

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-20-10-40-20170301

Date de publication : 01/03/2017

Date de fin de publication : 18/07/2018

CF - Infractions et pénalités particulières aux impôts directs et taxes assimilées - Sanctions relatives aux manquements aux obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

Titre 2 : Infractions et pénalités fiscales particulières

Chapitre 1 : Infractions et pénalités particulières aux impôts directs et taxes assimilées

Section 4 : Sanctions relatives aux manquements aux obligations documentaire et déclarative en matière de prix de transfert

Sommaire :

I. Amende pour défaut de présentation ou présentation partielle de la documentation relative aux prix de transfert

A. Principes généraux

B. Visa hiérarchique

C. Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelles

II. Amendes pour non dépôt, omissions ou inexactitudes dans la déclaration relative aux prix de transfert

I. Amende pour défaut de présentation ou présentation partielle de la documentation relative aux prix de transfert

1

L'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales (LPF) impose aux grands groupes de tenir à disposition de l'administration en cas de vérification de comptabilité, une documentation qui permet de justifier leur politique de prix de transfert.

En cas d'absence de présentation ou de présentation partielle de cette documentation après l'envoi d'une mise en demeure, la société contrôlée est passible de l'amende prévue à l'article 1735 ter du code général des impôts (CGI).

Le champ d'application de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert, son contenu et ses modalités de mise en œuvre sont présentées au [BOI-BIC-BASE-80-10-20](#).

A. Principes généraux

10

Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation requise ou produit une documentation partielle dans le délai de trente jours suivant la réception de la mise en demeure adressée par le service vérificateur, ou dans le délai régulièrement prorogé, elle est passible d'une amende prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#).

Les modalités d'envoi de la mise en demeure sont présentées au [II-C-2 § 250 du BOI-BIC-BASE-80-10-20](#).

Compte tenu de la gravité des manquements, l'amende peut atteindre le plus élevé des deux montants suivants :

- 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ;

- 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'[article 57 du CGI](#) et afférentes aux transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure.

Le montant de l'amende ne peut être inférieur à 10 000 €.

L'amende s'applique pour chacun des exercices couverts par la vérification de comptabilité.

Ce mode de calcul est applicable aux contrôles pour lesquels un avis de vérification est adressé à compter du 1^{er} janvier 2015.

20

La notion de « transaction » utilisée pour le calcul de la pénalité correspond aux opérations intragroupe mentionnées au [II-B § 110 du BOI-BIC-BASE-80-10-20](#).

L'assiette de l'amende de 0,5 % correspond au montant de la ou des transaction(s) concernée(s) par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure. Il est apprécié à l'issue du contrôle, c'est à dire en tenant compte de l'ensemble des éléments relevés par le service de contrôle, y compris lorsqu'une transaction non comptabilisée est découverte.

A cet égard, les opérations réalisées entre un siège et ses succursales constituent des transactions au sens de l'[article L. 13 AA du LPF](#).

En revanche, sauf abus de droit, le versement de dividendes ne constitue pas une transaction.

30

La notion de « rectifications » utilisée pour le calcul de la pénalité de 5 % correspond au montant des rectifications effectuées sur le fondement de l'[article 57 du CGI](#) et afférentes aux transactions non documentées. Le montant de la rectification à retenir est celui qui a été déterminé par le service de contrôle à l'issue de la procédure de contrôle.

40

La notion de « documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration » utilisée pour le calcul de la pénalité comprend notamment les documents ou compléments qui bien que formellement mis à disposition de l'administration ne lui permettent pas d'apprécier si la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée est conforme au principe de pleine concurrence et aux standards de l'OCDE.

50

Pour déterminer le taux de l'amende applicable, il est tenu compte de la gravité des manquements en termes d'exhaustivité des informations transmises, de l'exactitude de ces dernières et de leurs effets sur la capacité de l'administration à apprécier si la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée est conforme au principe de pleine concurrence et aux standards de l'OCDE.

60

La pénalité maximale est notamment appliquée en l'absence de toute documentation ou en cas de lacune grave privant la documentation de pertinence. Une documentation est aussi considérée comme présentant des lacunes graves lorsque les informations qu'elle contient ont un caractère trompeur. Enfin le caractère répété de l'infraction au cours de plusieurs vérifications de comptabilité successives peut conduire l'administration à appliquer la pénalité maximale.

70

L'amende prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#) peut s'appliquer même si aucune rectification n'a été effectuée par le service.

80

Bien entendu, un simple désaccord sur la méthode de fixation des prix de transfert la plus appropriée ne saurait motiver l'application de la pénalité prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#).

Par conséquent, cette amende ne s'applique pas lorsque le service de contrôle conteste uniquement la politique de prix de transfert utilisée par la société.

90

Exemple 1 : Une entreprise dans le champ d'application de l'[article L. 13 AA du LPF](#) a comptabilisé en charges au titre de l'exercice N une prestation de services intra-groupe pour un montant de 1 000 000 €. Cette prestation est mentionnée dans la documentation de prix de transfert que la société a remise à la demande du service.

Toutefois, le service de contrôle conteste à la fois l'assiette utilisée pour déterminer le prix de la prestation et la marge appliquée. Il s'ensuit une rectification de 600 000 € au titre de l'année N.

Cette seule circonstance ne permet pas au service d'adresser une mise en demeure de compléter la documentation et, le cas échéant, de faire application de la pénalité prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#).

100

Exemple 2 : Une entreprise dans le champ d'application de l'[article L. 13 AA du LPF](#) n'a pas comptabilisé en produit une redevance de marque intra-groupe dont la rémunération de pleine concurrence est de 1 000 000 €. Ce produit non documenté par la société malgré l'envoi d'une mise en demeure a dès lors été réintégré par le service de contrôle au titre de l'année N.

A défaut de satisfaire à la demande de mettre à sa disposition une documentation complète sur la politique de prix de transfert pratiquée au titre de la redevance, l'administration peut appliquer, dans les conditions prévues à l'article 1735 ter du CGI, une amende égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 0,5 % du montant des transactions qui demeurent non documentées après mise en demeure, soit : $0,5 \% \times 1\,000\,000 \text{ €} = 5\,000 \text{ €}$;

- 5 % des rectifications fondées sur l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions non documentées, soit : $5 \% \times 1\,000\,000 \text{ €} = 50\,000 \text{ €}$.

L'administration pourrait donc appliquer une amende maximale de 50 000 € au titre de l'année N. En tout état de cause, celle-ci ne saurait être inférieure à 10 000 €.

Exemple 3 : Une entreprise dans le champ d'application de l'article L. 13 AA du LPF présente une documentation insuffisante qui ne décrit que très sommairement les opérations qu'elle réalise avec les autres sociétés du groupe. Les montants et la nature des transactions entre les sociétés liées ne sont pas mentionnés, aucune information sur la méthode de détermination des prix de transfert n'est apportée. En conséquence, l'administration ne peut s'assurer que la méthode retenue par la société lui permet de réaliser des transactions avec d'autres sociétés liées à des prix de pleine concurrence.

L'administration adresse donc à l'entreprise une mise en demeure de mettre à sa disposition une documentation complète sur ses prix de transfert pour l'exercice N.

Toutefois, malgré cette mise en demeure, certaines opérations ne sont pas décrites dans la documentation : il s'agit des prestations de services réalisées auprès de sociétés du groupe pour un montant de 2 000 000 € et des achats de marchandises réalisés auprès de sociétés du groupe pour un montant de 14 000 000 €.

En outre, à l'issue du contrôle, le service remet en cause une partie de ces opérations en démontrant, sur la base des dispositions de l'article 57 du CGI, que la société a procédé à un transfert indirect de bénéfices au profit de sociétés du groupe pour les montants suivants : 800 000 € correspondant à une insuffisance de facturation des prestations de services et 6 000 000 € correspondant à une majoration du prix d'achat de marchandises.

L'administration peut appliquer, dans les conditions prévues à l'article 1735 ter du CGI, une amende égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 0,5 % du montant des transactions évaluées à l'issue du contrôle qui demeurent non documentées après mise en demeure, soit : $0,5 \% \times [(2\,000\,000 \text{ €} + 800\,000 \text{ €}) + (14\,000\,000 \text{ €} - 6\,000\,000 \text{ €})] = 54\,000 \text{ €}$;

- 5 % des rectifications fondées sur l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions non documentées, soit : $5 \% \times (800\,000 \text{ €} + 6\,000\,000 \text{ €}) = 340\,000 \text{ €}$.

L'administration pourrait donc appliquer une amende maximale de 340 000 € au titre de l'année N.

Exemple 4 : Une entreprise dans le champ d'application de l'article L. 13 AA du LPF a comptabilisé en charges au titre de l'exercice N une prestation de services intra-groupe pour un montant de 1 000 000 €. Cette prestation non documentée par la société malgré l'envoi d'une mise en demeure a fait l'objet d'une rectification d'un montant de 600 000 € au motif que le prix

facturé ne correspond pas au prix du marché.

A défaut de satisfaire à la demande de mettre à sa disposition une documentation complète sur les prix de transfert pratiqués au titre de la prestation de services, l'administration pourrait appliquer, à l'issue du contrôle et dans les conditions prévues à l'article 1735 ter du CGI, une amende égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 0,5 % du montant de la transaction qui reste non documentée après mise en demeure, soit : $0,5 \% \times (1\ 000\ 000\ € - 600\ 000\ €) = 2\ 000\ €$;

- 5 % des rectifications fondées sur l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions non documentées, soit $5 \% \times 600\ 000\ € = 30\ 000\ €$.

L'administration pourrait donc appliquer une amende de 30 000 € au titre de l'exercice N. En tout état de cause, celle-ci ne saurait être inférieure à 10 000 €.

Exemple 5 : Une entreprise dans le champ d'application de l'article L. 13 AA du LPF n'a pas comptabilisé de produits d'intérêts sur un prêt de 20 000 000 € qu'elle a accordé à une société liée. Ce produit financier non documenté par la société malgré l'envoi d'une mise en demeure a fait l'objet d'une rectification d'un montant de 1 000 000 € par le service de contrôle au titre de l'année N.

A défaut de satisfaire à la demande de mettre à sa disposition une documentation complète sur la politique de prix de transfert pratiquée au titre du prêt, l'administration applique, à l'issue du contrôle et dans les conditions prévues à l'article 1735 ter du CGI, une amende égale au plus élevé des deux montants suivants :

- 0,5 % du montant des transactions qui restent non documentées après mise en demeure, soit : $0,5 \% \times 1\ 000\ 000\ € = 5\ 000\ €$;

- 5 % des rectifications fondées sur l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions non documentées, soit : $5 \% \times 1\ 000\ 000\ € = 50\ 000\ €$.

L'administration pourrait donc appliquer une amende de 50 000 € au titre de l'exercice N.

B. Visa hiérarchique

110

La décision d'appliquer l'amende visée à l'article 1735 ter du CGI est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E et LPF, art. R. 80 E-1).

120

Le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental [désormais appelé "inspecteur divisionnaire"] est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n° 269402).

C. Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelles

130

L'amende visée à l'[article 1735 ter du CGI](#) ne constitue pas une pénalité grave au sens du 1 de l'article 8 de la [convention européenne n° 90/436/CEE du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées](#) et du I-E § 150 du [BOI-INT-DG-20-30-10](#). Cette amende ne prive donc pas l'entreprise de la possibilité de recourir aux procédures prévues par cette convention et par les conventions fiscales bilatérales.

140

L'amende prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#) doit être, le cas échéant, recalculée sur la base des rectifications confirmées à l'issue des procédures amiable ou d'arbitrage, selon les modalités prévues au I-A § 10 à 110. S'il y a lieu, la différence entre l'amende recouvrée et l'amende confirmée à l'issue de ces procédures fait l'objet d'un remboursement ne donnant pas lieu au décompte d'intérêts moratoires.

II. Amendes pour non dépôt, omissions ou inexactitudes dans la déclaration relative aux prix de transfert

150

L'[article 223 quinquies B du CGI](#) prévoit les conditions dans lesquelles certaines personnes morales établies en France doivent souscrire une déclaration annuelle relative à leurs prix de transfert.

Le champ d'application, le contenu et les modalités de dépôt de cette déclaration sont précisées au [III § 410 et suivants du BOI-BIC-BASE-80-10-20](#).

160

En cas de défaut de souscription de la déclaration ainsi qu'en cas d'omissions et inexactitudes, les amendes prévues à l'[article 1729 B du CGI](#) sont applicables dans les conditions énumérées ci-après :

- le défaut de souscription dans les délais prescrits de la déclaration n° **2257-SD** entraîne l'application d'une amende de 150 € ;

- sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes constatées dans la déclaration n° **2257-SD** entraînent l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes ne puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €.

Ces sanctions ne sont pas applicables, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'administration.