

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

INT - Dispositions communes - Droit Conventionnel - Les prix de transfert

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Dispositions communes
Titre 2 : Droit conventionnel
Chapitre 4 : Prix de transfert

Sommaire :

- I. L'imposition des bénéfices des entreprises associées dans les modèles de convention fiscale
 - A. Le principe de pleine concurrence
 - B. Les méthodes de détermination du prix de pleine concurrence préconisées par l'OCDE
 - C. L'ajustement corrélatif
- II. Pratique et clauses conventionnelles de la France en matière de prix de transfert
 - A. Généralités
 - B. Particularités de certaines clauses
 - C. Pratique française en matière d'ajustements corrélatifs

1

La détermination des prix de transfert, c'est-à-dire des prix entre entreprises liées, peut avoir pour effet de réduire l'assiette imposable dans les États concernés.

Afin de préserver la souveraineté de chacun de ces États, des dispositifs permettant de répartir équitablement la matière imposable entre les deux États ont été mis en place, notamment celui de l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#).

10

Ainsi, les prix de transfert sont régis au plan international et d'un point de vue fiscal par le principe de pleine concurrence, repris par l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#). Ce principe figure dans la plupart des conventions fiscales signées par la France et existe en droit interne dans le cadre de l'[article 57 du CGI](#) (cf. [BOI-BIC-BASE-80](#)).

La plupart des États européens ont également introduit ce principe dans leur législation interne.

20

Il convient de signaler que le cadre de l'action communautaire ne diffère pas au point de vue des prix de transfert du cadre général des conventions fiscales bilatérales et de son principe de pleine concurrence.

En effet, afin de régler les situations de doubles impositions, l'Union européenne a mis en place une convention fiscale multilatérale - la [convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990](#)- plutôt qu'un acte communautaire. Cette convention, dont les modalités d'application ont été étudiées au travers de la procédure d'arbitrage qu'elle met en place (cf. [BOI-INT-DG-20-30-20](#) et [BOI-INT-DG-20-30-30](#)) se réfère directement à l'application du principe de pleine concurrence pour la fixation des prix de transfert entre entreprises associées.

30

Le présent chapitre a pour objet de présenter le principe de pleine concurrence proposé par les modèles de convention fiscale ainsi que la pratique conventionnelle de la France en la matière.

I. L'imposition des bénéfices des entreprises associées dans les modèles de convention fiscale

A. Le principe de pleine concurrence

40

Le principe de pleine concurrence est énoncé au paragraphe 1 de l'article 9 des [modèles de convention fiscale de l'OCDE](#) et des Nations-Unies.

Il stipule : « Lorsque... les deux entreprises associées 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 ».

Dès 1963, le [projet de convention fiscale de l'OCDE](#) comprenait une disposition spécifique permettant aux États contractants de replacer les entreprises liées dans la situation qui serait la leur dans l'hypothèse où les transactions litigieuses auraient été effectuées entre entreprises indépendantes.

Ce principe étant posé, le modèle de convention fiscale de l'OCDE n'apporte en revanche aucune solution à la difficulté consistant à déterminer quel est le prix qui aurait été déterminé entre ces deux entreprises « *idéalement placées dans un contexte d'indépendance et de concurrence normale* ».

Ce sont les travaux de l'OCDE dès 1979 en matière de prix de transfert qui ont défini les principes directeurs de la détermination des prix intra groupes.

50

Le principe de pleine concurrence est en effet le fondement des analyses de comparabilité pour lesquelles le Conseil de l'OCDE a édicté des lignes directrices détaillées dans son rapport intitulé « [Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales](#) ». Ce rapport, adopté le 27 juin 1995, est régulièrement mis à jour pour tenir compte de l'évolution des travaux de cette organisation sur cette question (la dernière mise à jour, du 22 juillet 2010, est consultable sur le [site internet de l'OCDE](#)).

En effet, les règles y afférentes des modèles de convention fiscale induisent :

- la nécessaire comparaison entre les conditions convenues ou imposées entre entreprises associées et celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, pour déterminer si une rectification de la comptabilité des entreprises associées est autorisée en application du paragraphe 1 de l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#)

;

- la nécessaire détermination des profits qui auraient été réalisés en conditions de pleine concurrence pour déterminer le montant de la rectification éventuelle de comptabilité.

60

Deux sous-alinéa a) et b) de ce même paragraphe déterminent le champ d'application de l'article au regard des personnes visées, à savoir les entreprises associées, qui sont définies comme :

- deux entreprises de deux États contractants différents dont l'une participe, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital de la seconde, ou ;

- deux entreprises de deux États contractants différents dont les mêmes personnes participent, directement ou indirectement, à la direction, au contrôle ou au capital.

Les commentaires du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) résument le terme « entreprises associées » en visant notamment les sociétés mères et leurs filiales et les sociétés placées sous contrôle commun.

L'article 1 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) définit quant à lui le terme « entreprise » comme « l'exercice de toute activité ou affaire » et le terme « personne » comme comprenant « les personnes physiques, les sociétés et tous les groupements de personnes ».

B. Les méthodes de détermination du prix de pleine concurrence préconisées par l'OCDE

70

L'OCDE, dans le cadre des lignes directrices détaillées dans son [rapport précité](#), préconise deux familles de méthode : celle des méthodes traditionnelles basées sur les transactions comparables et celle des méthodes transactionnelles de bénéfices.

Il convient de se reporter utilement aux développements consacrés sur ces différentes méthodes dans le [rapport précité](#) de l'OCDE.

C. L'ajustement corrélatif

80

La question des ajustements corrélatifs concerne de manière générale les prix de transfert et la détermination des bénéfices des entreprises associées.

Au terme des [principes directeurs de l'OCDE](#), un ajustement corrélatif constitue un « *ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays* ».

Le projet de convention de 1963 de l'OCDE ne contenait pas le second paragraphe de l'article 9 afférent aux ajustements corrélatifs qui a été introduit dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE de 1977. Il figure également dans les mêmes termes dans le modèle de convention fiscale des Nations-Unies.

90

Ce second paragraphe pose le principe selon lequel les bénéfices qui, sans les conditions fixées au premier paragraphe, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise.

En effet, les commentaires du paragraphe 2 de l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) soulignent ici l'objectif de cette disposition qui consiste en la suppression de la double imposition économique que peut entraîner la rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dont le principe est posé dans le premier paragraphe du même article.

Ainsi, il peut y avoir imposition de personnes différentes au titre d'un même revenu lorsque l'entreprise d'un État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée.

Le paragraphe 2 de l'article 9 prévoit que l'État B procède à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition.

100

Les commentaires du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) insistent sur l'absence de caractère automatique de l'ajustement corrélatif suite à redressement opéré dans l'un des États contractants et indiquent que « l'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant ».

Cela étant, un certain nombre d'États membres et non membres de l'OCDE ont émis des réserves sur l'existence même de ce paragraphe et refusent de l'inclure dans leurs conventions fiscales (exemple : Hongrie, Brésil). D'autres indiquent qu'ils ajouteront des précisions en limitant l'obligation de procéder à un ajustement, par exemple à des situations où le contribuable est de bonne foi (République tchèque) ou limitée dans le temps (Canada, Tunisie). Ces réserves expliquent la particularité de la rédaction de certaines clauses insérées dans les conventions fiscales conclues par la France.

110

L'ajustement est déterminé en tenant compte des autres dispositions de la convention fiscale. Il est également prévu que les autorités compétentes des États contractants se consultent si nécessaire.

120

Les commentaires du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) préconisent, sans que le texte même de l'article 9 y fasse expressément référence, que la procédure amiable prévue à l'article 25 du [modèle précité](#) soit appliquée lorsque les parties ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement pratiqué. Il convient de se reporter sur ce point aux commentaires développés dans le [BOI-INT-DG-20-30-10](#).

II. Pratique et clauses conventionnelles de la France en matière de prix de transfert

A. Généralités

130

Il convient bien entendu, de faire application des clauses des conventions fiscales bilatérales conclues par la France avec l'Etat dans lequel est située l'entreprise associée.

C'est ainsi que pour prévenir les conséquences qu'entraîneraient, du point de vue de l'application de l'impôt, les transferts indirects de bénéfices entre établissements stables et le siège d'une même entreprise situés dans les États contractants, les conventions prévoient que les bénéfices à attribuer au siège et à un établissement stable s'entendent de ceux que cet établissement stable aurait normalement réalisés s'il avait constitué une entreprise autonome (cf. [BOI-INT-DG-20-10-10](#)).

En outre, il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables lorsqu'une entreprise de l'un des États, du fait de sa participation directe ou indirecte à la direction, au contrôle ou au capital d'une

entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une entreprise indépendante.

Les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise.

La même règle est applicable lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de chacune des deux entreprises.

140

Il est rappelé que pour aider les petites et moyennes entreprises qui souhaitent développer leur activité à l'étranger, l'administration a mis à la disposition sur le site www.impots.gouv.fr un [guide présentant les « prix de transfert »](#) afin qu'elles puissent définir et mettre en place le plus simplement possible une politique de prix pour leurs opérations intra-groupe. Il convient de se reporter aux commentaires afférents à la sécurité juridique des contribuables sur ce point qui figurent dans le [BOI-SJ-RES-20](#), notamment les accords préalables en matière de prix de transfert.

Enfin, les dispositions relatives au contrôle du prix des transactions internationales sont commentées dans le [BOI-CF-IOR-60-50](#) auquel il convient de se reporter.

B. Particularités de certaines clauses

150

Liées à la pratique de chaque État en la matière, les conventions fiscales conclues par la France peuvent comprendre des rédactions très particulières sur le sujet dont les principales sont présentées ci-dessous.

Il ne s'agit nullement d'une présentation exhaustive de l'ensemble des clauses relatives aux entreprises associées insérées dans les conventions fiscales conclues par la France.

Il convient donc toujours de se référer au texte des conventions fiscales conclues par la France ainsi qu'aux commentaires développés sur chacune d'elles dans le [BOI-INT-CVB](#).

160

Les particularités suivantes des clauses conventionnelles relatives aux « entreprises associées » insérées dans les conventions fiscales conclues peuvent ainsi être relevées.

Absence de clause relative aux entreprises associées

Quelques conventions fiscales conclues par la France ne disposent pas de clause relative aux « entreprises associés ». Tel est le cas des conventions fiscales conclues avec l'Arabie Saoudite, le Bahreïn, la Bulgarie, le Koweït, Oman, le Qatar.

Il est rappelé que depuis la [dénonciation par le Danemark de la convention fiscale avec la France du 8 février 1957](#), qui a pris effet au 1er janvier 2009, la correction des bénéfices des entreprises associées ne peut plus être effectuée sur le fondement de l'article 5 de cette convention. Toutefois, la [convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990](#) reste applicable offrant aux entreprises concernées la garantie d'une élimination des éventuelles doubles impositions (cf. [BOI-INT-DC-20-30-30](#) sur le champ d'application et les conditions d'application de la convention européenne d'arbitrage précitée).

Absence de clause relative aux ajustements corrélatifs

Un certain nombre de conventions fiscales conclues par la France ne contiennent pas le paragraphe 2 de l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) afférent aux ajustements corrélatifs.

Tel est le cas des conventions conclues avec les Etats suivants : l'Allemagne, Argentine, Bangladesh, Belgique, Bénin, Bolivie, Brésil, Burkina Faso, Cameroun, Canada, Québec, République Centrafricaine,

Chine, Chypre, Congo, Corée, Côte d'Ivoire, Égypte, Équateur, Finlande, Grèce, Hongrie, Inde, Indonésie, Iran, Irlande, Islande, Italie, Jordanie, Liban, Luxembourg, Madagascar, Malaisie, Malawi, Mali, Malte, Maroc, Maurice (Ile), Mauritanie, Mayotte, Mexique, Niger, Norvège, Nouvelle-Calédonie, Nouvelle-Zélande, Pakistan, Pays-Bas, Philippines, Pologne, Portugal, Roumanie, Saint-Pierre-et-Miquelon, Sénégal, Singapour, Sri Lanka, Suisse, République Tchèque, Thaïlande, Togo, Trinité et Tobago, Tunisie, Venezuela, Zimbabwe.

Certaines conventions, qui ne font pas référence à un ajustement corrélatif dans leur article relatif aux « entreprises associées », abordent néanmoins la question dans le cadre de la procédure amiable prévue par cette même convention, en prévoyant une consultation des États contractants en vue de l'attribution d'une manière identique des revenus revenant à un résident d'un État contractant et à toute personne associée visée à l'article 9 (exemple : alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 25 de la [convention entre la France et le Canada du 2 mai 1975](#), successivement modifiée par les avenants des [16 janvier 1987](#) et [30 novembre 1995](#)).

Précisions sur l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif

Certaines conventions fiscales conclues par la France ajoutent que l'ajustement corrélatif ne sera réalisé par un État que :

- s'il estime que cet ajustement est justifié : tel est le cas des conventions conclues avec l'Afrique du Sud, Albanie, Algérie, Autriche, Azerbaïdjan, Botswana, Chili, Émirats arabes Unis, Espagne, Estonie, Gabon, Ghana, Guinée, Israël, Jamaïque, Kazakhstan, Lettonie, Libye, Lituanie, Mongolie, Namibie, Ouzbékistan, Russie, Slovaquie, Slovénie, Suède, Syrie, Turquie, Ukraine, Vietnam. Néanmoins, conformément aux observations du paragraphe 100 du présent Chapitre), cette précision ne fait que reprendre les commentaires du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) ;

- dans le cadre de la procédure amiable prévue à l'article 25 : l'article 9 de la [convention fiscale entre la France et les États-Unis du 31 août 1994](#) modifiée, prévoit que l'État B consulte les autorités compétentes de l'État A dans le cadre de la procédure amiable prévue par l'article 26 de la convention afin de procéder, s'il l'estime justifié, à un ajustement approprié visant à supprimer la double imposition.

C. Pratique française en matière d'ajustements corrélatifs

170

Le principe de l'ajustement corrélatif est repris dans le paragraphe 2 de l'article 9 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#). Il ne figure pas dans toutes les conventions fiscales conclues par la France .

Il peut être également la conséquence d'un accord entre les autorités compétentes dans le cadre d'une procédure amiable ouverte sur le fondement de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

En pratique, il s'agit des diminutions de la base imposable déclarée par une entreprise que l'autorité compétente va demander au service de pratiquer afin de tenir compte de l'accord intervenu entre autorités compétentes.

Exemple : Les services fiscaux étrangers effectuent des rehaussements sur les bénéfices d'une filiale à 100 % d'une société française, établie sur leur territoire, portant sur les exercices 2001, 2002 et 2003. Ces rehaussements concernent des transferts de bénéfices constatés dans les relations entre les deux entités. Au terme de la procédure amiable, l'autorité compétente française considère que la position de l'administration fiscale étrangère est conforme au principe de pleine concurrence. Cette solution est acceptée par le contribuable. Dès lors, elle demande au service local en charge du dossier de la société française de procéder à la diminution des bénéfices de celle-ci pour les montants en base rehaussés dans l'autre État.

En pratique, les ajustements corrélatifs doivent être traités de façon à replacer l'entreprise dans la situation qui aurait été la sienne si les prix de transfert avaient été déterminés dès l'origine conformément au principe de pleine concurrence. Par conséquent, la France appliquera les principes

suiuants afin de régler la situation des ajustements corrélatifs.

180

Tout d'abord, les ajustements corrélatifs seront pratiqués au titre des exercices ayant fait l'objet d'un rehaussement dans l'autre État. Dans l'exemple précédent, les ajustements corrélatifs seront accordés au titre des exercices 2001, 2002 et 2003.

A titre tout à fait exceptionnel, l'autorité compétente française pourra décider de pratiquer l'ajustement corrélatif sur le dernier exercice clos de l'entreprise française, si cet ajustement devait se traduire par l'octroi d'un supplément de déficits fiscaux reportables en avant et que ce dernier tombe en non-valeur compte tenu de l'ancienneté des exercices concernés et des règles de reports déficitaires existant pour les exercices ouverts avant le 1er janvier 2004 (le I de l'article 209 du CGI). Cet assouplissement sera mis en œuvre dans l'hypothèse où le traitement de la procédure amiable aura été particulièrement long.

190

Par ailleurs, s'agissant du taux de change, les montants des rehaussements effectués par les services fiscaux étrangers seront convertis en euros par application des taux de change moyens en vigueur les années au titre desquelles les rehaussements ont été opérés. Par simplification, les taux de change à la clôture des exercices concernés pourront être utilisés si l'entreprise française et l'entreprise étrangère clôturent leur exercice à la même date. Dans l'exemple précédent, si les rehaussements sont effectués sur les exercices 2001, 2002 et 2003 par les services fiscaux des Etats-Unis, ceux-ci seront convertis du dollar à l'euro au titre des exercices visés en utilisant soit le taux de change moyen dollar euro au titre de ces exercices, soit le taux de change au 31 décembre de chaque exercice, par hypothèse date de clôture des exercices des deux sociétés.

Si les rehaussements concernent des exercices clos avant le 1er janvier 2002, les montants des rehaussements effectués par les services fiscaux étrangers seront convertis en francs par application des taux de change moyens en vigueur les années au titre desquelles les rehaussements ont été opérés. Par simplification, les taux de change à la clôture des exercices concernés pourront être utilisés si l'entreprise française et l'entreprise étrangère clôturent leur exercice à la même date. Ces montants seront ensuite convertis suivant le taux fixe de parité franc/ euro applicable à compter du 1er janvier 2002. Dans le même exemple, si les rehaussements sont effectués sur les exercices 1999 et 2000 par les services fiscaux des Etats-Unis, ceux-ci seront convertis du dollar au franc au titre de ces exercices en utilisant soit le taux de change moyen dollar franc au titre de ces exercices, soit le taux de change au 31 décembre de chaque année, puis ces montants seront convertis en euros.

200

De plus, selon le droit interne des Etats contractants et les stipulations de la convention, l'octroi de l'ajustement corrélatif peut aussi se traduire par un reversement par l'entreprise associée à l'entreprise redressée des sommes correspondantes soit par voie d'inscription d'une dette en compte courant, soit par un rapatriement effectif. Ce rapatriement devra être effectué dans un délai de 90 jours à compter de la réception par le contribuable du courrier lui présentant l'accord intervenu entre les autorités compétentes des deux Etats.

Dans ces conditions, au moment de l'acceptation des modalités de règlement, l'entreprise bénéficiaire du transfert de bénéfice doit constater soit une dette vis-à-vis de l'entreprise de l'autre Etat (laquelle constatera une créance) dans le cadre d'un compte courant, soit un paiement effectif d'un montant égal au rehaussement effectué dans l'autre État. Cette opération est réalisée selon le cours de change du jour de cette opération.

A cet égard, si les rehaussements pratiqués en matière de prix de transfert portent sur des biens et services, le reversement, quelles qu'en soient les modalités, devra être opéré dans la monnaie prévue dans le contrat initial entre les parties ou, à défaut de spécification, de manière générale dans la monnaie de l'État de résidence du vendeur ou du prestataire de service.

Dans le cas d'une remise en cause d'un taux de redevance, la référence à la monnaie prévue par le

contrat doit être pratiquée en priorité. En l'absence de spécification au contrat de licence, ou si aucune redevance n'est initialement facturée, la monnaie de l'État de résidence du licencié sera retenue.

La différence entre les montants du rapatriement et de l'ajustement corrélatif (et donc du rehaussement), en prenant en compte la monnaie de rapatriement, peut-être à l'origine de gains ou de pertes de change dans l'un des deux Etats contractants.

Exemple 1 : Un contrat de vente de biens est conclu entre deux entreprises, américaine et française, prévoyant le paiement du prix en dollars :

- Les services fiscaux américains effectuent un rehaussement de 100.000 dollars US au titre de l'exercice 2003 générant en France un ajustement corrélatif de 83.333 euros (1 euro = 1.20 dollar). Dans tous les cas, l'entreprise française devra reverser soit en compte courant, soit par paiement effectif 100.000 dollars quelle que soit la parité des deux monnaies à ce moment. La perte ou le gain de change éventuel sera constaté en France ;

- Les services fiscaux français effectuent un rehaussement de 100.000 euros au titre de l'exercice 2003 générant aux Etats-Unis un ajustement corrélatif de 120.000 dollars (1 euro = 1.20 dollar). L'entreprise américaine devra en tout état de cause reverser 120.000 dollars quel que soit le taux de change à la date du rapatriement. La perte ou le gain de change éventuel sera constaté en France.

Exemple 2 : Un contrat de prestation de services est conclu entre deux entreprises française et américaine prévoyant un paiement en euros. Conformément aux explications données aux paragraphes précédents, les pertes ou gains de change seront constatés aux Etats-Unis dans la mesure où la facturation est en euros.

La créance ou la dette afférente à la constatation du reversement ne pourra pas faire l'objet d'une facturation d'intérêts entre les deux entreprises.

210

S'agissant des ajustements secondaires, il convient de se reporter au [BOI-INT-DG-20-30-10 au IV-D § 640](#).