

GROUPES DE SOCIÉTÉS

Chronique d'actualité

Prix de transfert

- > **Cadre juridique français et international** - L'OCDE a publié la très attendue mise à jour du chapitre II des Principes OCDE sur la méthode du partage des bénéfices ; celle-ci inclut des modifications significatives par rapport à la version de 2010 et laisse prévoir une utilisation plus étendue de cette méthode (V. § 1).
- > L'OCDE a complété le cadre de référence pour la définition et la vérification des prix de transfert d'actifs incorporels difficiles à valoriser avec un Rapport comprenant des instructions pratiques à l'intention des administrations fiscales. Ces instructions complètent les principes établis dans la nouvelle version du Chapitre VI des principes OCDE en vigueur depuis 2016 (V. § 5).
- > L'OCDE a communiqué en juillet 2018, pour revue et commentaires, un projet de rapport sur les transactions financières, qui concerne des travaux découlant des actions 8-10 (« *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur* ») du plan d'action BEPS (V. § 11).
- > **Principes et méthodes** - Le Conseil d'État précise les conditions dans lesquelles l'administration doit arrêter le niveau de marge adapté de la société contrôlée, en vue de déterminer ses rectifications. Elle peut retenir la médiane de l'interquartile dès lors que la situation examinée le permet (V. § 14).
- > Le Conseil d'État juge qu'aux fins du calcul d'une rémunération selon la méthode du coût majoré, la circonstance qu'une société française ait déduit de la base des coûts le montant des subventions publiques perçues ne suffisait pas, en soit, à présumer un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI (V. § 17).
- > La Cour canadienne de l'impôt précise le champ de la règle de droit interne de requalification des prix de transfert, en reconnaissant que la poursuite d'un avantage fiscal peut être un motif légitimement poursuivi par un groupe dans la mise en place de ses transactions intragroupe dès lors que les transactions, prises indépendamment les unes des autres, répondent à une logique commerciale rationnelle (V. § 22).
- > L'Australian Tax Office a communiqué un projet de lignes directrices relatives aux activités de distribution présentant son approche en matière d'évaluation pré-vérification des risques prix de transfert, de manière à permettre aux contribuables de réaliser également, en interne, un audit de leurs pratiques (V. § 25).
- > **Documentation** - L'année 2018 a vu s'étendre la mise en place de législations internes conformes aux préconisations de l'action 13 du projet BEPS, laquelle fixe les principes en matière de documentation des prix de transfert (Master File et Local File) et de déclaration pays par pays (V. § 28).
- > Un arrêté du 26 décembre 2018 actualise la liste des États et territoires respectant les conditions pour que les entités qui y sont établies soient dispensées en France de la déclaration pays par pays (V. § 30).
- > **Contrôle et contentieux internes** - La CAA de Paris juge qu'un redressement fondé sur la prise en compte d'un niveau de charges d'exploitation qui serait excessif au regard de celui de sociétés comparables n'est pas fondé, dans une situation où la société considérée recevait certaines contreparties de son groupe (V. § 32).
- > Le TA de Montreuil apporte un éclairage sur les conséquences tirées par l'Administration de la réintégration extracomptable de sommes pouvant néanmoins constituer un acte anormal de gestion, constitutif d'un transfert indirect de bénéfice, ainsi que des précisions concernant la qualification de rémunération occulte (V. § 35).

...

Intégration et consolidation fiscales

- > La loi de finances pour 2019 aménage les conditions d'accès au régime de l'intégration fiscale par les filiales françaises d'entités mères de l'UE en prévision du Brexit (V. § 40).
- > La loi de finances pour 2019 aménage le régime des distributions de dividendes dans le cadre de l'intégration fiscale afin de renforcer la compatibilité du dispositif avec le droit de l'UE (FI 1-2019, n° 5, § 1).
- > La CAA de Versailles précise quelles devaient être les conditions formelles pour qu'une application rétroactive de l'intégration fiscale horizontale soit reconnue dans le cadre d'une réclamation

contentieuse portant sur les exercices clos avant le 31 décembre 2014, la France s'étant mise en conformité avec le droit de l'UE à compter de cette date (V. § 46).

Réorganisations

- > L'administration commente la réforme du régime fiscal des réorganisations (fusions, scissions, apports partiels d'actif) opérée par la 2e loi de finances rectificative pour 2017 afin de mettre le droit français en conformité au droit de l'UE (V. § 49).

Prix de transfert



Pierre ESCAUT,
Avocat associé, PwC
Société d'avocats



Antoine GLAIZE,
Avocat associé, Arsene
Taxand



Eric LESPRIT,
Avocat associé, Taj,
Société d'avocats, une
entité du réseau Deloitte



Emmanuel LLINARES,
Managing Director, NERA
Economic Consulting



Alberto PLUVIANO,
Président, SATIS RES
Consulting



Caroline SILBERZTEIN*,
Avocat associé, Baker &
McKenzie SCP

Cadre juridique français et international

Principes OCDE et ONU

1. Prix de transfert - Principes OCDE – Méthode transactionnelle du partage des bénéfices (profit split) - Mise à jour du Chapitre II – L'OCDE a publié la très attendue mise à jour du chapitre II des Principes OCDE sur la méthode du partage des bénéfices ; celle-ci inclut des modifications significatives par rapport à la version de 2010 et laisse prévoir une utilisation plus étendue de cette méthode.

* L'auteur remercie **Benoît GRANEL** pour sa participation à la rédaction de ses contributions.

OCDE, Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, 21 juin 2018¹

2. Ces instructions sont incluses dans les « *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », remplaçant la version antérieure dans le Chapitre II (dédié aux différentes Méthodes de prix de transfert). Cette mise à jour est le résultat de longs travaux, commencés en 2014 : l'OCDE a publié tout d'abord des projets pour discussion en 2014, 2016 et 2017, qui ont été suivis par plusieurs centaines de pages de commentaires reçus par l'OCDE et discutés dans le cadre de consultations publiques au siège de l'OCDE.

3. Dans cette nouvelle version, **certains principes fondamentaux de la version 2010 sont maintenus** : en particulier, la méthode reste basée sur le principe de pleine concurrence et cherche à déterminer la répartition des bénéfices à laquelle

1 À ce jour, l'OCDE n'a pas publié la version française de ce document.

des entreprises indépendantes auraient normalement procédé dans des transactions similaires ; la méthode devrait s'appliquer de la même manière aux bénéfices et aux pertes.

Une **bonne partie des conseils de mise en œuvre est aussi inchangée**. Deux approches de partage des bénéfices sont toujours préconisées : l'analyse des contributions et l'analyse résiduelle. On retrouve aussi des textes peu ou pas modifiés dans les domaines suivants : différentes mesures des bénéfices ; comment partager les bénéfices combinés ; clés de répartition ; utilisation des « données internes » du contribuable.

4. Une première nouveauté à souligner est la **possibilité que la méthode du profit split soit utilisée pour tester les résultats**, même si le *profit split* est rarement utilisé entre parties indépendantes.

Une **autre nouveauté** importante est l'élargissement du champ d'application de la méthode : dans le texte précédent, l'utilisation de la méthode était essentiellement confinée aux cas de contributions uniques et de grande valeur, typiquement des actifs incorporels (même si les opérations très intégrées étaient déjà évoquées). Le nouveau texte préconise trois catégories dans lesquelles le *profit split* constitue probablement la méthode la mieux adaptée : (1) contributions uniques et de grande valeur ; (2) **opérations commerciales très intégrées** ; (3) **partage de risques économiquement significatifs ou prise de risques séparés mais très liés entre eux**. Les trois catégories (ou deux d'entre elles) peuvent se retrouver réunies dans un même cas.

La définition des contributions uniques et de grande valeur est cohérente avec les principes préexistants : elles ne sont pas comparables à des contributions entre partie indépendants et représentent une source clé des bénéfices. Les opérations très intégrées sont définies comme celles dans lesquelles chaque partie exerce des fonctions, utilise des actifs, et supporte des risques d'une façon tellement intégrée à l'autre partie qu'on ne peut pas évaluer chaque contribution de manière isolée (quelques paragraphes d'explication sont ajoutés, probablement par anticipation d'éventuelles différences d'interprétation). La définition de risques économiquement significatifs n'est pas développée, mais peut être interprétée au vu de la section du Chapitre I des Principes OCDE sur l'analyse des risques.

Une **troisième nouveauté** importante est l'**introduction d'une distinction entre une approche fondée sur le partage des bénéfices réels (« actual ») et prévisionnels (« anticipated »)**. Le partage des bénéfices réels est admis seulement dans les cas de partage de risques économiquement significatifs ou prise de risques séparés mais très liés entre eux.

L'annexe au Chapitre II inclut **16 exemples, dont 14 nouveaux**. Ces nouveaux exemples sont descriptifs, sans chiffrage : 8 exemples portent sur la question de savoir si le *profit split* représente la méthode à préférer ; 6 exemples abordent aussi d'autres questions : le choix entre un partage de bénéfices réels ou prévisionnels ; le choix entre une méthode fondée sur les contributions ou une méthode résiduelle ; l'utilisation de clés de répartition basées sur des « données internes ». Deux exemples chiffrés reproduisent presque à l'identique les exemples existants dans la version précédente du Chapitre

II : le premier illustre de façon simplifiée la mécanique d'un partage de profit résiduel ; le deuxième les effets induits par l'utilisation de différentes mesures des bénéfices (marge brute ou opérationnelle) ; ces deux exemples avaient disparu des projets pour discussion et sont réapparus dans la version finale de l'annexe au Chapitre II.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Pour interpréter la portée du nouveau texte sur le profit split, il convient d'**avoir à l'esprit le contexte général qui a influencé sa rédaction** : tout d'abord, la révision des Principes OCDE approuvée en 2016 a considérablement augmenté la complexité de l'attribution des bénéfices liés aux actifs incorporels et à la répartition des risques, devant conduire à un recours plus fréquent au profit split ; mais au-delà de ces aspects techniques, le profit split **a été considéré par plusieurs acteurs du débat international comme le moyen pratique pour atteindre un des objectifs principaux du projet BEPS de l'OCDE : aligner les prix de transfert sur la création de valeur (actions 8-10) ; par ailleurs, certains intervenants militaient clairement pour des formes de profit split basées sur des approches de répartition proportionnelle (« formulaary apportionment »).**

Le texte finalement publié apparaît comme le résultat d'arbitrages délicats pour parvenir à un texte consensuel. L'absence de nouveaux exemples chiffrés s'inscrit sans doute dans cette perspective.

Pour les entreprises, les principaux défis liés à ce nouveau texte sont les **incertitudes sur son champ d'application et la mise en œuvre pratique**.

Le champ d'application est incertain pour trois raisons : les différences d'interprétation possibles, notamment pour les notions d'intégration et de partage de risques ; le fait que la méthode pourra être plus facilement utilisée pour tester les résultats ; une dynamique générale dans les débats publics qui semble conduire à une utilisation plus large de la méthode.

Les aspects pratiques de mise en œuvre représentent, quant à eux, un défi à part entière. Les éléments conceptuels et chiffrés doivent être coordonnés dans des modèles souvent compliqués dans leurs conception, mise en œuvre et gestion courante. Dans ce contexte, le maintien des deux seuls exemples chiffrés préexistants a une portée limitée et entraîne des incertitudes car ils n'ont pas été débattus pendant les consultations publiques, notamment quant à leur portée dans la mise en œuvre des nouveaux principes.

A. PLUVIANO ■

5. Prix de transfert - Principes OCDE - Actifs incorporels difficiles à valoriser – Nouvelles instructions de l'OCDE – L'OCDE a complété le cadre de référence pour la définition et la vérification des prix de transfert d'actifs incorporels difficiles à valoriser avec un Rapport comprenant des instructions pratiques à l'intention des administrations fiscales.

Ces instructions complètent les principes établis dans la nouvelle version du Chapitre VI des principes OCDE en vigueur depuis 2016.

OCDE, Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser, 21 juin 2018

6. Les actifs incorporels difficiles à valoriser (AIDV, en anglais : *Hard To Value Intangibles* « HTVI ») étaient considérés comme un sujet majeur dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE parce que susceptibles de faciliter l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices au moyen de transferts d'actifs incorporels entre les membres d'un groupe multinational. L'OCDE avait même envisagé la possibilité d'introduire des « mesures spéciales » (dérogatoires au principe de pleine concurrence) à ce sujet, mais a finalement considéré le texte publié dans le cadre du Chapitre VI des Principes Directeurs en matière de prix de transfert (approuvé formellement en mai 2016) comme conforme au principe de pleine concurrence.

Ce texte du Chapitre VI au sujet des AIDV est **inhabituel, puisqu'il permet aux administrations fiscales d'examiner les résultats *ex-post* comme présomption de preuve du bien ou mal-fondé des accords de fixation de prix *ex-ante***. La portée de ces principes est large : ils visent tous les cas de transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert, il n'y a pas des comparables fiables et les prévisions de revenus futurs ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines.

Cette approche *ex-post* ne s'applique pas si le contribuable fournit les détails des prévisions *ex-ante* utilisées au moment du transfert et des preuves fiables que la différence entre prévisions et résultats est due à des événements imprévisibles ou à des résultats prévisibles dont la probabilité n'a pas été surestimée ou sous-estimée de manière significative au moment de la transaction. D'autres exceptions sont prévues en cas de variation des résultats *ex-post* inférieures à 20% et en cas d'accord préalable (au moins bilatéral) en matière de prix.

7. La variété et complexité des cas potentiels auraient rendu **souhaitable la publication d'instructions pratiques qui aident aussi les entreprises** dans l'organisation des démarches à suivre pour s'adapter à ces principes, mais l'OCDE a choisi de limiter les instructions pratiques publiées dans le Rapport à celles qui intéressent les administrations fiscales.

Le Rapport fait néanmoins état de certains éléments de protection des contribuables :

- les éléments *ex-post* ne devraient pas être utilisés sans que soit posée la question de savoir si les informations sur lesquelles les résultats *ex-post* sont fondés auraient pu ou dû être raisonnablement prises en compte par les entreprises associées au moment de la conclusion de la transaction ;
- l'approche des AIDV doit toujours être appliquée dans l'optique de promouvoir la sécurité juridique pour les contribuables, et de réduire le risque de double imposition.

8. Le Rapport précise que les administrations fiscales pourront examiner non seulement les résultats *ex-post*, mais aussi toute autre information pertinente sur la transaction AIDV qui aurait pu ou dû être raisonnablement connue et anticipée par les entreprises associées à la date de la transaction. Le Rapport examine aussi le cadre temporel auquel les administrations fiscales sont confrontées, notamment en raison de la longueur du cycle économique de certains actifs incorporels. Le Rapport recommande aux administrations fiscales d'identifier les transactions portant sur des AIDV le plus tôt possible. Ensuite le Rapport évoque la problématique de la brièveté des cycles de vérification et des délais de prescription dans certains pays, sans formuler des recommandations spécifiques, mais considère l'éventualité que des pays puissent envisager des modifications de leur législation (instauration d'une obligation de notifier le transfert ou la concession d'un actif incorporel relevant de la définition d'AIDV ou modification du délai normal de prescription). Enfin, le Rapport préconise que les administrations fiscales puissent procéder à des ajustements correspondant à une structure de détermination du prix différente de celle adoptée (par exemple : paiements intermédiaires, redevances comportant des éléments ajustables, clauses d'ajustement de prix, ou des formules combinant ces différents éléments).

9. Deux **exemples d'ajustements** de prix de transfert résultant de l'application de l'approche des AIDV sont donnés : le premier décrit les modalités d'ajustement de prix pour un AIDV dont la commercialisation commence plus tôt que prévu ; le deuxième, plus complexe, décrit un cas dans lequel l'administration fiscale remplace le prix forfaitaire établi par le contribuable pour le transfert de l'AIDV par une structure de prix basée sur un paiement initial suivi par des paiements additionnels subordonnés aux résultats.

10. La partie finale du Rapport est dédiée à la **prévention et au règlement des différends** concernant les AIDV. L'utilité des accords préalables en matière de prix (APP) pour prévenir les risques de double imposition est soulignée.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le Rapport OCDE apporte des éléments pratiques utiles pour les administrations fiscales, mais aussi pour les contribuables quant à l'approche de vérification en matière de prix de transfert des AIDV. Le **cadre de référence est désormais fixé et reste pratiquement inchangé dans le fond** par rapport aux principes en vigueur depuis 2016 (inclus dans la section D.4. du Chapitre VI des Principes directeurs en matière de prix de transfert). Ce cadre est complexe et **les différences d'interprétation entre contribuables et administrations fiscales sont à craindre** s'agissant de l'identification des incorporels susceptibles d'être classés comme AIDV, leur valorisation et l'éventualité que les administrations fiscales établissent *ex-post* non seulement des ajustements de prix mais aussi, le cas échéant, des modifications de la structure des prix. Le **point clé pour les groupes multinationaux**, en cas de transferts d'AIDV ou de droits sur des AIDV, est que les administrations fiscales vont pouvoir utiliser des données *ex-post*

pour établir des présomptions de prix difficiles à contester si on n'a pas constitué au préalable une **documentation démontrant la fiabilité des informations** à l'appui de la méthode de fixation de prix adoptée et un suivi des résultats financiers et des raisons qui justifient les écarts entre prévisions et résultats.

Comme indiqué dans le Rapport, les APP bilatéraux ou multilatéraux constituent une option à envisager pour prévenir les risques de double imposition.

A. PLUVIANO ■

11. Prix de transfert – Principes de l'OCDE - Transactions financières - Projet de Rapport de l'OCDE - L'OCDE a communiqué en juillet 2018, pour revue et commentaires, un projet de rapport sur les transactions financières, qui concerne des travaux découlant des Actions 8-10 (« *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur* ») du plan d'action BEPS.

OCDE, Projet de rapport sur les transactions financières, juill. 2018

12. Le Projet de Rapport a suscité de nombreux commentaires. Nous reprenons ici quelques-uns des principaux points soulevés dans ce projet.

L'approche développée par l'OCDE dans ce contexte est **en ligne avec le cadre analytique développé dans les Principes de l'OCDE de 2017² concernant les facteurs de comparabilité et l'analyse des risques**. En particulier, le principe selon lequel l'allocation des risques doit dépendre de la localisation des personnes clés susceptibles de prendre les décisions importantes est à nouveau réitéré dans ce Projet de Rapport.

Une des propositions de l'OCDE dans le contexte des transactions financières concerne **l'application du taux sans risque pour déterminer la rémunération d'acteurs dont les fonctions sont insuffisantes**. L'OCDE s'inspire ici d'une approche déjà développée dans les Principes de l'OCDE de 2017 où le taux sans risque est utilisé comme valeur maximale d'une rémunération pour un acteur dont les fonctions ne lui permettent effectivement pas de prendre la responsabilité des décisions, n'ayant pas la substance requise.³ Dans ces cas, l'OCDE préconise que la rémunération de l'entité ne pourra dépasser un taux d'intérêt sans risque. L'OCDE attend désormais des commentateurs des suggestions quant à la façon de déterminer ce taux sans risque.

Un autre concept développé par l'OCDE concerne **la détermination des cotes de crédits**. Ces analyses sont souvent essentielles dans le contexte de la détermination de taux d'intérêt de pleine concurrence. L'OCDE propose ici une approche

reposant sur des « hypothèses réfutables ». Cette approche permettrait aux contribuables ou aux autorités fiscales de démontrer que ces hypothèses ne sont pas applicables. Deux hypothèses réfutables sont ainsi proposées par l'OCDE dans son projet de rapport :

- l'hypothèse réfutable qu'une cote de crédit obtenue par une analyse indépendante au niveau du groupe puisse être considérée comme la cote de crédit de chaque membre du groupe ;

- l'hypothèse réfutable que les autorités fiscales puissent considérer comme point de départ la cote de crédit de l'entreprise multinationale dans son ensemble, puis pratiquer des ajustements afin d'estimer la cote de crédit de l'emprunteur pour les besoins de la détermination d'un taux d'intérêt.

L'OCDE attend des commentateurs un retour sur la validité de ces hypothèses réfutables.

Toujours dans le contexte de la détermination de taux d'intérêts de pleine concurrence, l'OCDE rappelle **l'importance de bien considérer le support implicite**.

Le Projet de Rapport discute aussi des **enjeux liés aux centrales de trésorerie** en décrivant quelques-uns de leurs principes de fonctionnement et en insistant sur les alternatives disponibles pour les entités participantes à la centrale de trésorerie. Sans surprise, le Projet de Rapport préconise que la rémunération d'une société centralisatrice (le « *cash pool leader* ») dont les seules fonctions sont limitées à des fonctions d'agent et de coordination soit celle d'un prestataire de services et soit donc limitée. En ce qui concerne les participants, le Projet de Rapport propose, entre autres, plusieurs pistes : amélioration des conditions de prêts et dépôts des participants, application du même taux d'intérêt pour tous les participants et allocation des avantages obtenus de la centrale de trésorerie à tous les participants sans trancher explicitement à ce stade.

Un autre enjeu important discuté dans le Projet de Rapport concerne les **garanties financières (ou cautions) intra-groupe**. Le Projet de Rapport, là encore, présente les différents types de garanties en insistant sur le fait qu'une partie n'accepterait pas de payer pour une garantie si elle n'en obtient pas un avantage. Le Projet de Rapport propose plusieurs méthodes pour évaluer les garanties : la méthode des comparables de marché, l'approche par les rendements (« *yield approach* »), l'approche par les coûts (« *cost approach* »), l'évaluation des pertes attendues (« *valuation of expected losses* ») et la méthode du support au capital (« *capital support* »). Bien qu'une description de chacune de ces méthodes soit comprise dans le Projet de Rapport, **l'OCDE n'exprime pas de réelle préférence** en termes de choix de méthodes à ce stade.

Le Projet de Rapport adopte une démarche similaire concernant les **captives d'assurance** : tout d'abord une description du contexte et des enjeux liés aux captives (définition de la transaction, discussion des fonctions de « *fronting* » et d'origine commerciale (« *agency sale* »)) puis une présentation des méthodes potentiellement applicables. À cet égard, plusieurs approches sont proposées pour déterminer les primes : l'utilisation de la méthode des comparables de marchés, l'approche actuarielle et une approche consistant à combiner un retour sur capital avec le niveau des sinistres attendus.

² Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, OCDE, Paris, 2017.

³ V. par ex. § 1.103 des Principes OCDE 2017 et § 58 de l'annexe au Chapitre VI des Principes OCDE de 2017.

Nous notons enfin que le **factoring n'est pas traité** dans le Projet de Rapport.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

De façon générale, le contenu du Projet de Rapport paraît renforcer l'application du principe de pleine concurrence. Toutefois, quelques recommandations qui semblent indiquer une volonté de vouloir simplifier les approches (par exemple en ce qui concerne les cotes de crédit) pourraient ne pas être parfaitement alignées avec les pratiques de marché. L'introduction d'hypothèses réfutables est intéressante, il reste néanmoins à voir si ce principe survivra aux prochaines versions de ce Projet de Rapport.

E. LLINARES ■

13. À NOTER

> **Prix de transfert – Manuel des Nations Unies – Actualisation en cours** - Le Sous-Comité sur l'article 9 (entreprises associées) du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'Organisation des Nations Unies a pour mandat de mettre à jour le Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert pour les pays en développement, pour y intégrer notamment les résultats du projet BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) conduit par l'OCDE et le G20, tout en tenant compte des spécificités des économies en développement. Les travaux sont en cours, la **nouvelle version du Manuel devant être finalisée au plus tard en 2021, et de préférence en 2020.**

C. SILBERZTEIN ■

Principes et méthodes

Actualité française

14. Prix de transfert - Principe de pleine concurrence - Point de référence de l'intervalle des prix de pleine concurrence - Le Conseil d'État précise les conditions dans lesquelles l'administration doit arrêter le niveau de marge adapté de la société contrôlée, en vue de déterminer ses rectifications. Elle peut retenir la médiane de l'interquartile dès lors que la situation examinée le permet.

CE, 8^e et 3^e ch., 28 nov. 2018, n° 410779, SCS GE Medical Systems, concl. K. Ciavaldini (FI 1-2019, n° 4.2.1)

15. À l'occasion de cette affaire qui portait sur la contestation de la réduction des suppléments de cotisation minimale de taxe professionnelle, le Conseil d'État s'est penché une nouvelle fois sur une question qui lui avait déjà été soumise

et qu'il avait tranché par deux décisions du 6 juin 2018⁴ en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle.

À l'issue d'un contrôle, l'administration avait contesté la politique de prix de transfert du groupe et déterminé le montant des rectifications en retenant la médiane des comparables issus de l'étude réalisée par le service de vérification.

Le groupe contestait le recours à ce chiffre et faisait valoir, de manière subsidiaire au cœur de son argumentation, que si le prix qu'il avait retenu pour déterminer la rémunération allouée à la société française était insuffisant, conformément aux conclusions de l'administration, rien n'indiquait que la médiane, et non un autre point de l'intervalle interquartile, devait être choisie pour calculer le montant de la rectification.

Le Conseil d'État a considéré que la Cour administrative d'appel, en validant le recours par l'administration à cette référence de la médiane de l'échantillon de pleine concurrence, n'avait pas entaché son arrêt d'une insuffisance de motivation et n'avait méconnu ni l'article 57 du CGI ni le principe de liberté des choix de gestion des entreprises.

Dans ses arrêts de juin 2018, le Conseil d'État avait clairement indiqué que la Cour administrative d'appel avait estimé que la « *médiane constituait, dans les circonstances de l'espèce, le point reflétant le mieux les faits et circonstances des transactions concernées* ». De la même manière, le Conseil d'État a considéré dans son arrêt de novembre 2018 que l'administration pouvait retenir cette médiane dès lors qu'elle avait justifié « *son choix au regard des caractéristiques propres à la société requérante tenant à son positionnement sur le marché en cause et aux contraintes spécifiques qu'elle devait assumer* ».

Telle est bien l'approche retenue par les deux rapporteurs publics⁵, l'un comme l'autre ayant considéré que les juges du fond avaient pris le soin de valider l'utilisation de la médiane au cas qui leur était soumis et n'avaient en rien jugé que cette dernière devrait être retenue toujours et en toutes circonstances.

16. Au demeurant, il n'est pas indifférent de se souvenir, alors que le mandat actuel du **Forum conjoint sur les prix de transfert de l'Union européenne** va s'achever au printemps prochain, que ce dernier s'est penché sur l'utilisation des comparables de prix de transfert au sein de l'Union européenne⁶. Il a proposé un rappel aux administrations et aux groupes internationaux des bonnes pratiques en la matière. Dans le même esprit que celui retenu par le Conseil d'État, le Forum suggère ainsi que le recours à la médiane soit envisagé uniquement lorsque des difficultés statistiques subsistent à l'issue de l'étude de comparables ou que des ajustements satisfaisants ne peuvent être apportés aux résultats de cette dernière.

4 CE, 6 juin 2018, n° 409645 et 409647, SCS General Electric Medical Systems.

5 Romain Victor pour les arrêts de juin 2018 et Karin Ciavaldini pour l'arrêt de novembre 2018.

6 Rapport sur le recours aux comparables au sein de l'Union européenne, oct. 2016, JTPF/007/2016/Final.

Nous en présentons une synthèse en annexe à la présente chronique (V. annexe 2).

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le Conseil d'État vient rappeler à l'occasion de ces décisions son attachement à l'étude détaillée de la situation de l'entreprise et de la réalisation de ses opérations, en vue de déterminer le point de l'intervalle interquartile à retenir.

De même que le **juge s'attache à vérifier que l'administration a bien procédé à cette analyse pour retenir la médiane** de l'étude de comparables, ou tout autre point, les groupes doivent également s'assurer qu'ils sont en mesure de justifier le niveau de rémunération qu'ils ont retenu à l'issue de leur étude de comparables et à documenter leur position.

Sur ce sujet précis du **niveau de rémunération** à retenir, le Forum recommande, même si l'intervalle complet peut être utilisé (à la condition que le niveau de comparabilités des sociétés soit élevé), de le rendre plus précis à l'aide de méthodes statistiques, afin de renforcer sa fiabilité. Ainsi, à l'identique de la position de l'OCDE, lorsque l'intervalle interquartile est retenu, chaque point de cet intervalle doit être considéré comme représentatif du principe de pleine concurrence et, par conséquent, aucune rectification ne doit être proposée si la rémunération relative à la transaction testée se trouve comprise dans cet intervalle. Si au contraire elle se trouve en-dehors, elle doit être corrigée afin de la ramener dans cet intervalle, à l'issue d'une analyse conjointe par l'administration fiscale et le groupe. Si aucune raison permettant de justifier un autre point de cet intervalle ne peut être avancée par le groupe ou par l'administration, la médiane doit alors être considérée comme la cible à retenir. Le Forum s'est de la sorte attaché à **s'appuyer sur les commentaires de l'OCDE**, qu'il reprend à de nombreuses reprises pour les citer dans son rapport. Il cherche à en offrir une déclinaison européenne en apportant ses propres précisions et ses commentaires de clarification. Or, tel est bien la recommandation issue des principes OCDE⁷ : lorsque l'intervalle comprend des résultats dont le degré de fiabilité est suffisant, n'importe quel point de l'intervalle satisfait au principe de pleine concurrence et si le niveau de prix ou la marge se trouve à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, aucun ajustement n'est alors nécessaire. Enfin, le lecteur peut être surpris de ce que **le Conseil d'État s'accommode de l'absence de précision apportée par la Cour administrative d'appel** quant aux conditions dans lesquelles elle apprécie les caractéristiques propres de l'affaire pour retenir la médiane de l'interquartile. À défaut de précision, il semble en effet illusoire de s'assurer que cette dernière s'est effectivement livrée à cette analyse des circonstances de l'espèce.

E. L'ESPRIT ■

17. Prix de transfert - Méthode du coût majoré (cost plus) – Subventions publiques - #Titrechron:

Le Conseil d'État juge qu'aux fins du calcul d'une rémunération selon la méthode du coût majoré, la circonstance qu'une société française ait déduit de la base des coûts le montant des subventions publiques perçues ne suffisait pas, en soit, à présumer un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI.

CE, 8^e et 3^e ch., 19 sept. 2018, n° 405779, Sté Philips SAS, concl. R. Victor (FI 1-2019, n° 4.2.2)

18. La société Philips France rendait des services de recherche et développement (« R&D ») au profit d'une entreprise associée néerlandaise. En application d'un contrat « *General Sales Agreement* » conclu entre les deux sociétés, la propriété des éléments de propriété intellectuelle résultant des activités de R&D était transférée à la société néerlandaise, et la rémunération de Philips France au titre de ces activités était déterminée sur la base des coûts supportés par cette dernière au titre de ses activités de R&D augmentés d'une marge de 10%. Dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale a noté que, en déterminant la base des coûts aux fins de calcul de sa rémunération, la société Philips France déduisait, d'une part le montant des subventions perçues de l'État et, d'autre part, les remboursements de crédit d'impôt recherche dont elle bénéficiait. L'administration fiscale a considéré que la déduction de ces éléments conduisait à une minoration de prix caractérisant un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI.

En première instance, le Tribunal administratif de Montreuil a validé la position de l'administration fiscale⁸. En revanche, la Cour administrative d'appel de Versailles⁹ a rendu un arrêt en faveur du contribuable en jugeant que l'administration fiscale échouait à apporter la preuve que les sommes réintégrées étaient constitutives d'un transfert indirect de bénéfices, dans la mesure où les comparables qu'elle présentait à l'appui de ses prétentions n'étaient pas recevables. L'administration fiscale s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'État arguant, d'une part, que la simple déduction des subventions de la base des coûts suffisait à démontrer l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI et, d'autre part, que la Cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en concentrant son analyse sur la validité des comparables alors même que l'utilisation de comparables n'était pas nécessaire s'agissant d'avantages « par nature » consentis par la société Philips France à sa société-mère.

Ces arguments de l'administration fiscale n'ont pas été accueillis par le Conseil d'État. En réponse au premier argument soulevé par l'administration, la Haute Assemblée a jugé que « *la déduction opérée par une société française [...] des subventions qu'elle avait reçues de l'État pour le financement des*

7 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, rapport de l'OCDE, éd. 2017

8 TA Montreuil, 1^{er} juill. 2014, n° 120264, Sté Philips SAS.

9 CAA Versailles, 11 oct. 2016, n° 14VE02651.

projets [de recherche] correspondants, ne saurait être considérée comme permettant, par elle-même, et indépendamment du niveau de prix de cession auquel cette déduction conduit par l'application du mode de calcul contractuel, de présumer, l'existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du Code Général des Impôts, à charge pour la société française d'établir l'existence d'une contrepartie ». S'agissant du second argument soulevé par l'administration, le Conseil d'État a approuvé la position de la Cour administrative d'appel, selon laquelle l'administration fiscale n'avait pas satisfait sa charge de la preuve, en jugeant que l'administration fiscale n'a pas « *présenté des termes permettant de comparer valablement les prix facturés par la société Philips à sa mère néerlandaise et ceux pratiqués entre entreprises indépendantes* ».

19. L'intérêt de cette décision est double. D'une part, le Conseil d'État a rejeté l'approche de l'administration fiscale consistant à appliquer de manière « mécanique » la méthode du coût majoré sans tenir compte des conditions de marché. D'autre part, les conclusions du Rapporteur public sous cet arrêt, suivies par la juridiction suprême, donnent des clarifications utiles sur la charge de la preuve en matière de prix de transfert.

♦ Rejet d'une application « mécanique » de la méthode du coût majoré

20. Dans l'affaire *Philips France*, l'administration fiscale faisait une application « mécanique » de la méthode du coût majoré en considérant que le seul fait que le contribuable déduisait de la base des coûts les subventions perçues conduisait à une application incorrecte de la méthode et à une minoration de prix qui caractérisait un transfert de bénéfices à l'étranger – en d'autres termes, que « déduction des coûts » équivalait à « minoration de prix ». Le Tribunal administratif de Montreuil avait donné raison à l'administration. La Cour administrative d'appel de Versailles ne s'était pas prononcée sur ce point spécifique.

Le Conseil d'État donne des éléments de réponse dans sa décision. En effet, en se référant au « niveau du prix de cession » (cf. ci-avant l'extrait de la décision du Conseil), il nous semble que le Conseil d'État affirme que **le point clé dans l'application des règles de prix de transfert est d'assurer la conformité au principe de pleine concurrence des prix pratiqués** entre deux entreprises associées, et qu'une application « mécanique » de la méthode du coût majoré ne permet pas nécessairement d'atteindre cet objectif.

Ce raisonnement nous semble justifié. La méthode du coût majoré n'est qu'une méthode (parmi d'autres) permettant d'évaluer de manière pratique la conformité des prix au principe de pleine concurrence : elle ne saurait se substituer à ce principe qui lui est supérieur. Ceci d'autant plus que ni le droit français ni les principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE ne comportent de dispositions contraignantes sur les modalités de détermination de la base des coûts pour appliquer la méthode du coût majoré.

La supériorité du principe de pleine concurrence sur l'application « mécanique » d'une méthode de coût majoré avait

déjà été affirmée dans un autre contexte, par la jurisprudence *Unilever*¹⁰. Dans cette affaire, la Cour administrative d'appel de Versailles avait accepté qu'une rémunération déterminée selon la méthode du coût majoré soit calculée sur la base de coûts de fabrication standards, inférieurs aux coûts de fabrication réels d'une usine française.

♦ Clarifications utiles sur la charge de la preuve en matière de prix de transfert

21. L'administration fiscale soutenait qu'aucune comparaison n'était nécessaire entre les conditions de la transaction objet du litige et les conditions qui auraient été conclues entre des tiers indépendants pour une transaction comparable, dans la mesure où la déduction des subventions de la base des coûts caractérisait en soit un avantage consenti par la société française à l'entreprise associée étrangère.

Les conclusions du rapporteur public apportent des **clarifications utiles sur la notion d'« avantages par nature »** pour lesquels, par exception, l'administration n'a pas à procéder à une analyse de comparables, puisqu'il lui suffit dans ce cas de démontrer l'existence d'avantages consentis. Sont par exemple constitutifs de tels « avantages par nature » :

- la prise en charge par une entreprise française, sans refacturation, du salaire d'un cadre détaché dans une filiale étrangère¹¹ ;

- la prise en charge gratuite par une entreprise française des frais d'assistance technique exposés en faveur d'une filiale étrangère¹² ;

- la renonciation par une entreprise française à percevoir des intérêts sur des avances ou des prêts consentis à une société étrangère liée¹³ ;

- la renonciation par une entreprise française à percevoir une redevance en contrepartie de la mise à disposition gratuite de la société-mère étrangère d'un nom de domaine¹⁴ ;

- la refacturation par une société américaine à sa filiale française d'une quote-part des honoraires d'audit interne visant à remplir les obligations de la loi « *Sarbanes-Oxley* » pesant sur la société-mère américaine¹⁵.

Dans la décision *Philips*, le Conseil d'État a estimé que le contentieux concernant la détermination de la base des coûts à prendre en compte dans la méthode du coût majoré ne portait pas sur des « avantages par nature », mais bien sur les modalités de détermination du prix d'une transaction. Le rapporteur public précise qu'en l'absence d'avantages par nature, les exigences de l'article 57 du CGI ne seraient satisfaites qu'à condition que l'administration fiscale ait procédé à une comparaison entre les prix pratiqués par l'entreprise et ceux pratiqués par les entreprises similaires exploitées normalement.

10 CAA Versailles, 16 mai 2013, n° 11VE03123, Sté Unilever France Holdings.

11 CE, 30 mars 1987, n° 52754, SA Labo Industries.

12 CE, 19 oct. 1988, n° 56218, SARL Laboratoires Sicca.

13 CE, 9 nov. 2015, n° n°370974, Sodirep Textiles SA NV.

14 CE, 7 déc. 2016, n° 369814, Sté Ebay France.

15 CE, 13 déc. 2017, n° 387975, Sté Office Dépôt Participations France.

On notera pour conclure que dans une affaire très similaire à celle de l'arrêt commenté, la Cour administrative d'appel de Versailles¹⁶ a jugé, conformément à la jurisprudence *Philips* du Conseil d'État, que la déduction des subventions opérée par la société française ne pouvait « *par elle-même et indépendamment du niveau de prix de cession auquel cette déduction conduisait* » permettre de présumer l'existence d'un transfert de bénéfices à l'étranger.

C. SILBERZTEIN ■

Actualité internationale

22. Prix de transfert – Champ d'application du régime - Canada – Caractérisation d'un but exclusivement fiscal - La Cour canadienne de l'impôt précise le champ de la règle de droit interne de requalification des prix de transfert, en reconnaissant que la poursuite d'un avantage fiscal peut être un motif légitimement poursuivi par un groupe dans la mise en place de ses transactions intragroupe dès lors que les transactions, prises indépendamment les unes des autres, répondent à une logique commerciale rationnelle.

Tax Court of Canada (TCC), 26 sept. 2018, *Cameco Corp. v. The Queen*

23. Le 26 septembre dernier, au terme d'un procès qui aura duré 65 jours, la Cour canadienne de l'impôt (« *Tax Court of Canada* » ou « TCC ») a finalement rendu sa décision dans l'affaire *Cameco Corporation v. The Queen*, en faveur du contribuable.

D'un point de vue pécuniaire, cette décision était particulièrement attendue du fait de l'importance du redressement prononcé à l'encontre d'un géant de l'industrie de l'uranium (deux milliards de dollars canadiens sur la période 2003-2017).

D'un point de vue juridique, à travers son volet relatif à l'application du dispositif anti-abus « *Doctrine of sham* » luttant contre les montages artificiels, cette décision confirme qu'une motivation fiscale ne saurait rendre dénuées de toute substance des relations contractuelles dès lors que ces dernières reflètent la réalité des opérations qui en découlent.

Cette décision doit surtout être retenue comme étant la première prise de position jurisprudentielle sur la règle canadienne de requalification des prix de transfert (« *Transfer Pricing Recharacterization Rule* » ou « TPRR ») et pourrait, à ce titre, être la décision jurisprudentielle la plus importante rendue en la matière au Canada.

Le TPRR, issu de la section 247 de l'*Income Tax Act* canadien, s'applique à tout type de transaction portant sur des biens ou des services entre un résident fiscal canadien et une personne ou entité liée étrangère, et vise à garantir que cette transaction intragroupe respecte le principe de pleine concurrence. À ce titre, lorsque les modalités d'une opération ou d'une série

d'opérations entre des parties liées diffèrent de celles qui seraient convenues entre des parties indépendantes, l'administration fiscale canadienne peut requalifier l'opération ou la série d'opérations afin que cette dernière soit conforme aux conditions conclues entre des entités non liées dès lors que les deux conditions suivantes sont remplies :

- l'opération ou la série d'opérations est conclue entre des entités liées ; et

- l'opération ou la série d'opérations peut raisonnablement être considérée comme n'ayant pas été conclue de bonne foi à des fins autres que l'obtention d'un avantage fiscal.

Dans l'affaire *Cameco Corp. v. The Queen*, le Trésor canadien estimait que les relations intragroupe mises en place poursuivaient un objectif purement fiscal, à savoir la localisation en Suisse des bénéfices dégagés par son activité d'achat/vente d'uraniums enrichis via la création d'une filiale centralisant cette activité. À l'appui de sa démonstration, le Trésor invoquait notamment les services d'assistance rendus par la société mère canadienne, les garanties financières octroyées et le manque de moyens dont disposait la filiale suisse pour la réalisation de ses activités (deux personnes pour gérer l'ensemble des activités commerciales, soit la conclusion de 20 à 25 contrats par an sur la période). Le fait que la société mère canadienne était en situation déficitaire tandis que sa filiale suisse dégageait d'importants bénéfices ne faisait qu'inciter davantage le Trésor à contester la politique de prix de transfert appliquée entre ces deux entités.

Fort de ce constat, le Trésor a appliqué le TPRR en vue de localiser les produits dégagés par la filiale suisse au niveau de la société mère canadienne.

De son côté, le groupe Cameco a réfuté cette appréciation du Trésor et affirmé devant la TCC que l'organisation mise en place répondait à une logique commerciale résultant de l'activité concernée afin de servir ses clients et de capter de nouveaux marchés, tout en admettant que l'implantation de sa filiale en Suisse procédait également de l'avantage fiscal y afférent.

24. La décision de la TCC était en conséquence particulièrement attendue sur l'interprétation donné au second critère d'application du TPRR : **quelles sont les conditions caractérisant le fait qu'une opération n'a d'autres fins que l'obtention d'un avantage fiscal ?**

Pour la TCC, il convient de vérifier si chacune des opérations composant la série d'opérations répond d'un comportement commercial rationnel, quand bien même la série d'opérations prise dans son ensemble traduirait la poursuite d'un avantage fiscal.

Opérant un découpage de la série en quatre opérations (*i.e.* i) la création de la filiale suisse, ii) les garanties financières fournies par la société mère canadienne, iii) la conclusion par la filiale suisse des contrats d'achat et de ventes avec des entités liées et iv) avec des entités tierces), la TCC en conclut que chacune de ces opérations répondait à une logique commerciale rationnelle et était conclue à des conditions conformes aux pratiques du marché. En conséquence, la TCC estime que les conditions d'application du TPRR ne sont pas remplies car l'objet des opérations a sa logique propre qui n'est pas exclusivement conditionnée par la poursuite de l'objectif fiscal.

16 CAA Versailles, 22 nov. 2018, n° 17VE03457, STM Microelectronics (V. annexe I).

La TCC a donné raison au contribuable en estimant que les modalités des transactions intragroupe, dûment justifiées par des études de comparables pertinentes, étaient conformes au principe de pleine concurrence.

À travers cette décision, la TCC consacre ainsi l'idée que la poursuite d'un avantage fiscal peut être un motif légitimement poursuivi par un groupe dans la mise en place de ses transactions intragroupe dès lors que les transactions, prises indépendamment les unes des autres, répondent à une logique commerciale rationnelle. Il est dès lors acceptable qu'un groupe souhaite réaliser une économie d'impôt à travers la localisation de ses entités dès lors que les transactions intragroupe mises en œuvre sont réelles, commercialement rationnelles et conformes au principe de pleine concurrence.

Toutefois, le Trésor canadien ayant fait appel de cette décision, il conviendra d'attendre encore quelques mois/années avant de trancher sur l'impact réel de cette position jurisprudentielle. Affaire à suivre donc.

A. GLAIZE ■

25. Prix de transfert - Activités de distribution - Australie - Projet de lignes directrices de l'Australian Tax Office - L'Australian Tax Office (ATO) a communiqué un projet de lignes directrices relatives aux activités de distribution présentant son approche en matière d'évaluation pré-vérification des risques prix de transfert, de manière à permettre

aux contribuables de réaliser également, en interne, un audit de leurs pratiques.

ATO, Practical Compliance Guidelines, PCG 2018/D8, Transfer pricing issues related to inbound distribution arrangements, nov. 2018

26. Ces lignes directrices s'appliquent aux filiales¹⁷ australiennes d'entreprises multinationales ayant des flux d'achat de biens ou services, dans le cadre d'une activité de distribution (« Distributeurs »).

Le document établit la façon dont l'ATO détermine un niveau de « risque prix de transfert » pour un Distributeur. Trois niveaux de risques sont retenus : faible, moyen et élevé (cf. tableau ci-après). La stratégie de vérification de l'ATO dépendrait alors du niveau de risque ainsi obtenu, la probabilité d'un audit complet augmentant avec le niveau de risque. En d'autres termes, l'ATO déploiera ses ressources en priorité sur les situations à risques élevés.

En pratique, les lignes directrices indiquent que :

- l'ATO va se fonder, dans le cadre de l'évaluation préalable des risques, sur l'analyse de la marge du Distributeur, en la comparant à des niveaux de rentabilité prédéfinis ;
- ces niveaux ont été établis à la lumière de recherches de sociétés comparables réalisées par l'ATO sur des bases de données externes ;

¹⁷ Ou succursales/établissements.

Principaux paramètres de l'approche proposée par l'ATO

Niveau de risque	Secteurs d'activités et intervalles de marge d'EBIT			
Catégorie (revue fonctionnelle)	Général	Sciences de la vie		
		(1) Activités de détaillant, marketing, logistique et ent reposage	(2) (1) + Approbation réglementaire, activité liés à l'accès au marché ou au remboursement des produits	(3) (1) et (2) + Services techniques spécialisés
Zone de risque	Marge du Distributeur *			
Faible	> 5.3%	> 5.1%	> 8.9%	> 10%
Moyen	2.1%-5.3%	3.6%-5.1%	5.5%-8.9%	7%-10%
Elevé	< 2.1%	< 3.6%	< 5.5%	< 7%

* Earnings Before Interest and Tax (EBIT) / Chiffre d'Affaires du Distributeur, en moyenne pondérée sur une période de 5 ans.

- des intervalles distincts, définissant les limites entre zones de risque, sont ainsi fournis pour trois secteurs, en plus du cas général. Ces secteurs sont les secteurs (i) des sciences de la vie, (ii) des technologies de l'information et des communications et (iii) de l'automobile ;

- la marge considérée est le ratio *d'Earnings Before Interest and Tax (EBIT) / Chiffre d'Affaires du Distributeur*, en moyenne pondérée sur une période de 5 ans.

Par ailleurs, pour les secteurs des sciences de la vie et des technologies de l'information et des communications, l'ATO distingue des intervalles différents, pour les situations où le Distributeur réalise certaines fonctions prédéfinies, que l'ATO a identifiées comme contribuant significativement à la création de la valeur (cf. tableau ci-après).

Ces lignes directrices ne s'appliquent pas aux transactions déjà couvertes par un accord préalable en matière de prix de transfert (« APP »), un accord avec le contribuable faisant suite à un contrôle fiscal, des transactions débattues dans le contexte d'un contentieux ou si un avis sur le niveau de risque des transactions a déjà été communiqué au contribuable par l'ATO sur ces transactions.

On notera également que ces lignes directrices ne se traduisent pas par l'établissement de « *safe harbor* » et le fait de se situer dans la zone à risque faible ne préjuge pas, formellement, de la nature de pleine concurrence des transactions de l'entité australienne.

Le tableau ci-dessous présente les principaux paramètres de l'approche proposée par l'ATO :

Les lignes directrices peuvent être utilisées par les contribuables afin de réduire leur risque et d'approcher l'ATO afin de commencer des discussions dans le cadre d'un APP.

Des commentaires ont été communiqués à l'ATO sur ces lignes directrices et sont en cours de revue. L'ATO devrait donc préparer une version finale prochainement. En outre, les recherches de sociétés comparables seront mises à jour sur une base régulière.

E. LLINARES

27. À NOTER

> **Prix de transfert – États-Unis - Mesures anti-abus** - Le département du Trésor américain et l'*Internal Revenue Service* ont publié le 13 décembre 2018 des *Proposed Regulations* fournissant des lignes directrices relatives à la *Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT)* américaine.

Treasury, IRS, Proposed regulation, REG-104259-18, 13 déc. 2018 (FI 1-2019, n° 11, § 82)

Le dispositif *BEAT* a été introduit par la loi n° 115-97 du 22 décembre 2017 (*Section 59A*) et prévoit notamment, pour les contribuables américains membres d'un groupe international et dont les activités aux États-Unis dépassent le seuil de 500 millions de dollars de chiffre d'affaires sur une période de trois ans, l'imposition de certaines sommes versées ou dues à des parties étrangères liées. La loi prévoit toutefois l'exonération des sommes versées en rémunération

			Approche de l'ATO
Technologies de l'information et des communications			
(1) Ventes et marketing, services pre et post-vente, logistique et entreposage	(2) (1) + Processus de vente complexe, activité de ventes en direct et gestion des grands comptes	Industrie automobile	
> 4.1%	> 5.4%	> 4.3%	- Revue ou audit de l'ATO peu probable - Le contribuable peut demander un APP unilatéral
3.5%-4.1%	4.1%-5.4%	2%-4.3%	- ATO peut lancer une revue ("watch list" en quelque sorte) - ATO pourrait demander des informations complémentaires - Le contribuable peut demander un APP unilatéral
< 3.5%	< 4.1%	< 2%	- Revue des politiques prix de transfert recommandée - Courrier de l'ATO exprimant l'inquiétude de l'ATO - Surveillance active de l'ATO - Revue ou audit de l'ATO - Possibilité de demander un APP mais la procédure d'APP simplifiée ² n'est pas disponible.

de prestations de services, lorsque 1) ces prestations de services rentrent dans le champ d'application de la *Service Cost Method*, et 2) lorsqu'elles sont facturées sans marge bénéficiaire. Il résulte des *Proposed Regulations* que les sommes versées en rémunération de prestations de services qui vérifieraient la première condition mais seraient facturées avec une marge bénéficiaire seraient exonérées à hauteur du coût de production de ces prestations, seule la portion de la somme correspondant à la marge bénéficiaire de la partie liée prestataire étant soumise au paiement de la taxe. Une fois la version définitive publiée, les *Proposed Regulations* devraient s'appliquer aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2018.

C. SILBERZTEIN ■

Documentation

28. Prix de transfert – Obligations documentaires - Mise en œuvre de l'action 13 du plan BEPS – Bilan - L'année 2018 a vu s'étendre la mise en place de législations internes conformes aux préconisations de l'Action 13 du projet BEPS, laquelle fixe les principes en matière de documentation des prix de transfert (*Master File* et *Local File*) et de déclaration pays par pays.

♦ Obligations documentaires (*Master File* et *Local File*)

29. En 2018, certaines juridictions ont mis en conformité leurs obligations documentaires préexistantes, notamment la France, ou ont rehaussé les pénalités encourues en cas de violation de ces obligations. Des obligations documentaires ont été introduites dans de nombreux pays (*e.g.* Egypte, Kazakhstan, Lettonie, Nigéria, Tanzanie) ou sont envisagées (*e.g.* Arabie Saoudite, Bulgarie), et sont généralement assorties de pénalités en cas de violation (*e.g.* Singapour, Lettonie).

Cependant, il reste encore un certain nombre de juridictions réticentes qui n'ont pas encore mis en place d'obligations documentaires conformes aux préconisations de l'OCDE (*e.g.* Argentine, Brésil, Bulgarie, Bolivie, Canada, Chili, Croatie, Equateur, Guatemala, Grèce, Irlande, Italie, Luxembourg, Malte, Norvège, Portugal, Suisse, Serbie).

♦ Déclaration pays par pays

Une expansion géographique qui se poursuit - La grande majorité des pays ont instauré la déclaration pays par pays, à de rares exceptions près (*e.g.* Bermudes, Bolivie, Équateur, Guatemala, Honduras, Nicaragua, République Dominicaine, Salvador, Serbie). Les pays réticents à la mise en place du *Master File* et *Local File* sont cependant plus enclins à introduire la déclaration pays par pays (*e.g.* Argentine, Brésil, Bulgarie, Canada, Chili, Croatie, Chypre, République Tchèque, Grèce,

Irlande, Italie, Luxembourg, Malte, Norvège, Portugal, Roumanie, Singapour, Slovaquie, Slovénie, Suisse, Etats-Unis).

La déclaration pays par pays est devenue obligatoire pour la première fois en 2018 dans de nombreux pays (*e.g.* Andorre, Bahamas, Chypre, Côte d'Ivoire, Curaçao, Hong-Kong, Ile Maurice, Monaco, Nigeria, Sénégal, Suisse). Certains États accordent des prolongations de délais pour fournir la documentation prix de transfert tant pour des raisons pratiques (*e.g.* Australie) que pour laisser le temps aux contribuables de s'y conformer (*e.g.* Chypre).

Il convient de noter en outre que de nombreuses initiatives régionales tendant à la promotion de la déclaration pays par pays ont eu lieu ces derniers mois. Ainsi une rencontre de travail organisée conjointement par l'OCDE et l'administration fiscale chinoise a eu lieu le 27 septembre 2018 à Yangzhou (Chine). Des représentants de 21 juridictions et de multinationales ont échangé sur la première année de la déclaration pays par pays et sur l'utilisation effective des informations fournies dans un redressement fiscal.

En outre, l'OCDE a conduit, du 7 au 9 novembre 2018, la quatrième rencontre régionale du Cadre inclusif de BEPS en Europe de l'Est et Asie centrale. 60 représentants de 16 pays se sont rencontrés en Arménie et ont échangé notamment sur l'utilisation des informations fournies par les déclarations et les limites inhérentes à leur nature. Ils ont évoqué la nécessité d'élargir le champ des informations demandées aux entreprises.

Des précisions sur le contenu de la déclaration pays par pays ont été apportées - L'OCDE a publié le 8 février 2018 des précisions sur la mise en place de la déclaration pays par pays, notamment sur la définition du chiffre d'affaires consolidé et sur le non-respect des conditions de confidentialité, de cohérence et d'usage approprié. En février et avril 2018, l'OCDE a respectivement publié et actualisé les instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays, qui font la synthèse des approches que les 30 juridictions étudiées ont choisies ou ont l'intention d'adopter. Quant aux instructions relatives à la déclaration pays par pays publiées en septembre 2018, elles précisent le contenu de la déclaration pays par pays et l'interprétation des instructions relatives aux fusions/acquisitions/scissions.

Par ailleurs, l'OCDE a mis en place des **outils d'information des contribuables**. Le site de l'OCDE fournit une liste précisant l'existence et le contenu de législations internes introduisant la déclaration pays par pays, ainsi qu'une liste des accords multilatéraux et bilatéraux d'échange automatique en vigueur.

Les **législations locales diffèrent toutefois parfois du standard préconisé par l'OCDE**. Les entreprises doivent porter une attention particulière aux seuils, aux taux de conversion des devises et à l'exigence d'une notification. Par exemple, le Qatar considère que la déclaration pays par pays doit être transmise par l'entité ultime si le chiffre d'affaires consolidé est supérieur à environ 700 millions d'euros (QAR 3 billion).

En outre, les entreprises doivent appliquer une méthode raisonnable lorsque certaines définitions juridiques diffèrent selon les pays (*e.g.* la notion d'entreprise associées) ou

les définitions comptables varient entre les normes locales (« GAAP ») et celles de l'*International Financial Reporting Standards* (« IFRS »).

L'exploitation des déclarations pays par pays reste limitée mais se précise - L'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (ci-après « Accord multilatéral ») a pour objectif de faciliter la mise en œuvre de l'Action 13 du plan BEPS en permettant l'échange automatique des déclarations pays par pays entre les autorités fiscales de l'ensemble des juridictions où un groupe exerce des activités. Les six nouveaux États signataires de l'Accord multilatéral en 2018 sont les suivants : Andorre, Hong Kong, Kazakhstan, Pérou, Saint-Marin, Emirats Arabes Unis. Le nombre d'États signataires s'élève donc désormais à 75.

Les pays négocient et signent des accords bilatéraux d'échange des déclarations pays par pays avec les États non-signataires de l'Accord multilatéral, ou avec les États dont la pratique administrative est basée sur la conclusion de traités bilatéraux. Trois modèles d'accords entre autorités compétentes servent à faciliter l'échange effectif des déclarations pays par pays : la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales et les accords d'échange de renseignements fiscaux. Dans le monde, il y a plus de 2 000 relations d'échange de déclarations pays par pays recensés par l'OCDE. Par exemple, 59 ont été recensées pour la France, l'accord d'échange automatique avec les États-Unis signé le 19 décembre 2018 n'ayant pas encore été pris en compte.

Le Cadre inclusif de l'OCDE est chargé du contrôle de la mise en œuvre des standards minimums à travers les examens par les pairs. En janvier 2019, 125 juridictions sont membres du Cadre inclusif du projet BEPS. Les obligations de déclaration pays par pays constituent un des quatre standards minimums du projet BEPS.

Trois examens par les pairs ont été prévus, respectivement en 2017, 2018 et 2019. Les résultats du premier examen par les pairs (février 2017 à février 2018) ont été publiés par l'OCDE le 24 mai 2018. Le cadre juridique et administratif, le cadre d'échange de renseignements, la confidentialité et l'usage approprié des déclarations pays par pays ont été étudiés pour 95 juridictions. La deuxième phase de l'examen annuel par les pairs a débuté en avril 2018 et s'achèvera au second trimestre 2019. Elle a pour objectif d'analyser l'ensemble des juridictions membres du Cadre inclusif de BEPS, et mettra l'accent sur les modalités d'échange des déclarations, en particulier sur le respect des obligations de confidentialité et d'usage approprié.

De manière générale, un **accroissement des contrôles en matière de prix de transfert est d'ores et déjà prévu**, notamment dans les pays en voie de développement du fait de la formation continue des inspecteurs et l'adjonction d'experts internationaux (à travers, notamment, l'Initiative « Inspecteurs des Impôts Sans Frontières » (« IISF »), lancée conjointement par l'OCDE et le Programme des Nations Unies pour le Développement (« PNUD »), qui permet d'envoyer des experts de la vérification fiscale dans les pays formulant une demande d'assistance

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'exploitation des déclarations pays par pays reste limitée mais se précise. Comme on le constate, la déclaration pays par pays qui a été présentée, à juste titre, comme l'un des grandes avancées en matière de transparence fiscale des dernières années se matérialise progressivement. S'il est encore trop tôt pour en tirer des enseignements précis, en particulier en ce qui concerne l'exploitation effective de ces déclarations par les autorités fiscales, il est certain que cet outil deviendra à brève échéance un moyen actif de programmation et de préparation du contrôle fiscal par les administrations et aura, dès lors, atteint les objectifs initiaux visés par ses promoteurs. Il n'en pas moins vrai, qu'au stade actuel, cet outil reste très imparfait, voire une source d'errements, pour les administrations, et une source latente de problèmes pour les entreprises. Espérons que les administrations sauront l'utiliser avec discernement pendant cette période et gageons que l'OCDE cherchera à en élargir la portée lors de l'examen du dispositif qu'elle a d'ores et déjà prévu de réaliser dès 2020.

A. GLAIZE ■

30. Prix de transfert – Déclaration pays par pays – Entités dispensées de déclaration - Un arrêté du 26 décembre 2018 actualise la liste des États et territoires respectant les conditions pour que les entités qui y sont établies soient dispensées en France de la déclaration pays par pays.

A. 26 déc. 2018 modifiant A. 6 juill. 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquièmes C du CGI : JO 28 déc. 2018, texte n° 60

31. L'article 223 quinquièmes C du CGI rend obligatoire le dépôt d'une déclaration pays par pays par les multinationales réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750 millions €. Sont toutefois dispensées de cette obligation les entités détenues ou contrôlées par une personne morale établie dans un État ou territoire qui :

- a adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle prévue par le CGI,
- a conclu avec la France un accord permettant d'échanger de façon automatique les déclarations pays par pays et respecte les obligations résultant de cet accord.

La liste des États ou territoires remplissant ces conditions est fixée par arrêté. La première liste a été établie par un arrêté du 6 juillet 2017 (JO 8 juill. 2017, texte n° 28).

Pour les **exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016**, la liste comprenait les États membres de l'UE ainsi que les États et territoires suivants : Afrique du Sud ; Australie ; Bermudes (Royaume-Uni) ; Brésil ; Canada ; Chili ; Chine ; Corée du Sud ; Guernesey (Royaume-Uni) ; Indonésie ; Jersey (Royaume-Uni) ; Mexique ; Nouvelle-Zélande ; Norvège. Pour les **exercices ouverts à compter du 1er avril 2016**, s'ajoutaient à cette liste l'Inde et le Japon.

L'arrêté du 26 décembre 2018 actualise cette liste pour tenir compte de l'évolution de la législation des partenaires

de la France et de la prise d'effet des instruments internationaux utiles à l'échange de renseignements. Pour les **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2017**, sont ainsi **ajoutés à la liste** les États et territoires suivants : **Argentine, Costa Rica, Gibraltar, Ile de Man** (Royaume-Uni), **Islande, Israël, Liechtenstein, Malaisie, Russie, Singapour, Uruguay**.

La **liste consolidée** s'établit donc comme suit : États membres de l'UE, Afrique du Sud ; Argentine ; Australie ; Bermudes (Royaume-Uni) ; Brésil ; Canada ; Chili ; Chine ; Corée du Sud ; Costa Rica ; Gibraltar ; Guernesey (Royaume-Uni) ; Ile de Man (Royaume-Uni) ; Inde ; Indonésie ; Islande, Israël ; Japon ; Jersey (Royaume-Uni) ; Liechtenstein ; Malaisie ; Mexique ; Nouvelle-Zélande ; Norvège ; Russie ; Singapour ; Uruguay.

Contrôle et contentieux internes

32. Prix de transfert – Contrôle – Remise en cause indirecte des prix de transfert – Prise en compte du niveau des charges d'exploitation – Société de distribution déficitaire - La CAA de Paris juge qu'un redressement fondé sur la prise en compte d'un niveau de charges d'exploitation qui serait excessif au regard de celui de sociétés comparables n'est pas fondé, dans une situation où la société considérée recevait certaines contreparties de son groupe.

CAA Paris, 9e ch., 27 sept. 2018, n° 17PA02617, Sté Ferragamo France

33. La société en cause, Ferragamo France, avait une activité de vente au détail de produits de luxe. Elle était déficitaire sur la période 2005 à 2009.

L'administration avait constaté que le niveau de ses salaires et charges externes était sensiblement supérieur à celui de sociétés indépendantes exerçant la même activité de distribution de produits de luxe ; elle avait redressé la fraction excédentaire de ces charges pour les exercices contrôlés 2009 et 2010.

Elle avait considéré que ces charges excédentaires découlaient d'un personnel de vente très qualifié et de locaux commerciaux prestigieux, et résultait de la politique marketing du groupe ; il s'agissait de prestations réalisées sans rémunération par Ferragamo France qui avaient pour finalité la valorisation de la marque appartenant à la société mère italienne.

La Cour administrative d'appel relève au préalable que le niveau plus élevé de charges s'explique par des contraintes particulières : nécessité pour Ferragamo France de développer une marque dans le domaine du grand luxe qui n'a pas encore la même notoriété que celle des concurrents, et soin particulier à apporter à l'accueil des clients.

Elle constate comme l'administration que cela se traduit par un surcroît de prestations, mais souligne que Ferragamo France bénéficie de contreparties dont l'administration n'a pas tenu compte. Ferragamo France ne verse en effet pas de redevance de marque ; par ailleurs, elle peut retourner ses marchandises invendues à leur prix d'achat et sans restriction de quantité.

S'agissant des résultats de Ferragamo France, la Cour avait relevé :

- d'une part que les raisons avancées par la société pour expliquer ses pertes entre 2005 et 2009 étaient plausibles. Le rapporteur public avait mentionné sur ce point que les déficits successifs sur cette période s'expliquaient par les coûts de développement du réseau de vente en France, par des difficultés sur quelques points de vente, et par la crise économique de 2008-2009 ;

- d'autre part que les exercices 2010 à 2015 étaient bénéficiaires, et qu'il n'apparaissait pas que la politique de prix de transfert avait changé à compter de 2009, ceci signifiant que les pertes de la société ne résultaient pas de la politique de prix de transfert.

La Cour en conclut que le redressement n'est pas fondé.

34. L'administration fiscale remet souvent en cause les prix de transfert lorsque ceux-ci se traduisent, pour une société de distribution française, par des déficits. Elle a alors tendance à considérer que la société en cause devrait bénéficier d'une méthode de prix de transfert la protégeant de pertes, mettant en avant qu'elle n'a pas à supporter le risque de marché du fait de fonctions et de risques limités. L'administration applique alors généralement la méthode transactionnelle de la marge nette, qui aboutit à garantir une marge nette minimale sur la base de comparables.

L'arrêt *Ferragamo France* confirme que le fait pour une société de distribution d'être déficitaire ne suffit pas à justifier un redressement. Ces pertes peuvent s'expliquer par des facteurs non liés aux prix de transfert, ce qui peut être attesté par l'existence de profits, même postérieurs à la période vérifiée, réalisés dans le cadre de la même politique de prix de transfert ; il s'inscrit sur ce point dans la lignée de la jurisprudence existante.

Son originalité réside dans le fait qu'il concerne une situation où **l'administration n'attaque pas directement les prix de transfert**, même si en définitive elle considère qu'il y a eu un transfert de bénéfices à l'étranger. **C'est en effet le niveau des charges encourues par la société française sur lequel se penche l'administration**, et pas le prix d'achat de marchandises achetées au groupe. Comme le note le rapporteur public, les seuls bénéficiaires des salaires et loyers en litige sont des tiers et pas d'autres sociétés du groupe. Mais le raisonnement sous-jacent est le même que celui retenu lorsque le redressement remet en cause directement les prix de transfert : la société considérée est réputée rendre un service au groupe ; ce service serait matérialisé d'après l'administration soit par des charges d'exploitation excessives, comme dans l'arrêt *Ferragamo*, soit par l'analyse fonctionnelle lorsque l'administration considère que les fonctions et risques limités de la société l'apparentent à un prestataire de services du groupe qui n'a pas à supporter le risque de marché.

Cette prise en compte par l'administration, en matière de prix de transfert, du niveau de charges d'exploitation de la société contrôlée est peu fréquente mais n'est pas nouvelle : dans un arrêt *Rottapharm*, le Conseil d'État s'était prononcé sur la situation d'une société qui avait, d'après l'administration, engagé des dépenses de promotion excessives au regard du taux moyen constaté pour les entreprises du même secteur

d'industrie ; il y avait de ce fait, d'après l'administration, un acte anormal de gestion. Le Conseil d'État avait considéré qu'il n'appartient pas à l'administration de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion d'une entreprise¹⁸.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Pour tirer les conséquences pratiques de l'arrêt *Ferragamo*, différentes situations peuvent être distinguées, en fonction de la méthode de prix de transfert appliquée.

1. Société bénéficiant d'une marge nette prédéfinie dans le cadre de la méthode transactionnelle de la marge nette -

Dans cette situation, la société considérée a des fonctions et des risques limités. Le fait que sa marge nette est prédéfinie et donc limitée a pour contrepartie l'absence de risque de marché ; les charges d'exploitation sont supportées indirectement, à travers les prix de transfert, par la partie étrangère liée. Se pose cependant la question de savoir si l'étendue de ses charges a ou non un impact sur le niveau de sa marge nette. Un distributeur qui aurait par exemple des dépenses de promotion importantes reflétant des fonctions plus complexes et à plus forte ajoutée pourrait prétendre à une marge nette plus élevée¹⁹. Il pourrait alors être pertinent, pour sélectionner les comparables permettant de fixer le niveau de marge nette, de prendre en compte le ratio charges d'exploitation/chiffre d'affaires de la société considérée.

2. Société bénéficiant d'une marge brute prédéfinie dans le cadre de la méthode du prix de revente -

La méthode du prix de revente implique que la marge brute de la société considérée couvre ses charges d'exploitation, et lui permet de réaliser une marge nette convenable²⁰. Le niveau des dépenses d'exploitation sera donc pris en compte. Dans le cadre d'une étude de comparables portant sur les marges brutes, s'il s'avère, comme dans la situation de *Ferragamo France*, que les dépenses d'exploitation sont plus élevées que celles de comparables, cela pourra nécessiter un ajustement à la hausse de la marge brute des comparables.

3. Société agissant de manière co-entrepreneuriale, avec l'application d'une méthode de partage des profits -

Il n'y aura pas lieu dans ce cas de comparer les charges d'exploitation de la société considérée avec celles de sociétés comparables puisque la méthode de partage des profits ne requiert pas de déterminer une marge nette ou brute par référence à celles de comparables. Le niveau relatif des charges d'exploitation des co-entrepreneurs pourra par contre constituer un critère, dans certains cas, de partage du profit, dès lors qu'il reflète l'importance relative de la contribution des co-entrepreneurs au profit à partager²¹.

18 CE, 23 janv. 2015, n° 369214, SAS Rottapharm.

19 Dans ses Principes en matière de prix de transfert de juillet 2017, l'OCDE illustre l'effet sur les marges de différences dans l'étendue et la complexité de l'activité marketing d'un distributeur (Annexe I au chapitre II). Dans l'exemple retenu, des dépenses marketing plus élevées se traduisent par des marges brutes et nettes plus élevées.

20 Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, juill. 2017, § 2.27.

21 L'OCDE indique qu'une « clef de répartition reposant sur les coûts peut être adaptée s'il est possible d'identifier une corrélation forte entre les charges relatives encourues et la valeur ajoutée relative » (Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, juill. 2017, § 2.144).

4. Société agissant de manière entrepreneuriale - Il peut alors y avoir des transactions intra-groupe mais celles-ci ne requièrent pas une comparaison des charges d'exploitation de la société considérée avec celles de comparables ; de telles transactions peuvent par exemple consister en des achats de marchandises à des sous-traitants du groupe qui lui sont facturés sur la base de la méthode du prix de revient majoré, ou en des paiements de redevances dans le cadre de contrats de licence intra-groupe.

Dans ce cas, la société considérée agit dans son intérêt propre, et elle n'a pas de marge prédéfinie. Elle peut être amenée à engager des charges d'exploitation significatives, pour par exemple le lancement de nouveaux produits ou pour des investissements spécifiques ; ces dépenses pourront conduire à des pertes mais la société pourra décider de les supporter dans le but de réaliser des profits ultérieurs, ce qui relève d'une décision de gestion. Le fait que les charges d'exploitation seraient alors plus importantes que celles d'autres sociétés ne devrait pas être critiquable, dès lors que ces autres sociétés n'ont pas nécessairement la même politique commerciale ; une approche différente de l'administration fiscale reviendrait à s'immiscer dans la gestion de l'entreprise, comme l'a relevé le Conseil d'État dans l'arrêt *Rottapharm* mentionné plus haut.

P. ESCAUT ■

35. Prix de transfert – Contrôle - Acte anormal de gestion – Rémunération occulte – Retenue à la source -

Le TA de Montreuil apporte un éclairage sur les conséquences tirées par l'Administration de la réintégration extracomptable de sommes pouvant néanmoins constituer un acte anormal de gestion, constitutif d'un transfert indirect de bénéfice, ainsi que des précisions concernant la qualification de rémunération occulte.

TA Montreuil, 11 oct. 2018, n° 1703098, Société Générale, concl. C. Noël (V. annexe 3)

36. La Société Générale, à la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos les 31 décembre des années 2008 à 2011, s'est vu reprocher par l'administration fiscale, d'avoir commis un acte anormal de gestion constitutif d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, du fait de la non-refacturation à certaines de ses filiales étrangères de dépenses diverses engagées à leur profit. Ces sommes ont été parallèlement qualifiées d'avantages occultes au sens du c de l'article 111 du CGI. De ce fait et sous réserve que la définition des revenus distribués résultant des dispositions conventionnelles applicables ne s'y oppose pas, l'Administration les a soumises à la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI.

Si ce dernier point n'appelle pas de commentaire particulier car dans la lignée d'une jurisprudence largement établie²², cette

22 CE, 13 oct. 1999, n° 190083, min. c/ SA Banque française de l'Orient.

affaire se révèle intéressante par ailleurs. Elle apporte en effet des éclairages sur les conséquences tirées par l'Administration de la réintégration extracomptable de sommes pouvant néanmoins constituer un acte anormal de gestion, constitutif d'un transfert indirect de bénéfice, ainsi que des précisions concernant la qualification de rémunération occulte.

♦ **L'identification d'un acte anormal de gestion constitutif d'un transfert indirect de bénéfices sans conséquence du point de vue de l'IS**

37. La spécificité de cette affaire, réside dans le fait que le redressement opéré, bien que fondé sur l'article 57 du CGI, n'a entraîné aucune conséquence en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, le **contribuable avait spontanément réintégré les montants litigieux à son résultat fiscal**, n'ayant ainsi engendré aucune perte de recette pour le Trésor au titre de l'IS.

Si la non-refacturation de ces sommes n'est pas contestée par le contribuable, ce dernier a néanmoins tenté d'en contester le caractère anormal. Il a ainsi souligné que l'absence de facturation s'était traduite par des conséquences positives sur la valorisation de ses filiales étrangères et constituait de ce fait, l'octroi d'une subvention à caractère financier, ne présentant donc aucun caractère d'anormalité, et qu'il avait par ailleurs légitimement réintégré à son résultat fiscal. Pour autant, le Tribunal a considéré qu'aucun élément pertinent permettant d'écarter le caractère anormal de cette non-refacturation n'avait été apporté par le contribuable. L'Administration a donc pu à bon droit, caractériser un transfert indirect de bénéfices, constitutif d'un avantage occulte qu'elle a soumis à retenue à la source.

Selon le raisonnement du Tribunal, il est donc établi que la caractérisation d'un acte anormal de gestion peut ne pas donner lieu à un rehaussement des bénéfices de la société tout en s'accompagnant de l'imposition d'une distribution, les deux notions étant appréhendées de manière indépendante. Un acte de gestion, s'il n'est pas réalisé dans l'intérêt de l'entreprise, n'en conserve pas moins son caractère, quel que soit le traitement fiscal qui lui est appliqué par le contribuable, quand bien même la société l'aurait fiscalement traité comme tel, bien que dans ce cas, aucun rehaussement des bénéfices ne puisse être appliqué. Cette indépendance permet donc à l'Administration, sous réserve de démontrer l'existence d'un avantage occulte et l'intention libérale du contribuable, d'appliquer une retenue à la source à l'avantage ainsi consenti, dès lors que les dispositions conventionnelles applicables ne s'y opposent pas.

♦ **Des précisions intéressantes sur la notion de rémunération occulte**

38. Si l'intention libérale est présumée lorsque les parties sont en relation d'intérêt, ce qui est le cas d'une société mère et de ses filiales et n'est pas contesté dans cette affaire, le contribuable a néanmoins tenté de remettre en cause la qualification des dépenses non facturées d'avantages occultes. Pour ce faire, il a notamment avancé que la société avait réintégré spontanément le montant de ces dernières, par des mentions au tableau de sa déclaration 2058 A, alors même qu'aucune

disposition comptable ou légale, ne requiert expressément la comptabilisation de renonciation à recettes.

Pour autant, le Tribunal a considéré, comme l'Administration, que des mentions du type « Frais supportés par le siège pour les filiales étrangères », « personnel détaché dans les filiales étrangères », « prix de transfert ITEC », « rémunération des dirigeants de DeltaCrédit », etc., ne permettaient pas de connaître suffisamment précisément la nature des sommes en cause, la désignation des sociétés bénéficiaires, ni la ventilation des sommes par bénéficiaires et par pays. C'est donc à bon droit selon le tribunal, que l'administration, au vu du CGI et eu égard aux circonstances de l'affaire, a pu qualifier les sommes non facturées d'avantages occultes (article 111, c du CGI) imposables par voie de retenue à la source en application de l'article 119 bis du CGI, sous réserve du respect des conventions applicables.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette décision s'inscrit dans le prolongement d'une autre affaire²³, où il avait déjà été jugé que le fait que des dépenses non facturées à des filiales étrangères aient été réintégrées par la société, ne pouvait suffire à remettre en cause la caractérisation d'un avantage occulte. Il en résulte qu'une société qui souhaiterait, dans une situation similaire éviter les conséquences d'une telle caractérisation, devra s'attacher à faire figurer au tableau 2058 A les réintégrations sous des mentions suffisamment explicites relatives à la désignation des bénéficiaires, à la nature des sommes en cause ainsi qu'à leur ventilation entre les bénéficiaires.

A. GLAIZE ■

39. À NOTER

> Prix de transfert - Contrôles conjoints au sein de l'UE - Recommandations aux États membres – Le Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (FCPT) incite les administrations fiscales des États membres à développer le recours aux contrôles coordonnés des sociétés européennes d'un même groupe, quelle que soit la forme de cette procédure de contrôle (simultané, conjoint, multilatéral).

FCPT, Rapport, n° JTPF/013/2018, oct. 2018

Le programme de travail du Forum pour son mandat de 2015 à 2019 comprend les réflexions à mener en matière de contrôles multilatéraux, en vue de développer le cadre légal de ce type de vérifications et de proposer des recommandations pratiques utiles aux contrôles bi ou multilatéraux. Le Forum a recueilli les retours d'expérience des pays ayant recours aux contrôles simultanés et aux contrôles conjoints. L'ensemble des réflexions partagées à l'occasion de ses travaux a été synthétisé par le Forum dans ce rapport, rendu public en fin d'année 2018, dont l'objectif est de déterminer une approche coordonnée des contrôles de prix de transfert au sein de l'UE, afin d'éviter les doubles impositions et l'absence de taxation.

Le fondement légal de ce type particulier de contrôle fiscal est la directive 2011/16/EU du 15 février 2011 sur l'assistance administrative

²³ TA Montreuil, 31 mars 2014, n° 1208382 confirmé par CAA Versailles, 20 oct. 2016, n° 14VE01604, Sté ALD International SA.

en matière de fiscalité directe (amendée à maintes reprises). Elle prévoit la coopération administrative, notamment en matière de contrôle des prix de transfert intra-communautaires. Son article 11 prévoit la possible présence de vérificateurs d'un État membre dans les locaux de l'administration d'un autre État membre et leur participation à des contrôles fiscaux dans cet autre État membre, notamment des réunions avec des représentants de l'entreprise vérifiée, dès lors que la législation nationale de ce dernier le permet. L'article 12 prévoit le recours à des contrôles fiscaux simultanés qui permettent à deux États membres de s'entendre sur l'engagement de deux contrôles en parallèle sur leur territoire, en vue d'échanger les informations réunies à cette occasion.

Le rapport rappelle que le contrôle conjoint va au-delà, comme préconisé par l'OCDE dans son rapport de septembre 2010 : pour simplifier, une seule équipe de vérificateurs de plusieurs administrations fiscales est créée, en vue de vérifier un sujet particulier ou un ensemble de transactions internationales au sein d'un même groupe. Ce contrôle s'achève en principe par un rapport commun, sur lequel les administrations ont pu s'entendre. L'objectif de cette procédure est que les administrations puissent s'accorder sur une même compréhension des activités et des transactions vérifiées, conduisant éventuellement à des rectifications qui ne créent pas de double imposition ou d'absence de taxation.

Dans ce cadre, le Forum recommande une approche coopérative fondée sur le dialogue et la confiance, notamment au moyen d'une bonne communication entre administrations fiscales et groupes. Les groupes doivent en effet être activement impliqués dans les opérations de contrôles par les administrations et ils doivent être informés des progrès et des différentes étapes de la vérification. De leur côté, les groupes sont appelés à jouer le jeu de la transparence et à partager les informations utiles sans délai, avec toutes les administrations participantes.

Ce rapport détaille la manière dont ces contrôles conjoints pourraient être menés et développe de nombreuses recommandations. Elles ne peuvent pas toutes être reprises ici et seules les principales sont présentées. Les États membres sont incités à introduire dans leur législation nationale les mesures qui permettent de recourir pleinement à ce type nouveau de contrôle fiscal. Ils sont également appelés à mettre en place le cadre légal autorisant la diminution du résultat d'une entité, dès lors que les administrations s'entendent sur les conséquences à tirer de leur analyse des prix de transfert du groupe au regard du principe de pleine concurrence.

Le Forum propose également les étapes de la procédure que pourraient retenir les administrations des États membres et les moyens d'améliorer les échanges d'informations entre ces dernières. Dans ces domaines, le Forum suggère d'offrir aux groupes la possibilité de demander eux-mêmes le recours à un contrôle coordonné de leurs prix de transfert et, si cette proposition est déclinée, qu'une explication leur soit alors présentée afin d'expliquer ce refus.

Le rapport liste des critères qui pourraient être retenus pour identifier les situations dans lesquelles cette approche coordonnée des administrations serait privilégiée ; sont notamment évoqués (a) le fait qu'un contrôle national ne permettrait pas de comprendre l'intégralité de l'organisation du groupe et le détail de ses obligations fiscales, (b) l'existence de questions complexes en matières de prix de transfert touchant à des enjeux élevés, (c) l'intérêt commun des administrations fiscales à s'intéresser au groupe à vérifier, (d) l'analyse divergente des administrations sur la nature d'une transaction.

Enfin, le Forum recommande que chaque contrôle coordonné s'achève par un rapport de clôture. L'objectif est naturellement que les administrations parviennent à s'entendre sur la manière dont le principe de pleine concurrence trouve à s'appliquer et qu'elles en tirent chacune les conclusions fiscales nationales. Si en revanche elles ne parviennent pas à des conclusions communes, le rapport devrait mentionner les différences et les raisons pour lesquelles les administrations ne partagent pas la même analyse. Le Forum suggère que ce rapport soit également l'occasion pour les administrations de faciliter la procédure amiable à venir, en détaillant l'analyse en débat et les précisions utiles à l'instruction de la demande de procédure amiable. Au demeurant, même si ce rapport n'a pas de valeur juridique et pourrait être joint aux documents de procédure qui viennent clore les procédures nationales, le rapport suggère que les autorités compétentes chargées d'éliminer la double imposition ainsi créée devraient s'appuyer sur la description retenue par les services de contrôle dans ce rapport de clôture.

En conclusion de son rapport, le Forum rappelle que s'il existe bien un fondement légal communautaire pour mener ce type de contrôle coordonné, il est important que les États membres s'attachent à introduire dans leur législation nationale les mesures qui permettront de faciliter le recours à ce type de procédure. Il envisage de développer une méthodologie commune propre à ces contrôles de prix de transfert coordonnés et des critères de programmation, ou à tout le moins permettant de développer une analyse risque à l'usage des administrations.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La lecture des rapports d'étape et des comptes rendus des réunions du Forum est intéressante car elle semble révéler que les États membres étaient avant tout intéressés par les contrôles simultanés, moins par les contrôles conjoints qui semblaient recueillir les faveurs de certains animateurs de ces travaux.

Ces derniers ont été engagés dès octobre 2015, en envisageant l'intérêt des contrôles conjoints en matière de prix de transfert : ces premières réflexions ont fait apparaître que si ces procédures peuvent présenter certains avantages, elles peuvent également créer certaines difficultés.

Ces contrôles conjoints sont présentés comme particulièrement positifs lorsqu'ils sont utilisés en matière de prix de transfert et supérieurs à l'intérêt que peut présenter le recours aux contrôles simultanés. Au demeurant, cet outil est décrit comme favorable aux groupes multinationaux : ces derniers voient leurs charges administratives diminuées, ils peuvent éventuellement échapper à la procédure amiable, le contrôle peut être combiné avec un accord préalable de prix (APP).

De leur côté, les administrations peuvent également bénéficier de son efficacité. Ces procédures peuvent en effet leur permettre d'améliorer leurs actions coordonnées, en développant d'autres formes de coopération, différentes du simple échange d'informations. Trois États membres se sont particulièrement investis dans ce type de procédure, l'Allemagne s'étant engagée dans ce type de procédures avec les Pays-Bas et l'Italie. Ces expériences semblent être réussies et appréciées par les administrations qui ont participé à ces quelques vérifications. Pourtant, ce type de procédure peut s'avérer délicat à conduire par les administrations, alors que les intérêts sont souvent divergents en matière de prix de transfert (ce qui pourrait expliquer que certaines d'entre elles ne manifestent pas de volonté affirmée d'y recourir). Cette réticence pourrait s'effacer s'agissant de contrôler les filiales européennes d'un groupe étranger, dès lors que

les administrations fiscales européennes trouveraient un intérêt commun à la vérification.

Au demeurant, le Forum souligne l'intérêt de ces actions communes et coordonnées qui permettent un échange d'informations ciblé, en temps réel, maîtrisé par les administrations et dont l'exploitation peut être pratiquement immédiate.

Notons le souhait du Forum en fin de rapport, de manière très succincte, que les administrations évitent, à l'occasion de contrôles nationaux ultérieurs, de remettre en cause les conclusions communes atteintes à l'issue du contrôle coordonné.

Les annexes au rapport recensent l'état de la législation pour chaque État membre à l'égard de ces contrôles coordonnés et la possibilité de demander la diminution des résultats imposables suite à un redressement dans un autre pays membre, la possibilité pour des vérificateurs étrangers de participer au contrôle sur le terrain et d'interroger des personnels des entreprises vérifiées, etc.

E. L'ESPRIT ■

> Prix de transfert – Accords préalables sur les prix (APP) – Statistiques 2017 – Le Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert (FCPT) a mis à disposition les statistiques sur les accords préalables sur les prix (APP) en 2017 (DOC: JTPF/007b/2018/EN).

> Prix de transfert - Contentieux - Secteur du digital - Nous signalons quelques décisions récentes dans ce secteur.

- Décision Wayfair (États-Unis)²⁴ : Le cas *Wayfair* porte principalement sur l'appréciation de l'obligation pour le vendeur de collecter la *state sales tax* dans l'État du consommateur quand bien même le vendeur n'y aurait pas de présence physique (approche « nexus »). Le 21 juin 2018, la Cour suprême des États-Unis a tranché en substance en faveur de l'existence d'une telle obligation.

Certains commentateurs y ont vu un précédent intéressant pour le débat sur le concept d'« établissement stable digital ». Cependant, l'impôt faisant l'objet de la décision *Wayfair* n'est pas l'impôt sur les bénéfices mais une taxe sur chiffre d'affaires, comparable économiquement à une taxe sur la consommation. Il est bien établi dans les juridictions du monde entier (notamment depuis 2015 dans l'UE en vertu des règles relatives aux services fournis par voie électronique) que les taxes sur chiffre d'affaires sont perçues dans la juridiction du consommateur, plutôt que dans celle du vendeur.

En dehors de certains cas (comme celui de l'impôt sur les sociétés de nombreux États américains, qui est déterminé sur la base d'une règle mathématique intégrant le chiffre d'affaires), il paraît en fait difficile de tirer du cas *Wayfair* des conclusions utiles en matière d'attribution des profits à un établissement stable dans le cadre de l'impôt sur les sociétés.

- Décision Microsoft (Danemark)²⁵ : Les logiciels Microsoft au Danemark sont distribués suivant deux canaux :

* un canal direct, où le groupe distribue ses logiciels à des utilisateurs tiers. Les ventes directes, au Danemark, sont réalisées par la société Microsoft Ireland Operations Limited (MIOL), avec le support marketing et commercial de la société Microsoft Danemark ApS (MDA) ;

* un canal indirect, où les logiciels sont, lorsqu'ils sont mis à la disposition des utilisateurs, déjà installés par les assembleurs sur les machines achetées par les consommateurs. Les ventes aux assembleurs sont réalisées par Microsoft aux États-Unis. MDA n'est pas rémunéré au titre des ventes par ce canal.

L'administration danoise (SKAT) ne remet pas en cause la rémunération de MDA sur le canal direct mais considère que l'activité de MDA a également une incidence sur les ventes indirectes du groupe et que la commission de MDA aurait dû inclure les ventes indirectes dans son calcul. Un point secondaire porte sur l'appréciation du caractère complet de la documentation et sa communication dans les délais impartis.

La Haute cour du Danemark oriental a rejoint la position du contribuable le 28 mars 2018 au motif que les juridictions inférieures avaient statué que :

* MDA n'a pas effectué de marketing en dehors du champ d'application du contrat intragroupe ;

* le bénéfice apporté par l'activité de MDA aux ventes indirectes n'était ni prouvé ni mesuré ;

* le fait que la documentation n'ait pas été communiquée dans les délais ne permet pas à la SKAT de procéder à un redressement qui ne serait pas dûment objectivé, en particulier dans la mesure où la documentation était suffisante.

La Haute cour consacre ici l'importance, dans la charge de la preuve, de l'analyse des faits et circonstances et, le cas échéant, d'analyses quantitatives appropriées.

On notera que la position de la Haute cour a été confirmée par une décision de la Cour suprême le 31 janvier 2019.

- Décision Valueclick (France)²⁶ : Le groupe américain Valueclick fournit des services de marketing et de publicité digitaux. En France, Valueclick France SARL fournit des services d'assistance marketing et commerciale à la société irlandaise Valueclick International Ltd, qui réalise les ventes auprès des tiers. L'administration fiscale française a considéré que les activités de la SARL conduisaient à l'existence d'un établissement stable de Valueclick International Ltd en France.

Dans sa décision, la Cour administrative d'appel reconnaît, par de nombreux aspects, l'implication de la SARL dans le processus commercial (capacité de négocier les termes des contrats et de rédiger certaines clauses, personnels se présentant auprès des tiers comme agissant en tant que salariés de la société irlandaise, programmes publicitaires mis au point par la SARL, etc.).

Cependant, la Cour a également conclu que les salariés de la société Valueclick « ne pouvaient décider seuls de la mise en ligne des annonces publicitaires, le lancement des programmes étant toujours subordonné à la signature préalable des contrats par les dirigeants de la société Valueclick International Ltd, quand bien même cette signature présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les salariés de la société Valueclick France ». La Cour rappelle ainsi l'importance des stipulations contractuelles dans l'analyse de l'existence d'un établissement stable.

Reste cependant ouverte la question de la pérennité de telles décisions dans le cadre de l'évolution actuelle des Principes OCDE et de la mise à jour des conventions fiscales.

E. LLINARES ■

24 South Dakota v. Wayfair, Inc, 585 U.S 21 juin 2018.

25 Denmark vs Microsoft Denmark, March 2018, Danish National Court, SKM2018.416.ØLR

26 CAA Paris, 1er mars 2018, n° 17PA01538, Valueclick International Ltd.

Intégration et consolidation fiscales - Réorganisations



Vincent AGULHON,
Avocat associé, Darrois Villey Maillot Brochier



Nicolas de BOYNES,
Avocat associé, Sullivan & Cromwell LLP



Charles MÉNARD,
Avocat associé, EY Société d'Avocats



Frédéric TEPER,
Avocat associé, Arsene Taxand

Intégration et consolidation fiscales

40. Intégration fiscale - Brexit - La loi de finances pour 2019 aménage les conditions d'accès au régime de l'intégration fiscale par les filiales françaises d'entités mères de l'Union européenne en prévision du Brexit.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 32 : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 (FI 1-2019, n° 4.3.1)

♦ CONSÉQUENCES DU BREXIT SUR LES GROUPES D'INTÉGRATION FISCALE EXISTANTS

41. Les sociétés françaises détenues à plus de 95% par une entité mère non résidente²⁷ établie dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE²⁸, directement ou au travers d'une ou plusieurs autres sociétés étrangères²⁹ établies dans de tels États, peuvent former un groupe d'intégration fiscale - dit « groupe

horizontal » - en désignant l'une d'entre elle, la société mère³⁰, comme unique redevable de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles dus sur l'ensemble des résultats des sociétés françaises dudit groupe.

De même, les filiales françaises détenues à plus de 95% par une société mère tête d'un groupe d'intégration fiscale « vertical », ou par une société française membre d'un groupe d'intégration fiscale horizontal, indirectement au travers de sociétés intermédiaires³¹ établies dans un autre État de l'UE ou de l'EEE peuvent être membres de ce groupe d'intégration fiscale.

Le retrait de l'UE du Royaume-Uni (« Brexit »), qui pourrait être effectif le 29 mars prochain, aurait donc automatiquement pour effet, en l'absence de modification législative, de retirer aux entités mères non résidentes, ainsi qu'aux sociétés étrangères et sociétés intermédiaires établies au Royaume-Uni, l'une des qualités requises pour permettre la formation par leurs filiales françaises d'un groupe horizontal d'intégration fiscale ou la participation de ces filiales à un tel groupe. Les groupes horizontaux formés par des filiales d'entités mères ou de sociétés étrangères britanniques cesseraient donc au premier jour de l'exercice en cours au 29 mars 2019. De même, les filiales françaises des sociétés étrangères ou intermédiaires britanniques subiraient à la même date une sortie des groupes d'intégration fiscale horizontaux ou verticaux auxquels elles participent.

27 « Entité mère non résidente » au sens du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI.

28 Pour les États membres de l'EEE qui ne sont pas membres de l'UE, à la condition que l'État considéré ait conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

29 « Société étrangère » au sens du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI.

30 « Société mère » au sens du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du CGI.

31 « Société intermédiaire » au sens du premier alinéa du I de l'article 223 A du CGI.

Plusieurs dispositions de l'article 32 de la loi de finances pour 2019 ont pour objet d'atténuer les effets du Brexit sur les groupes d'intégration fiscale auxquels participent des filiales de sociétés ou d'établissements stables britanniques.

♦ REPORT DES EFFETS DU BREXIT

42. Il est tout d'abord prévu que les effets du Brexit sur les groupes horizontaux existants sont **reportés à la fin de l'exercice social en cours au 29 mars 2019**. En effet, l'article 223 L, 6 du CGI se voit ajouter un paragraphe k selon lequel, lorsqu'une société cesse de remplir les conditions pour être entité mère non résidente ou société étrangère du fait du retrait de l'État dans lequel elle est établie soit de l'UE, soit de l'EEE³², ces conditions sont réputées être remplies jusqu'à la clôture de l'exercice en cours. Ce n'est donc qu'à compter de l'exercice suivant que l'intégration fiscale horizontale cessera.

De même, un nouveau paragraphe l du même article 223 L, 6 prévoit que lorsqu'une société cesse de remplir les conditions pour être société intermédiaire du fait du retrait de l'État dans lequel elle est établie soit de l'UE, soit de l'EEE, ces conditions sont réputées être remplies jusqu'à la clôture de l'exercice en cours. Les filiales françaises détenues au travers de telles sociétés ne sortiront donc de leurs groupes d'intégration fiscale horizontaux ou verticaux respectifs qu'à compter de l'exercice suivant celui en cours au 29 mars 2019.

Les réintégrations prévues aux articles 223 F et 223 R en cas de cessation ou de sortie du groupe résultant d'un retrait de l'UE ou de l'EEE devront, pour leur part, être effectuées par la société mère française au titre de l'exercice de retrait.

Ce report des effets d'un retrait de l'UE ou de l'EEE permettra aux sociétés concernées de prendre diverses mesures afin de préserver le bénéfice du régime français d'intégration fiscale à compter de la cessation ou la sortie du groupe provoquée par le retrait.

♦ AMÉNAGEMENTS PERMETTANT DE PRÉSERVER L'INTÉGRATION FISCALE

◇ Possibilité de substitution d'une autre société étrangère à l'entité étrangère non résidente britannique

43. Dans l'hypothèse où certaines filiales françaises d'un groupe d'intégration fiscale horizontal, en ce compris obligatoirement la société mère, sont détenues par une entité mère non résidente britannique indirectement au travers d'une société étrangère établie dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE lui-même non retenant, cette société étrangère pourra, si elle en remplit les conditions, se substituer à l'entité mère d'origine comme nouvelle entité mère

non résidente du groupe d'intégration fiscale horizontale, qui sera ainsi préservé et auquel les filiales françaises considérées continueront d'appartenir³³. Le groupe d'intégration fiscale horizontale continuera, sans cessation, au-delà de la clôture de l'exercice en cours au 29 mars 2019. Seule la société étrangère prenant la qualité d'entité mère non résidente devra, pour ce faire, notifier son accord dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat de l'exercice au cours duquel intervient le retrait.

La société étrangère établie dans un autre État membre de l'UE ou de l'EEE qui prend ainsi la qualité d'entité mère non résidente de substitution peut toutefois ne détenir à plus de 95% que certaines des sociétés membres du groupe d'intégration fiscale horizontal d'origine. Tel est le cas lorsque l'entité mère non résidente britannique d'origine détenait certaines des sociétés françaises membres du groupe directement ou au travers d'autres sociétés britanniques, et non par l'intermédiaire de cette société étrangère. Dans un tel cas, les sociétés membres du groupe fiscal qui ne sont pas détenues à plus de 95% par la nouvelle entité mère non résidente de substitution cesseront à compter de l'exercice suivant celui en cours au 29 mars 2019 d'appartenir au groupe d'intégration fiscale horizontal préservé, sauf reclassement préalable.

Cette faculté de substitution d'une société étrangère à l'entité mère non résidente britannique ne permet donc de préserver le groupe d'intégration fiscale horizontal que s'il existe une société étrangère autre que britannique interposée entre l'entité mère non résidente britannique et la société mère française et qui détient 95% de cette dernière, ainsi que pour celles des sociétés françaises du groupe qui sont, elles-aussi, détenues directement ou indirectement par cette société étrangère.

Lorsque la configuration du groupe ne permet pas une telle substitution, le régime d'intégration fiscale horizontale prendra donc nécessairement fin à la clôture de l'exercice en cours au 29 mars 2019.

Il semble toutefois **possible de reconfigurer la structure de détention avant la clôture de cet exercice pour permettre la substitution d'entité mère non résidente** : en effet, si l'entité mère non résidente britannique transfère dans ce délai les titres de la société mère à une société établie dans un État membre de l'UE ou de l'EEE non retenant, cette dernière société devrait pouvoir prendre la qualité de société étrangère dès l'exercice en cours au 29 mars 2019³⁴ et pourrait donc être désignée comme nouvelle entité mère non résidente à compter de l'exercice suivant.

32 On notera que le législateur a choisi une formulation permettant d'étendre la solution retenue aux possibles retraits d'autres États membres, mais qu'il n'a en revanche pas envisagé le cas où, sans se retirer de l'EEE, l'un de ses États membres cesserait d'être lié à la France par une convention d'assistance administrative (en cas, par exemple, de dénonciation unilatérale d'une telle convention).

33 Deuxième alinéa du nouveau k de l'article 223 L, 6 du CGI.

34 L'interposition de cette nouvelle société étrangère pendant l'exercice en cours au 29 mars 2019 ne devrait pas entraîner la cessation du groupe dans la mesure où la société mère reste bien détenue à plus de 95% par l'entité mère non résidente britannique jusqu'à la clôture de cet exercice, directement puis indirectement au travers de la société nouvellement interposée. Il convient toutefois que la société qui acquiert la qualité de société étrangère notifie son accord avant l'expiration du délai de déclaration de résultat de l'exercice précédent (CGI, art. 223 A, III, 2e alinéa *in fine*).

♦ **Substitution d'un groupe d'intégration fiscale vertical au groupe horizontal qui ne peut être préservé**

44. L'article 32 de la loi de finances pour 2019 modifie également l'article 223 S du CGI à l'effet de permettre à une société mère d'opter entre les différentes formes d'intégration fiscale sans que cela n'entraîne la cessation du groupe d'origine et ses conséquences (notamment les réintégrations des articles 223 F et 223 R). La nouvelle rédaction dispose en effet que les conséquences d'une cessation du groupe ne s'appliquent pas en cas de dénonciation de l'option d'origine si la société mère formule concomitamment une option pour une autre des cinq formes d'intégration fiscale.

Cette faculté de transition neutre est prévue pour s'appliquer de façon générale aux cinq formes de groupes visées aux premier, deuxième, quatrième et cinquième alinéas de l'article 223 A, I du CGI et au premier alinéa de l'article 223 A bis du même code : groupe vertical, groupe horizontal, groupe combiné d'assurances mutuelles, groupe bancaire mutualiste et groupe d'EPIC. Elle permet en particulier à une société mère tête d'un groupe d'intégration horizontale d'opter pour le régime de l'intégration verticale sans supporter les conséquences d'une cessation du régime d'intégration, et l'on peut penser que cette faculté pourra également être exercée par la société mère d'un tel groupe à la date à laquelle le régime d'intégration fiscale horizontale cessera du fait du retrait de l'UE ou de l'EEE de l'État membre dans lequel son entité mère non résidente est établie.

Ainsi, lorsqu'un groupe d'intégration fiscale horizontal formé par les filiales d'une entité mère non résidente britannique ne peut pas être préservé parce que sa société mère française n'est pas détenue par l'intermédiaire d'une société étrangère d'un autre État membre non retrayant de l'UE ou de l'EEE susceptible de se substituer à la société britannique comme nouvelle entité mère non résidente, la société mère devrait pouvoir opter pour le régime de l'intégration verticale avec celles des filiales de l'ancien groupe horizontal qu'elle détient personnellement à plus de 95%. Cette option pourrait alors prendre effet dès l'ouverture de l'exercice suivant l'exercice en cours au 29 mars 2019. Le nouveau groupe vertical se substituerait alors à l'ancien groupe horizontal, sans cessation.

Dans cette configuration, celles des sociétés qui étaient membres du groupe horizontal qui ne sont pas déjà détenues à plus de 95% par la société mère pourraient lui être transférées à l'occasion d'opérations de reclassement préalablement à la cessation des effets de l'intégration horizontale, c'est-à-dire avant la clôture de l'exercice en cours au 29 mars 2019, de façon à pouvoir elles-aussi être membres du nouveau groupe d'intégration fiscale vertical dès le début de l'exercice suivant.

♦ **Absorption de la société mère par une autre société du groupe avant la fin de l'exercice en cours au 29 mars 2019**

45. La loi de finances pour 2019 modifie également l'article 223 S du CGI pour écarter les conséquences d'une sortie de

groupe en cas d'absorption de la société mère par une autre société du groupe qui exerce concomitamment l'option pour former un groupe revêtant l'une quelconque des cinq formes visées ci-dessus. Bien que ne ciblant pas expressément le Brexit, cette nouvelle faculté peut également être utilisée pour en atténuer les effets sur les groupes d'intégration fiscale horizontaux dont l'entité mère non résidente est britannique.

Dans l'hypothèse où la société mère d'un groupe horizontal est directement détenue par une entité mère non résidente britannique, ce qui interdit la préservation du groupe par application du mécanisme visé au paragraphe k nouveau de l'article 223 L, 6 faute de pouvoir désigner une société étrangère comme nouvelle entité mère non résidente de substitution, elle peut donc néanmoins être absorbée par une autre société du groupe horizontal avant la fin de l'exercice en cours au 29 mars 2019 à la condition que la société absorbante exerce elle-même l'option pour former un groupe. La société absorbante pourrait, dans ces conditions, être une autre société membre du groupe horizontal qui, contrairement à la société mère, est détenue indirectement par l'entité mère non résidente au travers d'une société étrangère susceptible de se substituer à la société britannique comme nouvelle entité mère non résidente. Ce dispositif permet donc de résoudre le cas des groupes horizontaux dont la société mère est détenue directement par des entités britanniques alors que d'autres filiales françaises du groupe sont détenues par l'intermédiaire de sociétés étrangères établies dans un État membre de l'UE ou de l'EEE non retrayant.

V. AGULHON ■

46. Intégration fiscale horizontale – Application rétroactive - La CAA de Versailles précise quelles devaient être les conditions formelles pour qu'une application rétroactive de l'intégration fiscale horizontale puisse être reconnue dans le cadre d'une réclamation contentieuse portant sur les exercices clos avant le 31 décembre 2014, la France s'étant mise en conformité avec le droit de l'UE à compter de cette date.

CAA Versailles, 6e ch., 15 nov. 2018, n° 15VE00728, SAS TUI France (V. annexe 4)

CAA Versailles, 3e ch., 27 nov. 2018, n° 17VE00206, Min. c/ Sté BPD France (V. annexe 5)

47. Dans la première espèce (TUI France), la Cour confirme la position retenue dans le cadre de son arrêt *BPD France* du 19 septembre 2017 (n° 15VE07607), qui portait sur les exercices 2009, 2010 et 2011, selon laquelle c'est l'accord exprès de toutes les filiales devant faire partie de l'intégration fiscale horizontale revendiquée et la liste exhaustive de ces filiales qui doivent être produits au plus tard devant le juge pour permettre l'application rétroactive d'une intégration fiscale horizontale.

48. Dans la deuxième espèce (BDP France), portant cette fois-ci sur les exercices 2012 et 2013, la Cour accepte en revanche le bénéfice rétroactif d'une intégration fiscale horizontale en excluant uniquement les sociétés dont l'accord formel n'avait pas été produit.

En effet, par une réclamation du 28 décembre 2012, la société BPD France, elle-même tête d'une intégration fiscale verticale, avait entendu bénéficier d'une restitution d'une fraction de l'impôt sur les sociétés qu'elle avait acquitté au titre des exercices clos en 2012 et 2013 en raison de l'impossibilité au titre de ces exercices d'imputer sur son résultat les déficits de ses sociétés sœurs MAB Développement France et BFPFH. L'ensemble de ces sociétés étaient les filiales indirectes d'une société de droit néerlandais, par l'intermédiaire de sociétés néerlandaises, qui auraient pu en principe former un groupe d'intégration fiscale horizontale si la France avait été en conformité avec le droit de l'UE au cours de ces années. Mais la constitution d'un groupe d'intégration fiscale horizontale n'était pas alors prévue par la législation française.

Par un jugement du 1er décembre 2016, le Tribunal administratif de Montreuil a considéré, en se fondant notamment sur l'arrêt du 12 juin 2014 de la CJUE³⁵ que la société BPD France était fondée à constituer une intégration fiscale horizontale avec ses sœurs MAB Développement et BFPFH nonobstant l'absence formelle d'une option et nonobstant l'absence de mise en œuvre des formalités formelles de l'intégration fiscale. De fait, ces formalités ne pouvaient être accomplies en 2012 et 2013 en raison même du caractère restrictif de la législation française.

L'administration fiscale a formé un appel contre le jugement du Tribunal administratif de Montreuil, au motif, dans ses dernières écritures, que le groupe fiscal ne saurait être constitué, faute pour BPD France d'avoir fourni l'accord de l'ensemble de ses filiales résidentes de France dont l'intégration fiscale était revendiquée.

L'arrêt du 27 novembre 2018 de la Cour de Versailles confirme le droit pour BPD France de constituer un groupe d'intégration fiscale horizontale mais réforme partiellement le jugement du Tribunal de Montreuil. En effet, il appartient à la société qui entend constituer un groupe d'intégration horizontale pour la période antérieure à la mise en conformité du droit français avec le droit de l'UE, de **produire, au plus tard devant le juge administratif de l'impôt, les accords des sociétés candidates à l'intégration fiscale**. Or, au cas particulier, la production des accords des seules sœurs de BPD France et de leurs filiales - et non des propres filiales de BPD France, ne suffisent pas à permettre l'intégration desdites filiales, alors que la société « *ne fait état d'aucun obstacle qui aurait rendu la communication des accords, impossible ou excessivement difficile* ». Il en résulte que seules les filiales n'ayant pas donné leur accord pour faire partie du groupe d'intégration fiscale horizontal sont exclues. En revanche, le groupe d'intégration fiscale n'est pas remis en cause dans son ensemble.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'intérêt de ces arrêts est d'apporter une illustration du principe énoncé dans la décision du Conseil d'État Sodisac du 25 octobre 2017³⁶ aux termes de laquelle la production de déclarations fiscales reconstituant les états d'intégration fiscale n'est pas suffisante, un accord formel des filiales revendiquant leur appartenance au groupe d'intégration fiscale horizontale devant être produit au plus tard devant le juge. Il est notable que l'arrêt de la Cour de Versailles du 27 novembre 2018 ne remet pas en cause la totalité de l'intégration fiscale, comme le demandait l'administration et comme la même Cour l'avait précédemment jugé. Il convient également de noter que dans les circonstances de l'espèce l'absence d'accord a posteriori des filiales de la requérante provient, pour l'une de sa cession, pour l'autre de sa liquidation.

N. DE BOYNES ■

Réorganisations

49. **Réorganisations – Réforme du régime fiscal – Commentaires administratifs** - L'administration commente la réforme du régime fiscal des réorganisations (fusions, scissions, apports partiels d'actif) opérée par la 2e loi de finances rectificative pour 2017 afin de mettre le droit français en conformité au droit de l'UE.

BOI-IS-FUS-10-20-20, 3 oct. 2018

BOI-IS-FUS-20-40-40, 3 oct. 2018

50. L'arrêt *Euro Park Services* de la CJUE³⁷ a mis en évidence l'incompatibilité du régime fiscal français des réorganisations d'entreprises avec le droit de l'Union européenne. On se rappelle que dans sa version antérieure au 1^{er} janvier 2018, l'article 210 C du CGI subordonnait le bénéfice du régime fiscal de faveur à la délivrance d'un agrément administratif en cas d'apport par une personne morale française à une personne morale étrangère, alors qu'un tel agrément n'était pas exigé pour les opérations similaires intervenant entre sociétés françaises. Par sa décision précitée, le juge communautaire a estimé que cette différence de traitement constituait une entrave injustifiée à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Il a également jugé que cette procédure d'agrément était incompatible avec la directive n° 2009/133/CE du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions (ci-après, « la directive ») dans

36 CE, 25 oct. 2017, n° 34413, Sté Sodisac.

37 CJUE, 8 mars 2017, C-14/16, *Euro Park Service* : Dr. fisc. 2017, n° 20, comm. 306, note N. de Boynes.

35 CJUE, 12 juin 2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV e.a.*

la mesure où elle excédait le champ de la clause anti-abus prévue par l'article 15, 1, a) de cette directive. Il appartenait donc au législateur français de modifier les dispositions pertinentes du CGI afin d'assurer la correcte mise en œuvre de la directive et plus généralement le respect du droit de l'Union primaire et dérivé. L'article 23 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2017 a ainsi procédé à de multiples modifications du CGI visant non seulement à éliminer la procédure d'agrément spécifique censurée par le juge communautaire mais aussi, de façon plus générale, à corriger un certain nombre d'autres imperfections du régime fiscal antérieur dont certaines étaient également susceptibles de

critiques au regard du droit de l'Union. Ces modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2018. Elles ont fait l'objet de commentaires administratifs mis en ligne dans la base BOFIP le 3 octobre 2018³⁸, qui apportent des précisions utiles. Ces précisions sont présentées et commentées dans un article séparé du présent numéro (FI 1-2019, n° 4.4.1).

C. MÉNARD, F. TEPER, N. DE BOYNES ET V. AGULHON ■

38 Et déjà mis à jour le 9 janvier 2019.

Annexes *(disponibles sur le site internet de la Revue)*

Annexe 1 : CAA Versailles, 7^e ch., 22 nov. 2018, n° 17VE03457, STM Microelectronics

Annexe 2 : Synthèse du rapport du FCPT sur les études de comparables de prix de transfert en Europe d'octobre 2016 (JTPE/007/2016/Final)

Annexe 3 : TA Montreuil, 11 oct. 2018, n° 1703098, Société Générale, concl. C. Noël

Annexe 4 : CAA Versailles, 6^e ch., 15 nov. 2018, n° 15VE00728, SAS TUI France

Annexe 5 : CAA Versailles, 3^e ch., 27 nov. 2018, n° 17VE00206, Min. c/ Sté BPD France