

Assemblée générale des 14 et 15 décembre 2007

Commission des règles et usages

**Rapport sur les activités « d'économiste »
dans la profession d'avocat.**

1. Introduction

Parallèlement à notre domaine d'intervention traditionnel, des activités jusqu'alors inexistantes, ou peu organisées se structurent peu à peu au sein des cabinets d'avocats, en raison de l'évolution des dossiers, des exigences de la clientèle, ou des nécessités résultant de la concurrence.

Il en va ainsi, entre autres, des activités exercées, soit directement, par des confrères, soit par des collaborateurs salariés de haut niveau dans certains cabinets, pour procéder à des « évaluations » diverses.

Notre commission est interrogée sur la possibilité de considérer que cette activité, dite « d'économiste » est susceptible d'être considérée comme l'une de celles autorisées à la profession.

2. Rappel de notions sur le « champ d'activité » de l'avocat.

L'article 1^{er} de notre loi précise simplement que « *la profession d'avocat est une profession libérale et indépendante* », termes repris à l'article 1.1 du R.I.N. et 2 du décret déontologie qui y ajoute « *quelque soit son mode d'exercice* ».

Pour le reste, les textes distinguent l'activité judiciaire de l'activité juridique.

L'activité juridique est elle-même partagée entre la consultation et la rédaction d'actes, le périmètre du droit faisant l'objet d'un titre spécial, le titre III de la loi du 31 décembre 1971.

En fait, le champ d'activité de l'avocat, et par voie de conséquence l'ensemble des activités autorisées, ne semblent être véritablement définis que dans le seul R.I.N. à son article 6, qui donne de nombreux exemples, mais ne constitue pas une liste exhaustive.

3. Analyse des activités sur lesquelles nous sommes consultés.

Au regard de diverses contributions adressées, à ce sujet, à la commission des règles et usages, il apparaît que l'axe principal de notre recherche doit porter sur les règles du droit fiscal, qu'il soit français, communautaire, ou international.

Certaines dispositions du droit, notamment du droit fiscal, établissent des obligations juridiques dont le respect suppose une analyse économique.

Dans le domaine de la fiscalité, on peut évoquer notamment les obligations pesant sur les contribuables en matière de prix de transfert, qui forment l'un des sujets les plus importants à ce jour de la fiscalité internationale, ainsi que celles existant en matière d'évaluation des biens dans un contexte d'ISF, de droits d'enregistrement, de succession, de donation, etc.

Dans le domaine du droit économique, on peut citer bon nombre de questions relatives au droit de la concurrence, telles que les notions de « prix prédateurs », de « position dominante », etc.

Les avocats qui interviennent dans ces matières sont donc conduits à procéder à des évaluations, de diverses natures, pour le compte de leurs mandants, dans le domaine de la fiscalité française, communautaire, et internationale

3.1 Fiscalité « internationale »

Des obligations fiscales importantes pèsent sur les groupes de sociétés, pour les transactions de toutes natures (cession de biens, prestations de services, cession ou concession de droits incorporels, etc..) réalisée entre sociétés liées par un lien de dépendance et situées dans deux Etats différents.

Ces obligations existent dans la plupart des Etats et imposent que les prix pratiqués pour ces transactions entre sociétés liées soient ceux auxquels ces sociétés auraient conclu la transaction si elles avaient été indépendantes les unes des autres, c'est-à-dire que les prix pratiqués au sein du groupe soient des prix de marché (principe de pleine concurrence).

Pour les entreprises multinationales de toute taille, il s'agit là depuis bon nombre d'années d'une préoccupation essentielle, dans la mesure où ces **obligations fiscales en matière de prix de transfert** sont devenues une source majeure de redressements, avec des montants de rappels d'impôt et de pénalités souvent très significatifs en cas de non-respect.

3.2 : Droit fiscal français

3.2.1

En France, ces obligations sont codifiées à l'article 57 du Code Général des Impôts. Celui-ci a fait l'objet d'une instruction administrative qui le commente et vient en préciser certains aspects (BODGI 4-A-2-73), instruction complétée par la documentation de base de l'administration (4 A 1211 du 1er septembre 1993).

En outre, le droit fiscal français prévoit à l'article L13B du Livre des Procédures Fiscales une obligation pour les entreprises de mettre à disposition de l'administration fiscale, en cas de contrôle, une documentation spécifique visant à démontrer le respect des règles édictées à l'article 57 du CGI.

Cette obligation a été précisée par une instruction administrative qui décrit le champ, la forme et le contenu de cette documentation (BOI 13 L-7-98).

Elle impose la **réalisation d'études économiques de comparaison**, et prévoit notamment la production de justificatifs *«d'ordre économique: toutes considérations ou données se rapportant aux marchés et aux fonctions remplies par les entités du groupe concernées explicitant la méthode invoquée par l'entreprise (...); toute information et analyse concernant les comparables retenus, justifiant la pertinence du choix effectué.»*

Les analyses économiques qui découlent de ces obligations sont inhérentes aux dispositions évoquées ci-dessus: ces dernières en imposent l'existence et, pour bon nombre d'entre elles vont jusqu'à en fixer, souvent de façon détaillée, le contenu attendu.

3.2.2

Par ailleurs, des procédures spécifiques d'accord préalables sur les prix (APP) ont été instaurées, dans le but d'organiser des discussions entre les contribuables qui le souhaitent et l'administration, **hors d'un contexte contentieux**, aux fins d'aboutir à un accord préalable sur la méthodologie appliquée par le contribuable pour fixer les prix pour un champ de transactions défini.

Ces accords « sécurisent » alors, pour une période de 3 à 5 ans, les contribuables par un engagement de la (ou des) administrations fiscale(s) concernée(s) de ne pas remettre en cause cette méthodologie en cas de contrôle fiscal, sous réserve que le contribuable respecte un certain nombre d'engagements.

Des instructions administratives (BOI 4 A-8-89 et BOI 4 A-11-05) encadrent cette procédure, de façon générale pour l'ensemble des entreprises, procédure qui peut prendre :

- soit une forme unilatérale (*accord direct entre le contribuable et l'administration fiscale française*),
- soit une forme bilatérale (*accord entre l'administration fiscale française et celle de l'autre Etat concerné, sur le fondement de l'article 25-3 du modèle de convention OCDE*).

Ces diverses instructions prévoient, de la part du contribuable qui souhaite mettre en oeuvre ces procédures, la production de rapports documentaires d'un contenu similaire, en pratique, à celui dans le contexte de l'article L 13B évoqué ci-dessus, y compris en ce qui concerne l'ensemble des analyses économiques.

3.2.3

La DGI a publié en novembre un **guide spécifique sur les prix de transfert** à l'usage des PME, qui complète la doctrine de l'administration française.

Dans une première partie, d'une portée générale pour tout type d'entreprise (PME ou autre), ce guide décrit de façon détaillée les analyses qu'il convient de mener pour étudier les fonctions et les risques des sociétés liées concernées (analyse fonctionnelle), les méthodes envisageables pour effectuer la fixation des prix, et les études de «comparables» qui doivent venir à l'appui de ces méthodes pour assurer le respect du principe de pleine concurrence.

Dans une seconde partie, spécifique aux PME, le guide prévoit notamment une procédure simplifiée en matière d'APP.

Ces divers éléments de doctrine, de même que l'essentiel de la jurisprudence française en matière de prix de transfert, font de façon constante référence aux principes posés par l'OCDE et matérialisés par un rapport publié en 1995 et complété depuis (Cf. le «rapport OCDE»)

Ce rapport de près de 300 pages est la pierre angulaire à laquelle se réfère l'ensemble des administrations fiscales, y compris l'administration fiscale française, pour le détail des modalités pratiques de mise en oeuvre du principe de pleine concurrence.

Il décrit notamment, de façon très détaillée, les points à étudier dans le cadre de l'analyse fonctionnelle des sociétés concernées, les différentes méthodes envisageables pour la fixation des prix (reprises par le Guide PME de la DGI), les critères de comparabilité qu'il convient de mettre en oeuvre pour la réalisation des études de «comparables », les modalités spécifiques à certains types de transactions, le contenu que doit embrasser une documentation en matière de prix de transfert, etc.

Cf. sur ces sujets :

Direction générale des impôts, Les Prix de Transfert - Guide à l'usage des PME, novembre 2006.

OCDE, Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, 1995 et s.

3.3. Union européenne

En outre, au niveau de l'Union Européenne, le Conseil des Ministres de l'économie et des finances de l'Union a adopté à l'unanimité en juin **2006** un « Code de Conduite » visant à harmoniser les obligations documentaires en matière de prix de transfert, qui apporte notamment certaines précisions sur la conduite des études de «comparables» ainsi que sur l'organisation des éléments descriptifs de l'analyse fonctionnelle ou des transactions entre sociétés liées.

Pour l'Avocat, conseiller ou assister son client quant au respect de ces obligations, ou le défendre en cas de contentieux, suppose donc inévitablement la réalisation de ces activités à caractère économique.

Dans tous ces cas l'Avocat ne fera, pour assister son client, que réaliser les mêmes études et analyses que celles menées par l'administration elle-même, soit sous forme anticipative (pour aider son client à s'assurer du respect de ses obligations ou à constituer la documentation obligatoire qui le matérialise), soit sous forme contradictoire (pour assister son client dans sa défense en cas de contentieux).

3.4 : Evaluation d'actifs dans un contexte fiscal

L'évaluation d'actifs fait l'objet d'une réglementation détaillée, lorsqu'elle s'inscrit dans un contexte fiscal.

Il peut, par exemple, s'agir de l'évaluation d'actifs tels que des titres de sociétés dans un contexte d'application de l'ISF, ou de paiement de droits d'enregistrement en cas de cession ou de transmission à titre gratuit, de l'évaluation d'un fonds de commerce dans un contexte de droits d'enregistrement en cas de cession, etc.

A titre d'exemple, les dispositions applicables sont codifiées à l'article 758 du CCI pour les droits d'enregistrement en cas de transmission à titre gratuit de valeurs mobilières non cotées.

Cet article dispose que

«pour les transmissions à titre gratuit de biens meubles autres que les valeurs mobilières cotées et les créances à terme, la valeur servant de base à l'impôt est déterminée par la déclaration détaillée et estimative des parties (...)»

De nombreuses dispositions légales applicables prévoient que les biens soient évalués à leur valeur vénale.

Le non-respect de ces obligations est notamment sanctionné par des rappels d'impôts.

Par exemple, l'article L17 du Livre des Procédures Fiscales prévoit que,
« en ce qui concerne les droits d'enregistrement [...] l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieure à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations. »

Par ailleurs, une procédure dite «de rescrit valeur» (similaire dans son esprit à la procédure d'APP unilatéral en matière de prix de transfert, voir plus haut) est ouverte aux dirigeants d'entreprises individuelles ou de sociétés non cotées qui envisagent de donner tout ou partie de l'entreprise ou des titres qu'ils possèdent, afin qu'ils puissent solliciter l'accord préalable de l'administration sur la valeur de ces biens.

Cette procédure, réservée aux projets de donation portant sur des entreprises ou titres de sociétés non cotées, répondant à la définition des biens professionnels au sens de l'ISF, est codifiée à la documentation de base 13 L-1323 (n° 121 à 138) et aux instructions administratives 13 L-4-OS et 13 L-5-06.

Pour l'évaluation des biens, l'administration fiscale a établi une doctrine qui lui est opposable et qui prend notamment la forme d'un guide de portée générale⁵, ainsi que **d'un ouvrage publié récemment pour les titres de sociétés**

Ce dernier ouvrage, de près de 130 pages, décrit dans le détail et illustre au travers d'une dizaine de fiches pratiques un ensemble de méthodes d'évaluations pouvant être employées, les différents paramètres devant entrer dans la mise en oeuvre de ces diverses méthodes, les approches à prendre en compte dans certains cas particuliers, etc.

* * *

Dans ce contexte, l'Avocat est, là encore, sollicité par ses clients pour les assister dans la compréhension, l'interprétation et la mise en oeuvre concrète des différentes sources de droit et de normes pratiques évoquées ci-dessus.

De façon concrète, il est donc appelé à intervenir pour assister son client dans la mise en oeuvre des dispositions du droit fiscal et de la doctrine administrative lui permettant d'estimer la valeur du bien en question.

La méthodologie d'évaluation employée forme, en pratique, le coeur de tous les débats entre le contribuable, assisté par son Avocat, et l'administration fiscale, tant en cas de contentieux que dans un contexte de «rescrit valeur ».

Un travail concret de conseil fiscal sur le sujet du calcul de l'assiette de droits ou d'impôts grevant des biens (notamment titres de sociétés et éléments de fonds de commerce) ne peut de ce fait guère être envisagé sans la réalisation de tout ou partie des travaux ci-dessus.

Cf. sur ces sujets

Direction générale des impôts, Guide de l'évaluation des biens, janvier 1989.
Direction générale des impôts, « L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés », daté de novembre 2006 et publié le 21 mars 2007.

4. Conclusion en vue du débat

Dans toutes les situations évoquées ci-dessus, l'Avocat est donc sollicité par ses clients pour les assister dans la compréhension, l'interprétation et la mise en oeuvre concrètes des différentes sources de droit et de normes pratiques évoquées ci-dessus.

Il est donc conduit à intervenir, tant dans un cadre de conseil anticipatif qu'en cas de défense des intérêts de son client au cours d'un contentieux fiscal, pour assister ce dernier dans:

- La réalisation de l'analyse fonctionnelle;
- Les recommandations à formuler ou les justifications à apporter quant au choix d'une méthode donnée de fixation des prix;
- La réalisation des études de comparables venant à l'appui de la méthode choisie, à partir de données objectives publiquement disponibles, accessibles et vérifiables;
- La réalisation de la documentation requise.

Selon les contributions qui ont été adressées à la commission, les différents éléments décrits ci-dessus forment, en pratique, le coeur de tous les débats entre le contribuable, assisté par son Avocat, et l'administration fiscale, tant en cas de contentieux que dans un contexte d'APP.

Il est donc difficile d'envisager une activité de conseil fiscal sur ces sujets (prix de transfert, évaluations d'actifs) sans la réalisation de tout ou partie des travaux ci-dessus, et qui consistent à procéder à des approches de valeurs, et donc de chiffrages, dans le cadre de la mission confiée.

Il serait illogique de scinder cette partie de l'activité de conseil en fiscalité, de celles quotidiennement pratiquées en ces matières, par nos confrères exerçant dans le domaine général du droit fiscal

Il paraît donc possible de considérer que l'ensemble de ces études dont la mise en oeuvre est codifiée par le droit, réalisées par l'Avocat, avec le concours de collaborateurs salariés de son cabinet, possédant le compétence et l'expérience requises, entre dans le champ de l'activité professionnelle autorisée dans le cadre de l'exercice de la profession d'avocat.

La commission aura à apprécier, sur la base des documents en sa possession, et du présent rapport.

Une dernière précision mérite toutefois d'être apportée.

Toutefois, en procédant ainsi **sous sa propre et unique signature**, à la détermination de la valeur d'un bien, ou de la fixation d'un prix, pour le compte de son client ; et en portant ces informations à la connaissance de partenaires de son client, ou d'administrations fiscales, ou en conseillant à son client de le faire ; l'avocat engage **très directement, et de façon incontestable**, sa responsabilité civile professionnelle quant au sérieux de ces appréciations.