

PRIX DE TRANSFERT ET VALEUR EN DOUANE - 2015

Déclaration de politique générale

Rédigée par la Commission des questions fiscales et la Commission sur les douanes et la facilitation du commerce d'ICC

Résumé

Dans le cadre des transactions entre parties liées, les entreprises internationales font face à des difficultés concernant la détermination de la valeur des marchandises du fait des réglementations douanières et fiscales divergentes. ICC appelle à plus d'uniformité et formule des propositions concrètes en vue d'assurer une évaluation fiscale et douanière harmonisée des transactions entre parties liées dans un contexte international.

Points essentiels

- Reconnaissance par l'administration douanière du fait que les entreprises qui déterminent les prix entre parties liées conformément au principe de pleine concurrence (tel que posé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) ont en général démontré que leurs liens n'ont pas influencé les prix payés ou à payer, et que ces prix peuvent servir de base à la valeur en douane.
- Reconnaissance par l'administration douanière des ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse). Cette reconnaissance devrait s'appliquer tant aux ajustements volontaires — tels que convenus par les deux parties liées — qu'aux ajustements résultant d'un contrôle fiscal.
- Il est recommandé qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les administrations douanières acceptent de réviser la valeur en douane conformément à l'une ou l'autre des méthodes suivantes, au choix de l'importateur : application d'un taux moyen pondéré de droits de douane, ou ventilation selon la nomenclature tarifaire douanière.
- Il est recommandé qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les entreprises soient dispensées :
 - a) de l'obligation de soumettre une déclaration rectificative pour chacune des déclarations en douane initiales
 - b) du paiement de pénalités, car les variations des prix de transfert peuvent être dus à des facteurs extérieurs sans relation avec l'intention d'éluder les droits de douane.
- Il est recommandé que les administrations douanières reconnaissent que les fonctions et les risques assumés par les parties, tels qu'exposés dans les documentations prix de transfert réalisées selon les principes de l'OCDE, sont essentiels pour l'évaluation économique des circonstances de la vente.
- Reconnaissance par les administrations douanières de l'acceptabilité d'une documentation sur les prix de transfert pertinente en tant que preuve du fait que le prix payé pour les marchandises importées n'a pas été influencé par les liens entre les parties.

Introduction

En sa qualité d'organisation mondiale des entreprises, la Chambre de commerce internationale (ICC) constate que les multinationales sont, dans tous les secteurs et dans toutes les régions du monde, confrontées à des difficultés touchant à la détermination de la valeur des marchandises. Ces difficultés proviennent de ce que les transactions entre parties liées font l'objet d'examens tant douaniers que fiscaux et sont donc soumises à des règles divergentes et à des préoccupations contradictoires. ICC estime que ces examens devraient avoir pour résultat une seule et même valeur et qu'il est dans l'intérêt de toutes les parties prenantes de trouver une solution à ce problème.

Cette situation s'explique par les raisons suivantes:

1. Les administrations fiscale et douanière, y compris au sein d'un même pays et parfois d'un même ministère, ont des approches différentes : l'administration fiscale se concentre sur les prix de vente intragroupes qui peuvent être perçus comme supérieurs à ce qu'ils devraient être, tandis que les autorités douanières contrôlent les marchandises importées dont les prix peuvent être perçus comme inférieurs au prix du marché. Bien que les deux administrations visent le même objectif, qui est la détermination du prix de pleine concurrence, leurs intérêts en termes de recettes demeurent contradictoires.
2. Les administrations fiscale et douanière fixent souvent indépendamment l'une de l'autre des règles applicables à une même transaction/marchandise. Les autorités fiscales s'appuient sur les Principes de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) applicables en matière de prix de transfert, qui ont été largement codifiés dans de nombreux pays et qui contiennent des préconisations sur l'application du principe de pleine concurrence à la détermination de la valeur des transactions internationales entre entreprises associées, tandis que les autorités douanières se conforment au Code de la valeur en douane constitué par l'Accord de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) sur la mise en œuvre de l'article VII de l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT).

Cette dichotomie, présente tant dans les pays développés qu'en développement, crée un climat d'incertitude et de complexité aggravé par la mondialisation de l'économie. Elle induit aussi une hausse des coûts de mise en œuvre et de mise en conformité, un manque de flexibilité dans la conduite des opérations commerciales, ainsi qu'un risque significatif de pénalités. En effet, même quand une entreprise se conforme tant aux principes de l'OCDE qu'à l'accord de l'OMC, rien ne garantit qu'il n'y aura pas de conflit entre deux pays ou deux administrations d'un même pays quant à la détermination du prix de pleine concurrence. De tels conflits peuvent en outre surgir non seulement avant un contrôle, mais également après.

Sachant que les transactions interentreprises représentent, en valeur, plus de 60 % du commerce mondial, les divergences entre la détermination de la valeur en douane et celle du prix de transfert constituent un obstacle à la libéralisation des échanges et freinent le développement international des entreprises de toutes tailles.

Éléments clés

Bien que l'on puisse répertorier de nombreux points de divergence entre les approches douanière et fiscale, il est important de souligner qu'il existe aussi des points de convergence. Nous estimons par conséquent que, sans qu'il soit forcément nécessaire de modifier les règles de l'OMC ou les principes de l'OCDE, ceux-ci peuvent et doivent être harmonisés en trouvant un moyen commun d'interpréter le principe de pleine concurrence. Nous recommandons comme principe fondamental que chaque administration (fiscale ou douanière) prenne en compte la valeur fiscale ou douanière déterminée par l'entreprise avant de procéder à un redressement. Si

le conflit entre l'entreprise et l'administration fiscale concernée ne peut être réglé, les administrations fiscale et douanière du pays en question devraient travailler de concert et tenter d'harmoniser leurs valorisations respectives.

L'une des méthodes recommandées pour assurer l'harmonisation des exigences relatives aux droits de douane et à l'impôt sur les sociétés est que l'administration douanière utilise les renseignements figurant dans la documentation prix de transfert, pour déterminer si le prix entre parties liées est acceptable à des fins douanières. ICC note d'ailleurs que l'Organisation mondiale des douanes (OMD) s'est déjà penchée sur l'utilité de la documentation sur les prix de transfert dans le commentaire 23.1 de son Comité technique de l'évaluation en douane (CTED). Dans la mesure où l'administration douanière estime qu'elle a besoin de renseignements supplémentaires facilement disponibles dans le cours normal des affaires afin de compléter les données standard de la documentation prix de transfert, ces renseignements devraient être clairement définis et publiés (voir Proposition 6).

Selon cette approche, il n'est pas actuellement concevable de tenter de trouver des solutions en dehors des principes existants et admis, ni réaliste de rechercher une harmonisation totale entre les règles douanières et fiscales, ni même d'imposer à l'une des administrations les vues de l'autre. La communauté des affaires est en outre convaincue que créer un corps de règles supplémentaire ne résoudra pas le problème. ICC recommande par conséquent de rechercher en priorité le moyen de rapprocher ces principes et de les rendre plus acceptables tant pour les autorités compétentes que pour les entreprises. Le présent document se veut une contribution du secteur privé au travail des organisations internationales intéressées par ces questions.

Les propositions qui suivent ont pour objectif :

- d'assurer des évaluations fiscale et douanière harmonisées des transactions entre parties liées dans un contexte international
- de clarifier les règles tant pour les entreprises que pour les administrations
- d'éliminer ou du moins de réduire l'impact financier lié à des évaluations divergentes
- de simplifier la réglementation.

Et ainsi :

- de réduire les coûts de mise en conformité des entreprises
- d'éliminer le risque de pénalités résultant de litiges dus aux points de vue divergents des autorités douanières et fiscales
- de rationaliser les opérations interentreprises et de faciliter le commerce international.

Propositions

Bien que les accords préalables sur les prix (APP) puissent répondre aux préoccupations relatives à l'évaluation fiscale, ils sont souvent très rigides, chronophages, coûteux et mal adaptés à des entreprises en constante évolution. De plus en règle générale, ils ne sont pas non plus une solution viable pour les petites et moyennes entreprises ou pour les transactions d'un montant peu élevé.

Afin de favoriser cette approche ICC propose donc les options suivantes pour éviter la double valorisation :

Proposition 1

Reconnaissance par l'administration douanière du fait que les entreprises qui déterminent des prix entre parties liées conformément au principe de pleine concurrence (tel que posé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) ont en général démontré que leurs liens n'ont pas influencé les prix payés ou à payer et que ces prix peuvent être utilisés à des fins douanière.

La valeur en douane se fonde normalement sur l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII du GATT de 1994, qui indique à l'article 1, Règles d'évaluation en douane :

1. La valeur en douane des marchandises importées sera la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du pays d'importation, après ajustement conformément aux dispositions de l'article 8 (...)

Les autorités douanières préfèrent ainsi déterminer les droits de douane selon le prix de vente des marchandises importées, qui est réputé représenter une valeur de pleine concurrence. Lorsque le vendeur et l'acheteur sont liés et qu'il s'agit de fixer le prix de pleine concurrence, la valeur transactionnelle peut malgré tout être utilisée à des fins d'évaluation douanière si l'importateur peut démontrer que la valeur transactionnelle déclarée :

- 1) satisfait au critère des circonstances de la vente, ou
- 2) a été établie par comparaison avec des valeurs « critères ».

Comme indiqué ci-dessous à l'article 1, Règles d'évaluation en douane, de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII du GATT :

1. *La valeur en douane des marchandises importées sera la valeur transactionnelle (...) pour autant (...) d) que l'acheteur et le vendeur ne sont pas liés ou, s'ils le sont, que la valeur transactionnelle est acceptable à des fins douanières en vertu des dispositions du paragraphe 2.*
2. a) *Pour déterminer si la valeur transactionnelle est acceptable aux fins d'application du paragraphe 1, le fait que l'acheteur et le vendeur sont liés au sens de l'article 15 ne constituera pas en soi un motif suffisant pour considérer la valeur transactionnelle comme inacceptable. Dans un tel cas, les circonstances propres à la vente seront examinées, et la valeur transactionnelle admise **pour autant que ces liens n'ont pas influencé le prix**. Si, compte tenu des renseignements fournis par l'importateur ou obtenus d'autres sources, l'administration des douanes a des motifs de considérer que les liens ont influencé le prix, elle communiquera ses motifs à l'importateur et lui donnera une possibilité raisonnable de répondre. Si l'importateur le demande, les motifs lui seront communiqués par écrit.*

*b) **Dans une vente entre personnes liées**, la valeur transactionnelle sera acceptée et les marchandises seront évaluées conformément aux dispositions du paragraphe 1 lorsque l'importateur démontrera que ladite valeur est très proche de l'une des valeurs ci-après, se situant au même moment ou à peu près au même moment :*

i) valeur transactionnelle lors de ventes, à des acheteurs non liés, de marchandises identiques ou similaires pour l'exportation à destination du même pays d'importation ;

ii) valeur en douane de marchandises identiques ou similaires, telle qu'elle est déterminée par application des dispositions de l'article 5 ;

iii) valeur en douane de marchandises identiques ou similaires, telle qu'elle est déterminée par application des dispositions de l'article 6.

L'Accord précise au paragraphe 2 c) que les critères énoncés au paragraphe 2 b) ne sont à utiliser qu'à l'initiative de l'importateur, et à des fins de comparaison seulement. La note interprétative relative au paragraphe 2 b) indique que les valeurs « critères » doivent avoir été précédemment déterminées, selon l'évaluation effective de la marchandise importée. S'il n'y a pas eu d'importation précédente de marchandises identiques ou similaires ayant été évaluées par les autorités douanières conformément aux méthodes transactionnelle, déductive ou de la valeur calculée, il peut ne pas exister de valeurs « critères » acceptées par l'administration douanière. Il est par conséquent courant, en pratique, d'évaluer les circonstances propres à la vente par rapport au paragraphe 2 a) ci-dessus.

La note interprétative relative au paragraphe 2 a) donne des exemples de la manière d'évaluer les circonstances de la vente de manière à convaincre l'administration douanière du fait que les liens entre les parties n'ont pas influencé la valeur transactionnelle. La note interprétative de l'article 1, 2 a) de l'Accord sur la mise en œuvre de l'article VII du GATT indique :

2. *Le paragraphe 2 a) prévoit que, lorsque l'acheteur et le vendeur sont liés, les circonstances propres à la vente seront examinées et la valeur transactionnelle admise comme valeur en douane pour autant que ces liens n'ont pas influencé le prix. Il ne faut pas entendre par là que les circonstances de la vente devraient être examinées chaque fois que l'acheteur et le vendeur sont liés. Cet examen ne sera exigé que lorsqu'il y aura doute quant à l'acceptabilité du prix. Lorsque l'administration des douanes n'a aucun doute quant à l'acceptabilité du prix, celui-ci devrait être accepté sans que l'importateur soit tenu de fournir des renseignements complémentaires. Par exemple, l'administration des douanes peut avoir examiné précédemment la question des liens, ou être déjà en possession de renseignements détaillés concernant l'acheteur et le vendeur, et être déjà convaincue, sur la base de cet examen ou de ces renseignements, que les liens n'ont pas influencé le prix.*
3. *Lorsque l'administration des douanes n'est pas en mesure d'accepter la valeur transactionnelle sans complément d'enquête, elle devrait donner à l'importateur la possibilité de fournir tous les autres renseignements détaillés qui pourraient être nécessaires pour lui permettre d'examiner les circonstances de la vente. A cet égard, l'administration des douanes devrait être prête à examiner les aspects pertinents de la transaction, y compris la façon dont l'acheteur et le vendeur organisent leurs rapports commerciaux et la façon dont le prix en question a été arrêté, afin de déterminer si les liens ont influencé le prix. S'il pouvait être prouvé que l'acheteur et le vendeur, bien que liés au sens de l'article 15, achètent et vendent l'un à l'autre comme s'ils n'étaient pas liés, il serait ainsi démontré que les liens n'ont pas influencé le prix. Par exemple, si le prix avait été arrêté de manière compatible avec les pratiques normales de fixation des prix dans la branche de production en question, ou avec la façon dont le vendeur arrête ses prix pour les ventes à des acheteurs qui ne lui sont pas liés, cela démontrerait que les liens n'ont pas influencé le prix. De même, lorsqu'il serait prouvé que le prix est suffisant pour couvrir tous les coûts et assurer un bénéfice représentatif du bénéfice global réalisé par l'entreprise sur une période représentative (par exemple sur une base annuelle) pour des ventes de marchandises de la même nature ou de la même espèce, il serait ainsi démontré que le prix n'a pas été influencé.*

En vertu du commentaire 23.1 du Comité technique de l'évaluation en douane (CTED) de l'OMD, la documentation prix de transfert utilisée par les importateurs pour illustrer la politique de fixation des prix intragroupes conformément aux Principes de l'OCDE doit être considérée par les administrations douanières comme une base solide sur laquelle évaluer le cas échéant les circonstances de la vente. Les principes de l'OCDE se fondent sur de sains principes économiques destinés à aboutir à des prix de pleine concurrence en ligne avec le résultat recherché par les administrations douanières lorsqu'elles déterminent que les prix n'ont pas été influencés par les liens entre les parties.

En application du commentaire 23.1, ICC recommande par conséquent qu'il soit considéré dans certains cas que les importateurs qui fixent les prix conformément aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ont démontré que les liens entre l'acheteur et le vendeur n'ont pas influencé le prix.

Le principe de pleine concurrence (article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE) peut donc être directement aligné avec les règles applicables pour la détermination de la valeur transactionnelle au regard du critère des circonstances de la vente. Ceci devrait être reconnu par les administrations douanières afin d'établir une convergence entre les règles de l'OCDE et de l'OMC concernant la valeur des transactions entre parties liées.

Il existe en outre de nombreuses situations où les ajustements volontaires ou a fortiori imposés

n'étaient pas prévisibles au moment où la déclaration d'importation a été faite. Les propositions 2 et 3 visent les cas où les conséquences douanières de tels ajustements des prix de transfert doivent être dûment traitées.

Proposition 2

Reconnaissance par l'administration douanière des ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse). Cette reconnaissance devrait s'appliquer tant aux ajustements volontaires — tels que convenus par les deux parties liées — qu'aux ajustements résultant d'un contrôle fiscal.

Les ajustements a posteriori portant sur le prix des produits sont autorisés aussi bien par les principes de l'OCDE que par les règles d'évaluation douanière de l'OMC. Ils peuvent être effectués pour diverses raisons, notamment à titre volontaire, mais aussi en clôture d'exercice afin de respecter à la fin de l'année ou d'une période donnée un niveau de résultat prédéterminé. Les procédures de déclaration de ces ajustements aux administrations douanières sont cependant déterminées par des règles domestiques, et il est fréquent qu'ils ne soient pas pris en compte par les douanes quand l'importateur ajuste le prix d'achat à la baisse.

Lorsque de tels ajustements a posteriori portant sur les prix — qualifiés d'ajustements— sont effectués conformément aux méthodes de prix de transfert de l'OCDE, ils devraient être reconnus par les administrations douanières comme faisant partie du prix payé pour les marchandises, et par conséquent comme un élément de leur valeur transactionnelle.

Les entreprises devraient être autorisées à procéder à des ajustements de la valeur en douane sans être tenues de mettre en place une procédure de valeurs provisoires ou se voir imposer des pénalités du fait de ces ajustements.

Proposition 3

Il est recommandé qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les administrations douanières acceptent de réviser la valeur en douane conformément à l'une des méthodes ci-dessous, au choix de l'importateur — ces méthodes étant applicables à la valeur des marchandises visées par l'ajustement :

- ✓ **Application d'un taux moyen pondéré de droits de douane** : le taux moyen pondéré des droits de douane est calculé en divisant le montant total des droits de douane de l'année par le montant total de la valeur en douane correspondante de la même année. Dans ce cadre, un ajustement forfaitaire à la fin de l'année peut être possible. Par exemple, si à la fin de l'année les ajustements des prix de transfert aboutissent à un paiement additionnel au vendeur, nous recommandons que l'importateur puisse déclarer ce montant forfaitaire. Les douanes pourront ainsi l'imputer à toutes les déclarations faites au cours de l'année et l'ajustement des droits sera égal au taux moyen pondéré des droits.
- ✓ **Ventilation de l'ajustement des prix de transfert selon la nomenclature des biens et sur la base des renseignements fournis par l'importateur ou la communication par les autorités douanières de tous les codes des marchandises et de toutes les données pertinentes relatives à l'importation disponibles dans leurs statistiques nationales.**

Proposition 4

Il est recommandé qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les entreprises soient dispensées :

- ✓ **de l'obligation de soumettre une déclaration rectificative pour chacune des déclarations en douane initiales.** Une rectification récapitulative unique couvrant toutes

les déclarations en douane initiales devrait pouvoir être déposée.

- ✓ **du paiement de pénalités, à condition que la déclaration rectificative soit volontairement déposée en temps utile auprès des douanes.** En effet, ces variations dépendent de divers facteurs qui n'ont absolument rien à voir avec une intention quelconque d'éluider les droits de douane.

Proposition 5

Il est recommandé que les méthodes de détermination des prix de transfert de l'OCDE soient reconnues par les administrations douanières comme un cadre acceptable pour l'évaluation des circonstances de la vente, compte tenu des éléments suivants :

- ✓ **Marchandises identiques ou similaires :** de nombreuses politiques de prix de transfert appliquent des méthodes fondées sur le prix comparable. Dans la plupart des cas, ces méthodes reposent sur la similitude pour les marchandises importées, des fonctions assumées, des actifs utilisés et des risques encourus. Les principes applicables aux prix de transfert exigent également une comparabilité géographique et temporelle, bien qu'il puisse être nécessaire d'utiliser un comparable régional et pluriannuel si des comparables plus précis ne sont pas disponibles. Les administrations des douanes devraient reconnaître l'utilisation de méthodes des bénéfiques comparables et de comparables régionaux et pluriannuels, le cas échéant.
- ✓ **Entités légales (assurant des fonctions spécifiques et ajoutant de la valeur au sein d'un groupe) :** les documentations prix de transfert évaluent les fonctions de chaque entreprise au sein du groupe, ainsi que les risques assumés par chacune des parties, afin d'établir une évaluation économique des prix de pleine concurrence entre parties liées. Les administrations douanières devraient de même reconnaître que la compréhension des fonctions et des risques assumés par chacune des entreprises fournit des renseignements utiles pour l'évaluation des circonstances de la vente conformément à de sains principes économiques.

Proposition 6

Reconnaissance par les administrations douanières de l'acceptabilité de la documentation sur les prix de transfert en tant que preuve du fait que le prix payé pour les marchandises importées n'a pas été influencé par les liens entre les parties.

La production d'une documentation sur les prix de transfert est une exigence des réglementations fiscales dans la plupart des pays du monde. Son contenu est largement harmonisé à l'échelle internationale et peut donc être considéré comme relativement normalisé. La documentation comprend normalement tous les renseignements nécessaires pour analyser les circonstances de la vente, les parties en cause, la valeur ajoutée et les fonctions assurées par chacune des parties. Au cas où l'administration douanière considérerait que des renseignements complémentaires — facilement disponibles dans le cours normal des affaires — sont nécessaires, en plus de ceux communément contenus dans la documentation sur les prix de transfert, pour évaluer si les prix sont ou non influencés par les liens entre les parties, ICC recommande que les renseignements complémentaires exigés soient clairement définis et publiés à l'avance par l'administration douanière afin de permettre leur inclusion dans la documentation sur les prix de transfert, de manière à servir les deux objectifs.

Conclusion

Le présent texte constitue une mise à jour de la Déclaration de politique générale d'ICC sur les prix de transfert et la valeur en douane de 2012, rédigée par la Commission des questions fiscales et le Comité des réglementations douanières et commerciales d'ICC. Une approche globale des liens entre les prix de transfert et la valeur en douane est de plus en plus importante pour le commerce international. Nombreux seront sans doute ceux qui, à travers le monde, contribueront dans un futur prévisible à ce sujet, et ICC est prête à travailler avec des organisations intergouvernementales telles que l'Organisation de coopération de de développement économiques (OCDE) et l'Organisation mondiale des douanes (OMD) dans ce domaine hautement complexe et controversé dans le milieu international de la fiscalité et des douanes.

ICC continuera de suivre les développements sur cette importante question et publiera au besoin des mises à jour de la présente déclaration de politique générale.

* * * * *

À propos de la Chambre de commerce internationale (ICC)

ICC est l'organisation mondiale des entreprises. Sa mission est d'encourager les échanges et les investissements internationaux et d'aider les entreprises à relever les défis et saisir les opportunités d'une économie mondiale de plus en plus intégrée.

Couvrant tous les secteurs de l'entreprise privée, le réseau international d'ICC comprend plus de 6 millions d'entreprises, de chambres de commerce et d'associations économiques dans plus de 130 pays. C'est à travers leurs comités nationaux que les membres d'ICC relaient les préoccupations de leurs entreprises et transmettent les avis d'ICC à leurs gouvernements respectifs.

ICC transmet le point de vue et les priorités de la communauté économique internationale grâce à d'étroites relations avec les Nations Unies, l'Organisation mondiale du commerce, le G20 et d'autres forums internationaux.

Près de 3,000 experts provenant des entreprises membres d'ICC contribuent à l'élaboration du point de vue d'ICC sur des enjeux spécifiques au monde des affaires grâce à leur expérience et leur savoir.

www.iccwbo.org

INTERNATIONAL CHAMBER OF COMMERCE

33-43 avenue du Président Wilson, 75116 Paris, France

T +33 (0)1 49 53 28 28 **F** +33 (0)1 49 53 28 59

E icc@iccwbo.org www.iccwbo.org