

Les prix de transfert

Guide à l'usage des PME

Sommaire

Table des matières

L'ENTREPRISE ET LES PRIX DE TRANSFERT.....	3
I- Les prix de transfert.....	3
1- Définition des prix de transfert.....	3
2- La notion de groupe.....	5
3- Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité.....	7
4- Le prix de pleine concurrence.....	7
II- Conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence.....	8
1- L'analyse fonctionnelle.....	8
2- Déterminer un prix conforme au principe de pleine concurrence.....	11
L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES PRIX DE TRANSFERT.....	21
I- Contrôle des prix de transfert.....	21
1- Que vérifie l'administration fiscale ?.....	21
2- Justification d'une politique de prix de transfert.....	22
3- Les instruments de contrôle spécialisés auxquels l'administration fiscale peut avoir recours.....	23
4- Les conséquences de l'absence de dialogue avec l'administration.....	24
II- Sécurisation juridique des prix de transfert.....	25
1- Accord préalable en matière de prix de transfert.....	25
2- L'offre de service pour les entreprises : l'accord bilatéral ou unilatéral simplifié.....	25
3- Éliminer la double imposition : la procédure amiable.....	26
ANNEXE 1 : LEXIQUE.....	28
ANNEXE 2 : GRILLE D'ANALYSE FONCTIONNELLE.....	30

L'ENTREPRISE ET LES PRIX DE TRANSFERT

I- Les prix de transfert

1- Définition des prix de transfert

Selon la définition de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert sont "les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées".

Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre entités d'un même groupe et résidentes d'États différents : ils supposent des transactions intragroupes et le passage d'une frontière.

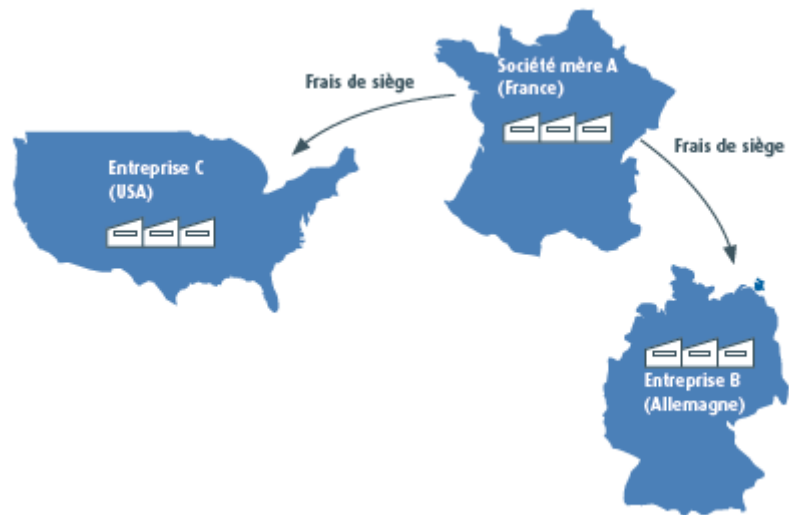
Il s'agit finalement d'une opération économique au sein d'un même groupe, ce qui exclut toute transaction à l'international avec des sociétés indépendantes ainsi que toute transaction intragroupe sans passage de frontière. Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intragroupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises...

Les prestations de services non rémunérées et les mises à disposition gratuites de personnel ou d'éléments incorporels entre entreprises associées sont également concernées s'il s'avère qu'elles auraient dû être rémunérées, conformément au principe de pleine concurrence.

Exemple 1 : au sein d'un groupe, une filiale A établie en France vend des ordinateurs à une autre filiale B établie en Grande-Bretagne, le prix de vente des ordinateurs est un prix de transfert.



Exemple 2 : une société mère française A facture des frais de siège à ses filiales B et C, situées à l'étranger, le service facturé relève des prix de transfert.



Exemple 3 : une entreprise A fabrique en France des biens qu'elle vend à une filiale étrangère B qui les commercialise, le prix de vente est un prix de transfert.



Exemple 4 : une transaction transfrontalière entre des entreprises non associées ne constitue pas un prix de transfert.



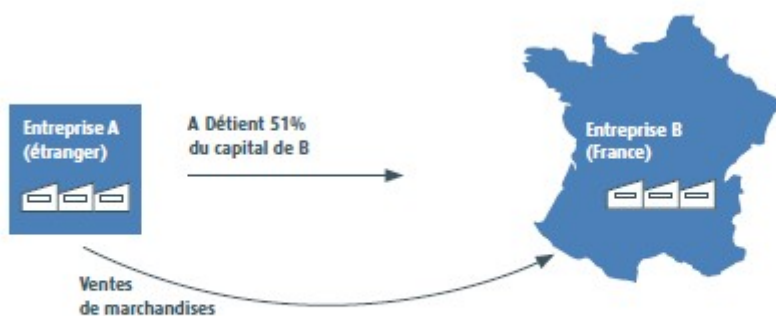
2- La notion de groupe

La notion de groupe suppose l'existence de liens de dépendance entre les différentes entreprises qui le composent. Deux entreprises sont dépendantes – et donc appartiennent à un même groupe – si l'une d'elle participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe. Le lien de dépendance peut être juridique (de droit) ou de fait.

La dépendance juridique (de droit)

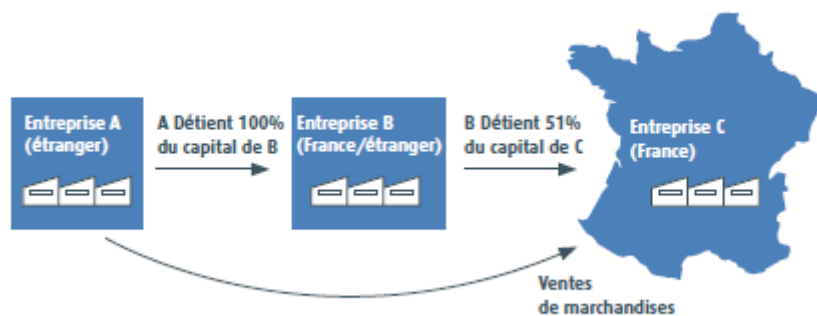
Une entreprise française est placée sous la dépendance d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière possède directement ou indirectement une part prépondérante dans son capital ou la majorité absolue des droits de vote dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés. En pratique, la détention de la majorité du capital (plus de 50 %) suffit à caractériser la dépendance.

Dépendance juridique directe

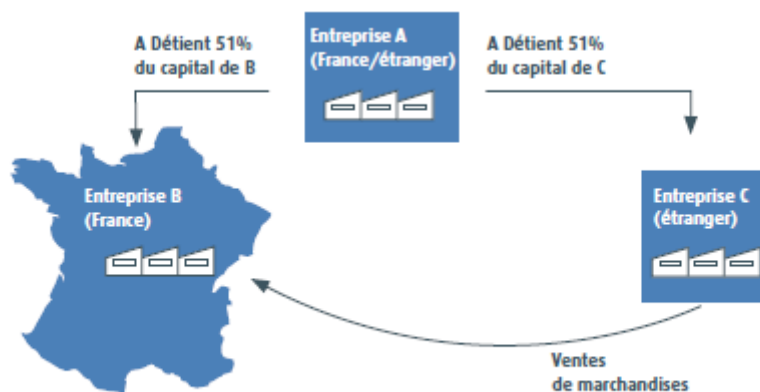


Dépendance juridique indirecte

Exemple 1 : l'entreprise étrangère A vend des marchandises à l'entreprise française C dont elle détient indirectement 51 % du capital.



Exemple 2 : l'entreprise étrangère C vend des marchandises à l'entreprise française B, et ces deux entreprises sont détenues à 51 % par l'entreprise A.



La dépendance de fait

Il y a dépendance de fait si l'entreprise étrangère exerce dans l'entreprise française directement ou indirectement un véritable pouvoir de décision (ou inversement).

Elle existe, par exemple, dans les cas suivants :

- une entreprise française qui est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix de produits vendus ;
- deux entreprises, française et étrangère, qui portent le même nom et utilisent les mêmes ressources pour démarcher des clients (par exemple, un bureau de représentants commerciaux) mais qui vendent leurs produits/services sur leurs marchés géographiques respectifs.
- une entreprise qui fabrique en France des biens sous une marque détenue par un résident étranger sans contrat de licence alors que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise française et intervient dans la gestion et dans la commercialisation en France des produits vendus à des clients indépendants.

La dépendance de fait se caractérise donc par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise.

Le cas des entreprises établies dans un pays où elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié

En cas de contrôle, la dépendance est présumée établie lorsque la transaction concerne une entreprise française et une entreprise étrangère qui est établie dans un pays où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié¹ ou dans un Etat ou territoire non coopératif².

3- Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité

En fixant leurs prix de transfert, les groupes opèrent des choix qui affectent de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions.

Par conséquent, les États vérifient que les entreprises implantées sur leur territoire et qui commercent avec d'autres entreprises liées et implantées à l'étranger sont correctement rémunérées pour les opérations réalisées et déclarent la juste part du résultat devant leur revenir eu égard aux activités déployées.

4- Le prix de pleine concurrence

Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque Etat sont les plus justes possibles, d'éviter les différends entre administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les Etats membres de l'OCDE ont adopté le principe du "prix de pleine concurrence" pour les opérations intragroupes³.

Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

L'article 57 du code général des impôts (CGI) reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues par des parties ayant un lien de dépendance dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Dès lors, afin de limiter les risques de divergences d'analyse entre les administrations, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

II- Conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence

L'entreprise doit, dans un premier temps, analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (l'analyse fonctionnelle), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit ensuite déterminer la méthode et le prix des transactions intragroupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence.

1- L'analyse fonctionnelle

L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels utilisés.

Le recensement des fonctions exercées, des risques encourus, des actifs et des moyens utilisés

Les fonctions exercées

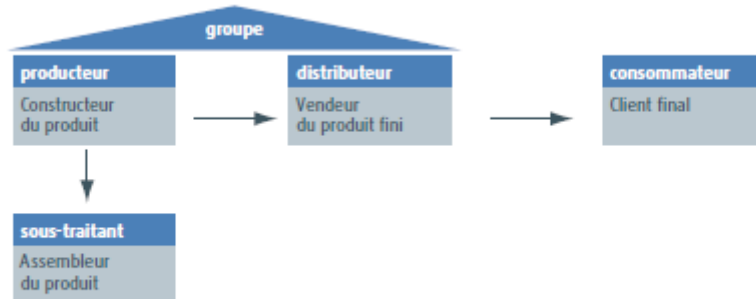
Les transactions intragroupes peuvent être de différentes natures :

- conception ;
- recherche et développement ;
- fabrication ou production ;
- assemblage ;
- prestations de services ;
- achats ou ventes de biens corporels ;
- distribution ;
- sous-traitance ;
- prestations financières ;
- cession, concession ou mise à disposition d'actifs incorporels (exemple : brevet, marque, procédé de fabrication...).

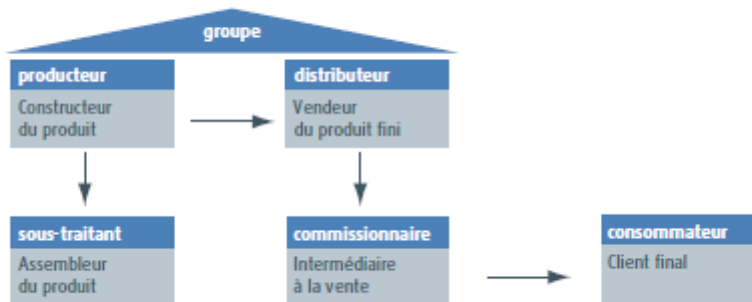
Exemple 1 : deux entreprises d'un même groupe produisent et vendent de l'électroménager.



Exemple 2 : pour fabriquer son lave-linge, le producteur peut faire appel à des prestataires ou à des sous-traitants.



Exemple 3 : pour commercialiser son lave-linge, le distributeur peut faire appel à un intermédiaire à la vente (exemple : commissionnaire, agent d'affaires...).



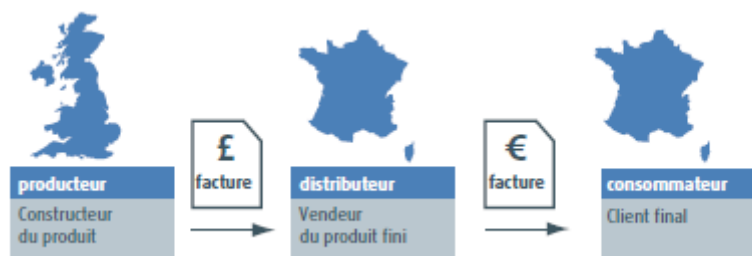
Chaque entreprise exerce des fonctions propres et assume divers risques.

Les risques encourus

L'entreprise peut, par exemple, être exposée aux risques suivants :

- risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus...);
- gestion des stocks ;
- service après-vente ;
- risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration).

Exemple 4 : à partir de l'exemple 1 ci-dessus, illustration du risque de change d'un groupe produisant des appareils électroménagers. L'entreprise qui produit les appareils, située en Grande-Bretagne, les vend en livre sterling à une entreprise située en France qui elle-même les revend en euro à des clients français.



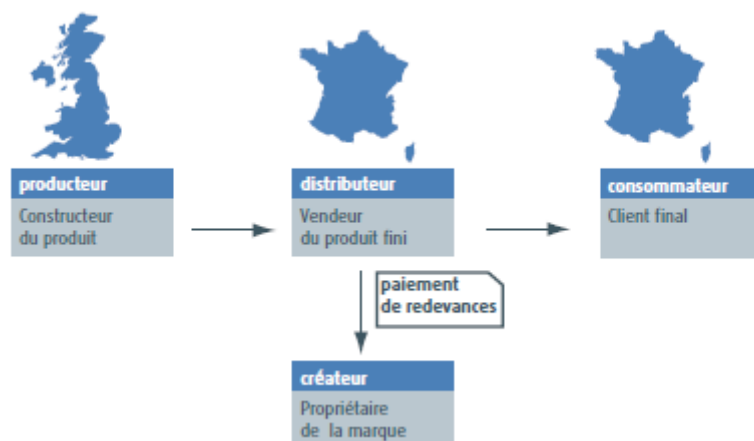
Le risque de change, lié à la variation de la parité entre la livre sterling et l'euro, est supporté par le distributeur français. Toute appréciation de la monnaie britannique aura pour conséquence une diminution de la marge de l'entreprise française si celle-ci ne peut pas augmenter à due concurrence les prix de vente en euros au client final.

Les actifs (corporels et incorporels) et les moyens utilisés

L'entreprise doit recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation qu'elle utilise pour réaliser les fonctions qui lui sont confiées en tenant compte :

- du type d'actif (usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque...);
- des caractéristiques de ces actifs (importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation...);
- des autres moyens mis en œuvre (personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance...).

Exemple 5 : en reprenant l'exemple 1 ci-dessus et en considérant que le groupe commercialise ses produits sous la marque « Lave Plus », la rémunération du distributeur ne sera pas la même selon qu'il est propriétaire ou non de la marque. Si ce n'est pas le cas, il devra verser une redevance au propriétaire, ce qui augmentera ses charges et diminuera corrélativement son résultat⁴.



Les entreprises ayant plusieurs activités

À l'aide de la comptabilité analytique, l'entreprise qui exerce plusieurs activités (par exemple, producteur et distributeur), doit isoler pour chacune d'elle les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. L'objectif est de distinguer par activité la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat dégagé.

Les facteurs externes à prendre en compte

L'entreprise doit également tenir compte des éléments suivants pour fixer sa rémunération :

- les caractéristiques des marchés où sont réalisées les transactions (localisation géographique, dimension, date d'implantation sur ce marché, état de développement, potentiel, situation de la concurrence, niveau de vie de la clientèle, existence de biens et de services de substitution, stade de commercialisation, réglementations locales...);
- la stratégie développée au sein du groupe (innovation, mise au point de nouveaux produits, diversification, pénétration de nouveaux marchés, accroissement de la part de marché...).

Par exemple, la conquête d'un nouveau marché ou le lancement d'un nouveau produit peuvent justifier des dépenses supplémentaires sur une période limitée (dépenses publicitaires, frais de mise en place d'un réseau de distribution...) ou une diminution du chiffre d'affaires et des marges (remise promotionnelle...). Elles doivent être supportées par l'entreprise qui tirera l'essentiel du profit de cette stratégie.

S'il apporte la plus forte valeur ajoutée, le producteur bénéficiera du plus important retour de profit, obtenu en calculant la marge consolidée du groupe, toutes transactions confondues, sur le même produit (recherche, fabrication, vente...). Dans ce cas, il supportera les risques liés au lancement du produit. En revanche, si les coûts et/ou les risques sont supportés par le distributeur, ce dernier devra percevoir une rémunération appropriée.

Exemple 6 : une entreprise française d'assemblage d'imprimantes achète des pièces détachées aux entreprises de production du groupe et revend à des entreprises sœurs les imprimantes montées.

Si l'entreprise française se limite à un simple rôle de façonnier, sa rémunération tiendra compte des seules charges directes et indirectes liées à la prestation. En revanche, si elle supporte les risques liés à la manipulation et à la propriété des pièces, leur prix de revient doit être pris en compte pour le calcul de la rémunération.

Exemple 7 : un producteur étranger qui a confié la distribution exclusive de sa production à sa filiale française décide de conquérir un nouveau marché en visant un autre type de clientèle (par exemple, la vente à des particuliers).

Dans le principe, l'entreprise française ne doit pas supporter seule cette stratégie de développement financièrement très coûteuse. Si elle devait supporter la totalité ou une partie de ces coûts, une contrepartie serait alors attendue (partage des profits par exemple). Si le producteur souhaite augmenter ses bénéfices en visant une clientèle plus large, il doit évaluer les services rendus par la filiale française et la dédommager en conséquence.

La notion d'entrepreneur principal

Ce n'est qu'à l'issue d'une analyse fonctionnelle que l'entrepreneur principal peut être identifié. Il s'agit dans les faits de l'entreprise qui assume les risques principaux (qu'ils se concrétisent ou non) et qui prend les décisions stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire...) et supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques et de la publicité).

Cette notion est importante car, au sein d'un groupe, l'entrepreneur principal reçoit le résultat résiduel, c'est-à-dire le bénéfice (ou les pertes) restant une fois que toutes les entités ont été justement rétribuées.

L'analyse fonctionnelle (cf. annexe 2) est donc indispensable pour déterminer :

- la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité considérée ;
- les revenus et les coûts des actifs et des moyens utilisés pour justifier la base de calcul et fixer le niveau de rémunération qui sera d'autant plus élevé que les risques pris sont importants et que les fonctions exercées sont à forte valeur ajoutée.

2- Déterminer un prix conforme au principe de pleine concurrence

Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité.

Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au prix de pleine concurrence. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes (*les comparables*).

L'entreprise doit enfin être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration en cas de contrôle (analyse fonctionnelle, choix de la méthode, tarification, justification de la normalité de la rémunération par l'analyse de comparabilité).

Les méthodes de rémunération

L'entreprise a le choix de la méthode de rémunération. Les méthodes les plus fréquemment rencontrées s'inspirent des cinq méthodes préconisées par l'OCDE selon le type de fonction exercée et qui sont détaillées ci-après :

– trois méthodes dites *traditionnelles*, fondées sur les transactions : le prix comparable sur le marché libre, le prix de revente, et le prix de revient majoré ;

– deux méthodes dites *transactionnelles*, fondées sur les bénéfices : la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

Toute méthode retenue par l'entreprise peut être considérée comme recevable à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés, et que la rémunération soit conforme au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, le choix de la méthode et l'importance des justificatifs apportés devront être adaptés aux enjeux : le recours à une méthodologie sophistiquée et l'établissement d'une documentation élaborée pourront être réservés aux refacturations d'un montant significatif.

Les méthodes traditionnelles

La façon la plus directe pour s'assurer que les prix intragroupes sont de pleine concurrence est de les comparer à ceux pratiqués pour des transactions identiques entre des entreprises indépendantes (ce que l'on appelle "le prix comparable sur le marché libre"). Le prix de pleine concurrence est obtenu en substituant le prix pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre à celui pratiqué pour la transaction avec l'entreprise associée.

Toutefois, dans certains cas, on ne disposera pas de transactions comparables pour appliquer cette approche directe et il faudra comparer les transactions contrôlées avec les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs que les prix, comme par exemple les marges brutes (ou marges commerciales). C'est ce qui sera pratiqué pour les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré.

> La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe

La méthode du prix comparable sur le marché libre est la plus simple des méthodes. Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendants.

Cette méthode est la plus satisfaisante car c'est la plus directe et la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence.

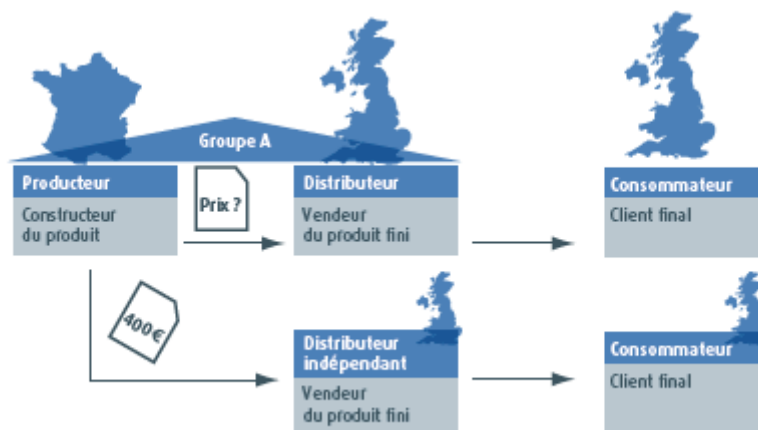
Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché (différences de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droits de douane...). S'il n'existe pas de transaction similaire, il convient d'opérer des correctifs (ou ajustements) lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité afin de tenir compte de ces différences pour approcher le juste prix de marché. Toutefois, si les ajustements devenaient trop nombreux (volume, délais de règlements, secteur géographique...), trop incertains il faudrait envisager l'application d'une autre méthode.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux entreprises qui commercialisent des marchandises couramment vendues sur le marché. En revanche, elle est inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels (savoir-faire, brevets).

Le prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise :

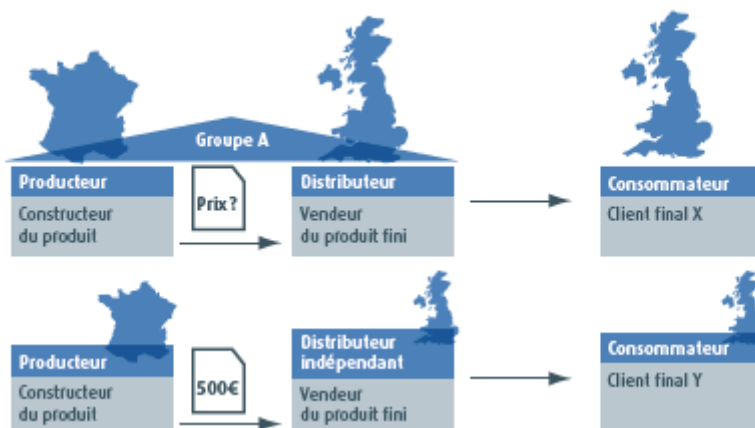
- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services ;
- externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

Exemple de comparable interne :



Dans l'hypothèse où les conditions d'exploitation sont identiques⁵, le prix de transfert du lave-linge qui doit être appliqué entre le producteur français et le distributeur britannique appartenant au même groupe A, est de 400€.

Exemple de comparable externe :



Dès lors que les conditions d'exploitation sont similaires⁶ à celles qui existent entre les entreprises indépendantes, le prix de transfert du téléviseur qui doit être appliqué entre le producteur et le distributeur du même groupe A est de 500€.

> La méthode du prix de revente

L'objectif de cette méthode est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute (la marge sur prix de revente) permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés. Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix ainsi obtenu est considéré comme un prix de pleine concurrence.

La méthode consiste donc à :

- retenir le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ;
- déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;
- soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué pour la vente du produit au distributeur.

Elle suppose des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées. Elle est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation, lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

Exemple :



Ce prix de 200€ est un prix de marché ou de pleine concurrence car il s'agit du prix de vente au consommateur final, tiers indépendant par rapport à l'entreprise qui commercialise le produit (en l'absence de lien de droit ou de fait).

L'entreprise doit ensuite déterminer la marge à attribuer au distributeur. Pour cela, elle peut utiliser des comparables internes (marge réalisée par des distributeurs indépendants lorsque l'entreprise ou une autre entreprise du groupe lui vend les mêmes produits ou des produits comparables) ou externes (marge réalisée pour les mêmes produits ou des produits comparables par des distributeurs indépendants). Dans l'hypothèse où la marge du distributeur par produit est de 30€, le prix de pleine concurrence entre le producteur et le distributeur est de 170€. C'est donc ce prix de vente que devra appliquer le producteur.

Remarque : la méthode du prix de revente suppose de comparer des fonctions exercées, des risques encourus et des produits vendus identiques ou comparables. Néanmoins, si les fonctions et les risques sont comparables, des différences entre les produits vendus peuvent être acceptées.

> La méthode du prix de revient majoré

Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient du bien ou du service vendu ou fourni à une entreprise liée, et à y ajouter une marge bénéficiaire de pleine concurrence, obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix obtenu est considéré comme le prix de pleine concurrence qui doit être pratiqué pour la transaction entre les deux entreprises liées.

Elle nécessite donc de déterminer :

- les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ;
- les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).

Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

Exemple :



Une entreprise a déterminé que le coût de production d'une bicyclette est égal à 150 €. Elle doit ensuite définir la marge à appliquer pour rémunérer son activité et fixer ainsi le prix de vente de la bicyclette au distributeur. Cette marge brute sur coûts de production doit lui permettre de couvrir les autres charges d'exploitation et de réaliser un bénéfice convenable compte tenu de ses conditions d'exploitation.

Pour cela, elle peut utiliser des comparables internes (l'entreprise ou une autre entreprise du groupe fabrique les mêmes produits ou des produits comparables qu'elle vend à des distributeurs indépendants ou à des donneurs d'ordre indépendants), des comparables externes (un fabricant indépendant réalise une transaction identique avec une autre entreprise indépendante⁷). Dans l'hypothèse où, d'après les comparables, la marge du producteur est de 10 %, le prix de pleine concurrence entre le producteur et le distributeur est de 165€ (150 € x 110 %).

Remarque : plus les fonctions exercées, les risques assumés, les actifs et moyens utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables. Par conséquent, les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré sont généralement celles qui permettent d'obtenir les résultats les plus fiables lorsque les fonctions exercées respectivement par le distributeur et par le producteur sont simples et qu'aucune des entreprises concernées par la transaction ne met en œuvre des actifs incorporels de grande valeur ou uniques (brevet, savoir-faire).

Les méthodes transactionnelles

Les méthodes traditionnelles fondées sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence (prix comparable sur le marché libre, prix de revente et prix de revient majoré) sont les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées sont de pleine concurrence. Néanmoins, lorsque les données ne sont pas disponibles ou d'une qualité insuffisante, des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être appliquées. Elles consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

Il existe deux méthodes transactionnelles : la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

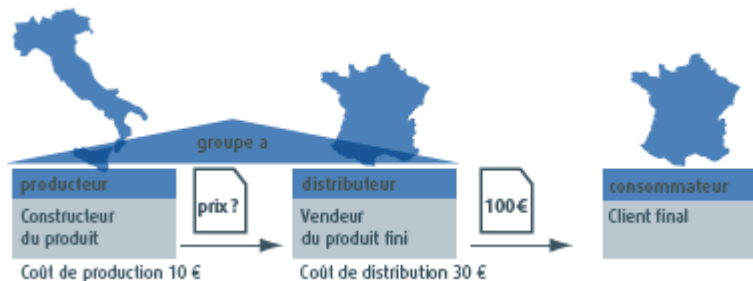
> La méthode du partage des bénéfices

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont tellement communs et imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une valorisation pour chaque opération (ex : construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit, vendu ensuite à un client indépendant). Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles décrites ci-avant.

La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe sur l'ensemble des opérations, impliquant différentes entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises en fonction de critères pertinents, afin d'obtenir une allocation des bénéfices comparable à celle qui aurait été obtenue

dans une situation de pleine concurrence, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, des risques supportés...

Exemple :



1^{ère} étape. Détermination du résultat consolidé pour le groupe qui est lié à la production et à la vente de la chaussure.
Le bénéfice consolidé pour le groupe pour la fabrication et la vente de la chaussure est de 60 € (100-10-30).

2^e étape. Répartition du résultat consolidé entre les deux entreprises de production et de distribution liées, selon une clé de répartition appropriée prenant en compte, par exemple, les charges d'exploitation (charges d'exploitation de chaque entreprise liée / charges d'exploitation de toutes les entreprises liées) :

- contribution du producteur aux charges d'exploitation : $10 / 40 = 25 \%$,
- contribution du distributeur aux charges d'exploitation : $30 / 40 = 75 \%$.

Avec cette clé de répartition, le résultat revenant à chaque entreprise est le suivant :

- producteur : $60 \text{ €} \times 25 \% = 15 \text{ €}$
- distributeur : $60 \text{ €} \times 75 \% = 45 \text{ €}$

Remarque : en pratique, la méthode du partage des bénéfices peut s'appliquer selon différentes approches. Le partage peut s'opérer directement, au moyen d'une analyse des contributions, ou en plusieurs étapes, par une analyse de partage du profit résiduel⁸. Cette dernière suppose d'appliquer préalablement les méthodes traditionnelles pour rémunérer les fonctions élémentaires ou "de routine" de chacune des entreprises (dans l'exemple précédent, les fonctions de production et de distribution) et ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée.

> La méthode transactionnelle de la marge nette

Cette méthode consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intragroupe, et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable.

Elle suppose de raisonner en ratio de marge nette⁹ (par exemple, des ratios de bénéfice d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de rendement des actifs, ou d'autres indicateurs de bénéfice net) et non pas en prix. Dans l'hypothèse où l'entreprise réalise un ratio de marge nette semblable à celui des entreprises qui réalisent une transaction comparable, ses prix de transfert sont des prix de pleine concurrence.

Exemple :



Si une entreprise de distribution de confiserie comparable réalise une marge d'exploitation de 10% (bénéfice d'exploitation / chiffre d'affaires), le prix de pleine concurrence du paquet de pâtes de fruit vendu par le producteur espagnol à son distributeur français peut être déterminé comme suit :

Prix de vente (prix de pleine concurrence car pratiqué avec un tiers) : 20 €

Marge d'exploitation du distributeur issue de l'analyse de comparabilité : $20 \times 10\% = 2 \text{ €}$

L'attribution au distributeur d'une marge d'exploitation de 2 € suppose que le total de ses charges d'exploitation (y compris le prix d'achat des pâtes de fruit) soit de : $20 - 2 = 18 \text{ €}$

Si le total des charges d'exploitation (hors prix d'achat des pâtes de fruit) est de 8 €, le prix de transfert devra être de : $18 - 8 = 10 \text{ €}$.

Remarque : ce type de méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Elle nécessite pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés.

Les particularités des services intragroupes et des mises à disposition d'actifs incorporels

Les sociétés d'un même groupe se rendent fréquemment des services d'ordre administratif, financier, commercial ou technique (avec éventuellement le recours à l'assistance de prestataires extérieurs). C'est généralement la société mère qui centralise les services communs et qui les refacture à ses filiales.

Pour que la charge soit déductible et que le paiement ne constitue pas un acte anormal de gestion, le service rendu doit répondre à un besoin réel de la société bénéficiaire et la prestation rendue ne doit pas faire double emploi avec les services qui existent déjà dans la filiale. En vertu du critère de l'avantage obtenu et du principe de pleine concurrence, pour répondre à la question de savoir si un service intragroupe a été rendu lorsqu'une activité est exercée au profit d'un ou plusieurs membres du groupe par un autre membre de ce groupe, on recherchera si l'activité présente pour un membre du groupe un intérêt économique ou commercial permettant de renforcer ou de conserver sa position commerciale. On peut répondre à cette question en se demandant si, dans des circonstances comparables, une entreprise indépendante aurait été disposée à payer une autre entreprise indépendante pour exécuter cette activité ou si elle l'aurait exécutée elle-même en interne. Si l'activité n'est pas de celles pour lesquelles l'entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exécutées elle-même, elle ne devra pas en général être considérée comme un service intragroupe conforme au principe de pleine concurrence.

En outre, ces services doivent être rémunérés au même prix que s'ils étaient réalisés pour une entreprise indépendante. L'entreprise prestataire doit donc identifier les services communs rendus, les bénéficiaires et définir une méthode appropriée pour facturer les prestations. Les prestations individualisables doivent faire l'objet d'une facturation directe, et pour les autres prestations les méthodes d'évaluation doivent être suffisamment précises pour que les prix soient conformes au prix du marché.

Les modalités de rémunération de ces services intragroupes dépendent de leur nature :

– la mise à disposition d'un actif incorporel (ex : un savoir-faire) est généralement rémunérée par une redevance fixée en pourcentage du chiffre d'affaires, ou par un accord de répartition de coûts¹⁰ :

– les services d'assistance technique ou administrative, fournis sans qu'il y ait transmission ou mise à disposition d'un savoir-faire, peuvent être facturés lorsqu'ils sont affectables à telle ou telle entreprise du groupe sur la base d'un coût de revient majoré, et lorsqu'ils sont communs à plusieurs entreprises du groupe en appliquant une clé de répartition pertinente (exemple, en fonction du chiffre d'affaires).

La méthode retenue doit être représentative de la valeur des services rendus, ce qui exclut toute méthode de répartition forfaitaire.

L'utilisation d'une clé de répartition individualisée est recommandée à condition :

- qu'elle traduise le plus précisément possible la quote-part d'utilisation par chaque entreprise de ces services intragroupes ;
- qu'elle soit pertinente, c'est-à-dire qu'elle tienne compte des spécificités du secteur d'activité, des besoins effectifs de chaque entreprise, de la nature du service rendu (ex : pour le service commun des achats, la clé peut être la proportion des achats de l'entreprise par rapport au total des achats des entreprises du groupe bénéficiant du service) ;
- qu'elle puisse être justifiée en cas de vérification de comptabilité.

La spécificité des actifs incorporels difficiles à valoriser

Les actifs incorporels difficiles à valoriser sont les actifs incorporels (ou des droits relatifs à ces derniers) pour lesquels au moment de leur transfert entre entreprises liées, il n'existe pas de transactions ou comparables fiables et au moment de la transaction, les prévisions de flux de trésorerie ou de revenus futurs ou la possibilité d'utiliser l'actif incorporel sont très incertains, rendant difficile la prévision de rentabilité finale et sa valorisation au moment du transfert¹¹.

Dans ces conditions, les administrations fiscales peuvent être amenées dans le cadre d'un contrôle à examiner les résultats ex-post, c'est-à-dire ceux qui sont véritablement réalisés, pour établir une présomption sur le bien-fondé des hypothèses retenues par l'entreprise lors de la fixation du prix ex-ante, c'est-à-dire le bénéfice attendu initialement.

Ainsi, lorsque les résultats réels observés diffèrent significativement des prévisions ayant servi à établir le prix de vente initial, les administrations fiscales pourront contrôler le prix de cession et le remettre en cause le cas échéant.

Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption de transfert de bénéfices en démontrant la fiabilité des informations utilisées à l'appui de la méthode de calcul adoptée au moment où la transaction a eu lieu, ou que l'écart entre les projections et les résultats réels ne peut être attribué qu'à la survenance d'événements impossibles à anticiper.

Les transactions financières entre entreprises associées

Les transactions financières entre entreprises associées (prêts intragroupe, accords de gestion centralisée de la trésorerie, opérations de couverture, garanties et compagnies d'assurance dites captives, par exemple) doivent être également conformes au principe de pleine concurrence.

Les précisions suivantes peuvent être apportées :

Prêts intra-groupes

Pour les prêts intra-groupes, cette condition s'apprécie en caractérisant les risques supportés par le prêteur et par l'emprunteur. Pour cela, il est nécessaire de procéder à la délimitation précise de la transaction en identifiant les relations commerciales et financières de la transaction (termes contractuels, fonctions, risques, caractéristiques de financement, environnement économique des parties, marché,...) mais aussi de considérer l'effet d'appartenance au groupe (l'appartenance de l'emprunteur au groupe a-t-elle effectivement un impact sur son niveau de solvabilité?), la présence ou non de clauses financières restrictives (covenants) et la détermination d'un taux d'intérêt de pleine concurrence avec plusieurs méthodes proposées selon la présence ou non de transactions comparables (méthode du prix comparable sur le marché libre, approche par les coûts de financement, utilisations de modèles économiques...).

Accords de gestion centralisée de la trésorerie

Pour les accords de gestion centralisée de la trésorerie, il faut tenir compte non seulement des faits et circonstances propres aux soldes transférés, mais également du contexte plus général fixé par les modalités de ces accords. Par ailleurs, une rémunération limitée sera attribuée dans le cas où l'entité responsable de la gestion centralisée exerce seulement des fonctions de coordination ou d'agent. Autrement, une rémunération plus élevée pourrait être attribuée.

Garanties

D'une manière générale, une garantie financière prévoit l'obligation pour le garant d'exécuter des obligations financières déterminées en cas de défaillance du bénéficiaire de la garantie. Plusieurs méthodes peuvent être utilisées pour évaluer le prix de pleine concurrence des garanties (méthode du prix comparable sur le marché libre ; méthode fondée sur le rendement ; méthode du coût ; méthode de l'évaluation de la perte escomptée ; méthode de soutien en capital).

Rechercher et sélectionner des entreprises comparables

Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

La comparabilité est une notion délicate dans la mesure où elle implique de comparer des biens, des services ou des fonctions similaires (ex : on ne peut pas comparer la fonction de vente dans le secteur pharmaceutique à la fonction de vente dans le secteur automobile car les deux activités économiques sont trop différentes).

Il existe deux possibilités d'obtention de comparables afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises liées :

- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat ;
- externe : une entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

En pratique, ce comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciale, accessible sur abonnement auprès d'un opérateur privé, qui recense les entreprises sur un territoire (national, européen ou mondial).

Elle permet d'effectuer des recherches par code d'activité (ex : pour le marché français, le code NAF) et en fonction de différents indicateurs économiques (chiffre d'affaires, marge brute, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat courant avant impôt, résultat net).

Bilans, comptes de résultats, soldes intermédiaires de gestion et différents ratios (liquidité, solvabilité, rotation des stocks, pourcentage du chiffre d'affaires à l'export...) peuvent être obtenus sur plusieurs années dans ces bases de données.

La recherche et la sélection des entreprises comparables

La recherche et la sélection d'entreprises comparables nécessitent de procéder en plusieurs étapes selon une chronologie établie.

1. Examen des caractéristiques des biens ou des services et recherche des entreprises exerçant dans le même secteur d'activité que l'entreprise concernée (utilisation des codes activité ¹²), sur le même territoire géographique et sur la même période que celle pour laquelle les prix de transfert doivent être validés.

Il est indispensable d'étudier les caractéristiques des biens et des services :

- biens corporels (qualité, fiabilité, volume...);
- biens incorporels (type de transaction, actif...);
- prestations de services (nature, volume...).

2. Sélection des entreprises qui exercent la même fonction que celle de l'entreprise concernée (ex : entreprises exerçant des fonctions de conception, de production, de distribution, d'assemblage, de recherche et développement, de prestation de services...).

3. Sélection d'un indicateur "d'indépendance". Il représente le degré d'indépendance d'une entreprise vis-à-vis de ses actionnaires. Plus le degré d'indépendance est important, plus les tarifications des transactions constatées sont représentatives d'un prix de marché.

4. Examen des données financières disponibles des entreprises sélectionnées afin de ne conserver que celles qui ont le même profil, c'est-à-dire dont les transactions sont similaires à celles réalisées par l'entreprise concernée (ex : chiffre d'affaires, nombre de salariés, existence ou non d'actifs incorporels de forte valeur, activité export ou strictement nationale...).

5. Sélection, lorsque l'échantillon des entreprises comparables est constitué, d'un ratio pertinent, compte tenu de la fonction et des risques à rémunérer ainsi que de la méthode de rémunération choisie, pour apprécier la rentabilité de pleine concurrence (ex : marge brute ou nette, résultat d'exploitation/chiffre d'affaires, résultat d'exploitation/charges d'exploitation...).

Remarque :

Il est admis de conduire une analyse pluriannuelle en général de 3 ans (l'OCDE ne fixe pas de normes quant au nombre d'année : la société peut choisir une période plus courte ou plus longue, mais elle doit expliquer son choix : cycle économique différent, conjoncture ...).

Il est important de veiller à ne pas sélectionner soit un trop grand nombre soit un nombre très limité d'entreprises au risque de diminuer la fiabilité de l'étude. De même, la pertinence de l'étude de comparabilité repose sur un choix judicieux du ratio de référence. La stratégie de recherche utilisée ainsi que les raisons de rejet de comparables sont annexées au panel de comparables établi.

L'exploitation des résultats obtenus pour les entreprises de l'échantillon

Dans certains cas, il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en se basant sur un seul chiffre (ex : un prix ou une marge). Mais en général, l'échantillon des entreprises comparables est constitué d'entreprises ayant des ratios de rentabilité différents.

L'entreprise devra donc se positionner au regard de ces entreprises issues du panel retenu. Il conviendra alors d'opérer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant la médiane **13** et les quartiles **14**.

En l'absence d'éléments permettant de sélectionner un point particulier comme étant le plus approprié, il est d'usage de considérer la médiane comme étant la rémunération de pleine concurrence vers laquelle doit tendre l'entreprise pour ses transactions intragroupes. Toutefois, tout point situé dans l'"intervalle de pleine concurrence" lequel constitue une fourchette de prix représentant les conditions d'une transaction de pleine concurrence entre entreprises liées, est considéré comme acceptable lorsque les résultats de l'étude ayant permis sa constitution se caractérisent par un degré de fiabilité élevé.

En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les premier et troisième quartiles). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (en deçà du premier quartile : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (au-delà du troisième quartile : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats).

L'intervalle retenu doit avoir un sens, ce qui suppose :

– avant de faire la distribution statistique, de bien analyser les entreprises de l'échantillon : veiller à l'analyse précise de l'activité et des produits de chaque entreprise.

En effet, même si deux entreprises exercent exactement la même activité, leur rentabilité peut varier en fonction de la localisation géographique, de la taille des marchés, de leur part de marché, de leur position concurrentielle, de la qualité des produits vendus, du pouvoir d'achat des consommateurs ou de leur performance ;

Par exemple : une entreprise A vend à une entreprise B du même groupe des produits numériques hauts de gamme. Si l'échantillon d'entreprises comparables utilisé pour valider les prix de transfert comprend en majorité des entreprises qui vendent des produits numériques de qualité moyenne, des correctifs devront être apportés afin de rendre l'analyse pertinente.

- de ne pas retenir un intervalle trop large, qui serait totalement inopérant et qui conduirait à des difficultés d'explications avec l'administration ;
- de veiller à la cohérence de la rémunération allouée à chacune des fonctions exercées par l'entreprise.

L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES PRIX DE TRANSFERT

L'appréhension des prix de transfert est devenu un enjeu majeur de la fiscalité internationale, dans un contexte de forte tension budgétaire pour les États et d'optimisation de la rentabilité, mais aussi de besoin de sécurité juridique, pour les groupes.

L'objectif de ce guide est de permettre aux entreprises de fixer de manière pertinente les prix de transfert les plus justes possibles et de constituer une documentation pour justifier de la normalité des rémunérations intragroupes.

En France, les entreprises sont soumises à plusieurs obligations documentaires ou déclaratives relatives aux prix de transfert :

- une documentation prix de transfert (art. L. 13 AA du livre des procédures fiscales ou LPF) ;
- une déclaration des prix de transfert (art. 223 quinquiés B du code général des impôts) ;
- une déclaration pays-par-pays pour les entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 M€ (Country-by Country Reporting, ou « CBCR ») (art. 223 quinquiés C du code général des impôts).

Ces obligations sont présentées avec plus de précisions dans les paragraphes suivants.

Par ailleurs, afin de prévenir les difficultés de détermination des prix de transfert et les différends concernant l'appréciation de la conformité de ceux-ci au principe de pleine concurrence entre les entreprises et l'administration, cette dernière offre la possibilité aux entreprises de sécuriser juridiquement tout ou partie de leurs transactions intragroupes.

I- Contrôle des prix de transfert

1- Que vérifie l'administration fiscale ?

Les prix de transfert constituent un sujet important lors d'une vérification de comptabilité. L'administration doit, en effet, s'assurer que le résultat déclaré en France par l'entreprise contrôlée correspond aux activités déployées sur le territoire national.

En droit interne, l'article 57 du code général des impôts permet à l'administration de s'assurer du respect de ce principe de pleine concurrence et de rectifier les résultats déclarés lorsque des bénéfices ont été indirectement transférés à l'étranger, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

Ce texte est conforme à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui prévoit que : “ *Lorsque*
a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que
b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,
et que, dans l'un et l'autre cas, lorsque les deux entreprises dépendantes sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence”.

Concrètement, le service de contrôle examinera la conformité des prix de transfert pratiqués par l'entreprise, aussi bien pour les achats et les ventes que pour toute autre opération, au regard du principe de pleine concurrence.

Les risques de rectifications en matière de prix de transfert sont d'autant plus élevés que ces prix

apparaissent comme étant établis de manière arbitraire, sans avoir eu recours à une méthode définie et appliquée de manière cohérente et qui puisse être justifiée¹⁵.

De plus, dans la mesure où l'administration fiscale dispose de ressources limitées, il est important qu'elle détermine avec précision, dès le tout début d'une procédure pouvant déboucher sur un contrôle, si les dispositifs de prix de transfert d'un contribuable méritent un examen approfondi et la mobilisation de ressources importantes par les autorités fiscales.

Il existe différentes sources d'informations pertinentes, mais la documentation des prix de transfert constitue une source cruciale d'informations de ce type.

2- Justification d'une politique de prix de transfert

Disposer d'une documentation justifiant la politique de prix

Le rôle de la documentation est primordial. Sa réalisation permettra à l'entreprise d'être sensibilisée aux problématiques de prix de transfert, de prendre la mesure des risques fiscaux qui peuvent résulter d'une mauvaise gestion des prix intragroupes et d'anticiper les demandes de justification de ces prix. Elle permet aussi aux entreprises de diminuer le risque fiscal relatif à leurs prix de transfert dès lors qu'elles peuvent justifier de leur conformité à la réglementation applicable en la matière.

Obligation documentaire prévue par l'article L 13 AA du livre de procédures fiscales

La loi de finances rectificative pour 2009 a créé, à l'article L. 13 AA du LPF, une obligation documentaire en matière de prix de transfert applicable aux grandes entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros, ainsi qu'aux sociétés qui contrôlent ou sont contrôlées par ces entités, quelle que soit leur taille.

A l'occasion d'une vérification de comptabilité, ces entreprises doivent tenir à disposition de l'administration fiscale une documentation qui permet de justifier les politiques de prix de transfert mises en œuvre au sein du groupe auquel elles appartiennent.

Cette documentation correspond désormais au standard international issu des travaux de l'OCDE (action 13 du plan BEPS - Base Erosion and Profit Shifting), tel qu'il est décrit dans « les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (édition 2022).

Les recommandations de l'OCDE s'appliquent à la documentation prévue à l'article L. 13 AA du LPF et sont désormais commentées au BOI-BIC-BASE-80-10-40.

Contenu de la documentation sur le prix de transfert

La documentation permet de préciser, dans deux fichiers distincts, des informations d'ordre juridique, économique, fiscal, comptable et méthodologique quant aux modalités de détermination et de validation des prix de transfert :

- le fichier principal donne des informations générales sur le groupe d'entreprises associées : description de l'activité, des structures juridiques et opérationnelles, des fonctions et des risques, des principaux actifs incorporels (notamment les brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire), et de la politique de prix de transfert ;

- le fichier local fournit des informations spécifiques sur l'entreprise vérifiée : description de l'activité et des opérations réalisées avec les entreprises associées, liste des accords de répartition des coûts et copie des accords préalables en matière de prix de transfert (APP) présentation des méthodes de détermination des prix de transfert et éléments de comparaison avec d'autres méthodes.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018

La documentation sur les prix de transfert est enrichie par une série d'éléments parmi lesquels on trouve :

- dans le fichier principal : une description de la chaîne d'approvisionnement des cinq principaux biens et services offerts par le groupe ainsi que tout autre bien et service représentant plus de 5 % du chiffre d'affaires du groupe; une analyse plus précise des actifs incorporels du groupe, puisque doit être décrite la stratégie globale en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des incorporels; des informations sur la façon dont le groupe se finance auprès de tiers doivent également être fournies; et enfin, si le groupe en prépare, les comptes consolidés du groupe doivent être fournis.

- dans le fichier local, une description de l'activité de l'entreprise vérifiée, son analyse fonctionnelle, une description des principales transactions internationales intragroupe de cette entreprise et de la politique de prix de transfert appliquée ainsi que les études économiques permettant de justifier cette politique.

En complément, il est désormais nécessaire de fournir la copie des accords intragroupe importants conclus par l'entreprise vérifiée ainsi que des informations et des tableaux de répartition montrant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers.

En outre, pour les entreprises qui réalisent des transactions avec des entités établies dans des États ou territoires non coopératifs (ETNC), l'article L. 13 AB du LPF dispose qu'elles doivent fournir : « (...) pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat (...) ».

Obligation de déclaration relative à la politique de prix de transfert prévue par l'article 223 quinquies B du CGI

La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a ajouté à l'obligation documentaire (L. 13 AA du LPF), une obligation de transmission annuelle des éléments relatifs aux prix de transfert pour les entreprises remplissant l'une des conditions suivantes :

- le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 50 millions d'euros ;
- elles détiennent à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France) satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au 1^{er} tiret ;
- plus de la moitié de leur capital ou de leurs droits de vote est détenue à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au 1^{er} tiret ;
- elles appartiennent à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI ou à l'article 223 A bis du CGI lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'une des conditions mentionnées ci-dessus.

Cette transmission doit être effectuée chaque année par dépôt électronique du formulaire n°2257-SD, au plus tard dans les six mois qui suit la date limite de dépôt de la déclaration annuelle des résultats (dispositions commentées au BOI-BIC-BASE-80-10-30).

Déclaration pays par pays (CBCR) prévue à l'article 223 quinquies C du CGI

Les entreprises multinationales sont soumises, dès l'exercice 2016, à de nouvelles obligations documentaires.

À la suite des travaux de l'OCDE sur la lutte contre l'évasion fiscale, l'adoption des déclarations pays par pays (CBCR) par les administrations fiscales est généralisée comme standard minimum obligatoire pour les États et territoires membres du Cadre inclusif de l'OCDE.

Une déclaration pays par pays des résultats économiques, comptables et fiscaux doit être télédéclarée par les entreprises multinationales réalisant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 M€ et a pour but de

mieux aligner le lieu d'imposition des bénéficiaires avec le lieu d'exercice des activités économiques à l'origine de ces bénéficiaires.

Les informations contenues dans la déclaration pays par pays déposées par chaque groupe sont transmises aux États partenaires aux échanges ayant au moins une entité sur leur territoire.

3- Les instruments de contrôle spécialisés auxquels l'administration fiscale peut avoir recours

Il existe plusieurs instruments de contrôle susceptibles d'être utilisés par l'administration fiscale dans le cadre du contrôle des prix de transfert.

Pouvoir d'audition prévu par l'article L. 10-0 AB du LPF

Codifié à l'article L. 10-0 AB du LPF, le droit d'audition autorise, depuis le 1^{er} janvier 2017, les agents de la DGFIP à entendre toute personne susceptible de leur fournir des informations utiles à l'accomplissement de leur mission. Consignées sur un procès-verbal rédigé à l'issue de l'audition, ces informations pourront ensuite être opposées au contribuable et/ou servir de fondement à d'autres investigations.

Pour pouvoir être ainsi opposées au contribuable, les informations consignées dans le procès-verbal, seront corroborées par d'autres sources d'information et doivent s'inscrire dans un faisceau d'indices concordants établissant l'existence de manquements aux règles de fiscalité internationale visées par l'article L. 10-0 AB du LPF.

Par ailleurs, le droit d'audition est susceptible de s'articuler avec les procédures de recherche respectivement prévues par les articles L. 10, L. 16 B, L. 81 et suivants du LPF. Ainsi, les éléments recueillis au cours d'une audition peuvent être utilisés pour appuyer une demande d'autorisation par le juge de la liberté et de la détention (JLD) de mettre en œuvre la procédure de visite et de saisie prévue par l'article L. 16 B du LPF.

Le droit d'audition ne fait l'objet d'aucune autorisation judiciaire préalable et se trouve, de fait, dépourvu de caractère contraignant.

Pouvoir de recourir aux aviseurs indemnisés

A la suite de l'affaire dite des « Panama Papers », la question de l'accès aux renseignements fiscaux et de l'éventuelle indemnisation des sources est revenue dans le débat public.

Le dispositif, pérennisé par loi relative à la lutte contre la fraude fiscale du 23 octobre 2018, et codifié à l'article L. 10-0 AC du LPF permet à l'administration fiscale d'indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques dès lors qu'elle lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte d'un manquement à certaines règles et obligations relatives à la fiscalité internationale.

Le champ d'application de ce nouveau dispositif se limite aux cas de grandes fraudes fiscales internationales pour les particuliers et les entreprises. Les cas pour lesquels un aviseur peut être indemnisé sont précisément énumérés par la loi. Il peut notamment s'agir de cas de fausse domiciliation fiscale d'une entreprise exploitée en France, de transfert de bénéficiaires à l'étranger, ou non-respect des obligations en matière de prix de transfert.

Les informations sont transmises de façon spontanée et non anonyme, il s'agit d'un acte volontaire de la part de l'aviseur, son identité sera conservée de manière confidentielle par l'administration fiscale.

Interruption de la prescription

Si l'administration demande dans le cadre de la procédure d'assistance administrative internationale des informations à l'administration fiscale du pays d'implantation de l'entreprise étrangère (bilans, comptes de résultats, marges...), elle disposera, en application de l'article L. 188 A du LPF, d'une prorogation du délai de reprise pour procéder, le cas échéant, à des rectifications des résultats déclarés¹⁶.

4- Les conséquences de l'absence de dialogue avec l'administration

Pour les entreprises qui ne sont pas visées par l'article L. 13 AA du LPF (cf. supra), lorsque l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'un transfert de bénéfices est susceptible d'exister, l'article L. 13 B du livre des procédures fiscales l'autorise à demander selon une procédure écrite des informations juridiques, économiques, fiscales, comptables, méthodologiques sur les modalités selon lesquelles a été défini le prix des transactions entre l'entreprise française et une entreprise liée située à l'étranger.

Ce n'est qu'à l'issue d'un débat oral et contradictoire au cours duquel l'entreprise n'aura pas fourni les informations nécessaires au contrôle des prix de transfert et à la compréhension des structures, des activités et des choix économiques et fiscaux opérés en la matière, que les dispositions de l'article L. 13 B du LPF sont mises en œuvre par le service vérificateur.

Dans ce cas, l'entreprise devra fournir des informations précises concernant les transactions effectuées avec une entreprise liée :

- nature effective de l'activité, ses modalités d'exercice et les risques assumés ;
- moyens mis en œuvre (personnels et qualifications, immobilisations corporelles, propriété et exploitation des actifs incorporels, bilans, comptes de résultat par produit, marges dégagées, composition des actifs et des comptes de charges) ;
- méthode de détermination des prix de transfert et éléments la justifiant ;
- régime fiscal appliqué aux opérations réalisées par l'entreprise étrangère liée.

Dans tous les cas (entreprise visée par l'article L. 13 AA ou L. 13 B du LPF), une réponse insuffisante entraîne l'envoi à l'entreprise par l'administration d'une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de 30 jours. Une réponse insuffisante après une mise en demeure est considérée comme un défaut de réponse.

Le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure mentionnée entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende prévue à l'article 1735 ter du CGI pouvant atteindre, compte tenu de la gravité des manquements, le plus élevé des deux montants suivants :

- 1° 0,5 % du montant des transactions concernées par les documents ou compléments qui n'ont pas été mis à disposition de l'administration après mise en demeure ;
- 2° 5 % des rectifications du résultat fondées sur l'article 57 du CGI et afférentes aux transactions mentionnées au 1°.

Le montant de l'amende ne peut être inférieur à 10 000 €.

II- Sécurisation juridique des prix de transfert

Afin de prévenir les différends fiscaux internationaux, ainsi que les divergences d'analyse et d'interprétation avec l'administration fiscale, les entreprises peuvent également solliciter un accord préalable en matière de prix de transfert¹⁷.

Une procédure simplifiée à l'intention des entreprises est possible sous réserve des critères d'éligibilité.

1- Accord préalable en matière de prix de transfert

Pour sécuriser juridiquement les prix de transfert entre entreprises, l'article L. 80 B 7° du livre des procédures fiscales prévoit un instrument spécifique : l'accord préalable en matière de prix de transfert. Il ouvre aux entreprises la possibilité d'obtenir une prise de position de l'administration sur la méthode de valorisation des prix de transfert futurs appliquée à une ou plusieurs transactions.

L'accord préalable en matière de prix de transfert garantit à l'entreprise que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupes ne sont pas constitutifs d'un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du code général des impôts.

Il détermine, préalablement à la réalisation de transactions entre entreprises liées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les hypothèses principales quant à l'évolution future) permettant de fixer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée (généralement 5 ans).

Cet accord préalable de prix constitue une prise de position formelle de l'administration, au sens de l'article L. 80 A. du livre des procédures fiscales ¹⁸.

2- L'offre de service pour les entreprises : l'accord bilatéral ou unilatéral simplifié

L'accord préalable bilatéral de prix

L'accord préalable bilatéral est un accord entre deux administrations française et étrangère ("les autorités compétentes", définies par les conventions fiscales). Il est conclu entre ces autorités sur le fondement des "procédures amiables" prévues par les conventions fiscales signées entre les États (article 25 du modèle de convention OCDE). Pour la France, l'autorité compétente est le Bureau de Prévention et résolution des différends internationaux de la Direction générale des finances publiques (cf. coordonnées en fin de document).

L'accord préalable unilatéral de prix

L'accord unilatéral n'est pas négocié avec l'autorité administrative étrangère concernée. Il revêt la forme d'un accord conclu entre la seule administration française et l'entreprise.

Aussi, l'accord unilatéral de prix n'offre pas la même sécurité juridique, il ne garantit pas en particulier contre une remise en cause de la valorisation des transactions intragroupes par l'administration de l'autre pays.

Les entreprises peuvent solliciter un accord unilatéral de prix ¹⁹.

Toutes les dispositions applicables pour une demande d'accord préalable de prix bilatéral ou unilatéral figurent dans les instructions des BOI-SJ-RES-20-10-20180718 et BOI-SJ-RES-20-20-20170201.

Néanmoins, les entreprises peuvent solliciter une demande d'accord préalable bilatéral ou unilatéral de prix selon la procédure simplifiée décrite ci-après et précisée au BOI-SJ-RES-20-30-20140218.

La procédure simplifiée d'accord préalable de prix

Instruction de la demande d'accord préalable de prix

Réunion préliminaire avant l'ouverture de la procédure

Avant d'ouvrir officiellement la procédure, l'entreprise présente son projet au bureau de Prévention et résolution des différends internationaux.

Cette réunion préliminaire est l'occasion d'un échange informel avec l'entreprise qui va présenter les grandes lignes de son projet.

Elle permet également à l'administration d'apprécier l'opportunité de la demande, et de présenter éventuellement diverses observations à l'entreprise afin qu'elle puisse préparer au mieux le dossier qui doit accompagner la demande officielle d'ouverture de la procédure.

Ainsi, l'analyse fonctionnelle sera examinée avec l'entreprise pour faciliter le choix de la méthode de prix la plus appropriée.

Documents nécessaires à l'instruction de la demande d'accord préalable

L'entreprise fournit une documentation réduite comportant :

- l'organigramme du groupe ;
- la liste des transactions entre les entreprises liées et leur mode de rémunération ;
- l'analyse fonctionnelle ;
- la description et la justification de la méthode de prix choisie ;
- les liasses fiscales des sociétés françaises et étrangères concernées par les transactions.

L'entreprise doit également pouvoir justifier par tous moyens que la politique de prix est conforme au principe de pleine concurrence (comparable interne, comparable externe). Néanmoins, face à la difficulté réelle de cet exercice, l'administration pourra apporter son appui à l'entreprise pour réaliser l'analyse de

comparabilité externe.

Documents nécessaires au suivi de l'accord préalable de prix

Après obtention de l'accord préalable de prix, l'entreprise doit produire, à l'appui de sa déclaration annuelle de résultats, un rapport de conformité qui permet à l'administration de s'assurer du respect des termes de l'accord. Une copie de ce rapport est adressée au Bureau de Prévention et résolution des différends

Les informations alléguées suivantes seront exigées :

- un détail des transactions visées par l'accord et la conformité de la politique de prix appliquée ;
- un état répertoriant les modifications substantielles apportées aux conditions d'activité décrites dans la demande d'accord concernant les transactions visées (les activités, les fonctions exercées, les risques assumés, les détentions de droit ou de fait, les actifs et les moyens employés, les méthodes comptables...).

Service instructeur

Les demandes d'accords préalables de prix devront être déposées auprès du Bureau de Prévention et résolution des différends internationaux et de l'autorité compétente étrangère pour un accord bilatéral.

3- Éliminer la double imposition : la procédure amiable

Le contrôle des prix de transfert peut entraîner une double imposition dès lors que l'administration française ou une administration étrangère procède à une rectification.

Exemple : une société française vend à sa filiale de distribution en Allemagne une imprimante 170 euros. La filiale revend le même bien au client final pour 200 euros. Au cours de la vérification de comptabilité, les services fiscaux allemands remettent en cause le prix d'achat à la société française et l'évaluent à 160 euros, estimant que la marge de la société allemande doit être de 40 euros par imprimante.

Le résultat de la société allemande va être majoré de 10 euros par imprimante. Or l'écart de prix a déjà été imposé en France au nom de la société française ; il y a donc une double imposition en France et en Allemagne pour la même transaction, au sein du même groupe.

Dans ce cas, la société, qui estime avoir fait l'objet d'une double imposition pour un même revenu de la part de deux Etats différents peut recourir à la procédure amiable d'élimination des doubles impositions prévue par les conventions fiscales internationales.

Cette procédure, prévue dans toutes les conventions fiscales (article 25 du modèle de convention OCDE), est ouverte aux entreprises qui estiment avoir fait l'objet d'une double imposition du fait d'un rehaussement effectué par l'un des Etats en matière de prix de transfert.

Dans ce cas, les autorités des deux États (dites "autorités compétentes") s'efforceront de résoudre le cas de double imposition, sans toutefois être liées par une obligation de résultat. Si un accord est trouvé au terme de la discussion, ce qui est généralement le cas, il pourra se traduire par un ajustement corrélatif permettant d'éliminer la double imposition, c'est-à-dire la possibilité de déduire du résultat d'une entreprise associée une base imposable équivalente à celle qui a été rehaussée dans l'autre État.

Au niveau de l'Union européenne, la Convention européenne d'arbitrage du 23 juillet 1990 a mis en place une procédure amiable spécifique aux prix de transfert dont les caractéristiques sont proches de celles de la procédure amiable prévue dans le cadre bilatéral. Elle se singularise en instaurant une obligation de résultat. Ainsi, en l'absence d'accord des autorités compétentes dans un délai de 2 ans, une commission d'arbitrage peut être mise en place.

Par ailleurs, l'article 130 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, complété par le décret n° 2019-616 du 21 juin 2019 relatif au règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, a transposé la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne. Ce dispositif est prévu aux articles L. 251 B et suivants du livre des procédures fiscales ainsi qu'aux articles R. 251 D-1 et suivants du même livre.

Cette procédure de règlement des différends comporte deux phases : une procédure amiable entre plusieurs autorités compétentes et, en cas d'échec de celle-ci, une phase d'arbitrage.

L'objectif de cette procédure est d'éliminer les impositions non conformes aux conventions fiscales signées par la France avec les autres Etats membres de l'Union européenne, notamment en matière de prix transfert.

S'agissant de l'administration française, les conditions de mise en œuvre des procédures amiables prévues par les conventions fiscales bilatérales et de la convention européenne d'arbitrage sont décrites dans l'instruction BOI-INT-DG-20-30-10-20170201 et, pour ce qui est de la convention européenne d'arbitrage, au BOI-INT-DG-20-30-20-20170201. Des informations complémentaires sur la procédure d'arbitrage sont décrites dans l'instruction BOI-INT-DG-20-30-30-20120912.

Les demandes d'ouverture de procédure amiable doivent être adressées au Bureau de Prévention et résolution des différends internationaux.

Direction générale des Finances publiques
Service de la Sécurité juridique et du contrôle fiscal
Bureau de Prévention et résolution des différends internationaux
64-70, allée de Bercy – Télédock 849
75574 Paris cedex 12
Téléphone : 01 53 18 09 23
bureau.sjcf4b@dgfip.finances.gouv.fr

Il est recommandé aux entreprises qui souhaitent demander l'ouverture d'une procédure amiable de s'assurer du délai de saisine prévu par l'instrument juridique dont ils entendent se prévaloir. Ce délai est en général de 3 ans à compter de la date de réception par l'entreprise de la proposition de rectification mais il peut, dans certains cas, être inférieur.

ANNEXE 1 : LEXIQUE

Analyse fonctionnelle	L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels ainsi que les moyens utilisés.
Ajustement corrélatif	Diminution des bases d'imposition ou de l'impôt dû par une entreprise associée établie dans un État, pour tenir compte d'un rehaussement effectué par l'administration fiscale de l'autre État concernant une autre entreprise associée, et qui permet d'éliminer la double imposition.
Comparable externe	Transaction effectuée entre deux entreprises indépendantes et qui est comparée à une transaction analogue sur un bien ou un service similaire effectuée entre entreprises d'un même groupe.
Comparable interne	Transaction effectuée par une entreprise appartenant à un groupe (l'entreprise concernée ou une autre entreprise du groupe) avec une entreprise indépendante et qui est comparée à une transaction analogue sur un bien ou un service identique ou similaire effectuée avec une entreprise liée.
Dépendance de fait	Il y a dépendance de fait si l'entreprise étrangère exerce dans l'entreprise française (ou inversement) directement ou indirectement un véritable pouvoir de

	décision. Elle se caractérise par la capacité d'une entreprise à imposer des conditions économiques à une autre entreprise.
Dépendance juridique	Il y a dépendance juridique lorsqu'une entreprise possède directement ou indirectement une part prépondérante dans le capital d'une autre entreprise ou la majorité absolue des droits de vote dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés.
Distributeur	Agent économique qui achète des marchandises auprès d'un producteur ou d'un autre distributeur et les revend sur un marché.
Entrepreneur	L'entrepreneur détient, en général, les actifs incorporels, supporte des risques et exerce une fonction d'autorité sur les autres entreprises du groupe. En contrepartie de la prise de risques, il a vocation à appréhender une partie importante de la marge consolidée.
Entreprise indépendante	Une entreprise indépendante est celle qui ne contrôle pas d'entreprise (en droit ou en fait) et qui n'est pas elle-même contrôlée par une autre entreprise.
Fonction	Subdivision des activités d'une entreprise en un ou plusieurs ensembles d'actions qui concourent à un même but: l'approvisionnement, la production, la distribution, l'administration générale.
Groupe	Ensemble d'entreprises unies par des liens de dépendance juridique ou de fait. Il est constitué de filiales, de sociétés sœurs, de la société mère et des entreprises ayant des communautés d'intérêt fortes.
Guide OCDE	Rapport publié en 2022 par l'OCDE et intitulé "Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales".
Intervalle de pleine concurrence	Fourchette de prix acceptable pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises liées sont de pleine concurrence .
Marge brute ou commerciale	Différence entre le prix de vente et le prix d'achat d'une marchandise ou d'un bien (hors coûts indirects).
Marge consolidée	Marge globale réalisée par les entreprises d'un même groupe pour l'ensemble des opérations ou des fonctions exercées.
Marge nette	Différence entre le prix de vente d'une marchandise, d'un bien ou d'un service et l'ensemble des coûts (ensemble des charges qui concourent à l'élaboration du produit considéré).
Médiane	La médiane constitue le chiffre en dessous et au-dessus duquel sont réparties 50 % des entreprises de l'échantillon sélectionné.
Méthodes de prix de transfert	Méthodologie de calcul des prix intragroupes.
Panel de comparables	Ensemble d'entreprises retenues à titre de comparaison.
Prix de pleine concurrence ou prix de marché	Le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui est constaté sur le marché entre deux entreprises indépendantes.
Prix de transfert	Tout flux intragroupe et transfrontalier (achat et vente de biens, de services, redevances, intérêts, garantie, honoraires, cession ou concession de biens incorporels tels que les marques, brevets, savoir-faire, refacturation de coûts...)
Prestataire de services	Réalisation par une entreprise d'une tâche qu'une autre entreprise du même groupe ne veut pas ou ne peut pas faire en interne.
Procédure amiable	Procédure entre États pour la résolution des différends concernant l'application des conventions fiscales internationales pour éviter la double imposition.
Producteur	Agent économique qui fabrique ou produit un ensemble de biens et de services.
Redevance	Somme due au propriétaire d'un droit ou d'un actif incorporel en contrepartie d'un droit d'utilisation.
Régime fiscal privilégié	Régime dans lequel l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dû dans les conditions de droit commun en France.
Sous-traitance	Opération par laquelle une entreprise confie à une autre, tout en conservant la

	responsabilité, le soin d'exécuter pour elle une partie des actes de production et/ ou de services selon un cahier des charges préétabli.
Transaction	Opération économique effectuée entre deux entreprises.

ANNEXE 2 : GRILLE D'ANALYSE FONCTIONNELLE

- Exemple de répartition des risques encourus par chaque entreprise A, B ou C au regard des fonctions assumées :

FONCTIONS	A	B	C
RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT			
Développement de produits nouveaux	• •	•	•
Développement des conditionnements	• • • •		
GESTION DE LA PRODUCTION			
Achats de matières premières et fournitures	• • • •		
Réception matières premières	• • • •		
Contrôle qualité des matières premières	• • • •		
Planification de la production	• • • •		
Elaboration des produits	• • • •		
Contrôle qualité et tests	• • • •		
Conception des procédés de fabrication	• • • •		
Gestion des stocks	• • • •		
GESTION DES MARQUES			
Création	• • •	•	
Fixation de la politique de prix	• •	• •	
Image	• • •	•	
Distribution	• •	• •	
Allocation des ressources	• • • •		
Publicité	• • • •		
Etude de consommation	• • •	•	
Etude de marché	• • •	•	
Prévision des ventes	• • •	•	

FONCTIONS	A	B	C
MARKETING AU PLAN LOCAL			
Publicité		• • • •	
Etudes sur la demande des consommateurs		•	• • •
Etudes de marché		•	• • •
Prévisions des ventes		• •	• •
VENTE ET DISTRIBUTION			
Transport des marchandises	• •	•	•
Formation des forces de ventes	• •	•	• • •
Contrôle activité des forces de ventes	•		• •
Fixation des prix	•	•	• • •
Entreposage (stockage) des marchandises	•	•	• •
Suivi des commandes et du stockage		• •	• •
ADMINISTRATION DES VENTES			
Commandes et confirmations			• • • •
Réception, expédition des marchandises			• • • •
Facturation et encaissements			• • • •
Documentation douanière			• • • •
FINANCEMENT			
Défense des brevets et marques	• •	• •	
Prise en charge du coût des ventes		• •	• •
Intermédiaires	• • • •		
Opérations de couverture		•	• • •
Analyse crédit	•	• •	•

RISQUES	A	B	C
Risques de marché	•	•	••
Risques de stocks	••	•	•
Risques de délai de paiement	••	•	•
Risques de créance douteuse		•	•••
Risques de change	••••		

- Exemple de répartition des coûts engagés par les entreprises A, B et C :

IMMOBILISATIONS : CLÉS DE RÉPARTITION	A	B	C
Développement et conception de produits	••••		
Ingénierie	••••		
Fabrication	••••		
Commercialisation et publicité	••	•	•
Planning des promotions des ventes		•	•••
Ventes	•		•••
Nom et marques	••••		
Propriété des brevets	••••		
Immobilisations incorporelles produits	••••		
Immobilisations incorporelles marketing	••••	••	•
Histoire et tradition	••••		
IMMOBILISATIONS CORPORELLES			
Propriété des usines de production	••••		
Propriété des équipements industriels	••••		
Bâtiments de stockage	••	•	•

Notes

1 Article 238 A du CGI : « (...) Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies. (...) ».

2 Article 238-O A du CGI : « (...) 1. Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1er janvier 2010, les Etats et territoires dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention (...)

2 bis. Nonobstant le 2, sont inscrits sur la liste mentionnée au 1 les Etats et territoires, autres que ceux de la République française, figurant à la date de publication de l'arrêté mentionné au même 1 sur l'annexe I, le cas échéant actualisée, relative à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, des conclusions adoptées par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017, pour l'un des motifs suivants :

1° Ils ne respectent pas le critère, défini à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'Union européenne citées ci-dessus, relatif aux Etats ou territoires facilitant la création de structures ou de dispositifs extraterritoriaux destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle;

2° Ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis à la même annexe V (...)."

3 L'édition 2022 des "Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert" intègre les modifications substantielles apportées en 2016 afin de refléter les changements et clarifications adoptés dans les rapports de 2015 sur les actions 8-10 (aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur) et l'action 13 (documentation des prix de transfert et Déclaration pays par pays) du projet BEPS. Développées dans le cadre d'un projet mené par l'OCDE et le G20, les actions du projet BEPS (Base Erosion ad Profit Shifting) sont élaborées autour d'une approche internationale coordonnée de la lutte contre l'évasion fiscale de la part des entreprises multinationales.

<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/principes-de-l-ocde-applicables-en-matiere-de-prix-de-transfert-a-l-intention-des-entreprises-multinationales-et-des-administrations-20769723.htm>

4 Si le propriétaire de la marque est le constructeur, le paiement de la redevance peut s'opérer aussi par l'augmentation du prix de vente au distributeur.

5 Pour le distributeur du groupe A et le distributeur indépendant.

6 Pour le producteur français du groupe A et le producteur français indépendant, et pour le distributeur britannique du groupe A et le distributeur britannique indépendant.

7 Plusieurs bases de données commerciales permettent d'obtenir des comparables externes.

8 Informations disponibles sur <https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>

9 Différence entre le prix de vente d'une marchandise, d'un bien ou d'un service et l'ensemble des coûts (ensemble des charges qui concourent à l'élaboration du produit considéré).

10 Accord permettant aux entreprises liées de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, services ou droits.

11 Exemples disponibles dans l'annexe au Chapitre VI des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

12 Lorsque le code activité "NAF" n'est pas suffisamment précis, il doit être procédé à une recherche textuelle de l'activité. Par exemple, le code NAF 516 C « commerce de gros d'équipements de la construction » est trop général lorsque l'on recherche des comparables d'entreprises qui vendent en gros du carrelage.

13 La médiane constitue le chiffre en dessous et au-dessus duquel seront réparties 50 % des entreprises de l'échantillon sélectionné.

14 Il s'agit de répartir la totalité des entreprises de l'échantillon en quatre parties égales (les quatre « quartiles ») avec deux groupes en dessous et deux groupes au-dessus de la médiane.

15 En particulier, l'entreprise doit pouvoir justifier tout changement de méthode de détermination de ses prix de transfert.

16 Jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réponse à la demande et au plus tard jusqu'à la fin de la cinquième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, dans la mesure où le contribuable a été informé de l'existence de la demande de renseignements dans le délai de soixante jours suivant son envoi ainsi que de l'intervention de la réponse de l'autorité compétente de l'autre Etat ou territoire dans le délai de soixante jours suivant sa réception par l'administration.

17 Informations disponibles sur : <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/laccord-prealable-en-matiere-de-prix-de-transfert-et-la-procedure>

18 La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF est applicable lorsque "l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l'article L. 13 B, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable » (article L. 80 B-7° du LPF.)

19 Aucune procédure d'accord préalable unilatéral ne sera engagée à raison des transactions existantes avec des entreprises situées dans des pays avec lesquels aucune convention fiscale n'a été conclue si ceux-ci disposent d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.