



Prix de transfert - 18^e édition

Prix de transfert : l'entreprise à livre ouvert

Jeudi 1^{er} juin 2017

Sommaire

- A livre ouvert pour les administrations fiscales : la documentation prix de transfert, les formulaires, le FEC, etc.
- A livre ouvert sur l'extérieur : transparence fiscale et *CbCR*
- A livre ouvert pour les salariés : prix de transfert, mesure de la performance et création de valeur
- Contrôles et contentieux, les stratégies des administrations fiscales en pleine lumière
- Prix de transfert et droit de la concurrence : des injonctions parfois contradictoires

A livre ouvert pour les administrations fiscales : la documentation prix de transfert, les formulaires, le FEC, etc.

Les administrations disposent d'un niveau sans précédent d'information dont l'interprétation est susceptible de générer de lourds contentieux

L'obligation documentaire demeure la source la plus complète d'informations sur les prix de transfert. Elle a été renforcée dans de nombreux pays suite aux conclusions des travaux G20/OCDE de BEPS avec la mise en place d'un format commun Fichier principal (*Master File*) / Fichier local (*Entity File*).

Exemples de pays ayant renforcé leurs obligations pour l'exercice 2016 : Australie, Belgique, Chine, Mexique et Pays-Bas.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, s'ajoute la déclaration pays par pays (*CbCR*) qui donne une vision synthétique de l'implantation et de l'activité de toutes les entités du groupe, ainsi que des agrégats financiers (et les effectifs) par juridiction.

En plus de la documentation, de nombreux Etats demandent la communication de formulaires sur les prix de transfert (ex.: France et formulaire 2257 SD) qui résument les montants des transactions intragroupes et les politiques appliquées dans la juridiction concernée.

Enfin certains Etats exigent la communication de données comptables sous forme dématérialisée en cas de contrôle (ex.: France et Fichier des Ecritures Comptables).

L'opacité sur les transactions intragroupe n'est plus une option de défense - si jamais elle l'avait été. Tout le débat va porter sur la cohérence de l'information et l'analyse des faits (et le coût de préparation).

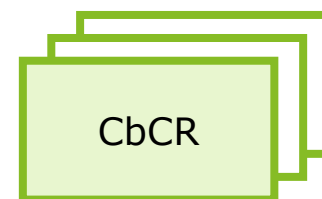
Comment s'organise la documentation selon le nouveau format OCDE ?

L'obligation documentaire demeure la source la plus complète d'informations sur les prix de transfert. Elle a été renforcée dans de nombreux pays suite aux conclusions des travaux G20/OCDE de BEPS avec la mise en place d'un format commun Fichier principal (*Master File*) / Fichier local (*Entity File*).



- Description au niveau du groupe de la chaîne d'approvisionnement, de la création de valeur, des principaux marchés, de l'analyse fonctionnelle, des changements intervenus
- Description générale de la stratégie du groupe pour les incorporels, leur localisation ainsi que celles des activités de R&D et de leur direction
- Description du financement du groupe et des activités de financement interne
- Comptes consolidés du groupe
- Description des APP et *rulings*

Comment s'organise la documentation selon le nouveau format OCDE ?



- Description de l'organisation interne de l'entité, y compris les lignes hiérarchiques de l'encadrement local
- Une description complète des transactions intragroupe (montants, contreparties, politique de prix de transfert, analyse fonctionnelle, changements intervenus)
- Analyses économiques
- Copie des APP et décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale n'est pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées
- Réconciliation des données utilisées pour les analyses économiques avec les états financiers.

Pour chaque juridiction :

- Chiffres d'affaires
- Bénéfices avant impôts
- Impôts sur les bénéfices acquittés
- Impôts sur les bénéfices dus
- Capital social
- Bénéfices non distribués
- Nombre d'employés
- Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Pour chaque entité :

- Nom
- Juridiction fiscale et de constitution
- Principales activités

Une approche stratégique de la documentation pour gérer le risque prix de transfert



Gestion du risque

Conformité

- Règles documentaires locales
- Contrôles fiscaux et documentation (articulation des activités et analyses économiques)
- Exigences de l'Action 13 de BEPS

Complexité de l'analyse

- Actions 8 à 10 de BEPS (incorporels)
- Focus sur la chaîne de valeur
- Analyse des risques au-delà de l'attribution contractuelle de ceux-ci

Transparence

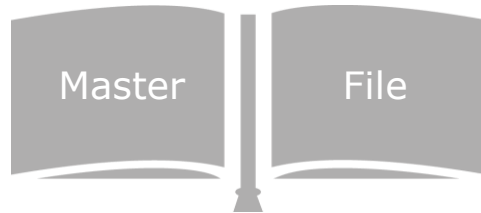
- Echanges d'informations entre autorités
- *CbCR*
- Publication/communication en dehors du cadre fiscal



Effort

- Importance de la stratégie documentaire
- Concilier l'information contenue dans le *Master File* et en local (*CbCR* et *Entity Files*)
- Ressources et budgets limités
- Prise de décision sur le niveau de conformité pour chaque pays
- Besoin d'expertise locale
- Préparation centralisée pour s'assurer de la cohérence et de l'efficacité de la documentation
- Approche modulaire souvent nécessaire
- Utilisation d'outils technologiques et de modèles
- Contrôle de l'information fournie

Quelles sont les difficultés rencontrées dans l'élaboration de la documentation ?



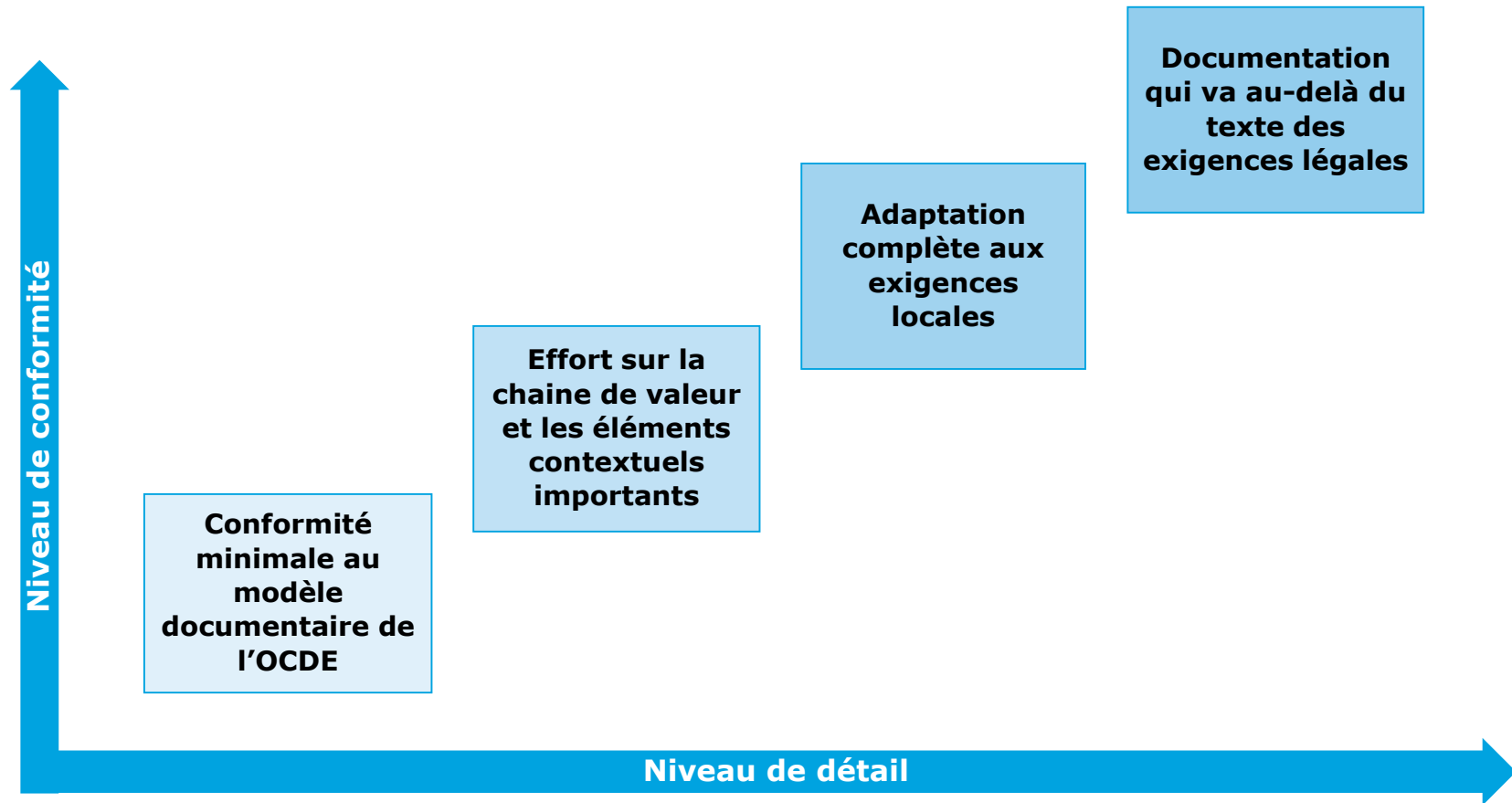
Principales difficultés

- Quantité d'informations pour un document à visée mondiale
- Approche par divisions/produits ?
- Description de la chaîne de valeur et des incorporels
- Qui impliquer en central pour recueillir une information variée (marchés, chaîne de valeur, R&D, financement, etc.)
- Caractère critique de la première année sous contrainte de temps

Principales difficultés

- Identification des exigences documentaires locales (en particulier échéances, envois aux autorités, etc.)
- Traductions obligatoires/conseillées.
- Obligations d'utiliser des comparables locaux ?
- Cohérence avec le *Master File* tout en respectant les exigences locales
- Besoin de diffuser de manière efficace l'apport central (présentation des produits, description des politiques, analyses économiques)

Quel niveau de détail fournir dans la documentation ?



Le piège de l'incohérence des informations

Le principal risque provient d'incohérences éventuelles entre les analyses fonctionnelles contenues dans le *Master File* et celles des *Entities Files*, avec mise en doute des profils fonctionnels des entités et des conclusions des analyses économiques (mauvais choix des parties testées).

La nécessité de centraliser le processus documentaire pour des raisons d'efficacité ne doit faire perdre de vue que les données chiffrées contenues dans les *Entities Files* (volume des transactions, résultats des parties testées) doivent être en cohérence avec les données statutaires locales.

Il convient de vérifier l'absence d'incohérences flagrantes entre le *CbCR* et le *Master File* (nombre d'employés, activités des entités – en particulier R&D et financement interne).

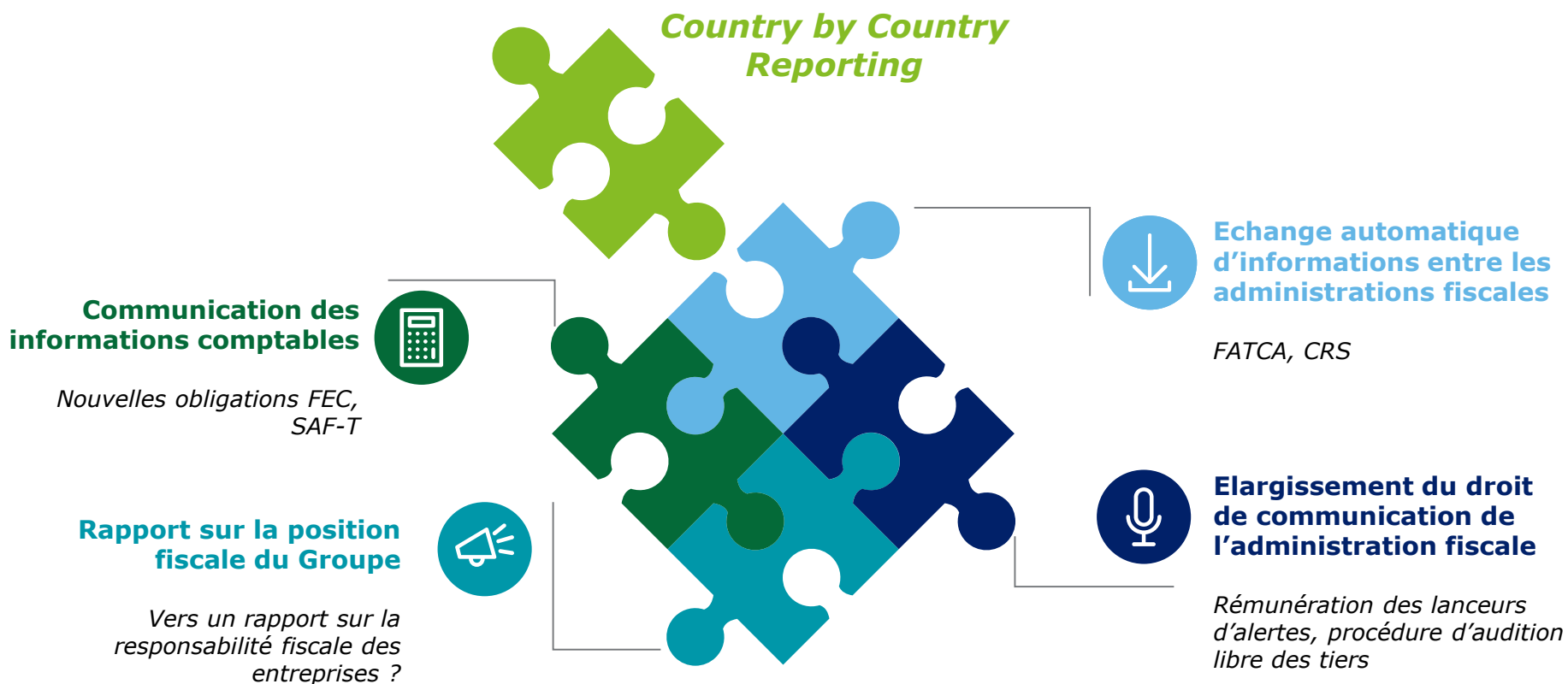
Enfin, l'exercice documentaire ne dispense pas d'un accompagnement vigilant au cours des contrôles fiscaux : les administrations ont généralement accès à la comptabilité analytique et/ou à des fichiers d'écritures comptables dont l'analyse peut révéler des incohérences avec la politique prix de transfert décrite dans la documentation.

A livre ouvert sur l'extérieur

Transparence fiscale et *CbCR*

Introduction

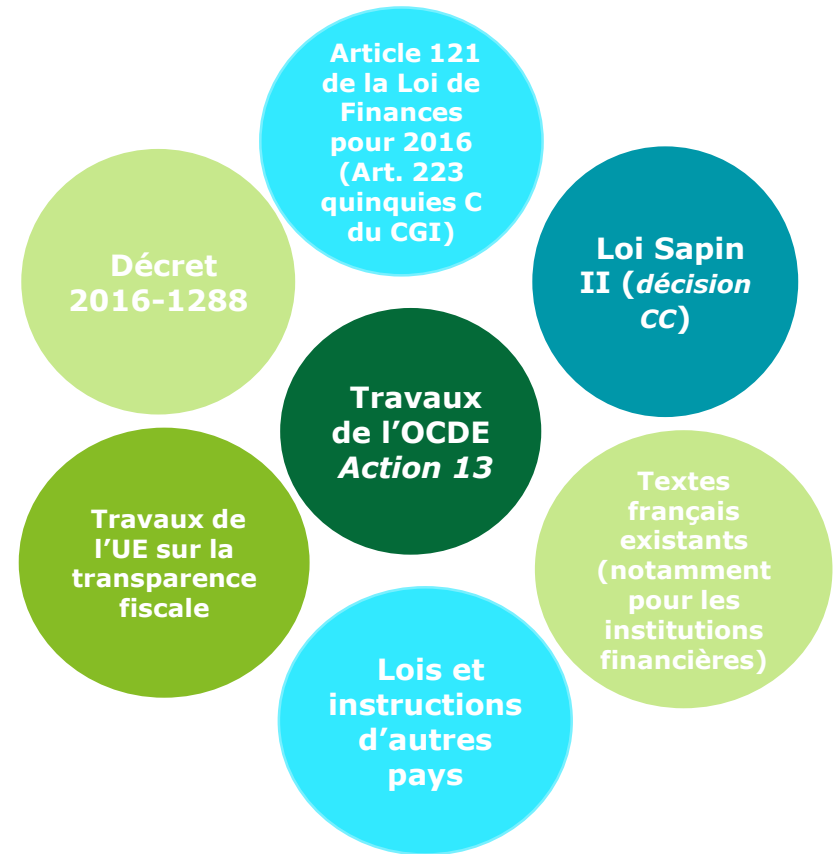
Le *CbCR* vient parachever l'arsenal de la transparence fiscale



Introduction

CbCR - un cadre réglementaire toujours en cours de définition

OCDE	<p>Projet BEPS</p> <ul style="list-style-type: none">Le 5 octobre 2015, l'OCDE a publié l'ensemble de ses rapports finaux dans le cadre du projet BEPS, dont le rapport sur l'Action 13 qui fixe ses recommandations finales concernant le <i>Country by Country Reporting</i>Les rapports BEPS n'ont pas valeur normative (<i>softlaw</i>)Instructions relatives à la mise en œuvre (dernière mise à jour : avril 2017)
U.E.	<ul style="list-style-type: none">Paquet anti-évasion fiscale : modification de la directive de coopération administrative (DAC4) => <i>CbCR Fiscal</i>Projets de modification de la Directive comptable => <i>CbCR Public</i>
FRANCE	<p>Textes existants</p> <ul style="list-style-type: none">Article L.511-45 du code monétaire et financier pour les établissements de crédits et institutions financièresL'article 7 de la loi 2013-672 (voté mais non en vigueur) prévoit un <i>reporting</i> pays par pays analogue à celui prévu pour les institutions financières, applicable dès l'adoption d'une disposition poursuivant le même objectif par l'Union européenneL'article 121 de la Loi de Finances pour 2016 instaure l'obligation de produire le <i>Country by Country Reporting</i> tel que prévu par l'Action 13 de BEPS (Article 223 <i>quinquies</i> C du Code Général des Impôts)Décret d'application en date du 29 septembre 2016 <p>Texte invalidé</p> <ul style="list-style-type: none">Loi Sapin II (décision du CC en date du 9 décembre 2016) => <i>CbCR Public</i>
AUTRES	<ul style="list-style-type: none">Suivi des textes votés et instructions administratives publiés par les pays étrangersSuivi des notifications locales



***CbCR* fiscal**

Enjeux spécifiques et pratiques observées

CbCR fiscal

Etat d'avancement des projets

Où en sont les groupes ?

- Certains groupes, peu nombreux, ont considéré l'enjeu très faible dans leur contexte et choisi une approche *a minima* (limitée à l'exploitation de l'information déjà disponible dans l'outil de consolidation) et ont en conséquence très rapidement finalisé l'exercice.
- Les groupes ayant initié un projet et qui sont les plus avancés ont déjà documenté leur référentiel, choisi et mis en œuvre leur outil de *reporting* et réalisé une première remontée de données 2016 réelles.
- L'analyse fiscale des données 2016 produites pourra mener à des évolutions de référentiel (et potentiellement d'outil) avant la remise à l'administration fiscale.
- Les groupes récupèrent les informations complémentaires demandées par la France dans le formulaire 2258-SD (i.e. n° de TVA intracommunautaire, adresse).
- Les groupes gèrent les obligations de notifications locales.

Quelles tendances en termes de processus et conduite de projet ?

- Le projet est généralement co-piloté par la Direction Fiscale et la Direction de la consolidation
- Le choix de partir des données consolidées est largement majoritaire, ainsi que celui de déclarer au même arrondi que pour le document de référence (K€, M€, etc.)
- Le choix d'utiliser l'outil de *reporting* consolidé est largement majoritaire
- La réalisation d'un ou plusieurs *dry run(s)* tôt au cours du projet est très fréquente : les groupes commencent généralement par restituer l'information sur la base des données disponibles en l'état dans l'outil de consolidation
- Certains groupes ont saisi cette opportunité pour mener une refonte de leur *reporting* fiscal

CbCR fiscal

Principales difficultés opérationnelles rencontrées



CbCR fiscal

Focus sur la déclaration française

- **Formulaire 2258-SD**
- Il reprend le modèle préconisé par le rapport de l'OCDE sur l'Action 13.
- Deux précisions méritent d'être apportées :
 - L'administration française demande la précision du numéro de TVA intracommunautaire des entités figurant dans le tableau 2 ainsi que leur adresse (avec mention obligatoire de la ville), ce qui sont des informations supplémentaires par rapport aux tableaux de l'OCDE.
 - Les informations et explications portées dans le tableau 3 de la déclaration doivent être en anglais
- Cette déclaration doit être transmise par voie électronique dans les 12 mois suivants la date de clôture de l'exercice du groupe pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Formulaire 2258-SD - Déclaration PAYS PAR PAYS
 N° d'exercice : _____
 Exercice fiscal clos le : _____
 Date de dépôt : _____

La déclaration n° 2258-SD doit être transmise par les sociétés qui répondent aux critères définis par le présent article 223 quinquies C du CGI. Ainsi, deux types de sociétés ont l'obligation de déposer cette déclaration :
 - Les groupes établis en France qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 100 millions d'euros et qui possèdent des comptes consolidés, réglementés ou contrôlés, ou des sociétés ou des succursales hors de France et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà déclarées à cette déclaration.
 - Les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger rattaché aux critères de l'article 223 quinquies C du CGI lorsqu'elles ont été déclarées par le groupe à l'étranger, ou qu'elles ne répondent pas aux critères de l'article 223 quinquies C du CGI mais qu'elles ont été déclarées à l'étranger à cette date.
 Cependant, les filiales françaises de groupes établis dans un Etat qui n'est pas pris en compte par le présent formulaire ne sont pas soumis à cette déclaration.

Il est à noter que :
 - soit la filiale française du groupe étranger transmet à l'administration fiscale française les informations par pays relatives à l'exercice du groupe ;
 - soit une autre filiale du groupe, établie dans un pays qui n'est en compte le "reporting" pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe.
 L'article 48 quater VE de l'annexe II au CGI précise les données auxquelles les déclarants sont tenus de déclarer les informations sur la déclaration.
 Elle doit être transmise obligatoirement par voie électronique dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice du groupe. La déclaration doit être remplie par les entreprises au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.
 Le tableau de récapitulatif est sanctionné d'une amende prévue à l'article 1728 F du CGI et dont le montant ne peut excéder 100 000 euros. Les contenus et caractéristiques sont sanctionnés par l'article 1728 G du CGI.

IMPORTANT : les informations et explications portées dans la déclaration doivent être en anglais.

Exercice ouvert le : _____
 Pays d'origine du report : _____
 Monnaie utilisée : _____

Dénomination de la société déclarante
 Numéro SIRENE : _____
 Numéro de TVA intracommunautaire : P N _____
 Adresse (tronçon de la ville obligatoire) : N° VOIE _____ NOM DE LA VOIE _____ CODE POSTAL _____ VILLE _____ PAYS _____

Le tableau de récapitulatif est sanctionné d'une amende prévue à l'article 1728 F du CGI et dont le montant ne peut excéder 100 000 euros. Les contenus et caractéristiques sont sanctionnés par l'article 1728 G du CGI.

TABOLEAU 1 - RÉPARTITION DES BÉNÉFICES, DES IMPÔTS ET DES ACTIVITÉS PAR JURIDICTION FISCALE

Monnaie utilisée : _____

Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	France			Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	
						Bénéfices	Impôts	Activités				

TABOLEAU 2 - LISTE DE TOUTES LES ENTITÉS CONSTITUÉES DU GROUPE D'ENTREPRISES MULTINATIONALES CORRESPONDANT AUX DONNÉES INDIQUÉES PAR JURIDICTION FISCALE

Tableau 2 - Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données indiquées par juridiction fiscale

Exercice fiscal clos le : _____

Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	France			Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)	Autres Pays (autres que France)
											Bénéfices	Impôts	Activités			

TABOLEAU 3 - INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Monnaie utilisée : _____

Autres Pays (autres que France) : _____

Autres Pays (autres que France) : _____

Autres Pays (autres que France) : _____

Autres Pays (autres que France) : _____

Autres Pays (autres que France) : _____

***CbCR* public**

Une épée de Damoclès ?

CbCR public

Au niveau français : la censure du Conseil constitutionnel



▪ Décision n°2016-741 DC du 8 décembre 2016

- L'article 137 de la **Loi Sapin II** avait inséré, dans le code de commerce, un article L. 225-102-4 qui imposait à certaines sociétés dont le chiffre d'affaires consolidé excédait un seuil fixé à 750 millions d'euros une obligation déclarative publique en matière d'impôt sur les bénéfices.
- Pour le Conseil constitutionnel, si le législateur a entendu, par une mesure de transparence, éviter la délocalisation des bases taxables afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (objectif de valeur constitutionnelle), **ces dispositions portent une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre et sont ainsi contraires à la Constitution**. Les dispositions en cause n'entreront pas en application.

Extrait du Communiqué de presse : «
S'agissant de l'article 137 de la loi déferée qui instaure un « reporting fiscal » pays par pays, le Conseil constitutionnel a, dans le prolongement de sa jurisprudence antérieure, estimé que l'obligation faite à certaines sociétés de rendre publics des indicateurs économiques et fiscaux pays par pays est de nature à permettre à l'ensemble des opérateurs qui interviennent sur les marchés où s'exercent ces activités, et en particulier à leurs concurrents, d'identifier des éléments essentiels de leur stratégie industrielle et commerciale. Le Conseil constitutionnel a donc jugé que les dispositions de l'article 137 portent une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre et sont ainsi contraires à la Constitution. »

CbCR public

Au niveau européen : un débat sur la base juridique



Directive fiscale (Article 115 TFUE)

=

Unanimité

- **Avis du service juridique du Conseil de l'UE (Novembre 2016)** Alors que le projet de modification de la Directive Comptable a été présenté en avril dernier sur la base de l'article 50 du TFUE qui prévoit une adoption à la majorité qualifiée, ce qui n'est pas la règle en matière fiscale, le service juridique du Conseil de l'UE considère que la base juridique prévue pour la proposition de modification de Directive comptable portant sur le CbCR public (décision à la majorité qualifiée au Conseil et la codécision avec le Parlement) n'est pas adéquate et qu'il faut passer à une proposition basée sur l'article 115 du TFUE, qui prévoit le vote à l'unanimité au Conseil.



Directive comptable (Article 50 TFUE)

=

Majorité qualifiée

- **Avis de la Commission européenne (19 décembre 2016)** Contrairement à l'avis du service juridique du Conseil de l'UE la Commission considère que la nouvelle directive comptable vise à renforcer la transparence fiscale en modifiant les obligations imposées aux sociétés, et ce dans le but de protéger les intérêts des associés de la société comme des tiers. La proposition ne sert ainsi pas à appliquer la législation fiscale ni à protéger l'assiette fiscale des États, mais à accroître la transparence. La Commission a conclu à la robustesse de la base juridique retenue pour la proposition de Directive.
- **Avis du Comité des Affaires Juridiques du Parlement (12 janvier 2017).** Il confirme la position de la Commission en considérant l'Article 50 du TFUE comme la base juridique adéquate.

Pour changer la base juridique, l'unanimité des Etats membres au Conseil est requise.

CbCR public

Deux projets de modification de la directive comptable 2013/34/UE en concurrence



Commission européenne

Compromis de la présidence du 8 mai 2017

- Seuil de 750 m€ pendant deux années consécutives
- Exonération pour les groupes établis et réalisant des opérations dans un seul Etat membre
- Possibilité d'exonération si la publicité était sérieusement préjudiciable d'un point de vue commercial ou pour la stabilité macroéconomique d'un pays (sauf cas des juridictions non-coopératives)
- Pour les filiales européennes des groupes non-UE dépassant le seuil : principe du « *comply or explain* » mais obligation de publier si le « sous-groupe » européen dépasse le seuil
- Attestation de publication du CbCR par les commissaires aux comptes dans le rapport annuel de l'année suivante
- Option laissée aux Etats d'aligner les données demandées au titre du CbCR public avec celles demandées au titre du CbCR fiscal



Parlement européen



Projet de texte devant être soumis le 30 mai 2017

- Discussions en cours sur le seuil avec un abaissement (progressif ?) à 40 m€ voire 0 m€
- Agrégats complémentaires à fournir pour s'aligner avec l'Action 13 et les directives européennes prévoyant des mécanismes similaires : capital social, actifs corporels, taux effectif d'impôt payé, valeur des investissements par juridiction
- Publication du rapport dans un format *open data*
- Publication sur le site internet du groupe et sur un registre public géré par la Commission européenne
- Sanctions administratives et pénalités pour le manquement à cette obligation (amendes et/ou exclusions des appels d'offres public ou des financements des Fonds européens)

A livre ouvert pour les salariés : prix de transfert, mesure de la performance et création de valeur

Les prix de transfert servent deux objectifs antinomiques : assurer l'adéquation avec le principe de pleine concurrence et mesurer la performance

Quels objectifs pour les groupes via les prix de transfert ¹ ?

-  Maximiser la performance opérationnelle
-  Optimiser la situation fiscale du Groupe

Pour le fiscaliste, les prix de transfert doivent permettre de maximiser les profits globaux de l'entreprise, dans le respect du principe de pleine concurrence

Au-delà de l'efficacité fiscale, mesurée aux bornes du Groupe, se pose la question de la mesure de la performance et des aspects d'incitation des managers :

- Comment inciter les managers à agir pour atteindre un objectif aux bornes du Groupe, sachant qu'ils n'ont généralement pas de visibilité au-delà de leur propre périmètre ?
- Et comment dissocier la contribution de chacun des éléments de la chaîne à la performance globale ?

1. Etude auprès de multinationales

Les méthodes traditionnelles de prix de transfert ne comportent que peu d'éléments de mesure de performance efficaces

Méthode OCDE	Principe	Éléments de mesure de la performance
CUP	Comparaison des prix avec des prix de marché	<ul style="list-style-type: none"> • Performance mesurable via le P&L, le prix étant fixé par référence externe. Mais la comparabilité est souvent compliquée à démontrer...
<i>Net cost plus</i>	Application d'un <i>mark-up</i> sur un prix de revient	<ul style="list-style-type: none"> • Plus les coûts augmentent, plus la marge d'exploitation augmente (mais reste fixe en %) • Mesure de la performance via le contrôle des coûts... ce qui fait baisser la marge
<i>Resale minus</i>	Application d'une marge sur un prix de revente	<ul style="list-style-type: none"> • L'augmentation du prix de vente renchérit le prix d'achat unitaire • Mesure de la performance possible via la marge d'exploitation, le prix de vente unitaire et les volumes
TNMM	Application d'un taux cible de marge d'exploitation	<ul style="list-style-type: none"> • Impossible de mesurer la performance via le compte de résultat • Mesure de la performance via le suivi des coûts, des prix unitaires et des volumes de vente
<i>Profit split</i>	Répartition d'un profit/ perte global, en fonction d'indicateurs <i>ad hoc</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Le modèle de prix de transfert doit pouvoir aligner objectifs fiscaux et managériaux • En pratique complexe à structurer

Il est difficile de construire un cadre théorique convaincant pour définir de manière simple les prix de transfert



"Accounting and economic researchers now realize that under conditions that make decentralization worthwhile, that is, an uncertain environment with private information possessed by local managers, we do not know a great deal about optimal transfer-pricing policies"

Kaplan (1982)

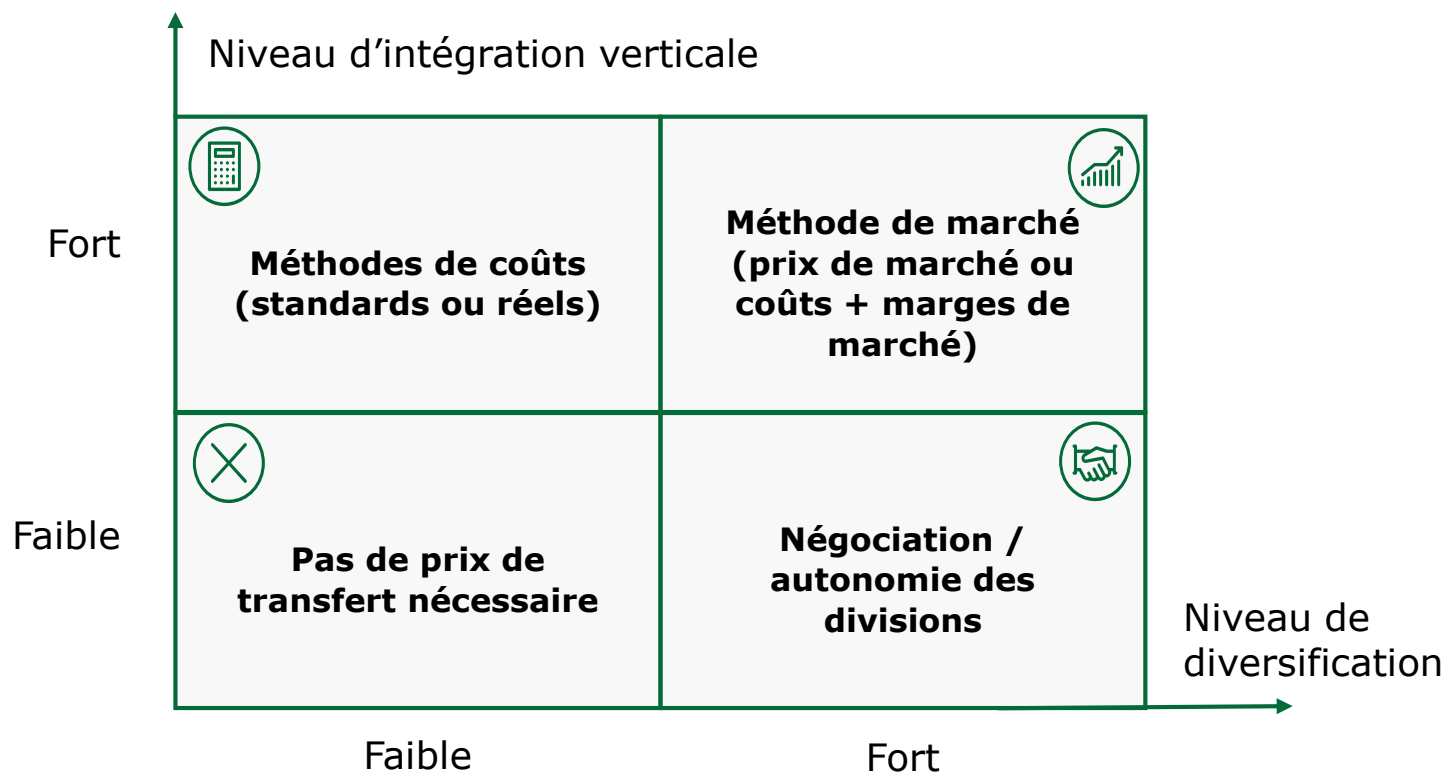


"Transfer payment rules result primarily from a long run bargaining process rather than problem-solving"

Cyert & March (1963)

Certains économistes ont cherché à construire un cadre d'analyse pour aider au choix de la meilleure méthode de prix de transfert

Typologie des meilleures méthodes de prix de transfert d'Eccles¹



En pratique, les grands groupes tendent à séparer comptabilité sociale et managériale pour palier les difficultés liées aux prix de transfert

77 % des groupes classés en tant que « *best practices* » recourent à deux jeux de comptes, contre 25 % des autres types de groupes¹

La dichotomie dépend également de la taille des Groupes : 77 % des groupes de plus de 2 m\$ de CA utilisent deux systèmes de comptes, alors qu'au global, 80 % des entreprises n'ont qu'un seul jeu de comptes²

Par ailleurs, en l'absence de références solides, les groupes ont tendance à calculer les prix de transfert par référence aux coûts de production³, avec les difficultés usuelles en matière de prix de transfert sur les calculs de coûts standards, de coûts complets ou de coûts réels.

1. Springsteel, 1999.

2. Etude E&Y, 2001

3. Voir par exemple Eccles & White (1998), Tang (1993), Kaplan & Atkinson (1998) ou encore Horngren (2009)

L'existence de plusieurs jeux de comptes peut poser des problèmes aux Groupes

Dissocier la mesure de la performance des comptes statutaires peut être interprété comme La preuve que les comptes statutaires ne sont pas sincères / justes / authentiques

- Recours à un prix standard sans tenir compte d'ajustements
- Facturation managériale d'un montant fixe de *management fees* / redevances
- Périmètre économique différent du périmètre statutaire (e.g. vision bout en bout ou intégration de distributeurs tiers pour illustrer une performance « pays »)

Le pouvoir d'investigation de l'administration fiscale fait que la comptabilité analytique est un terrain de jeu important, et peut aider à justifier des redressements

Au-delà de l'approche fiscale, cette question est critique en matière de participation des salariés

Rappel des règles en matière de participation



Le Principe

Code du Travail, Article L3322-1

« La participation a pour objet de garantir collectivement aux salariés le droit de participer aux résultats de l'entreprise

Elle prend la forme d'une participation financière à effet différé, calculée en fonction du bénéfice net de l'entreprise, constituant la réserve spéciale de participation

Elle concourt à la mise en œuvre de la gestion participative dans l'entreprise »



Le Contrôle

Code du Travail, Article L3326-1

« Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes. Ils ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges nés de l'application du présent titre

Les contestations relatives au montant des salaires et au calcul de la valeur ajoutée [...] sont réglées par les procédures stipulées par les accords de participation. A défaut, elles relèvent des juridictions compétentes en matière d'impôts directs. Lorsqu'un accord de participation est intervenu, les juridictions ne peuvent être saisies que par les signataires de cet accord



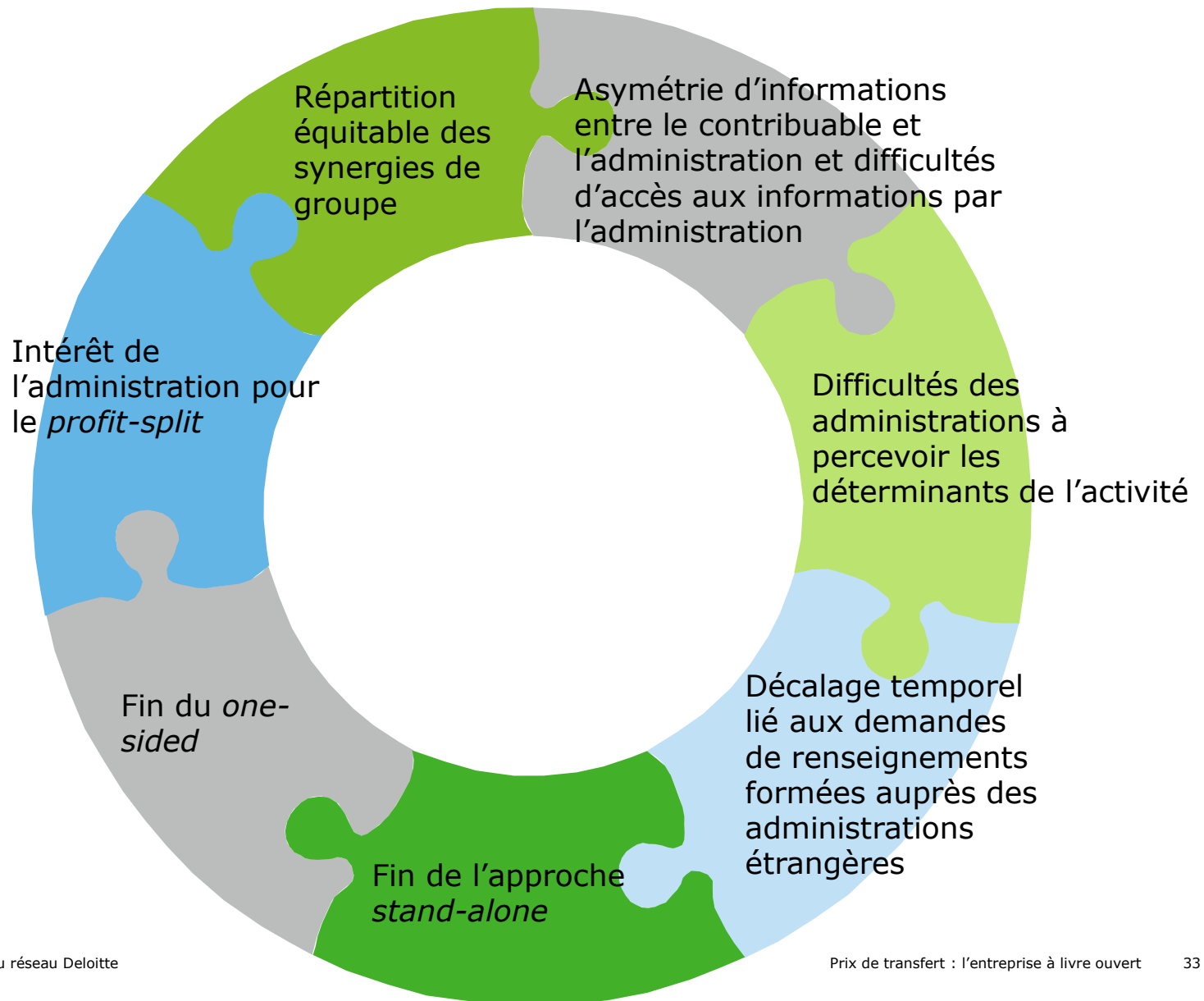
Tous les autres litiges relatifs à l'application du présent titre sont de la compétence du juge judiciaire »

Quelques pistes pour réconcilier mesure de la performance et prix de transfert

- Etre transparent vis-à-vis des IRP : la documentation prix de transfert peut être revue par l'expert du CE. Sa rédaction ne doit donc pas être effectuée uniquement sous un angle fiscal !
- Assurer un équilibre contractuel au sein du groupe : éviter les clauses potestatives et être clair sur les méthodes de définition des prix
- Etre clair sur le rationnel des éventuels ajustements de prix de transfert, qui doivent être justifiés par rapport à des références objectives (variation de prix de matières premières, *benchmark* externe, etc.)
- Eviter de présenter des *management accounts* sur des périmètres économiques différents des comptes statutaires (cf. également risque d'établissement stable)
- Etre capable de réconcilier et de justifier les écarts entre *management accounts* et comptes statutaires
- Varier les éléments d'évaluation de la performance, en ne les fondant pas uniquement sur un P&L managérial (performance globale de la division, volumes, etc.)

Contrôle et contentieux, les stratégies des administrations fiscales en pleine lumière

Particularités du contrôle fiscal international



Contrôle des prix de transfert

Evolutions des règles du jeu

Accès à l'information en France

Normes juridiques établies

- **1934** - Assistance administrative internationale
- **1981** - Assistance au sein de l'Union européenne
- **1996** - Suspension du délai de reprise
- **2009** - Obligation documentaire
- **2013** - Déclaration de prix de transfert
- **2016** - Déclaration pays par pays

Normes juridiques à venir ?

- Déclaration des montages abusifs
- Déclaration pays par pays publique
- Obligation d'établir un rapport fiscal d'entreprise ou RFE

Digitalisation des procédures

Normes juridiques intégrant les progrès de l'informatique de gestion dans les pratiques de l'administration fiscale française

- **1982** - Début du contrôle fiscal informatisé
- **1990** - Dispositions tirées des enseignements de 8 ans de pratique
- **2008** - Mise en place d'une option laissée au contribuable lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés de remettre une copie des fichiers des écritures comptables (FEC)
- **2014** - Transformation de l'option créée en 2008 à l'article L. 47 A I LPF en une obligation pour les vérifications de comptabilités débutées à partir du 1^{er} janvier 2014
- **2017** - Introduction de nouvelles procédures :
 - Une nouvelle procédure de contrôle fiscal « à distance » : l'examen de comptabilité (article L. 13 G LPF)
 - Un aménagement des conditions de réalisation des traitements informatiques lors des CFI. Modifications aux options b et c de l'article L. 47 A, II LPF concernant la réalisation des demandes de traitement : fichiers à remettre et instauration de nouveaux délais impératifs assortis de majoration de 10 % si non respect

Accès à l'information en Europe

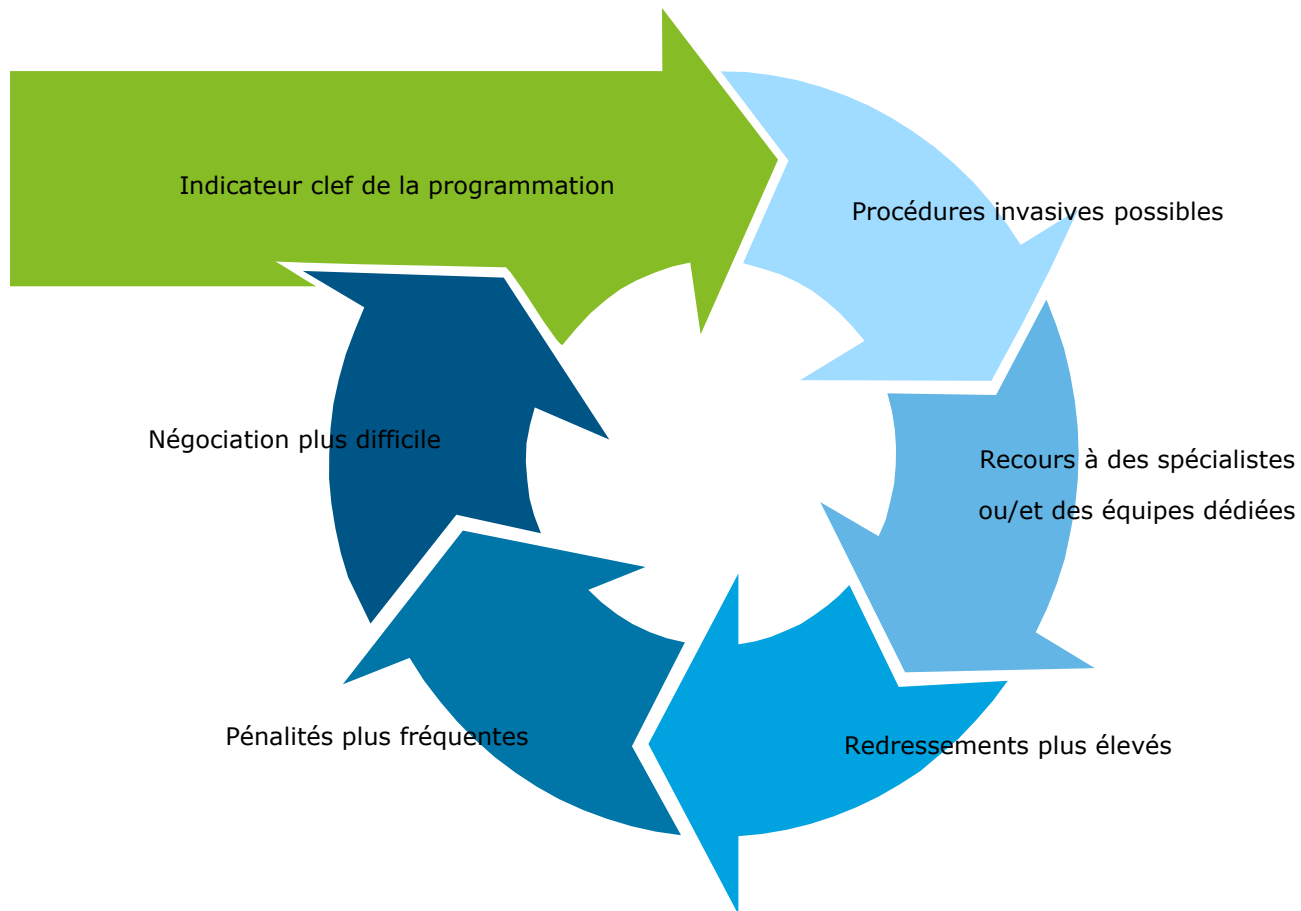
Normes juridiques établies

Directive (UE) n° 2011/16 du Conseil du 15 février 2011

- **1977** - Échange d'informations sur demande
- **1977** - Échange d'informations spontanée
- **2003** - Échange d'informations automatique obligatoire
- **2004** - Contrôles fiscaux simultanés
- **2015** - Échange d'informations obligatoire en matière d'accords préalables et rescrits fiscaux
- **2016** - Déclaration pays par pays

Contrôle des prix de transfert

Des vérifications désormais plus dures...



Contrôle des prix de transfert

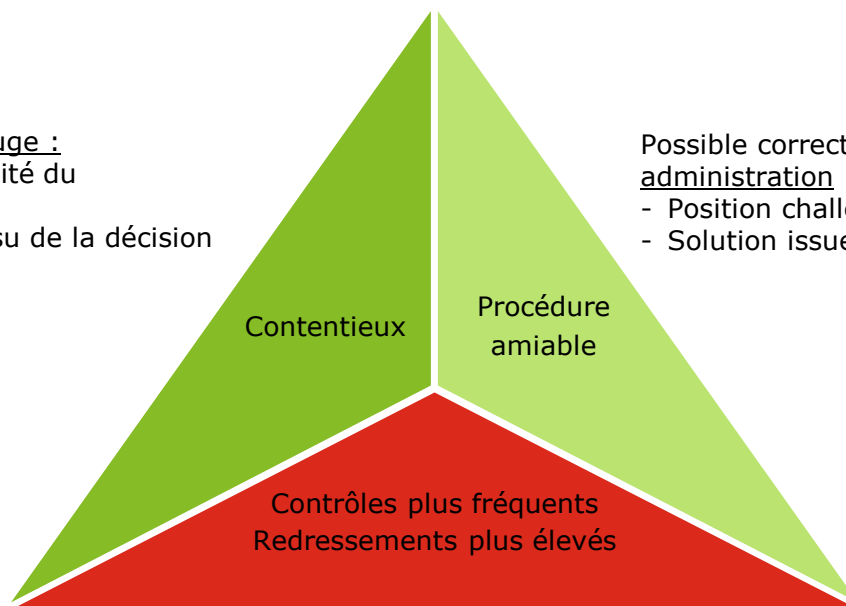
...des administrations moins disposées à chercher des solutions

Possible correction par le juge :

- Détermination de la validité du redressement
- Montant incontestable issu de la décision

Possible correction après échanges avec l'autre administration

- Position challengée par l'autre administration
- Solution issue des échanges techniques



Pression sur les administrations

- En raison du contexte propre aux prix de transfert
- de la part des services de contrôle
- De la part des services d'audit interne/corps de contrôle

En France, le juge est vigilant

La preuve d'un avantage...

La preuve d'un avantage... une analyse détaillée indispensable

Le Conseil d'Etat adopte une approche rigoureuse de l'appréciation de la matérialité de l'avantage et ont ainsi été considérés comme non démontrés les avantages :

- constitués par le seul écart de prix de vente aux distributeurs finaux (entreprises liées) et consommateurs (*CE 16 mars 2016 Société Amycel France*);
- constitués par le versement de commissions « importantes » lorsque celles-ci rémunèrent un service (*CE 15 avril 2016 LSVD*).

Les déficits dégagés par une société ne sont pas suffisants pour caractériser le transfert de bénéfice (*CAA Versailles 5 mai 2009 Man Camion et Bus*), quand bien même la société est structurellement déficitaire sur plusieurs exercices (arrêts précités et *TA Rennes 9 décembre 2010 Lely France*).

Pour démontrer cet avantage, les services de contrôle doivent comparer les prix pratiqués par la société vérifiée avec ceux :

- d'entreprises similaires exploitées normalement avec des clients dépourvus de lien de dépendance (**comparaison externe**) ;
- appliqués à ses autres clients dépourvus de liens de dépendance (**comparaison interne**) sans que cet écart ne s'explique par la situation différente des clients (*CE 16 mars 2016, Société Amycel France*).

En France, le juge est vigilant

...à démontrer de manière précise

... par comparaison avec un référentiel pertinent

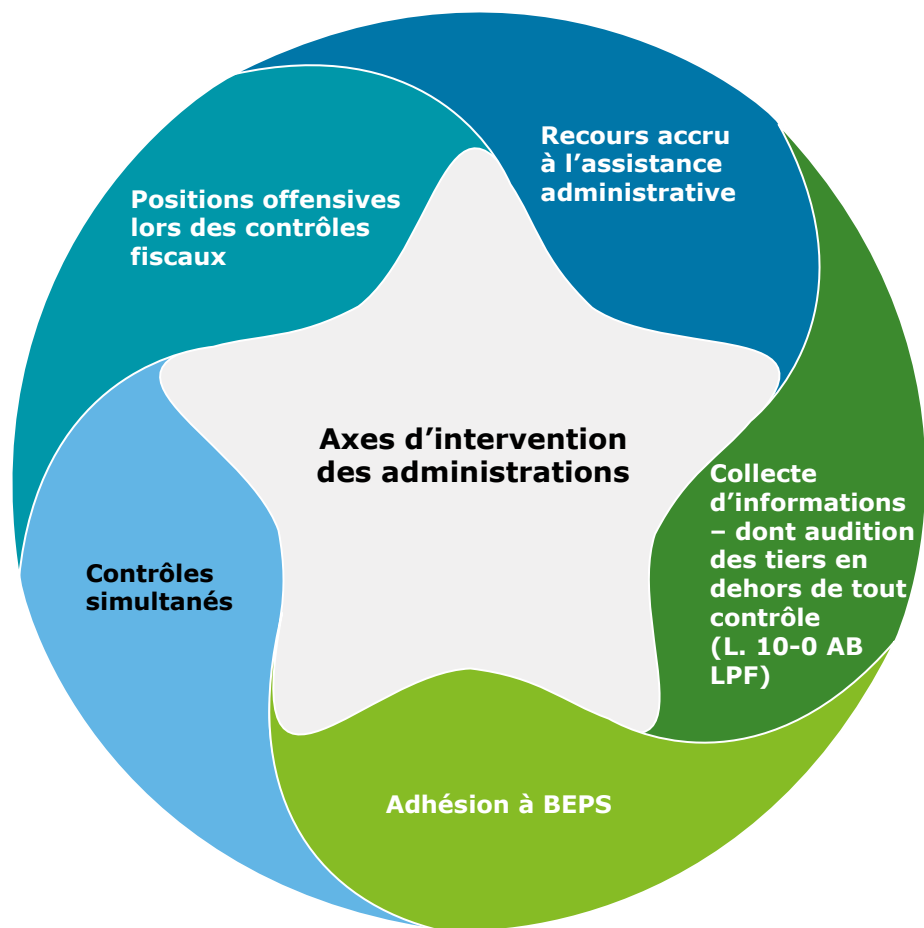
L'existence de comparables internes fiables suffit à établir le caractère de pleine concurrence des transactions (*CE 16 mars 2016 Société Amycel France*)...

- Reconnaissance (a) de la distinction des deux types de comparables et (b) de la « hiérarchie » des comparables (internes vs. externes) ;
- Position conforme aux principes OCDE qui recommandent d'examiner les comparables internes avant d'étudier les comparables externes (*Principes OCDE § 3.4*) ;
- Approche similaire à celle observée par le forum conjoint sur les prix de transfert de l'UE qui a relevé la préférence générale au sein de la plupart des Etats membres pour les comparables internes lorsqu'ils **existent et qu'ils sont valides** (*Discussion Paper on comparables in the EU, JTPF/001/2016/EN, février 2016*).

... mais un comparable interne ne doit pas nécessairement être privilégié par rapport à un comparable externe

Dans tous les cas, une **analyse de comparabilité** doit être réalisée, que les transactions contrôlées soient comparées à des comparables internes ou externes (*Principes OCDE § 3.28*) : dispositions contractuelles, fonctions exercées (création de valeur...), caractéristiques des biens et services, circonstances économiques (parties et marché), stratégies économiques (*Principes OCDE § 1.36*).

Tour d'horizon des pratiques des administrations fiscales



Prix de transfert et droit de la concurrence: des injonctions parfois contradictoires

Les règles de fiscalité et de concurrence peuvent interagir dans des affaires d'aide d'Etat et d'abus de position dominante

Problématiques de concurrence

Description

Aide d'Etat

- Contrôle des pratiques « interventionnistes » de l'Etat en matière de politique économique, consistant à favoriser une entreprise ou un secteur d'activité

Abus de position dominante

- Contrôle des pratiques anticoncurrentielles menées par des entreprises en position dominante et visant à exclure des concurrents (ex : prédation en prix, restrictions verticales) ou à exploiter cette position dominante (discrimination, prix excessifs).

Ententes

- Contrôle des ententes d'entreprises conçues pour fausser le jeu de la concurrence, fixer des prix plus élevés que les prix concurrentiels, empêcher l'entrée de nouveaux acteurs, etc.

Fusions & Acquisitions

- Contrôle *ex ante* des opérations de M&A pour éviter la création d'une entité qui dispose d'un pouvoir de marché significatif (dont elle pourrait ensuite abuser)

Un APA est considéré comme une aide d'Etat s'il valide une politique de TP qui déroge au principe de pleine concurrence

Critères

Analyse de la Commission

Avantage économique

Présumé: "The Court of Justice has already held that a reduction in the taxable base that results from a tax measure that enables a taxpayer to employ transfer prices in intra-group transactions that do not resemble prices which would be charged in conditions of free competition between independent undertakings negotiating under comparable circumstances at arm's length confers a selective advantage on that taxpayer" ⁽¹⁾

Au moyen de ressources d'Etats

Présumé

Affectant la concurrence et les échanges entre EM

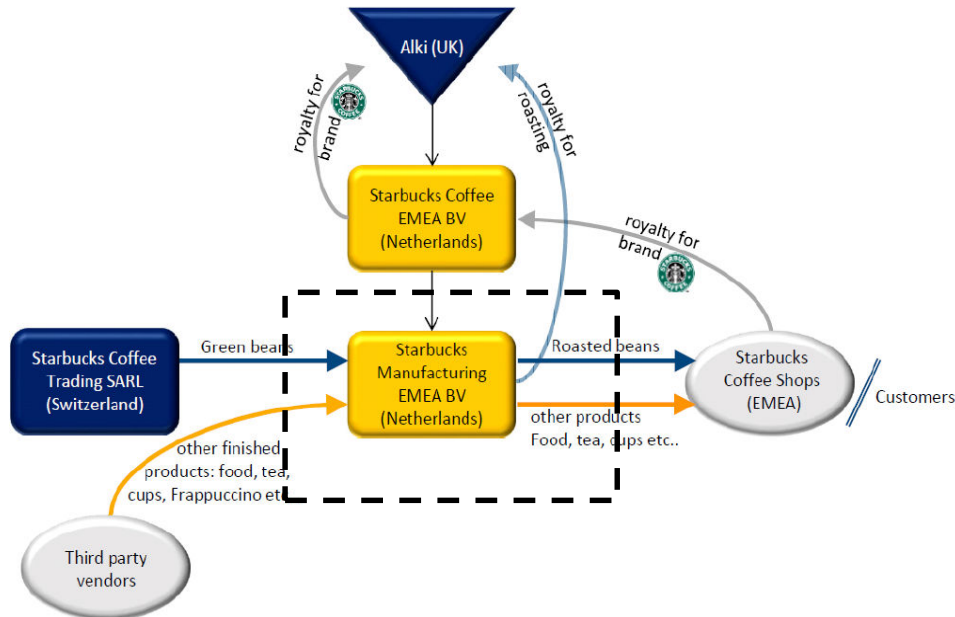
Présumé

Sélectif

- **Seul point discutable**
- Dès lors que l'APA valide un prix de transfert qui s'écarte du principe de pleine concurrence, l'APA est supposé sélectif
- **La question est donc : comment la Commission interprète-t-elle le principe de pleine concurrence ?**

Analyse du cas Starbucks (recours à la CJUE)

Schéma des flux



- La société SMBV est chargée de la torréfaction du café
- Elle paye une *royalty* à Alki pour l'utilisation de l'IP technologique du groupe
- La *royalty* est fixée de manière à laisser à SMBV une marge correspondante à ses Opex * 9/12%, validé par l'APA

Analyse de la Commission

- La Commission considère qu'une redevance variable n'est pas conforme au principe de pleine concurrence et par suite que l'APA est une aide d'Etat.
- "the Commission expressed doubts on the arm's length nature of the royalty payment. In particular, the Commission explained that the fact that the level of the royalties due by SMBV to Alki LP is dependent on the difference between the remuneration established in the SMBV APA and the accounting pre-tax profit before the payment of the royalt leads to a situation in which that royalty payment is calculated as profit in excess of the SMBV APA and does not reflect the arm's length value of that IP" (§287)

L'analyse de la Commission est critiquable sous un angle économique

Critères

Analyse de la Commission

Avantage économique

- L'APA fixe seulement la division du profit entre deux ou plusieurs Etats
- Un avantage économique n'existe que si l'APA accordé par le pays A valide une allocation de profit anormalement au profit d'un Etat B dans lequel le taux d'IS est inférieur

Au moyen de ressources d'Etats

- Jurisprudence constante
- Pourtant discutable si l'on adopte une approche plus globale du point de vue des finances publiques (effet positif des IDE : cotisations sociales, IR, etc.)

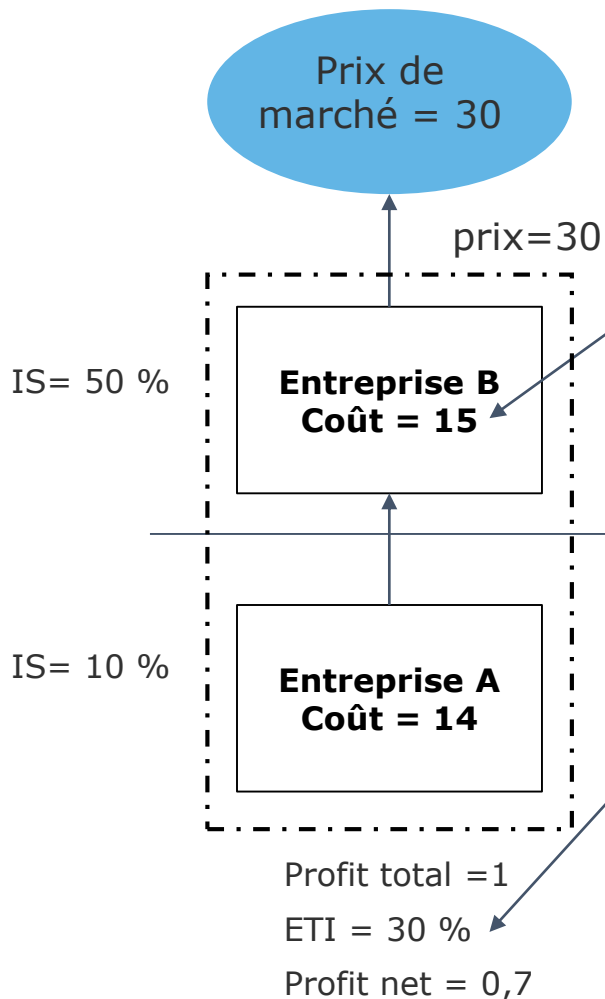
Affectant la concurrence et les échanges entre EM

- Jurisprudence constante
- Extrêmement discutable : les effets d'une baisse du montant d'IS versé sont très peu susceptibles de donner lieu à des distorsions de concurrence (contrairement aux subventions directes)

Sélectif

- Le raisonnement de la Commission est douteux : le fait qu'une décision déroge au principe de pleine concurrence ne signifie pas sa sélectivité
- Il subsiste en outre énormément d'incertitude sur la manière dont la Commission va interpréter le principe de pleine concurrence.

Contrairement à une subvention directe, un APA peut difficilement créer des distorsions de concurrence



Fonctionnement d'une subvention

- Une subvention publique de 2 à l'entreprise B lui permettrait de pratiquer un prix de 28 qui ne pourrait pas être répliqué par ses concurrents également efficaces
- La subvention permet donc à A de mettre en œuvre des mesures d'exclusions tarifaires, qui posent des problèmes concurrentiels

Fonctionnement d'un APA

- Un APA peut, au mieux, réduire la quantité totale d'IS payée par la multinationale
- Comme l'IS est assis sur le profit, un APA ne peut aucunement permettre d'abaisser le prix sous les coûts (puisque dans ce cas il n'y a pas de paiement d'IS), il ne peut donc pas y avoir de distorsions tarifaires
- Un APA peut cependant également réduire le coût du capital d'une entreprise et ainsi faciliter son financement, ou lui donne accès à une réserve de cash plus importante.
- Chaque cas devrait être analysé séparément mais Apple et Starbucks ne sont pas connus pour leur pratique de prédation en prix. Par ailleurs avec ou sans taux d'IS préférentiel, Apple dispose d'une réserve de cash suffisante pour n'importe quel investissement.

Conclusions sur les aides d'Etat : les entreprises devraient mettre en œuvre une politique de gestion du risque

La Commission veut s'attaquer à ce qu'elle considère comme de l'évasion fiscale...

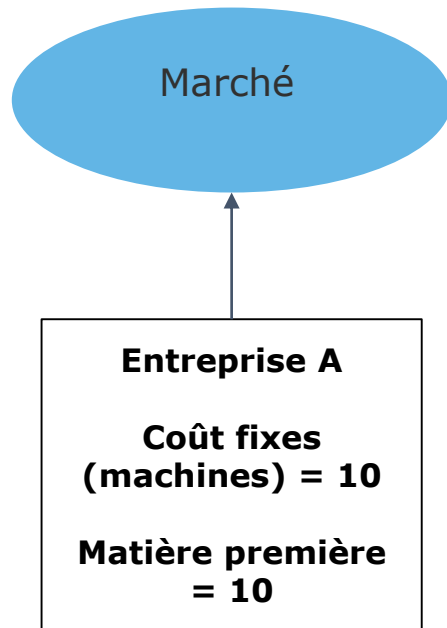
- La Commission semble principalement préoccupée par des questions d'équité fiscale et une volonté de proscrire certains mécanismes. Les éléments publics de la décision Apple font référence à la répartition géographique du profit qui est jugée "anormale" plus qu'à la méthodologie de prix de transfert elle-même
- La Commission a créé une *task force* spéciale pour traiter des *tax rulings* qui fait intervenir des membres de la DG Taxud et de la DG Comp. Cette *task force* a demandé aux Etats membres plus d'un millier de *rulings* fiscaux qu'elle est en train d'étudier.

... créant un risque significatif pour les entreprises

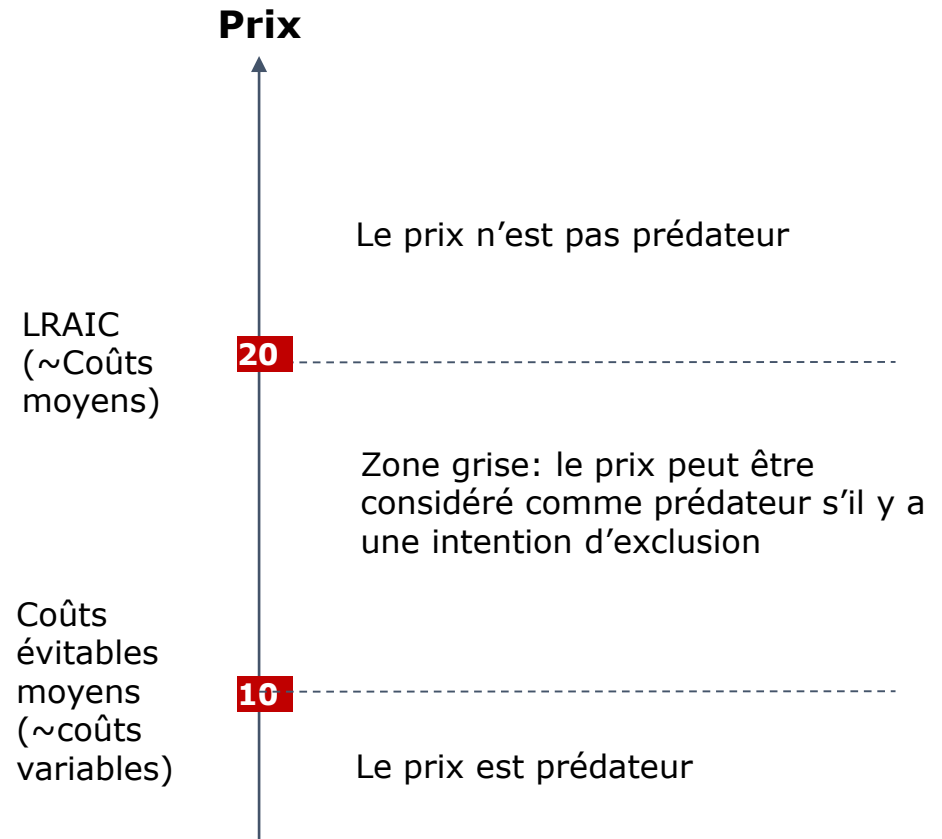
- Il est difficile de prédire la manière dont la Commission va interpréter le principe de pleine concurrence à l'avenir puisqu'elle n'a aucune expérience en la matière et qu'elle ne fait référence à aucune décision ou à aucun corpus de règles précis.
- Cela crée une grande incertitude, d'autant plus que toutes les décisions nationales (APA, négociation de fin de contrôle fiscal, décision d'un tribunal Administratif) sont susceptibles d'être remises en cause.
- Les conséquences pour les entreprises peuvent être dramatiques (10 ans d'impôt supplémentaires, a priori sans possibilité d'éviter la double imposition)
- Il est important de revoir tous ses *rulings*, APA au prisme de l'aide d'Etat pour gérer le risque d'aide d'Etat.

La prédation en prix est une pratique qui vise à exclure ses concurrents en pratiquant des prix inférieurs aux coûts

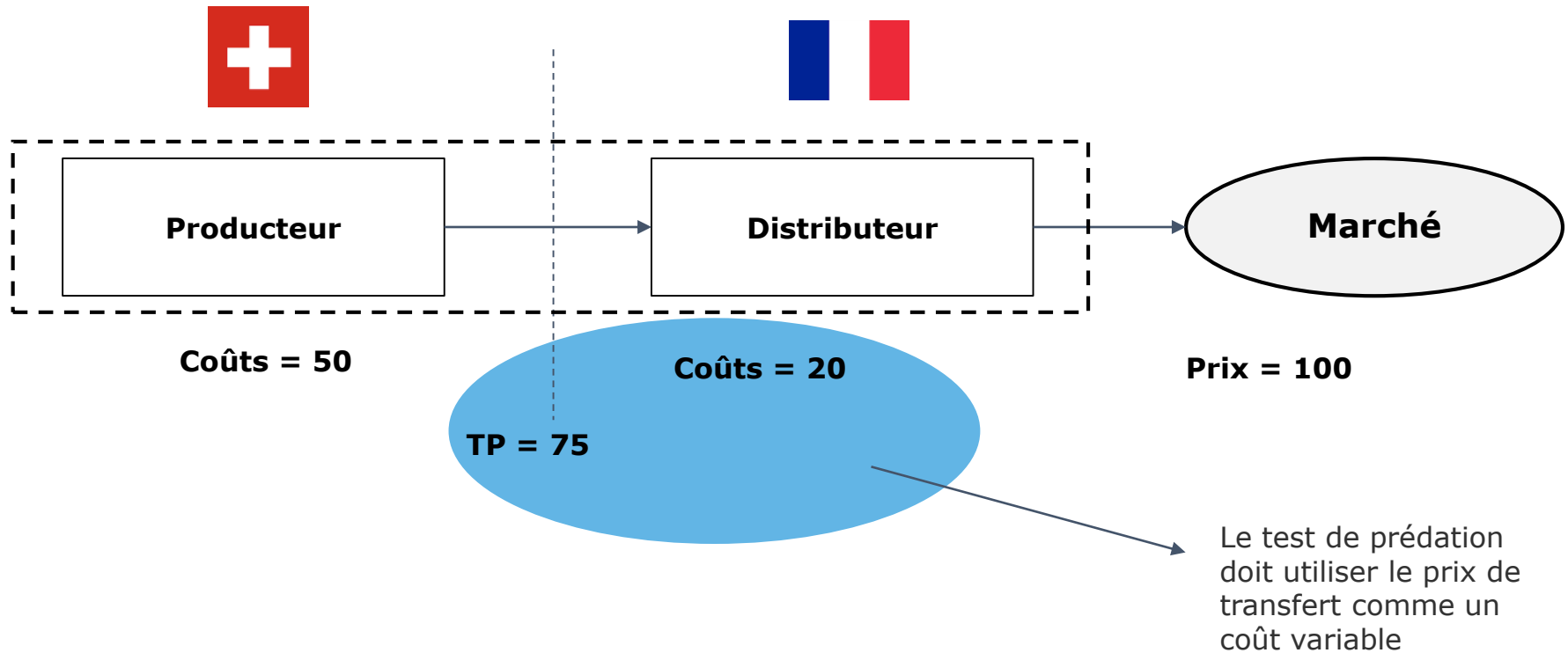
Exemple d'entreprise



Description du test de coût



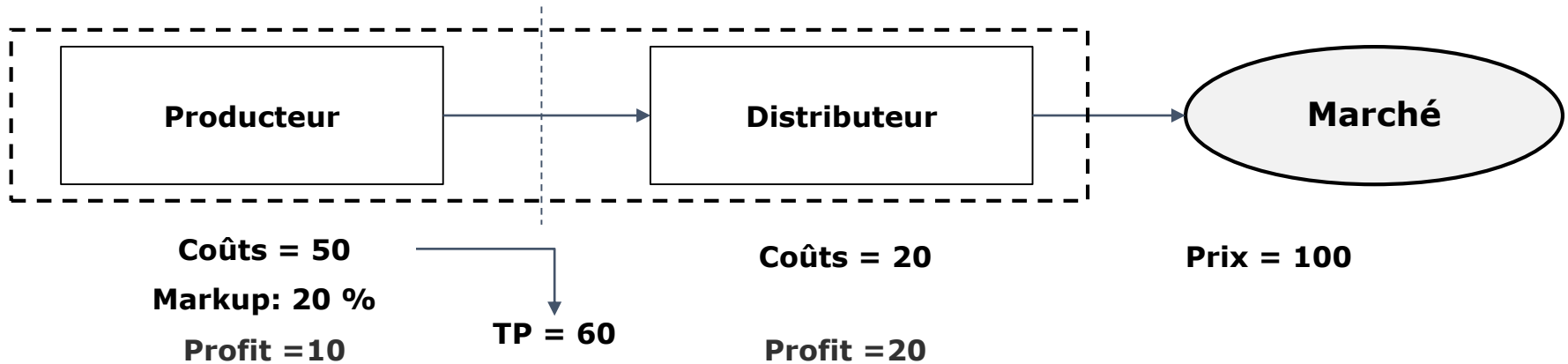
En France, la pratique consiste à utiliser les prix de transfert dans le test de prédation



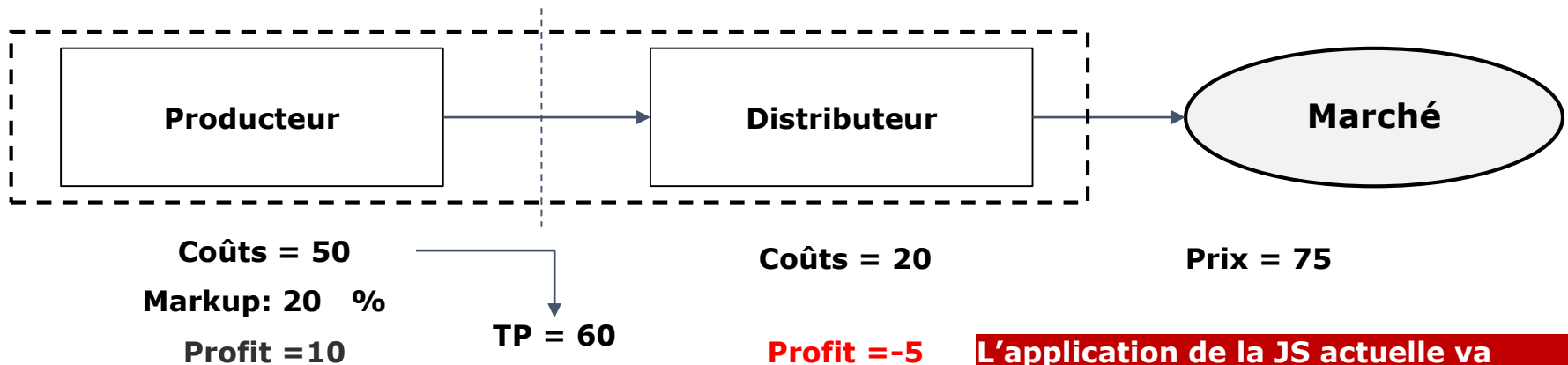
"(...) Qu'en ce qui concerne l'utilisation du prix d'achat d'un produit à une société du même groupe comme coût pertinent dans le test de coût, le Conseil s'est référé à bon droit à la convention OCDE (Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 1995) dont le principe central est, en ce qui concerne le prix de transfert au sein d'un groupe, 'le prix de pleine concurrence' qui consiste à fixer des prix de transfert comme si les deux sociétés, celle qui achète et celle qui vend, étaient autonomes et confrontées à la réalité économique." Aut. conc., déc. n° 07-D-09 du 14 mars 2007.

En cas d'application d'une méthode TNMM, le distributeur pourrait être considéré, à tort, comme pratiquant des prix prédateurs

Prix de marché élevé



Prix de marché bas



L'application de la JS actuelle va conduire à une situation de prédation alors même que les prix sont supérieurs aux coûts.

Contacts



Grégoire de Vogüé
Avocat Associé
Email : gdevogue@taj.fr
Tel.: 01 40 88 22 20



Eric Lesprit
Avocat Associé
Email : elesprit@taj.fr
Tel.: 01 40 88 86 75



Aymeric Nouaille-Degorce
Avocat Associé
Email : aynouailledegorce@taj.fr
Tel.: 01 55 61 48 74



Julien Pellefigue
Associé
Email : jpellefigue@taj.fr
Tel.: 01 55 61 79 72



Marie-Charlotte Mahieu
Avocat
Email : mmahieu@taj.fr
Tel.: 01 55 61 60 11

NEUILLY-SUR-SEINE
181 avenue Charles de Gaulle
92524 Neuilly-sur-Seine cedex
Tel: +33 1 40 88 22 50
Fax: +33 1 40 88 22 17

BORDEAUX
19, boulevard Alfred Daney
BP 80105
33041 Bordeaux cedex
Tel: +33 5 57 19 51 00
Fax: +33 5 57 19 51 01

LILLE
83, rue du Luxembourg
59777 Euraille
Tel: +33 3 20 14 94 20
Fax: +33 3 20 14 94 29

LYON
Immeuble Higashi
106, cours Charlemagne
CS 60209
69286 Lyon cedex 02
Tel: +33 4 72 43 37 85
Fax: +33 4 72 43 39 94

MARSEILLE
10, place de la Joliette
Les Docks – Atrium 10.4
BP 62544
13567 Marseille cedex 02
Tel: +33 4 91 59 84 75
Fax: +33 4 91 59 84 79

Cette proposition est éditée par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine. Taj est une entité du réseau Deloitte.

SELAS au capital de 1 463 500 €
434 480 273 RCS Nanterre
181, avenue Charles de Gaulle
92524 Neuilly-sur-Seine cedex
Tél : 01 40 88 22 50
Fax : 01 40 88 22 17

A propos de Deloitte

Deloitte fait référence à un ou plusieurs cabinets membres de Deloitte Touche Tohmatsu Limited, société de droit anglais (« private company limited by guarantee »), et à son réseau de cabinets membres constitués en entités indépendantes et juridiquement distinctes. Pour en savoir plus sur la structure légale de Deloitte Touche Tohmatsu Limited et de ses cabinets membres, consulter www.deloitte.com/about.

Deloitte fournit des services professionnels dans les domaines de l'audit, de la fiscalité, du consulting et du financial advisory, à ses clients des secteurs public ou privé, de toutes tailles et de toutes activités. Fort d'un réseau de firmes membres dans plus de 150 pays, Deloitte allie des compétences de niveau international à des expertises locales pointues, afin d'accompagner ses clients dans leur développement partout où ils opèrent. Nos 200 000 professionnels sont animés par un objectif commun, faire de Deloitte la référence en matière d'excellence de service.