

CONTRIBUTION RECEIVED FROM SALANS (FRANCE)

Question: COMP 1 – Nécessité de réaliser une analyse des transactions vs. une analyse des informations sur des tiers recueillies au niveau de sociétés

S'il est désormais relativement facile de trouver des informations générales sur les entreprises potentiellement comparables, trouver des informations détaillées sur les transactions opérées par ces entreprises reste difficile, voire problématique. En effet, les informations financières accessibles au public permettent le plus souvent d'opérer une analyse financière sommaire (taux de marge brute, par exemple) mais rarement d'obtenir une analyse transaction par transaction. Qui plus est, l'accès à ce type d'informations s'avère le plus souvent coûteux pour le contribuable, sans garantie de résultat en cas de contrôle fiscal.

Dès lors, permettre une analyse des informations sur des tiers recueillies au niveau de sociétés (plutôt que de requérir systématiquement une analyse transaction par transaction) permettrait peut-être de résoudre certaines difficultés pratiques. L'analyse transactionnelle pourrait alors se concevoir plutôt comme une confirmation ou un moyen d'affiner la première analyse réalisée sur des données globales.

De façon plus générale, il conviendra en outre de se pencher sur la question de la comparabilité en matière de référentiel comptable. En effet, tant l'analyse globale que l'analyse transactionnelle présentent souvent des difficultés d'ordre comptable. En effet, il peut s'avérer nécessaire d'avoir recours à des comparables situés dans des pays étrangers. Or, la non-comparabilité des normes comptables d'un pays à l'autre fausse souvent l'analyse des données financières collectées. Afin d'améliorer cette situation, il serait souhaitable de préciser la terminologie comptable sur laquelle reposent certains commentaires des Principes directeurs (notion de marge brute par exemple). Une harmonisation des normes comptables sur lesquelles il serait possible de s'appuyer en matière de prix de transfert (utilisation des normes IAS, par exemple) n'atténuera que très légèrement cette difficulté dans la mesure où ces normes ne s'appliqueront (i) qu'aux sociétés faisant publiquement appel à l'épargne et surtout (ii) qu'en matière de comptes consolidés. Or, les analyses de comparaison en matière de prix de transfert s'effectuent à un niveau d'analyse le plus fin possible (sur la base des comptes sociaux détaillés).

Question: COMP 2 – Nécessité d'effectuer l'analyse de transactions entre parties indépendantes

Le commentaire suivant s'appuie sur le constat suivant : la plupart des dossiers de prix de transfert touchent des entreprises très importantes qui sont souvent dans une situation où le marché est très concentré sur quelques groupes qui intègrent le plus souvent à la fois la fonction de production et de distribution (cas du matériel agricole, par exemple).

Par conséquent, les informations sur les entreprises tierces qui sont elles-mêmes membres de groupes multinationaux - et à ce titre engagées dans des transactions contrôlées avec des entreprises associées - ne nous paraissent pas devoir être systématiquement rejetées.

Il serait donc préférable que des informations sur des entreprises tierces qui sont elles-mêmes membres de groupes multinationaux puissent être utilisées soit (i) lorsque aucune transaction entre parties indépendantes n'existe (cas de certains marchés comme celui de l'industrie pharmaceutique ou de

l'automobile, et plus généralement de marchés à forte tendance oligopolistique) soit (ii) lorsque de telles transactions existent, comme complément permettant d'affiner l'analyse. Dans certains cas, les informations sur des entreprises tierces qui sont elles-mêmes membres de groupes multinationaux peuvent même venir se substituer aux transactions entre parties indépendantes lorsque celles-ci sont trop rares pour être réellement significatives (ce qui rejoint notre commentaire sous la question 8 ci-dessous).

De manière plus générale, l'utilisation d'informations relatives à des parties membres d'un même groupe ne saurait être autorisée qu'à la condition que les informations concernant ces groupes soient accessibles tant à l'administration qu'au contribuable, et si possible dans des conditions similaires (afin d'éviter que l'administration n'en vienne à se référer à des données secrètes ou invérifiables résultant de contrôle fiscaux passés). C'est la raison pour laquelle il nous paraît également souhaitable que les bases de données utilisées par l'administration et par le contribuable soient harmonisées (cf. question 6 ci-dessous), afin notamment de simplifier les discussions en cas de contrôle.

Question: COMP 3 – Nécessité d'obtenir des informations sur les tiers permettant l'examen des cinq facteurs de comparabilité

Il est souvent difficile d'obtenir suffisamment d'informations publiques sur les tiers qui sont potentiellement comparables pour les examiner à la lumière des cinq facteurs de comparabilité retenus par les Principes directeurs de 1995. En effet, la plupart des informations nécessaires pour effectuer une analyse exhaustive des cinq facteurs sont difficiles à obtenir car elles touchent le plus souvent à des aspects stratégiques de l'activité des comparables. Il en résulte qu'en pratique, il est très difficile de s'assurer que les cinq critères de comparabilité sont effectivement remplis par les comparables, d'où une plus grande incertitude en cas de contrôle.

Il est à noter que dans certains secteurs d'activité (industrie pharmaceutique, luxe, automobile) les intervenants, sont souvent en mesure de réaliser une telle analyse, sur la base de leur connaissance des pratiques commerciales des concurrents. Cette remarque vaut pour les contribuables mais également pour les administrations fiscales (qui le plus souvent, ont eu accès à des informations privilégiées dans le cadre de contrôles fiscaux). Le problème est qu'une telle analyse est difficilement vérifiable sur la base d'informations précises, disponibles publiquement. De telles difficultés pratiques sont autant d'obstacles à l'existence d'un véritable débat contradictoire entre le contribuable et les administrations fiscales. L'institutionnalisation de l'accès à l'information (mise en place d'une base commune contribuable / administration, cf. question 6 ci-dessous) permettrait sans doute d'améliorer la situation.

Question: COMP 4 – Nécessité de s'assurer de l'objectivité de la liste des comparables externes

Il est souhaitable de s'assurer que les comparables externes potentiels ne sont pas exclus du fait de l'application d'un standard de comparabilité trop strict (ou trop large). Il faut surtout que le standard de comparabilité retenu soit pertinent. Ainsi, des standards très généraux comme les codifications nationales d'activités (codes NAF ou APE en France) s'avèrent dangereux où il peuvent regrouper tant la distribution que la production, voire même pour des produits différents. Il serait dès lors intéressant de mettre en place une classification d'activité des sociétés fiable, présentant les activités précises de chaque société.

Question: COMP 5 – Détermination des années sur lesquelles portent la recherche de comparables et utilisation de données pluriannuelles

Il ne semble pas envisageable de modifier la politique de prix de transfert d'un exercice clôturé au vu des comptes déposés pour la même période. Par conséquent, la politique de prix de transfert doit être étudiée

sur une base pluriannuelle lissée. Il est donc nécessaire d'étudier les indicateurs sur plusieurs années et voir leur évolution par rapport aux comparables.

Question: COMP 6 – Choix des sources d'information, incluant – mais pas uniquement – les bases de données commerciales

Les bases de données commerciales contiennent très souvent des informations soit trop générales, soit précises mais alors invérifiables voire inexactes. Il serait sans doute utile de promouvoir le développement de bases de données harmonisées regroupant, sur une base anonyme, les informations collectées par les différentes administrations fiscales dans le cadre des contrôles fiscaux réalisés.

Question: COMP 7 – Définition des ajustements de comparabilité lorsqu'ils sont appropriés

Il semble nécessaire de développer dans les Principes directeurs les commentaires applicables aux ajustements de comparabilité, pour inclure des commentaires sur les différents ajustements possibles et les cas dans lesquels ces ajustements sont nécessaires. Ainsi, il paraît nécessaire de tenir compte en pratique de l'évolution de la situation financière d'un groupe, des réorganisations opérées, des différences de poids de masses salariales dans les entreprises impactant automatiquement la rentabilité, etc.

Il nous paraît en outre souhaitable de compléter les commentaires figurant dans les Principes directeurs concernant le traitement des pertes réalisées par les contribuables, pour inclure des commentaires sur les pertes relatives à des restructurations, ainsi que des commentaires relatifs à la période sur laquelle la situation déficitaire du contribuable doit s'apprécier. D'expérience, ce dernier point est souvent à l'origine de difficultés avec les administrations fiscales en cas de contrôle.

Question: COMP 8 – Interprétation et utilisation des données collectées

Dans la définition de l'intervalle de pleine concurrence, il nous semble que les résultats extrêmes devraient être exclus. Devraient notamment être exclus les résultats présentant une forte volatilité dans le temps ou par rapport aux autres éléments comparables.

Il semble également souhaitable d'intégrer des commentaires plus détaillés dans les Principes directeurs concernant les calculs de ratios moyens au sein de ces intervalles de pleine concurrence. Si l'on dispose de nombreux comparables sur une longue période, par exemple, doit-on prendre la moyenne des ratios moyens obtenus pour chaque comparable ou bien est-il possible de calculer un ratio global sur la période, sur la base des moyennes de chaque élément du ratio ?

Question: COMP 9 – Questions de comparabilité spécifiques à l'application des méthodes transactionnelles de profits

Les méthodes de répartition des profits, bien que visées au Chapitre III des Principes directeurs de 1995 restent assez méconnues des services fiscaux et leur application est le plus souvent rejetée en pratique, au motif qu'il est nécessaire de justifier d'une contrepartie exacte dans la répartition des produits et des charges au sein d'un groupe de sociétés.

Il serait souhaitable que les méthodes de répartition des profits ne soient pas traitées comme des méthodes subsidiaires, applicables dans des cas où il est démontré que les autres méthodes ne peuvent s'appliquer.

Il est rare que le débat avec les autorités fiscales porte sur la documentation élaborée par la société en matière de prix de transfert. La constitution d'une documentation préalable ne semble dès lors pas offrir de garantie suffisante au contribuable. Il nous paraît par conséquent souhaitable de renforcer le poids donné à la documentation préalable. Cela faciliterait le déroulement des contrôles fiscaux et éviterait même le

risque de voir les administrations effectuer des contrôles successifs, au cours desquels les conclusions retenues lors des contrôles précédents sont systématiquement remises en cause par les autorités fiscales, ce qui engendre en pratique une grande insécurité pour le contribuable. Certes la technique des accords préalables en matière de prix de transfert est censée offrir une protection contre ce genre de situation, mais il nous semble que la documentation préalable en matière de prix de transfert en est le complément nécessaire. Il pourrait être envisagé d'associer les commissaires aux comptes des sociétés à la préparation de cette documentation, qui le cas échéant donneraient un accord formel sur la politique de prix de transfert des sociétés.