

**ATELIER PRIX DE TRANSFERT**

**13 - 16 février 2017**

**Brazzaville - Congo**

**Éléments de corrigé pour le cas pratique n°3**

**« Plastico »**

**1. Analysez la politique de prix de transfert au sein du groupe Plastico. Selon vous la société Y SARL est-elle correctement rémunérée ? Vos réponses devront être justifiées.**

L'analyse des données chiffrées présentées fait apparaître une situation pour le moins anormale. En effet, la SA Plastico qui détient les actifs incorporels (brevets, marques) et qui assume et contrôle l'ensemble des risques industriels affiche une marge nette sur ventes de 3,07% en 2013 et 0,07% en 2014 alors que dans le même temps, la société Y SARL réalise une marge nette sur ventes de 27,70% en 2013 et 42,24% en 2014.

Ce différentiel de rentabilité conduit le service vérificateur, avant toute analyse critique de la politique de prix de transfert mise en place par la SA Plastico, à effectuer une analyse fonctionnelle pour déterminer qui est dans les faits l'entrepreneur principal. L'entrepreneur principal est l'entreprise qui assume les risques principaux (qu'ils se concrétisent ou non), qui possède les immobilisations incorporelles clés et qui supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques, ...). L'entrepreneur principal reçoit au sein du groupe la rémunération résiduelle, c'est à dire le bénéfice restant (ou la perte), une fois que toutes les autres entités ont été correctement rémunérées.

Au cas d'espèce, l'analyse fonctionnelle fait ressortir que la société Y SARL, domiciliée en Tunisie, n'est propriétaire d'aucun actif incorporel. Elle fabrique des produits basés sur la technologie, le savoir-faire et les brevets développés par la société SA Plastico et selon les quantités et les spécifications imposées par la SA Plastico. Le plan de production de la société Y SARL est fixé par la SA Plastico.

L'analyse fonctionnelle décrite ci-avant démontre que la société Y SARL a des fonctions limitées et ne supporte aucun risque industriel. Dès lors, il convient de considérer que l'entrepreneur principal est la SA Plastico laquelle doit recevoir la rémunération résiduelle après avoir justement rétribué sa filiale, la société Y SARL.

La rémunération de la société Y SARL doit être en adéquation avec les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle supporte. A cet égard, les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert précisent que *« les fonctions exercées (compte tenu de la structure de propriété des actifs utilisés et des risques assumés) déterminent dans une certaine mesure la répartition des risques entre les parties et donc les termes dont chacune d'elles devraient bénéficier si les transactions se faisaient dans des conditions de pleine concurrence ...ainsi un fabricant ou chercheur sous contrat qui ne prend pas de risque, n'aura droit qu'à un revenu limité »* (cf. § 1.25).

Au regard de l'analyse fonctionnelle susmentionnée, il y a lieu de considérer que la SA Plastico est très largement sous rémunérée au regard de son statut d'entrepreneur principal.

**2. Le directeur fiscal de la société SA Plastico vous indique que la méthode de détermination des prix de transfert appliquée pour les transactions avec la société Y SARL est le prix de revient majoré et qu'à ce titre, il n'a pas à vous présenter de comparables. Indiquez en justifiant votre réponse, si vous partagez ou non le point de vue du directeur fiscal.**

Les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert préconisent l'utilisation de la méthode du prix de revient majoré dans le cadre de prestations de services : *« Cette méthode convient sans doute le mieux lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des sociétés associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services »*.

Au cas d'espèce, la société Y SARL exerce des fonctions et supporte des risques limités en sa qualité sous-traitant de la SA Plastico. Dès lors, la méthode du prix de revient majoré est la méthode la plus appropriée pour déterminer sa rémunération.

Cette méthode consiste à déterminer le coût de revient du produit ou du service 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.

Selon les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, *« la solution idéale est de déterminer la marge sur le prix de revient du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur le prix de revient de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. De plus, la marge qui aurait été obtenue dans des transactions*

*comparables par une entreprise indépendante peut servir d'indicateurs ».*

Contrairement aux affirmations du directeur fiscal de la SA Plastico, l'application de la méthode du prix de revient majoré nécessite la recherche de comparables internes ou externes qui serviront à déterminer la marge nette de pleine concurrence à octroyer à la société Y SARL.

Aussi, sans remettre en cause le choix de la SA Plastico d'appliquer la méthode du prix de revient majoré, il conviendra d'appliquer au prix de revient des produits fabriqués par la société Y SARL une marge de pleine concurrence qui pourra être obtenue à partir d'une étude de comparables.

En l'absence d'étude de comparables fournie par la SA Plastico dans le cadre du contrôle, le service vérificateur a procédé à une recherche de sociétés comparables afin de tester la conformité au principe de pleine concurrence de la rémunération de la société Y SARL.

Les critères de sélection du panel de comparables retenu par le service vérificateur sont les suivants :

- Activité de production dans le secteur médical ;
- Absence de détention d'actifs incorporels significatifs ;
- Entreprises indépendantes ;
- Données financières complètes.

Les résultats de l'étude de comparables sont les suivants :

	<b>2013 RE/CE</b>	<b>2014 RE/CE</b>	<b>Moyenne 2013-2014 RE/CE</b>
Société A	3,38 %	11,78%	7,58%
Société B	0,87%	- 0,38%	0,25%
Société C	7,93%	16,67%	12,30%
Société D	2,91%	4,10%	3,51%
<b>3<sup>ème</sup> quartile</b>	<b>4,52%</b>	<b>13,00%</b>	<b>2,69%</b>
<b>Médiane</b>	<b>3,15%</b>	<b>7,94%</b>	<b>5,54%</b>
<b>1<sup>er</sup> quartile</b>	<b>2,40%</b>	<b>2,98%</b>	<b>8,76%</b>

### **3. Quels sont les rehaussements qui pourraient être notifiés à la société SA Plastico ?**

Les résultats de l'étude de comparables réalisée par le service vérificateur montrent que la marge sur coûts de pleine de concurrence d'un sous-traitant opérant dans le secteur des produits pharmaceutiques est en moyenne de 6%. Par comparaison, la marge sur coûts de la société Y SARL s'élève à 38% au titre de l'exercice clos en 2013 et à 73% au titre de l'exercice clos en 2014.

Il convient donc de considérer que la société SA Plastico a procédé à un transfert de bénéfices à travers la majoration des prix d'achat des produits acquis auprès de sa filiale Y SARL.

Les rehaussements s'élèvent aux montants suivants :

	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Chiffre d'affaires de Y SARL (1)	5 005 510	7 717 861
Charges d'exploitation de Y SARL	3 618 530	4 457 424
Marge de 6 % sur coûts totaux	217 112	267 445
Facturation recalculée avec un taux de marge de 6 % (2)	3 835 642	4 724 869
<b>Rehaussement (1) - (2)</b>	<b>1 169 868</b>	<b>2 992 992</b>

Par ailleurs, il résulte des dispositions de la législation française que les montants rectifiés qui n'ont pas été pris en compte dans la détermination du résultat de la société SA Plastico doivent être considérés comme un revenu distribué et par conséquent soumis à la retenue à la source de droit commun (25%). Cependant, les conditions d'application de la retenue à la source peuvent être modifiées par l'effet des conventions fiscales internationales qui limitent ou suppriment le droit d'imposer de l'Etat de la source des revenus.

Au cas d'espèce, dès lors que les revenus sont réputés distribués à une personne morale qui n'est pas résidente de Tunisie, notamment parce que la condition d'assujettissement à l'impôt dans cet Etat n'est pas remplie, la convention franco-tunisienne ne trouve pas à s'appliquer. En conséquence, le taux de la retenue à la source qui doit être appliqué est le taux de droit commun soit 25%.

Exercice 2013 :  $1\ 169\ 868 \times 25/75 = 389\ 956\ €$

Exercice 2014:  $2\ 992\ 992 \times 25/75 = 997\ 664\ €$

**4. Quelles conséquences fiscales peuvent être tirées de l'exonération d'impôt sur les sociétés de la société Y SARL durant 10 ans du fait de sa qualité de société exportatrice.**

Un des objectifs des conventions fiscales bilatérales est d'éliminer la double imposition entre deux états en répartissant le droit d'imposer entre l'état de la source et l'état de résidence du contribuable.

L'exonération d'impôt sur les sociétés pendant dix ans de la société Y SARL fait que cette dernière n'est pas considérée comme un assujetti à l'impôt et perd de ce fait sa qualité de résidente fiscale tunisienne au sens de l'article 3 de la convention fiscale franco-tunisienne.

Aussi, en l'absence d'assujettissement (même temporaire) à l'impôt en Tunisie, la société Y SARL ne pourra pas solliciter le bénéfice de la convention fiscale franco-tunisienne.