

Prix de transferts : la pratique de l'administration à l'épreuve des concepts du Pilier 1

Le cadre inclusif du forum mondial, afin de répondre aux défis soulevés par la « numérisation de l'économie », propose une solution à 2 piliers.

Deux piliers pour répondre au risque de déperdition des recettes fiscales des États

Le Pilier 2, désormais connu comme instituant un principe « d'impôt minimum mondial » à 15 %, vise en réalité à imposer en France les profits trop faiblement imposés hors de la France (ou transférés hors de la France pour y être faiblement imposés).

Mais l'autre défi pour l'État est de réussir à imposer les activités déployées en France par les groupes étrangers à la fois pour réduire son déficit budgétaire et pour rétablir un équilibre compétitif entre groupes français et groupes étrangers. C'est ce que s'attache à faire l'administration fiscale dans ses contrôles, sans pour autant que sa pratique des rectifications en la matière ne parvienne à déterminer une ligne directrice très claire.

Le Pilier 1 répond à cette attente de l'État bien mieux que la taxe dite « GAFA » qui touche en réalité tous les acteurs de l'économie numérique, y compris ceux qui payent normalement des impôts en France ou en Europe. Le Pilier 1 concerne non seulement les activités numériques, mais aussi toutes les autres activités B to B (luxe, automobile, biens de consommation, etc.). Seules les activités extractives et les activités financières sont exclues.

Le Pilier 1 permet l'imposition en France des activités qui y sont déployées et d'une partie de la valeur ajoutée créée en France

Le Pilier 1 permet en effet d'imposer en France des activités numériques déployées depuis l'étranger mais touchant des internautes français lorsqu'il existe un lien suffisant (« nexus ») entre le groupe considéré et l'État dit « de marché » (là où les consommateurs sont situés), à savoir un million d'euros de recettes dans cet État ou 250 mille euros dans les petits États (PIB inférieur à 40 milliards d'euros). Le Pilier 1 répond ainsi à la problématique de la dématérialisation, à laquelle la Commission européenne avait répondu par une proposition de directive en 2018 avec la création d'un établissement stable (entité fiscale imposable localement) en cas de présence numérique significative.

Cette même problématique pour l'administration fiscale



Par Vincent Renoux, avocat à la Cour, Associé, Everlaw

se retrouve avec les rectifications Google ou Value Click/ Conversant, visant à faire reconnaître comme établissement stable d'une entité étrangère la filiale française du groupe dont le rôle allégué était purement de rendre des services de routine à son propre groupe.

Mais l'apparition d'un établissement stable et la reconnaissance d'un droit d'imposer ne constituent que l'une des étapes dans la problématique de la perception de l'impôt.

Quel sera le niveau de profits imposables qui pourra être attribué à cette entité fiscale locale ?

Les principes applicables aux prix de transfert entre entreprises multinationales sont alors nécessaires.

Le Pilier 1 reconnaît implicitement l'existence d'un incorporel local devant être rémunéré

Le Pilier 1 consiste à reconnaître le droit d'imposer aux pays de marchés (donc aux pays importateurs de biens et de services) une part du bénéfice global mondial d'un groupe considéré.

C'est la reconnaissance implicite que la consommation locale crée une valeur ajoutée imposable localement.

C'est le cas des activités numériques, puisque les internautes créent de la valeur au travers des données qu'ils transmettent (« lorsque c'est gratuit, c'est vous le produit »).

Mais le Pilier 1 ne vise que les groupes multinationaux

réalisant 20 milliards d'euros de chiffre d'affaires (avec un possible abaissement ultérieur à 10 milliards d'euros).

Le gain pour les pays de marché risque d'être modeste. L'attribution d'une part de profit résiduel ne concernera que les bénéficiaires consolidés au-delà de 10 % de rentabilité (bénéficiaires avant impôt/chiffre d'affaires). Seuls 25 % des bénéficiaires excédant ce seuil de 10 % seront partagés entre les pays de marché en fonction d'une clé correspondant au chiffre d'affaires réalisé dans les différents pays de marché. Il a été calculé que 78 groupes seront concernés par un rendement budgétaire mondial évalué à 115 milliards de dollars américains (Oxford University Center for Business Taxation).

Le Pilier 1 renforce la nécessité d'appliquer largement la méthode du partage des profits

Ce concept d'attribution d'une partie de la rentabilité d'un groupe aux pays de marché, et pas seulement dans le cas de l'économie numérique, milite pour une large application du concept de partage des profits.

En effet, une fois les vecteurs de création de valeur déterminés, un partage proportionnel est opéré.

C'est ainsi que l'OCDE a révisé en janvier 2022 ses principes applicables en matière de prix de transfert, notamment en ce qui concerne la méthode de partage des profits (Section C Partie III chapitre II).

C'est déjà ce que préconisait la proposition de directive du 21 mars 2018 en indiquant qu'une fois l'existence d'une présence numérique significative reconnue (donc imposable localement) « pour déterminer les bénéficiaires attribuables, le contribuable devrait utiliser la méthode de partage des bénéficiaires ».

Ces principes devraient guider l'administration fiscale dans sa politique de contrôle des transactions internationales, mais la pratique des contrôles et l'analyse des jurisprudences récentes ne vont pas dans ce sens

Le contrôle d'un groupe français avec des filiales à l'étranger.

L'administration ne reconnaît en général qu'une seule méthode et l'impose systématiquement, c'est la « transactional net margin method » (TNMM) consistant à utiliser un panel de comparables externes et à retenir un ratio de rentabilité, par exemple : résultat opérationnel/chiffre d'affaires pour une activité de distribution.

Dans un tel cas de figure, cette méthode, même lorsque le panel de comparables indépendant n'est pas du tout comparable, permet de rapatrier le plus possible de matière imposable en France.

La TNMM est ainsi élevée au rang de norme fiscale obligatoire.

Pourtant, le rapporteur public dans l'affaire Ferragamo (23 novembre 2020) indiquait : « Les principes définis par l'OCDE en matière de prix de transfert ne constituent pas

des normes et sont dépourvus d'effet juridique en droit interne. S'ils ne savaient notamment servir à interpréter les dispositions de l'article 57 du CGI, ils constituent néanmoins une source utile d'inspiration. »

Toutefois, certaines discussions lors des contrôles permettent de dépasser cette approche simpliste et binaire de la TNMM et d'échanger autour des principes d'un partage des profits. Mais le montant issu de la TNMM sert souvent de base à la négociation chiffrée.

Plus original, dans l'affaire ST Dupont (CAA de Paris 13 avril 2022), l'administration utilise un « CUP » (prix comparable sur le marché libre) en lieu et place de la méthode du prix de revente appliquée par la société. Cette méthode est validée par la Cour, qui ajoute : « Les principes OCDE en matière de prix de transfert, en tout état de cause, ne prévoient pas que la partie testée ne pourrait être l'entrepreneur principal. »

Le contrôle de la filiale française d'un groupe étranger.

Si la filiale fait des pertes, le recours à la TNMM sera systématique. Cela garantit la disparition des déficits fiscaux reportables de la filiale, assure une confortable retenue à la source sur revenus distribués (sauf remboursement des sommes par la maison mère sous forme de subvention), ainsi qu'une perception additionnelle de CVAE.

Très souvent, il s'agit d'une substitution de méthodes, validée par la jurisprudence (décision General Electric et récemment GE Medical System CAA Versailles, 22 mars 2022).

Mais d'autres méthodes moins académiques au regard des principes OCDE, pourtant ardemment utilisées par l'administration dans le cas inverse, sont utilisées.

Ainsi la jurisprudence Ferragamo (CAA de Paris, 30 juin 2022) valide la reconstitution de ce que seraient les bénéficiaires imposables d'une société de « retail » avec un taux de charge moyen acceptable. Les charges supplémentaires viennent alors, rémunérer « la valorisation de la marque grâce à un positionnement dans des localisations de prestige et à un personnel particulièrement qualifié ».

Quels prix de transfert pour demain ?

Il est souvent dit lors des contrôles que les prix de transfert ne sont pas une science exacte. Mais les principes du Pilier 1 nous guident vers une approche plus construite, moins binaire (la TNMM) et moins « bricolée » (Ferragamo).

Il faut reconnaître qu'en matière d'impôt sur les sociétés, les prix de transfert visent à partager la matière imposable entre les États⁶.

La reconnaissance d'une nécessaire rémunération des pays de marché milite pour une large application de la méthode du profit split, seule à même d'appréhender correctement les spécificités de l'organisation d'un groupe multinational et les spécificités des pays dans lesquels la chaîne de création de valeur est développée. ■