

PRIX DE TRANSFERT

15 - 19 février 2016

Dakar - Sénégal

Éléments de corrigé pour le cas pratique n°2
« Groupe B »

1. Identifiez les problématiques de prix de transfert au sein du groupe B Canada. Selon vous, la société B UK est-elle correctement rémunérée ? Vos réponses devront être justifiées.

- La société B UK produit une politique de prix de transfert documentée qui détermine sa rémunération sur la base d'une marge nette à partir d'une étude de sociétés comparables. Cette méthode est la plus couramment utilisée par les groupes puisqu'elle s'appuie sur des données publiques largement disponibles et permet de prendre en compte l'ensemble des fonctions exercées par la société. Au cas d'espèce, cette méthode permet d'intégrer les dépenses d'exploitation de la société liées à l'installation de machines-outils complexes qui nécessite notamment la présence de nombreux ingénieurs.

Or, la société n'applique pas, dans les faits, sa politique de prix de transfert. Aussi, elle ne tire pas les conséquences de l'intervalle interquartile de pleine concurrence qu'elle a elle-même défini et qui aurait dû conduire B UK à une rémunération nette de pleine concurrence, sur ses transactions avec la société B Canada, comprise entre 4,8 % et 9,5%, avec un point médian à 6,4%.

L'explication apportée par le groupe selon laquelle les prix de transfert sont établis sur la base de marges brutes budgétées ne peut être acceptée, au moins pour deux raisons :

- la première est que cette affirmation n'est pas documentée par une analyse de comparables ;
 - la seconde est que, quand bien même la société aurait produit une étude portant sur les marges brutes, le principe de comparabilité tel que défini par l'OCDE, n'aurait pas été satisfait. En effet, la société B UK exerce des fonctions supplémentaires à la simple livraison des machines en procédant à l'installation de celles-ci. Or, cette installation, dès lors qu'elle nécessite du personnel qualifié, entraîne des coûts d'exploitation qui ne sont pas pris en compte par l'indicateur de marge brute (qui correspond aux ventes de machines minorées des achats). L'argumentaire de la société sur le recours à la marge brute, même s'il avait été documenté, doit donc être écarté.
- L'explication de la société sur l'inefficience de la société B UK doit elle aussi être écartée. La politique de prix de transfert précise que la société britannique exerce des fonctions dites à faible valeur ajoutée (elle ne définit pas la stratégie marketing mais simplement le marketing opérationnel, ne détient aucun actif et supporte peu de risque). Elle a donc un profil de routine qui doit correspondre à un profit de routine. Or, à l'exception des exercices 2004 et 2005 de démarrage de l'activité pour lesquels une société de routine peut être en déficit, les pertes récurrentes attestent d'une anomalie des prix de transfert. Il faut rappeler qu'une société ayant une activité de routine n'a pas vocation à supporter des déficits réguliers sur plusieurs années (cf. § 1.70 des Principes directeurs de l'OCDE). La société B Canada, en tant qu'entrepreneur principal, aurait dû ajuster ses prix de vente pour laisser un bénéfice à la société B UK. Le prix trop élevé auquel B Canada vend les machines-outils à B UK ne permet pas, en effet, à cette dernière de couvrir l'ensemble de ses coûts.

Le groupe B a des filiales au Mexique et en Australie qui exercent les mêmes fonctions. Aussi, dans le cadre du contrôle, il pourrait être opportun d'adresser une demande d'assistance internationale à ces deux pays afin de valider les affirmations de la société sur l'application uniforme de la politique de prix de transfert à toutes les filiales et de comparer ainsi le niveau de rentabilité de B UK avec celui de B Mexique et B Australie.

- La période de référence du panel utilisé par la société B UK ne paraît pas appropriée (années de comparaison 2004-2006 alors que les exercices vérifiés sont 2010-2011). Le panel n'a donc pas été mis à jour. Or, avec la crise économique et financière survenue en 2008, la période retenue a une forte influence sur les données prises comme référence. En outre, dans son panel, la société B UK a retenu des sociétés qui commercialisent du petit outillage, ce qui constitue une faiblesse dans le critère de comparabilité dans la mesure où les coûts engagés ne sont pas les mêmes que ceux nécessaires à la vente et à l'installation de machines-outils complexes.
- Enfin, comme pour toutes les transactions entre parties liées, les transactions financières doivent être documentées afin de s'assurer que les prix de transfert pratiqués sont conformes au principe de pleine concurrence.

En conclusion, la société B UK n'est pas assez rémunérée.

2. Après plusieurs entretiens avec le directeur fiscal de la filiale B UK, vous êtes parvenu à le convaincre que la société fait face à des risques en matière de prix de transfert. En conséquence, ce dernier vous demande conseil pour les transactions intragroupe avec la société B Canada pour l'activité de distribution.

Il conviendrait de conseiller au directeur fiscal de B UK d'appliquer sa politique de prix de transfert en retenant la méthode transactionnelle de la marge nette qui est la plus appropriée au cas d'espèce. Toutefois, le panel doit être mis à jour en prenant comme référence une période proche (a minima les exercices 2007-2009) de la période testée (2010-2011).

Dans la mesure où des sociétés vraiment comparables existent sur le marché considéré (Europe de l'Ouest), il conviendrait de réaliser une nouvelle étude. Si cela n'est pas possible, faute de comparables « parfaits », on pourra réaliser des ajustements pour placer la rentabilité de la société B UK au minimum à la médiane de l'échantillon, voire plus afin de prendre en compte la fonction d'installation des machines-outils qui doit être rémunérée.

3. Le Directeur fiscal est prêt à suivre votre position mais vous précisez que la politique de prix de transfert telle qu'elle est réellement appliquée par la société B UK, ainsi que par l'ensemble du groupe, est décidée par la société mère au Canada et non par les filiales. B UK n'étant pas responsable, le service ne peut donc lui faire aucune critique. Indiquez, en justifiant votre réponse, si vous partagez ou non le point de vue du directeur fiscal de B UK.

Quand bien même la société B UK, en tant que simple filiale, n'est pas en mesure de décider de la méthode de détermination des prix de transfert à appliquer, c'est de la responsabilité du groupe de faire en sorte que les prix pratiqués lors de transactions avec des parties liées respectent le principe de pleine concurrence. Cette obligation porte sur toutes les transactions, pays par pays. L'argument du Directeur n'est donc pas recevable. Au cas d'espèce, les prix pratiqués emportent bien transferts de bénéfices au détriment du trésor public britannique.

4. Concernant les transactions financières avec la société B Belgique, le Directeur fiscal de B UK vous demande quel type de documentation il doit produire.

Les transactions financières, comme toutes les autres transactions entre parties liées doivent être documentées afin de démontrer le caractère de pleine concurrence des prix de transfert pratiqués.

A cet égard, dans le cadre de l'action 13 du plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, plus connu sous l'acronyme de BEPS (**B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting), l'OCDE a élaboré un nouveau standard de documentation des prix de transfert qui prévoit trois niveaux d'information : (i) des informations générales concernant les activités et la politique de prix de transfert du groupe à l'échelle mondiale qui doivent figurer dans le **fichier principal** ; (ii) des informations sur les opérations pertinentes entre parties liées, les montants que ces opérations mettent en jeu, et l'analyse par l'entreprise des prix de transfert qu'elle a fixés au titre de ces opérations, qui doivent figurer dans le **fichier local** ; et (iii) une **déclaration pays par pays** dans laquelle les multinationales doivent indiquer chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où elles exercent une activité, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts dus et acquittés ainsi que certaines mesures de l'activité économique (effectifs, capital social, bénéfices non distribués, actifs corporels). Le contenu de ces trois documents figure aux Annexes I à III du nouveau chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (cf. rapport sur l'Action 13 du plan d'action BEPS disponible sur le site internet de l'OCDE).

5. Quelle question devez-vous vous poser face au schéma particulier qui consiste pour le groupe canadien B à interposer une filiale de financement en Belgique ? Selon vous, quel risque particulier pourrait encourir la société B UK lorsqu'elle verse des intérêts à la société B Belgique ?

Le groupe B a le droit de localiser sa structure de financement en Belgique. Toutefois, il faut toujours être vigilant sur les raisons qui poussent des groupes d'entreprises multinationales à interposer une société de financement dans un autre pays que celui de la résidence fiscale de la société mère et de la société opérationnelle qui a besoin de financement.

Au cas d'espèce, la transaction n'a pas été documentée. Il est précisé que la Belgique a mis en place un dispositif fiscal attractif (dit des intérêts notionnels) pour les sociétés de financement des groupes d'entreprises multinationales qui aboutit à taxer faiblement les produits financiers. Dans ce contexte, si le taux d'intérêt s'avère ne pas être de pleine concurrence, la société court le risque d'être aussi sanctionnée pour avoir mis en place un montage fiscal agressif visant à éluder de l'impôt.