

La Commission européenne publie une proposition de directive sur les prix de transfert :

## Un cheval de Troie ?

Par Oliver R. HOOR et Marie BENTLEY, ATOZ Tax Advisers (Taxand Luxembourg) \*

**L**e 12 septembre 2023, la Commission européenne a publié une proposition de directive sur les prix de transfert<sup>(1)</sup> (ci-après, la «Proposition» ou la «Directive prix de transfert») dans le cadre du paquet de mesures qui comprend notamment la proposition de directive BEFIT («Business in Europe : Framework for Income Taxation» ou «Entreprises en Europe : Cadre pour l'Imposition des Revenus»)<sup>(2)</sup> commentée dans un article publié dans le mensuel d'octobre d'AGEFI. La Proposition vise à incorporer dans la législation européenne des principes clés en matière de prix de transfert en vue d'établir une approche commune au sein des États membres.

En raison du prétendu manque d'harmonisation des règles de prix de transfert au sein de l'UE, les États membres jouissent d'une marge d'appréciation étendue pour interpréter les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, y compris pour interpréter des notions clés, telles que celle d'«entreprise associée».

La Commission européenne signale plusieurs problèmes liés à la nature complexe des règles de prix de transfert, notamment le transfert de bénéfices et l'évasion fiscale, le contentieux et la double imposition, ainsi que les coûts élevés de mise en conformité.

Par le biais de sa proposition, la Commission européenne souhaite (1) incorporer dans le droit européen le principe de pleine concurrence et les principes clés en matière de prix de transfert, (2) créer une procédure accélérée pour résoudre les problèmes de double imposition (*fast-track procedure*), (3) clarifier le rôle et le statut des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert et (4) créer la possibilité d'établir des règles communes contraignantes pour certaines transactions spécifiques.

Cet article propose une vue d'ensemble claire et concise de la Directive prix de transfert.

### Le principe de pleine concurrence

#### Aperçu

Lorsque les transactions transfrontalières intra-groupe sont réalisées à des conditions qui ne sont pas de pleine concurrence, elles doivent être ajustées afin de refléter les conditions et modalités qui auraient été déterminées entre parties indépendantes.

La Proposition définit le principe de pleine concurrence comme une «norme internationale qui prescrit que les entreprises associées effectuent des transactions entre elles comme si elles étaient des tiers indépendants. En d'autres termes, les transactions entre entreprises associées doivent refléter le résultat qui aurait été obtenu si les parties n'étaient pas liées, c'est-à-dire si les parties étaient indépendantes l'une de l'autre et si le résultat (prix ou marges) était déterminé par les forces du marché (libre)» (Traduction libre).

#### Définition d'entreprise associée

Afin de garantir une application uniforme du principe de pleine concurrence au sein de l'UE, la Proposition inclut une définition de la notion d'«entreprise associée». Conformément à la Directive prix de transfert, une «entreprise associée» est une personne qui est liée à une autre personne et qui :

- participe à la direction d'une autre personne en étant en mesure d'exercer une influence notable sur cette dernière ;
- participe au contrôle d'une autre personne parce qu'elle détient dans celle-ci plus de 25% des droits de vote ;
- participe au capital d'une autre personne par le biais d'une participation directe ou indirecte supérieure à 25% ; ou
- a droit à 25% ou plus des bénéfices d'une autre personne.

En outre, les «établissements stables» sont traités comme des entreprises associées afin d'assurer une égalité de traitement. Ainsi, les transactions internes entre le siège social et l'établissement stable doivent être déterminées conformément au principe de pleine concurrence.



#### Ajustements prix de transfert

*Ajustements corrélatifs et mise en place d'une procédure «accélérée»*

La Directive prix de transfert prévoit des règles spécifiques à propos des ajustements corrélatifs lorsqu'un ajustement primaire est effectué dans une autre juridiction. Dans un tel cas, la Directive exige des États membres qu'ils veillent à procéder à un ajustement corrélatif afin d'éviter la double imposition (c'est-à-dire que les États membres ont la possibilité de procéder à de tels ajustements et n'en limitent pas l'octroi).

Outre l'ajustement corrélatif accordé dans le cadre des procédures amiables (*Mutual Agreement Procedures*, «MAPs»), la Proposition prévoit une procédure «accélérée». Dans le cadre de cette procédure, la demande introduite par le contribuable devra faire mention de toutes les circonstances factuelles et juridiques permettant d'évaluer si l'ajustement primaire effectué dans l'autre juridiction est conforme au principe de pleine concurrence.

En outre, un certificat (ou un document équivalent) devra être fourni, attestant du caractère définitif de l'ajustement primaire effectué à l'étranger. Suite au dépôt de la demande par le contribuable, les États membres disposeront d'un délai de 30 jours pour indiquer si la demande est recevable (ou non).

Lorsque la double imposition résulte d'un ajustement primaire effectué dans un autre État membre, les États membres devront conclure la procédure dans un délai de 180 jours à compter de la réception de la demande du contribuable par le biais d'un avis motivé d'acceptation ou de rejet. Le fait que l'ajustement corrélatif ne soit pas accordé dans le cadre de cette procédure accélérée n'empêche pas le contribuable de poursuivre une procédure amiable.

La Proposition prévoit également que les États membres devront accorder des ajustements corrélatifs à la suite d'audits conjoints ou d'autres formes de coopération administrative internationale telles que les programmes multilatéraux d'évaluation des risques comme l'«European Trust and Cooperation Approach» («ETACA») et l'«International Compliance Assurance Programme» («ICAP») lorsque les administrations fiscales concernées s'accordent sur la détermination du prix de pleine concurrence et que les ajustements primaires et corrélatifs sont accordés symétriquement pour le même montant dans toutes les juridictions concernées.

#### Ajustements compensatoires

Afin d'établir une approche commune des ajustements compensatoires au sein de l'UE et d'éviter les litiges, la Directive prix de transfert prévoit les conditions dans lesquelles les États membres doivent reconnaître un ajustement compensatoire, à interpréter en conjonction avec le rapport de la Commission européenne de 2013 intitulé «Joint Transfer Pricing Forum Report on compensating adjustments».

#### Éléments fondamentaux communs pour appliquer le principe de pleine concurrence

#### Méthodes prix de transfert et sélection de la méthode la plus appropriée

Conformément au chapitre III des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, la Directive prix de transfert prescrit cinq méthodes reconnues : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente, la méthode du coût majoré, la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices. Aucune préférence n'est indiquée pour l'une ou l'autre de ces méthodes.



La Proposition prévoit en outre qu'une méthode de prix de transfert autre que l'une des méthodes reconnues par l'OCDE ne peut être appliquée que s'il peut être démontré : (i) qu'aucune des méthodes reconnues par l'OCDE ne peut être raisonnablement appliquée et (ii) que cette autre méthode produit un résultat conforme au principe de pleine concurrence.

Le choix de la méthode de prix de transfert doit toujours viser à déterminer la méthode la plus appropriée pour un cas particulier. Aucune méthode n'est adaptée à toutes les situations possibles, et il n'est pas nécessaire de prouver qu'une méthode particulière n'est pas adaptée à un ensemble donné de circonstances.

#### Intervalle de pleine concurrence

L'intervalle de pleine concurrence doit être déterminé à l'aide de l'intervalle interquartile (c'est-à-dire l'intervalle compris entre le 25<sup>e</sup> et le 75<sup>e</sup> percentile des résultats provenant de comparables indépendants).

Afin de minimiser les litiges et de garantir une approche commune dans l'ensemble de l'UE, la Proposition prévoit en outre qu'aucun ajustement ne pourra être effectué par les États membres dès lors que le résultat se situe dans l'intervalle interquartile. Lorsque les résultats d'une transaction contrôlée se situent en dehors de l'intervalle de pleine concurrence, les administrations fiscales devront procéder à un ajustement de tous les résultats au niveau de la médiane des intervalles.

Toutefois, dans les deux cas, l'administration fiscale ou le contribuable pourra démontrer qu'un positionnement différent dans l'intervalle est justifié par les faits et circonstances du cas d'espèce.

#### Documentation relative aux prix de transfert

La Directive prix de transfert exige que les contribuables disposent de suffisamment d'informations et d'analyses pour vérifier que les conditions des transactions qu'ils concluent avec des entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Ces informations et analyses comprennent :

- l'identification des relations commerciales ou financières ;
- la méthode de prix de transfert et sa sélection ;
- l'analyse de comparabilité ; et
- la détermination de l'intervalle de pleine concurrence.

Cette documentation prix de transfert obligatoire s'applique à tous les contribuables, quel que soit leur niveau de revenus. Toutefois, le contenu exact de cette documentation de prix de transfert sera précisé ultérieurement par la Commission.

#### Modifications ultérieures et sécurité juridique

Les dispositions de la Directive prix de transfert doivent être appliquées conformément aux Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. La Proposition fait référence à la version de 2022 des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert et à toute modification ultérieure de ces Principes approuvée par l'UE. Ainsi, la Proposition établit le principe selon lequel la dernière version des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert sera contraignante pour tous les États membres de l'UE. Bien que ce soit déjà le cas aujourd'hui, cela pourrait poser un problème dans les situations où les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert sont modifiés de manière significative et qu'ils s'appliquent alors à des périodes antérieures lors desquelles ces Principes n'existaient pas.

La Directive prix de transfert prévoit en outre que le Conseil de l'UE pourra établir des règles contraignantes supplémentaires dans le domaine des prix de transfert par le biais d'actes d'exécution.

#### Réaction du gouvernement suédois

Le 17 octobre 2023, le ministère suédois des Finances a publié sa position sur la Proposition de la Commission européenne. Le gouvernement suédois est le premier gouvernement à prendre position sur la Directive prix de transfert. Selon la Commission, la Directive prix de transfert augmenterait la sécurité juridique et réduirait le

risque de contentieux et de double imposition, tout en réduisant les possibilités pour les entreprises d'utiliser les règles de prix de transfert à des fins de planification fiscale agressive.

Toutefois, après une évaluation globale, le gouvernement suédois s'oppose à la Proposition et estime qu'elle présente des lacunes évidentes en matière de précision et de proportionnalité par rapport à l'objectif déclaré.

Le gouvernement suédois estime que les différences d'interprétation et d'application du principe de pleine concurrence entre les États membres de l'UE sont surestimées et que les différends qui surviennent en matière de prix de transfert sont plus souvent dus au fait que les différents États évaluent différemment les circonstances d'un cas particulier.

Le gouvernement suédois estime également qu'étant donné que les règles de prix de transfert sont appliquées à l'échelle mondiale, des solutions globales sont préférables à des solutions déterminées au niveau de l'UE, car ces dernières pourraient créer de nouveaux problèmes vis-à-vis des pays tiers.

### Conclusion

La Directive prix de transfert exigerait des États membres de l'UE qu'ils suivent les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert. Toutefois, comme tous les États membres de l'UE sont membres de l'OCDE, ils devraient déjà suivre ces Principes. Dès lors, la Proposition ne devrait pas, en tant que telle, entraîner de changements significatifs.

Toutefois, la Directive prix de transfert exigerait une documentation des prix de transfert obligatoire alors même que la portée exacte des exigences en matière de documentation ne serait précisée par la Commission européenne qu'à un stade ultérieur.

En outre, la possibilité pour le Conseil de l'UE d'établir des règles contraignantes supplémentaires dans le domaine des prix de transfert signifierait que les États membres de l'UE abandonneraient leur souveraineté en matière fiscale, car il ne peut être exclu que des règles contraignantes de grande portée en matière de prix de transfert soient adoptées à l'avenir (sur lesquelles les États membres de l'UE n'auraient alors plus aucun contrôle).

La procédure accélérée proposée pour les ajustements corrélatifs constituerait un instrument supplémentaire (en plus de la convention d'arbitrage et des procédures MAP prévues par la directive et les conventions fiscales applicables) qui permettrait aux contribuables de demander aux autorités fiscales des États membres de l'UE d'aligner leurs positions en cas de litige en matière de prix de transfert.

En fin de compte, alors que la Directive prix de transfert ne devrait pas entraîner de changements significatifs, elle pourrait cependant constituer pour la Commission européenne un nouvel instrument dont elle pourrait abuser afin de devenir l'instance faisant autorité pour interpréter les Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert au sein de l'UE. Bien que cela ait largement échoué dans plusieurs dossiers sur les aides d'État liées aux prix de transfert (par exemple, dans les affaires FIAT et Amazon), cette Directive prix de transfert pourrait être utilisée par la Commission européenne pour priver les autorités fiscales des États membres de l'UE de leur souveraineté. Cependant, nous n'en sommes pas encore là et cette Directive ne verra le jour que si tous les États membres de l'UE y consentent.

L'adoption de la Directive prix de transfert requiert l'unanimité au sein du Conseil de l'UE, unanimité qui pourrait être difficile à atteindre, compte tenu de la réaction du gouvernement suédois. Si la Directive est adoptée, les nouvelles règles s'appliqueront à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2026.

\* Oliver R. HOOR est Tax Partner (Head of Transfer Pricing and the German Desk) et Marie BENTLEY est Chief Knowledge Officer chez ATOZ Tax Advisers (Taxand Luxembourg).

Les auteurs peuvent être contactés à l'adresse suivante [oliver.hoor@atoz.lu](mailto:oliver.hoor@atoz.lu) [marie.bentley@atoz.lu](mailto:marie.bentley@atoz.lu)

1) Proposal for a Council Directive on transfer pricing, 12.9.2023, COM(2023) 529 final, 2023/0322 (CNS) – Pas disponible en français à la date de publication de cet article.  
2) Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), 12.9.2023, COM(2023) 532 final, 2023/0321 (CNS) – Pas disponible en français à la date de publication de cet article.