

LES PRIX DE TRANSFERT

Guide à l'usage des PME

LES PRIX DE TRANSFERT

Guide à l'usage des PME

Novembre 2006

Madame, Monsieur,

Toute entreprise qui réalise des opérations transfrontalières avec des entreprises qui lui sont liées, c'est-à-dire des entreprises qu'elle contrôle ou qui la contrôlent en fait ou en droit, est concernée par ce guide.

En effet, pour déterminer l'impôt dû dans chaque pays, les administrations fiscales doivent s'assurer que ces transactions sont effectuées sur la base d'un prix de marché, afin d'éviter un transfert de bénéfices.

Afin de promouvoir le commerce international, d'asseoir le plus justement possible l'impôt dans chaque État et d'éviter une éventuelle double imposition, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a publié des principes directeurs.

La France s'inspire de ces pratiques harmonisées dont certaines sont illustrées dans cet ouvrage.

Néanmoins, comme la fixation d'un prix adéquat peut donner lieu à critique en cas de contrôle, les entreprises qui souhaitent sécuriser juridiquement leurs prix de transfert ont la possibilité de demander à l'administration un accord préalable de prix.

Par ailleurs, lorsqu'elles subissent une double imposition du fait d'une rectification portant sur les prix de transfert, les entreprises peuvent demander l'ouverture d'une procédure amiable avec l'autre État, la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire pouvant alors être suspendue.

Enfin, dans certaines situations, à défaut d'accord entre États pour éliminer la double imposition, il sera possible de recourir à une procédure d'arbitrage.

Le présent guide, qui s'adresse tout particulièrement aux petites et moyennes entreprises (PME)¹, reprend tous ces points en les accompagnant d'exemples simples et concrets.

Il illustre la démarche d'amélioration de la sécurité juridique que la DGI s'est fixée. Il me paraît important que les chefs d'entreprises soient informés, le plus clairement possible, des "risques fiscaux" comme des facultés qui leur sont offertes pour les éviter.

Le Directeur général des impôts

A handwritten signature in dark ink, consisting of stylized initials and a surname, likely 'Bruno Parent'.

Bruno Parent

1. Voir définition page 53.

Sommaire

L'ENTREPRISE ET LES PRIX DE TRANSFERT

Les prix de transfert

La notion de groupe	10
Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité	13
Le prix de pleine concurrence	13

Conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence

L'analyse fonctionnelle	14
Déterminer un prix conforme au principe de pleine concurrence ...	20

L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES PRIX DE TRANSFERT

Contrôle des prix de transfert

Que vérifie l'administration fiscale?	36
Justifier une politique de prix de transfert	37
Les conséquences de l'absence de dialogue avec l'administration ...	39

Sécurisation juridique des prix de transfert

Accord préalable en matière de prix de transfert	41
L'offre de service pour les PME:	
L'accord bilatéral ou unilatéral simplifié	42
La procédure simplifiée d'accord préalable de prix	43

Éliminer la double imposition : procédure amiable

et procédure d'arbitrage	45
--------------------------------	----

ANNEXE

Annexe 1 – lexique	47
Annexe 2 – analyse fonctionnelle	50

L'ENTREPRISE ET LES PRIX DE TRANSFERT

LES 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 sociétés 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 d'import-export 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.

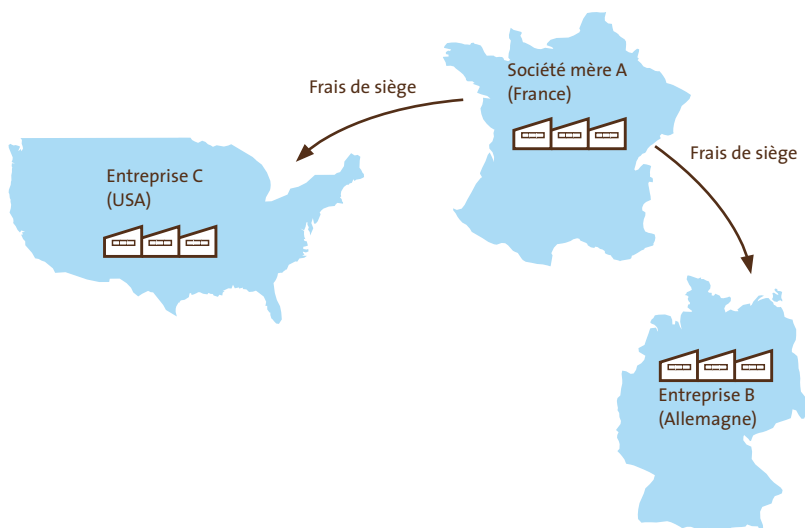
Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intragroupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de 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.

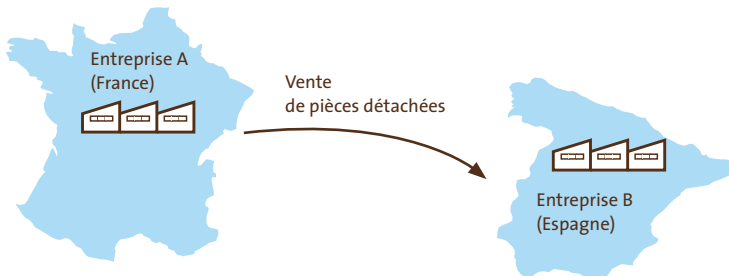
Exemple 1 : au sein d'un groupe, une filiale A établie en France vend des ordinateurs à une autre filiale B établie en Grande-Bretagne, le prix de vente des ordinateurs est un prix de transfert.



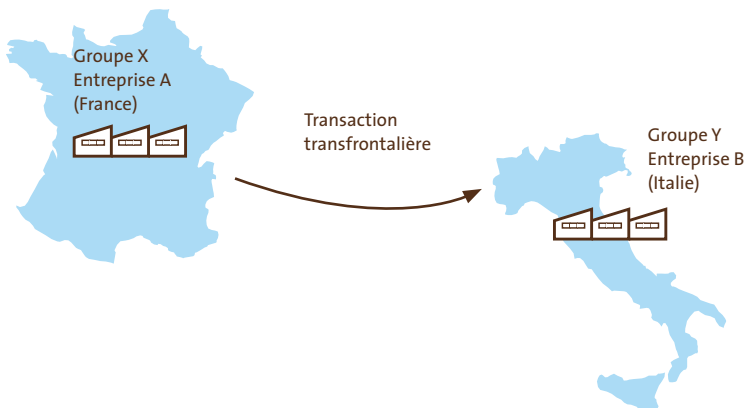
Exemple 2 : une société mère française A facture des frais de siège à ses filiales B et C, situées à l'étranger, le service facturé relève des prix de transfert.



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.



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.

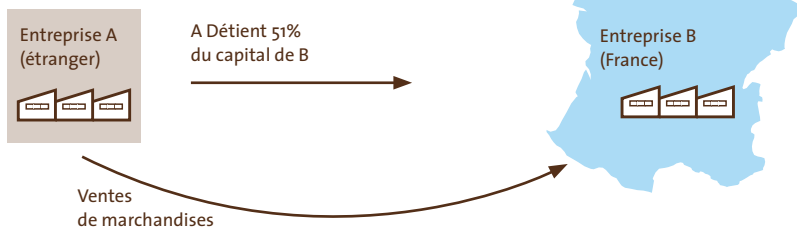
Le lien de dépendance peut être juridique (de droit) ou de fait.

La dépendance juridique (ou 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.

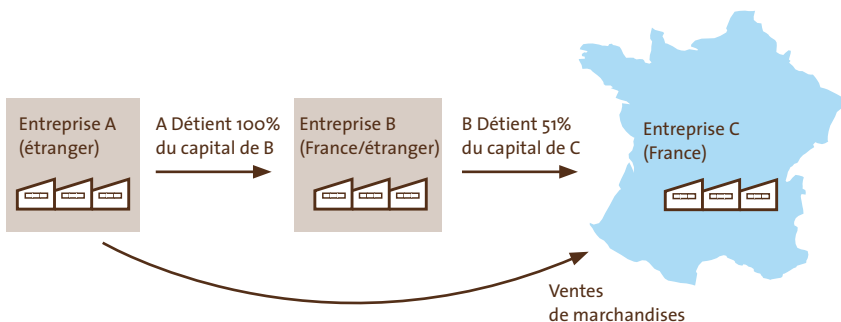
En pratique, la détention de la majorité du capital (plus de 50 %) suffit à caractériser la dépendance.

Dépendance juridique directe

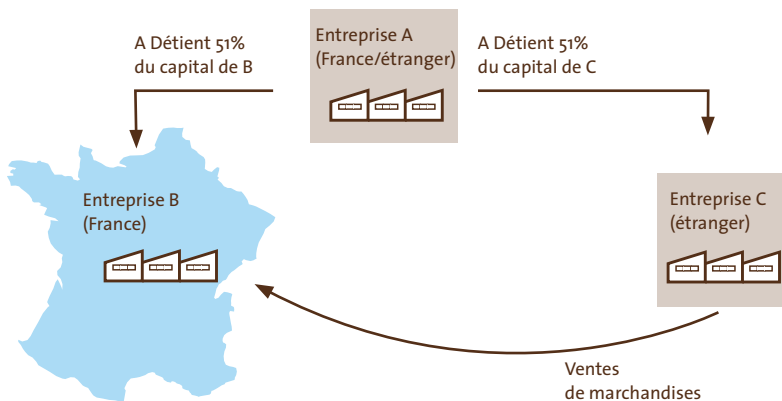


Dépendance juridique indirecte

– 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 ont le même nom et qui utilisent le concours des mêmes représentants et se partagent les commandes recueillies par ces représentants ;
- 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

La dépendance est présumée établie lorsque la transaction concerne une entreprise française et une entreprise étrangère qui est domiciliée dans un pays où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié².

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.

LE PRIX DE PLEINE CONCURRENCE

Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays sont les plus justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les pays 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 le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

L'article 57 du code général des impôts 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 d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

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.

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

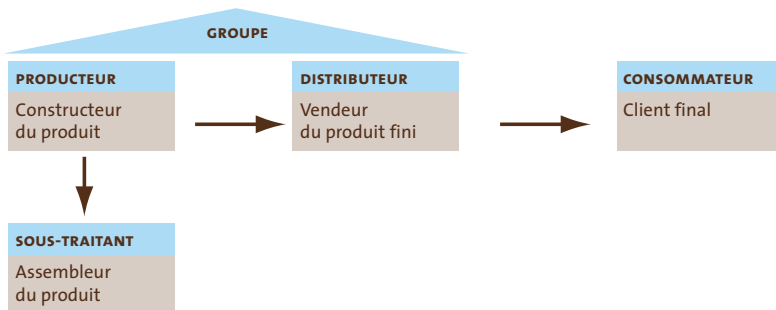
Les transactions intragroupes peuvent être de différentes natures :

- 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...).

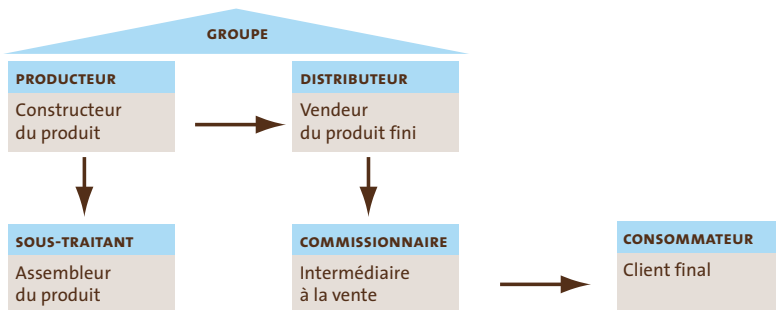
Exemple 1 : deux entreprises d'un même groupe produisent et vendent de l'électroménager.



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...).



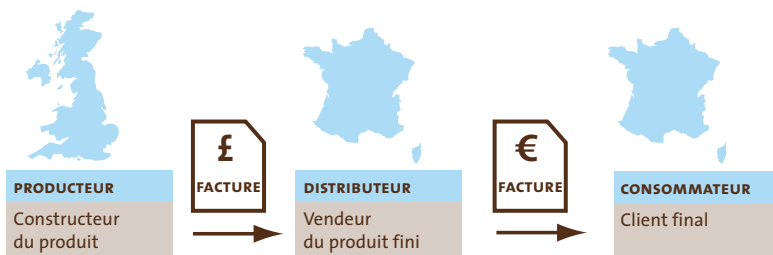
Chaque entreprise exerce des fonctions propres et assume divers risques.

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 : en reprenant l'exemple 1 précédent, 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.



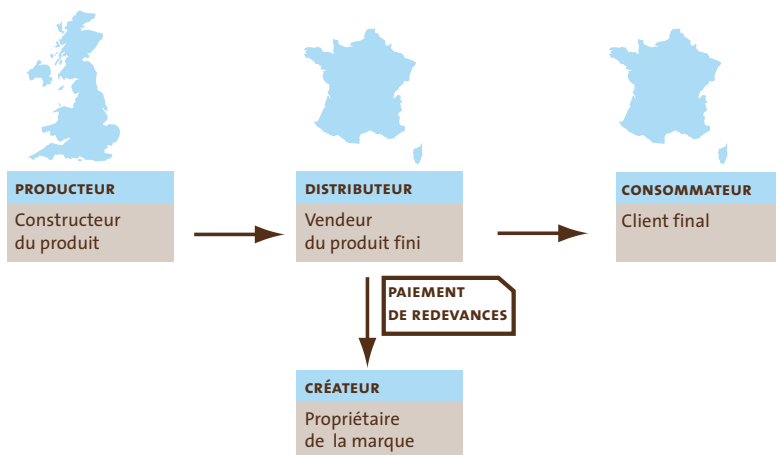
Le risque de change, lié à la variation de la parité entre la livre sterling et l'euro, est supporté par le distributeur français. Toute appréciation de la monnaie britannique aura pour conséquence une diminution de la marge de l'entreprise française si celle-ci ne peut pas augmenter à due concurrence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

L'entreprise française ne doit pas supporter seule cette stratégie de développement, financièrement très coûteuse, au motif qu'elle lui permet de renforcer son réseau de commercialisation. En effet, il s'agit d'une décision du producteur qui souhaite augmenter ses bénéfices en visant une clientèle plus large.

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 la rémunération résiduelle, 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.

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 moins, et le prix de revient majoré ;

– deux méthodes dites *transactionnelles*, fondées sur les bénéfiques : la méthode du partage des bénéfiques 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.

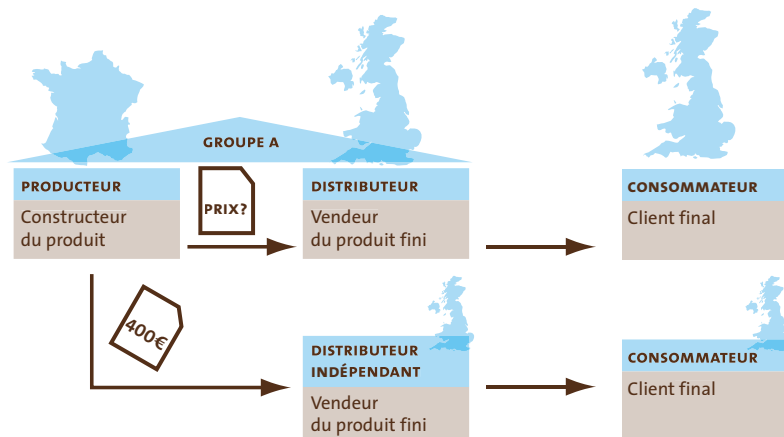
Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché (différences de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, 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.

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 :

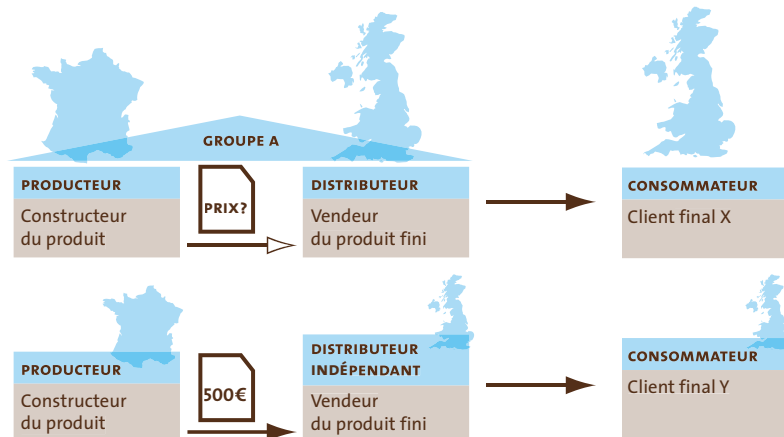
- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services ;
- externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

Exemple de comparable interne.



Dans l'hypothèse où les conditions d'exploitation sont identiques⁵, le prix de transfert de la 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 euros.

► 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 indépendante ?).

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.

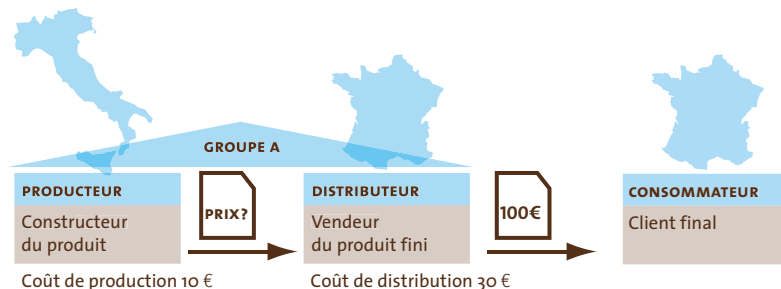
La méthode du partage des bénéfices

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 chaussures.



Le bénéfice consolidé pour le groupe pour la fabrication et la vente de la paire de chaussures 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 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.

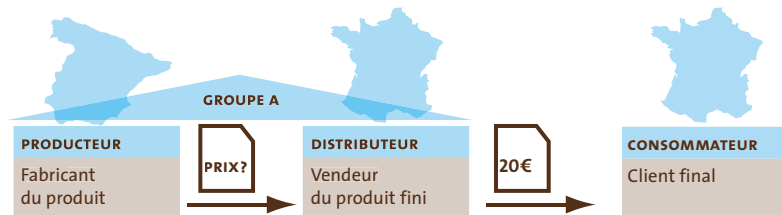
Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes. Très intuitive, elle est toutefois utile pour valider a posteriori la cohérence des résultats obtenus à l'aide de la méthode principale utilisée pour fixer les prix de transfert.

► 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 nette⁸ (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.

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.

En outre, pour être facturable et ne pas constituer 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.

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 coûts⁹ ;
- 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.

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 activité que l'entreprise

concernée (utilisation des codes activité¹⁰), 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 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.

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 médiane¹¹ et les quartiles¹².

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, un assouplissement est apporté avec la notion "d'intervalle de pleine concurrence" qui constitue la fourchette de prix acceptable pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises liées sont de pleine concurrence.

En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (quartile 1 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 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

La question des prix de transfert est aujourd'hui au cœur des vérifications de comptabilité des entreprises ayant une dimension internationale. Or, l'appréhension des relations économiques et fiscales entre des entités situées dans des pays différents peut s'avérer délicate et constituer un facteur d'insécurité juridique pour les entreprises.

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.

Par ailleurs, afin de prévenir les difficultés de tarification et les différends concernant l'appréciation de cette normalité qui pourraient naître entre les entreprises et l'administration, cette dernière offre la possibilité aux entreprises de sécuriser juridiquement leur politique de prix intragroupe.

CONTRÔLE DES PRIX DE TRANSFERT 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 stipule que : "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 justifiée.

JUSTIFIER UNE POLITIQUE DE PRIX DE TRANSFERT

Disposer d'une documentation justifiant la politique de prix

À la différence de celle de certains pays européens, la législation française n'impose pas de joindre une documentation relative aux prix de transfert à l'appui de la déclaration annuelle de résultat de l'entreprise.

Toutefois, en cas de vérification de comptabilité, l'entreprise doit être en mesure de justifier la politique de prix de transfert, la pertinence de la méthode de rémunération choisie et surtout la normalité de la rémunération pratiquée en se fondant à la fois sur une analyse fonctionnelle pertinente et sur un examen de comparabilité.

Le rôle de la documentation est donc 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 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.

Contenu de la documentation

La documentation pourra utilement contenir des informations d'ordre juridique, économique, fiscal, comptable et méthodologique quant aux modalités de détermination et de validation des prix de transfert.

Elle permettra ainsi de préciser :

- la nature des relations qui lient l'entreprise française et l'entreprise étrangère (organigramme, liens capitalistiques directs et indirects, droits de vote, pacte d'actionnaires, courant d'affaires...);
- les activités exercées, la nature des transactions, les enjeux financiers, les méthodes de valorisation et les tarifications retenues ainsi que les risques encourus et les actifs engagés par chacune des entreprises liées ;
- la justification de la conformité des prix pratiqués au regard du principe de pleine concurrence reposant sur plusieurs éléments (analyse du marché, analyse fonctionnelle, raisonnement économique justifiant la méthode retenue, analyse de comparabilité...);
- les modalités pratiques de facturation des produits vendus et des prestations réalisées.

Recommandations

- Conservez tous les documents utilisés pour la définition et la mise en place de la politique de prix¹³ afin de justifier la rigueur et la pertinence de l'analyse : mémoires, échanges de correspondance, notes internes, consultations de conseils extérieurs, comptes-rendus de réunions,

articles de presse ou de revues professionnelles... ;

– choisissez une politique de prix adaptée aux spécificités de l'entreprise ;

– veillez à la cohérence au sein du groupe sur les points suivants :

► **1** disparités de tarifs non justifiées pour un même produit vendu à des tiers et à des entreprises liées ;

► **2** entreprise régulièrement en pertes alors que le groupe dégage un résultat bénéficiaire ;

► **3** biens incorporels de valeur non ou insuffisamment rémunérés ;

► **4** quote-part du résultat consolidé appréhendée par chaque entreprise du groupe (résultat global de l'opération, après commercialisation du produit au client indépendant, qui implique différentes entreprises liées) et le lien avec le risque d'entreprise assumé par chacune d'elle.

LES CONSÉQUENCES DE L'ABSENCE DE DIALOGUE AVEC L'ADMINISTRATION

Lorsque l'administration a réuni des éléments faisant présumer qu'un transfert de bénéfices est susceptible d'exister et que l'entreprise vérifiée ne fournit pas les informations demandées dans le cadre du débat oral et contradictoire, 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.

Le recours à cette procédure qui contraint l'entreprise à coopérer avec l'administration n'intervient que si l'entreprise n'a pas fourni les informations demandées au cours du débat oral et contradictoire.

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.

En cas de réponse insuffisante, l'administration adresse à l'entreprise une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de 30 jours. Une réponse insuffisante est considérée comme un défaut de réponse.

En cas de défaut de réponse à cette demande, l'administration évalue les bases d'imposition à partir des éléments dont elle dispose et applique une amende fiscale de 10 000 euros pour chaque exercice visé par la demande.

Par ailleurs, 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 alors, en application de l'article L. 188 A du livre des procédures fiscales, d'une prorogation du délai de reprise pour procéder le cas échéant à des rectifications des résultats déclarés¹⁴.

SÉCURISATION JURIDIQUE DES PRIX DE TRANSFERT

Afin de résoudre préventivement toute difficulté rencontrée et de se sécuriser totalement, les entreprises peuvent également solliciter un accord préalable en matière de prix de transfert¹⁵.

En outre, l'administration met en place à l'intention des PME, sous réserve du respect de critères d'éligibilité, une procédure simplifiée.

ACCORD PRÉALABLE EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

Pour éviter tout risque de litige avec les entreprises, l'administration a mis en place un instrument de sécurité juridique : l'accord préalable en matière de prix de transfert. Il ouvre aux entreprises la possibilité d'obtenir un accord sur la méthode de valorisation des prix de transfert futurs.

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.

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 fiscales¹⁶.

L'OFFRE DE SERVICE POUR LES PME¹ : 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 CF3 de la Direction générale des impôts (cf. coordonnées page 44).

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 PME peuvent solliciter un accord unilatéral de prix¹⁷.

Toutes les dispositions applicables pour une demande d'accord préalable de prix bilatéral ou unilatéral figurent dans les instructions du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99) et du 24 juin 2005 (BOI 4 A-11-05). Néanmoins, les PME peuvent solliciter une demande d'accord préalable bilatéral ou unilatéral de prix selon la procédure simplifiée décrite ci-après.

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 CF3 dont les coordonnées figurent en fin de page 44. 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 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, à titre expérimental et à la demande de l'entreprise, 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 CF3.

Les informations allégées 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 CF3 et de l'autorité compétente étrangère pour un accord bilatéral.

Direction générale des impôts • Bureau CF3
Affaires particulières internationales
64-70, allée de Bercy • Télédoc 872
75574 Paris cedex 12
Téléphone : 01 53 18 05 20

ÉLIMINER LA DOUBLE IMPOSITION : PROCÉDURE AMIABLE ET PROCÉDURE D'ARBITRAGE

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 États différents peut recourir à la procédure amiable d'élimination des doubles impositions prévue par les conventions fiscales internationales.

Cette procédure, prévue dans la plupart des conventions fiscales (souvent l'article 25), est ouverte aux entreprises qui estiment avoir fait l'objet d'une double imposition du fait d'un rehaussement effectué par l'un des États 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 est mise en place.

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 n°26 du 23 février 2006 (BOI 14 F-1-06) qui est commune à toutes les situations de double imposition.

En outre, depuis le 1^{er} janvier 2005, la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire peut être suspendue.

Les demandes d'ouverture de procédure amiable doivent être adressées au bureau E1 de la Direction de la législation fiscale :

Direction générale des impôts
Direction de la législation fiscale • Sous-direction E • Bureau E1
139, rue de Bercy
Télédoc 568
75572 Paris cedex 12
Téléphone : 01 53 18 91 99

Il est recommandé aux entreprises qui souhaitent demander l'ouverture d'une procédure amiable de s'assurer du délai de saisine. Ce délai est en général de 3 ans à compter de la date de réception par l'entreprise de la proposition de rectification.

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 1995 par l'OCDE et intitulé "principes 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	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 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 Les dispositions du II de ce guide concernent les seules PME, au sens du IV de l'article 44 septies du CGI, à savoir celles :

- qui emploient moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes n'excède pas 50 M € ou dont le total du bilan n'excède pas 43 M €;*
- et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions du paragraphe précédent.*

2 Article 238 A du CGI: "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 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 dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies".

3 L'OCDE a publié en 1995 un rapport intitulé « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ». Document révisé et complété régulièrement. Site de l'OCDE : <http://www.ocde.org>

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 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).

9 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.

10 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.

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

12 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.

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

14 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.

15 Informations disponibles sur : <http://www.impots.gouv.fr> dans l’espace “documentation”, rubrique “international”.

16 Les entreprises disposent d’une sécurité juridique qui leur permet d’éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leurs prix de transfert sauf dans les cas suivants :

- présentation erronée des faits, dissimulation d’informations, erreurs ou omissions imputables au contribuable lors de l’établissement de sa demande ;
- non respect des obligations contenues dans l’accord ou manœuvres frauduleuses.

17 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.

Réalisation

Contrôle fiscal international
Bureau CF3 de la DGI

Design graphique

Philippe Moubeche

Impression

Service de la Documentation
Nationale du Cadastre - 1051

Guide à l'usage des PME
qui réalisent des opérations
transfrontalières
avec des entreprises
qui leur sont liées.



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Novembre 2006