

Prix de transfert - 20^e édition

Prix de transfert : la carotte et le bâton

Jeudi 20 juin 2019

Introduction



**Grégoire de
Vogüé**



Eric Lesprit



**Marie-Charlotte
Mahieu**



**Aymeric Nouaille-
Degorce**



Julien Pellefigue

Sommaire

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Et demain ? Numérique, digitalisation, marchés de consommation, répartition forfaitaire : quels impacts pour les entreprises ?

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Contexte général des contrôles

Pression accrue des contrôles fiscaux des prix de transfert, en nombre et niveau de redressement

- Mise en œuvre du projet BEPS
- Manque à gagner budgétaire des Etats

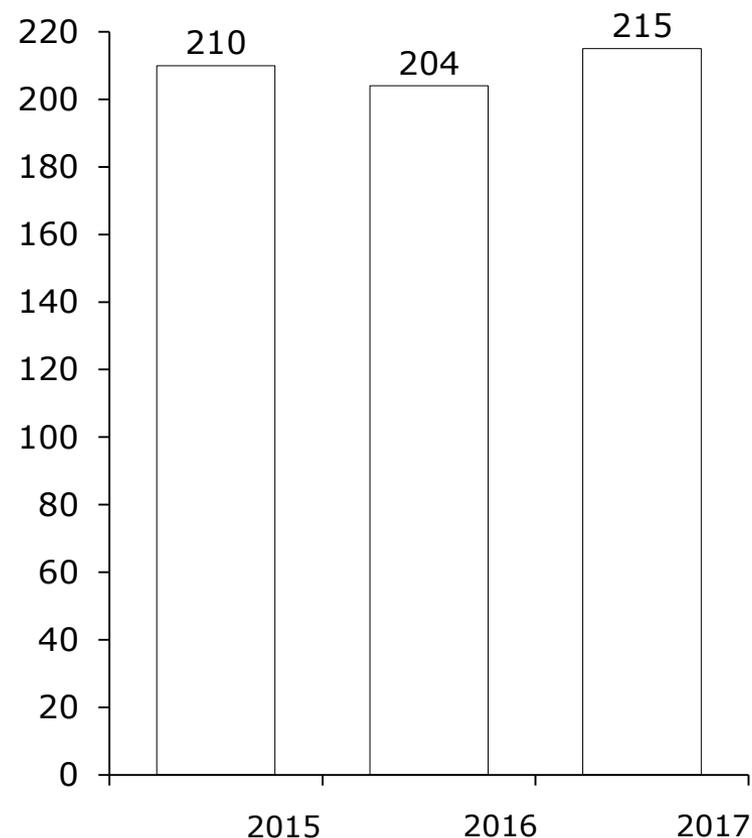
Recours plus étendu aux pénalités

- Depuis 2012, accroissement du recours aux pénalités pour mauvaise foi lors des contrôles des groupes multinationaux
- Incidence possible sur l'ouverture d'une procédure amiable, car considérées comme « pénalités graves »

Quelques données chiffrées

- + 54 % de redressements internationaux entre 2010 et 2017, parmi lesquels les redressements portant sur les prix de transfert
- Mouvement destiné à perdurer

Augmentation des perquisitions fiscales



Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

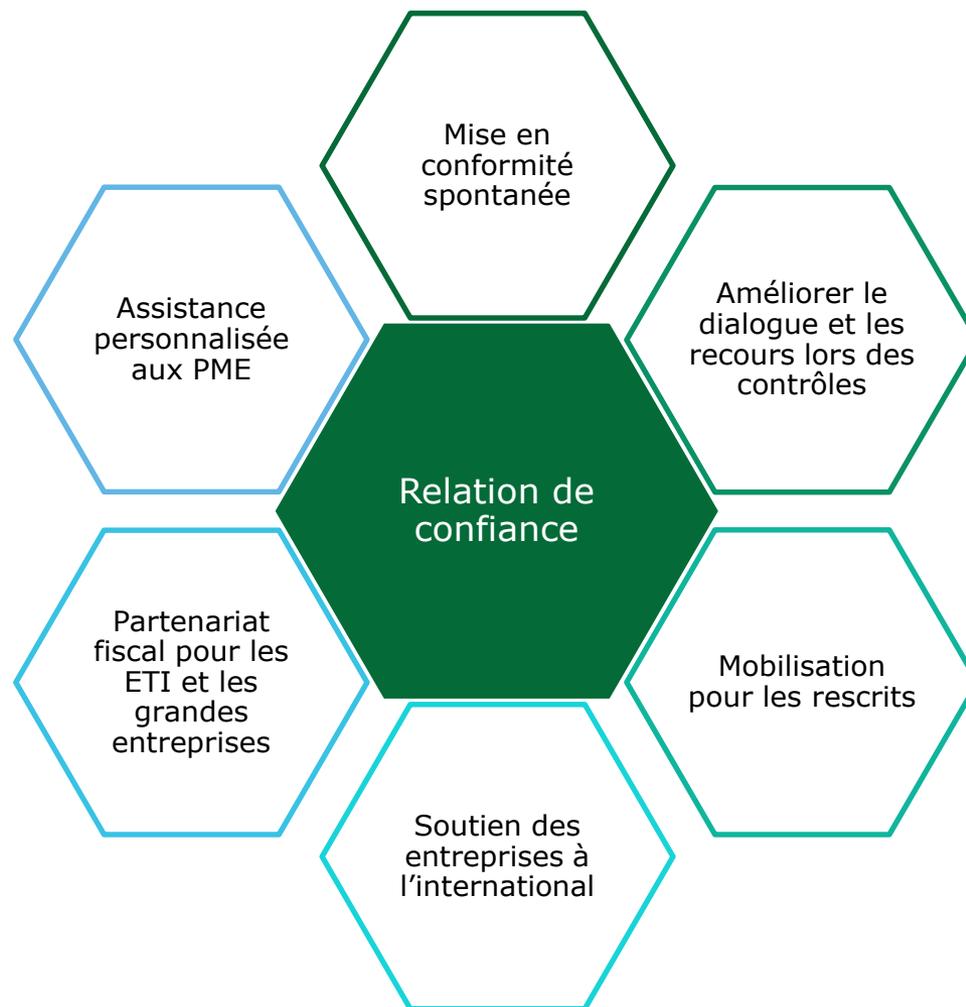
Ensemble de mesures récentes dévoilées par le Ministre du Budget

- **23 octobre 2018 : loi de lutte contre la fraude**
dans le cadre de la loi pour un Etat au Service d'une
Société de Confiance (ESSOC)
- **14 mars 2019 : nouvelle relation de confiance**
entre entreprises et administration fiscale



Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Les mesures clés



Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

La mise en conformité spontanée

- Une procédure claire pour régulariser spontanément des questions fiscales complexes
- Un guichet unique pour les demandes et le suivi des régularisations spontanées : le SMEC (Service de Mise En Conformité)
- Conséquences pour le contribuable :
 - Taux de pénalité pour manœuvres frauduleuses qui pourra être fixé à 30 % (80 % sinon)
 - Taux de pénalité pour manquement délibéré qui pourra être fixé à 15 % (40 % sinon)
 - Intérêts de retard réduits de 40 %
- Sont exclues les entreprises pour lesquelles un contrôle fiscal est en cours, qui ont reçu un avis de vérification ou qui font l'objet d'une procédure d'enquête administrative ou judiciaire.

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

La mise en conformité spontanée

- Le service est compétent pour gérer des demandes concernant :
 - *En matière de fiscalité internationale :*
 - Activité en France non déclarée, constitutive d'un ES
 - Déduction de tout ou partie des intérêts d'un prêt consenti par une société étrangère (art 212 du CGI)
 - Montages illicites ou abusifs publiés sur le site « [economie.gouv](http://economie.gouv.fr) »
 - *En matière de fiscalité des dirigeants :*
 - Régime fiscal des impatriés (art 155 du CGI)
 - Non respect des conditions d'un « pacte Dutreil » (art 787 B du CGI)
 - Non assujettissement à tort d'une plus-value de cession de titres
 - *Plus généralement :*
 - Toute opération susceptible de relever d'une des sanctions prévues au c de l'article 1728 du CGI (activité occulte) ou aux b et c de l'article 1729 du CGI (abus de droit, manœuvres frauduleuses)

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Améliorer le dialogue et les recours lors de contrôles fiscaux

- Traitement des enjeux de "place" via un forum de dialogue
- Création d'une instance de dialogue réunissant l'administration et les organisations patronales représentatives deux à trois fois par an, afin d'identifier les problématiques transversales dès leur apparition et de faciliter les prises de position de l'administration sur ces dernières en amont des contrôles
- L'administration apportera une réponse aux problématiques fiscales complexes abordées, réponse qu'elle s'engage à respecter lors des contrôles
- Accélération des recours hiérarchiques en cours de contrôle
 - En cas de désaccord, saisine de l'interlocuteur départemental dans tous les cas où le responsable hiérarchique direct du vérificateur a préalablement validé la proposition de rectification (notamment lorsqu'elle prévoit des pénalités pour manquement délibéré ou pour manœuvres frauduleuses)
 - Dans la majorité des cas, il ne sera plus nécessaire de saisir le chef de service direct du vérificateur

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Améliorer le dialogue et les recours lors de contrôles fiscaux

- Publication de rappels d'intérêt général
- Interlocution, si possible, confiée à une instance collégiale dont l'un des membres au moins n'aura pas précédemment eu connaissance du dossier
 - L'interlocuteur pourra être assisté du responsable des affaires juridiques et du responsable d'une division du contrôle fiscal n'ayant pas visé le dossier
- Mise en place **de garanties fiscales**
 - Indication en fin de contrôle des points ayant fait l'objet d'un examen spécifique et qui n'ont donné lieu à aucun redressement
 - Concentration des vérifications sur les procédures de contrôle ciblé sur des points précis, portés à la connaissance de l'entreprise dès le début du contrôle
 - L'absence de rappel sur un des points cités dans « l'avis de vérification » entraîne l'application de la garantie fiscale.

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Mobilisation pour les rescrits

- Le rescrit fiscal :
 - une prise de position de l'administration fiscale
 - sur demande d'un contribuable de bonne foi
 - une position opposable
 - Une demande portant sur l'application d'un texte à l'égard d'une situation particulière
→ sécurité juridique
- Guichet unique pour les demandes
- Standardisation des demandes afin d'assurer la complète information des services d'instruction
- Publication des rescrits d'intérêt général

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Mobilisation pour les rescrits

- Guichet unique pour les demandes (le Service juridique de la fiscalité) : procède à leur instruction et adresse la réponse au contribuable (en cas d'interprétation nouvelle : sollicite la DLF)
- Standardisation des demandes afin d'assurer la complète information des services d'instruction
 - Formulaire disponible sur le site « impots.gouv » (contient les principales informations à fournir)
- Mutualisation des réponses :
 - Nouvelle série dédiée au sein du BOFiP
 - 13 rescrits publiés à ce jour

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Soutien des entreprises à l'international

- Identification des difficultés rencontrées avec les autorités fiscales étrangères
- Mobilisation de l'administration au soutien des multinationales
- Renforcement de la Mejei (élimination des doubles impositions : APA+MAP)
- Un guichet unique à contacter en cas de difficultés
- Après analyse :
 - conseils et orientation vers les instruments adaptés (procédure amiable, APP, courriers de formalisation de la position de la France)
 - si nécessaire, contacts avec les administrations étrangères en vue de clarifications techniques, via le réseau diplomatique ou à l'occasion de rencontres internationales
 - selon les enjeux, information des autorités françaises en vue d'intégrer ces sujets à l'agenda des déplacements internationaux pour des interventions à haut niveau

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Assistance personnalisée aux PME et partenariat fiscal pour les ETI et grandes entreprises

- **Assistance personnalisée aux PME :**

- Mobilisation d'experts dédiés au sein des directions régionales de la DGFIP
- Assistance au diagnostic des enjeux fiscaux liés à la croissance et l'innovation
- Une offre de sécurité juridique afin d'aider le chef d'entreprise à se focaliser sur le développement de son activité

- **Partenariat fiscal pour les ETI et les grandes entreprises :**

- Un service partenaire des entreprises différant du contrôle fiscal
- Un dialogue sur les questions fiscales en jeu lors de l'exercice
- Un sécurisation des points fiscaux importants, un contrôle fiscal plus léger

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Principales mesures de la Loi « Fraude »

Renforcement des moyens de contrôle de l'administration et des sanctions

- Publication des sanctions fiscales
- Pérennisation de dispositif d'indemnisation des lanceurs d'alertes
- Amendes pour les conseils

Coopération entre l'administration fiscale et la justice pénale

- Fin du «verrou de Bercy»
- Extension des prérogatives du ministère public en cas d'infractions connexes
- Procédures de transaction

Contrôle renforcé des opérations avec l'étranger

- Abaissement du seuil d'appréciation du régime fiscal privilégié (art. 238A du CGI)
- Liste des ETNC



Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

La fin du « Verrou de Bercy »



Conditions de la dénonciation obligatoire par l'administration

- Seuil : Droits rappelés supérieurs à 100k€
- Nature du manquement :
 - Majoration de 100 % (évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal)
 - Majoration de 80 % (découverte d'une activité occulte, abus de droit, manœuvres frauduleuses, dissimulation de prix ou d'activité illicite, non-déclaration des avoirs à l'étranger)
 - Majoration de 40 % en l'absence de dépôt de déclaration ou d'acte dans les 30 jours d'une mise en demeure, ou en cas de manquement délibéré ou abus de droit dès lors qu'au cours des six dernières années, le contribuable a fait l'objet, lors d'un précédent contrôle, de l'une des majorations de 100 %, 80 % ou 40 %.



Mise en œuvre de la transmission automatique

- Propositions de rectification adressées à compter de la publication de la loi (24 octobre 2018) mais prise en compte des contrôles passés
- Appréciation des pénalités à la date de mise en recouvrement
- Opportunité des poursuites du parquet pour le dossier transmis et les affaires connexes
- Maintien du principe de plainte préalable sur avis conforme de la CIF dans les cas ne réunissant pas ces critères
- Suppression de l'avis de la CIF pour les dossiers de présomption caractérisée de fraude fiscale.

Le nouveau schéma relationnel avec l'administration fiscale : relation de confiance et poursuites pénales

Le « Name & Shame »



Conditions d'application

- Dispositif visant les personnes morales uniquement
- Sanctions prononcées pour des manquements graves :
 - Montant minimum de 50 k€ de droits
 - Recours à une manœuvre frauduleuse ou abus de droit
- Publication sur le site internet de l'administration fiscale



Garanties et limites

- Publication uniquement après un avis conforme et motivé de la Commission des Infractions Fiscales
- Possibilité de présenter des observations à la commission dans les 30 jours de sa saisine
- La publication interviendra dans un délai de 60 jours à compter de la notification de la décision de publication (possibilité d'un recours en annulation)
- La publication sur le site de l'administration ne peut durer plus d'un an
- Exclusion de la publicité quand les manquements ont fait l'objet d'une plainte pour fraude fiscale par l'administration (cumul excessif des sanctions administratives et pénales)

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Les principes



La charge de la preuve repose sur l'administration

- L'application des dispositions de l'article 57 du CGI (prix de transfert) ou des articles 38 ou 39 (acte anormal de gestion) suppose la démonstration d'un avantage anormal par l'administration
- L'avantage peut être par nature ou par comparaison :
 - Par nature – exemple : absence de facturation d'une prestation rendue
 - Par comparaison – suppose une comparaison avec des transactions indépendantes ou avec la valeur vénale
- Le débat contradictoire au cours du contrôle s'inscrit dans la dialectique de la charge de la preuve



Les transactions intragroupes doivent être documentées

- Conformément à l'article L.13 AA du LPF, si applicable, une documentation complète doit être disponible au début du contrôle
- Les pénalités documentaires, qui sont d'au moins 10 000 € par exercice peuvent aller jusqu'à :
 - 0,5 % des transactions ;
 - 5 % des redressements si plus élevé
- L'administration dispose donc d'un outil puissant pour contraindre les contribuables à la transparence, même pour des transactions ne présentant pas a priori de risque particulier (volume, politique)
- Ainsi, le contribuable doit conclure au caractère de pleine concurrence de l'ensemble des transactions

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Pratique du contrôle

Les prix de transfert, un enjeu majeur du contrôle :

Les niveaux de redressement au titre de l'article 57 ne laissent aucun doute sur le fait que l'administration pense être en mesure d'apporter la preuve de transferts de bénéfices :

	2015	2016	2017	Variation 2016/2017
Rehaussements (en base) en M€	2 824	2 918	3 223	10,5 %
Nombre de rehaussements	318	412	442	7,3 %

Source : document de politique transversale projet de loi de finances pour 2019

Une forte pression lors du contrôle :

Assistance courante d'un vérificateur spécialisé (consultant international ou vérificateur dédié en support)

Délai de plus en plus réduit pour fournir la documentation avec menace ou envoi d'une mise en demeure

Remise en cause des analyses économiques de la documentation (par exemple les comparables utilisés) pour aboutir à une conclusion différente.

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

La nouvelle obligation documentaire renforce l'administration

Points d'attention

**Un niveau
d'informations
très élevé**

La documentation à établir pour les exercices ouverts à compter du 1^e janvier 2018 comporte deux à trois fois plus d'informations que dans le passé (ex.: *Masterfile* complet, focus sur le financement intragroupe et les stratégies et moyens pour la R&D, etc.)

**Un très faible
seuil de
matérialité**

Seuil fixé à 100 000 € par type de transactions

**Une
réconciliation
des données**

Les données financières de la société française utilisées dans les analyses doivent être réconciliées avec la comptabilité statutaire (identification des comptes impactés, fichier de croisement). Plus généralement toutes les tables sont à fournir en format de type tableur

**Une incitation à
appliquer les
pénalités**

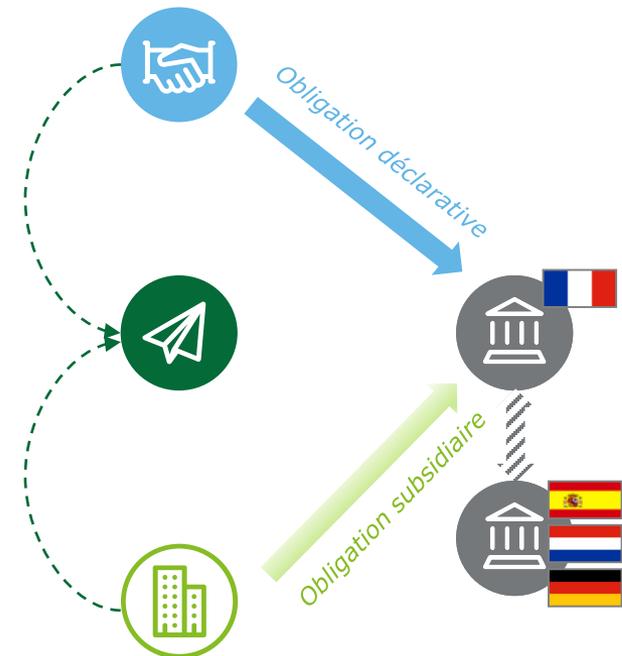
Le nouveau dispositif prévoit un rapport au Parlement sur sa mise en œuvre et notamment des indications statistiques sur les documentations qui sont conformes ainsi qu'un examen de la pertinence des informations produites.

De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Déclaration des dispositifs transfrontière (DAC6) : la cerise sur le gâteau ?

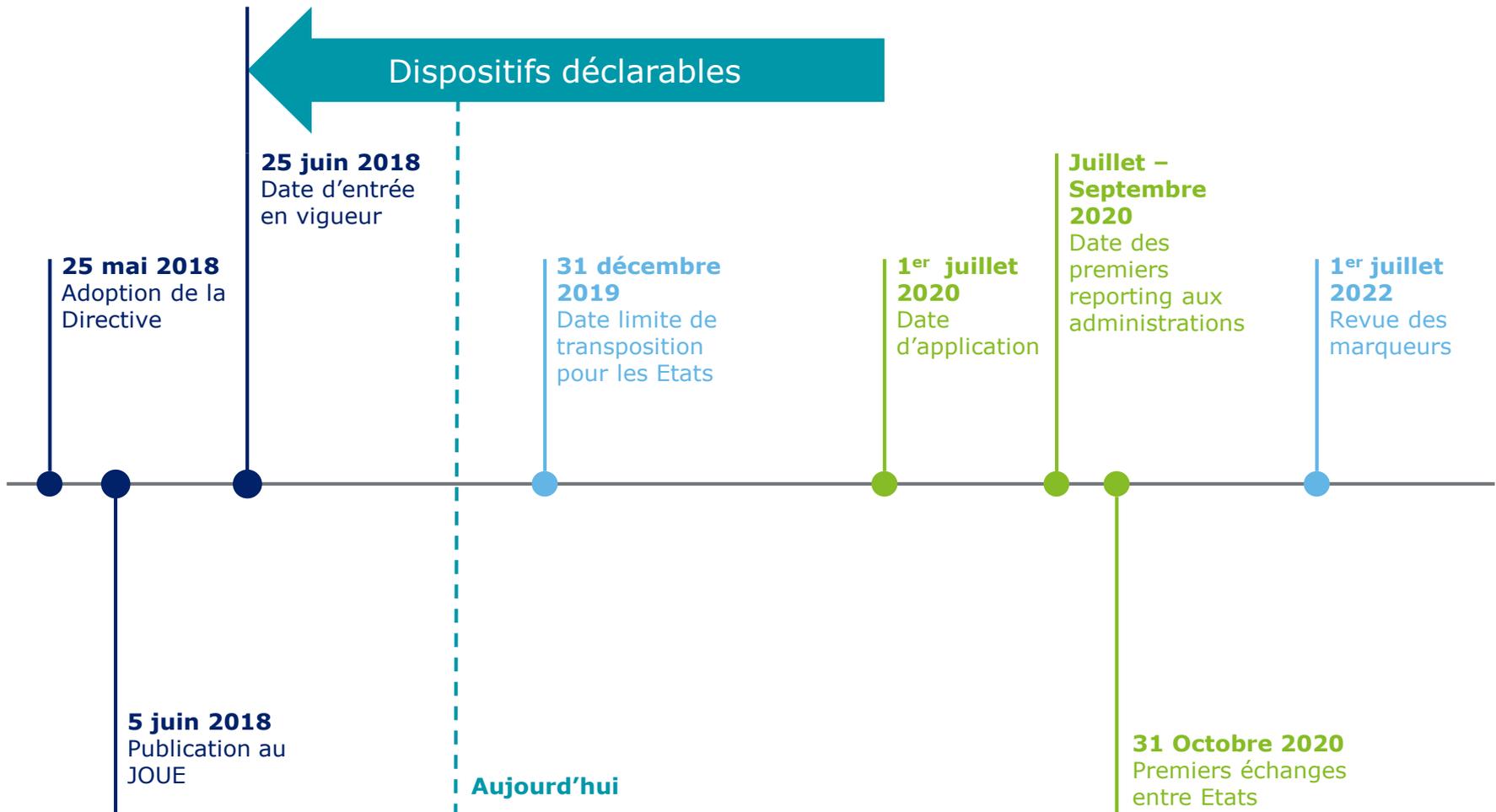
Déclaration des schémas dits de « planification fiscale agressive »

- **Obligation pesant en principe sur l'intermédiaire** qui « conçoit, commercialise ou organise » un dispositif transfrontière déclarable, « le met à disposition en vue de sa mise en œuvre ou gère la mise en œuvre »
- **Obligation reportée sur le contribuable** lui-même quand l'intermédiaire est soumis au secret professionnel ou en l'absence d'intermédiaire
- **Tous les impôts** concernés sauf la TVA, les cotisations de sécurité sociale et les droits de douane et accises
- Notification en amont des dispositifs de planification fiscale à l'autorité fiscale locale en vue de leur **échange automatique entre les administrations fiscales européennes**
- Transposition attendue par voie d'ordonnance avant fin 2019



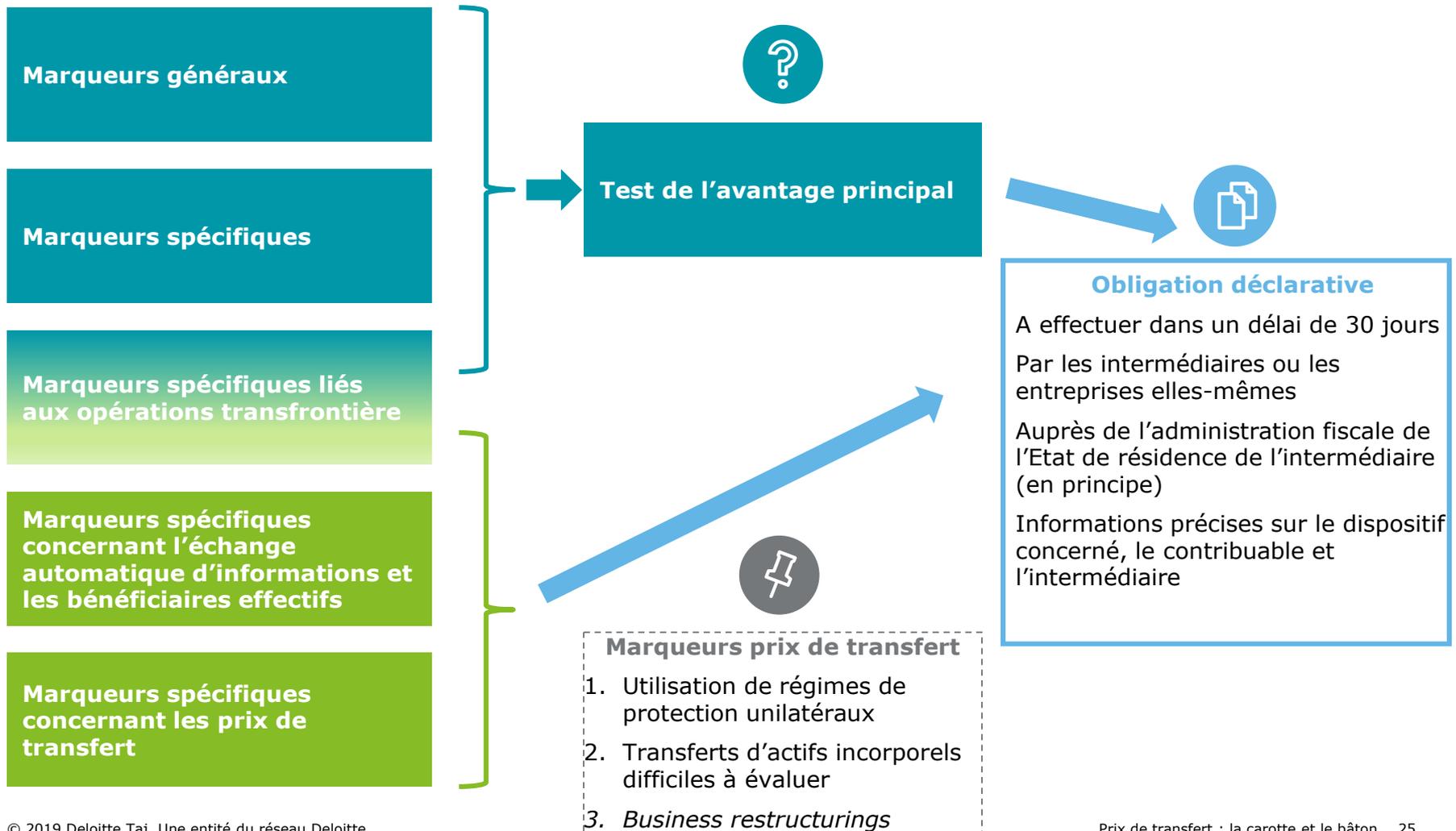
De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Déclaration des dispositifs transfrontière (DAC6) : la cerise sur le gâteau ?



De la documentation au contrôle fiscal : sur qui repose la preuve ?

Déclaration des dispositifs transfrontière (DAC6) : la cerise sur le gâteau ?



Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

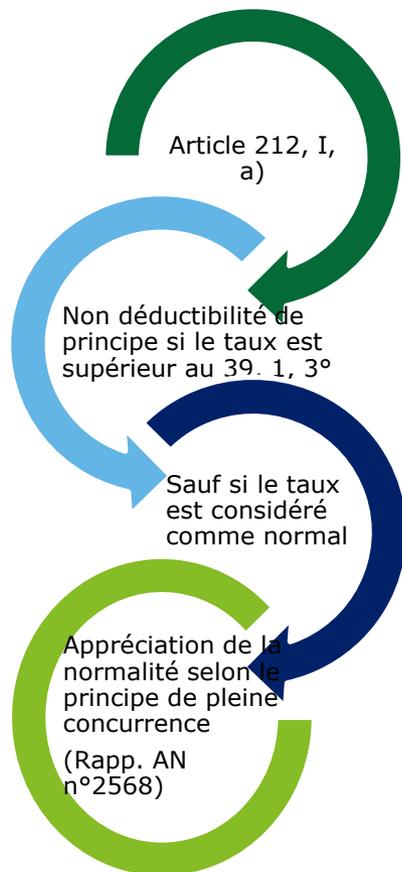
Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Société BSA, TA de Montreuil, 30 mars 2017

- La Société a contracté 5 prêts auprès d'une société luxembourgeoise à un taux supérieur à celui de l'art. 39, 1, 3° du CGI
- L'Administration fiscale a refusé la déductibilité des intérêts financiers
- La Société a produit, pour justifier du caractère normal du taux, une étude décomposant les taux en trois composantes

Taux		
Swap (taux variable/taux fixe)	Prime d'annulation	Marge de crédit

- Le juge a constaté que la méthode utilisée par la Société ne pouvait pas faire l'objet d'une contestation de la part de l'Administration fiscale : elle n'était pas en mesure de démontrer que la méthode reposait sur **des données non pertinentes** ou sur une **démarche erronée**
- le **TA de Montreuil a accueilli les prétentions du contribuable**, considérant que c'est à l'Administration fiscale de démontrer que la justification du contribuable n'est pas suffisante



Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Société Paule Ka Holding, TA de Paris, 7 juin 2018

- La Société, dans le cadre d'un LBO, verse des intérêts en rémunération de 3 emprunts convertibles en actions à échéance de 10 ans, mis en place en 2011 à un taux de 8 %, qu'elle justifie par un rapport postérieur aux années concernées
- Le **TA de Paris retient une position défavorable au contribuable**
 - Une offre de prêt effective et contemporaine constitue un exemple : le TA de Paris semble amender sa position sur ce point — pas de critique sur le rapport non contemporain aux emprunts
 - Les taux du marché obligataire ne peuvent être utilisés comme comparables à des prêts financiers consentis par des établissements ou organismes financiers indépendants
 - Les sociétés retenues à titre de comparaison réalisent leurs activités dans des domaines différents de celui de la société

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Société WB Ambassador, CAA de Paris, 31 décembre 2018

- Les trois méthodes utilisées par le groupe ne sont pas suffisantes pour justifier qu'un établissement financier aurait prêté au même taux que le groupe
 - La confirmation par les experts judiciaires que les analyses conduites par le groupe sont cohérentes ne procure pas la garantie que le taux intra-groupe est conforme au marché
 - En effet, le marché obligataire ne peut être considéré comme un comparable utile pour apprécier les pratiques des établissements financiers dans le cadre de prêts bancaires
- Aucun document apporté par la Société n'établit de manière certaine la normalité du taux

Une vision encore partielle à ce stade

Une opposition entre :

TA Paris
(défavorable)

TA Montreuil
(favorable)

Jurisprudences de premier
niveau des juridictions
administratives

Quelle position sera retenue par les Cours supérieures ?

Le législateur se réfère, dans ses travaux préparatoires,
aux **méthodes préconisées par l'OCDE.**

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Société Siblu, Conseil d'Etat, 18 mars 2019

- La Société, dans le cadre d'un LBO, verse des intérêts en rémunération **d'avances** consenties par d'autres sociétés du groupe au **taux moyen** de 8,28 % (en 2007), qu'elle justifie :
 - par le fait qu'aucun indépendant n'aurait consenti à lui prêter (tous les actifs sont apportés en nantissement, à titre de garantie, pour le financement du groupe)
 - Par des extraits de revues financières présentant la moyenne des taux pratiqués pour des opérations de LBO
 - Par la reprise à l'identique des taux prévus dans le contrat de financement du groupe auprès d'une banque tierce
- Le TA de Bordeaux a validé la position de la Société, il a été contredit par la CAA de Bordeaux
- Le **Conseil d'Etat retient une position défavorable au contribuable**
 - La Cour peut rejeter l'argument relatif à l'impossibilité d'obtenir un prêt d'un tiers sans dénaturer ou commettre une erreur de droit
 - La Cour est souveraine dans son appréciation en s'attachant à apprécier (a) la situation propre de la Société et (b) les caractéristiques des prêts
 - La Cour n'a pas méconnu les dispositions de l'article L. 80 A du LPF en considérant que l'instruction administrative, qui précise la nécessité de tenir compte de la situation propre de la société emprunteuse, ne contient aucune interprétation de la loi.

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Société Wheelabrator Group, TA de Versailles, 21 février 2019

- La Société, dans le cadre d'une réorganisation du groupe auquel elle appartient et qui intègre les sociétés issues de l'acquisition d'un autre groupe, a acquis les titres d'une société au moyen d'un prêt intragroupe au taux de 7,41 % (en 2008), qu'elle justifie par une étude réalisée **a posteriori** dont les principales caractéristiques sont les suivantes :
 - Une étude pour déterminer la note de crédit de la Société réalisée en 2016 sur la base des comptes sociaux au 31 décembre 2008
 - Utilisation d'une méthodologie de l'agence de notation Standard & Poor's (outil Capital IQ) conduisant à une notation « B+ », soit un risque de défaut important et un caractère de placement spéculatif pour le prêteur
 - Comparaison par recours au marché des emprunts obligataires pratiqués entre octobre et décembre 2008 (donc contemporains au prêt examiné) présentant un profil de risque comparable (base de données Bloomberg)
- La Dircofi Ile-de-France rejette les comparables tirés du marché obligataire en arguant de leur absence de pertinence
- Le **Tribunal de Versailles interroge le Conseil d'Etat sur ce point**
 - Question de droit nouvelle présentant une difficulté sérieuse et susceptible de se poser dans de nombreux litiges
 - Application des dispositions de l'article L. 113-1 du code de justice administrative
 - Sursis à statuer en attendant l'avis du Conseil d'Etat

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Transactions financières intragroupe - article 212-I a) du CGI

Face au risque élevé de rejet du taux d'intérêt payé :

- Préparer plusieurs analyses si possible (comparables internes, comparables externes) et ***contemporaines à la mise en place du prêt***
- Disposer d'analyses pédagogiques, documentées et justifiées, en vue de résister à l'instruction du juge (notion de démonstration suffisante/insuffisante dans l'affaire WB Ambassador)
- Eviter les « boîtes noires » (eg. modèles de crédit de type RiskCalc, courbes de taux Bloomberg) ou au minimum confirmer les résultats par un modèle transparent et reproductible
- Utiliser les méthodologies décrites par les agences de notation (ex. méthodologies Moody's)
- Se prévaloir de jurisprudences existantes sur des sujets tels que la garantie implicite du groupe et la notation de crédit de la filiale en référence à celle du groupe (Stryker CAA Bordeaux 2014, GE Capital CE 2017)

L'aléa juridique ne peut totalement disparaître. Les travaux doivent reposer sur une méthode dont l'administration ne serait pas en mesure de montrer qu'elle repose soit sur des données non pertinentes, soit sur une démarche erronée.

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

GE Medical : Preuve d'un transfert de bénéfice rapportée par l'application de la MTMN et utilisation de la médiane

GE Medical Systems, Conseil d'Etat, 6 juin 2018

- La Société, entité de distribution d'équipement médical se fournit auprès du groupe selon la méthode *cost plus*. La Cour Administrative d'Appel de Versailles a validé le redressement :
 - Substitution de la politique de prix de transfert. Le *cost plus* est remplacé par la MTMN avec la Société comme partie testée au regard de :
 - Pertes récurrentes sur un marché en expansion et une société établie de longue date ;
 - Incapacité de vérifier les bases de coûts utilisées pour le *cost plus* ;
 - Prix d'achat rigides dans une industrie fortement compétitive.
 - Utilisation de la médiane comme niveau d'ajustement.
- Le **Conseil d'Etat retient une position défavorable au contribuable**
 - Le Conseil d'Etat valide en particulier la substitution de méthode de prix de transfert malgré des faiblesses dans les comparables retenus.
 - A noter que le Conseil d'Etat insiste sur le fait que la Société « se situait nettement en dehors de cet intervalle » et que la « médiane constituait, dans les circonstances de l'espèce, le point de l'intervalle reflétant le mieux les faits et les circonstances ».

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Property Investment Holding : pas de rejet de la totalité du prix de prestations qui bénéficient en partie à la société

SARL Property Investment Holding France, Conseil d'Etat, 25 juin 2018

- La Société recevait une facture globale pour des prestations réalisées dans son intérêt (stratégie d'investissement) et des prestations qui n'étaient pas dans son intérêt (prestations administratives, juridiques, comptables et financières).
 - Longue procédure juridique car déjà deux arrêts défavorables au contribuable prononcés par la Cour Administrative d'Appel de Paris.
 - La Cour Administrative d'Appel a reconnu l'utilité pour la Société des prestations de stratégie mais a considéré que le Société ne la mettait pas en mesure de distinguer la fraction des honoraires litigieux et a maintenu le rejet de la totalité de la charge.
- Le **Conseil d'Etat retient une position favorable au contribuable**
 - Le Conseil d'Etat rappelle les conditions d'application de l'article 57. L'administration devait :
 - Réaliser une comparaison de prix des prestations de stratégie avec le prix entre sociétés indépendantes ; ou
 - Etablir que le prix des prestations de stratégie était excessif au regard de leur valeur vénale.
 - Le Conseil d'Etat règle l'affaire au fond et décharge la Société.

Une année de jurisprudence prix de transfert : l'administration fiscale gagne des points

Google France : confirmation que le pouvoir d'engager est déterminant pour caractériser un établissement stable

Cour Administrative d'Appel de Paris, 25 avril 2019

- La Société fournit des services de « soutien au marketing et à la vente » de manière exclusive à Google Ireland Ltd et reçoit une marge de 8 % sur ses coûts. Le contrat prévoit l'interdiction d'engager Google Ireland Ltd ou d'agir comme mandataire.
- Le Tribunal Administratif de Paris avait jugé qu'il n'y avait pas établissement stable de l'Irlande en France :
 - Même si certaines tâches pouvaient excéder le cadre du contrat de services, l'administration ne démontrait pas le pouvoir d'agir pour le compte et au nom de Google Ireland Ltd.
 - La Société ne pouvait être considérée comme co-contractant des contrats avec les tiers. Google Ireland Ltd validant, même de manière purement formelle, les commandes enregistrées par Google France.
- La **CAA de Paris retient une position favorable au contribuable**
 - Même raisonnement que le Tribunal pour la notion d'agent dépendant exerçant des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats : la Société n'a pas le pouvoir d'engager Google Ireland Ltd. dans une relation commerciale car la mise en ligne des annonces publicitaires nécessite une validation de celle-ci.
 - Exclusion lapidaire de l'installation fixe d'affaires.

Et demain ? Numérique, digitalisation, marchés de consommation, répartition forfaitaire : quels impacts pour les entreprises ?

La fiscalité des multinationales est toujours un sujet politique et médiatique majeur



« Que les multinationales paient leurs impôts là où elles font leur chiffre d'affaires ! »

(Olivier Faure, 11/03/2019)



« L'évasion fiscale, ça n'est pas seulement une attaque contre le Trésor fiscal. C'est une attaque contre la démocratie, contre le consentement à l'impôt. Elle est inacceptable. »

(Bruno Le Maire, 11/2017)



« L'évasion fiscale des multinationales coûterait 14 milliards d'euros par an au fisc français »

(Vincent Vicard, 06/2019)



« Le combat contre la fraude et l'évasion fiscale est un combat sans fin »

(Pierre Moscovici, 7/11/2017)



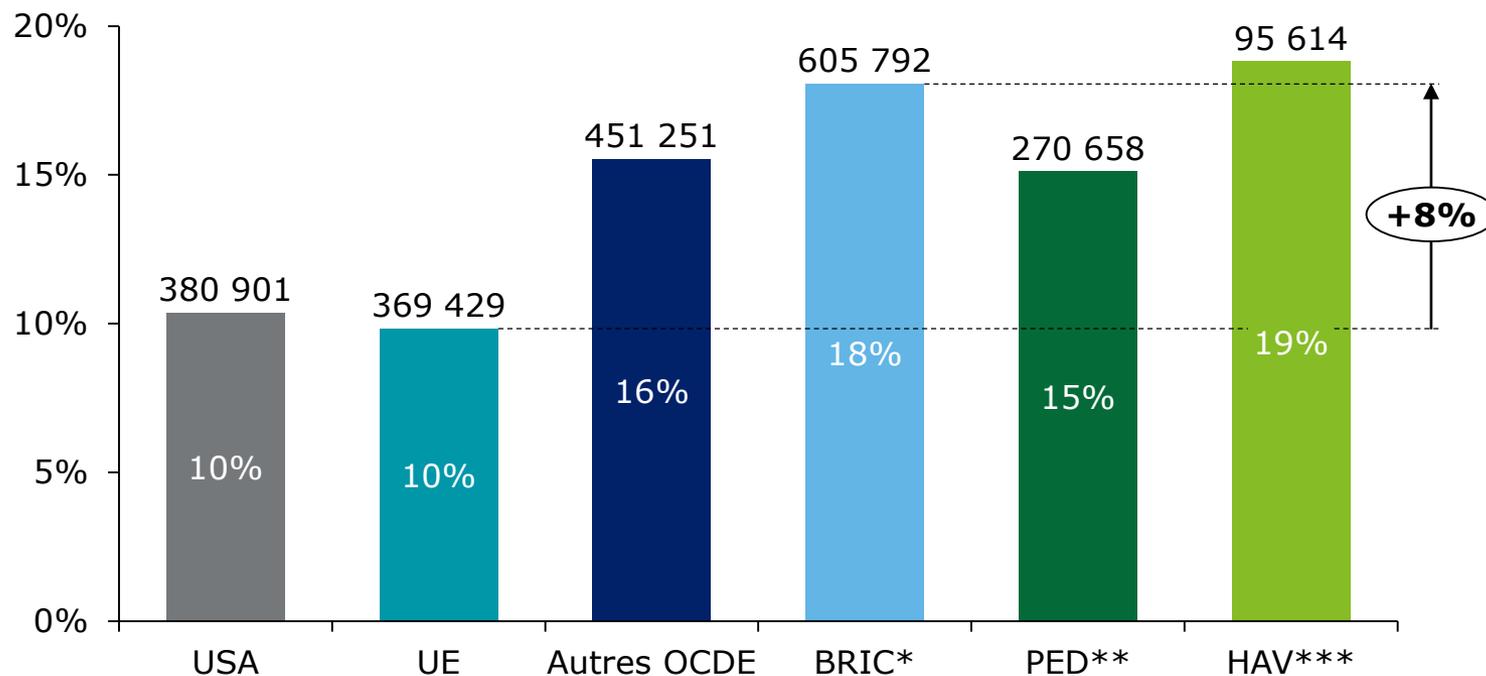
« 40 % des profits des multinationales sont déclarés dans des paradis à fiscalité faible ou nulle, soit près de 650 milliards de dollars chaque année. »

(Gabriel Zucman, 2018)

L'IS est une source importante de recettes publiques, particulièrement pour les pays à fiscalité avantageuse

Part des recettes de l'impôt sur les sociétés dans les recettes fiscales (hors cotisations sociales)

-2016, M\$-



Source : FMI

*BRIC = Brésil, Russie, Inde et Chine

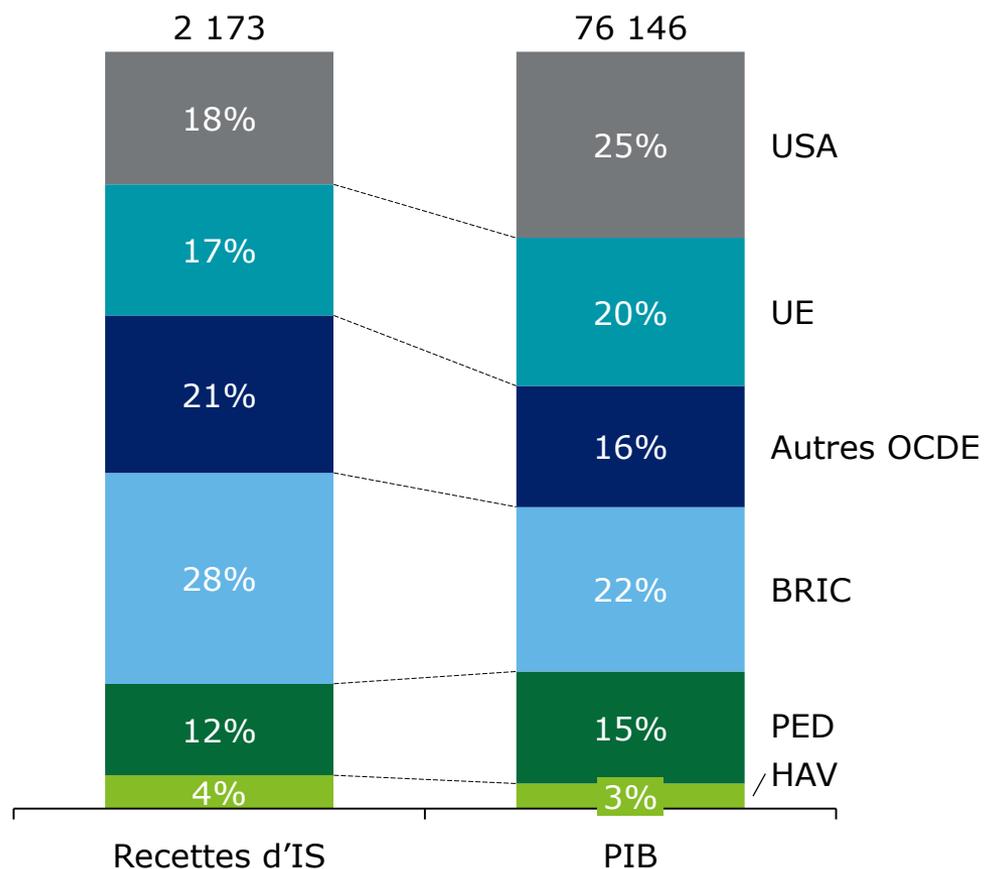
**PED = pays à fiscalité avantageuse

***HAV = pays à fiscalité avantageuse (Benelux, Irlande, Malte, Chypre et centres offshore), selon Hines J.R. & Rice E.M. (1994)

Les recettes de l'IS ne sont pas réparties proportionnellement au poids économique de chaque pays

Répartition du PIB et des recettes de l'impôt sur les sociétés

-2016, M\$-



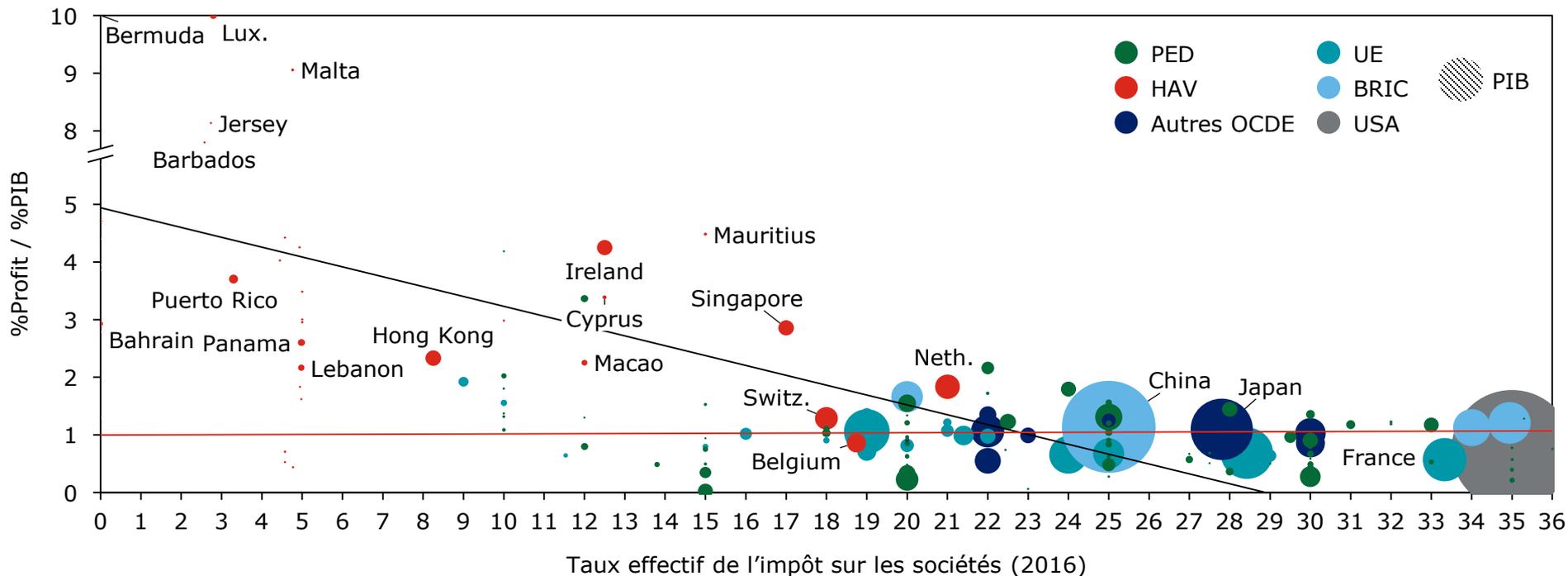
- L'UE et les Etats-Unis perçoivent, en proportion, moins de recettes que ce que leur PIB représente au niveau mondial.
- Les PED semblent également perdants dans la situation actuelle.
- Les BRIC, plus dépendants de l'IS, perçoivent plus de recettes que ce que leur PIB représente au niveau mondial.

Source : FMI

Les pays à plus faible taux d'IS captent une part plus importante du profit des MNE et de l'IS

Taux nominal et localisation des bénéficiaires mondiaux

-2016, M€, % -



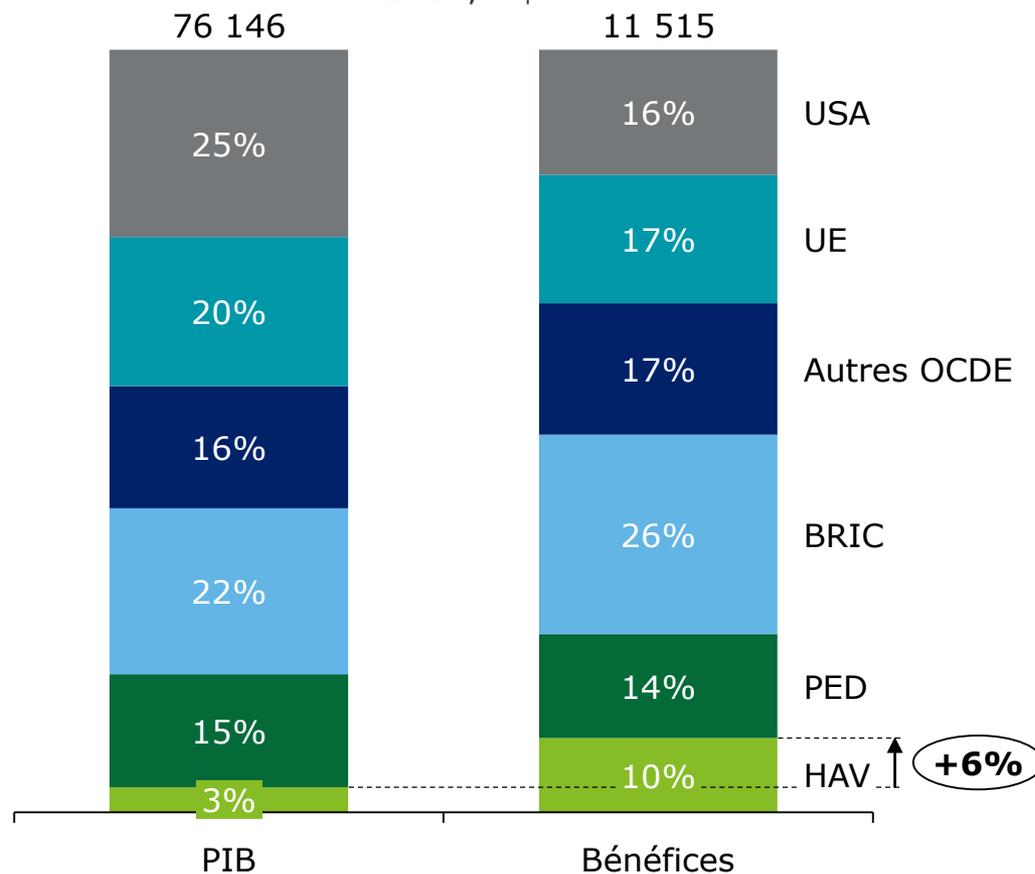
Sources : FMI et World Bank (Doing Business)

*Note de lecture : la part de l'IS mondial capté par le Luxembourg est 10 fois plus importante que la part du Luxembourg dans le PIB mondial

Selon G. Zucman, environ 600Mds€ de profit annuels seraient transférés dans les pays à fiscalité avantageuse

Répartition du PIB et des bénéfices mondiaux

-2016, M\$-



Il y aurait 600 Md€ de bénéfices « en trop » dans les pays à fiscalité privilégiée (Zucman).

Sources : FMI, Zucman (2018)

3 projets de réforme du système fiscal international sont sur la table, ou déjà en cours de mise en œuvre

OCDE

Pilier I : répartition des bénéfices en fonction du lieu de création de la valeur

- Nouvelle allocation des bénéfices au niveau mondial
- Exploration d'un concept de présence taxable « à distance »

Pilier II : dispositif de lutte contre la sous-imposition

- Application d'un taux minimal sur les revenus des filiales
- Réintégration des paiements érosifs

Commission européenne

Relance du projet **ACCIS** en 2016 :

- Harmonisation de la base taxable (même règles pour tous les Etats membres)
- Consolidation et répartition des bénéfices selon une clé tri-factorielle (ventes, actifs corporels et emploi/masse salariale)

Taxation des **services numériques** : imposition du CA provenant des activités d'intermédiation et de publicité en ligne selon le critère de destination

Etats-Unis

BEAT : réintégration des paiements érosifs dans la base taxable américaine

GILTI : imposition minimale des bénéfices des filiales étrangères des groupes américains

FDII : application d'un taux préférentiel sur les bénéfices issus d'activités étrangères localisés aux Etats-Unis

OCDE Pilier I : réforme de l'allocation internationale des droits à taxer

**Le profit split
modifié**

- Répartition des profits non-routiniers (revenus d'incorporels qui reflètent la création de valeur par les consommateurs/utilisateurs) selon une clé d'allocation à définir (ventes, actifs corporels, masse salariale, emploi, etc.)

**La répartition
fractionnelle**

- Répartition de tous les bénéfices selon une clé d'allocation à définir

**L'allocation selon
le critère de
destination**

- Allocation d'un profit de référence aux pays de commercialisation pour les activités de marketing, de distribution et celles liées à la participation des utilisateurs



Refonte du Nexus

- Exploration d'un concept de présence taxable « à distance » fondé sur les niveaux de chiffres d'affaires et tout autre indicateur pertinent (ie. permettant de capter la présence numérique).



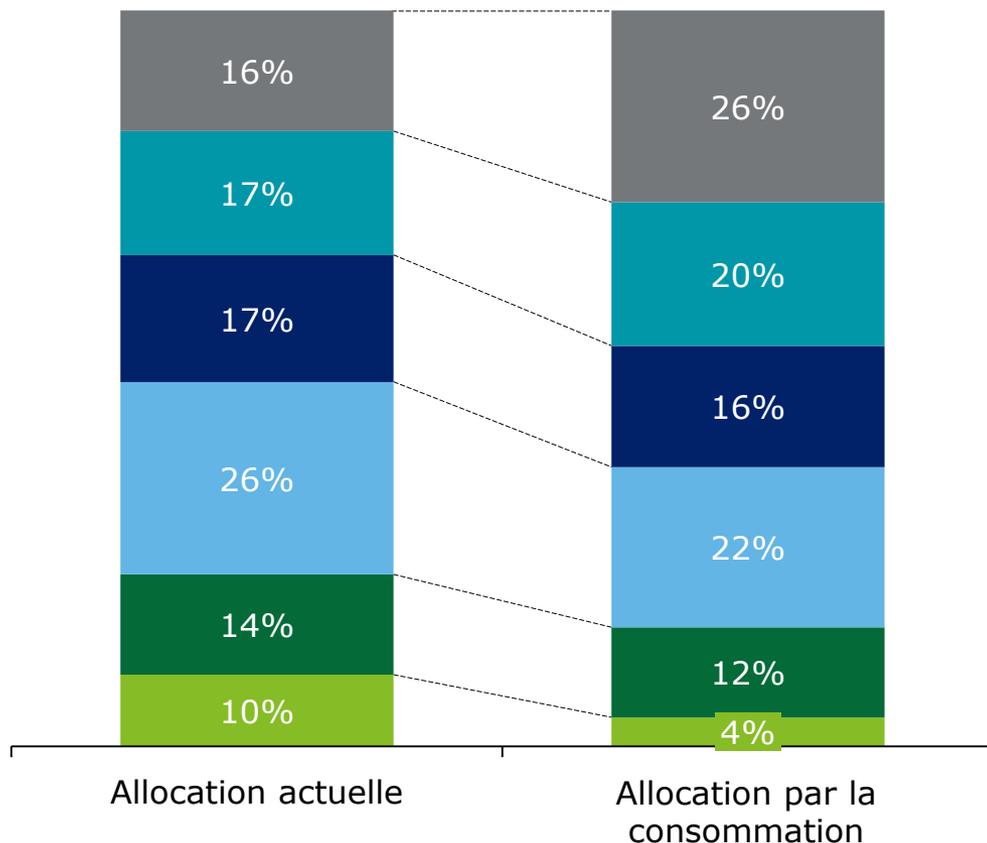
**Élimination de la
double-imposition**

- Révision des conventions entre Etats et refonte de l'Instrument multilatéral (MLI)

OCDE Pilier I : une allocation des droits à taxer dans les pays de consommation avantagerait les US et l'UE

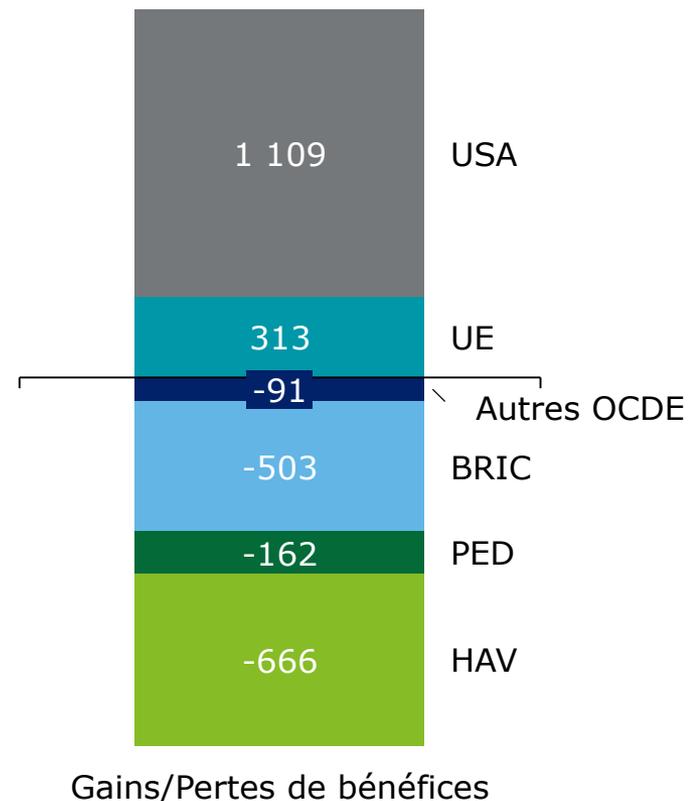
Répartition des bénéfices mondiaux selon la consommation intérieure

- 2016 -



Gains/pertes d'assiette avec une clé de consommation (niveau groupe)

- 2016, M\$ -

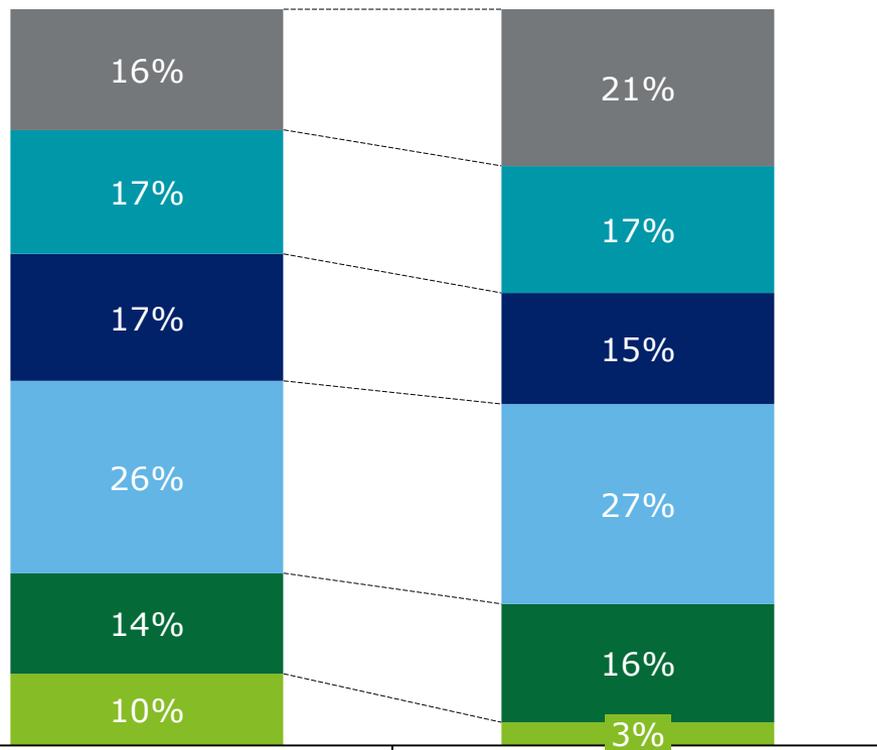


Sources : FMI, World Bank

OCDE Pilier I : l'application d'un ACCIS mondial avantagerait également les US et les PED

Répartition des bénéfices mondiaux selon une clé multifactorielle

- 2016 -

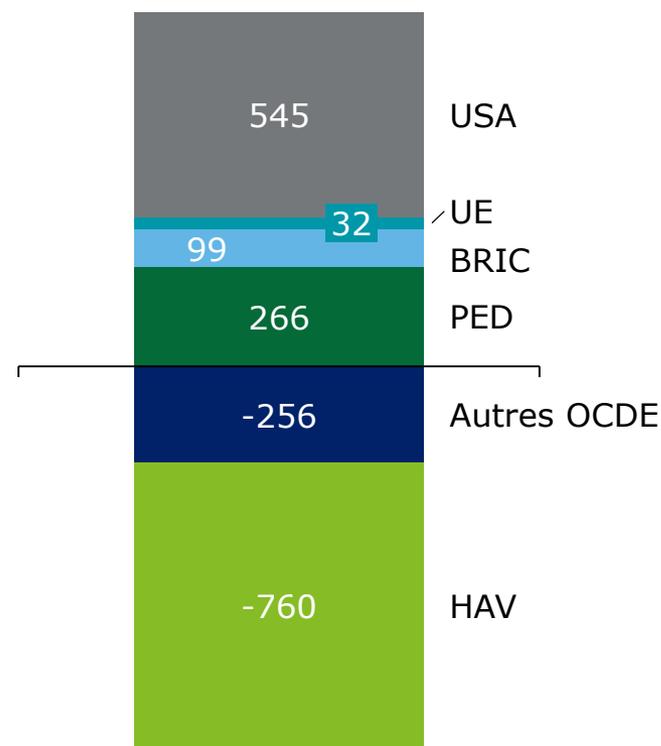


Allocation actuelle

Allocation par la consommation, les actifs corporels et l'emploi/la masse salariale

Gains/pertes d'assiette avec la clé d'ACCIS (niveau groupe)

- 2016, M\$ -



Gains/Pertes de bénéfices

Sources : FMI, World Bank

OCDE Pilier II : limitation de la capacité des Etats à s'engager dans la concurrence fiscale

Deux règles complémentaires

Une règle d'inclusion des revenus de filiales sous-taxés dans le pays source

Application d'un taux minimal global sur les bénéfices des sociétés étrangères contrôlées si le taux d'imposition dans le pays de la filiale est inférieur à ce qu'il aurait été dans le pays de la mère.

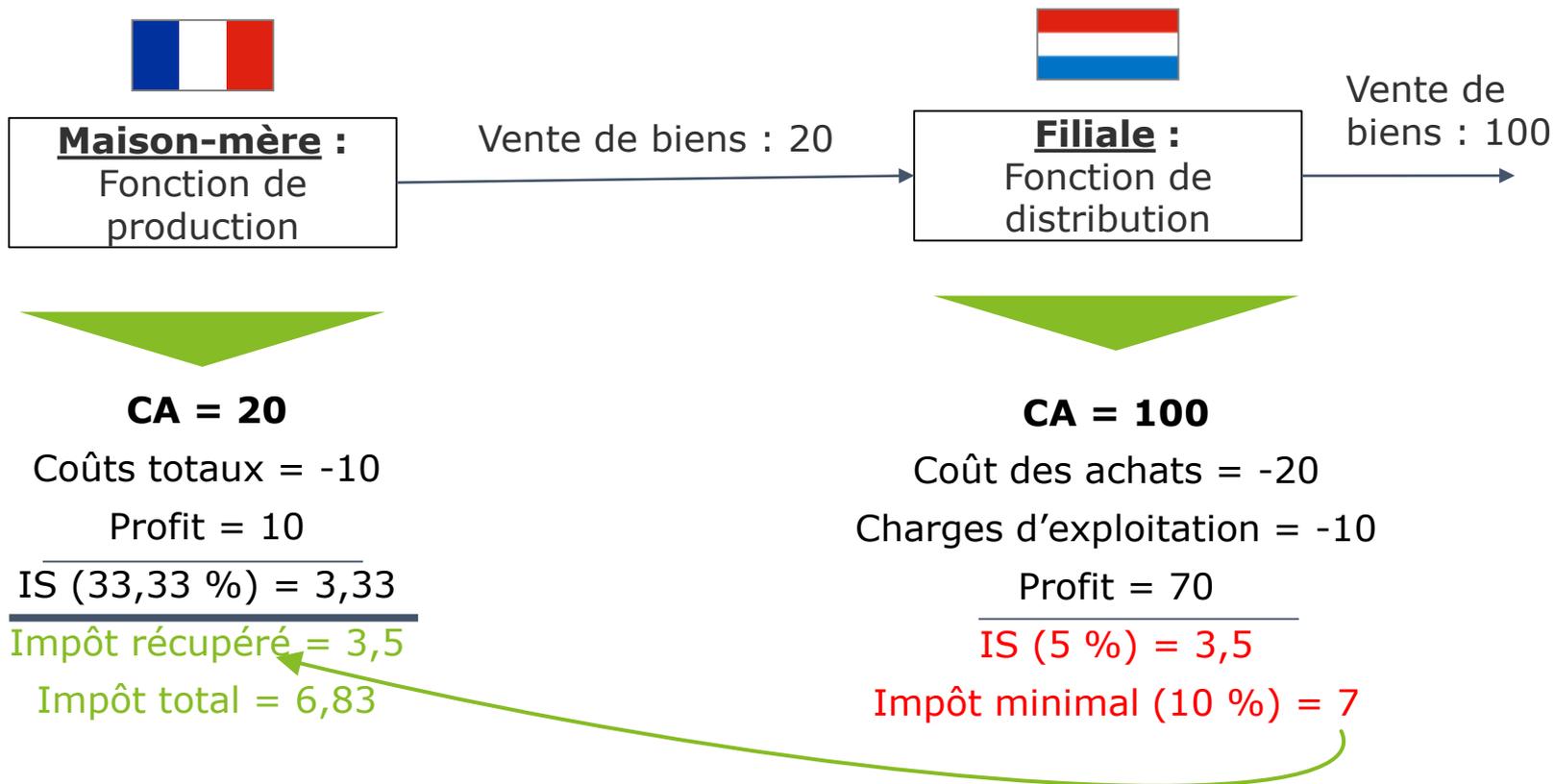


Une règle de réintégration des paiements intragroupe sous imposés dans le pays de destination

Refus de la déduction ou taxation à la source des paiements érosifs à des sociétés liées si le paiement dans le pays de destination est sous-taxé.

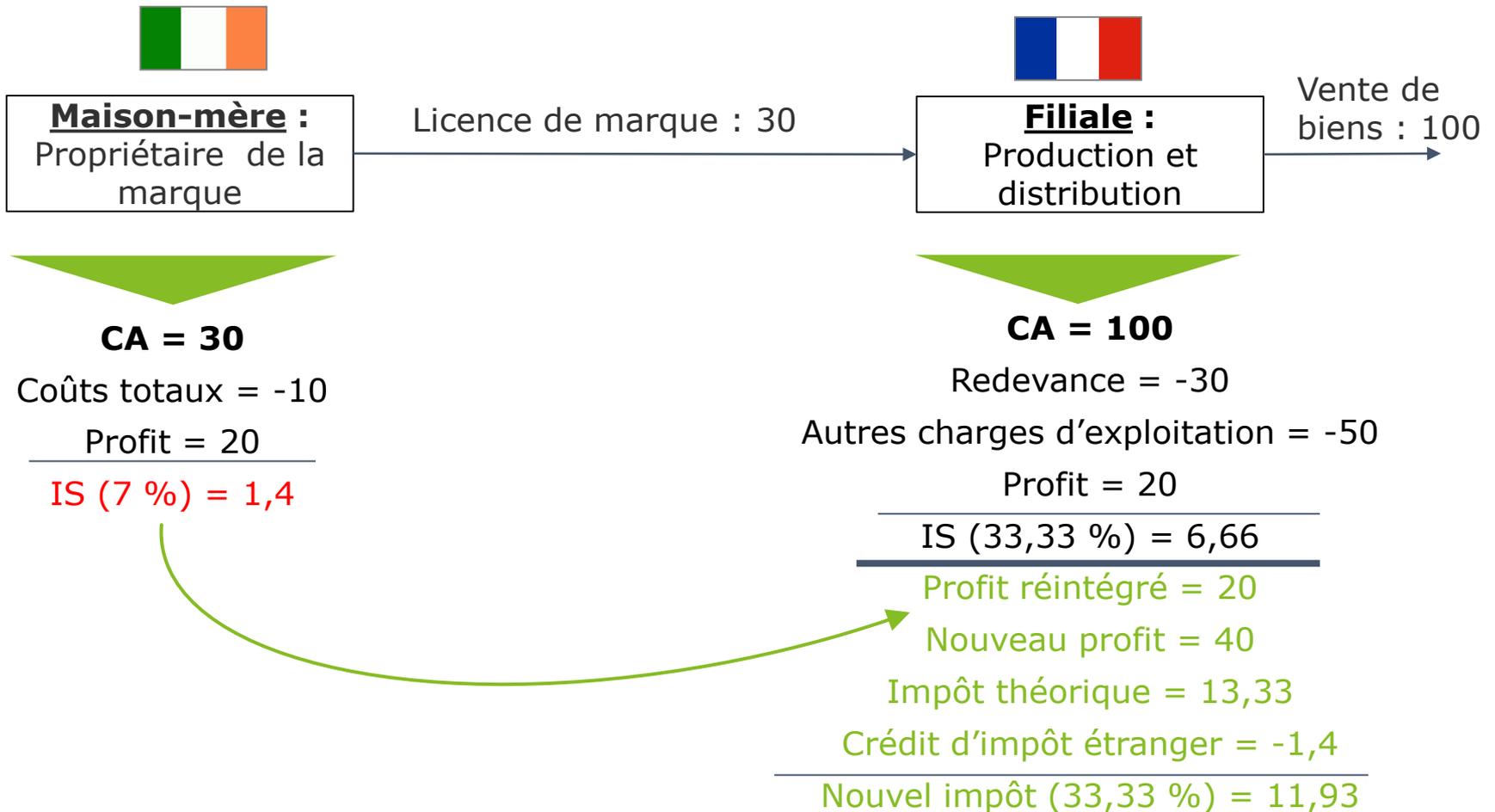
OCDE Pilier II : taxation chez la mère des profits insuffisamment taxés dans les filiales

Illustration de l'application d'un taux d'IS minimal de 10 %



OCDE Pilier II : non déductibilité des paiements érosifs pour les filiales

Illustration de l'application d'un taux d'IS minimal de 10 %



D'autres propositions de réforme encore plus radicales sont également évoquées

Taxation des **flux de trésorerie selon le critère de destination** : on taxerait tous les flux entrants (dont importations) après déduction des rémunérations

(FMI et Devereux & Auerbach)

Taxation des seuls **bénéfices distribués** comme le font les Etats baltes

Taxation de toutes les **transactions financières** effectuées par les acteurs économiques : celles-ci représentant 100 à 150 fois le PIB, une telle taxe générerait 440 Md€ de recettes en France, soit 160 Md€ de plus que les recettes fiscales nettes de l'État prévues pour 2019 !

(Marc Chesney, Université de Zürich)

Adoption du **projet de directive ACIS/ACCIS**

- ACIS pour le volet « harmonisation » des règles d'assiette (amortissements linéaires, provisions pour risques justifiés, déduction des intérêts notionnels, super-déduction des frais de R&D, limitation de la déduction des charges financières nettes à 30 % de l'EBITDA)
- ACCIS pour le volet « consolidation » de l'assiette et distribution des bénéfices en fonction d'une clé de facteurs également pondérés (ventes, actifs corporels et emploi [nombre d'employés et masse salariale])

(Commission européenne)

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



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



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