

# **Quels assouplissements attendre sur la justification des prix de transfert ?**

**Caroline Silberztein, Chef Unité Prix Transfert, OCDE**

**Sandra Hazan, Avocat Associé Cabinet Salans**

ORGANISATION DE  
COOPÉRATION ET  
DE DÉVELOPPEMENT  
ÉCONOMIQUES



26 juin 2007

# Plan

- Prix de transfert et comparabilité: le consensus international, les conventions fiscales bilatérales, les principes en matière de prix de transfert de l'OCDE
- Comparabilité: l'état des lieux de la situation en France (textes, doctrine, jurisprudence)
- La révision des principes OCDE et le point de vue des praticiens
- Quelles solutions alternatives à la comparabilité?

**Prix de transfert et comparabilité:  
le consensus international,  
les conventions fiscales bilatérales,  
les principes en matière de prix de  
transfert de l'OCDE**

# *Article 9*

## **Entreprises associées**

Lorsque [...] deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

**La notion de comparabilité trouve sa source juridique dans le texte de l'article 9 de la Convention modèle OCDE:**

- La comparaison d'une transaction contrôlée (entre entreprises associées) avec une transaction indépendante est à la base du principe de pleine concurrence:
  - Comparaison des conditions des transactions afin de légitimer un ajustement;
  - Comparaison des profits générés par les transactions afin de quantifier l'ajustement

# En pratique, comment cela fonctionne-t-il?

- Identifier des transactions indépendantes susceptibles d'être comparées à la transaction contrôlée du contribuable qui fait l'objet de la revue:
  - Comparables internes: transaction entre le contribuable et un tiers
  - Comparables externes: transaction entre deux indépendants

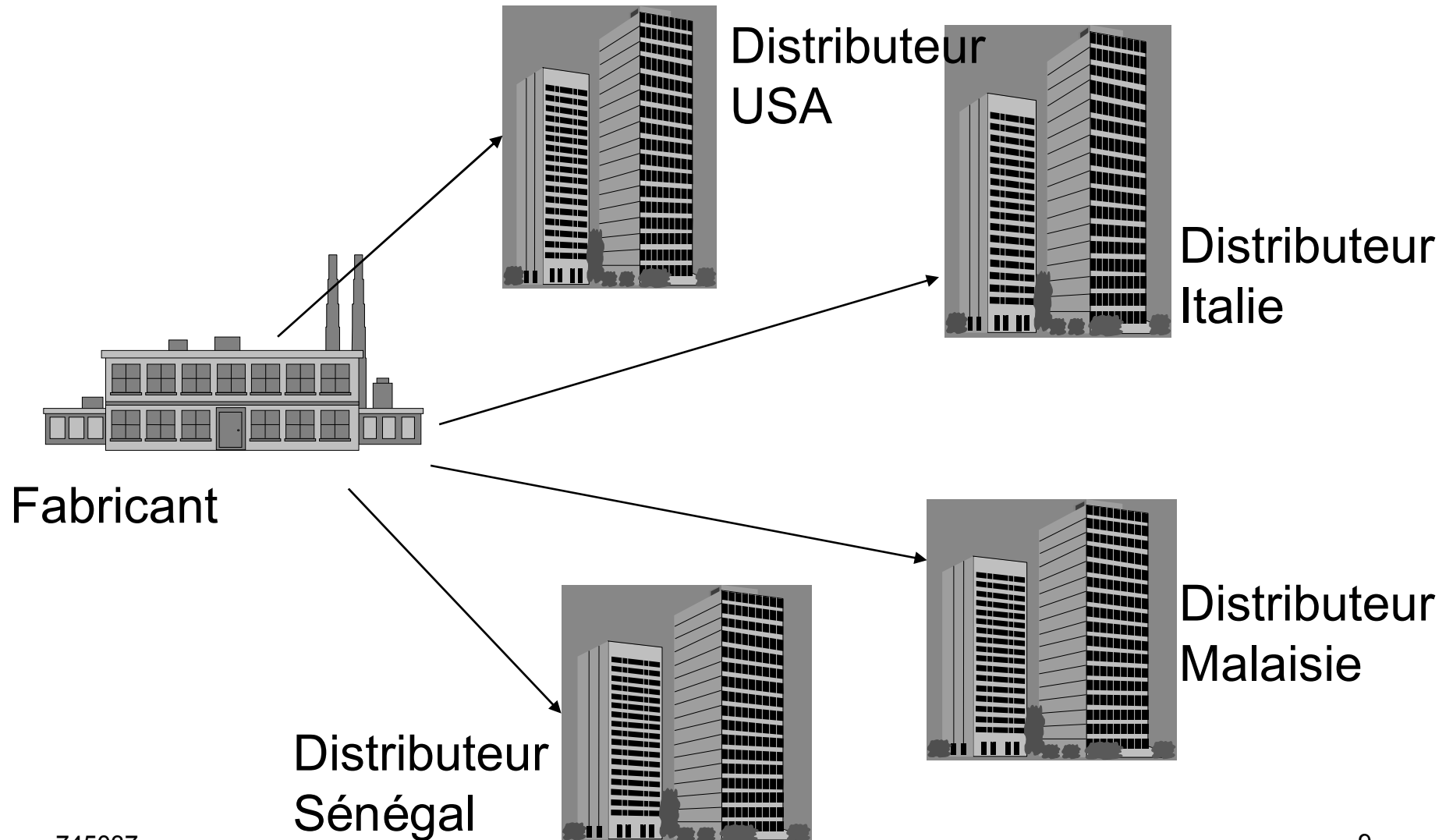
# Que signifie “comparable”?

- Les caractéristiques économiques des situations prises en compte doivent être suffisamment comparables.
  - Soit il n’y a pas de différences entre les situations comparées pouvant notablement influencer sur l’élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple le prix ou la marge bénéficiaire)
  - Soit des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l’incidence de telles différences.
- “Comparable” ne signifie pas “identique”, mais la comparaison doit être raisonnable

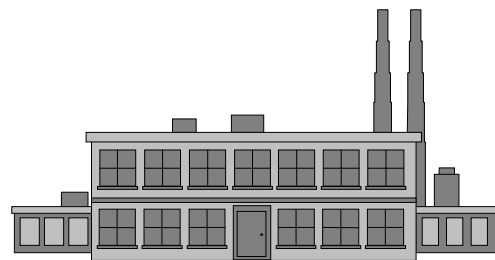
# Comment évaluer la comparabilité?

- 5 facteurs de comparabilité doivent être testés:
  1. Caractéristiques des biens ou services
  2. Analyse fonctionnelle (fonctions réalisées, actifs employés, risques assumés)
  3. Clauses contractuelles
  4. Circonstances économiques
  5. Stratégies des entreprises
- Ajustements de comparabilité lorsque c'est approprié
- Détermination d'un intervalle de pleine concurrence

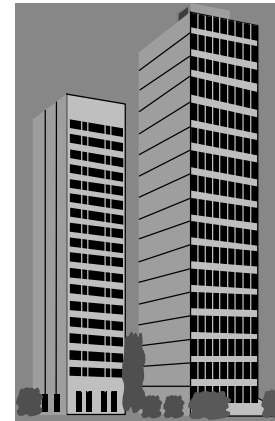
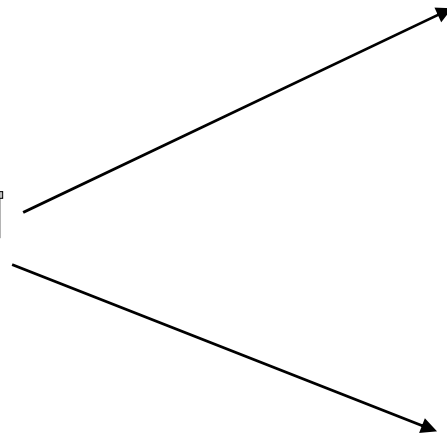
# Exemple:



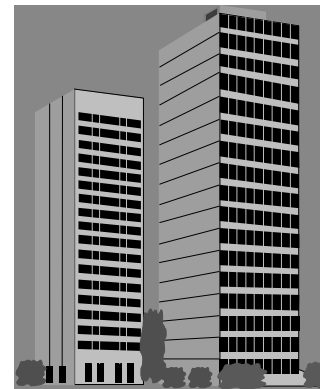
# Exemple:



Fabricant



Distributeur  
Afrique du Sud



Franchisé  
Afrique du Sud

# Que compare-t-on?

- Soit un prix (méthode du prix comparable sur le marché libre, « CUP »)
- Soit un indicateur de marge brute (méthode du prix de revente minoré ou du coût de revient majoré)
- Soit un indicateur de marge nette (méthode transactionnelle de marge nette)
- Soit une clé de répartition (méthode de partage des profits)

**Comparabilité:  
l'état des lieux de la situation en  
France  
(textes, doctrine, jurisprudence)**

## Encadrement législatif français

- ◆ Art. 57 du CGI: Transferts indirects de bénéfices à l'étranger
- ◆ Art. 238 A du CGI: Paiements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié
- ◆ Art. L.13 B du LPF: Procédure de contrôle des prix de transfert

## Encadrement jurisprudentiel français

- ◆ CE, 07 novembre 2005, min. c/ Sté Cap Gemini
  - ◆ Comparables et marques
- ◆ CAA de Paris, 22 avril 2005, Sté Pentair Water France SAS
  - ◆ Comparables secrets: la nécessaire conciliation entre le secret professionnel et le caractère contradictoire des procédures de rectification

## **Position administrative française**

- ◆ Référence aux recommandations de l'OCDE
- ◆ Notamment:
  - ◆ Instruction du 23 juillet 1998 relative à l'art. L.13 B du LPF
  - ◆ Instruction du 28 novembre 2006 sur le Guide des prix de transfert à l'usage des PME

**Le réexamen en cours  
par l'OCDE  
de la norme de comparabilité et  
le point de vue des praticiens**

# Procédure et méthodes de travail

- Réexamen de la comparabilité et des méthodes de profits
- 2003: questionnaire général sur la comparabilité
- Février 2006: questionnaire général sur les méthodes de profits
- Mai 2006: projet de rapport sur la comparabilité publié pour commentaires publics
- [fin 2007 ou 2008 ?] projet de rapport sur les méthodes de profits

**Comparabilité: les  
principaux points  
discutés dans le projet de  
rapport OCDE**

# **Mettre l'analyse de comparabilité et la recherche de comparables en perspective**

# **Cadre temporel des études de comparabilité**

- Le principe de pleine concurrence: un principe de fixation ou de vérification des prix?
- Le problème des ajustements de fin d'année

# Comparables internes

- **En théorie : Préférence pour les comparables internes**

- ◆ **Raisons :**

- ◆ Rapprochement plus direct et étroit avec la transaction contrôlée.
- ◆ Analyse de comparabilité de meilleure qualité (même acheteur/fournisseur)
- ◆ Analyse financière plus facile (informations plus accessibles) et fiables (normes et pratiques comptables identiques)
- ◆ Analyse moins coûteuse (pas de recours à des bases de données)

- ◆ Mais attention! Seulement si les facteurs de comparabilité sont respectés !

# Comparables internes

Méthode	OCDE	Quelle est la transaction comparable interne ?
Prix de revente	§2.15	Achat à une partie non liée par le même contribuable dans des conditions comparables de produits comparables destinés à être revendus à des tiers
Prix de revient majoré	§2.33	Fourniture à des tiers par le même contribuable de produits ou de services comparables dans des conditions comparables.
Transactionnelle de la marge nette	§3.26	Marge nette réalisée par le même contribuable au titre de transactions comparables sur le marché libre.
Prix comparable sur le marché libre	Ø	soit prix d'achat payé soit le prix de vente facturé par le contribuable en contrepartie de biens / services comparables livrés / vendus par une partie non liée dans des conditions comparables

# Comparables internes

- ◆ **Réaction des praticiens:**
  - ◆ **En pratique** : Peu utilisés et préférence pour les comparables externes.
  - ◆ **Raisons :**
    - ◆ Moindre probabilité de transactions avec des parties non liées en raison de l'intégration croissante des entreprises multinationales
    - ◆ Facilité d'accès aux sources de données externes et volonté de rentabiliser les bases de données acquises.

# Comparables internes

- ◆ Réaction des praticiens sur la préférence des comparables internes :
  - ◆ Impossible de la respecter en pratique en raison du manque d'information interne et non du manque de diligence à les rechercher
  - ◆ Présomption d'exactitude des comparables internes injuste, doivent être sujets à la même analyse de comparabilité
  - ◆ Principes OCDE doivent être centrés sur la comparabilité de la transaction et non sur l'aspect interne ou externe des comparables.

# **Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité**

- Bases de données commerciales et autres sources: le point de vue de l'OCDE

# **Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité**

- Le point de vue des praticiens:
  - ♦ Manque d'assistance sur l'utilisation de ces sources alors que malgré les défauts sont souvent le seul moyen de vérifier le respect du principe de pleine concurrence.

# **Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité**

- ◆ **Les bases de données commerciales:**  
**Compilation électronique des comptes entreprises** (existence également de progiciels développés par des cabinets de conseil)
- ◆ **Position OCDE:** source information possible parmi d'autres à compléter avec d'autres sources.

# Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité

- ◆ **Utilisation par les praticiens mais limites :**
  - ◆ Informations publiques > tous pays non couverts.
  - ◆ Compilation à des fins autres que prix transfert > prudence
  - ◆ Coût information onéreux > problème pour PME ou transactions moins risquées.
  - ◆ Pas même niveau détail > insuffisant pour justifier choix méthode.

# **Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité**

- ◆ Enquêtes sectorielles réalisées par analystes financiers
- ◆ Rapports annuels publiés par entreprises cotées à des fins réglementaires pour informer actionnaires
- ◆ Informations publiées sur sites Internet entreprises

# **Les informations officieuses et confidentielles; les « comparables secrets »**

- ◆ Le point de vue de l'OCDE
  - ◆ Problèmes de transparence, d'équité et de fiabilité
  - ◆ Décourage l'utilisation dans les contrôles de prix de transfert (mise en place de procédures spécifiques par les pays qui y ont recours)
  - ◆ Dans les procédures amiables : pas exclus si peut contribuer à résoudre des différends.

# Les informations officieuses et confidentielles; les « comparables secrets »

- ♦ Refus catégorique des praticiens :
  - ♦ Problème d'équité, de fiabilité et de transparence
  - ♦ Contraire à l'obligation de bonne foi

# **Comparables externes: détermination des sources d'informations disponibles et de leur fiabilité**

- ◆ Les données de source étrangère : la position OCDE
- ◆ Prise en compte de l'importance relative des différences de marché, des différences de normes comptables, et de l'accessibilité aux données pour les administrations (auditabilité)

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Comparables indépendants

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Examen des cinq facteurs de comparabilité

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Critères permettant de sélectionner ou de rejeter des tiers ou des transactions de tiers :  
degré d'objectivité de la liste des données comparables externes

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Détermination et réalisation d'ajustements de comparabilité le cas échéant

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Utilisation de données pluriannuelles

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Agrégation des transactions

# Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport

- Définition de l'intervalle de pleine concurrence, résultats extrêmes, méthodes permettant d'améliorer la fiabilité, comparables déficitaires

# **Comparabilité: les principaux points discutés dans le projet de rapport**

- Les documents a l'appui de la recherche de comparables

# **A la recherche de solutions alternatives**

## Transition

- ◆ Intégration verticale de secteurs d'activité > impossible de trouver des concurrents indépendants (industrie automobile) > problème avec plus d'acuité avec mondialisation
- ◆ Mise en œuvre de solutions alternatives tout en respectant 5 critères de comparabilité et règles d'agrégation.

## **A la recherche de solutions alternatives:**

- ◆ Élargir la recherche des transactions sur le marché libre
- ◆ Transactions sur le marché libre réalisée par des entreprises multinationales
- ◆ Utilisation des données consolidées au niveau d'un groupe
- ◆ Influence des actionnaires minoritaires

# Élargir la recherche des transactions sur le marché libre

- Même secteur d'activité et sur un marché géographique comparable mais par des tiers ayant des stratégies commerciales ou autres circonstances éco légèrement différents
- Même d'activité mais sur d'autres marchés géographiques
- Même marché géographique mais dans d'autres secteurs d'activités.

# Élargir la recherche des transactions sur le marché libre

- **Position OCDE** : options recevables selon les circonstances propres à chaque cas en expliquant les raisons du choix.
- Réactions des praticiens: besoin de guidelines pour les ajustements et savoir si un « bon » comparable global est préférable à un comparable local.

# Transactions sur le marché libre réalisée par des entreprises multinationales

- ♦ **Proposition praticiens :**
  - ♦ Analyse des transactions des filiales d'une entreprise multinationale
  - ♦ Certains praticiens défavorables en raison du coût de l'identification systématique.

# Transactions sur le marché libre réalisée par des entreprises multinationales

- ♦ **Position OCDE :**
  - ♦ Respect des critères de comparabilité et règles d'agrégation
  - ♦ Utilisation indices financiers non affectés par d'autres transactions contrôlées
  - ♦ Mesure de l'influence de la stratégie globale du groupe multinational dont filiale appartient.

## Utilisation des données consolidées au niveau d'un groupe

- ◆ **Proposition praticiens :**
  - ◆ Groupe considéré comme formant une entreprise unique
- ◆ **Position OCDE :**
  - ◆ possible uniquement si groupe consolidé réalisé une catégorie de transactions raisonnablement homogènes
  - ◆ Réticence de certains pays du fait de la diversité des fonctions et des risques dont comptes consolidés sont le reflet.

# Influence des actionnaires minoritaires

- ♦ **Proposition praticiens :**
  - ♦ Transactions contrôlées d'un contribuable ayant parmi ses actionnaires une proportion significative de tiers se rapprochent d'une situation de pleine concurrence du fait influence exercée par actionnaires minoritaires.
  - ♦ Réaction : guidance sur le niveau et la nature des actionnaires minoritaires à considérer en cas de joint-venture.
- ♦ **Position OCDE :** élément à prendre en compte mais insuffisant.

# Prochaines étapes

- L'analyse des contributions reçues en réponse au questionnaire sur les méthodes de profits et des commentaires reçus sur la comparabilité est en cours.
- Le produit final sera une révision des chapitres I et III des Principes directeurs en matière de prix de transfert

# Justification des prix de transfert

PETIT-DÉJEUNER DÉBAT IMA France

Le mardi 26 juin 2007

Conférencières :

- **Caroline Silberztein**
  - **Chef Unité Prix de Transfert OCDE**
- **Sandra Hazan**
  - **Avocat Associé Salans**

Support disponible sur le site [www.ima-france.com](http://www.ima-france.com)