

**LES ASPECTS PRIX DE TRANSFERT DES
RESTRUCTURATIONS D'ENTREPRISES ET DES
INCORPORELS**

23 - 26 février 2015

Gabon

Proposition de corrigé pour le cas pratique n°5

« Tirco »

Première partie

1. Identifiez les transactions intra-groupe à examiner ?

- Prix de transfert des matières premières vendues par **Tirco Ltd** à **Tirco SA**
- Redevance pour les brevets et savoir-faire concédés à **Tirco SA** par **Tirco Ltd**

2. Effectuez l'analyse fonctionnelle des sociétés Tirco Ltd et Tirco SA à l'aide des tableaux figurant en annexe 1.

Cf. Annexe 1.

3. Quelle est le prix de pleine concurrence pour les transactions intra-groupe que vous avez identifiées ?

L'énoncé précise la rémunération de pleine concurrence pour les fonctions de routine (production et distribution) à savoir, coûts majorés de 10% pour la fonction de production (hors R & D) de **Tirco Ltd** et marge nette de 6% pour les fonctions de production et de distribution de **Tirco SA**.

Le bénéfice résiduel pourra être considéré comme rémunérant l'utilisation des brevets. En effet, la méthode du partage des bénéfices est souvent utilisée pour déterminer le prix de pleine concurrence des actifs incorporels sur la base de la contribution de chacune des parties.

Les résultats des sociétés **Tirco Ltd** et **Tirco SA** pour la ligne de produit « Pneu Super Sport » sont les suivants :

Pneu Super Sport	Tirco Ltd	Tirco SA
Chiffre d'affaires	60	100
Coûts d'achat des marchandises vendues	24	60
Coûts de production	6	25
Marge brute	30	15
Coûts de recherche-développement	13	0
Autres charges d'exploitation	5	12
Redevances payées		4
Autres produits (redevance)	4	
Résultat d'exploitation	16	- 1

Ces prix sont-ils de pleine concurrence ?

Les données consolidées pour la ligne de produit « Pneu Super Sport » sont les suivantes :

Pneu « Super Sport »	Données consolidées
Chiffre d'affaires	100
Coûts d'achat des marchandises vendues	24
Coûts de production	31
Marge brute	45
Coûts de recherche-développement	13
Autres charges d'exploitation	17
Résultat d'exploitation	15

- Calcul de la rémunération des fonctions de routine :

Revenu de routine de **Tirco Ltd** : Coûts totaux x 10 % soit $(24 + 6) \times 10\% = 3$

Revenu de routine de **Tirco SA** : Chiffre d'affaires x 6% soit $100 \times 6\% = 6$

Revenu de routine total : 3+6 = 9

- Calcul du résultat résiduel pour les fonctions hors routine (fonctions impliquant des incorporels)

Résultat d'exploitation consolidé 15
 - Revenu de routine total 9

Bénéfice résiduel 6

Dans la mesure où seule **Tirco Ltd** exerce des fonctions impliquant des incorporels, l'intégralité du bénéfice résiduel doit lui être attribué. Aussi, le résultat ajusté de la société **Tirco Ltd** s'élève à 9 soit (3+6) et celui de **Tirco SA** à 6.

Pneu Super Sport	Tirco Ltd	Tirco SA
Chiffre d'affaires	60 33	100
Coûts d'achat des marchandises vendues	24	60 33
Coûts de production	6	25
Marge brute	30 3	15 42
Coûts de recherche-développement	13	0
Autres charges d'exploitation	5	12
Redevances payées		4 ?
Autres produits (redevance)	4 ?	
Résultat d'exploitation	16 9	-1 6

Le prix de pleine concurrence pour les matières premières est donc de **33**.

- Calcul de la redevance de pleine concurrence

Pneu Super Sport	Tirco Ltd	Tirco SA
Chiffre d'affaires	60 33	100
Coûts d'achat des marchandises vendues	24	60 33
Coûts de production	6	25
Marge brute	30 3	15 42
Coûts de recherche-développement	13	0
Autres charges d'exploitation	5	12
Redevances payées		4 24
Autres produits (redevance)	4 24	
Résultat d'exploitation	16 9	-1 6

La redevance de pleine concurrence pour l'utilisation des brevets de fabrication est de **24**.

4. Quelles seraient les conséquences fiscales d'une inclusion de la redevance dans le prix de vente des matières premières ?

Si la redevance était incluse dans le prix de transfert des matières premières, celui-ci s'élèverait à **57** soit 33 (prix des matières premières) + 24 (redevance).

Une telle inclusion aurait des conséquences en termes de retenue à la source sur les redevances, de droits de douane et de taxe sur la valeur ajoutée.

ANNEXE 1

Analyse fonctionnelle des entités du groupe Tirco

Pneu «Super Sport»

FONCTIONS	Tirco Ltd	Tirco SA
R&D	✓	
Production	✓ (mat.ières)	✓ (produits finis)
Marketing	✓ (stratégie)	✓
Commercialisation		✓

RISQUES	Tirco Ltd	Tirco SA
R&D	✓	
Risque de marché		✓
Risque de crédit		✓
Autres risques	✓	✓

ACTIFS	Tirco Ltd	Tirco SA
Incorporels de fabrication	✓	? ¹
Incorporels de commercialisation	✓	
Autres actifs (usines, machines, équipements...)	✓	✓

1. On peut s'interroger sur le fait de savoir si Tirco SA a développé un certain « savoir-faire » pour la fabrication des pneus « Super Sport ».

Deuxième partie

1. Quelles sont les transactions intra-groupe à examiner ?

- Prix de transfert des matières premières vendues par **Tirco Ltd** à **Tirco SA**
- Redevance pour les brevets et savoir-faire concédés à **Tirco SA** par **Tirco BV**¹.
- Rémunération de pleine concurrence pour la fonction marketing exercée par **Tirco SA** laquelle constitue un actif incorporel de valeur.

2. Effectuez l'analyse fonctionnelle des sociétés Tirco Ltd, Tirco SA et Tirco BV à l'aide des tableaux figurant en annexe 2.

Cf. Annexe 2.

3. Quelle est le prix de pleine concurrence pour la vente des matières premières?

Dans la mesure où les contributions de chacune des sociétés sont uniques et de grande valeur, la méthode transactionnelle du partage des bénéfices paraît la plus appropriée.

Les résultats des sociétés **Tirco Ltd**, **Tirco BV** et **Tirco SA** pour la ligne de produit « Energy Saver » sont les suivants :

Pneu Energy Saver	Tirco Ltd	Tirco BV	Tirco SA
Chiffre d'affaires	60		100
Coûts d'achat des marchandises vendues	13		60
Coûts de production	2		25
Marge brute	45		15
Coûts de recherche-développement	12	13	
Coûts de marketing			5
Autres charges d'exploitation	5		12
Redevances payées			4
Autres produits (redevance)		4	
Résultat d'exploitation	28	- 9	- 6

Ces prix sont-ils de pleine concurrence ?

¹ Il convient de s'assurer que la redevance n'est pas déjà incluse dans le prix de transfert des matières premières vendues par Tirco Ltd à Tirco SA.

Les données consolidées pour la ligne de produit « Energy Saver » sont les suivantes :

Pneu Energy Saver	Données consolidées
Chiffre d'affaires	100
Coûts d'achat des marchandises vendues	13
Coûts de production	27
Marge brute	60
Coûts de recherche-développement	25
Coûts de marketing	5
Autres charges d'exploitation	17
Résultat d'exploitation	13

Application de la méthode du partage des bénéfices :

- 1^{ère} étape : Calcul de la rémunération standard pour les fonctions de routine

L'énoncé précise que la rémunération de pleine de concurrence de **Tirco Ltd** pour sa fonction de production (hors R & D) doit être égale aux coûts totaux supportés majorés de 20% et que la rémunération de pleine de concurrence de **Tirco SA** pour ses fonctions de production et de distribution doit être égale à 5% de son chiffre d'affaires.

Rémunération de routine de **Tirco Ltd** : Coûts totaux x 20 % soit $(13 + 2 + 5) \times 20\% = 4$

Rémunération de routine de **Tirco SA** : Chiffre d'affaires x 5% soit $100 \times 5\% = 5$

Rémunération de routine totale : $4+5 = 9$

- 2^{ème} étape : Calcul du résultat résiduel pour les fonctions hors routine (fonctions impliquant des incorporels)

Résultat d'exploitation consolidé 13

- Rémunération de routine totale 9

Bénéfice résiduel 4

Dans la mesure où la recherche-développement et le marketing sont d'égale importance pour le succès ou l'échec du produit et que les coûts supportés y afférents peuvent être considérés comme une clé de répartition pertinente, le bénéfice résiduel attribuable aux fonctions impliquant des incorporels doit être réparti sur la base des dépenses de R&D et de marketing respectivement supportées par les sociétés **Tirco Ltd**, **Tirco BV** et **Tirco SA**.

Bénéfice résiduel **Tirco Ltd** : $4 \times 12/30 = 1,60$

Bénéfice résiduel **Tirco BV** : $4 \times 13/30 = 1,73$

Bénéfice résiduel **Tirco SA** : $4 \times 5/30 = 0,67$

Total

4

Résultats ajustés des sociétés Tircó Ltd, Tircó BV et Tircó SA

	Tircó Ltd	Tircó BV	Tircó SA	Total
Rémunération de routine	4		5	9
Bénéfice résiduel	1,60	1,73	0,67	4
Résultat d'exploitation ajusté	5,60	1,73	5,67	13

Détermination du prix de pleine concurrence des matières premières

Pneu Energy Saver	Tircó Ltd	Tircó	Tircó SA
Chiffre d'affaires	60 24		100
Coûts d'achat des marchandises vendues	13		60 24
Coûts de production	2		25
Marge brute	45 9		45 51
Coûts de recherche-développement	12	13	
Coûts de marketing			5
Autres charges d'exploitation	5		12
Redevances payées			4 28,33
Autres produits (redevance)	13,60	4 14,73	
Résultat d'exploitation	28 5,60	9 1,73	6 5,67

4. Quelle est le taux de redevance de pleine concurrence ?

Le taux de redevance de pleine concurrence est de **28,33**.

ANNEXE 2

Analyse fonctionnelle des entités du groupe Tirco

Pneu «Energy Saver »

FONCTIONS	Tirco Ltd	Tirco BV	Tirco SA
R&D	✓	✓	
Production	✓ (mat.ières)		✓ (produits finis)
Marketing	? (1) (stratégie)		✓ (1)
Commercialisation			✓

RISQUES	Tirco Ltd	Tirco BV	Tirco SA
R&D	✓	✓	
Risque de marché			✓
Risque de crédit			✓
Autres risques	✓		✓

ACTIFS	Tirco Ltd	Tirco BV	Tirco SA
Incorporels de fabrication	✓	✓	? (2)
Incorporels de commercialisation	✓ (marque + nom commercial)		✓
Autres actifs (usines, machines, équipements...)	✓	✓	✓

(1) On peut s'interroger sur le fait de savoir si Tirco SA développe la stratégie marketing elle-même ou si elle met en œuvre au plan local la stratégie commerciale définie par Tirco Ltd.

(2) On peut s'interroger sur le fait de savoir si Tirco SA a développé un certain « savoir-faire » pour la fabrication des pneus « Energy Saver ».