

Prix de transfert, au-delà du fiscal : interactions avec le droit douanier et les réglementations économiques

Denis Redon, Avocat Associé
Xavier Daluzeau, Avocat Associé

12 juin 2012

Introduction

- Les prix de transfert, droit douanier et droit de la concurrence induisent des obligations en matière de détermination, documentation et déclaration des prix, des marges, de la valeur... Comme elles ont des fondements et des objectifs différents, ces règles peuvent converger ou diverger et, ainsi, entraîner une complexité et des risques supplémentaires pour les entreprises.
- Nous nous concentrerons sur trois thèmes :
 - Prix de transfert et valeur en douane
 - Prix de transfert et revente à perte
 - Prix de transfert et prix prédateurs

Prix de transfert et valeur en douane

Introduction - Prix de transfert et valeur en douane

Droit douanier	Prix de transfert
Relations pays tiers / UE	Prix des transactions intragroupe internationales
Valeur et droits déterminés au moment de l'importation	Prix affectant les bases soumises à l'impôts sur les sociétés (déclaration annuelle) ils peuvent être fixés définitivement au moment de la transaction ou faire l'objet d'ajustements de fin d'année
Approche transaction par transaction	Possibilité de combiner des transactions / retenir une approche de portefeuille
	Les prix de transfert doivent respecter le principe de pleine concurrence : les transactions intragroupe internationales doivent s'effectuer à des conditions de marché
Contentieux non harmonisé au niveau européen En France, contentieux de nature pénale. – Fausse déclaration de valeur = contravention ou délit (peine d'emprisonnement et amende pouvant atteindre 2 fois la valeur des marchandises importées + 1 fois au titre de la confiscation) – Contentieux du recouvrement de nature civile	En France, sanctions et contentieux de nature fiscale

Introduction - Prix de transfert et valeur en douane

- Réflexions au niveau international sur la question d'une convergence entre prix de transfert et valeur en douane
 - Voir en particulier le « policy statement » de février 2012 de la Chambre de Commerce Internationale
- Réflexions au niveau français
 - Voir en particulier le Règlement Particulier Valeur en douane (édition mars 2012) qui comprend une sous-section dédiée aux prix de transfert

Textes

Valeur en douane	Détermination et documentation des prix de transfert
Article VII de l'accord GATT (accord de l'OMC sur l'évaluation)	Principes OCDE
	Travaux du Forum conjoint de l'UE en matière de prix de transfert
Articles 29 à 33 du CDC Articles 141 à 181 bis des DAC Article 36 du CDN (pour valeur à l'exportation)	Article 57 du CGI Articles L 13 AA, L 13 AB et L 13 B du LPF (obligations documentaires)
Règlement Particulier Valeur en douane (notamment édition mars 2012)	Inst. 4 A-2-73 du 4 mai 1973 Inst. 4 A-10-10 du 23 décembre 2010

Entreprises liées

Droit douanier	Prix de transfert
<p>Article 143 des DAC : entreprises liées notamment si :</p> <ul style="list-style-type: none">– l'une fait partie de la Direction ou du CA de l'autre– elles ont juridiquement la qualité d'associées– l'une est employeur de l'autre– une possède, contrôle ou détient directement ou indirectement 5% ou plus des actions ou parts de l'autre– l'une d'elles contrôle l'autre directement ou indirectement– toutes deux sont directement ou indirectement contrôlées par une tierce personne	<p>Article 9-1 de la convention modèle OCDE : entreprises liées si</p> <ul style="list-style-type: none">a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou queb) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant
	<p>Article 57 du CGI : entreprises liées si elles sont dépendantes juridiquement (détention directe ou indirecte de la majorité du capital ou des droits de vote ou du pouvoir de décision) ou de fait</p>

Détermination de la valeur en douane et des prix de transfert

Valeur en douane	Prix de transfert
<p>Principe (article 29 CDC) : Valeur en douane = Valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer lors de la vente à l'exportation, le cas échéant, après ajustements,...</p> <p>Sous réserve que les conditions d'acceptation de la valeur transactionnelle soient respectées ... et notamment que l'acheteur et le vendeur ne soient pas liés, ou s'ils le sont, que la valeur transactionnelle soit acceptable.</p>	<p>Cinq méthodes recommandées par les Principes OCDE :</p> <ul style="list-style-type: none">– méthode du prix comparable sur le marché libre– méthode du prix de revente– méthode du coût majoré– méthode transactionnelle de la marge nette– méthode transactionnelle du partage des bénéfices <p>Autres méthodes possibles dès lors que les prix satisfont le principe de pleine concurrence</p>
<p>Conséquences : Il faut vérifier si les liens influencent ou non la valeur transactionnelle et la rendent acceptable :</p> <ul style="list-style-type: none">– Si elle est acceptable, application des règles classiques– Si valeur transactionnelle inacceptable, application des méthodes de substitution	

Détermination de la valeur en douane et des prix de transfert

Valeur en douane	Prix de transfert
<p>Méthodes de substitution :</p> <ul style="list-style-type: none">– méthode de la valeur transactionnelle de marchandises identiques– méthode de la valeur transactionnelle de marchandises similaires– méthode de la valeur déductive– méthode de la valeur calculée– méthode dite du dernier recours	<p>Cinq méthodes recommandées par les Principes OCDE :</p> <ul style="list-style-type: none">– méthode du prix comparable sur le marché libre– méthode du prix de revente– méthode du coût majoré– méthode transactionnelle de la marge nette– méthode transactionnelle du partage des bénéfices <p>Autres méthodes possibles dès lors que les prix satisfont le principe de pleine concurrence</p>

Règlement particulier valeur en douane et prix de transfert

- Le prix de transfert peut être considéré comme une valeur transactionnelle au sens de l'article 29 du CDC
- La vérification que les liens n'influencent pas les prix de transfert se fait au travers de la documentation prix de transfert (nouveau du dernier RP douanes)
- Ce prix devra éventuellement être ajusté car la valeur transactionnelle n'est pas toujours suffisante pour la valeur en douane

Contenu d'une documentation prix de transfert (article L 13 AA du LPF reprenant largement le code de conduite communautaire)

Deux niveaux de documentation

1. Informations générales sur le groupe

- une description générale de l'activité déployée
- une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe
- une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées
- une liste des principaux actifs incorporels détenus par le groupe
- une description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

2. Informations spécifiques concernant l'entreprise vérifiée

- une description de l'activité déployée
- une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises du groupe, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances
- une liste des accords de répartition de coûts ainsi qu'une copie des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée
- une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert, 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
- lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse des éléments de comparaison considérés comme pertinents par l'entreprise.

Valeur transactionnelle - Les modifications a posteriori

- Sort des compléments de prix :
 - Liquidation complémentaire de droits et taxes
- Sort des remises / ristournes :
 - Si non connues lors de l'importation : non prises en compte
 - Si connues lors de l'importation et se rapportent à la marchandise importée, pourront être prises en compte

Valeur transactionnelle – Parmi les éléments à ajouter ou retrancher (articles 32 et 33 CDC), cas particulier des redevances

- Les redevances doivent être ajoutées à la valeur en douane si 2 conditions sont réunies :
 - Elles se rapportent à la marchandise importée
 - Le paiement de la redevance est une condition de la vente (entre sociétés liées, condition présumée)

- Pour les redevances de marque, 3 conditions supplémentaires:
 - Marchandises revendues en l'état
 - Marchandises commercialisées sous la marque apposée ou non avant l'importation
 - Acheteur pas libre de se procurer les marchandises auprès d'autres fournisseurs non liés au vendeur

Valeur en douane - Quand déclarer ?

- La valeur en douane doit être déterminée au moment de la déclaration en douane
- La valeur déclarée est alors définitive ...
- Le RP valeur en douane recommande d'utiliser la méthode dite des valeurs provisoires (sur autorisation et sous certaines conditions) lorsque le prix de transfert est assorti d'une clause de révision.
 - En effet, certaines politiques de prix de transfert prévoient des ajustements de fin d'année pour que la partie « la plus simple » à la transaction atteigne une rentabilité de pleine concurrence (cas par exemple des prestataires de services ou des distributeurs à fonctions et risques limités).
- Cela implique :
 - La mise en place d'une convention
 - Le cas échéant, mise en place d'une garantie

Valeur en douane - Quand déclarer ?

- Possibilité aussi de déterminer un taux d'ajustement quand des éléments à ajouter ne sont pas quantifiables au moment de l'importation (par exemple des redevances) ou des éléments à retrancher non distincts lors de l'importation :
 - Procédure des valeurs provisoires inadaptée
 - Sur autorisation et sur demande de l'opérateur
 - Autorisation limitée dans le temps

Prix de transfert et revente à perte

Prix de transfert et revente à perte

- Le cas visé dans cette partie est celui d'un acheteur-revendeur de produits (distributeur) établi en France. Ce distributeur se fournit auprès de sociétés du groupe établies hors de France et revend les produits sur le marché français.
- La législation interdisant la revente à perte (article L442-2 du Code de Commerce) a été initialement introduite pour limiter la pratique des prix d'appel. Cependant, les groupes de sociétés entrent dans le champ de la législation (Cassation Crim 21 juin 1993 et Cassation Crim 22 novembre 2006).

Prix de transfert et revente à perte

- La revente à perte se définit comme «*[l]e fait, pour tout commerçant, de revendre ou d'annoncer la revente d'un produit en l'état à un prix inférieur à son prix d'achat effectif [...] »*»
 - « *Le prix d'achat effectif est le prix unitaire net figurant sur la facture d'achat, minoré du montant de l'ensemble des autres avantages financiers consentis par le vendeur exprimé en pourcentage du prix unitaire net du produit et majoré des taxes sur le chiffre d'affaires, des taxes spécifiques afférentes à cette revente et du prix du transport.* »
 - En ce qui concerne les ristournes (réduction de prix assorties d'une condition) ayant fait l'objet lors de la négociation commerciale d'un accord entre le vendeur et l'acheteur, elles peuvent être intégrées dans le calcul du seuil de revente à perte quelle que soit leur date de liquidation, à charge pour celui ayant imputé ces ristournes dans le prix d'achat effectif de justifier auprès de l'autorité de contrôle de la licéité de cette prise en compte (le cas échéant a posteriori) (circulaire DGCCRF du 8 décembre 2005 relative aux relations commerciales) .
- L'appréciation de la revente à perte se fait produit par produit et non par ligne de produits.
 - Il n'est pas possible de revendre un produit d'une ligne à un prix inférieur à son prix d'achat même si la ligne de produit est globalement profitable.

Prix de transfert et revente à perte

- Parmi les exceptions à l'interdiction « *de revendre ou d'annoncer la revente d'un produit en l'état à un prix inférieur à son prix d'achat effectif [...]* » :
 - Article L442-2 alinéa 3 : « Le prix d'achat effectif [...] est affecté d'un coefficient de 0,9 pour le grossiste qui distribue des produits ou services exclusivement à des professionnels qui lui sont indépendants et qui exercent une activité de revendeur au détail, de transformateur ou de prestataire de services final. Est indépendante au sens de la phrase précédente toute entreprise libre de déterminer sa politique commerciale et dépourvue de lien capitalistique ou d'affiliation avec le grossiste »
 - Ainsi, cette exception ne pourra pas s'appliquer dans le domaine des prix de transfert.
 - Si les mêmes produits sont achetés ultérieurement à un prix inférieur auprès des fournisseurs, c'est ce dernier prix résultant de la nouvelle facture d'achat qui servira de référence pour déterminer le prix d'achat effectif des produits en stocks : exception du « réapprovisionnement à la baisse ».

Prix de transfert et revente à perte

- Les règles applicables en matière de prix de transfert ne constituent en aucun cas une exception au principe d'interdiction de la revente à perte.
 - Les deux législations ne sont pas nécessairement conciliables.
 - Des solutions pratiques doivent être recherchées au cas par cas.
- Sanction du non-respect du principe de l'interdiction de la revente à perte :
 - Article L442-2 du Code de Commerce : « [l]e fait, pour tout commerçant, de revendre ou d'annoncer la revente d'un produit en l'état à un prix inférieur à son prix d'achat effectif est puni de 75 000 euros d'amende. Cette amende peut être portée à la moitié des dépenses de publicité dans le cas où une annonce publicitaire, quel qu'en soit le support, fait état d'un prix inférieur au prix d'achat effectif. La cessation de l'annonce publicitaire peut être ordonnée dans les conditions prévues à l'article L. 121-3 du Code de la Consommation. »

Prix de transfert et prix prédateurs

Prix de transfert et prix prédateurs

- Notion du droit de la concurrence impliquant en principe une situation de position dominante
 - Fixation de prix anormalement bas en vue d'éliminer la concurrence
 - Prix inférieurs à la moyenne des coûts variables (i.e., en fonction des quantités produites) –voire incrémentaux- ou
 - Prix inférieurs à la moyenne des coûts totaux (fixes + variables) si dans le cadre d'une stratégie visant à éliminer un concurrent
 - Position dominante sur son marché ou un marché connexe

Prix de transfert et prix prédateurs

- En principe, la notion de prix de transfert n'affecte pas la réalité de la transaction (décision Conseil Concurrence 14 mars 2007 / Cass. Com 17 mars 2009)
 - Au cas d'espèce, revente à un prix inférieur au prix de cession intragroupe
 - Selon l'Autorité :
 - La filiale est autonome pour la fixation de son prix de revente et le prix de cession
 - Le prix de cession intragroupe caractérise une transaction marchande réelle
 - Selon les Principes OCDE, le prix de transfert doit correspondre à un prix de pleine concurrence et par conséquent, il doit être aussi proche que possible d'un prix de marché
 - Le prix de transfert peut être utilisé dans le test de coût

Questions ?