

Les prix de transfert : levier opérationnel et fiscal

4 mai
2023

Les prix de transfert

Face à la crise, les prix de transfert constitue un levier organisationnel et fiscal pertinent pour les entreprises afin d'adapter au mieux les prix et la rémunération des entités du groupe au contexte actuel.

Toutefois, les administrations demeurent attentives à la pratique des entreprises.

Il convient donc d'appréhender avec attention leurs différentes composantes et tout particulièrement l'analyse fonctionnelle et les panels de comparables.

Par ailleurs, dans les situations les plus critiques, comme les restructurations, l'allocation des coûts liés à la fermeture entre les entités doit faire également l'objet d'un examen spécifique.



La révision des prix de transfert dans un contexte de crise

Rappel de la définition des prix de transfert :

C'est le prix pratiqué entre deux sociétés d'un même groupe implantées dans des Etats différents. Ce prix peut porter sur des biens corporels (marchandises), incorporels (brevets, marques), des services (management fees) ou sur la rémunération de fonctions (distribution, production).

L'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) a mis à jour en janvier 2022 son rapport sur les principes applicables en la matière.

- ▶ Les prix de transfert concernent toutes les transactions intra-groupe transnationales et toutes les entreprises quelles que soient leurs tailles
 - > Les prix pratiqués entre les entités du groupe doivent être conformes au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire à ceux que pratiqueraient des entreprises indépendantes pour le même type de produits, de services ou de transactions.
- ▶ Dans un contexte de crise et tout particulièrement d'augmentation du coût de l'énergie, de réduction du pouvoir d'achat lié à l'inflation, les prix de transfert constituent un élément important de la stratégie de l'entreprise.
 - > L'objectif peut consister à répartir au mieux, entre les différentes entités du groupe, les surcoûts et les contraintes liés à la crise dans le respectant des règles fiscales.
 - > Dans ce cadre opérationnel et afin de limiter le risque fiscal, l'analyse fonctionnelle et les comparables utilisés doivent être revus.



La révision des prix de transfert dans un contexte de crise

Revoir l'analyse fonctionnelle des sociétés au regard des objectifs opérationnels et du contexte économique

► L'analyse fonctionnelle, c'est déterminer « qui fait quoi ? »

- > Quels sont les facteurs clefs de succès du groupe ? Quelles sont les nouvelles contraintes « marché » ?
- > Quelles sont les fonctions supportées par les entités ?
- > Quels risques portent les entités ?
- > Quels actifs mettent en œuvre les entités ?

► L'objectif de l'analyse fonctionnelle : déterminer le niveau de rémunération adéquat en fonction du profil fonctionnel

- > Exemple : une entité fabrique des produits revendus aux entités du groupe, elle ne détient pas de brevets et n'est pas responsable des investissements. Elle présente un profil fonctionnel de fabricant à risques limités. Sa rémunération pourra être faible (peu de fonctions, peu de risques donc rémunération limitée) mais garantie ou pour le moins stable ;
- > Avec la crise, cette grille de lecture peut être aménagée. L'OCDE a notamment reconnu lors de la crise sanitaire que les sociétés du groupe pouvaient connaître des pertes même si elles étaient à « risques limités ».

► En pratique : revoir l'analyse fonctionnelle pour pouvoir justifier des pertes. Comment faire ?

- > Documenter les conséquences de la crise (augmentation du coût des matières premières, de l'énergie, du transport), revoir les contrats intra-groupe, notamment sur les aspects, répartition des risques, des surcoûts afin de justifier de l'évolution des tarifs ;
- > Actualiser le cas échéant la politique de prix de transfert et la déclaration prix de transfert (jointe à la liasse fiscale).



La révision des prix de transfert dans un contexte de crise

Revoir le panel de comparables (benchmark) justifiant du caractère de pleine concurrence des prix intra-groupe

► Un panel de comparables pour justifier de la conformité du prix au principe de pleine concurrence

- > Qu'est-ce qu'un panel : un ensemble de sociétés indépendantes, comparables à la société testée, dont les prix ou rémunération reflète ceux pratiqués sur le marché libre ;
- > Si la société décide de répartir l'augmentation des coûts entre ses filiales et donc de diminuer la rentabilité ou d'augmenter les prix intra-groupe, il faut les justifier non seulement au regard de l'analyse fonctionnelle mais aussi d'un panel ;
- > Sans panel, la sécurisation des prix est difficile à obtenir et, en cas de contrôle, l'administration pourra plus facilement contester le prix ou la rémunération alloué à la société.

► Avec la crise, le panel doit être actualisé

- > Exemple : une entité distribue en France, les produits du groupe fabriqués en Chine. Avant la crise, elle est regardée comme à risques limités donc avec une rémunération garantie. Avec la crise : difficulté d'approvisionnement, renchérissement du coût de production, de transport. Impossible de lui garantir le même prix de vente intra-groupe.
- > Comment limiter le risque ? Revoir l'analyse fonctionnelle et revoir le panel de comparables : données contemporaines, attention au marché retenu (national, Europe de l'Ouest, de l'Est,...), attention particulière au domaine d'activité.

► En pratique :

- > OCDE admet de retenir des sociétés en perte, de retenir une période plus courte, d'ajuster ex-post la rémunération de la société.



La révision des prix de transfert dans un contexte de crise

Illustration : la répercussion des coûts de production chez le distributeur

► Une groupe intégré de la production à la distribution, spécialisé dans la production de matériel médical

- > Entité de production en Allemagne : usine et centre de R&D, gestion de la technologie, des brevets, du savoir-faire ;
- > Entité de distribution en France : équipe spécialisée pour rencontrer les médecins en hôpitaux, clinique, gestion de la relation client ;

> Avant la crise : société française regardée comme étant à risques limités : pas de liberté sur les produits à distribuer, peu d'influence sur l'évolution des produits, risque de marché limité
Marge nette garantie de 4 % : résultat d'exploitation = 4 % du CA.

> Après la crise : augmentation sensible des coûts de production liée à l'énergie, société de production en perte, impossibilité économique de garantir une rentabilité nette de 4% à la filiale française.

► Quelles solutions ?

- > Identifier précisément les causes des surcoûts : énergie et inflation du fait de la guerre en Ukraine ;
- > Revoir les contrats : prévoir une répartition des charges en cas de situation exceptionnelle ;
- > Revoir l'analyse fonctionnelle : le risque de marché s'est accru et doit être supporté par l'ensemble des entités du groupe ;
- > Revoir le panel : le plus difficile car le panel se base sur les comptes de sociétés en N-1. D'où, correction de la rentabilité avec clause de révision.



L'allocation des pertes en cas de restructuration

Qu'est-ce qu'une restructuration au sens des prix de transfert ?

C'est notamment les situations de fermeture de site, de centralisation de fonctions support, de transformation d'un fabricant en façonnier, d'un distributeur en commissionnaire.

- ▶ La crise peut conduire à des restructurations nécessitées par un le contexte économique : augmentation des coûts, besoin de relocalisation, de rationalisation.
 - > La restructuration engendre des coûts : licenciements, démantèlement, dépollution et, ou des diminutions de rentabilité ;
 - > A qui et comment allouer ces coûts, ces baisses de profitabilité entre les entités ?
 - > A la seule entité restructurée, à toutes les entités concernées, à l'entité restructurée et à la société mère ?
- ▶ Quelle approche opérationnelle ?
 - > C'est une zone de risque fiscal, les administrations fiscales y étant très attentives : rejet des charges de restructuration, demande d'indemnités, reconnaissance de transfert de clientèle ;
 - > La question du traitement fiscal de l'opération ne doit pas empêcher la restructuration mais peut être intégrer dans lors de sa mise en place ;
 - > L'objectif est donc de sécuriser la répartition des pertes en fonction des choix retenus et documenter ces choix dès la prise de décision.



L'allocation des pertes en cas de restructuration

Quelle approche pratique en cas de contrôle fiscal ?

Les administrations comme les sociétés se basent sur le chapitre VIII du rapport OCDE de janvier 2022 qui donne une grille de lecture pour l'analyse des restructurations

► Justifier du besoin de restructuration

- > Vis-à-vis de l'administration qui ne peut pas remettre en cause le principe même de l'opération (principe de non immixtion dans la gestion) mais peut refuser les conséquences fiscales ;
- > Présenter les différentes options possibles qui s'offraient à la société pour traiter la situation : fermeture temporaire, définitive de site, réduction de l'activité, externalisation d'une partie des fonctions ;
- > Présenter les avantages et inconvénients de chaque option.

► Justifier de la répartition retenue

- > Allocation de la perte à la société restructurée en fonction de l'analyse fonctionnelle ;
- > Démontrer que la seule solution viable économiquement à la fois pour la société était celle retenue. Attention, l'intérêt groupe n'est pas reconnu en fiscalité : le fait que la fermeture était nécessaire pour préserver les autres entités du groupe n'est pas admis comme justificatif par le juge ;
- > Démontrer l'existence de contreparties suffisantes au bénéfice de la société restructurée.



L'allocation des pertes en cas de restructuration

Illustration

Société française de fabrication de jus de fruit connaît des difficultés. Sa société mère belge la transforme en façonnier. La société française licencie une partie de son personnel, perd du CA et voit son résultat diminué en tant que façonnier.

- ▶ Justifier du besoin économique de restructuration.
 - > Difficulté liée au marché : nouveaux entrants avec un positionnement coût agressif : risque de perte de PDM ;
 - > Impossibilité d'augmenter le prix client.
- ▶ Justifier des contreparties pour la société française
 - > Révision du contrat avec un volume d'affaires garanti pendant 3 ans ;
 - > Rémunération garantie pendant 3 ans.
- ▶ Allocation des coûts de restructuration à la société française justifiée

