



## Note d'actualité

Mardi 24 Novembre 2009

### **Prix de transfert : un enjeu central**

Alors que les paradis fiscaux, l'évasion fiscale internationale, les bonus, la régulation de l'activité économique mondiale, les marchés financiers ou bien encore les banques sont au cœur de l'actualité et des débats, les prix de transfert font étrangement relativement peu parler d'eux. Sans doute s'agit-il là d'une question complexe difficilement « vendable » sur le plan médiatique et politique. Sans doute aussi mettent-ils en question de tels intérêts et de tels enjeux financiers qu'il est extrêmement délicat d'en parler publiquement.

D'où une succession d'affaires mettant en cause (en scène) des particuliers (Liechtenstein, Suisse) qui correspondent plus à l'image très ancrée du fraudeur passant discrètement et frauduleusement en Suisse avec sa valise pleine de billets. Image sympathique certes, mais très éloignée de la réalité de la fraude actuelle...

Se pencher sur la question des prix de transfert est donc nécessaire. Pour ce faire, il s'agit de livrer les enjeux généraux et ceux liés au contrôle des prix de transfert pour conclure que sur ce sujet, on ne peut que s'étonner de la frilosité des Etats sur la question.

#### **Prix de transfert : approche générale**

Qu'est-ce qu'un prix de transfert ? Il s'agit tout bonnement du prix de vente d'un bien ou d'un service qu'une société appartenant à un groupe facture à une autre société appartenant au même groupe. Jusque là, rien que de très normal. Du reste, les facturations intragroupes représentent une part importante du commerce mondial (jusqu'à 60 % du commerce mondial pour la Commission européenne). C'est dire si les prix de transfert sont, si l'on ose dire, monnaie courante. C'est dire aussi s'ils constituent un enjeu économique majeur.

Les prix de transfert ne sont pas illégaux par nature. Il est en effet tout à fait normal que des ventes de biens et de services soient facturées, quand bien même ces factures sont émises entre entités d'un même groupe. Il arrive même que les prix soient avantageux, ce qui là encore peut souvent s'expliquer à condition toutefois que l'avantage consenti s'inscrive dans le cadre d'une stratégie de développement économique, d'une démarche commerciale, qui peut procurer un « retour sur investissement » au groupe concerné. Là encore, la pratique est courante et peut se justifier sur le plan fiscal dès lors que le groupe peut justifier d'un intérêt commercial.

Les prix de transfert sont donc légaux. Tous ? Non. Car ils constituent un outil qui peut être utilisé à des fins de fraude fiscale. Comment ? En procédant à une opération qui aura pour but de réduire le bénéfice d'une entité d'un groupe imposable dans un pays à fiscalité « normale » (la France par exemple) et de gonfler le bénéfice d'une société du même groupe dans un pays à fiscalité privilégiée (souvent un paradis fiscal ou bien un Etat qui offre un régime fiscal privilégié). On parle alors de transfert illégal de bénéfices.

Cette question occupe une grande place dans les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Celle-ci a dressé des « principes applicables en matière de prix de transfert » qui sont censés fournir des lignes directrices sur le principe de pleine concurrence. Ainsi que l'OCDE le précise, les enjeux sont les suivants : « *Dans une économie globale où les entreprises multinationales (EMN) jouent un rôle prépondérant, les gouvernements doivent s'assurer que les profits imposables des EMN ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction et que les bases fiscales déclarées par les EMN dans leur pays reflètent l'activité économique qui y est entreprise.* »<sup>1</sup>

## **Un contexte propice aux prix de transfert**

L'internationalisation des activités économiques a conduit les entreprises à agir de plus en plus indépendamment des frontières. Installation de filiales et de succursales, pôle de coordination au sein d'un même groupe au profit des sociétés du groupe, stratégie industrielle et/ou d'optimisation..., nombreuses sont les raisons et les techniques d'une implantation à l'étranger, d'une restructuration, d'une filialisation, d'une externalisation...

Les prix de transfert révèlent plusieurs travers de la mondialisation financière. Les multinationales ont, par définition, une surface qui transcende les frontières. Il leur est donc tout à fait possible de développer une stratégie économique qui tienne compte des différents régimes d'imposition qui existent dans le monde et de procéder à des implantations d'entités « adaptées » aux régimes d'imposition (ou aux législations sociales) des pays concernés.

En clair, elles peuvent « choisir » en quelque sorte leur taux global d'imposition. Faute d'harmonisation fiscale, notamment au sein de l'Union européenne, le contexte de concurrence fiscale l'aide à abaisser sensiblement, parfois fortement, leur niveau d'imposition. Les multinationales apparaissent donc comme les principaux bénéficiaires de la concurrence fiscale<sup>2</sup>. Si bénéficier des possibilités des choix fiscaux peut être légal, un tel contexte pose la question de la légitimité pour ne pas dire de la moralité des politiques fiscales actuelles.

## **Des prix de transfert aux transferts de bénéfices**

Les effets « bénéfiques » de la concurrence fiscale ne « suffisent » pas toujours. Les prix de transfert sont ainsi parfois abusivement utilisés pour transférer illégalement tout ou partie des bénéfices d'une (ou de plusieurs) entité(s) d'un groupe vers des entités situées dans des paradis fiscaux. L'économie d'impôt au stade du groupe est alors maximale, sur le dos de la collectivité.

La technique des transferts de bénéfices à l'étranger revêt plusieurs formes<sup>3</sup> :

- achat à prix majorés ou minorés, selon le cas (société acheteuse située à l'étranger – cf. exemple ci-dessus) ou en France,
- prêt consenti à des conditions différentes que celles du marché : prêt accordé par une société française à une société étrangère à un taux anormalement bas ou inversement par exemple,
- versement de redevances excessives sans contrepartie,
- prise en charge de frais (notion de contrepartie insuffisante),
- caution accordée gratuitement à des filiales sans rémunération du service rendu (l'effet recherché étant de valoriser les participations détenues dans les filiales pour accroître les dividendes perçus),

---

<sup>1</sup> [http://www.oecd.org/document/24/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_43762008\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/24/0,3343,fr_2649_33753_43762008_1_1_1_1,00.html)

<sup>2</sup> Celle-ci se traduit par un allègement de l'imposition des bases mobiles et par un alourdissement de l'imposition des bases immobilières.

<sup>3</sup> Bien entendu, ces techniques peuvent être combinées et plus ou moins évoluées.

- participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger (absence de méthode de répartition),
- autres cas : commissions excessives, abandon de créance non justifié...

La fiscalité des prix de transfert est sans doute la matière la plus complexe de la fiscalité internationale. Le rapport Ruding (1992) considérait que les prix de transfert constituaient un enjeu important, sans pour autant se risquer à effectuer une analyse détaillée de la question.

## **Comment combattre les transferts illégaux de bénéfices ?**

*De la théorie...*

Pour l'établissement des prix de transfert, on se base sur le « principe de pleine concurrence » dont le concept semble logique. Cette approche est celle des principes directeurs établis par l'OCDE et repris à l'article 9 du modèle de la convention OCDE. Il en découle une méthode traditionnelle du traitement fiscal lors de la fixation des prix de transfert qui est celle des « prix comparables ». Celle-ci doit permettre de fixer un prix par référence aux opérations comparables réalisées entre un acheteur et un vendeur qui ne font pas partie du même groupe. Ils doivent être fiscalement traités aux conditions « normales » du marché, c'est-à-dire comme si les transactions s'effectuaient entre entités indépendantes.

*... à la pratique*

D'un point de vue théorique, cette approche semble tout à fait satisfaisante. Cependant, sur le plan pratique, les éléments pouvant servir de comparaison manquent souvent. Ainsi, si l'entreprise est en position dominante, ou si les biens et/ou services ne sont pas commercialisés à l'extérieur du groupe, ou s'il est impossible de connaître les prix pratiqués ailleurs, ou s'il existe des modalités transactionnelles particulières...

D'autres méthodes existent donc.

On citera par exemple celle dite du « prix de revente », qui, partant du prix final, lui retranche une « marge commerciale normale » comparable à celle qui est constatée dans les opérations de négoce.

Dans la même logique, le prix de revient majoré part du prix de revient et à lui ajoute une marge commerciale.

Si aucune de ces méthodes ne permet d'établir le prix de pleine concurrence, la méthode de partage des bénéfices ou la méthode transactionnelle de la marge nette sont appliquées. La première doit déterminer une clé de répartition des bénéfices entre les entités d'un même groupe afin de partager le bénéfice global de celui-ci. Cette « clé » doit tenter de se rapprocher au plus près d'une situation de pleine concurrence. La deuxième doit parvenir à déterminer la marge nette que réalise un contribuable par rapport à une base appropriée. Elle se rapproche de la méthode du prix de revient majoré.

## **Un contrôle fiscal difficile mais nécessaire**

On le voit, la question est bien délicate à mettre en œuvre en pratique : lors d'un contrôle fiscal intervenant a posteriori, il est souvent bien délicat de remettre en cause un prix fixé par l'entreprise. Cette dernière a en effet une connaissance pointue du domaine dans lequel elle exerce, et l'issue des recours et contentieux leur est souvent favorable.

Les administrations fiscales, en instituant et en promouvant l'accord préalable sur les prix de transfert<sup>4</sup>, en développant les procédures amiables et, dans le cadre de l'Union européenne, de recourir à la convention d'arbitrage, tentent ainsi tout à la fois d'éviter au maximum les litiges, d'éliminer les doubles impositions et d'empêcher l'évasion fiscale. Par ailleurs, une attention particulière doit être portée à l'égard des prix des services intragroupe (voir annexe) qui doit répondre à la double interrogation suivante : le service a-t-il été rendu ? Le prix respecte-t-il le principe de libre concurrence ?

Mieux, dans le cas de l'article 209 B du code général des impôts, les agents des impôts qui procèdent à un contrôle et veulent appliquer l'article dans le cadre de leurs vérifications ne sont pas armés lorsqu'une société invoque la « clause de sauvegarde ». Celle-ci permet d'échapper à l'application de l'article (et donc au rappel d'impôt qui en découle) en invoquant une activité industrielle ou commerciale dans le pays où les transferts de bénéfices sont supposés être transférés. Et comme il est bien souvent impossible de prouver qu'il n'y a pas d'activité dans le pays en question (ou qu'elle est sans rapport avec le prix facturé) faute d'échange d'informations notamment, le tour est joué, ce qui permet à la société vérifiée de bénéficier de prix de transfert permettant de localiser tout ou partie des bénéfices dans un pays dit « fiscalement privilégié »...

### **Que faire ?**

Le bilan de l'arsenal juridique dressé par notre organisation<sup>5</sup> montre le peu de redressements fiscaux opérés sur les prix de transfert (l'article 209 B a été utilisé 13 fois en 2007). Renforcer l'arsenal juridique est donc une priorité au niveau national et international.

Parmi les projets permettant de neutraliser les transferts de bénéfices, les échanges d'informations sont naturellement une nécessité absolue. L'instauration d'une déclaration préalable de montage permettant de livrer une information en amont d'un éventuel contrôle fiscal est également nécessaire.

Dans son dossier de presse du 14 septembre dernier, notre organisation résumait ainsi ses propositions pour améliorer l'arsenal anti-évasion fiscale en matière de prix de transfert :

- S'agissant de l'article 209 B du CGI et des transferts de bénéfices, une obligation déclarative préalable apparaît comme une mesure de bon sens qui limiterait les comportements d'évasion fiscale.
- Renforcement de l'article 238 A du CGI par un durcissement des conditions de déduction des charges.
- Extension du droit de communication.
- Renverser la charge de la preuve pour les opérations effectuées avec les paradis fiscaux.

Enfin, sur le terrain de l'assiette fiscale, la mise en place d'une assiette fiscale commune à l'échelle de l'Union européenne constituerait un grand pas. La commission européenne a livré un certain nombre de travaux qui permettent de penser que le projet est très avancé. Si les Etats européens veulent montrer leur intention de lutter efficacement contre l'évasion fiscale internationale, ils peuvent également accélérer sa mise en œuvre. Sur tous ces sujets, tout est avant tout affaire de volonté politique.

---

<sup>4</sup> L'accord permet, en théorie, d'intervenir et donc de contrôler, en amont, la fixation de prix intra groupe. On notera qu'en France, le nombre d'accords est très faible, ce qui signifie qu'en réalité, les groupes fixent librement leurs prix de transfert.

<sup>5</sup> Dossier de presse du 14 septembre 2009, *Paradis fiscaux, propositions pour mieux lutter contre l'évasion fiscale internationale*, disponible sur le site : [http://www.snui.fr/gen/cp/dp/dp2009/propositions\\_paradisfiscaux\\_1409009.pdf](http://www.snui.fr/gen/cp/dp/dp2009/propositions_paradisfiscaux_1409009.pdf)