

COMMENTAIRE PRINCIPAL

A titre principal, il convient de saluer la performance du groupe de travail n°6 et la réussite que constitue cette série de notes thématiques proposant des éclairages particulièrement attendus tant des administrations fiscales que du monde des affaires.

La réussite est d'autant plus importante que ces éclairages sont, dans leur très grande majorité, pratiques, complets et immédiatement accessibles.

La performance, elle, est d'autant plus remarquable que les points abordés, portant sur des enjeux financiers souvent très importants font l'objet, y compris au sein d'une même organisation, de débats passionnés laissant parfois penser que la quête du consensus est sans espoir.

C'est à titre accessoire que les autres commentaires sont exposés ci-après.

1-LE STATUT DES MÉTHODES FONDÉES SUR LES BÉNÉFICES

Profit split vs TNMM

En préalable aux commentaires qui suivent, il convient de souligner que le niveau de convenance des méthodes de bénéfices (MTMN et partage de profit) nous semble quasiment opposé.

La MTMN est une méthode très utilisée, notamment en France, tant par les entreprises que par l'administration. Pour autant, cette méthode, étant exploitée à défaut d'autres méthodes applicables, est regardée comme une méthode de dernier recours. Dans plus de 90% des cas, elle est mise en œuvre très simplement, en allouant à l'entité une rémunération nette pour une activité donnée (distribution par exemple). Elle s'apparente alors à la méthode américaine du profit comparable (CPM).

Les taux de marge d'exploitation (sur chiffre d'affaires ou sur coûts) ressortant d'une MTMN sont le plus souvent limités tant vers le haut que vers le bas, et l'exploitation de cette méthode conduit en pratique à garantir à l'entreprise liée une rémunération minimale, déportée de toute intéressement lié aux incorporels développés.

Le caractère simplificateur de cette méthode semble avoir participé à l'émergence de la théorie de « l'entrepreneur principal ». Théorie selon laquelle l'entreprise qui assume le rôle et les risques d'un entrepreneur principal aurait vocation à supporter les pertes et appréhender les surprofits de

l'activité, tandis que les autres entreprises du groupe participant à l'activité sont considérées comme des sous-traitants et bénéficient à ce titre d'une rémunération minimale mais garantie.

En Europe, l'application, parfois implicite, de cette théorie a ouvert la voie à de grands mouvements de transfert des bénéfices vers les pays à fiscalité privilégiée, la Suisse notamment, sous couvert de la mise en place de quartiers généraux et contrats de commissionnaires.

Revers de la médaille, la théorie de « l'entrepreneur principal » amène l'administration fiscale à opérer des rectifications très importantes dès lors qu'elle permet de remettre en jeu l'attribution de la quasi-totalité des pertes ou des profits d'un groupe sur un marché donné.

La méthode du partage de profit se situe à l'opposé.

Utilisée essentiellement par des groupes très importants, elle repose sur une analyse exhaustive des fonctions et des risques des différentes entités participant à la transaction, de leurs contributions dans la chaîne de création de valeur et des marges associées aux différentes activités. Prôné par les cabinets d'économistes et plébiscité par la majorité des consultants en prix de transfert de l'administration fiscale, le partage de profit est sans doute la méthode la plus aboutie. En effet, contrairement aux autres méthodes, elle laisse très peu de points dans l'ombre et place les entreprises du groupe dans une situation de partenariat. Or cette situation est nettement plus proche de la réalité que celle correspondant à une pleine concurrence « pure et dure ».

Paradoxalement, les qualités de cette méthode n'empêchent pas que les rectifications de prix de transfert reposant sur le partage du profit soient particulièrement importantes. Néanmoins, cette situation résulte de la taille des groupes qui la mettent en œuvre. Elle est également liée au fait que les administrations fiscales disposent, lorsque cette méthode est utilisée, de nombreuses informations qui leur permettent d'asseoir des redressements.

Ainsi, alors que d'un point de vue qualitatif la MTMN est la dernière méthode, celle de la répartition de profit apparaît être selon nous la méthode ultime.

C'est à la lumière de cette considération qu'il convient d'aborder les quelques commentaires ci-après.

Sur la nécessaire redéfinition de la hiérarchie des méthodes

Au sein d'un panel d'entreprises comparables indépendantes les taux de marge brute peuvent s'écarter de plusieurs dizaines de points.

Tout point de l'intervalle de pleine concurrence étant considéré, selon le rapport OCDE comme également pertinent, un groupe utilisant la méthode du prix de revente peut ainsi en choisissant opportunément un taux de marge brute, faire varier le taux de marge nette de sa filiale de plusieurs dizaines de points.

Néanmoins pour le même panel les taux de marge nette ne s'écartent généralement que de quelques points.

Cette situation engendre ainsi des désaccords quand à l'arbitrage entre hiérarchie et pertinence des méthodes.

Une redéfinition de la hiérarchie des méthodes serait donc de nature à sécuriser la détermination des prix de transfert pour les entreprises.

La redéfinition doit être prise dans son sens étymologique. Il ne s'agit pas de réformer la hiérarchie, mais de la définir à nouveau, de l'expliquer pour la départir du caractère dogmatique dont elle commence s'imprégner.

En effet, la préférence des méthodes traditionnelles, est difficile à expliquer et reste mal comprise y compris par les experts spécialistes. A priori, si deux méthodes sont également pertinentes, elles doivent alors aboutir à des résultats similaires. Et si les résultats sont similaires, il n'y pas lieu d'arbitrer entre les deux méthodes.

La justification de la hiérarchie des méthodes nous semble donc devoir être développée.

Une telle justification peut être en partie recherchée à travers le niveau d'aléa que chaque méthode entraîne.

Ainsi, avec la Méthode du Prix Comparable sur le Marché Libre, l'aléa est maximum. L'entreprise, dont le prix de vente est fixé à travers cette méthode, supporte l'aléa pour tous les autres éléments qui concourent à son résultat (coût de revient des produits ou des services, frais généraux etc.).

A travers la méthode du prix de revente, qui en définitive se trouve pour cette approche au même niveau hiérarchique que celle du prix de revient majoré, l'aléa est réduit à la maîtrise des autres coûts d'exploitation, dès lors que la marge brute est fixée.

L'approche en marge nette (MTMN) conduit à réduire encore l'aléa, puisqu'en pratique elle conduit

à garantir une marge nette à l'entreprise, quelques soient ses succès ou ses erreurs.

Enfin la méthode du partage de profit amène à répartir sur plusieurs entreprises du groupe l'aléa commun de façon à refléter artificiellement le partage naturel des risques et des intérêts entre les différents acteurs du marché en pleine concurrence.

L'aléa rejoint le principe de pleine concurrence, en ce sens que plus l'entreprise assume les aléas liés à son activité plus elle se comporte comme une entreprise indépendante, et donc plus il y a de chances que ses résultats soient conformes au principe de pleine concurrence.

La hiérarchie des méthodes peut également être éventuellement expliquée à travers le cadre temporel de mise en œuvre de la politique de prix de transfert. Selon cette approche une méthode est d'autant plus pertinente que le moment de la détermination du prix de transfert est proche de celui de la transaction. Elle se rapproche donc d'une certaine façon des considérations sur le caractère plus ou moins direct des méthodes.

Ainsi, la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être appliquée dès que les conditions de la transaction sont connues de la même façon qu'elles le sont entre entreprises indépendantes.

La méthode du prix de revente nécessite de déterminer le prix de revient des produits, prix de revient qui ne peut être théoriquement déterminé que lorsque les volumes vendus sont connus.

La méthode du prix de revente nécessite elle de connaître le prix de vente au client final. Il faut théoriquement attendre cette vente pour déterminer le prix de transfert.

Il faut néanmoins tenir compte du fait que les méthodes de prix de transfert peuvent être appliquées à posteriori à partir de données réelles ou à priori sur la base d'informations prévisionnelles. Cette temporalité vient perturber la hiérarchie de principe des méthodes.

Ainsi, si la méthode du prix comparable doit être appliquée en priorité car elle est la plus à même de libérer l'aléa qui est le propre d'une entreprise indépendante, la fixation des prix à posteriori réduit l'aléa et donc la qualité de la méthode.

De la même façon, l'application de la méthode du prix de revente perd de son intérêt si elle n'est pas appliquée dès que le prix de vente est connu.

On peut alors s'interroger sur le niveau hiérarchique d'une méthode traditionnelle appliquée à posteriori comparativement à une méthode de bénéfice appliquée sur la base de données prévisionnelles.

Aussi plutôt que de maintenir une hiérarchie des méthodes par trop rigide, il semblerait préférable de définir les critères d'arbitrage objectifs entre les différentes méthodes, en prenant en compte leur modalité d'application.

Sur le choix de la méthode

Le principe d'exploitation de la hiérarchie des méthodes peut aller à l'encontre de l'utilisation de plusieurs méthodes. En effet, selon ce principe, lorsque l'analyse permet de conclure à la pertinence et l'applicabilité d'une méthode, il n'y a pas lieu d'étudier les méthodes « inférieures ».

Or l'utilisation conjointe de plusieurs méthodes devrait être favorisée (cf. point suivant).

L'expérience montre que cette démarche est rarement suivie. Dans la majorité des cas, tant les entreprises que les administrations testent toutes les méthodes pour retenir celle ayant le meilleur rapport « qualité-prix », voire même simplement le meilleur prix (i-e celui attendu).

De fait, le caractère direct des méthodes traditionnelles qui justifierait la préférence qui doit leur être accordée ne répond pas à la préoccupation principale en matière de prix de transfert. Cette préoccupation partagée par les entreprises et les administrations fiscales est celle de savoir si le résultat fiscal est acceptable. Dans cette optique, les méthodes de bénéfices sont manifestement celles qui offrent la réponse la plus directe.

En outre, les méthodes de bénéfices, la MTMN notamment, sont souvent plus faciles à appliquer que les méthodes traditionnelles.

Pour prendre en compte ces réalités, il serait peut-être préférable d'envisager la démarche opposée à celle proposée jusqu'à présent.

La détermination des prix de transfert serait ainsi appréhendée en premier lieu à travers les méthodes de bénéfices, pour être ensuite affinée ou, en cas de besoin, corrigée par recours aux méthodes traditionnelles.

Cette approche à rebours s'inscrirait ainsi dans une démarche d'analyse-risque, les entreprises arbitrant l'intérêt d'utiliser les méthodes supérieures en fonction du risque fiscal, la nécessité de recourir à une méthode supérieure étant appréciée en fonction du risque fiscal. Elle permettrait de tenir compte du fait qu'une grande partie des transactions intra-groupes peuvent être, de façon satisfaisante pour les administrations fiscales et les entreprises, valorisées à partir d'une MTMN, alors que selon l'approche actuellement recommandée, il convient pour ces transactions de s'assurer de l'impossibilité d'appliquer les méthodes hiérarchiquement supérieures en partant du prix comparable sur le marché libre.

Une telle approche ne doit cependant pas être dogmatique. La possibilité d'exploiter directement une méthode hiérarchiquement supérieure, par exemple quand celle-ci apparaît manifestement la plus appropriée, devant toujours restée ouverte.

2- L'UTILISATION DE PLUSIEURS METHODES (UTILISATION D'UNE METHODE TRANSACTIONNELLE DE BENEFICES EN CONJONCTION AVEC UNE METHODE TRADITIONNELLE, OU TEST DE COHERENCE)

La question de l'utilisation de plusieurs méthodes, de façon parallèle ou comme test de cohérence, devrait dans un premier temps être déconnectée de la notion d'obligation de moyens et de documentation.

Il conviendrait en effet de déterminer si, dans les principes, l'utilisation conjointe des méthodes est de nature à sécuriser la détermination des prix de transfert. Ce n'est que dans un second temps que la question de l'effort à consentir pour mettre en place et documenter une politique de prix de transfert devrait être abordée.

A - Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions

S'agissant de l'utilisation conjointe des méthodes d'une façon générale, celle-ci semble devoir favorisée.

Il faut noter que selon certains praticiens, cette approche est d'ores et déjà implicitement recommandée dans la définition de la Méthode du Prix de Revente. En effet, si la marge brute doit être déterminée en comparaison de celle dégagée pour des transactions comparables indépendantes, elle doit, en premier lieu selon la définition, être déterminée de façon à permettre à l'entreprise de couvrir ses coûts et de dégager une marge nette de pleine concurrence. On peut donc légitimement penser que cette méthode nécessite au préalable une approche en MTMN.

Hormis ce point et la méthode du partage de profit résiduel, l'exploitation conjointe de plusieurs méthodes en marge de la méthode retenue n'est guère envisagée que sous l'angle des ajustements.

Certes le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes, néanmoins, une politique de prix de transfert qui parviendrait à s'appuyer sur l'ensemble des méthodes recommandées serait manifestement plus légitime qu'une politique ne reposant que sur une seule méthode.

S'agissant des exemples proposés, ils vont dans le sens attendu. Néanmoins, est semble étonnant d'écrire qu'un pays pourrait ne pas accepter une méthode recommandée par l'OCDE. Il serait préférable de simplement mettre en avant que l'utilisation de plusieurs méthodes peut être un moyen pour parvenir à un accord entre pays dans le cadre des APA ou des procédures amiables. L'utilisation d'une autre méthode pour déterminer un ajustement, notamment quand l'intervalle de pleine concurrence résultant de la méthode maître est important, mériterait d'être développée.

B - Utilisation d'un test de cohérence pour vérifier la plausibilité du résultat d'une méthode principale.

S'agissant de l'usage de la MTMN comme test de cohérence

Le test de cohérence devrait être une étape incontournable de la détermination d'une méthode de prix de transfert, à plus forte raison, si la démarche inverse exposée préalablement n'est pas appliquée. Il est en effet fréquent que les méthodes traditionnelles appliquées conformément aux recommandations de l'OCDE conduisent à des résultats manifestement incohérents ou du moins, à des résultats qui ont peu de chances d'être admis par l'administration fiscale.

La position de l'OCDE selon laquelle de tels tests ne sont pas obligatoires peut conduire les entreprises soit à ne pas réaliser ces tests et se mettre ainsi en situation de risque fiscal, soit alors qu'elles les ont effectués à ne pas les communiquer à l'administration fiscale ce qui ne peut que détériorer la relation de confiance et de collaboration qui devrait exister entre les entreprises et l'administration fiscale.

S'agissant de l'usage du Profit Split comme test de cohérence

L'OCDE n'est pas favorable à la notion selon laquelle des fonctions comparables devraient être rémunérées différemment en fonction de la rentabilité du groupe dans son ensemble.

Une telle position devrait être expliquée.

En effet, il semble qu'en situation de pleine concurrence, la rémunération de deux entreprises assurant les mêmes fonctions sera différente selon le niveau de profit de leurs partenaires économiques.

L'analyse du niveau de résultat consolidé devrait ainsi permettre de déterminer objectivement au sein d'un intervalle « de pleine concurrence » le niveau de marge nette approprié.

3 – ACCÈS AUX INFORMATIONS NÉCESSAIRES POUR APPLIQUER OU REVOIR UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE FONDÉE SUR LES BÉNÉFICES

D'une façon générale il semble légitime que les entreprises soumettent aux administrations l'intégralité des éléments qui ont contribué à la détermination des prix de prix de transfert.

D'un autre côté, il ne serait pas normal que les administrations fiscales exigent des entreprises la réalisation d'études et la production d'une documentation particulière, si l'entreprise n'a pas eut besoin de ces éléments pour établir sa politique de prix de transfert.

Néanmoins l'expérience montre notamment en France que les rectifications fiscales les plus importantes portent sur des politiques de prix de transfert abondamment documentées.

Il semble donc urgent de conduire une réflexion approfondie et aboutie quand aux contreparties dont doivent être assorties les efforts de « compliance ».

S'agissant des informations à réunir pour chacune des méthodes de bénéfice

Il est manifestement légitime qu'un groupe appliquant une méthode de partage de profit produise l'ensemble des éléments relatifs tant aux bénéfices partagés qu'aux modalités de partage.

La position du groupe de travail apparaît donc parfaitement justifiée s'agissant de la méthode du partage de profit.

En contrepartie, la position proposée s'agissant de la MTMN si elle est logique, risque d'aller à l'encontre de la préférence attribuée aux méthodes traditionnelles.

En effet, l'obligation documentaire qui résulterait de cette position serait nettement plus légère que pour d'autres méthodes.

La pratique montre, de fait, que les documentations de prix de transfert reposant sur la MTMN manquent très souvent de densité quant au fond.

Une telle position pourrait donc conduire les entreprises à privilégier la dernière méthode recommandée en grande partie car elle est plus facile que d'autres à documenter.

En outre théoriquement l'application de cette méthode nécessite une analyse fonctionnelle de chaque entité partie impliquée dans la transaction. Ces analyses sont indispensables pour déterminer qu'elle entité doit être rémunérée et donc qu'elle entité appréhende le profit résiduel ou supporte la perte résiduelle. Cet arbitrage, selon l'OCDE, repose sur la complexité des fonctions et l'importance des risques assumés de chacune des entités. Il est donc nécessaire de procéder pour chaque entité à l'analyse des fonctions et des risques tant d'un point de vue qualitatif que quantitatif.

4. APPLICATION DES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES DE BÉNÉFICES ET CONTRIBUTIONS UNIQUES

S'agissant de l'usage de la MTMN pour déterminer ou valider une redevance

Il est fréquemment mis en avant que le surprofit résultant de l'usage d'un incorporel doit revenir à son propriétaire économique. Cette position justifie l'usage de la MTMN, à travers laquelle, l'entité qui utilise l'incorporel n'a vocation à percevoir qu'une rémunération standard identique à celle que percevrait une entreprise indépendante n'exploitant pas un tel incorporel. L'entité verse alors sous forme de redevance la marge excédant sa rémunération.

Cependant, certaines analyses économiques montrent que cette position n'est souvent pas justifiée. En effet, il est logique qu'une entreprise tire plus de profit en exploitant un incorporel, quand bien même il ne lui appartient pas, qu'une entreprise comparable qui n'exploite pas d'incorporel.

Il ressort en définitive que le surprofit résultant de l'exploitation d'un incorporel est le plus souvent partagé entre l'exploitant et le propriétaire ce dans des proportions variables.

Le paragraphe n°89 de la note, évoque cette idée. Néanmoins, il en limite le champ à l'existence des dispositions contractuelles. Or, le contrat ne fait qu'exprimer une relation de pleine concurrence ; et au sein des groupes les contrats ou l'absence de contrat n'ont nécessairement pas la même portée qu'entre des entreprises indépendantes. D'autre part entre entreprises indépendantes, le partage de bénéfice n'est pas toujours contractualisé.

Il semble donc opportun que les recommandations intègrent cette idée sans la limiter à une question de contrat.

5- APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE MARGE NETTE:

NORMES DE COMPARABILITÉ

S'agissant du niveau de transaction acceptable

La détermination du niveau de transaction acceptable mérite d'être développée.

Cette question dissimule en effet une problématique essentielle de l'approche portefeuille qui peut être illustrée par l'exemple suivant inspiré d'un cas réel.

Une société de distribution assure la distribution des produits du groupe. Elle s'approvisionne auprès de deux fournisseurs intra-groupes. La comptabilité analytique montre que s'agissant des produits provenant du fournisseur A, la marge nette est de -2%. Elle est de 10% pour les produits du fournisseur B. La rémunération globale du distributeur ressort ainsi à 4%. Conforme au principe de pleine concurrence, elle ne peut être valablement contestée par l'administration du distributeur et aucune rectification ne peut donc être opérée.

Cependant, l'administration fiscale du fournisseur B la rémunération allouée au distributeur (marge nette 10%) est trop importante. Une rectification sera donc opérée sur les prix de transfert en retenant une rémunération nette pour le distributeur de 4%.

Cependant le pays du distributeur ne pourra pas accepter la neutralisation de la double imposition, dès lors que la rémunération globale du distributeur descendrait alors à 1% sans qu'il soit possible de rectifier la valeur des flux avec le pays A.

Sans être spécifique à la MTMN cette problématique y est cependant souvent associée.

Elle peut par exemple également être rencontrée dans le cas où une société joue un rôle d'intermédiaire.

Un distributeur achète ces produits à une société du groupe faisant office de centrale logistique. Cet intermédiaire qui achète les produits à d'autres sociétés du groupe est rémunéré sur la base d'un Net Cost Plus ajoutée au prix de vente des produits.

Si l'administration fiscale du pays du distributeur opère une rectification, le pays de la société de centralisation ne pourra pas accepter la correction dès lors que la rémunération au titre de la centralisation logistique est conforme au principe de pleine concurrence et qu'il n'est plus possible de répercuter les rectifications sur les pays des fournisseurs intra-groupe.

6- APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE MARGE NETTE:

SÉLECTION ET DÉTERMINATION DE L'INDICATEUR DE MARGE NETTE

B – Détermination de la marge nette

Exclusion d'éléments hors exploitation

S'agissant de l'impôt sur les bénéfices.

La prise en compte de l'impôt sur les bénéfices présente des difficultés indéniables, notamment dans le cas de situations déficitaires, de régime de groupe et autres. Et il semble exister un consensus pour que cet impôt n'impacte pas les politiques de prix de transfert, ce qui peut sembler logique dans la mesure à l'exercice de détermination des prix vise justement à fixer le montant de cet impôt.

D'une autre coté, on voit mal pourquoi cet impôt ne serait pas au moins à proportion du bénéfice d'exploitation retenu comme une charge d'exploitation.

En outre, il serait logique qu'une entreprise indépendante bénéficiant d'un niveau d'imposition réduit accepte une rémunération nette avant impôt moins importante, ce qui lui permettra de développer son activité plus rapidement ou plus fortement qu'une autre plus fortement imposé.

L'exclusion de l'impôt sur les bénéfices semble donc mériter de plus amples explications.

Eléments financiers

S'agissant des frais financiers, on voit mal pourquoi la circonstance que les frais financiers dépendent de la structure du capital conduirait à ne pas en tenir compte dans la détermination de la marge nette. En effet, leur prise en compte permet au contraire d'harmoniser les situations. Par exemple elle permet de rétablir l'écart entre une entreprise prenant ses biens en crédit-bail, lorsque le coût du financement est intégré dans le loyer et celle ayant acquis ses immobilisations. Cette approche induit que les prix de transfert sont impactés par le niveau de capitalisation de l'entreprise. Cette situation est envisageable s'il est admis que les questions de sous-capitalisation relèvent de l'analyse des prix de transfert. L'approche marge nette après éléments financiers peut alors constituer un moyen relativement simple de régler la question de la sous-capitalisation.

S'agissant des gains et pertes de change, la circonstance que le risque soit ou non supporté ne permet pas de résoudre la problématique. En effet, une entreprise peut supporter le risque de change mais utiliser des outils de couverture. De plus, au sein d'un groupe, la couverture de change peut être gérée par une entité autre que l'entité testée. Elle peut également s'opérer

naturellement si le groupe traite dans différentes devises.

Une solution consiste éventuellement à ajuster la marge nette du prix d'une couverture de change en neutralisant les gains et pertes de change.

Dépréciation et amortissements

S'agissant des amortissements et provisions, les risques de divergences peuvent être limités en procédant à une étude de comparabilité sur une période suffisamment longue pour supprimer ou atténuer les effets de décalage. Cette approche qui permet souvent de constater l'homogénéité des résultats, est souvent préférable aux retraitements non maîtrisés.

Coûts de lancement et de cessation d'activité

S'agissant des coûts de lancement ou de cessation, la théorie de l'entrepreneur principal précitée peut parfois apporter une réponse consensuelle. Selon cette approche, la prise en charge des coûts de lancement peut être considérée comme une décision de gestion du groupe. Cette décision devra impacter ultérieurement la détermination des prix de transfert dès lors que l'entreprise qui finance le développement d'un incorporel devrait normalement en percevoir les fruits éventuels ultérieurement. A contrario une entreprise ne supportant pas de telles dépenses devrait par la suite recevoir une rémunération plus limitée.

D'une façon symétrique, la prise en compte des coûts de cessation d'activité devrait dépendre de la politique de prix de transfert sur les exercices antérieurs. Si cette politique consistait à allouer une rémunération minimum justifiée par l'absence de risque, l'entreprise ne devrait pas supporter de coût de cessation.

C- Pondération de la marge nette

Un dénominateur cohérent avec l'analyse de comparabilité

Afin de déterminer le dénominateur, en marge de l'analyse fonctionnelle, il peut être intéressant d'étudier, au sein du panel de comparables, l'homogénéité des valeurs induites par les différents types de dénominateur. Une priorité sera accordée aux dénominateurs conduisant aux valeurs les plus homogènes.

Coûts totaux ou coûts à valeur ajoutée uniquement ?

Il semble nécessaire de souligner que plus la base est réduite plus le ratio est élevé et moins le résultat est fiable. L'arbitrage en faveur d'une base réduite par rapport à une base plus large ne devrait donc se faire que s'il est sérieusement établi que les critères de comparabilité s'en trouvent réellement mieux satisfaits.

Coûts réels, coûts standards, coûts prévisionnels

L'utilisation de données prévisionnelles correspond bien à la philosophie du principe de pleine concurrence.

Cependant, l'arbitrage entre données réelles et prévisionnelles doit prendre en compte la fiabilité des données prévisionnelles. L'expérience montre que quand données prévisionnelles sont constituées pour les seuls besoins de la politique de prix de transfert ou afin de fixer des objectifs de vente, les résultats sont rarement satisfaisants. Ils le sont nettement plus quand les données prévisionnelles sont celles utilisées pour la gestion de production des usines du groupe.

Des écarts importants induisent le recours à des ajustements à posteriori dont le traitement fiscal et douanier peut être délicat.

Le ratio de Berry

Il est toujours intéressant d'apprécier l'homogénéité des résultats induits par différentes ratios. Dans certains secteurs le ratio de Berry est plus stable pour les activités de distribution qu'un ratio tiré des ventes. En effet, un distributeur indépendant n'attendra pas forcément de maintenir son taux de marge sur ventes s'il double son chiffre d'affaires, il pourra par contre attendre un retour proportionnel à ses efforts, c'est à dire à ses coûts.

7-8-9 MÉTHODE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES

Les développements correspondent à notre expérience en matière de partage de bénéfices.

Néanmoins, les problématique les plus importante que nous ayons eut à connaître en terme d'enjeu et de complexité portaient sur la détermination du périmètre du bénéfice à partager.

Ainsi, dans un cas de figure, le groupe appliquait une méthode de partage de bénéfice différenciée par segment d'activité. Le partage reposant sur les actifs technologiques et commerciaux se faisait à 70%-30%. Le rapport était inversé pour l'autre segment qui nécessitait peu de développements technologiques. Néanmoins, il fallait tenir compte du fait que le segment non technologique déficitaire était un segment d'appel pour le segment technologique bénéficiaire. Cette situation aurait justifié soit une compensation au moins partielle entre les deux résultats, soit des clefs de partage différentes.

Dans un autre cas de figure au contraire, le groupe appliquait un partage de résultat couvrant l'ensemble des segments technologiques. Le partage reposait sur les efforts de R&D de chaque pays. Certains segments étaient très déficitaires alors que d'autres étaient en bénéfice. Or l'analyse fonctionnelle ne permettait pas d'établir une synergie suffisante entre les technologies issues de différents centres de R&D pour justifier une agglomération des résultats.

Ces situations mettent en évidence l'insuffisance relative de l'analyse fonctionnelle eut égard aux enjeux associés à certaines questions. Comparativement, un effort important avait été développé pour justifier les marges nettes allouées pour les fonctions « non uniques ».

Toutes les situations sont différentes et génèrent donc des risques variables à différents niveaux de la politique de prix de transfert, néanmoins il serait éventuellement utile de conduire des travaux pour déterminer à quelles étapes de la détermination d'une politique de prix de transfert se situent les risques les plus importants afin que les efforts des entreprises comme des administrations fiscales soient concentrés sur ces points.

Laurent Savarin
Avocat-associé
Responsable du département Prix de Transfert
Cabinet juridique & fiscal AVODIRE