



La procédure d'accord préalable bilatéral en matière de prix de transfert: Instruction 4 A-8-99

publié le **02/06/2011**, vu **3642 fois**, Auteur : [Soufiane JEMMAR](#)

Les transactions internationales entre entreprises liées constituent un enjeu fiscal très important et croissant. Ces entreprises doivent déterminer le prix de leurs transactions internes selon le principe de pleine concurrence, c'est à dire au prix auquel auraient traité des entreprises indépendantes pour des transactions identiques. Afin de prendre en compte les besoins exprimés par les professionnels, l'administration propose un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert destiné à réduire ces difficultés. Ce dispositif a pour vocation à s'appliquer en particulier lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les circonstances spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle.

Soufiane JEMMAR, Avocat en droit fiscal

Auteur de l'ouvrage « L'évaluation des biens et services en droit fiscal », L'Harmattan, Coll. Logiques Juridiques, 548 pages

Les transactions internationales entre entreprises liées constituent un enjeu fiscal très important et croissant. Ces entreprises doivent déterminer le prix de leurs transactions internes selon le principe de pleine concurrence, c'est à dire au prix auquel auraient traité des entreprises indépendantes pour des transactions identiques.

La pratique traditionnelle des contrôles en matière de prix de transfert peut être une source d'incertitude juridique pour les entreprises et se caractérise par des investigations qui s'avèrent souvent longues, difficiles et donc coûteuses tant pour les entreprises que pour l'administration. De même, cette procédure de vérification, qui intervient nécessairement a posteriori, rend difficile la production d'informations suffisantes pour étayer les prix pratiqués par l'entreprise.

Afin de prendre en compte les besoins exprimés par les professionnels, l'administration propose un dispositif d'accord préalable en matière de prix de transfert destiné à réduire ces difficultés. Ce dispositif a pour vocation à s'appliquer en particulier lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose d'importants problèmes de fiabilité et d'exactitude ou que les circonstances spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle.

L'accord est conclu entre deux Etats par les autorités compétentes, dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales.

*

Instrument de sécurité juridique, l'accord préalable en matière de prix de transfert stabilise l'environnement fiscal des sociétés multinationales. Il donne aux entreprises françaises ou étrangères qui le souhaitent la possibilité d'obtenir de l'administration fiscale un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à ses transactions intra-groupe futures. Il permet de résoudre préventivement les difficultés rencontrées par les entreprises multinationales tout en garantissant que la méthode retenue dans le respect de la législation fiscale est conforme aux principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales publiés par l'OCDE en 1995. L'accord préalable ne crée aucune règle d'assiette nouvelle et les précisions données dans la documentation de base 4 A 1211 du 1er septembre 1993 conservent toute leur valeur.

Compte tenu de son caractère bilatéral (cf. II ci-dessous), l'accord préalable supprime les risques de double imposition tout en préservant l'assiette fiscale des Etats parties à l'accord.

*

L'accord préalable entre autorités compétentes permet à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts (CGI).

L'accord préalable conduit à déterminer une méthode applicable pendant une période donnée en retenant un ensemble de critères, considérés comme les plus appropriés par les autorités compétentes et par l'entreprise, définissant les conditions dans lesquelles l'accord est donné. Elle permettra à l'entreprise de calculer les prix de transfert qui devront être pratiqués lors des transactions ultérieures entre les entreprises liées (1).

Il revêt la forme d'un accord entre deux administrations fiscales dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées.

Chapitre premier : champ d'application de l'accord préalable en matière de prix de transfert

Section 1 : Fondement de la procédure d'accord préalable

La procédure d'accord préalable a pour vocation d'éliminer les risques de double imposition par le biais d'un accord entre deux Etats cocontractants. En effet, portant sur des opérations qui affectent le budget de deux Etats, les prix de transfert revêtent par nature un caractère bilatéral.

Les accords entre autorités fiscales définissant les règles de répartition de l'assiette taxable sont conclus, dans le but premier d'éviter les doubles impositions, **sur le fondement** de l'article 25-3 du modèle de convention OCDE.

En conséquence, les accords ne peuvent être conclus qu'avec des Etats avec lesquels la France

a signé une convention fiscale comportant une disposition du type de l'article 25-3 de la convention modèle OCDE

Section 2 : Transactions couvertes par l'accord préalable

L'accord porte sur la méthode à retenir et non sur la fixation en tant que telle des prix de transfert au sein du groupe multinational.

La demande d'accord préalable peut porter sur l'ensemble des transactions entre des entreprises liées(2) telles qu'elles sont visées à l'article 57 du CGI (transactions concernant des biens corporels, ou incorporels ou prestations de services) ou, au sein d'une même entreprise multinationale, sur les opérations entre le siège et un ou plusieurs de ses établissements stables.

(2) Il s'agit des entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises hors de France ou bien qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle des entreprises concernées situées hors de France.

En fonction de la demande du contribuable, l'accord peut concerner un segment d'activité, une fonction, un seul produit, voire un seul type de transaction. Le champ de l'accord peut être étendu ou restreint en fonction des éléments présentés par l'entreprise et de son incidence sur l'assiette taxable d'un autre Etat.

Chapitre deuxième : Déroulement de la procédure d'accord préalable

Préalablement, à la formulation même de la demande, les entreprises sont invitées à se rapprocher de l'administration pour examiner les conditions dans lesquelles un accord pourrait être sollicité et instruit. Cette réunion préliminaire avant la formulation d'une demande officielle permettra d'évoquer l'opportunité d'un accord, le type et la portée des informations nécessaires à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise, le calendrier prévisionnel des travaux ainsi que toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande.

Section 1 : Ouverture de la procédure

Elle résulte d'une initiative du contribuable auprès du bureau chargé de la négociation des accords (cf. chapitre V). La demande doit être présentée six mois au moins avant l'ouverture du premier exercice visé par la demande d'accord (sous réserve de l'exception prévue au paragraphe "rétroactivité de l'accord").

Le contribuable propose une méthode de détermination de ses prix de transfert et fournit l'ensemble des données commerciales, industrielles, financières, juridiques ... visant à démontrer que, selon lui, cette méthode conduit à déterminer des prix de manière conforme au principe de pleine concurrence.

Le fait qu'un contribuable fasse l'objet d'une procédure de contrôle ne fait pas obstacle à la présentation d'une demande d'accord au titre de transactions futures.

Une demande d'accord préalable ne peut avoir pour effet de suspendre un contrôle en cours ou toute autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt. Toutefois, rien ne s'oppose à ce qu'une opération de contrôle fiscal puisse être prolongée par l'examen d'une demande d'accord préalable pour les exercices non couverts par la vérification de comptabilité.

La demande du contribuable doit être formulée dans un cadre bilatéral et doit être présentée à la direction générale des impôts.

Parallèlement à la présentation de la demande en France, les entreprises doivent formuler leur demande d'accord dans l'autre Etat concerné. Le contribuable doit adresser une copie de cette demande dans le délai de deux mois à compter de la date de la demande d'ouverture de la procédure en France.

Le contribuable transmet à l'appui de sa demande, l'ensemble des informations nécessaires à l'examen de la méthode qu'il entend retenir pour la détermination de ses prix de transfert (cf. en annexe, une liste indicative des pièces à produire).

Ces documents seront déposés sous une forme convenue préalablement.

A la demande de l'administration, certains documents transmis en langue étrangère devront être traduits en français.

L'ouverture d'une procédure d'accord préalable demeure sans incidence sur les délais de prescription de l'action administrative et l'instruction de celle-ci ne fait pas obstacle à l'engagement d'une procédure de contrôle fiscal.

Section 2 : Instruction de la demande d'accord préalable

Sous-section 1 : Modalités d'instruction de la demande

L'accord préalable en matière de prix de transfert suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration.

L'étude de la méthode de prix de transfert et des transactions soumises à l'examen de l'administration fait l'objet de discussions entre les parties. Des réunions techniques sont organisées afin de permettre au contribuable de présenter les documents nécessaires à l'expertise des transactions concernées et de justifier la méthode qu'il entend retenir.

L'instruction de cette demande conduit à étudier la méthode présentée par le contribuable dans le cadre d'un examen conjoint mené par l'administration fiscale française dans le cadre d'une négociation parallèle entre l'administration française et l'autorité compétente de l'Etat concerné.

Avec l'accord de l'entreprise, les agents de l'administration fiscale chargés de l'instruction de la demande peuvent se rendre sur place. L'entreprise ou ses conseils mettent à la disposition de l'administration les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tous moyens appropriés (documentation, visite de sites, exposés des techniques industrielles et commerciales, etc...).

Pendant la durée de l'instruction de la demande, l'entreprise tient l'administration française informée de l'avancement des procédures engagées avec les autres autorités compétentes et lui fournit les mêmes documents que ceux qu'elle remet à ces dernières.

Sous-section 2 : Production documentaire

L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise.

Outre la communication des documents nécessaires à l'expertise de sa méthode, le contribuable peut être amené à produire tout document comptable ou extra-comptable susceptible d'éclairer les agents chargés de l'instruction de la demande (cf. en annexe la liste indicative des documents qui peuvent être demandés).

Pour justifier la méthode qu'il retient pour la détermination de ses prix de transfert, le contribuable doit dans toute la mesure du possible :

- rassembler les données pertinentes sur les prix pratiqués lors de transactions comparables sur le marché libre ;
- faute de pouvoir disposer de ces informations, identifier toutes les transactions susceptibles d'être comparables mais pour lesquelles des données fiables ne sont pas disponibles ;
- dans l'impossibilité d'identifier de telles transactions, rassembler des données pertinentes sur les prix appliqués lors de transactions similaires, même si celles-ci ne sont pas étroitement comparables, effectuées sur le marché libre et proposer les ajustements nécessaires à leur application à ses propres opérations.

En l'absence de données comparables, le contribuable devra démontrer que la méthode qu'il retient permet d'approcher des prix de pleine concurrence.

La méthode de détermination des prix de transfert présentée par le contribuable, portant par hypothèse sur des transactions futures, peut être affectée par l'évolution des conditions économiques ou opérationnelles dont les effets peuvent modifier les paramètres de l'accord au moment où se réaliseront les transactions en cause.

L'entreprise doit, par conséquent, proposer les hypothèses de base, c'est à dire les seuils ou les paramètres qui, selon elle, sont de nature à remettre en cause la validité de cette méthode et conduisent:

- à sa révision (la société doit alors définir les conditions dans lesquelles la méthode doit être modifiée) ;
- ou à sa suspension sur la période restant à courir.

Ces hypothèses de base font l'objet d'une étude circonstanciée dans le cadre de la négociation de l'accord. Le contribuable doit présenter à l'appui de sa demande d'accord les principaux paramètres dont l'existence conditionne de manière déterminante la méthode de fixation de ses prix de transfert. En outre, il doit expliquer la façon dont la méthode retenue peut s'adapter à certaines modifications des conditions d'exercice présentées lors du dépôt de la demande. Ces hypothèses sont alors soumises à l'accord de l'Administration.

Dans la mesure où il l'estime utile, le contribuable peut présenter une étude technique réalisée par un expert (en matière économique, financière ou autre...) destinée à valider la méthode qu'il souhaite retenir, préciser davantage les conditions d'exercice de son activité, ou encore apporter des détails supplémentaires sur la nature des transactions à l'origine de sa demande.

L'administration conserve la possibilité de demander la production de documents complémentaires, études ou rapports qui lui paraîtront utiles à l'examen de la méthode présentée.

Toute information qui pourrait être demandée par écrit par l'administration fiscale devra lui être transmise dans les meilleurs délais.

Sous-section 3 : Confidentialité des informations transmises

Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication d'un document. L'Administration s'engage à ne pas divulguer à des tiers autres que l'autorité compétente partie à l'accord, l'information transmise et à respecter les règles de confidentialité qui se rapportent directement à l'existence et au montant de l'impôt dû par le contribuable. Les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de l'accord.

Section 3 : Négociation avec l'autre autorité compétente

Dès lors que l'administration aura établi sa position sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée par le contribuable – position dont elle l'informerait -, elle poursuit l'examen conjoint de celle-ci avec l'autre autorité compétente partie à la négociation.

Pendant la durée de ces échanges, l'administration tient le contribuable informé des progrès réalisés et peut être conduite à lui demander des informations complémentaires en fonction de l'évolution des discussions.

Si, au terme de ces échanges, l'autre autorité compétente parvient à la conclusion qu'elle ne souhaite pas donner son accord, la procédure est close et le contribuable en est informé.

Chapitre troisième : Conclusion de l'accord préalable

Section 1 : Forme de l'accord

Lorsque l'administration française et l'autre autorité compétente sont parvenues à un accord, le service chargé de l'instruction de la demande adresse au contribuable une lettre définissant les termes de l'accord (cf. le contenu ci-dessous).

Le contribuable fait alors connaître en retour son acceptation et s'engage à respecter les conditions d'application de cet accord.

La lettre d'acceptation est signée par le contribuable.

Cet accord revêt un caractère confidentiel.

NB : L'attention des entreprises est appelée sur le fait que des obligations particulières de publications de certains éléments constituant l'accord conclu par l'administration locale peuvent exister, sous des formes diverses, dans certains pays.

Section 2 : Contenu de l'accord

Le courrier adressé au contribuable par l'administration fiscale contient notamment les informations suivantes :

- entreprises et transactions couvertes par l'accord ;
- description de la méthode de détermination des prix de transfert retenue ;
- description des hypothèses de base et modalités de révision ou d'annulation de l'accord

(mécanismes d'ajustement compensatoires ou automatiques) ;

- date d'entrée en vigueur de l'accord ;

- durée de l'accord ou exercices couverts par l'accord ;

- renseignements à porter dans le « rapport annuel » et dispositif de suivi tel qu'il est déterminé lors de l'accord ;

- conditions de renouvellement de l'accord

Section 3 : Durée de l'accord préalable

L'accord entre en vigueur à la date convenue entre les parties.

La durée de l'accord est fixée dans le cadre de la procédure de négociation. Elle ne peut être inférieure à 3 ans et supérieure à 5. Les particularités de l'activité exercée par le contribuable (la nature du secteur et la spécificité des produits) et les accords d'ores et déjà conclus avec une autre autorité compétente (en vue de rechercher la coïncidence des périodes couvertes par les accords) constituent les principaux facteurs déterminant la durée de l'accord.

Section 4 : Effets de l'accord

Sous-section 1 : portée de l'engagement

L'administration fiscale s'interdit de revenir sur un accord conclu avec une autre autorité compétente sauf dans les cas suivants :

- présentation erronée des faits, dissimulation d'informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de sa demande ;

- non respect des obligations contenues dans l'accord par le contribuable ou manœuvres frauduleuses.

Dans ces cas, l'accord sera considéré par le service ayant délivré l'accord comme nul et de nul effet dès sa date d'entrée en vigueur. L'autre autorité compétente sera informée du non respect de l'accord.

En cas d'opération de contrôle fiscal externe portant sur les exercices couverts par l'accord, les investigations du vérificateur ne pourront pas conduire à remettre en cause les termes de l'accord. En revanche, le service sera conduit à vérifier la sincérité des faits présentés par le contribuable lors de la procédure d'instruction de l'accord ainsi que le respect des obligations mises à sa charge dans le cadre de cet accord, de même que l'état des hypothèses fondant l'accord ou déclenchant son éventuelle révision.

En cas de survenance d'un événement modifiant les paramètres de l'accord, celui-ci sera révisé d'un commun accord entre les parties ou suspendu à compter de la date de sa survenance.

Sous-section 2 : Rétroactivité de l'accord préalable

L'accord préalable ne peut avoir de portée rétroactive.

Toutefois, par exception à la règle énoncée au premier paragraphe de la section "ouverture de la procédure", à la demande de l'entreprise qui devra être formulée dès le dépôt de la demande, l'accord peut s'appliquer à compter de l'exercice durant lequel la demande d'accord a été déposée.

Chapitre quatrième : mécanisme de suivi et possibilité de renouvellement d'un accord

Section 1 : Dispositif de suivi

Le dispositif de suivi est déterminé aux termes de l'accord entre l'entreprise et l'administration française.

Le contribuable produira, dans des conditions déterminées dans le cadre de l'accord, un rapport annuel afin de vérifier la conformité des méthodes pratiquées aux termes de l'accord. A défaut de régularisation dans les 30 jours d'une mise en demeure, le défaut de production du rapport annuel entraînera l'annulation de l'accord à compter de l'exercice au titre duquel le rapport n'a pas été présenté à l'administration fiscale.

L'entreprise devra conserver et tenir à la disposition de l'administration l'ensemble de la documentation relative à la détermination de ses prix de transfert (conformément aux dispositions de l'article 102 B du LPF), qui devra être tenue à la disposition de l'administration fiscale.

Dans le cas où l'application de la méthode conduirait à des résultats différents de ceux prévus par l'accord, celui-ci pourra être révisé conformément aux mécanismes d'ajustements prévus à l'accord.

Section 2 : Procédure de renouvellement de l'accord

A la demande de l'entreprise, l'accord peut éventuellement être renouvelé. La demande de renouvellement devra parvenir à l'administration fiscale 6 mois au moins avant l'expiration du terme de l'accord. A défaut de demande de renouvellement dans les délais requis, l'administration informera expressément le contribuable que l'accord est rapporté à l'échéance de son terme.

En cas d'accord formel de l'Administration sur le principe d'un renouvellement de l'accord, la nouvelle procédure de négociation (qui respectera les mêmes modalités d'instruction que la négociation de l'accord d'origine) peut être allégée en l'absence de modifications substantielles des conditions d'exercice de l'activité et des principaux paramètres de l'accord antérieur.

Chapitre cinquième : Organisation administrative

Le dispositif d'accord préalable ayant essentiellement vocation à éliminer les risques de double imposition par le biais d'un accord conclu avec un autre Etat cocontractant, la négociation des accords relève pour ce motif de la compétence de l'administration centrale.

Le bureau CF3 est chargé de l'instruction des demandes, de la rédaction et de la conclusion des accords. Toutes demandes ou informations transmises par le contribuable devront lui être adressées, y compris, après la conclusion de l'accord, la copie du rapport annuel.

Afin d'apprécier les conditions d'exercice de l'activité du contribuable, les spécificités du marché, le Bureau CF3 fera appel, dès l'ouverture de la procédure d'instruction, à un agent possédant une bonne connaissance du secteur.

L'instruction des accords pourra faire appel, en tant que de besoin, à des spécialistes et des experts du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Ci-après le lien vers l'instruction administrative :

http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_2292/fichedescriptive_2292.pdf