

QUESTIONS GÉNÉRALES

Crise du COVID-19 et fiscalité internationale des entreprises

Quel impact en matière d'établissement stable, de résidence fiscale et de prix de transfert ?



Caroline SILBERZTEIN
Avocate associée, Baker & McKenzie

I. Les mesures de confinement auront-elles des conséquences en matière d'établissement stable ou de résidence fiscale des entreprises ?

1. L'OCDE a ouvert sur son site Internet une page dédiée à la lutte contre le coronavirus (COVID-19) sur laquelle elle présente notamment un appel du Secrétaire Général Angel Gurría à apporter des réponses pluridisciplinaires, à grande échelle et coordonnées pour faire face à la crise de la santé publique, relever l'économie et réorienter l'action publique à long terme « afin de réparer les dégâts produits et de faire en sorte que nous soyons mieux préparés aux chocs futurs ». Le Secrétariat propose des analyses et une série de « réponses clés » dans divers domaines tels que la santé, la politique des villes, des mesures financières et fiscales, l'emploi, l'éducation, la coopération internationale, la sécurité numérique, l'environnement, ou encore le tourisme.

2. En matière fiscale, plusieurs documents d'analyses et de préconisations traitent de diverses mesures budgétaires et procédurales destinées à soutenir les entreprises et les contribuables personnes physiques. Par ailleurs, une note du 3 avril 2020 présente l'analyse du Secrétariat concernant

l'impact de la crise COVID-19¹ sur certaines dispositions conventionnelles. Cette note du Secrétariat, bien que non contraignante pour les États membres, apporte un éclairage intéressant et bienvenu sur certaines questions qui se posent actuellement du fait des lieux d'exercice de l'activité en confinement : seuil de déclenchement d'un établissement stable, résidence fiscale des sociétés, lieu d'imposition des subventions gouvernementales liées au maintien de l'emploi de travailleurs transfrontaliers, et impact sur la résidence fiscale des personnes physiques. Nous reprenons ci-après les principales conclusions en matière d'établissement stable et de résidence fiscale.

3. Il est précisé que l'analyse du Secrétariat porte exclusivement sur l'interprétation du modèle OCDE. Or, selon les pays, les dispositions de droit interne peuvent différer et primer sur les dispositions conventionnelles, ou il peut ne pas y avoir de dispositions conventionnelles applicables. Par conséquent, le Secrétariat encourage les administrations fiscales à publier des instructions sur l'application de leurs dispositions de droit interne. Il cite en exemple la publication par l'administration irlandaise sur son site Internet d'une instruction indiquant qu'il ne serait pas tenu compte de la présence d'une personne physique en Irlande aux fins de

1 OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, 3 avr. 2020.

l'impôt sur les sociétés d'une entreprise dont cette personne est employé(e), administrateur, prestataire de service ou agent, si la présence sur le territoire irlandais résulte des restrictions de voyage liées au COVID-19 (à charge pour cette personne et pour l'entreprise de conserver les preuves de cette présence et des restrictions)². Ces précisions de l'administration irlandaise devraient permettre d'éviter de mauvaises surprises en matière d'établissement stable et de siège de direction effective des entreprises.

A. Seuil de déclenchement d'un établissement stable

4. La première question est de **savoir si de nouveaux cas d'établissement stable risquent d'être créés du fait de l'exercice par des employés de leur activité dans un lieu qui n'est pas le lieu habituel**, par exemple en télétravail à domicile dans un pays différent de celui de leur lieu de travail habituel. Le Secrétariat examine ce risque au travers des deux notions d'installation fixe d'affaires et d'agent dépendant. Sur la base du modèle de convention de l'OCDE, le Secrétariat conclut par la négative pour les raisons indiquées ci-après.

> **Travail à domicile** : le fait que des employés d'une entreprise d'un État travaillent à leur domicile situé dans un autre État ne devrait en général pas créer d'établissement stable dans cet autre État. En effet, la qualification d'établissement stable suppose d'une part un certain degré de permanence, d'autre part que le local où s'exerce l'activité soit à la disposition de l'entreprise étrangère. Le seul fait qu'une partie de l'activité d'une entreprise soit exercée au domicile d'un employé ne suffit pas à créer un établissement stable³, particulièrement si ces activités sont intermittentes. Pour le Secrétariat, le travail à domicile imposé par les mesures de confinement est un cas de force majeure, non une initiative de l'entreprise. Au vu du caractère extraordinaire de la crise COVID-19, sous réserve qu'il ne devienne pas la nouvelle norme, le télétravail à domicile ne devrait donc pas créer de nouveaux établissements stables, car il ne devrait pas présenter un degré suffisant de permanence et/ou parce que le domicile de l'employé n'est pas à la disposition de l'entreprise. On suppose par ailleurs que l'entreprise met à disposition de ses employés des bureaux qui sont accessibles en temps normal.

> **Agent dépendant** : en application de l'article 5(5) du modèle OCDE dans sa rédaction de 2014, un établissement stable peut exister lorsqu'un salarié agissant pour le compte d'une entreprise d'un État dispose dans un autre État de pouvoirs qu'il y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Dans le modèle de 2017, le critère de conclusion de contrats a été étendu à toute personne qui joue

habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise. La question se pose donc du risque de qualification d'établissement stable dans un État où des salariés confinés sont amenés à conclure ou négocier des contrats pour le compte d'une entreprise d'un autre État.

Or, tant la version de 2010 que celle de 2017 de l'article 5 font référence à l'exercice habituel de l'activité par le salarié ou agent. Ceci permet au Secrétariat de l'OCDE de conclure que la situation ci-dessus ne devrait généralement pas conduire à la reconnaissance de nouveaux établissements stables agents dépendants, puisque ne présentant pas un caractère habituel si l'exercice de l'activité dans cet État est lié aux mesures de confinement COVID-19⁴. Une approche différente peut être appropriée si le salarié ou agent concluait habituellement des contrats au nom de l'entreprise dans son pays d'origine avant la crise COVID-19.

5. Par ailleurs, le Secrétariat note que beaucoup de **chantiers de construction** étant actuellement interrompus du fait de la crise COVID-19, la question se pose de l'impact sur l'existence d'un établissement stable. L'article 5(3) du modèle de convention de l'OCDE prévoit en effet qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Cette période est de six mois dans le modèle des Nations Unies. Or, le Secrétariat rappelle que les interruptions sont décomptées dans le calcul de la durée de présence d'un chantier. Le paragraphe 55 du commentaire de l'article 5(3) indique qu'un « *chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre.* »

Par conséquent, le Secrétariat conclut qu'un établissement stable lié à un chantier ne devrait pas être considéré comme cessant d'exister du fait de l'interruption temporaire des travaux. Toutefois, le Secrétariat ne se prononce pas clairement sur la question symétrique : un chantier prévu pour une durée inférieure à douze mois qui, subissant une interruption du fait du COVID-19, a une durée totale sur place excédant douze mois (dont moins de douze mois d'activité) sera-t-il considéré comme un établissement stable par les deux États concernés ?

B. Résidence fiscale d'une société

6. La question posée est celle d'un **éventuel changement du lieu de direction effective d'une entreprise** du fait d'une délocalisation, ou de l'impossibilité de voyager, de directeurs généraux ou autres membres de l'équipe de direction. Le paragraphe 24 du commentaire de l'article 4 du modèle de convention OCDE indique que « *le siège de direction effective*

² <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/corporation-tax.aspx>.

³ Cf. paragraphe 18 du commentaire de l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE.

⁴ Cf. paragraphe 33.1 du commentaire de l'article 5 du modèle 2014 et paragraphe 88 du commentaire de l'article 5 du modèle 2017.

est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective. »

Pour le Secrétariat, les prises de décisions à l'étranger liées aux restrictions de voyage des dirigeants ne devraient pas engendrer de changement de résidence fiscale des sociétés au sens de la convention modèle OCDE. En effet, en cas de doute sur la résidence fiscale d'une entreprise, il est proposé au paragraphe 24.1 du commentaire que les autorités compétentes prennent en considération divers facteurs tels que le lieu où les réunions du conseil d'administration ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité (c'est nous qui soulignons). Là encore, l'analyse du Secrétariat repose sur le fait que les contraintes liées au COVID-19 étant exceptionnelles, elles ne devraient pas affecter l'appréciation du lieu où ces activités se tiennent généralement.

Conclusion

7. Les éclairages apportés par le Secrétariat de l'OCDE sur ces questions relatives aux établissements stables et à la résidence fiscale des entreprises sont précieux. On peut espérer qu'ils seront complétés au fur et à mesure que les problématiques émergent, et intégrés dans le commentaire du modèle afin d'être embrassés par le plus grand nombre possible de pays.

II. Anticiper les impacts de la crise COVID-19 sur les prix de transfert

8. Les impacts de la pandémie COVID-19 sur les entreprises sont majeurs et globaux : restriction des voyages, fermeture des points de vente non-alimentaires, fermetures d'usines, modifications de la consommation, mais également mise en place de mesures de réduction des coûts, et dans nombre de pays des allègements de charges et subventions publiques. De nombreuses questions émergent d'ores et déjà en lien avec la prise en compte de ces impacts en matière de prix de transfert. Nous énumérons ci-après les principales, sans rentrer à ce stade dans le détail des analyses, car comme souvent en matière de prix de transfert les réponses devront être adaptées aux faits et circonstances de chaque entreprise. Certaines de ces questions pourront être traitées plus tard, au stade de la documentation ; mais beaucoup doivent être anticipées, que ce soit pour des raisons budgétaires, douanières, ou de gestion de la trésorerie.

A. Prix de transfert ou hors prix de transfert ?

9. Dans certains groupes, la politique de prix de transfert repose sur l'attribution aux filiales d'une rémunération de pleine concurrence appréciée au niveau de l'entité juridique pour l'intégralité de l'année fiscale ; pour d'autres groupes, elle repose sur la rémunération de transactions de fourniture de biens ou de services. Si la livraison de ces biens ou services est interrompue, l'entité qui les produit habituellement n'a rien à vendre à l'entreprise associée : il n'y a donc pas lieu d'appliquer la méthode de prix de transfert habituelle. Toutefois, l'usine, le prestataire de services ou le distributeur intragroupe continuent de supporter des **coûts fixes pendant cette période, qui s'apparentent à une sous-activité** et ne peuvent pas / ne doivent pas toujours être absorbés localement. Ces coûts fixes ou coûts de sous-activité ne sont pas toujours traités en prix de transfert ; il peut donc être envisagé de mettre en place des **subventions d'équilibre** afin d'assurer la viabilité de ces filiales - et donc, du point de vue de l'entrepreneur, le maintien de l'outil de production ou des débouchés commerciaux à la sortie de la crise. Cette solution diffère de l'application d'une méthode prix de transfert en ce qu'elle n'inclut pas de marge bénéficiaire pour l'entité qui reçoit les subventions, dont la contrepartie n'est pas la réalisation d'une activité par l'entité de production, de service ou de distribution, mais le maintien de ces entités afin de préserver l'avenir. Si cette option est envisagée il est donc recommandé de disposer de données analytiques permettant d'isoler la période subventionnée de la période d'exercice normal de l'activité et d'analyser les conditions de déductibilité, et le traitement TVA de la subvention au regard des législations nationales.

B. Pour les groupes qui recourent à la méthode transactionnelle de marge nette

10. Beaucoup de groupes qui ont recours à la méthode transactionnelle de la marge nette s'interrogent sur la nécessité ou non d'ajuster les résultats des filiales testées pour déterminer les prix de transfert de l'année 2020, et le cas échéant selon quelles modalités, par exemple en ajustant les *benchmarks* existants afin de prendre en compte la situation économique actuelle. L'OCDE indique⁵ qu'en principe les informations de comparabilité les plus fiables à prendre en compte sont les données contemporaines à la transaction contrôlée, c'est-à-dire celles portant sur des transactions comparables sur le marché libre qui ont été entreprises ou effectuées au cours de la même période que la transaction contrôlée, et ce afin de refléter la manière dont les parties indépendantes se sont comportées dans un environnement analogue. Toutefois, en pratique, les données comparables 2020 ne seront disponibles qu'à partir de fin 2021. Dès lors, on peut s'interroger sur la pertinence de fixer les prix de transfert 2020 sur la base de comparables relatifs aux années

5 Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, § 3.68.

antérieures. Or, l'OCDE indique également⁶ que lorsque les prix de transfert sont fixés sur une base *ex ante*, ils convient de prendre en compte les renseignements dont les entreprises pouvaient raisonnablement disposer au moment de la transaction ; ces renseignements englobant non seulement des informations sur des transactions comparables des années antérieures, mais également des informations sur les changements économiques et sur le marché qui peuvent s'être produits entre ces années antérieures et l'année de la transaction contrôlée. En effet, ajoute l'OCDE, des parties indépendantes dans des circonstances comparables ne fonderaient pas leurs décisions de prix uniquement sur des données historiques. Dès lors, il nous semble que **l'application en 2020 d'une méthode transactionnelle de marge nette sur la base de données historiques est possible en ajustant ces résultats pour tenir compte de la spécificité de l'année 2020.**

C. Filiales à faible risque

11. On peut s'attendre à des débats sur la notion d'entité à faible risque. Certains groupes (ou certaines administrations fiscales) considéreront que tout ou partie de la perte d'exploitation doit être supportée au niveau local par la filiale, nonobstant l'application d'une méthode transactionnelle de marge nette en temps « normal ». Cette option est évidemment la plus susceptible de remise en cause au niveau local. Sur le plan économique, **la qualification d'une filiale comme ayant un profil à faible risque ne signifie pas nécessairement qu'elle ne doit supporter aucun risque.** Une étude des circonstances de chaque cas d'espèce (degré d'autonomie de la filiale, options alternatives réalistes, risques supportés par des entreprises comparables indépendantes) pourra confirmer ou infirmer cette position.

D. Pour les groupes qui recourent à la méthode de partage des profits

12. La question posée est celle de la **mise en œuvre d'un potentiel partage de pertes sur tout ou partie de l'activité (certains marchés, certaines activités ou lignes de produits).** Il se peut que la perte soit globale dans la chaîne de valeur, ou alors qu'un profit existe mais que l'application d'une méthode de partage de profit résiduel conduise mécaniquement à l'attribution de rémunérations de routine supérieures au bénéfice total disponible - et donc à une perte résiduelle. L'OCDE indique clairement que lorsque la méthode de partage des bénéfices est la plus appropriée, le terme « bénéfices » doit être compris comme désignant de la même façon les pertes éventuelles⁷. En d'autres termes, la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée dépend de l'analyse fonctionnelle, pas du résultat de l'entreprise. On s'attend néanmoins déjà à ce que certaines

administrations fiscales soient réticentes à accepter le partage des pertes, notamment en cas de méthode résiduelle. Par ailleurs, en cas de partage des pertes, des questions pratiques se posent concernant la clé d'allocation à retenir. Dans certains cas en effet, il s'avère qu'une clé pertinente en période de profit ne l'est plus en période de perte si elle conduit à faire supporter plus de pertes aux entités les plus profitables (ou les moins déficitaires).

E. Les « management fees »

13. Les entités facturant des services centraux ou « *management fees* » aux filiales des groupes se trouvent actuellement dans des situations contrastées : dans certains groupes, des mesures drastiques de réduction de l'activité du siège ; dans d'autres, un maintien via le télétravail, voire une augmentation de l'activité des services de direction et des services centraux du fait des urgences actuelles qui s'ajoutent aux tâches habituelles. Pour la plupart, il n'y a pas de baisse des coûts qui font habituellement l'objet de facturations via les services centraux et les *management fees*, sauf à bénéficier d'aides publiques, allègements de charges, etc. Ceci pose la **question du maintien ou non, dans la situation actuelle, des modalités de facturation aux filiales.** À l'autre bout de la chaîne, des filiales temporairement fermées ou en forte réduction d'activité doivent-elles être considérées comme continuant à bénéficier de l'intégralité des services centraux ? Dans certains cas la réponse est positive - renforcement de l'accompagnement des filiales en matière stratégique, marketing, informatique, juridique, financière, pour ne citer que ces aspects ; dans d'autres cas, certains services opérationnels sont suspendus. Il peut y avoir conflit entre les administrations fiscales des prestataires de services qui encourent les coûts et des filiales bénéficiaires (ou non) des services, dans un contexte où les performances financières de ces dernières risquent de baisser sans baisse corrélative des facturations de services. Là encore, **une analyse au cas par cas s'impose**, en fonction de la nature des services concernés, des clés de répartition utilisées et de la manière dont elles sont affectées par la situation actuelle (par exemple, clés sur la base du chiffre d'affaires des filiales ou sur la base du nombre d'utilisateurs de l'informatique) ainsi que de la politique prix de transfert du groupe, au-delà de la facturation des services centraux (cas des filiales rémunérées en méthode transactionnelle de marge nette et/ou réalisant de faibles marges).

F. Faire le point sur les stipulations contractuelles intragroupe

14. L'OCDE indique que « *lorsque des entreprises associées ont formalisé une transaction au moyen d'accords contractuels écrits, ces accords constituent le point de départ pour définir la transaction entre elles et pour décider de la répartition des responsabilités, risques et résultats escomptés de leurs relations au moment de la conclusion de l'accord. On peut également déduire les conditions d'une transaction des communications entre les*

⁶ Ibidem, § 3.69.

⁷ Ibid., § 2.114.

parties en l'absence d'un contrat écrit »⁸.

Une revue des contrats intragroupe permet d'identifier les stipulations relatives à l'application de la politique prix de transfert : est-elle limitée aux conditions d'exploitation normales ou prévoit-elle une garantie de résultats quelles que soient les circonstances d'exploitation ? Prévoit-elle des stipulations particulières en cas de dérive budgétaire, l'utilisation de coûts standards plutôt que réels, des planchers ou des plafonds liés à la profitabilité des parties testées, des exclusions pour les cas de force majeure ou d'événements exogènes incontrôlables, etc. ? L'absence de clause spécifique peut elle-même être un élément d'interprétation des accords. La revue des contrats pourra également donner un éclairage sur la prise en compte des charges exceptionnelles et éventuels coûts de restructuration.

En matière de prix de transfert, **l'examen des clauses contractuelles est le point de départ obligé, mais non suffisant**, de la phase d'analyse de conformité des transactions contrôlées avec le principe de pleine concurrence. Il doit être complété par une analyse du comportement des parties et de la conformité des clauses (ou de l'absence de clause) au droit commercial et au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire à ce que des parties indépendantes auraient convenu dans des circonstances comparables.

G. Les valorisations d'actifs incorporels

15. Pour les transferts d'actifs incorporels en cours, la prise en compte de perspectives économiques revues à l'aune de la crise COVID-19 peut impacter les valorisations. S'agissant de la notion d'« **actifs incorporels difficiles à valoriser** » (notion développée au Chapitre VI des Principes OCDE et à laquelle il est partiellement fait référence dans le cadre des marqueurs prix de transfert de la directive DAC 6, V. § 19), on notera que l'OCDE fait très logiquement et raisonnablement référence aux données qui étaient prévisibles au moment de la transaction. Ainsi, « même si des éléments probants ex post sur les résultats financiers fournissent des informations pertinentes aux administrations fiscales pour examiner le bien-fondé des accords de prix ex ante, dans les circonstances où le contribuable peut démontrer de manière satisfaisante ce qui était prévisible au moment de la transaction et pris en compte dans les hypothèses de prix, et démontrer que les développements se traduisant par une différence entre les prévisions et les résultats sont dus à des événements imprévisibles, les administrations fiscales ne seront pas en droit de procéder à des ajustements des accords de prix ex ante reposant sur les résultats ex post. »⁹ (c'est nous qui soulignons).

H. Les financements intragroupe

16. La crise économique peut conduire les entreprises à revoir leurs politiques de financement intragroupe : prêts, cash pooling, garanties. Les impacts sur les besoins en trésorerie des

groupes, les financements bancaires et les taux d'intérêts vont évidemment avoir des incidences sur les rémunérations des transactions financières qui seront conclues pendant la crise. Mais des questions se posent également sur la pertinence de revoir certaines transactions financières déjà en place. Par ailleurs, les notes de crédits des groupes et/ou de certaines filiales peuvent être impactées. Enfin, tant les ratios d'endettement que les ratios de charges financières (sur EBIT par exemple) peuvent être fortement dégradés, avec des conséquences sur les limites de déductibilité des intérêts.

I. Autres charges et produits

17. Des questions se posent d'ores et déjà concernant la prise en compte - ou non - dans les politiques de prix de transfert des **charges exceptionnelles** et des **éventuels coûts de restructuration**.

Par ailleurs, on peut s'interroger sur la prise en compte des **aides publiques**, ces dernières pouvant par exemple réduire en partie les coûts fixes de personnel via des allègements de charges ou autres mesures similaires. Selon la nature de ces aides et leurs modalités de comptabilisation, elles peuvent avoir des incidences assez différentes sur les politiques de prix de transfert.

J. Vérifier l'impact possible sur les accords préalables de prix (APP)

18. Les accords préalables de prix conclus avec les administrations fiscales prévoient parfois des hypothèses critiques ou autres conditions liées à la stabilité de l'environnement économique. Il est donc prudent de vérifier si la rédaction des accords en vigueur permet la remise en cause de leur validité par une administration ou par l'entreprise dans le contexte actuel. Dans d'autres cas, les entreprises peuvent souhaiter renégocier les APP en vigueur pour adapter les rémunérations aux performances dégradées et/ou aux modifications de leurs chaînes d'approvisionnement ; la possibilité d'ouvrir ces renégociations dépend du caractère unilatéral ou bilatéral de l'accord ainsi que des pays concernés.

S'agissant des accords en cours de négociation, il est probable que leur durée d'obtention soit allongée, du fait des effets du confinement sur les ressources administratives et sur le calendrier des réunions bilatérales.

K. Anticiper l'impact sur l'évaluation des marqueurs prix de transfert dans le cadre DAC 6

19. La directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 (dite « DAC 6 ») prévoit des obligations déclaratives concernant certains dispositifs transfrontières. S'agissant des dispositifs relatifs aux prix de transfert, deux marqueurs pourraient particulièrement être impactés par la crise actuelle : le marqueur relatif aux dispositifs prévoyant « le transfert d'actifs incorporels

⁸ Ibid., § 1.42 et s.

⁹ Ibid., § 6.186 et s.

difficiles à évaluer » et celui relatif aux transferts de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédant(s), est inférieur à 50% du BAII annuel prévu de ce ou ces cédant(s) si le transfert n'avait pas été effectué.

À notre avis, comme déjà indiqué ci-dessus (V. § 15), les effets de la crise actuelle, du fait de leur caractère imprévisible, ne devraient pas être pris en compte pour qualifier d'incorporels « *difficiles à évaluer* » des incorporels qui ont été transférés avant son émergence. Par ailleurs, ils ne devraient pas non plus être pris en compte dans l'appréciation du seuil de 50% de baisse du BAII dans la mesure où cette baisse serait liée aux événements économiques exogènes et non un effet prévisible du transfert de fonctions, actifs ou risques effectué par l'entreprise. En pratique toutefois, **des questions de preuve risquent de se poser**, et il pourrait s'avérer extrêmement difficile de délimiter *a posteriori* les impacts de la crise actuelle sur le résultat des entreprises en 2020 et au-delà.

L. Douanes

20. Les entreprises qui échangent au sein du groupe des biens soumis à droits de douanes font régulièrement l'expérience d'incohérences entre les approches fiscales prix de transfert et les approches douanières. Ces incohérences s'expliquent bien sûr par la nature différente des impositions concernées ainsi que par les moments différents auxquels elles sont collectées. Elles posent toutefois de sérieux problèmes qu'on peut qualifier de double imposition lorsqu'un ajustement prix de transfert n'est pas accepté en matière douanière (ou réciproquement). Par conséquent, dans le contexte actuel où certains groupes devront procéder à des ajustements significatifs de leurs prix de cession intragroupe, il est recommandé d'anticiper autant que possible les impacts douaniers qui pourraient en découler.

Conclusion

21. De nombreuses questions se posent déjà aux groupes sur la prise en compte, en matière de prix de transfert, des impacts de la crise actuelle, et la liste ci-dessus ne prétend pas à l'exhaustivité. L'anticipation de ces questions avec ce qu'elles peuvent nécessiter de mise en place documentaire ou de suivi en comptabilité analytique peut aider les entreprises à fluidifier les processus de décision et à minimiser les risques de remises en cause ultérieures.

22. À l'heure où le FMI annonce une contraction de 3% de l'économie mondiale en 2020, les entreprises ont plus que jamais besoin de sécurité juridique. Comme elle l'a fait en matière de conventions fiscales (V. § 1), **une contribution de l'OCDE sur ces questions pourrait peut-être permettre de limiter les risques de désaccords futurs entre États** et donc de double imposition liés à l'absence de consensus sur des questions qui pour beaucoup sont inédites par leur ampleur.

23. Par ailleurs, on peut légitimement **s'interroger sur l'impact que cette crise aura sur la proposition du Secrétariat d'approche unifiée (proposition dite « Pilier 1 »)**. En effet, cette proposition repose très largement sur l'attribution aux marchés d'un nouveau droit d'imposer une quote-part des « surprofits » des groupes; mais elle ne traite pas en l'état des situations de pertes. Le calendrier des travaux de l'OCDE avec son objectif de consensus global d'ici fin 2020 était déjà extrêmement ambitieux en temps normal ; compte tenu du bouleversement des priorités, ce calendrier laisse rêveur dans la situation actuelle. Dans un communiqué du 15 avril 2020, l'OCDE indique que « *Relever les défis fiscaux soulevés par la transformation numérique de l'économie et faire en sorte que les entreprises multinationales paient un niveau minimum d'impôt deviendront des enjeux encore plus importants après la crise. L'utilisation accrue des services numériques et la nécessité de mobiliser des recettes fiscales supplémentaires pourraient imprimer une nouvelle dynamique à la recherche d'un consensus international.* »

C. SILBERZTEIN ■