR LES PME

Partant du constat que beaucoup de PME sont aujourd'hui à risque dans la mesure où elles n'ont pas établi de documentation prix de transfert et que d'autres pays ont mis en place un traitement différencié à leur intention (Australie, Royaume-Uni...), l'administration fiscale a décidé de publier un outil de vulgarisation pour dédramatiser la question des prix de transfert.

Ce guide, dont la parution doit intervenir prochainement, s'adresse aux entreprises qui emploient moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe n'excède pas 40 millions d'euros ou dont le total du bilan n'excède pas 27 millions d'euros. Il n'a pas vocation à se substituer à la documentation officielle, mais doit permettre à des non-spécialistes d'assimiler aisément les principes et les enjeux.

Il donne une définition synthétique des principaux concepts régissant les prix de transfert et indique la démarche que doit suivre une entreprise pour s'assurer que son prix est de pleine concurrence. Il décrit également la démarche de contrôle, présente les procédures pour sécuriser préventivement les politiques (accords préalables en matière de prix de transfert) et la procédure amiable d'élimination de la double imposition.

QUELLES ALTERNATIVES ?

À ce jour, seuls les accords préalables en matière de prix de transfert constituent une alternative à la mise en œuvre par les grands groupes d'une documentation complexe, dans la mesure où cette procédure suppose un débat préalable avec l'administration fiscale au cours duquel les parties s'entendent sur un ensemble de critères pour valider les prix de transfert : choix de la méthode et des éléments de comparaison en particulier. Cette prise de position formelle confère alors à l'entreprise une sécurité juridique totale sur la période future visée.

En pratique, cette procédure, qui demeure relativement lourde car elle suppose malgré tout l'intervention de spécialistes pour présenter l'approche de l'entreprise et réaliser l'étude de comparabilité, est plus utilisée par les grands groupes que par les PME.

Ces dernières pourront, bien sûr, se référer utilement au guide précité pour bâtir leur politique de prix de transfert, mais lors des contrôles fiscaux, les points litigieux identifiés ci-dessus au niveau des groupes surgiront également. En effet, la détermination d'un prix de pleine concurrence est un exercice aussi délicat pour un grand groupe que pour une PME. D'autant plus qu'une PME ne peut pas mobiliser les mêmes moyens humains et financiers. Ce guide est certes un outil d'initiation performant, mais il ne donne pas de solutions miracles. L'Administration en est consciente puisqu'elle veut promouvoir pour ces dernières une procédure simplifiée pour l'obtention d'accords bilatéraux (entre deux administrations) ou unilatéraux (entre l'administration française et l'entreprise).

Enfin, le juge de l'impôt pourrait être amené à jouer un rôle prépondérant pour encadrer la "course à la documentation" en matière de prix de transfert. En effet, en apportant des solutions à des conflits récurrents entre Administration et entreprises sur des points techniques (par exemple sur le choix des comparables), il pourrait aider à la définition d'une documentation prix de transfert de qualité. Mais les jurisprudences en la matière sont encore trop rares, même si elles ont tendance à se développer ces dernières années suite à la multiplication des contrôles fiscaux ciblant les prix de transfert. ■