

Utilisation de comparables secrets : le juge de l'impôt encourage les vérificateurs à dévoiler leurs sources !



D.R.

Par Dominique Soulé,
avocat Associé et Eric
Babaud (photo), avocat,
NS2A

L'arrêt rendu par la cour administrative de Paris le 22 avril 2005¹ confirme la tendance de la jurisprudence fiscale à rétablir le caractère contradictoire des procédures de rectification lorsque l'administration fiscale utilise des « comparables secrets ».

Dans cette affaire, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats de la société Fleck Europe, filiale d'un groupe américain, la part jugée excessive des rémunérations versées au président de la société.

Le litige soumis à la cour portait sur l'absence de révélation, dans les deux propositions de rectification, des comparables externes utilisés pour justifier le caractère excessif des rémunérations versées au président.

Le ministre soutenait qu'afin de respecter le secret professionnel², ses agents ont le choix entre deux méthodes : fournir les chiffres des entreprises retenues comme comparables sans révéler leurs noms ou révéler les noms des entreprises mais ne fournir que des moyennes³.

Néanmoins, la cour a jugé que, lorsque l'Administration entend fonder un redressement sur un des éléments de comparaison issus de données chiffrées provenant d'autres entreprises, elle doit pour assurer le caractère contradictoire de la procédure, sans méconnaître le secret professionnel protégé par l'article L 103 du LPF, désigner nommément ces entreprises mais ne fournir au contribuable que des moyennes ne lui permettant pas de connaître, fût-ce indirectement, les données propres à chacune d'elles». En cela, elle privilégie la seconde méthode.

La portée de cet arrêt, s'il était confirmé par le Conseil d'Etat, dépasserait le simple cadre de l'espace jugé et devrait mieux encadrer l'utilisation des comparables secrets lors des contrôles en matière de prix de transfert.

En effet, la production et l'analyse de comparables permet à l'administration fiscale de justifier le réajustement des bénéfices des entreprises liées, sur le fondement du respect du principe de pleine concurrence⁴.

Compte tenu du secret et de la confidentialité propres au monde des affaires, la recherche de comparables publics⁵ s'avère en pratique fastidieuse et n'aboutit pas toujours à des résultats pertinents, en particulier dans les secteurs où les comparables indépendants sont rares.

En revanche, grâce à ses nombreux contrôles, l'Administration peut plus facilement avoir accès à des informations confidentielles et de qualité, puisque recueillies directement dans les entreprises déjà contrô-

lées, qu'elle utilisera à l'encontre du contribuable vérifié. L'utilisation de ces comparables secrets ou semi-secrets en matière de prix de transfert est régulièrement dénoncée par les contribuables et leurs conseils comme une atteinte évidente au principe du contradictoire et au respect des droits de la défense garantis par l'article L 57 du Livre des procédures fiscales.

En effet, le contribuable dont les prix sont rectifiés rencontre d'importantes difficultés pour débattre efficacement avec le vérificateur de données provenant d'une entreprise dont l'identité est tenue secrète et, partant, pour apprécier la comparabilité objective de celles-ci avec ses propres chiffres.

In fine, le contribuable qui souhaite sécuriser sa défense doit faire la preuve que sa situation est conforme au principe de pleine concurrence alors que la charge de la preuve incombe en principe au vérificateur. L'utilisation de comparables secrets aboutit donc de facto à un renversement de la charge de la preuve.

Consciente de cette situation, l'administration fiscale accepte en règle générale de divulguer oralement le nom des entreprises dont proviennent les comparables secrets, lors du premier recours hiérarchique ou plus souvent de l'interlocution. Mais cette divulgation intervient bien tardivement dans la procédure contradictoire et ne permet pas toujours au contribuable de procéder à une analyse de comparabilité. Si le comparable est pertinent, elle peut même avoir un effet déstabilisant pour le contribuable lors de l'interlocution, dernier « round » capital de négociation, dans la mesure où l'entreprise a peu de recul pour réorienter utilement sa défense.

Par suite, compte tenu de l'importance des comparables dans la définition et la défense d'une politique de prix de transfert, une telle insécurité juridique ne peut perdurer. L'arrêt précité semble franchir un pas vers une plus grande transparence dans l'utilisation de comparables secrets par les services vérificateurs qu'elle oblige à révéler l'identité de leurs sources, à peine de nullité de la proposition de rectification.

Si cette jurisprudence devait se confirmer, comme nous l'espérons, le débat serait rééquilibré en faveur des contribuables lors des contrôles en matière de prix de transfert. ■

1. CAA Paris 2^{ème} ch., n° 01-1232 et 01-3949 Sté Pentair Water France SAS, Droit fiscal n° 20 du 18 mai 2006, comm. 406.

2. Article L 103 du Livre des procédures fiscales.

3. Pour la première méthode, voir notamment CE 12 mars 1965, n° 58467, Droit fiscal 1965, n° 17-18 comm. 550 et 11 octobre 1965, n° 56753, Droit fiscal 1966, n° 6, doct.

Pour la seconde méthode voir CE 14 janvier 1983 n° 25233, Droit fiscal 1983, n° 26, comm. 1414 ; RJF 3/83 n° 437 et 20 juin 1984 n° 24403, Droit fiscal 1984, n° 43, comm. 1845 ; RJF 8-9/84, n° 1027).

4. Cf. article 57 du Code général des impôts et rapport de l'OCDE sur les principes directeurs en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE juillet 1995, § 1.3.

5. Notamment en utilisant des bases de données compilant des informations financières sur les entreprises nationales et internationales et les sites Internet privés ou publics.