



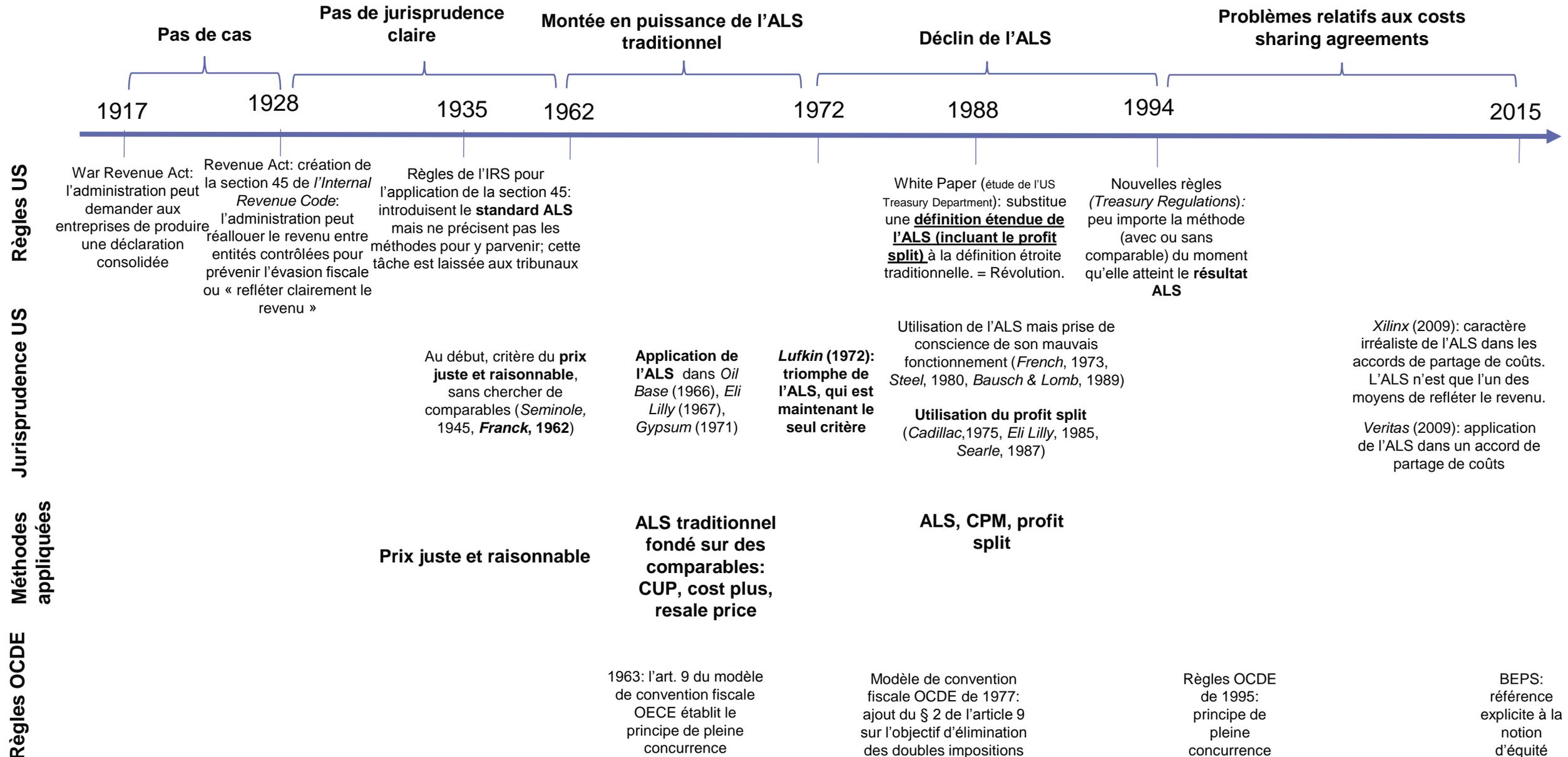
# Economie et droit fiscal

Grands arrêts de la jurisprudence américaine en  
prix de transfert

**Master 2 économie et droit - 2015/2016**

Julien Pellefigue

# Evolution de la réglementation et de la jurisprudence américaines



# ***Franck, 1962***

## **Problématique**

- Principaux faits:
  - Une entité américaine (Washington) vend des produits chimiques à une entité canadienne à un prix correspondant à ses coûts + une marge de 6%
  - Position des parties: le prix des ventes à l'entité canadienne reflète un profit juste et raisonnable
- Position de l'administration:
  - Les profits déclarés ne reflètent pas correctement les revenus des sociétés
  - Les prix doivent être examinés à l'aune du critère ALS: Washington a appliqué une marge d'environ 100% sur ses ventes aux usines tierces et aurait dû appliquer la même marge avec les parties liées

## **Décision du juge**

- Le juge donne raison aux parties: la marge de 6% représente un profit raisonnable. L'administration n'a fait qu'estimer la marge sur d'autres ventes, elle ne démontre pas que la marge appliquée par Washington sur les produits en question diffère selon le destinataire. L'administration n'apporte pas de preuve des marges de Washington sur les différents produits.
- **Critère utilisé: le prix juste et raisonnable**
- L'ALS n'est qu'un critère parmi de nombreux critères. Il n'est pas indispensable d'établir quel aurait été le prix entre des contribuables non associés.
- *Commentaire*
  - La Cour utilise cependant un comparable pour déterminer le caractère raisonnable du prix

# *Oil Base*, 1966

## Problématique

- Principaux faits :
  - Un contribuable américain a une filiale au Venezuela, Obvenca.
  - La filiale tire ses revenus de commissions et remises versées par le contribuable américain.
  - Selon le contribuable, il a été prouvé que même après le paiement des commissions et remises, il a réalisé un profit plus important sur ses ventes à l'étranger que sur ses ventes domestiques
  - Le contribuable applique le standard Franck (critère du prix juste et raisonnable)
- Position de l'administration:
  - L'administration s'aperçoit que ces commissions sont le double de celles versées à cinq entreprises indépendantes et ont pour effet de transférer artificiellement des revenus à Obvenca
  - L'administration attribue au contribuable le revenu qu'une transaction ALS aurait produit

## Décision du juge

- Décision de la Tax Court (1964):
  - La Tax Court approuve l'administration
  - Peu importe le critère utilisé (ALS ou prix juste et raisonnable); en l'espèce, le contribuable n'apporte pas de preuve que son profit sur ses ventes domestiques représenterait un profit raisonnable pour ses ventes à l'étranger
- Décision de la Cour d'appel (1966):
  - La Cour applique l'ALS et confirme la position de l'administration
  - *Franck* n'a pas rejeté l'ALS mais a seulement établi que ce n'était pas le seul critère ; l'écart par rapport à l'ALS a été très étroitement limité dans *Franck*
  - *Franck* s'applique seulement quand (a) le prix ALS ne peut être prouvé et (b) à cause de la complexité des circonstances, il est difficile pour la Cour de faire l'hypothèse d'une transaction ALS. => L'ALS doit s'appliquer non seulement quand des comparables existent, mais aussi quand on peut faire l'**hypothèse** d'un comparable
- Commentaires
  - Exemple classique d'application de l'ALS
  - Revirement dû à la difficulté à appliquer le critère du prix juste et raisonnable dans l'affaire *Oil Base* et par la perception de larges abus

# ***Lufkin, 1972***

## **Problématique**

- Principaux faits
  - Lufkin, entité américaine, vend des machines pour champ de pétrole à sa filiale américaine, Lufkin International, qui revend les machines à l'étranger.
  - Lufkin International reçoit de Lufkin des remises de 20% pour les machines qu'elle revend à Lufkin Canada, filiale canadienne de Lufkin qui vend les machines au Canada.
  - Lufkin Canada reçoit une remise de 10% de Lufkin International.
  - Pour les autres ventes de Lufkin International, Lufkin lui verse une commission de 20%.
  - Une filiale vénézuélienne de Lufkin, Lufkin Overseas, vend les machines en Amérique du Sud et perçoit une commission de 20% sur ses ventes de machines.
  - Position du contribuable: ces remises sont raisonnables et auraient été identiques entre des entreprises non associées
- Position de l'administration
  - Sur la base de l'ALS, l'administration alloue à Lufkin 50% des commissions versées à Lufkin International et à Lufkin Overseas, et 50% de la remise accordée à Lufkin International sur ses ventes à Lufkin Canada.

## **Décision du juge**

- Décision de la Tax Court:
  - Devant la Tax Court, Lufkin présente des preuves préparées par un comptable public indépendant sur le caractère raisonnable des remises et des commissions
  - La Tax Court utilise le critère du prix juste et raisonnable et approuve le contribuable
- Décision de la Cour d'appel:
  - La Cour approuve l'administration
  - Utilisation de l'ALS, qui est le « *generally accepted standard of evidence* », « *the beginning point in recomputing the appropriate income applicable to each of the corporations* »
- Commentaires:
  - **Grand chemin parcouru depuis *Franck* : l'ALS est maintenant le seul critère, toute tentative de fixer des PT sans se référer à des comparables est invalide**
  - Mais pas d'indication sur la marche à suivre en l'absence de comparables

# ***French, 1973***

## **Problématique**

- Principaux faits
  - La filiale US d'une maison-mère UK négocie une redevance pour un procédé de fabrication de purée en 1946, pour une période de 21 ans
  - La redevance est toujours la même en 1960 alors que le procédé s'est avéré extrêmement profitable (et que la participation de 49% d'une partie non associée dans la maison-mère UK a été vendue)
- Position de l'administration
  - Des parties non associées auraient modifié la redevance pour qu'elle soit proportionnée au revenu (« *commensurate with the income* ») issu du brevet

## **Décision du juge**

- Pas besoin de réévaluer la redevance car l'ALS a été respecté dans le contrat de 1946 grâce à la participation de 49% dans la maison-mère UK
- L'augmentation de la profitabilité ne change rien au caractère raisonnable de l'accord quand il a été conclu
- *Commentaire*
  - Cet arrêt montre le sophisme de se fier entièrement au caractère l'ALS du contrat d'origine, quand le résultat économique est clairement disproportionné aux attentes initiales des parties
  - L'administration se trouve dans la position de devoir argumenter contre l'ALS, après avoir tant lutté pour l'imposer

# Steel, 1980

## Problématique

- Principaux faits :
  - US Steel, producteur d'acier, a comme transporteur une filiale au Liberia, Navios, qui transporte du minerai du Venezuela aux USA
  - Navios facture à US Steel des prix à un niveau qui rend l'acier qu'elle vend aussi cher que l'acier domestique fabriqué par US Steel
  - Navios facture le même prix à des entreprises non associées en quantités beaucoup plus faibles
  - Navios a donc des profits importants qui sont complètement exemptés de taxes
  - A l'époque, pas d'information publique disponible sur le prix de marché du transport de minerai de fer
- Position de l'administration
  - L'administration étudie des comparables et considère qu'une partie des profits de Navios excède le reflet juste de son revenu: Navios a surfacturé Steel de 25%
  - Il faut appliquer le critère du prix juste et raisonnable. L'ALS ne fonctionne que dans un marché concurrentiel et non en cas de monopole *de facto* (ce qui est le cas de Steel)

## Décision du juge

- Décision de la Tax Court
  - Le juge utilise deux moyens alternatifs pour déterminer quels auraient été les revenus de Navios si Navios avait facturé ses services à un prix de marché:
    - Il prend les taux facturés 3 ans auparavant à Steel par deux entreprises indépendantes (en les ajustant en fonction du risque, des profits et de l'augmentation des coûts)
    - Pour vérifier l'exactitude de cette approche historique, il construit des taux hypothétiques basés sur des estimations des coûts de Navios (en les ajustant en fonction du risque et du profit)
    - Puis pour chaque année taxable, il choisit la méthode qui aboutit à la réallocation la plus basse en faveur du gouvernement
  - Le juge estime qu'une réallocation des profits est justifiée
- Décision de la Cour d'appel
  - La Cour examine les transactions et les prix facturés par Navios aux acheteurs indépendants
  - La réallocation n'est pas suffisamment justifiée par l'administration: le contribuable a prouvé qu'il paye les mêmes prix que des acheteurs indépendants
  - Le seul critère est la comparabilité avec des parties non associées, même s'il y a des différences de volumes ou risques ou en cas de monopole de fait comme c'est le cas avec Steel. Le choix d'un autre critère imposerait un fardeau inéquitable au contribuable
  - Le contribuable dispose d'une liberté d'ajustement pour attribuer une large partie du profit à une filiale, cela n'empêche pas l'application de l'ALS
  - Même si par certains aspects les opérations menées par Navios pour Steel sont uniques (différences dans la durée et le risque, les transporteurs de minerai de Navios sont les plus larges du monde dans leur catégorie), **le critère de l'équité reconnaît la réalité économique mais mènerait à trop d'incertitude pour le contribuable car il permettrait trop facilement les redressements**

# ***Bausch & Lomb, 1989***

## **Problématique**

- Principaux faits :
  - B&L licencie son unique procédé pour fabriquer des lentilles de contact à une filiale irlandaise et lui charge une redevance de 5%
  - La filiale irlandaise fabrique les lentilles pour \$1,50 (au lieu de \$4 à \$6 dollars pour les concurrents) chacune et les vend à la maison-mère pour \$7,50 (le même prix que celui facturé à des contribuables non associés alors que les coûts de fabrication sont beaucoup plus élevés pour les contribuables non associés).
- Position de l'administration
  - L'administration s'appuie sur des comparables
  - Propose d'éliminer la royalty (l'administration estime que B&L Irlande est un « contract manufacturer » assuré d'un marché pour ses ventes) et de limiter le profit net de B&L Irlande à 20% sur ses ventes.

## **Décision du juge**

- Décision de la Tax Court
  - La Tax Court approuve B&L
  - Elle utilise comme comparables de B&L quatre distributeurs de lentilles, qui payent tous un prix supérieur à \$7,50 (sauf une exception non significative)
  - L'administration fait appel car elle n'est pas d'accord: en plus de ses fonctions de distributeur, B&L fournit le savoir-faire, la marque, l'approbation réglementaire, la R&D et les marchés
- Décision de la Cour d'appel
  - La cour confirme le jugement de la Tax Court: les fonctions sus-mentionnées par l'administration sont prises en compte par la redevance
  - Rejette l'analyse « contract manufacturer » de l'administration sous prétexte que B&L n'a pas d'obligation contractuelle d'acheter le produit (comme si une telle obligation était nécessaire entre des parties liées !)
  - La cour estime que PT étaient corrects malgré les différences économiques entre les comparables
  - **Obligation d'utiliser la méthode CUP pour déterminer le prix ALS, même si la réalité économique est différente ; reconnaître la réalité économique créerait trop d'incertitude pour le contribuable ;** peu important les différences de volume et de coûts
  - Le contribuable dispose d'une liberté d'ajustement (cf. *Steel*) ; peu importe la profitabilité qui a suivi (cf *French*)
- Commentaire
  - **Problème majeur dans l'application de l'ALS :** si des comparables inexacts sont utilisés, l'ALS aboutit à des résultats complètement irréalistes économiquement. Mais les Cours sont réticentes à abandonner les comparables quand ils existent.

# Cadillac, 1975

## Problématique

- Principaux faits:
  - Cadillac, entreprise de tissage de fibres, est considérée comme un leader sur son marché et, à ce titre, peut facturer à ses clients des prix de 0,5 à 1% supérieurs à ceux de ses concurrents
  - Cadillac verse des commissions à une entité associée pour des services de tissage
  - Selon Cadillac, ces commissions sont comparables à celles payées à des entités non associées
- Position de l'administration:
  - Propose d'allouer à la filiale un profit de 10% et le reste à la maison-mère (elle n'explique pas comment elle arrive à ce résultat)

## Décision du juge

- Les comparables fournis par le contribuable ne sont pas similaires (différences de volume et pas d'engagement dans une relation continue)
- **La Cour est obligée de déterminer le PT de manière arbitraire**, en utilisant un facteur de valeur ajoutée (en fonction de la quantité de travail de chaque entité). « *Where some allocation is justified, if the respondent fails to follow a reasonable method in making such allocation, the Court must substitute its judgment... Unfortunately, this place upon the Court the burden of decision without having all the facts... Looking to the combined profits of both enterprises, and applying [a value added] factor, it is the Court's conclusion that there should be allocated to the petitioner under section 482... the sum of 100 000 \$ [instead of 193 000 \$ as proposed by the Commissioner]* »
- Commentaires
  - **Utilisation de la méthode profit split**, prônée plus tard par le White Paper
  - Résultat largement arbitraire, comme le montrent les chiffres ronds. En l'absence de toute précision dans les règles, la Cour n'avait pas le choix. Cela explique pourquoi les Cours sont si réticentes à abandonner les comparables quand ils existent.
  - Exemple précoce de l'impasse dans laquelle se trouvent les Cours

# ***Eli Lilly, 1985***

## Problématique

- Principaux faits :
  - Lilly, maison-mère américaine, transfère à une filiale portoricaine (Lilly P.R.) les brevets développés grâce à la R&D réalisée aux USA
  - Lilly P.R. s'appuie sur les brevets pour devenir le seul fabricant de 2 médicaments, puis les vend au contribuable qui les commercialise aux USA
- Position de l'administration:
  - Réallocation de tout le revenu des brevets au contribuable
  - Lilly P.R. est un simple « contract manufacturer » et la propriété juridique des incorporels ne doit pas être prise en compte.

## Décision du juge

- Position de la Tax Court:
  - La propriété juridique doit être prise en compte
  - La séparation entre les dépenses pour créer le brevet et le revenu correspondant ne constitue pas une distorsion, car les dépenses ont eu lieu dans les années 1950, bien avant le transfert, et ont déjà été recouvrées
  - Réallocation nécessaire car le profit du contribuable ne lui permet pas de financer sa R&D
- Décision de la Cour d'appel:
  - Pas de comparable, donc les 3 méthodes régulières (CUP, cost plus et resale price) ne sont pas utilisables
  - **Utilisation d'un « profit split raisonnable » arbitraire** basé sur les fonctions remplies par les parties. La méthode profit split est « non déraisonnable ».
  - Lilly US a reçu une contrepartie suffisante (stocks, droits de distribution, assistance technique). Lilly P.R. n'est pas tenue de participer aux dépenses R&D de Lilly US.
  - La Cour alloue à Lilly P.R. 100% des coûts de fabrication + les location savings, et 55% de son revenu issu des incorporels marketing. Réallocation à Lilly de 23 M de dollars pour 1971-1972, au lieu des 53 M pronés par l'administration.
- Commentaire
  - Premier d'une série d'arrêts avec des transferts, par des géants pharmaceutiques, de brevets de valeur développés grâce à une R&D approfondie aux US, sans que la filiale ne verse de royalty ni de contrepartie

# ***Searle, 1987***

## **Problématique**

- Principaux faits :
  - Comme Lilly, Searle transfère des brevets de médicaments à SCO, filiale portoricaine, sans contrepartie.
  - SCO fabrique et vend les médicaments à des parties non associées
- Position de l'administration:
  - Allocation du revenu à Searle car SCO est un contract manufacturer

## **Décision du juge**

- Une contrepartie pour le transfert est nécessaire, puisque les incorporels représentent 80% du revenu du contribuable
- Transférer les brevets à une partie non associée avec comme simple contrepartie le stock relèverait de la plus mauvaise gestion
- **Comme il n'y a pas de comparable, la Cour est contrainte de faire appel à son "best judgement" arbitraire**, et attribue au contribuable \$ 29 M et \$ 34 M pour deux ans (25% des ventes totales de SCO), au lieu de \$ 92 M et \$ 110 M demandés par l'administration.
- *Commentaires*:
  - De manière significative, la Cour ne cherche pas à caractériser ce résultat comme conforme à l'ALS.
  - Utilisation du **critère « clear reflection of income »**. = Tautologie : le critère pour le reflet clair est l'ALS, et l'ALS est ce qui produit un reflet clair. Point bas dans les tentatives d'appliquer l'ALS en l'absence de comparables.

# *Xilinx*, 2009

## Problématique

- Principaux faits:
  - Accord de partage de coûts entre Xilinx, entreprise américaine, et sa filiale irlandaise pour développer des incorporels. Chaque entité verse un pourcentage de ses coûts totaux de R&D, en proportion des bénéfices anticipés tirés des incorporels
  - Xilinx alloue à sa filiale certains de ses coûts de R&D, mais pas la rémunération sous forme de stock-options des employés qui réalisent la R&D
  - Le contribuable n'inclut pas dans les coûts de R&D le coût des stock-options parce que des entreprises non associées n'auraient pas partagé ce coût  
=> Xilinx déduit de sa base taxable aux USA \$261 M au titre des coûts de stock-options.
- Position de l'administration
  - Les coûts des stock-options auraient dû être partagés entre le contribuable et sa filiale et inclus dans les coûts de R&D. Avec le partage de ces coûts, la déduction fiscale de Xilinx aurait été réduite.

## Décision du juge

- Décision de la Tax Court:
  - Donne raison à Xilinx: il n'est pas possible d'inclure le coût des stock-options car des parties non associées n'auraient pas partagé le coût des stock-options
- Décision de la Cour d'appel
  - Donne raison à l'administration: les parties doivent partager tous les coûts, y compris le coût des stock options
  - La section 482 n'a pas pour but d'atteindre l'ALS mais de réfléter le revenu; l'ALS n'est que l'un des moyens pour parvenir à ce résultat
- Commentaires
  - L'ALS est irréaliste dans le domaine du partage des coûts car les entreprises indépendantes ne concluent pas de tels accords
  - **Cet arrêt souligne que l'ALS ne peut pas être appliqué dans un domaine clé des PT, le partage de coûts**