

Silvia CRISTEA

**PRIX DE TRANSFER ET L'ACCORD DE PRIX À L'AVANCE DANS LA
LÉGISLATION FISCALE ROUMAINE**

Résumé

Dans cette étude, nous analyserons d'une part, la définition du prix de transfert, la définition des personnes affiliées, les méthodes d'estimation pour les transactions qui ont lieu entre les personnes affiliées (à l'intérieur de l'entreprise) ainsi qu'on les retrouve dans Le Code fiscal roumain.

D'autre part, on présentera et commentera les dispositions de date récente concernant l'accord de prix en avance comme acte administratif fiscal émis par le M.E.F. (Le Ministère de l'Economie et des Finances). Cet acte doit solutionner la demande d'un contribuable visant les conditions et les modalités par lesquelles les prix de transfert seront déterminés dans le cas des transactions qui seront effectuées entre les personnes affiliées conformément au Code roumain de procédure fiscale.

Mots clés

accord de prix à l'avance, personne affiliée, Code Fiscal, Code de procédure fiscale

Considérations introductives

Sur le plan international on a enregistré de nombreuses tentatives de définir le prix de transfert, ainsi que sa réglementation dû au fait que dans le cadre des transactions commerciales intra-compagnies (ou bien entre personnes affiliées), les groupes multinationaux manipulent leurs profits de sorte à minimiser leurs obligations fiscales.

Les normes internationales relatives au prix de transfert élaborées par l'Organisation de Coopération et Développement Économiques (O.C.D.E.) (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris, le 13 juillet 1995) s'inscrivent dans ces efforts.

Afin de régler les problèmes posés par le prix de transfert, au niveau de l'UE il y a eu les propositions suivantes :

- application de la Directive 90/436/CEE contenant la Convention sur l'évitement de la double imposition en ce qui concerne l'ajustement des profits des entreprises associées (personnes affiliées) dénommée brièvement la Convention d'Arbitrage (Publiée au J.O.C.E., no. 225 du 20 août 1990);

- un forum européen des prix de transfert pour identifier les principaux problèmes et suggérer des solutions applicables à tout l'espace de l'UE;
- possibilités d'harmonisation des documents justificatifs;
- en ce sens il sera adopté un Code d'élaboration des documents justificatifs relatifs au prix de transfert (Code of Conduct on transfer pricing documentation) .

Dans le droit roumain le problème des prix utilisés entre entreprises affiliées est réglementé par le Code fiscal et les Normes méthodologiques d'application du Code fiscal (il s'agit de l'article 11 de la Loi no. 571/2003 sur le Code fiscal, détaillé dans les Normes méthodologiques de mise en œuvre de la Loi 571/2003, approuvées par la Décision du gouvernement no. 1840 du 28 octobre 2004, publiée au Journal Officiel no. 1074 du 18 novembre 2004) et également par le Code de procédure fiscale concernant l'accord de prix à l'avance (il s'agit de l'article 42 du Code de procédure fiscale dont le contenu a été modifiée par la Loi no. 166/2006 sur l'approbation de l'Ordonnance d'urgence no. 129/2006 concernant la modification et le complément de l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 relative au Code de procédure fiscale, publiée au Journal Officiel no. 436 du 19 mai 2006).

Pour comprendre l'utilité de la réglementation établie par l'article 42 du Code de procédure fiscale (C.pr.fisc) sur l'accord de prix à l'avance, cette étude analysera les aspects suivants: le prix de transfert (section 2), l'institution de l'accord de prix à l'avance (section 3).

Les commentaires et les propositions de *lege-ferenda* se retrouvent dans la section finale intitulée conclusions.

Prix de transfert (transfer pricing)

Transfer pricing est un terme utilisé pour décrire tous les aspects relatifs aux transactions de matière imposable entre personnes affiliées (intégrées au même groupe de sociétés commerciales), transactions réalisées à travers la sous-évaluation des prix à la vente ou la surévaluation des prix d'achat. Plus précisément, transfer pricing est l'opération par laquelle les personnes affiliées fixent le prix d'une transaction réciproque de biens et de services .

Réglementation de l'O.C.D.E.

Les normes internationales en matière de prix de transfert, établies par l'O.C.D.E., prévoient trois conditions qu'une transaction doit accomplir pour relever de l'incidence de la réglementation sur le prix de transfert, à savoir:

- existence d'une transaction transfrontalière;
- transaction entre deux personnes affiliées;
- transaction ayant pour objet un bien, un service ou tout bien à valeur économique.

Ces conditions sont incluses à l'article 9 de la Convention modèle O.C.D.E. pour éviter la double imposition sous la dénomination d'entreprises associées.

Le principe unanimement reconnu guidant ces réglementations impose que toutes les transactions entre entreprises affiliées (faisant partie du même groupe, contrôlées directement ou indirectement par les mêmes personnes) soient conclues à un prix réel de marché, prix auquel la même transaction aurait été réalisée entre entités indépendantes. Ce principe international accepté par les pays membres de l'O.C.D.E. et aussi par d'autres pays pour déterminer le prix de transfert est le principe de la longueur du bras (arm's length principle). Celui-ci est énoncé à l'article 9 premier paragraphe de la Convention modèle O.C.D.E. (Ioan Condor, 1999) et il prévoit que lorsque deux entreprises sont liées dans leurs relations commerciales ou financières par des conditions acceptées ou imposées, différentes de celles qui auraient été établies entre entreprises indépendantes, les bénéfices qui dans l'absence de ces conditions-là auraient été obtenus par l'une des entreprises mais qui n'ont pas été obtenus à cause de ces conditions peuvent être inclus dans les bénéfices de l'entreprise et par conséquent soumis à l'imposition.

Bien que énoncé dans la Convention modèle, le principe de la longueur du bras est largement développé dans les Directives sur le prix de transfert entre entreprises multinationales et administrations fiscales (Directives de l'O.C.D.E.).

Le principe de la longueur du bras s'appuie sur l'hypothèse que dans les transactions non-contrôlées (c'est-à-dire entre entreprises indépendantes), les forces du marché sont celles qui modèlent les conditions et les termes de la transaction reflétant le prix correct.

Dans les transactions contrôlées (c'est-à-dire entre personnes affiliées), le contrôle exercé en raison du titre de propriété (par exemple une société-mère ayant en propriété le patrimoine de la société succursale) est celui qui dicte le prix. Le principe de la longueur du bras cherche à éliminer l'effet de la propriété sur le prix obligeant les parties à transactionner en tant que parties indépendantes

se trouvant à longueur de bras l'une par rapport à l'autre et non pas en tant que personnes rapprochées (affiliées). Les transactions non-contrôlées deviennent ainsi une référence pour celles qui sont contrôlées puisque le processus de négociation des conditions de la transaction reflètera l'apport et les droits de chaque partie aux bénéfices obtenus de l'opération close, droits valorisées plus tard du prix.

Quoique le principe de la longueur du bras soit unanimement accepté, son acceptation en pratique est difficile vu que des transactions identiques ou des situations similaires sont difficiles à identifier sur le marché libre.

Il est à remarquer que les directives de l'O.C.D.E. attirent l'attention sur le fait que le phénomène du prix de transfert ne doit pas être confondu avec la fraude fiscale même si l'un et l'autre suivent les mêmes buts. Voici pourquoi l'O.C.D.E. ne recommande pas de sanction pénale pour la pratique du prix de transfert mais un nouveau calcul des prix pratiqués et une imposition des bénéfices obtenus.

Réglementation roumaine

Tant dans le Code fiscal que dans le C.pr.fisc., le législateur roumain, lorsqu'il fait référence au prix de transfert il prévoit que dans le cadre d'une transaction entre personnes affiliées il faut déterminer et refléter le prix de marché de la transaction respective. En ce sens, le Code fiscal requiert à l'article 11 paragraphe 2 que dans le cadre d'une transaction entre personnes affiliées les autorités fiscales peuvent ajuster le montant du revenu ou de la dépense de toute personne affiliée selon le cas pour refléter le prix de marché des biens ou des services fournis au sein de la transaction. Étant défini comme le montant à payer par un client indépendant à un fournisseur indépendant au même moment et au même lieu pour le même bien ou service ou quelque chose de similaire dans des conditions de concurrence loyale (Selon l'article 7 paragraphe 1 point 26 du Code fiscal), on peut affirmer que le prix de marché ainsi défini est une valeur juste (Selon l'Ordre no. 1752/2005 pour l'approbation des règles comptables suivant les directives européennes, ch. 2, sect. 7, point 53, la valeur juste est le montant contre lequel un actif pourrait être changé volontairement entre parties en connaissance de cause dans le cadre d'une transaction à un prix fixé objectivement), correcte, déterminée objectivement dans le cadre des transactions entre personnes affiliées.

Dans le droit roumain la réglementation du principe de la longueur du bras se retrouve à l'article 19 paragraphe 5 du Code fiscal (le paragraphe 5 de l'article 19 a été introduit dans le Code fiscal par l'Ordonnance 83/2004 pour

modifier et compléter la Loi no. 517/2003 sur le Code fiscal, publiée au Journal Officiel no. 793 du 23 août 2004) selon lequel : Les transactions entre personnes affiliées sont réalisées conformément au principe du prix de marché libre suivant lequel les transactions entre personnes affiliées s'effectuent dans des conditions établies ou imposées qui ne doivent pas différer des relations commerciales ou financières instaurées entre entreprises indépendantes. Quand on établit les bénéfices des personnes affiliées on prend en compte les principes régissant les prix de transfert.

Dans le cadre d'une transaction entre personnes affiliées les autorités fiscales suivent la réflexion du prix de marché et analysent également le contenu économique de la transaction concernée. De la sorte, conformément à l'article 11 paragraphe 1 du Code fiscal: Quand elles déterminent le montant d'un impôt ou d'une taxe aux fins du présent code, les autorités fiscales peuvent ne pas prendre en considération une transaction n'ayant pas de but économique ou bien elles peuvent ré encadrer la forme d'une transaction pour relever le contenu économique de la transaction.

Pour l'application correcte des méthodes d'estimation du prix de transfert, l'inspecteur fiscal doit tout d'abord comprendre le mécanisme économique de la transaction, les fins mécanismes de la formation des prix, les mécanismes économiques du fonctionnement des sociétés multinationales qui diffèrent des mécanismes nationaux. Également, à travers l'approche économique de la transaction on fera une analyse des risques assumés par les participants à la transaction parce que les bénéfices à obtenir doivent correspondre aux risques engagés.

Le Code fiscal roumain régit toutes les cinq méthodes de détermination du prix de transfert proposées par les directives de l'O.C.D.E.

Le législateur roumain a repris toujours des normes internationales du prix de transfert le caractère transnational des transactions dans les Normes méthodologiques d'application du Code fiscal modifiées par la Décision du gouvernement no. 1840/2004 (publiée au Journal Officiel no.1074 du 18 novembre 2004). De cette manière, conformément au point 1 paragraphe 1 des Normes méthodologiques: Dans le cadre des transactions entre personnes morales affiliées roumaines on ne reconstitue pas la comptabilité (par l'autorité fiscale).

Concernant ce que nous devons comprendre par personnes affiliées selon le droit roumain, les définitions nous sont présentées toujours dans le Code fiscal à l'article 7 point 21, modifié par l'Ordonnance 83/2004.

De cette façon, une personne est affiliée à une autre personne si la relation entre elles est définie au moins par l'un des cas suivants:

- a) une personne physique est affiliée à une autre personne physique, si celles-ci sont des parents de 3^e degré inclus;
- b) une personne physique est affiliée à une personne morale si la personne physique détient directement ou indirectement y compris les avoirs des personnes affiliées minimum 25 % de la valeur/du nombre des titres de participation ou des droits de vote détenus par la personne morale ou si elle contrôle effectivement la personne morale;
- c) une personne morale est affiliée à une autre personne morale si au moins:
 - i) la première personne morale détient directement ou indirectement y compris les avoirs des personnes affiliées minimum 25% de la valeur/du nombre des titres de participation ou des droits de vote de l'autre personne morale;
 - ii) la deuxième personne morale détient directement ou indirectement y compris les avoirs des personnes affiliées minimum 25 % de la valeur/du nombre des titres de participation ou des droits de vote de la première personne morale;
 - iii) une tierce personne morale détient directement ou indirectement y compris les avoirs des personnes affiliées minimum 25 % de la valeur/du nombre des titres de participation ou des droits de vote aussi bien pour la première personne morale que pour la deuxième.

Nous remarquons que dans le Code fiscal il n'existe pas de définition de ce que représente le contrôle direct ou indirect. Le C.pr.fisc. comprend des dispositions sur ces notions, que nous jugeons pourtant imprécises, pouvant donner lieu à des interprétations contradictoires .

L'accord de prix à l'avance dans le droit roumain

Conformément à l'article 42 paragraphe 2 du Code de procédure fiscale, l'accord de prix à l'avance est l'acte administratif émis par le Ministère de l' Economie et Finances et approuvé par une décision du gouvernement afin de solutionner une demande du contribuable concernant l'établissement des conditions et des modalités déterminant au cours d'une période de temps fixe les prix de transfert dans le cas des transactions effectuées entre personnes affiliées telles que définies par la Loi 571/2003 sur le Code fiscal avec les modifications et compléments ultérieurs.

En ce qui concerne l'utilité de cette proposition nous jugeons que la réponse se trouve dans le contenu de l'article 42 paragraphe 3 du C.pr.fisc. Ainsi,

dans le cas où MEF, après avoir analysé la proposition du contribuable la jugera correcte, émettra un acte administratif qui sera approuvé par une décision du gouvernement, acte qui prendra la forme d'un accord de prix à l'avance, qui est opposable et obligatoire vis-à-vis des organes fiscaux à condition que les termes et les conditions contenus dans cet accord soient respectés par le contribuable.

En d'autres mots, étant donné qu'il s'agit d'une situation de fait future, si les inspecteurs fiscaux en contrôlant l'activité du contribuable constatent que celui-ci a changé de méthode de calcul ou bien que autres données ont été utilisées dans le calcul du prix de transfert contenues dans l'accord, ils peuvent ne pas prendre en compte cet accord-là et procéder à un nouveau calcul des prix pratiqués par le contribuable selon les Normes méthodologiques de mise en œuvre du Code fiscal analysées précédemment.

Du point de vue du contribuable, le résultat immédiat sera l'établissement de l'obligation fiscale supplémentaire après le nouveau calcul.

Pour éviter une telle situation, le contribuable aura l'intérêt non seulement de calculer correctement les prix de transfert dans la variante proposée au MEF mais surtout de respecter entièrement les termes et les conditions établis par l'accord de prix à l'avance justement pour pouvoir les opposer aux organes fiscaux donc aux inspecteurs fiscaux également. Et ceci même si pour la procédure d'émission de l'accord de prix à l'avance il devra payer un certain montant au MEF pour la consultation donnée .

Cadre légal

Même si la réglementation de l'accord de prix à l'avance est récente, c'est-à-dire la Loi no. 210/2005 (publiée au Journal Officiel, no. 580 du 5 juillet 2005), qui par l'approbation de l'Ordonnance du Gouvernement no. 20/2005 modifiant et complétant l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 sur le Code de procédure fiscale, la réglementation de la solution fiscale individuelle anticipée (SFIA) a été aussi modifiée en 2005 par l'Ordonnance du gouvernement 20/2005. Ces deux institutions juridiques sont maintenant contenues dans l'article 42 du Code de procédure fiscale.

Le texte de l'article 42 du Code de procédure fiscale a été modifié par la Loi no. 166/2006 (publiée au Journal Officiel, no. 436 du 19 mai 2006) concernant l'approbation de l'Ordonnance d'Urgence du Gouvernement no. 129/2005 pour modifier et compléter l'Ordonnance du Gouvernement no. 92/2003 concernant le C.pr.fisc.

L'accord de prix à l'avance et la S.F.I.A.

Pendant que la réglementation de l'accord de prix à l'avance est récente, les dispositions relatives à la SFIA ont été formulées exactement pendant l'étape de projet du C.pr.fisc. La SFIA a été consacrée par l'Ordre du MFP no. 1033/2004 sur l'institution de la Commission fiscale centrale (publié au Journal Officiel no. 677 du 28 juillet 2004). L'Ordre no.1033/2004 a été abrogé par l'Ordre no. 39/2005 sur l'institution et les responsabilités de la Commission fiscale centrale (publié au Journal Officiel no. 87 du 26 janvier 2005); toujours en 2004, la SFIA commence à être également régie par le Code fiscal respectif via l'Ordonnance d'Urgence no. 123/2004 (publiée au Journal Officiel no. 1154 du 7 décembre 2004) modifiant la Loi no. 571/2003 sur le Code fiscal, à travers lequel, suivant l'article 6 paragraphes 5-8, la SFIA est l'acte administratif fiscal émis par la Commission centrale fiscale afin de solutionner une demande du contribuable relative à la réglementation des futures situations fiscales.

À partir de l'année 2005, le sort de la SFIA est similaire à celle de l'accord de prix à l'avance; les deux sont régis par la Loi no. 210/2005, leur régime juridique étant modifié via l'Ordonnance d'Urgence du Gouvernement no.129/2005, approuvée avec des modifications et des compléments par la Loi no.166/2005.

Avant l'année 2005 était-il possible que le contribuable fasse une demande pour obtenir l'accord des organes fiscaux sur le calcul du prix de transfert, étant donné qu'à partir du 1^{er} janvier 2004 (date de l'entrée en vigueur du Code fiscal et du C.pr.fisc.) seulement la SFIA était réglementée?

Nous jugeons que la réponse est affirmative et la solution communiquée au contribuable pourrait revêtir la forme d'une SFIA. Les arguments sur lesquels s'appuie notre opinion sont les suivants:

- les deux institutions envisagent effectivement des situations futures;
- les deux sont valables conditionnellement, le législateur précisant que la sanction pour la modification des termes ou des conditions prévus dans la SFIA, respectivement dans l'accord de prix à l'avance, est l'inopposabilité envers les organes fiscaux;
- à travers les modifications apportées à la Loi no. 166/2006 les deux passent des compétences de la Commission fiscale centrale aux compétences du MEF;
- les deux sont communiqués uniquement au contribuable (bien que l'approbation via la décision du gouvernement suscite des réserves sur la confidentialité de la communication);

- les deux ne sont plus valables si les dispositions de droit fiscal sont modifiées; les deux cessent d'être valables par l'Ordre du président de l'ANAF (Agence Nationale d'Administration Fiscale).

La question qui se pose est la suivante: si la SFIA et l'accord de prix à l'avance ont un régime juridique similaire après 2005, et précédemment nous admettions qu'on pouvait fournir des réponses pour les prix de transfert sous forme de SFIA, quelle est la raison pour laquelle les deux institutions sont réglementées distinctement? Autrement dit: la réglementation de l'accord de prix à l'avance était-elle nécessaire?

Conclusions

Nous considérons que la raison pour laquelle le prix de transfert requiert une réglementation distincte dans le C.pr.fisc. sous la forme de l'accord de prix à l'avance est l'importance même de l'institution transfer pricing.

En premier lieu, les sociétés multinationales façonnent de manière de plus en plus appuyée les modèles du commerce couvrant à peu près deux tiers du commerce mondial.

En second lieu, comme nous avons précisé au début de notre étude, l'O.C.D.E. a adopté des normes spéciales en matière de prix de transfert et dans le cadre de l'U.E. son évolution réclame une réglementation codifiée.

En troisième lieu, l'évolution du secteur privé en Roumanie attire les investissements des multinationales dans notre pays, la preuve étant l'attention accordée au transfer pricing (par exemple, Pricewaterhouse Coopers a élaboré le Guide International Transfer Pricing dès 1999-2000) par les compagnies de consultation; d'autre part, les Normes méthodologiques d'application du Code fiscal dédient un chapitre distinct aux méthodes de calcul du prix de transfert, les règles établies étant destinées à servir aux organes fiscaux qui seront responsables des dispositions de l'accord de prix à l'avance.

Nous pensons que, compte tenu de l'expansion du phénomène du prix de transfert et de ses conséquences sur les revenus de l'État, la législation roumaine en matière fiscale devra subir des améliorations en ce qui concerne les aspects suivants:

- inclusion du principe de la prévalence de l'économique sur le juridique non seulement dans les documents comptables mais aussi dans les documents fiscaux;
- corroboration de la définition des personnes affiliées du Code fiscal avec les définitions du contrôle direct et indirect du C.pr.fisc. ;

- précision des documents justificatifs à utiliser par les contribuables dans les Normes méthodologiques de mise en œuvre soit du Code fiscal soit du C.pr.fisc.;

- élaboration d'une procédure claire et transparente d'émission de la SFIA et de l'accord de prix à l'avance favorisant tant les activités des organes fiscaux que celles des contribuables.

LES REFERENCES

1. Anghel, T., (2005) "Solution fiscale individuelle anticipée", *Revue de Droit Commercial*, no. 4, Bucarest, pp. 119-125.
2. Balan, F.C., (2004) "Le prix de transfert", *Revue de Droit Commercial*, no. 3, Bucarest, pp. 210-217.
3. Browne, T., (2006) "Législation fiscale de l'UE et son impact sur le plan national" en Volume de la Conférence Internationale de la fiscalité, Bucarest, pp. 6-16.
4. Bufan, R., (2003) *Droit fiscal des affaires*, Ed. Brumar, Timisoara.
5. Condor, I., (1999) *Evitement de la double imposition internationale*, Ed. Régie Autonome Journal Officiel, Bucarest.
6. Cristea, S., (2006) "Modifications apportées à l'article 27 du Code de procédure fiscale à travers la Loi no. 210/2005", *Le courrier fiscal*, no. 2, Bucarest, pp. 20-26.