

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

N°... du

NOR : ECE

Bureau E1

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article XX de la loi de finances rectificative pour 2008, codifié à l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales, a instauré une obligation à la charge de certaines entreprises

de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées au sens de l'article 57 du code général des impôts.

Cette obligation s'applique aux transactions intervenues au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009 en ce qui concerne les entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès du service chargé des grandes entreprises et aux transactions intervenues au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010 en ce qui concerne les entreprises établies en France dont :

- le nombre d'employés est supérieur à 250, ou
- le chiffre d'affaires annuel hors taxes et le total annuel du bilan excèdent respectivement les limites de 50.000.000 € et 43.000.000 €, ou
- le capital ou les droits de vote sont détenus de manière continue au cours de l'exercice à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou plusieurs entreprises, établie(s) en France ou à l'étranger, remplissant les seuils visés supra en matière d'effectifs, de chiffre d'affaires et de total du bilan.

La présente instruction précise la portée de cette obligation.



SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE	1
CHAPITRE 2 : CONTENU DE L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE	7
Section 1 : Informations générales concernant les entreprises associées	10
Section 2 : Informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité	12
CHAPITRE 3 : MODALITES DE MISE EN ŒUVRE	
Section 1 : Une documentation contemporaine	14
Section 2 : Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire	16
Section 3 : Sanctions applicables	20
A. Visa hiérarchique	22
B. Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelle et européenne	24
C. Mise en recouvrement des amendes	25
CHAPITRE 4 : CONFIDENTIALITE DES INFORMATIONS TRANSMISES	27
CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR	29

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE

1. Les entreprises établies en France dont le nombre d'employés est supérieur à 250, ou le chiffre d'affaires annuel hors taxes et le total du bilan annuel excèdent respectivement les limites de 50.000.000 € et 43.000.000 €, ou dont le capital ou les droits de vote sont détenus de manière continue au cours de l'exercice à hauteur de 25% ou plus par une entreprise ou plusieurs entreprises, établies en France ou à l'étranger, remplissant les seuils visés supra en matière d'effectifs, de chiffre d'affaires et de total du bilan, sont soumises à l'obligation documentaire prévue à l'article L. 13 AA du LPF pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010.
2. Les entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès du service chargé des grandes entreprises sont soumises à l'obligation documentaire prévue à l'article L.13 AA du LPF pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Sont ainsi concernées les entreprises :
 - a. dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400.000.000 €, ou
 - b. détenant, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entreprise remplissant les seuils visés au a en matière de chiffre d'affaires ou d'actif brut, ou
 - c. dont le capital ou les droits de vote sont détenus à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, à plus de 50 % par une entreprise remplissant les seuils visés au a en matière de chiffre d'affaires ou d'actif brut, ou
 - d. bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 quinquies ainsi que celles imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou
 - e. appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A lorsque celui-ci comprend au moins une entreprise remplissant les critères visés au a, b, c ou d.
3. L'obligation vise aussi bien les sociétés résidentes de France, quelle que soit leur forme juridique, que les établissements français des sociétés non-résidentes.
4. Les seuils retenus en matière de chiffre d'affaires, total du bilan, d'actif brut et d'effectifs seront appréciés par l'administration pour chacun des exercices visés par l'avis de vérification de comptabilité.
5. Les entreprises exclues du champ d'application de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'article L.13 AA du livre des procédures fiscales demeurent soumises aux dispositions de l'article L.13 B du même livre.
6. Compte tenu des spécificités de leur activité, les établissements de crédit et les entreprises d'investissement, tels que définis respectivement aux articles L. 511-1 et L. 531-4 du code monétaire et financier, sont exclus du champ d'application de la présente instruction. Les obligations documentaires leur incombant feront l'objet d'une instruction spécifique.

CHAPITRE 2 : CONTENU DE L'OBLIGATION DOCUMENTAIRE

7. L'obligation documentaire en matière de prix de transfert prévue à l'article L.13 AA du livre des procédures fiscales vise sans distinction toutes les opérations réalisées entre entreprises associées telles qu'elles sont visées à l'article 57 du code général des impôts¹.
8. Conformément aux recommandations du code de conduite élaboré par le Forum conjoint de l'Union européenne, la documentation requise devra être constituée d'un ensemble d'éléments comportant deux niveaux d'information : des informations générales concernant les entreprises associées et des informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité.
9. L'administration peut exiger que les documents rédigés dans une langue étrangère soient accompagnés d'une traduction en français, conformément aux dispositions de l'article L.123-22 du code de commerce et de l'article 54 du code général des impôts, ou exiger la mise en œuvre de tout autre moyen nécessaire à leur entière compréhension.

¹ Il s'agit des entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises hors de France ou bien qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle des entreprises concernées situées hors de France.

SECTION 1 : Informations générales concernant les entreprises associées

10. Ces informations doivent permettre à l'administration d'appréhender l'environnement économique, juridique, financier et fiscal du groupe d'entreprises associées. L'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité devra fournir à l'administration les documents suivants :

- une description de l'activité et de la stratégie développée dans le cadre de cette activité incluant les changements intervenus au cours de la période vérifiée par rapport aux exercices antérieurs ;
- une description des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées (incluant un organigramme, une liste des membres du groupe et une description de la participation de la société mère dans les filiales) comportant une identification des principales entreprises associées du groupe engagées dans des transactions contrôlées ;
- une description des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées, incluant les changements les ayant affecté au cours de la période vérifiée par rapport aux exercices antérieurs;
- une liste des principaux actifs incorporels détenus (brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire ...) et des redevances payées ou reçues ;
- une liste des accords de répartition de coûts, des accords préalables en matière de prix de transfert et des rescrits couvrant la détermination des prix de transfert dans la mesure où ils concernent l'entreprise vérifiée.

11. Dans le cas d'un groupe d'entreprises associées ayant plusieurs activités ou lignes de produits, seules les informations utiles pour l'analyse de la ou des activités de l'entreprise vérifiée devront être fournies.

SECTION 2 : Informations spécifiques concernant l'entreprise associée faisant l'objet d'une vérification de comptabilité

12. Ces informations doivent comporter des éléments permettant à l'administration d'apprécier la conformité au principe de pleine concurrence de la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée.

13. L'entreprise faisant l'objet d'une vérification de comptabilité doit notamment fournir les documents suivants :

- une description de l'activité et de la stratégie développée dans le cadre de cette activité incluant les changements intervenus au cours de la période vérifiée par rapport aux exercices antérieurs ;
- une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées incluant la nature des flux et les montants facturés ;
- une description de la méthode de détermination des prix de transfert, ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues ;
- lorsque la méthode de détermination des prix de transfert retenue le justifie, une analyse de comparabilité incluant les caractéristiques des biens ou services, l'analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques assumés), les clauses contractuelles, les situations économiques et les stratégies spécifiques d'entreprise.

CHAPITRE 3 : MODALITES DE MISE EN OEUVRE

SECTION 1: Une documentation contemporaine

14. La documentation requise énumérée supra (cf. paragraphes 10 et 13) doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité générale, ponctuelle ou simple à savoir, à la date de la première intervention sur place telle que figurant sur l'avis de vérification de comptabilité.

15. La documentation doit donc être établie ou actualisée à l'occasion de l'exercice au cours duquel les transactions sont réalisées entre les entreprises associées : les entreprises visées à l'article L.13 AA du livre des procédures fiscales doivent s'assurer, dès le moment où elles fixent leurs prix de transfert, que ces prix sont conformes au principe de pleine concurrence tel que défini par le rapport de l'OCDE de juillet 1995 relatif aux

principes applicables en matière de prix de transfert. Corrélativement, les études de comparables doivent privilégier les informations les plus récentes disponibles à la date de facturation des transactions.

SECTION 2: Envoi d'une mise en demeure en cas de non-respect de l'obligation documentaire

16. Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation requise ou lorsqu'elle produit une documentation incomplète, l'administration lui adresse une mise en demeure de la produire ou au besoin de la compléter dans un délai de trente jours. La mise en demeure, adressée par lettre recommandée avec accusé de réception, mentionne les compléments attendus ainsi que les sanctions applicables en cas de défaut de réponse ou de réponse incomplète.

17. La documentation est considérée comme complète lorsqu'elle permet à l'administration d'évaluer la politique de prix de transfert de l'entreprise dans son ensemble, sans préjuger des justificatifs que l'administration est en droit d'exiger dans le cadre de la vérification de transactions spécifiques. Elle conserve donc un caractère général (en pratique, elle n'a pas vocation à excéder une cinquantaine de pages) mais doit être suffisamment précise pour permettre à l'administration d'apprécier si la politique de prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée est conforme au principe de pleine concurrence et aux standards de l'OCDE.

18. Une documentation pourra être considérée comme incomplète lorsque l'entreprise vérifiée ne fournit pas l'ensemble des documents visés aux paragraphes 10 et 13 de la présente instruction ou lorsque la documentation produite fait référence à des principes très généraux (respect du principe de pleine concurrence, recours aux méthodes reconnues par l'OCDE...) sans justifier de l'application de ces principes à l'entreprise vérifiée.

19. L'entreprise vérifiée peut, par une demande écrite et motivée solliciter, en précisant la durée, une prorogation du délai de réponse qui dans tous les cas ne pourra excéder au total une durée de deux mois. Dans cette hypothèse, il incombe à l'administration d'informer l'entreprise vérifiée de la décision retenue, en lui indiquant, dans l'affirmative, la date d'expiration du délai complémentaire accordé.

SECTION 3: Sanctions applicables

20. En cas de défaut de production ou de production incomplète de la documentation requise à la date d'engagement de la vérification de comptabilité, l'entreprise vérifiée est passible d'une amende prévue à l'article 1735 ter du code général des impôts égale à 50 000 € pour chacun des exercices couverts par la vérification de comptabilité et cela même en l'absence de rehaussements.

21. Lorsque l'entreprise vérifiée ne produit pas la documentation requise ou une documentation incomplète dans le délai de trente jours suivants la réception de la mise en demeure adressée par le service vérificateur, ou dans le délai régulièrement prorogé, elle est passible d'une amende prévue à l'article 1735 quater du code général des impôts égale à 5 % du montant des bénéfices transférés au sens de l'article 57 du même code pour chacun des exercices couverts par la vérification de comptabilité, avec un minimum de 50 000 € par exercice.

A. Visa hiérarchique

22. La décision d'appliquer les amendes visées aux articles 1735 ter et 1735 quater du code général des impôts est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (art. L.80 E et R.80 E-1 du livre des procédures fiscales).

23. Le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant la mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités (CE, arrêt du 6 avril 2007, n°269 402).

B. Maintien du droit aux procédures amiables conventionnelles et européenne

24. Les amendes visées aux articles 1735 ter et 1735 quater du code général des impôts ne constituent pas une pénalité grave au sens de l'article 8-1 de la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et de l'instruction 14 F-1-06 du 23 février 2006 relative aux procédures amiables (Cf. paragraphe 26 de ladite instruction). Ces amendes ne privent donc pas l'entreprise de la possibilité de recourir aux procédures prévues par la convention européenne du 23 juillet 1990 relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées et par les conventions fiscales bilatérales.

C. Mise en recouvrement des amendes

25. Les dispositions de l'article L.189 A du livre des procédures fiscales ne s'appliquent pas aux amendes visées aux articles 1735 ter et 1735 quater du code général des impôts.

26. Il est en revanche précisé que l'amende prévue à l'article 1735 quater du code général des impôts doit être, le cas échéant, recalculée sur la base des rectifications maintenues à l'issue des procédures amiable ou d'arbitrage. S'il y a lieu, la différence entre l'amende recouvrée et l'amende maintenue à l'issue de ces procédures fait l'objet d'un remboursement.

CHAPITRE 4 : CONFIDENTIALITE DES INFORMATIONS TRANSMISES

27. Le caractère confidentiel de l'information ne peut être opposé à l'administration pour faire obstacle à la communication d'un document.

28. Les règles relatives au secret fiscal s'appliquent aux informations transmises dans le cadre de l'obligation documentaire prévue à l'article L.13 AA du livre des procédures fiscales.

CHAPITRE 5 : ENTREE EN VIGUEUR

29. Les dispositions de l'article L.13 AA du livre des procédures fiscales s'appliqueront aux transactions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009 en ce qui concerne les entreprises tenues de souscrire leurs déclarations de résultats auprès du service chargé des grandes entreprises (cf. paragraphe 2) et aux transactions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010 en ce qui concerne les entreprises visées au paragraphe 1 de la présente instruction.