



Bruxelles, le 4.6.2014  
COM(2014) 315 final

**COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN, AU  
CONSEIL ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN**

**concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert  
entre juillet 2012 et janvier 2014**

## 1. INTRODUCTION

L'interdépendance économique mondiale et l'interaction entre les systèmes fiscaux nationaux peuvent entraîner une double imposition ou une double non-imposition des entreprises multinationales. Le plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (ci-après le «plan d'action BEPS»), présenté par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en juillet 2013, vise à améliorer la réglementation fiscale internationale et a reçu un large soutien international au plus haut niveau. Le plan d'action énumère plusieurs carences dans les règles et normes fiscales en vigueur au niveau international, qui peuvent être exploitées pour éroder la base d'imposition dans d'autres États membres et transférer des éléments de la base d'imposition afin de réduire la charge fiscale globale.

Du point de vue de l'Union européenne (UE), les lacunes existant dans ces règles et ces normes constituent une entrave au bon fonctionnement du marché intérieur, qui englobe 28 régimes fiscaux différents. La Commission estime qu'il est important de rechercher des synergies entre le débat international actuel sur le BEPS et les discussions menées dans l'UE en vue de parvenir en son sein à des solutions viables, en tenant compte des obligations découlant du traité UE, et aussi de promouvoir les intérêts de l'UE dans la fixation de normes internationales. La Commission reconnaît également que les mesures prises au niveau de l'Union peuvent contribuer à la réalisation des objectifs fixés dans le plan d'action BEPS.

Dans le domaine des prix de transfert, les entreprises multinationales et les administrations fiscales sont confrontées à des problèmes pratiques lorsqu'il s'agit d'estimer le prix, à des fins fiscales, des transactions transfrontières réalisées entre entreprises associées. L'approche adoptée par les États membres de l'UE afin d'évaluer correctement le prix de ces transactions est fondée sur le principe de pleine concurrence (PPC)<sup>1</sup>. Ce dernier repose sur une comparaison entre les conditions appliquées par des entreprises associées et les conditions qui auraient été appliquées entre des entreprises indépendantes.

L'interprétation et l'application du PPC varient cependant d'une administration fiscale à l'autre ainsi qu'entre les administrations fiscales et les entreprises. Il peut en résulter une certaine incertitude, un accroissement des coûts et la possibilité d'une double imposition ou d'une double non-imposition, ce qui compromet le bon fonctionnement du marché intérieur.

Un groupe d'experts, le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (FCPT), a été mis sur pied par la Commission en octobre 2002<sup>2</sup>. Il est chargé de trouver des solutions pragmatiques aux problèmes découlant de l'application du PPC dans l'Union européenne. Le FCPT opère sur la base de mandats de quatre ans, établis par des décisions de la Commission. Le mandat actuel du FCPT court jusqu'au 31 mars 2015.

---

<sup>1</sup> Le principe de pleine concurrence est exposé à l'article 9 du modèle de convention fiscale mis au point par l'Organisation de coopération et de développement économiques (MCF de l'OCDE). L'OCDE a également élaboré des principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

<sup>2</sup> Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social: «Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne», COM(2001) 582 final du 23.10.2001, p. 21.

Le FCPT a constitué une ressource importante pour les travaux de la Commission sur l'amélioration des pratiques de la gestion et du fonctionnement des prix de transfert dans l'UE. Il peut également être une source d'informations utile pour le projet BEPS de l'OCDE, soutenu par le G20.

La présente communication fait rapport des travaux du FCPT entre juillet 2012 et janvier 2014.

## **2. RESUME DES ACTIVITES DU FCPT ENTRE JUILLET 2012 ET JANVIER 2014**

Dans la période comprise entre juillet 2012 et janvier 2014, le FCPT a poursuivi la mise en œuvre de son programme de travail 2011-2015 et s'est réuni à quatre reprises. Des rapports détaillés ont été rédigés sur trois sujets: les ajustements secondaires, la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert et les ajustements compensatoires. Parallèlement, le FCPT a procédé à plusieurs exercices de suivi. Parmi les projets en cours du FCPT, on peut citer le suivi de la mise en œuvre concrète de la convention 90/436/CEE relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéficiaires d'entreprises associées<sup>3</sup> (convention d'arbitrage) et du code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage<sup>4</sup>, ainsi que le suivi du code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EU TPD)<sup>5</sup>.

Les travaux du FCPT ont, de manière générale, été cohérents avec les actions prévues dans le plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (plan d'action BEPS). Les rapports adoptés récemment pourraient apporter une contribution à l'éventuelle révision de dispositions pertinentes dans les commentaires relatifs au modèle de convention fiscale de l'OCDE et dans les principes applicables en matière de prix de transfert, tandis que les travaux actuellement menés par le FCPT sur l'amélioration de la mise en œuvre concrète de la convention d'arbitrage présentent un intérêt pour les discussions liées au BEPS concernant la manière de rendre plus efficaces les mécanismes de règlement des différends (action 14 du plan d'action BEPS). Les travaux liés au BEPS sur la documentation des prix de transfert (action 13 du plan d'action BEPS) bénéficieront également des conclusions que le FCPT tirera de son réexamen actuel de l'EU TPD.

### ***2.1. Rapport du FCPT sur les ajustements secondaires (annexe I)***

La législation de certains États membres relative aux prix de transfert autorise ou impose des «transactions secondaires» afin de rendre la répartition réelle des bénéficiaires compatible avec l'ajustement initial de prix de transfert («ajustement primaire»). La double imposition peut survenir en raison du fait que la transaction secondaire elle-même peut avoir des conséquences fiscales et entraîner un ajustement («ajustement secondaire»).

Un questionnaire du FCPT a fait le point de la situation dans les États membres au 1<sup>er</sup> juillet 2011 et a révélé que la législation et les pratiques différaient en ce qui

---

<sup>3</sup> JO L 225 du 20.8.1990, p. 10.

<sup>4</sup> JO C 322 du 30.12.2009, p. 1.

<sup>5</sup> JO C 176 du 26.7.2006, p. 1.

concerne les ajustements secondaires, ce qui peut conduire à une double imposition au sein de l'UE.

Le rapport présente les aspects généraux des ajustements secondaires et formule des recommandations sur la façon de faire face à une éventuelle double imposition dans ce contexte. Il est conseillé aux États membres dans lesquels les ajustements secondaires ne sont pas obligatoires de s'abstenir de procéder à ceux-ci afin d'éviter la double imposition. Pour ce qui est des États membres dans lesquels les ajustements secondaires sont obligatoires, il leur est recommandé de prévoir des moyens d'éviter la double imposition. Le postulat qui sous-tend les recommandations est, cependant, que le contribuable agit de bonne foi.

S'appuyant sur la directive «mères-filiales» (DMF)<sup>6</sup> de l'UE, le rapport recommande que les ajustements secondaires soient considérés au sein de l'UE comme des reconstitutions de dividendes ou d'apports en capital. La DMF assure, en conséquence, l'absence de retenue à la source sur la distribution de bénéfices d'une filiale à sa société mère au sein de l'UE.

Pour les cas non couverts par la DMF, le rapport décrit et recommande la procédure de rapatriement dans le cadre d'une procédure amiable (PA), au titre d'une convention applicable en matière de double imposition ou même à un stade antérieur. Il est aussi recommandé que les États membres s'abstiennent d'imposer une pénalité en ce qui concerne l'ajustement secondaire.

Les recommandations figurant dans le rapport couvrent la plupart des cas de double imposition résultant de la diversité des pratiques dans les États membres en ce qui concerne les ajustements secondaires.

## ***2.2. Rapport du FCPT sur la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert (annexe II)***

L'application et le respect des règles relatives aux prix de transfert peuvent entraîner la mobilisation de ressources importantes, tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Le FCPT reconnaît que les ressources disponibles en matière de prix de transfert sont limitées et doivent donc être mises en œuvre de manière efficace. À cette fin, il est important d'évaluer les risques, d'y répondre efficacement et de mettre en place des mécanismes qui permettent de résoudre les différends de manière rationnelle et en temps utile.

Le rapport souligne que, outre les outils juridiques et pratiques disponibles, les administrations fiscales et les contribuables de l'UE peuvent faire usage, pour gérer les prix de transfert, d'instruments spécifiques. Ces derniers comprennent l'échange d'informations, des procédures de travail communes pour les vérifications en général, des approches coordonnées de la vérification des prix de transfert, une norme commune applicable à la documentation<sup>7</sup> ainsi que le mécanisme de règlement des différends prévu par la convention d'arbitrage.

---

<sup>6</sup> Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

<sup>7</sup> Code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD), JO C 176 du 28.7.2006.

Le rapport s'appuie sur des travaux antérieurs relatifs à la gestion du risque, menés par la Commission<sup>8</sup> et d'autres organisations, telles que l'OCDE<sup>9</sup>, et les place dans le contexte des problèmes particuliers que posent les prix de transfert ainsi que des outils juridiques et administratifs existant au sein de l'Union.

Ce rapport contient des orientations sur la gestion du risque en matière de prix de transfert, fondées sur les principes généraux de la coopération entre les contribuables et les administrations fiscales; il définit les domaines présentant les risques les plus élevés ou les risques les plus faibles et prévoit des actions bien ciblées, adaptées et opportunes. Pour la phase préalable à une vérification, le rapport recommande que la communication entre le contribuable et l'administration fiscale s'établisse dès que possible et qu'un équilibre soit maintenu entre les besoins de l'administration en matière d'informations et la charge imposée au contribuable par ces demandes d'informations. Le rapport recommande aussi aux États membres d'envisager, dans des cas appropriés, d'échanger des informations sur la base de la directive de l'UE relative à la coopération administrative<sup>10</sup>. Selon cette directive, chaque autorité compétente d'un État membre peut demander des informations pertinentes à l'autorité compétente de tout autre État membre. Les autorités compétentes peuvent également, de leur propre initiative, communiquer spontanément à d'autres autorités compétentes des informations qu'ils jugent pertinentes pour ces dernières. Il convient en outre que les administrations fiscales disposent d'instruments appropriés pour traiter les situations à haut risque.

Pour la phase de vérification, le rapport recommande aux contribuables et aux administrations fiscales d'arriver le plus tôt possible à une compréhension mutuelle des faits et circonstances qui sous-tendent les transactions examinées. Il recommande également que les États membres envisagent, dans des circonstances appropriées, des approches coopératives au sein de l'UE en ce qui concerne les vérifications.

Pour ce qui est de la phase de règlement des différends, le rapport recommande que ce règlement s'effectue en temps opportun et de manière efficace dans le cadre de procédures amiables et de la convention d'arbitrage.

### **2.3 Rapport du FCPT sur les ajustements compensatoires (annexe III)**

Un ajustement compensatoire est un ajustement de prix de transfert «dans le cadre duquel le contribuable déclare au fisc un prix de transfert qui correspond selon lui, à un prix de pleine concurrence dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées bien que ce prix diffère du montant effectivement appliqué entre les entreprises associées»<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Commission européenne: guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales (2006) et guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales (2010).

<sup>9</sup> Étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert) et projet de manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

<sup>10</sup> Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011).

<sup>11</sup> Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010, *Glossary (French version)*, OCDE.

Un questionnaire du FCPT a fait le point de la situation dans les États membres de l'UE au 1<sup>er</sup> juillet 2011 et a révélé que les pratiques des États membres varient en ce qui concerne les ajustements compensatoires. Les conditions et procédures applicables à ces ajustements, ainsi que le moment auquel il convient d'y procéder, diffèrent d'un État membre à l'autre, ce qui peut engendrer une double imposition ou une double non-imposition.

Le rapport vise à fournir des orientations concrètes sur la prévention de la double imposition et de la double non-imposition susceptibles de résulter de la variété des pratiques suivies dans les États membres pour l'application des ajustements compensatoires. Les orientations figurant dans le rapport sont applicables aux ajustements compensatoires effectués dans les comptes du contribuable et expliqués dans la documentation des prix de transfert du contribuable.

Le rapport recommande que les États membres acceptent un ajustement compensatoire (à la hausse ou à la baisse) initié par le contribuable, pour autant que le contribuable remplisse certaines conditions: les bénéficiaires des entreprises liées concernées sont calculés de manière symétrique, ce qui signifie que les entreprises prenant part à une transaction déclarent le même prix pour leur transaction respective dans chacun des États membres concernés; le contribuable s'est efforcé d'atteindre un résultat conforme au principe de pleine concurrence; l'approche suivie par le contribuable demeure cohérente au fil du temps; il a été procédé à l'ajustement avant l'introduction de la déclaration fiscale; si les prévisions d'un contribuable diffèrent du résultat atteint, le contribuable est en mesure d'expliquer cette différence si un État membre au moins l'invite à le faire.

## **2.4** *Activité de suivi*

L'une des tâches permanentes du FCPT est de contrôler et de gérer la mise en œuvre effective de ses réalisations. Il s'en acquitte tant en produisant des rapports statistiques annuels qu'en préparant des rapports spécifiques. Les rapports sont ensuite examinés par la Commission et le FCPT afin d'identifier les domaines dans lesquels ce dernier pourrait réaliser des travaux complémentaires.

Des rapports statistiques concernant les procédures amiables en cours relevant de la convention d'arbitrage et les accords préalables sur les prix (APP) sont élaborés et évalués annuellement. Le format des statistiques relatives aux procédures amiables en cours relevant de la CA a été récemment amélioré et permet désormais une meilleure évaluation.

L'exercice de suivi exhaustif qui est en cours de réalisation sur la mise en œuvre concrète de la convention d'arbitrage et de son code de conduite a déjà abouti à des propositions précises visant à son amélioration, qui sont examinées par le FCPT. Le fonctionnement de l'EU TPD a fait l'objet d'un suivi en 2013: les EM et les parties prenantes non gouvernementales ont rempli des questionnaires sur son incidence. Les résultats en seront examinés par le FCPT en 2014. À la suite du rapport sur les petites et moyennes entreprises (PME) et les prix de transfert, des informations sur les prix de transfert concernant les PME ont été publiées en 2013, pour chaque État membre, sur le site web du FCPT.

### 3. CONCLUSIONS DE LA COMMISSION

La Commission continue de considérer le groupe d'experts du FCPT comme une ressource précieuse pour traiter les questions liées aux prix de transfert et proposer des solutions pragmatiques aux différentes difficultés qui y sont liées. Les travaux du FCPT sont cohérents avec les actions prévues dans le plan d'action BEPS. Les rapports sur les ajustements secondaires, la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert et les ajustements compensatoires portent sur des tâches essentielles définies par la Commission lors de la création du FCPT et mises en évidence dans le plan d'action BEPS.

La Commission soutient pleinement les conclusions et suggestions des rapports sur les ajustements secondaires, la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert et les ajustements compensatoires. La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport sur les ajustements secondaires et invite les États membres à intégrer les recommandations de ce rapport dans leur législation nationale ou dans leurs règles administratives. La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport sur la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert et invite les États membres à mettre en œuvre les pratiques conformes aux approches et aux considérations relatives aux procédures contenues dans le rapport. La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport sur les ajustements compensatoires et invite les États membres à mettre en œuvre la solution pratique recommandée dans ce document.

La Commission est d'avis que la mise en place, à l'avenir, d'un exercice de suivi périodique sur la mise en œuvre des conclusions et recommandations des rapports fournira un retour d'informations utile pour décider, le cas échéant, si une mise à jour s'impose.

La Commission encourage le FCPT à poursuivre son activité de suivi et attend les résultats de ses travaux en cours sur l'amélioration de la mise en œuvre concrète de la CA et des discussions relatives au code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE. Dans le cadre du BEPS, lorsque des solutions concrètes auront été convenues dans le domaine des prix de transfert, le FCPT examinera les moyens de contribuer à leur mise en œuvre cohérente au sein de l'UE.