

Commission Douane ICC France

Groupe de travail prix de transfert et valeur en douane

V2

2 Juin 2023

Evaluation en douane : impact des ajustements de prix de transfert sur la valeur en douane

Rapport d'étude

1. Rappel du contexte et problématique

Plus de 60% des échanges internationaux de biens sont effectués entre entités liées. Les opérateurs déterminent la valeur des biens échangés avec des partenaires liés en appliquant, dans la très grande majorité des cas, une ou plusieurs méthodes de prix de transfert reconnues par l'OCDE. D'un point de vue douanier, l'acceptabilité et la pertinence des prix de transfert aux fins de valeur en douane reste néanmoins une source de difficultés, créant une incertitude pour les partenaires commerciaux et rendant les efforts de conformité douanière parfois vains.

Ces obstacles sont accentués en cas d'application d'ajustements de prix de transfert, qui peuvent être de deux natures : rétroactifs ou prospectifs. Dans le premier cas, ils sont effectués après l'émission de la déclaration en douane à l'importation des marchandises vendues. Dans le second, ils sont factorisés dans le prix de vente déclaré au moment du dédouanement. Par nature, les prix de transfert sont établis sur des données prévisionnelles, au regard d'un certain nombre de facteurs économiques et commerciaux (ex : prix des matières premières) pouvant évoluer plus ou moins sensiblement durant une année fiscale. De ce fait, il peut arriver que les entreprises aient besoin d'émettre des notes de débit ou de crédit pour aligner les résultats financiers avec leur politique de prix de transfert, provoquant ainsi un ajustement rétroactif, à la hausse ou à la baisse, des prix des marchandises échangées pendant l'année. Ce qui impacte la valeur en douane déclarée lorsque celle-ci l'a été sur la base du prix de vente inter-sociétés, et par extension les montants de droits de douane et de taxes dues à l'importation.

Il est naturellement entendu que la problématique des ajustements de prix de transfert ne se pose que lorsque ce dernier est utilisé aux fins de valeur transactionnelle à l'importation.

Historiquement active sur les sujets d'évaluation en douane, ICC s'est déjà penchée sur le sujet des ajustements rétroactifs, émettant notamment en 2015 des propositions et recommandations formelles

reprises dans le Guide de l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD) sur l'évaluation en douane et les prix de transfert :

- Reconnaissance par les administrations douanières du fait les prix inter-sociétés déterminés conformément au principe de pleine concurrence sont officiellement admis aux fins de valeur transactionnelle ;
- Reconnaissance par les administrations douanières que les ajustements rétroactifs de prix de transfert (à la hausse ou à la baisse) font partie du prix de vente. Cette reconnaissance devrait s'appliquer tant aux ajustements volontaires — tels que convenus par les deux parties liées — qu'à ceux résultant d'un contrôle fiscal. En d'autres termes, intégration dans le corpus juridique d'un mécanisme prévoyant la survenance et la gestion douanières des ajustements rétroactifs ;
- Recommandation qu'en cas d'ajustements rétroactifs de 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 de droits de douane ou ventilation selon la nomenclature tarifaire douanière.
 - les administrations douanières adhèrent, pour réviser la valeur en douane, à la méthode d'allocation de l'ajustement des prix de transfert, appliquée et proposée, par code nomenclature tarifaire, par l'importateur.
 - les entreprises sont dispensées de l'obligation de soumettre une déclaration rectificative pour chacune des déclarations en douane initiales, et peuvent ainsi émettre une déclaration rectificative globale.
 - les entreprises de bonne foi, ayant respecté la réglementation applicable, sont dispensées du paiement de pénalités, car les variations des prix de transfert peuvent être dues à des facteurs extérieurs sans relation avec l'intention d'éluider les droits de douane et les taxes à l'importation.

Malgré ces efforts, la problématique du traitement douanier des ajustements rétroactifs de prix de transfert (à la hausse ou à la baisse) reste en pratique bien présente et les entreprises restent démunies la plupart du temps, confrontées à des pratiques hétérogènes selon les Etats et à l'insuffisance de guidelines étatiques suffisamment précises.

Également, alors que les travaux du BEPS relatifs à la réforme de plusieurs aspects de la fiscalité internationale connaissent des avancées notoires (cf Two Pillar Approach), rien ne permet à ce stade de confirmer que ces nouvelles règles, permettront de significativement simplifier la gestion des ajustements de prix de transfert à des fins douanières.

Face à cette situation, un nombre significatif de membres de la Commission Douane d'ICC France ont exprimé un intérêt particulier et ont souhaité la création d'un Groupe de travail.

2. Objectifs du Groupe de travail

Un Groupe de travail a été constitué en Novembre 2020, avec la double mission de :

- i. Faire un état des lieux de l'approche des administrations douanières de pays ciblés vis-à-vis de ces ajustements prix de transfert ;
- ii. A partir de cet état des lieux :
 - Evaluer la mise en œuvre des recommandations émises par ICC en 2015 auprès de l'Organisation Mondiale des Douanes dans les pays cibles identifiés par les membres du Groupe de travail ;
 - Identifier des best practices au profit des opérateurs ;
 - En coordination avec ICC, évaluer les propositions à faire au niveau international afin de faire évoluer les pratiques.

3. Méthodologie de l'enquête menée

Les membres du Groupe de travail ont ciblé une trentaine de pays, les plus impactant au regard de leurs activités internationales. Les pays ont donc été ciblés au regard des besoins opérationnels réels rencontrés par les membres.

Un questionnaire incluant d'une trentaine de questions a été préparé et validé par le Groupe de travail, avant d'être circularisé au sein des membres du groupe de travail et auprès de plusieurs Comités nationaux ICC.

Suite aux différentes contributions, le Groupe de travail a harmonisé les réponses obtenues et préparé une version consolidée des résultats du sondage.

4. Résultats de l'enquête

Parmi les pays ciblés, des contributions ont été obtenues pour 28 pays :

- Zone EMEA : Allemagne, Pays-Bas, Italie, Espagne, France, Royaume-Uni, Russie, Kazakhstan, Maroc, Egypte, Turquie ;
- Zone APAC : Vietnam, Japon, Inde, Australie, Nouvelle-Zélande, Chine, Singapour, Corée du Sud, Malaisie, Thaïlande, Indonésie, Philippines, Taiwan ; et
- Zone Amériques : Mexique, Brésil, USA, Canada

Les comités nationaux d'ICC en Chine, Allemagne et Turquie ont contribué aux réponses.

Davantage de contributions ont été sollicitées et restent en cours de collecte.

De nombreuses évolutions réglementaires ou instructions ont été publiées depuis 2015 sur le sujet – Exemples :

- i. Corée du Sud : 2015, puis 2018
- ii. Taiwan: Novembre 2019
- iii. Singapour: Janvier 2020
- iv. France: Fiche de la DGDDI du 4 Février 2021, en application du Code des Douanes de l'Union
- v. Brésil : 4 Juin 2022
- vi. Chine: Juillet 2022
- vii. Royaume-Uni: Octobre 2022
- viii. Espagne: Février 2023

Les contributions à l'enquête ont permis de procéder à l'évaluation de la mise en œuvre des recommandations émises par ICC en 2015 auprès de l'Organisation Mondiale des Douanes, comme présenté dans le tableau qui suit. Cette évaluation est par ailleurs détaillée par pays, en **Annexe 1**.

	Recommandation ICC-MEDEF de 2015	Résultat		Commentaires
1	Reconnaissance par l'administration douanière du fait que les prix inter-sociétés déterminés conformément au principe de pleine concurrence sont en tant que tels admis aux fins de valeur transactionnelle.	Officiellement accepté	0	Adhésion plutôt majoritaire à ce principe même si la plupart des pays audités ne l'ont pas expressément et officiellement reconnu dans un texte. La pratique démontre que les administrations douanières restent vigilantes et n'hésitent pas à réclamer à l'importateur des éléments justifiant que le prix n'a pas été influencé par la relation intra-groupe. Le respect du principe de pleine concurrence, s'il est nécessaire, n'est parfois pas suffisant pour une administration douanière. Un prix peut parfois être arm's length mais rejeté aux fins de valeur en douane.
		Informellement accepté, selon les cas	23	
		Non accepté	5	
2	Reconnaissance par l'administration douanière des ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse) comme faisant partie du prix de vente. 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. En d'autres termes, intégration dans le corpus juridique d'un mécanisme prévoyant la survenance et la gestion douanières des ajustements rétroactifs.	Officiellement accepté	11	Un nombre modeste de pays audités offrent un cadre stable permettant de prendre en compte ces ajustements rétroactifs. Différence constatée entre pays développés et ceux émergents sur ce point. Les cadres juridiques les plus stables sont rencontrés dans les pays disposant des réglementations douanières les plus matures. Le niveau de prise en considération des ajustements est encore très insuffisant. S'agissant du lien entre autorités douanières et fiscales sur les sujets d'ajustement TP, celui-ci est insuffisant ou inexistant, dans quasiment tous les pays.
		Informellement accepté, selon les cas	10	
		Non accepté	7	
3(a)	Recommandation 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 de droits de douane, ou ventilation selon la nomenclature tarifaire douanière.			

	Recommandation ICC-MEDEF de 2015	Résultat		Commentaires
	Lorsque l'ajustement est à la hausse	Officiellement accepté	0	La majorité des pays audités n'offrent pas cette facilitation. Certains pays acceptent de discuter au cas par cas, mais leur ouverture peut dépendre du degré d'ajustement. En cas d'ajustement à la baisse (credit note), ouvrant droit à remboursement, une pratique stricte imposant un ajustement par nomenclature et par taux associé, est systématiquement appliqué.
Informellement accepté, selon les cas		14		
Non accepté		14		
Lorsque l'ajustement est à la baisse	Officiellement accepté	0		
	Informellement accepté, selon les cas	2		
	Non accepté	22		
3(b)	Recommandation qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les administrations douanières adhèrent, pour réviser la valeur en douane, à la méthode d'allocation de l'ajustement des prix de transfert, appliquée et proposée, par code nomenclature tarifaire, par l'importateur.			

	Recommandation ICC-MEDEF de 2015	Résultat		Commentaires
	Lorsque l'ajustement est à la hausse	Officiellement accepté	0	La majorité des pays audités n'offrent pas cette facilitation et imposent une allocation unité par unité. Certains pays acceptent de discuter au cas par cas, mais leur ouverture peut dépendre du degré d'ajustement (baisse ou hausse). Egalement, toute méthode d'allocation particulière doit généralement être agréée en amont avec les autorités compétentes.
		Informellement accepté, selon les cas	16	
		Non accepté	12	
	Lorsque l'ajustement est à la baisse	Officiellement accepté	0	
		Informellement accepté, selon les cas	4	
		Non accepté	24	
4(a)	Recommandation 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.	Officiellement accepté	2	Malgré la lourdeur administrative, la plupart des pays imposent la soumission d'une déclaration rectificative pour les produits concernés. Certains pays permettent la soumission d'une déclaration rectificative globale (<i>blanket declaration</i>) pour l'ensemble des importations concernées. Enfin, sur autorisation expresse, dans le cadre d'un mécanisme formel ou non, certains pays peuvent dispenser l'opérateur de soumettre une déclaration rectificative ou accepter l'émission d'une déclaration rectificative globale.
		Informellement accepté, selon les cas	18	
		Non accepté	9	
4(b)	Recommandation qu'en cas d'ajustements a posteriori des prix de transfert (à la hausse ou à la baisse), les entreprises soient dispensées du paiement de pénalités, car les variations des prix de transfert peuvent être dues à des facteurs extérieurs sans relation avec l'intention d'éluider les droits de douane.	Officiellement accepté	6	S'agissant des pénalités, les pays offrant un cadre officiel de prise en compte des ajustements de prix de transfert aux fins de valeur en douane offrent la plupart du temps une relative sécurité vis à vis du montant de pénalités à anticiper/provisionner. Mais les deux ne vont pas systématiquement de pair. Par ailleurs, certains pays n'ayant aucun cadre officiel offrent des pénalités réduites ou des exemptions, sans que cela soit formellement prévu par les textes. Pour encore trop de pays, le risque de pénalités dépend encore trop du cas rencontré et des enjeux financiers. Ce risque reste très élevé.
		Informellement accepté, selon les cas	19	
		Non accepté	3	

L'examen des réponses à l'enquête doit se faire avec précaution. Comme indiqué dans de nombreuses contributions, les processus de gestion des ajustements de prix de transfert aux fins de valeur en douane restent très majoritairement informels. L'expérience ressortant du sondage démontre que l'absence de processus formel signifie que les opérateurs sont en mesure de négocier (ou sont soumis à) des procédures variables, parfois sur mesure, certaines plus rigoureuses que d'autres. En d'autres termes, l'expérience, dans un pays donné, peut varier d'un opérateur à l'autre.

Malgré la diversité des situations que peuvent rencontrer les opérateurs, les contributions reçues permettent d'obtenir un bon niveau d'information sur l'approche des autorités, la maturité du sujet, la marge de manœuvre dont dispose un opérateur et les bonnes pratiques à garder à l'esprit.

Néanmoins, les constats suivants sont globalement partagés :

- L'environnement juridique autour de la problématique reste non harmonisé, hétérogène, complexe et dans la majorité des cas insuffisant aux yeux des opérateurs.
- Dans beaucoup d'États, aucun cadre formel réglementaire de gestion des ajustements rétroactifs n'existe. Dans d'autres, un cadre existant s'avère en réalité mal adapté.
- Il est difficile, y compris dans des États dont la législation prévoit un mécanisme approprié, de trouver des guidelines précises permettant aux entreprises de mieux appréhender la gestion des ajustements rétroactifs de prix de transfert et les risques en terme de pénalités.
- Les procédures de régularisation volontaire (« voluntary disclosure ») de la valeur en douane suite à un ajustement de prix de transfert n'existent pas dans tous les États et/ou ne sont pas encadrées.
- Lorsqu'une procédure de rectification de la valeur en douane est suivie, les modalités pratiques varient d'un État à un autre. Certains n'offrent pas de facilitations, exigent notamment la correction de toutes les déclarations en douane, ou une allocation de l'ajustement du prix à la référence produit, etc.
- Il est relevé que le degré de facilitations offertes par les États peut aussi varier selon que les ajustements rétroactifs sont à la hausse ou à la baisse. Dans ce dernier cas, les procédures de rectification sont beaucoup plus strictes et l'obtention d'un remboursement de droits et taxes à l'importation est également, en pratique, très difficile à obtenir dans de nombreux États audités.
- Les risques de pénalités applicables sont très variables d'un État à un autre et restent souvent très élevés, y compris lors qu'une procédure volontaire est introduite par une entreprise de bonne foi.
- L'article 13 de l'Accord sur la valeur en douane de l'OMC de 1994, qui prévoit le principe de la déclaration provisoire de la valeur en douane, en contrepartie de la mise en place d'une garantie, ne paraît pas, sans davantage de précisions ou de guidelines, suffisamment adapté à la problématique des ajustements de prix de transfert post-importation.
- Sur les 28 pays audités :
 - Un peu plus de 50% d'entre eux disposent d'un cadre ayant permis à en place d'un mécanisme (plus ou moins perfectible) dédié à la gestion douanière des ajustements rétroactifs de prix de transfert
 - Moins de 20% sont considérés comme disposant d'une réglementation et de lignes directrices suffisantes sur le sujet
- Parmi les pistes d'amélioration plébiscitées par les opérateurs figurent (i) une meilleure coordination entre autorités douanières et fiscales, (ii) la publication de réglementations ou de lignes directrices officielles détaillant un processus à suivre pour les importateurs et (iii) la possibilité de pouvoir régulariser les déclarations en douane hors du cadre d'un contrôle.

5. Best practices

Il ressort du sondage que, comme dans d'autres composantes de la matière douanière, l'anticipation des impacts des ajustements de prix de transfert sur la valeur en douane est le maître mot. Savoir, dans la mesure du possible, au moment du dédouanement, si la valeur des marchandises peut ou va subir un ajustement est un objectif essentiel. Également, pour les pays ayant inséré dans leur législation un mécanisme officiel *erga omnes*, cette anticipation se traduit, d'un point de vue juridique, par la nécessité

de sécuriser avec les administrations concernées la méthodologie de traitement de ces ajustements, aussi bien rétroactifs que prospectifs, à la hausse ou à la baisse, dans le cadre d'un avis sur la valeur ou d'une autorisation expresse.

Au regard des contributions reçues, les best practices suivantes peuvent être notées.

Best practice #1

Que ce soit dans les pays ayant un mécanisme clairement et formellement établi de gestion de cette problématique ou ceux n'en n'ayant pas, il est indispensable d'identifier, au regard de la cartographie des flux du groupe, l'existence ou l'absence de régime juridique applicable au traitement douanier des ajustements rétroactifs de prix de transfert, son contenu ainsi que les instruments offerts par le droit local pour anticiper les formalités et évaluer les risques.

Best practice #2

Les ajustements de prix de transfert, et leur volume, sont par nature difficilement prévisibles. Néanmoins, au sein de l'entreprise, il est indispensable d'inclure systématiquement le facteur valeur en douane lors de la détermination de la politique de prix de transfert. Il est recommandé d'avertir les équipes prix de transfert des difficultés et risques créés par les ajustements en général, et en particulier dans certains pays spécifiquement identifiés au sein du groupe. Cela peut permettre (i) d'éviter la pratique d'ajustements dans certains pays à risques avérés et/ou (ii) de communiquer en interne, auprès des responsables douane, sur la survenance de ces ajustements, permettant ainsi à ces dernières de mieux anticiper les formalités et risques associés.

Face aux risques importants dans certains pays, certaines entreprises peuvent prendre la décision de ne pas utiliser un prix de transfert aux fins de valeur transactionnelle, car jugé non acceptable au regard du droit applicable, privilégiant l'utilisation d'une méthode secondaire d'évaluation en douane.

Best practice #3

Dans les pays prévoyant un mécanisme de gestion soumis à autorisation préalable ou ne prévoyant aucun mécanisme formel, il est fortement recommandé d'obtenir un avis sur la valeur en douane (si le pays en délivre) ou une autorisation expresse de la part des autorités compétentes, selon la procédure formelle ou informelle prévue par la législation du pays concerné. La demande d'avis ou d'autorisation doit être soigneusement préparée au sein de l'entreprise, qui devra décrire aux autorités ses propositions relatives à la méthode d'allocation des ajustements aux marchandises importées et/ou la gestion des valeurs provisoires et des déclarations rectificatives.

Par ailleurs, dans le cadre de cette demande d'autorisation, les autorités peuvent avoir la compétence pour élargir le champ de la discussion à d'autres problématiques de valeur en douane (apports matériels et immatériels, redevances, etc.). Il est donc recommandé à l'entreprise sollicitant l'autorisation d'anticiper un tel élargissement.

Best practice #4

S'agissant de la méthodologie de gestion des ajustements de prix de transfert aux fins de valeur en douane, prévoir une procédure interne permettant :

- (i) l'allocation efficace des ajustements au minimum à l'échelle de chaque nomenclature tarifaire (généralement acceptable si les ajustements sont à la hausse), au maximum à l'échelle de chaque référence produit (requis si les ajustements sont à la baisse) ;
- (ii) la gestion, en coordination ou non avec les représentants en douane, des valeurs provisoires et des déclarations en douane rectificatives.

Best practice #5

Préparer la documentation adéquate pour justifier et défendre la rectification de valeur en douane causée par les ajustements rétroactifs de prix de transfert, que ce soit dans un cadre contentieux ou non. Il est recommandé de disposer en interne d'une documentation douanière du prix de transfert (afin d'adapter les terminologies de ce concept initialement fiscal aux référentiels douaniers), pouvant inclure par exemple les contrats entre parties liées, les listes de prix, les structures de coûts par référence

produit, les registres comptables permettant de soutenir la fiabilité du prix entre parties liées, ou des notes détaillées sur la méthode d'allocation des ajustements à la valeur des marchandises

Best practice #6

Toute pratique consistant à réaliser des ajustements prospectifs (dans ce cas le montant d'ajustement est inclus dans le prix déclaré aux fins de valeur en douane lors du dédouanement de la marchandise), justifiée afin d'éviter la lourdeur des procédures liées ajustements rétroactifs et le risque de déclarations erronées en douane du fait d'un ajustement post-importation, n'est pas recommandée en dehors d'une autorisation expresse obtenue de la part des autorités compétentes. Cette pratique peut mener à des écarts substantiels de valeur pour un même produit d'une période sur l'autre, et remettre en cause la fiabilité du prix de transfert et donc sa pertinence aux fins de valeur transactionnelle.

6. Conclusion

La diffusion de ce sondage et les contributions ont permis au Groupe de travail de tirer de nombreux enseignements et de mettre l'accent sur l'ensemble des problématiques rencontrées par les entreprises dans le cadre de la gestion des ajustements rétroactifs de prix de transfert aux fins de valeur en douane.

Les contributions mettent indéniablement en lumière la nécessité d'améliorer les mécanismes proposés dans la quasi-totalité des pays audités. Le corpus juridique existant sur le sujet est aussi insuffisant que son importance est grande pour les entreprises. ICC peut avoir un rôle moteur pour faire évoluer les pratiques, et le travail présenté dans ce rapport peut servir de point de départ.

Les résultats obtenus, et constats effectués, donnent matière à ICC pour étendre le recueil de contributions à d'autres pays et réfléchir à des actions concrètes au niveau international pour améliorer la sécurité juridique des opérateurs internationaux sur cette problématique.

*

Annexe : Analyse de la mise en œuvre des recommandations ICC-MEDEF de 2015 par pays.

Remerciements : ICC France remercie tous les membres du Groupe de travail pour le travail entrepris, les Comités ICC Chine, Allemagne et Turquie, ainsi que le MEDEF, pour leur contribution.