

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-80-10-20-20140218

Date de publication : 18/02/2014

Date de fin de publication : 06/11/2014

BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Politique de contrôle et obligation documentaire en matière de prix de transfert

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 8 : Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes

Chapitre 1 : Définition, détermination, politique de contrôle et obligation documentaire en matière de prix de transfert

Section 2 : Politique de contrôle et obligation documentaire en matière de prix de transfert

Sommaire :

- I. La politique de contrôle des prix de transfert
 - A. Justifier une politique de prix de transfert
 - B. L'assistance administrative internationale
- II. Obligation documentaire en matière de prix de transfert
 1. Champ d'application de l'obligation documentaire
 2. Contenu de l'obligation documentaire
 - a. Informations générales concernant le groupe d'entreprises associées
 - b. Informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité
 - c. Informations complémentaires requises lorsque des transactions sont réalisées avec des entreprises associées situées dans un Etat ou territoire non coopératif
 3. Modalités de mise en œuvre
 - a. Une documentation fondée sur des éléments contemporains et tenue à jour
 - b. Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire
 - c. Sanctions applicables
 - 1° Visa hiérarchique
 - 2° Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelles
 4. Confidentialité des informations transmises

I. La politique de contrôle des prix de transfert

1

Les prix de transfert constituent un sujet important lors d'une vérification de comptabilité. L'administration doit, en effet, s'assurer que le résultat déclaré en France par l'entreprise contrôlée correspond aux activités déployées sur le territoire national.

En droit interne, l'[article 57 du CGI](#) permet à l'administration de s'assurer du respect de ce principe de pleine concurrence et de rectifier les résultats déclarés lorsque des bénéfices ont été indirectement transférés à l'étranger, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

Ce texte est conforme à l'article 9 du [Modèle de Convention fiscale de l'OCDE](#) qui stipule que : "lorsque les deux entreprises dépendantes sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence".

10

Concrètement, le service de contrôle examinera la conformité des prix de transfert pratiqués par l'entreprise, aussi bien pour les achats et les ventes que pour toute autre opération, au regard du principe de pleine concurrence.

Les risques de rectifications en matière de prix de transfert sont d'autant plus élevés que ces prix apparaissent comme étant établis de manière arbitraire, sans avoir eu recours à une méthode définie et appliquée de manière cohérente et qui puisse être justifiée.

Remarque : Comme la fixation d'un prix adéquat peut donner lieu à critique en cas de contrôle, les entreprises qui souhaitent sécuriser juridiquement leurs prix de transfert ont la possibilité de demander à l'administration un accord préalable de prix, en application du 7° de l'[article L. 80 B du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) (BOI-SJ-RES-20). Ce dispositif donne aux entreprises qui le souhaitent la possibilité d'obtenir des administrations française et étrangère un accord bilatéral sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à leurs transactions intra-groupes futures. Sous certaines conditions, il leur est également possible d'obtenir un accord unilatéral, qui n'est pas négocié avec l'autorité administrative étrangère. Une procédure simplifiée est ouverte aux PME.

Par ailleurs, lorsqu'elles subissent une double imposition du fait d'une rectification portant sur les prix de transfert, les entreprises peuvent demander l'ouverture d'une procédure amiable et/ou d'arbitrage sur le fondement des conventions fiscales bilatérales ([BOI-INT-DG-20-30](#)). La mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire pouvant alors être suspendue.

A. Justifier une politique de prix de transfert

20

En cas de vérification de comptabilité, l'entreprise doit être en mesure de justifier la politique de prix de transfert, la pertinence de la méthode de rémunération choisie et surtout la normalité de la rémunération pratiquée en se fondant à la fois sur une analyse fonctionnelle pertinente et sur un examen de comparabilité.

Le rôle de la documentation est donc primordial. Sa réalisation permettra à l'entreprise d'être sensibilisée aux problématiques de prix de transfert, de prendre la mesure des risques fiscaux qui peuvent résulter d'une mauvaise gestion des prix intra-groupes et d'anticiper les demandes de justification de ces prix. Elle permet aux entreprises de diminuer le risque fiscal relatif à leurs prix de transfert dès lors qu'elles peuvent justifier de leur conformité aux règles applicables en la matière.

Remarque : Depuis le 1er janvier 2010, l'[article L.13 AA du LPF](#) impose aux grands groupes de tenir à disposition de l'administration une documentation qui permet de justifier leur politique de prix de transfert (**cf. III-C § 360 et suivants**).

L'article L.13 AB du LPF complète cette obligation lorsque les transactions sont réalisées avec des entités situées ou constituées dans des États ou territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Concernant les PME, l'administration peut mettre en œuvre les dispositions de l'article L.13 B du LPF pour obtenir une documentation sur la détermination des prix de transfert (BOI-CF-IOR-60-50).

30

La documentation pourra utilement contenir des informations d'ordre juridique, économique, fiscal, comptable et méthodologique quant aux modalités de détermination et de validation des prix de transfert.

Elle permettra ainsi de préciser :

- la nature des relations qui lient l'entreprise française et l'entreprise étrangère (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courant d'affaires...);
- les activités exercées, la nature des transactions, les enjeux financiers, les méthodes de valorisation et les tarifications retenues ainsi que les risques encourus et les actifs engagés par chacune des entreprises liées ;
- la justification de la conformité des prix pratiqués au regard du principe de pleine concurrence reposant sur plusieurs éléments (analyse du marché, analyse fonctionnelle, raisonnement économique justifiant la méthode retenue, analyse de comparabilité...);
- les modalités pratiques de facturation des produits vendus et des prestations réalisées.

40

Remarque : L'administration recommande aux entreprises de :

- conserver tous les documents utilisés pour la définition et la mise en place de la politique de prix (surtout en cas de changement de méthode de détermination de ceux-ci) afin de justifier la rigueur et la pertinence de l'analyse : mémoires, échanges de correspondance, notes internes, consultations de conseils extérieurs, comptes-rendus de réunions, articles de presse ou de revues professionnelles... ;
- choisir une politique de prix adaptée aux spécificités de l'entreprise ;
- veiller à la cohérence au sein du groupe sur les points suivants :
 - disparités de tarifs non justifiées pour un même produit vendu à des tiers et à des entreprises liées ;
 - entreprise régulièrement en pertes alors que le groupe dégage un résultat bénéficiaire ;
 - biens incorporels de valeur non ou insuffisamment rémunérés ;
 - quote-part du résultat consolidé appréhendée par chaque entreprise du groupe (résultat global de l'opération, après commercialisation du produit au client indépendant, qui implique différentes entreprises liées) et le lien avec le risque d'entreprise assumé par chacune d'elle.

B. L'assistance administrative internationale

50

Aux termes de l'[article L. 188 A du LPF](#), l'administration fiscale française peut demander à l'autorité compétente d'un autre État ou territoire des renseignements concernant notamment la détermination des prix de transfert. Cette procédure fait l'objet d'une étude particulière ([BOI-CF-PGR-10-60](#)).

II. Obligation documentaire en matière de prix de transfert

1. Champ d'application de l'obligation documentaire

60

Les personnes morales visées par l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'[article L.13 AA du LPF](#) sont celles établies en France :

- a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400.000.000 €, ou
- b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a), ou
- c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a), ou
- d) bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 quinquies du CGI (version périmée au 21 septembre 2011), et, dans cette hypothèse, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou
- e) appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'[article 223 A du CGI](#) lorsque celui-ci comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'une des conditions mentionnées aux a), b), c), ou d).

70

L'expression « personnes morales établies en France » inclut les personnes morales étrangères disposant en France d'un établissement stable, étant précisé dans ce cas :

- que les conditions mentionnées au a) seront considérées comme satisfaites si elles sont remplies au niveau de l'établissement stable en France ou au niveau de la personne morale à l'étranger ;
- que les conditions mentionnées au b) seront considérées comme satisfaites si elles sont remplies au niveau de l'établissement stable en France ;
- que les conditions mentionnées au c) seront considérées comme satisfaites si elles sont remplies au niveau de la personne morale à l'étranger.

80

Les termes « entité juridique » s'entendent de toute personne morale, de tout organisme, de toute fiducie ou de toute institution comparable, qui est établi ou constitué en France ou à l'étranger.

90

Les critères retenus seront appréciés par l'administration pour chacun des exercices visés par l'avis de vérification de comptabilité.

100

Les entreprises qui ne sont pas situées dans le champ d'application de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'[article L.13 AA du LPF](#) sont soumises aux dispositions de l'[article L.13 B du LPF](#).

2. Contenu de l'obligation documentaire

110

L'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'[article L.13 AA du LPF](#) vise sans distinction tous les types d'opérations réalisées entre entreprises associées.

120

La notion d'entreprises associées coïncide avec celle d'entités juridiques liées au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#). Ainsi, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises :

- a) lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;
- b) lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a), sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

130

Conformément aux recommandations du code de conduite élaboré par le Forum conjoint de l'Union européenne, la documentation requise devra être constituée d'un ensemble d'éléments comportant deux niveaux d'information : des informations générales concernant le groupe d'entreprises associées et des informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité.

140

Pour les personnes morales réalisant des transactions avec une ou plusieurs entreprises associées situées ou constituées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#), l'obligation documentaire mentionnée à l'[article L.13 AA du LPF](#) est renforcée conformément aux dispositions du nouvel [article L. 13 AB du LPF](#).

150

Conformément aux dispositions de l'[article L. 123-22 du code de commerce](#) et de l'[article 54 du CGI](#), l'administration a la possibilité de demander que des documents rédigés dans une langue étrangère fassent l'objet d'une traduction en français.

a. Informations générales concernant le groupe d'entreprises associées

160

Ces informations doivent permettre à l'administration d'appréhender l'environnement économique, juridique, financier et fiscal du groupe d'entreprises associées. L'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité devra fournir à l'administration les documents suivants :

- une description générale de l'activité déployée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;
- une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans des

transactions contrôlées ;

- une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées, dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée ;

- une liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire...), en relation avec l'entreprise vérifiée ;

- une description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

170

Les principales entités du groupe devront être présentées. Le niveau de détail des informations relatives à chacune sera fonction, d'une part, de sa place dans l'organisation du groupe et de sa contribution à l'ensemble des activités, d'autre part, de la place que ses fonctions et ses actifs occupent dans la détermination de la politique de prix de transfert du groupe.

b. Informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité

180

Ces informations doivent permettre à l'administration d'apprécier la conformité au principe de pleine concurrence, tel que défini par les [Principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert](#), de la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée.

190

L'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité doit notamment fournir les documents suivants :

- une description de l'activité déployée incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié ;

Pour les établissements de crédits et les entreprises d'investissements tels que définis respectivement aux [articles L. 511-1 et L. 531-4 du code monétaire et financier](#), cette description présentera notamment les différentes lignes de métiers et lignes de produits.

- une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées incluant la nature des flux et les montants, y compris les redevances ; ces éléments pourront porter sur les flux globaux par type de transaction ;

Pour les établissements de crédit et les établissements d'investissement mentionnés supra ces informations pourront être fournies par catégories d'opérations ou par lignes de produits ou de métiers, selon la structure et l'organisation propres à l'établissement de crédit ou à l'entreprise d'investissement.

- une liste des accords de répartition de coûts, une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits couvrant la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée ;

- une présentation de la ou des méthode(s) de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;

Pour les établissements de crédit et les entreprises d'investissement précités, la documentation produite pourra décrire les méthodes utilisées par catégories d'opérations, ou par lignes de produits ou de métiers.

- lorsque la méthode de détermination des prix de transfert retenue le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise, incluant les caractéristiques des biens ou services, l'analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques assumés), les clauses contractuelles, les situations économiques et les stratégies spécifiques des entreprises utilisées comme comparables.

200

L'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité peut produire, si elle le juge utile, tout autre document susceptible d'éclairer l'administration.

210

Conformément au droit de contrôle prévu par l'[article L. 10 du LPF](#), l'administration conserve la possibilité de demander à l'entreprise vérifiée des éléments complémentaires.

c. Informations complémentaires requises lorsque des transactions sont réalisées avec des entreprises associées situées dans un Etat ou territoire non coopératif

220

Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#), la documentation visée à l'[article L.13 AA du LPF](#) comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultats établis dans les conditions prévues par les [articles 102 U et 102 V de l'annexe II au CGI](#).

La liste des Etats ou territoires non coopératifs, établie par arrêté conjoint des ministres chargés de l'Economie et du Budget après avis du ministre des Affaires étrangères, est mise à jour au 1er janvier de chaque année.

3. Modalités de mise en œuvre

a. Une documentation fondée sur des éléments contemporains et tenue à jour

230

La documentation requise énumérée supra (cf. [II-C-2-a et b § 160](#)) doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité générale, ponctuelle ou simple, à savoir, à la date de la première intervention sur place telle que figurant sur l'avis de vérification de comptabilité.

240

Sans préjudice d'ajustements de fin d'exercice, cette documentation doit être établie ou actualisée de manière à permettre aux entreprises visées à l'[article L.13 AA du LPF](#) de veiller, dès le moment où elles fixent leurs prix de transfert, à ce que ces prix soient conformes au principe de pleine

concurrence. Corrélativement, les études de comparables doivent privilégier les informations les plus récentes disponibles à la date de facturation des transactions. Lorsque les conditions d'exercice de l'activité demeurent inchangées, il peut néanmoins être admis que les études de comparables soient actualisées par période triennale.

b. Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire

250

Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation requise ou lorsqu'elle produit une documentation partielle, l'administration lui adresse une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours. La mise en demeure, adressée par lettre recommandée avec accusé de réception, mentionne les documents ou les compléments attendus ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut de réponse ou de réponse partielle.

260

La documentation est considérée comme complète lorsqu'elle permet à l'administration d'évaluer la politique de prix de transfert de l'entreprise dans son ensemble, sans préjuger des justificatifs que l'administration est en droit d'exiger dans le cadre de la vérification de transactions spécifiques. Elle conserve donc un caractère général (en pratique, elle n'a pas vocation à excéder une cinquantaine de pages) mais doit être suffisamment précise pour permettre à l'administration 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.

270

Une documentation pourra être considérée comme partielle lorsque l'entreprise vérifiée ne fournit pas l'ensemble des documents visés aux [II-C-2-a et b § 160](#) ou lorsque la documentation produite fait référence à des principes très généraux (respect du principe de pleine concurrence, recours aux méthodes reconnues par l'OCDE...) sans justifier de l'application de ces principes à l'entreprise vérifiée.

280

L'entreprise vérifiée peut, par une demande écrite et motivée, solliciter, en précisant la durée, une prorogation du délai de réponse qui dans tous les cas ne pourra excéder au total une durée de deux mois. Dans cette hypothèse, il incombe à l'administration d'informer l'entreprise vérifiée de la décision retenue, en lui indiquant, dans l'affirmative, la date d'expiration du délai complémentaire accordé.

c. Sanctions applicables

290

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](#). Cette amende est égale à 10.000 € ou à un montant pouvant atteindre, compte tenu de la gravité des manquements, 5 % des bénéfices transférés au sens de l'[article 57 du CGI](#), si ce montant est supérieur à 10.000 €. L'amende s'applique pour chacun des exercices couverts par la vérification de comptabilité.

300

La pénalité maximale est appliquée en l'absence de toute documentation ou en cas de lacunes privant la documentation de toute pertinence.

310

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](#).

1° Visa hiérarchique

320

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 ([art. L. 80 E](#) et [R. 80 E-1 du LPF](#)).

330

Le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental 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°269 402](#)).

2° Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelles

340

L'amende visée à l'[article 1735 ter du CGI](#) ne constitue pas une pénalité grave au sens de l'[article 8-1 de la convention européenne du 23 juillet 1990](#) relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et du [BOI-INT-DG-50-10 au I-E § 150](#). Cette amende ne prive donc pas l'entreprise de la possibilité de recourir aux procédures prévues par la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et par les conventions fiscales bilatérales.

350

Les dispositions de l'[article L. 189 A du LPF](#) ne s'appliquent pas à l'amende visée à l'[article 1735 ter du CGI](#).

360

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. 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.

4. Confidentialité des informations transmises

370

Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication d'un document.

380

Les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de l'obligation documentaire prévue aux [articles L.13 AA du LPF](#) et [L. 13 AB du LPF](#).

400

Les dispositions des [articles L.13 AA du LPF](#) et [L. 13 AB du LPF](#) s'appliquent aux transactions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.