

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-BASE-80-10-10-20140218

Date de publication : 18/02/2014

DGFIP

BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Base d'imposition

Titre 8 : Transferts indirects de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes

Chapitre 1 : Définition, détermination, politique de contrôle et obligations déclarative et documentaire en matière de prix de transfert

Section 1 : Définition et détermination des prix de transfert

Sommaire :

I. Les principes

A. Définition

B. Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité

C. Le prix de pleine concurrence

II. Vérification de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence

A. L'analyse fonctionnelle

1. Le recensement des fonctions exercées, des risques encourus, des actifs et des moyens utilisés

a. Les fonctions exercées

b. Les risques encourus

c. Les actifs (corporels et incorporels) et les moyens utilisés

d. Cas particulier des entreprises ayant plusieurs activités

2. La notion d'entrepreneur principal

3. Les facteurs externes à prendre en compte

B. Détermination d'un prix conforme au principe de pleine concurrence

1. Les méthodes de fixation des prix de transfert

a. Les méthodes traditionnelles

1° La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe

2° La méthode du prix de revente

3° La méthode du prix de revient majoré

b. Les méthodes transactionnelles

- 1° La méthode du partage des bénéfices
- 2° La méthode transactionnelle de la marge nette
2. Les particularités des services intra-groupes et des mises à disposition d'actifs incorporels
- C. Rechercher et sélectionner des entreprises comparables
 1. La recherche et la sélection des entreprises comparables
 2. L'exploitation des résultats obtenus pour les entreprises de l'échantillon

I. Les principes

A. Définition

1

Selon la définition de l'[Organisation de Coopération et de Développement Economiques \(OCDE\)](#), les prix de transfert sont "les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées".

Ils se définissent plus simplement comme étant les prix des transactions entre entreprises d'un même groupe et établies dans des États différents : ils supposent des transactions intra-groupes et le passage d'une frontière.

10

Les entreprises sont concernées non seulement pour les ventes de biens et de marchandises, mais également pour toutes les prestations de services intra-groupes : partage de certains frais communs entre plusieurs entreprises du groupe (frais d'administration générale ou de siège), mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, relations financières, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises...

Les prestations de services et les mises à disposition de personnel ou d'éléments d'actifs corporels ou incorporels entre entreprises associées sont également concernées s'il s'avère que la rémunération obtenue en contrepartie est insuffisante, conformément au principe de pleine concurrence.

Des exemples de transactions intra-groupes sont présentés aux pages 8 et 9 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

B. Le lien entre les prix de transfert et la fiscalité

20

En fixant leurs prix de transfert, les groupes opèrent des choix qui affectent de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions.

Par conséquent, les États vérifient que les entreprises implantées sur leur territoire et qui commercent avec d'autres entreprises liées et implantées à l'étranger sont correctement rémunérées pour les opérations réalisées et déclarent la juste part du résultat devant leur revenir eu égard aux activités déployées.

C. Le prix de pleine concurrence

30

Afin de pouvoir s'assurer que les bases d'imposition de chaque pays sont les plus justes possibles, d'éviter les conflits entre les différentes administrations fiscales et les distorsions de concurrence entre les entreprises, les pays membres de l'OCDE ont adopté le principe du "prix de pleine concurrence" pour les opérations intra-groupes.

Remarque : L'OCDE a publié en 1995 un rapport intitulé « principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales ». Document révisé en 2010 et complété régulièrement (document consultable selon conditions sur le site de l'OCDE).

Il signifie que le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes.

L'article 57 du code général des impôts (CGI) reprend ce même principe en exigeant que, aux fins de l'impôt, les conditions convenues dans le cadre de leurs relations financières ou commerciales par des parties ayant un lien de dépendance soient celles auxquelles on pourrait s'attendre si les parties n'avaient aucun lien de dépendance.

Dès lors, afin d'éviter tout risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ses prix de transfert ne s'écartent pas de ce prix de pleine concurrence.

II. Vérification de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence

40

L'entreprise doit, dans un premier temps, analyser les fonctions qu'elle exerce et les risques qu'elle assume (l'analyse fonctionnelle), et recenser les actifs et les moyens utilisés. Elle doit ensuite déterminer la méthode et le prix des transactions intra-groupes. Enfin, elle doit s'assurer de la conformité de la tarification retenue au prix de pleine concurrence.

A. L'analyse fonctionnelle

50

L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à décrire sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels utilisés.

1. Le recensement des fonctions exercées, des risques encourus, des actifs et des moyens utilisés

a. Les fonctions exercées

60

Les transactions intra-groupes peuvent être de différentes natures :

- conception ;
- recherche et développement ;
- fabrication ou production ;
- assemblage ;
- prestations de services ;
- achats ou ventes de biens corporels ;
- distribution ;
- sous-traitance ;
- prestations financières ;
- cession, concession ou mise à disposition d'actifs incorporels (exemple : brevet, marque, procédé de fabrication...).

Des exemples de fonctions exercées sont présentés page 15 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

b. Les risques encourus

70

L'entreprise peut, par exemple, être exposée aux risques suivants :

- risques de marché (variation des prix des matières premières, des prix des produits vendus, du coût des moyens de production...) ;
- risques de perte liés à l'investissement des biens meubles ou immeubles, des installations productives et des biens d'équipement ainsi qu'à leur utilisation ;
- gestion des stocks ;
- service après-vente ;
- risques financiers (variation des taux de change et d'intérêt, risque de crédit) ;
- risques industriels (défauts de fabrication, fermeture d'usine, coûts de restructuration) ;
- caractère aléatoire des résultats des investissements en recherche-développement.

Un exemple de risque de change est présenté page 16 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

Remarque : Quand on veut savoir dans quelle mesure une partie à une transaction supporte un risque de change et/ou un risque de taux d'intérêt, il faut en général déterminer si le contribuable et/ou le groupe multinational a mis en place une stratégie industrielle ou commerciale visant à minimiser ou à gérer les risques en question. Les opérations de couverture, les contrats à terme, les options d'achat et de vente, les swaps, etc. de gré à gré ou ad hoc, sont maintenant de pratique courante. Les membres d'un groupe multinational peuvent également utiliser des mécanismes de couverture avec d'autres entreprises associées, notamment dans le secteur financier. Si une partie supportant un risque de marché important refuse de se couvrir, cela peut refléter la décision d'assumer le risque ou de le faire assumer par une autre entreprise du groupe. Si l'analyse des prix de transfert ne tient pas compte de façon appropriée de ces stratégies ou d'autres stratégies de couverture ou de non couverture des risques, cela peut conduire à une détermination inexacte des bénéfices dans un pays en particulier.

c. Les actifs (corporels et incorporels) et les moyens utilisés

80

L'entreprise doit recenser les actifs corporels, incorporels et les moyens d'exploitation qu'elle utilise pour réaliser les fonctions qui lui sont confiées en tenant compte :

- du type d'actif (usine, équipement, brevet, savoir-faire, marque, actifs financiers...) ;
- des caractéristiques de ces actifs (importance économique ou stratégique, âge, valeur marchande, localisation...) ;
- des autres moyens mis en œuvre (personnel salarié, recours à des spécialistes ou à la sous-traitance...).

Un exemple de l'impact d'un actif incorporel est présenté page 17 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

d. Cas particulier des entreprises ayant plusieurs activités

90

À l'aide de la comptabilité analytique, l'entreprise qui exerce plusieurs activités (par exemple, producteur et distributeur), doit isoler pour chacune d'elle les actifs, les moyens utilisés, les revenus, les coûts et les résultats. L'objectif est de distinguer par activité la méthode appliquée, la rémunération obtenue et le résultat dégagé.

2. La notion d'entrepreneur principal

100

Ce n'est qu'à l'issue d'une analyse fonctionnelle que l'entrepreneur principal peut être identifié. Il s'agit dans les faits de l'entreprise qui assume les risques principaux (qu'ils se concrétisent ou non) et qui prend les décisions stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire...) et supporte les dépenses y afférentes (recherche et développement, gestion des marques et de la publicité). Cette notion est importante car, au sein d'un groupe, l'entrepreneur principal reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice (ou les pertes) restant une fois que toutes les entités ont été justement rétribuées.

L'analyse fonctionnelle est donc indispensable pour déterminer :

- la méthode la plus appropriée pour rémunérer l'activité considérée ;
- les revenus et les coûts des actifs et des moyens utilisés pour justifier la base de calcul et fixer le niveau de rémunération qui sera d'autant plus élevé que les risques pris sont importants et que les fonctions exercées sont à forte valeur ajoutée.

3. Les facteurs externes à prendre en compte

110

L'entreprise doit également tenir compte des éléments suivants pour fixer sa rémunération :

- les caractéristiques des marchés où sont réalisées les transactions (localisation géographique, dimension, date d'implantation sur ce marché, état de développement, potentiel, situation de la concurrence, niveau de vie de la clientèle, existence de biens et de services de substitution, stade de commercialisation, réglementations locales, coûts de production et de transport...);
- l'incidence des mesures prises par les pouvoirs publics : contrôle des prix (et même des réductions de prix) ou des taux d'intérêt, restrictions concernant la rémunération de prestations de services ou de prestations de gestion, réglementation des versements de redevances, de subventions en faveur de certains secteurs, contrôle des changes, droits antidumping ou mesures touchant au taux de change ;
- la stratégie développée au sein du groupe (innovation, mise au point de nouveaux produits, diversification, pénétration de nouveaux marchés, accroissement de la part de marché...).

Exemple 1 : la conquête d'un nouveau marché ou le lancement d'un nouveau produit peuvent justifier des dépenses supplémentaires sur une période limitée (dépenses publicitaires, frais de mise en place d'un réseau de distribution...) ou une diminution du chiffre d'affaires et des marges (remise promotionnelle...). Elles doivent être justifiées, ne pas présenter un caractère anormal ou exagéré, et être supportées par l'entreprise qui tire l'essentiel du profit de cette stratégie. Toutefois, des prix particulièrement bas ne devraient normalement être pratiqués que pendant une période limitée, précisément dans le but d'accroître les bénéfices à long terme.

S'il apporte la plus forte valeur ajoutée, le producteur bénéficiera du plus important retour de profit, obtenu en calculant la marge consolidée du groupe, toutes transactions confondues, sur le même produit (recherche, fabrication, vente...). Dans ce cas, il supportera les risques liés au lancement du produit. En revanche, si les coûts et/ou les risques sont supportés par le distributeur, ce dernier devra percevoir une rémunération appropriée.

Exemple 2 : Une entreprise française d'assemblage d'imprimantes achète des pièces détachées aux entreprises de production du groupe et revend à des entreprises sœurs les imprimantes montées.

Si l'entreprise française se limite à un simple rôle de façonnier, sa rémunération tiendra compte des seules charges directes et indirectes liées à la prestation. En revanche, si elle supporte les risques liés à la manipulation et à la propriété des pièces, leur prix de revient doit être pris en compte pour le calcul de la rémunération.

Exemple 3 : Un producteur étranger qui a confié la distribution exclusive de sa production à sa filiale française décide de conquérir un nouveau marché en visant un autre type de clientèle (par exemple, la vente à des particuliers).

L'entreprise française ne doit pas supporter seule cette stratégie de développement, financièrement très coûteuse, au motif qu'elle lui permet de renforcer son réseau de commercialisation. En effet, il s'agit d'une décision du producteur qui souhaite augmenter ses bénéfices en visant une clientèle plus large.

115

A partir de toutes ces données, on peut donc établir une grille d'analyse fonctionnelle dont un exemple figure en page 49, 50 et 51 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

Remarque : Les clauses contractuelles définissent en général, expressément ou implicitement, les modalités de répartition des responsabilités, des risques et des bénéfices entre les parties. C'est pourquoi l'analyse des clauses contractuelles fait partie intégrante de l'analyse fonctionnelle évoquée ci-dessus.

B. Détermination d'un prix conforme au principe de pleine concurrence

120

Lorsque l'analyse fonctionnelle est réalisée, l'entreprise doit choisir la méthode la plus adaptée pour rémunérer l'activité.

Pour ne pas courir de risque fiscal, l'entreprise doit s'assurer que ce prix est conforme au prix de pleine concurrence. Elle doit donc le comparer à celui qui serait conclu pour une transaction identique réalisée entre des entreprises indépendantes (*les comparables*).

L'entreprise doit enfin être en mesure de retracer la démarche de détermination de ses prix de transfert qu'elle mettra à la disposition de l'administration en cas de contrôle (analyse fonctionnelle, choix de la méthode, tarification, justification de la normalité de la rémunération par l'analyse de comparabilité).

1. Les méthodes de fixation des prix de transfert

130

Les méthodes les plus fréquemment rencontrées s'inspirent des cinq méthodes préconisées par l'OCDE selon le type de fonction exercée et qui sont détaillées ci-après :

- trois méthodes dites *traditionnelles*, fondées sur les transactions :

- le prix comparable sur le marché libre ;
- le prix de revente moins ;
- le prix de revient majoré.

- deux méthodes dites *transactionnelles*, fondées sur les bénéfices :

- la méthode du partage des bénéfices ;
- la méthode transactionnelle de la marge nette.

Toute méthode retenue par l'entreprise peut être considérée comme recevable à condition qu'elle soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés, et que la rémunération soit conforme au principe de pleine concurrence.

Par ailleurs, le choix de la méthode et l'importance des justificatifs apportés devront être adaptés aux enjeux : le recours à une méthodologie sophistiquée et l'établissement d'une documentation élaborée pourront être réservés aux refacturations d'un montant significatif.

a. Les méthodes traditionnelles

140

La façon la plus directe pour s'assurer que les prix intra-groupes sont de pleine concurrence est de les comparer à ceux pratiqués pour des transactions identiques entre des entreprises indépendantes (ce que l'on appelle "le prix comparable sur le marché libre"). Le prix de pleine concurrence est obtenu en substituant le prix pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre à celui pratiqué pour la transaction avec l'entreprise associée.

Toutefois, dans certains cas, on ne disposera pas de transactions comparables pour appliquer cette approche directe et il faudra comparer les transactions contrôlées avec les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs que les prix, comme par exemple les marges brutes (ou marges commerciales). C'est ce qui sera pratiqué pour les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré.

1° La méthode du prix comparable sur le marché libre ou méthode directe

150

La méthode du prix comparable sur le marché libre est la plus simple des méthodes. Elle consiste à comparer le prix de transfert appliqué entre les entreprises liées, au prix du bien ou du service pratiqué entre un acheteur et un vendeur indépendants.

Cette méthode est la plus satisfaisante car c'est la plus directe et la plus fiable pour déterminer le prix de pleine concurrence. Cependant, elle suppose qu'il n'existe pas de différence entre les transactions comparées ou les entreprises effectuant ces transactions, susceptibles d'avoir une incidence significative sur le prix de marché (différences de localisation géographique des marchés, de volume, de conditions de transport, d'assurance, de délais de règlement, de droits de douane...). S'il n'existe pas de transaction similaire, il convient d'opérer des correctifs (ou ajustements) lorsque ceux-ci peuvent être effectués avec suffisamment de fiabilité afin de tenir compte de ces différences pour approcher le juste prix de marché.

Cette méthode est particulièrement adaptée aux entreprises qui commercialisent des marchandises couramment vendues sur le marché.

En revanche, elle est inadaptée aux transactions portant sur des produits très élaborés ou des biens incorporels (savoir-faire, brevets).

Le prix de marché peut être obtenu en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise :

- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe vend ou achète à une entreprise indépendante le même type de biens ou de services ;
- externe : une entreprise indépendante vend ou achète le même type de biens ou de services à une autre entreprise indépendante.

Des exemples de comparables sont présentés page 23 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

2° La méthode du prix de revente

160

L'objectif de cette méthode est de connaître le prix auquel un produit acheté à une entreprise liée est revendu à un client indépendant (le prix de revente), pour ensuite y soustraire une marge brute (la marge sur prix de revente) permettant à la société de distribution liée de couvrir ses frais de ventes et ses autres charges d'exploitation, et de se voir attribuer un bénéfice tenant compte des fonctions réalisées et des risques assumés.

Cette marge brute de pleine concurrence est obtenue en utilisant un comparable interne ou externe à l'entreprise. Le prix ainsi obtenu est considéré comme un prix de pleine concurrence.

La méthode consiste donc à :

- retenir le prix de vente final au client indépendant (hors groupe) ;
- déterminer la marge de pleine concurrence à attribuer à la société de distribution liée ;

- soustraire du prix de vente final au client indépendant cette marge afin d'obtenir le prix de transfert qui doit être appliqué pour la vente du produit au distributeur.

Elle suppose des transactions et des structures de coûts similaires entre les entreprises comparées. Elle est particulièrement adaptée pour les opérations de commercialisation, lorsque le distributeur n'est pas l'entrepreneur principal.

Un exemple de calcul à partir du prix de revente est présenté page 24 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices..](#)

Remarque : La méthode du prix de revente suppose de comparer des fonctions exercées, des risques encourus et des produits vendus identiques ou comparables. Néanmoins, si les fonctions et les risques sont comparables, des différences entre les produits vendus peuvent être acceptées.

3° La méthode du prix de revient majoré

170

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

Elle nécessite donc de déterminer :

- les coûts de production directs (ex : coût d'achat des matières premières) et indirects (ex : frais de réparation et d'entretien) ;
- les autres charges d'exploitation (ex : frais de vente, frais généraux et frais administratifs).

Dans le domaine de la production, cette méthode est particulièrement adaptée aux prestataires de services et aux sous-traitants qui ont des fonctions et des risques réduits et donc des perspectives de résultats limitées. Elle est également recommandée lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises liées.

Un exemple de calcul à partir du prix de revient majoré est présenté page 26 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices.](#)

Remarque : Plus les fonctions exercées, les risques assumés, les actifs et moyens utilisés sont complexes, plus il est difficile de trouver des données comparables. Par conséquent, les méthodes du prix de revente et du prix de revient majoré sont généralement celles qui permettent d'obtenir les résultats les plus fiables lorsque les fonctions exercées respectivement par le distributeur et par le producteur sont simples et qu'aucune des entreprises concernées par la transaction ne met en œuvre des actifs incorporels de grande valeur ou uniques (brevet, savoir-faire).

b. Les méthodes transactionnelles

180

Les méthodes traditionnelles fondées sur une comparaison avec des transactions de pleine concurrence (prix comparable sur le marché libre, prix de revente et prix de revient majoré) sont les plus directes et les plus fiables pour s'assurer que les rémunérations entre les entreprises liées sont de pleine concurrence. Néanmoins, lorsque les données ne sont pas disponibles ou d'une qualité insuffisante, des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être appliquées. Elles consistent à comparer les bénéfices de transactions entre entreprises associées avec ceux réalisés pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes.

Il existe deux méthodes transactionnelles : la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

1° La méthode du partage des bénéfices

190

Cette méthode est particulièrement adaptée lorsque les projets ou les activités au sein du groupe sont tellement communs et imbriqués qu'il n'est pas possible de déterminer et/ou de justifier une

valorisation pour chaque opération (ex : construction et assemblage par plusieurs entreprises liées d'un même produit, vendu ensuite à un client indépendant). Le recours à cette méthode est également possible lorsque les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être utilisées en l'absence de comparables indépendants pertinents, ou lorsque les deux entreprises liées mettent en œuvre des actifs incorporels significatifs qui rendent difficile l'application des méthodes traditionnelles décrites ci-avant.

La méthode consiste à déterminer le résultat consolidé pour le groupe sur l'ensemble des opérations, impliquant différentes entreprises liées, pour le partager ensuite entre ces mêmes entreprises en fonction de critères pertinents, afin d'obtenir une allocation des bénéfices comparable à celle qui aurait été obtenue dans une situation de pleine concurrence, compte tenu du contexte considéré, des fonctions exercées, des actifs et des moyens utilisés, des risques supportés...

Un exemple de calcul avec partage des bénéfices est présenté page 28 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

Remarque : En pratique, la méthode du partage des bénéfices suppose d'appliquer préalablement les méthodes traditionnelles pour rémunérer les fonctions élémentaires ou "de routine" de chacune des entreprises (dans l'exemple précédent, les fonctions de production et de distribution) et ensuite de répartir le bénéfice résiduel selon une clé de répartition appropriée.

Cette méthode ne doit être utilisée qu'en dernier recours, ce qui suppose d'avoir démontré que les autres méthodes ne sont pas pertinentes. Très intuitive, elle est toutefois utile pour valider a posteriori la cohérence des résultats obtenus à l'aide de la méthode principale utilisée pour fixer les prix de transfert.

2° La méthode transactionnelle de la marge nette

200

Cette méthode consiste à déterminer à partir de données appropriées (exemple : les charges, le chiffre d'affaires, la valeur des actifs...), la marge bénéficiaire nette que réalise une entreprise dans le cadre d'une transaction intra-groupe, et à la comparer à celle qu'une entreprise indépendante réaliserait pour une transaction comparable.

Elle suppose de raisonner en ratio de marge nette (par exemple, des ratios de bénéfice d'exploitation par rapport au chiffre d'affaires, de rendement des actifs, ou d'autres indicateurs de bénéfice net) et non pas en prix.

Dans l'hypothèse où l'entreprise réalise un ratio de marge nette semblable à celui des entreprises qui réalisent une transaction comparable, ses prix de transfert sont des prix de pleine concurrence.

Un exemple de calcul par rapport à une marge nette est présenté page 29 du Guide des prix de transfert à l'usage des PME, disponible sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique [Documentation>Documentation fiscale>Les guides et notices](#).

Remarque : Ce type de méthode, fondée sur une comparaison des marges nettes, s'applique à tous les biens corporels, incorporels ainsi qu'aux prestations de services. Elle nécessite pour estimer avec fiabilité un résultat de pleine concurrence, un niveau de comparabilité similaire à celui qui est requis pour les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente, avec une étude approfondie des différences fonctionnelles et éventuellement l'application d'ajustements appropriés.

2. Les particularités des services intra-groupes et des mises à disposition d'actifs incorporels

210

Les sociétés d'un même groupe se rendent fréquemment des services d'ordre administratif, financier, commercial ou technique (avec éventuellement le recours à l'assistance de prestataires extérieurs). C'est généralement la société mère qui centralise les services communs et qui les refacture à ses filiales.

Ces services doivent être rémunérés au même prix que s'ils étaient réalisés pour une entreprise indépendante. L'entreprise prestataire doit donc identifier les services communs rendus, les bénéficiaires et définir une méthode appropriée pour facturer les prestations. Les prestations individualisables doivent faire l'objet d'une facturation directe, et pour les autres prestations les

méthodes d'évaluation doivent être suffisamment précises pour que les prix soient conformes au prix du marché.

En outre, pour être facturable et ne pas constituer un acte anormal de gestion, le service rendu doit répondre à un besoin réel de la société bénéficiaire et la prestation rendue ne doit pas faire double emploi avec les services qui existent déjà dans la filiale.

220

Les modalités de rémunération de ces services intra-groupes dépendent de leur nature :

- la mise à disposition d'un actif incorporel (ex : un savoir-faire) est généralement rémunérée par une redevance fixée en pourcentage du chiffre d'affaires, ou par un accord de répartition de coûts

Remarque : Ce dernier est un accord permettant aux entreprises liées de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, services ou droits ;

- les services d'assistance technique ou administrative, fournis sans qu'il y ait transmission ou mise à disposition d'un savoir-faire, peuvent être facturés lorsqu'ils sont affectables à telle ou telle entreprise du groupe sur la base d'un coût de revient majoré, et lorsqu'ils sont communs à plusieurs entreprises du groupe en appliquant une clé de répartition pertinente (exemple, en fonction du chiffre d'affaires).

La méthode retenue doit être représentative de la valeur des services rendus, ce qui exclut toute méthode de répartition forfaitaire.

230

L'utilisation d'une clé de répartition individualisée est recommandée à condition :

- qu'elle traduise le plus précisément possible la quote-part d'utilisation par chaque entreprise de ces services intra-groupes ;

- qu'elle soit pertinente, c'est-à-dire qu'elle tienne compte des spécificités du secteur d'activité, des besoins effectifs de chaque entreprise, de la nature du service rendu (ex : pour le service commun des achats, la clé peut être la proportion des achats de l'entreprise par rapport au total des achats des entreprises du groupe bénéficiant du service) ;

- qu'elle puisse être justifiée en cas de vérification de comptabilité.

C. Rechercher et sélectionner des entreprises comparables

240

Quelle que soit la méthode retenue, sa validation suppose une comparaison avec une transaction ou un résultat réalisé par une entreprise indépendante.

La comparabilité est une notion délicate dans la mesure où elle implique de comparer des biens, des services ou des fonctions similaires (ex : on ne peut pas comparer la fonction de vente dans le secteur pharmaceutique à la fonction de vente dans le secteur automobile car les deux activités économiques sont trop différentes).

250

Il existe deux possibilités d'obtention de comparables afin d'apprécier la juste rémunération des transactions entre entreprises liées :

- interne : l'entreprise concernée ou une autre entreprise du même groupe réalise une transaction identique ou similaire avec une entreprise indépendante. Le comparable interne est souvent le comparable le plus adéquat ;

- externe : une entreprise indépendante réalise une transaction identique ou similaire avec une autre entreprise indépendante.

En pratique, ce comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciale, accessible sur abonnement auprès d'un opérateur privé, qui recense les entreprises sur un territoire (national, européen ou mondial).

Elle permet d'effectuer des recherches par code d'activité (ex : pour le marché français, le code NAF) et en fonction de différents indicateurs économiques (chiffre d'affaires, marge brute, résultat d'exploitation, résultat financier, résultat courant avant impôt, résultat net).

Bilans, comptes de résultats, soldes intermédiaires de gestion et différents ratios (liquidité, solvabilité, rotation des stocks, pourcentage du chiffre d'affaires à l'export...) peuvent être obtenus sur plusieurs années dans ces bases de données.

1. La recherche et la sélection des entreprises comparables

260

La recherche et la sélection d'entreprises comparables nécessitent de procéder en plusieurs étapes selon une chronologie établie.

- Examen des caractéristiques des biens ou des services et recherche des entreprises exerçant dans le même secteur d'activité que l'entreprise concernée (utilisation des codes activité, sur le même territoire géographique et sur la même période que celle pour laquelle les prix de transfert doivent être validés.

Remarque : Lorsque le code activité "NAF" n'est pas suffisamment précis, il doit être procédé à une recherche textuelle de l'activité. Par exemple, le code NAF 516 C « commerce de gros d'équipements de la construction » est trop général lorsque l'on recherche des comparables d'entreprises qui vendent en gros du carrelage

- Il est indispensable d'étudier les caractéristiques des biens et des services :

- biens corporels (qualité, fiabilité, volume, caractéristiques physiques, facilité d'approvisionnement...);
- biens incorporels (type de transaction, d'actif, durée et degré de protection, avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question...);
- prestations de services (nature et étendue des services...);

- Sélection des entreprises qui exercent la même fonction que celle de l'entreprise concernée (ex : entreprises exerçant des fonctions de conception, de production, de distribution, d'assemblage, de recherche et développement, de prestation de services...);

Remarque : Des ajustements de comparabilité doivent être opérés pour toute différence significative entre les fonctions exercées par l'entreprise contrôlée et les entreprises indépendantes avec lesquelles elle est comparée. Alors qu'une des parties peut assurer un nombre important de fonctions par rapport à l'autre partie à la transaction, ce qui compte c'est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les parties respectives.

- Sélection d'un indicateur "d'indépendance". Il représente le degré d'indépendance d'une entreprise vis-à-vis de ses actionnaires. Plus le degré d'indépendance est important, plus les tarifications des transactions constatées sont représentatives d'un prix de marché ;

- Examen des données financières disponibles des entreprises sélectionnées afin de ne conserver que celles qui ont le même profil, c'est-à-dire dont les transactions sont similaires à celles réalisées par l'entreprise concernée (ex : chiffre d'affaires, nombre de salariés, existence ou non d'actifs incorporels de forte valeur, activité export ou strictement nationale...);

- Sélection, lorsque l'échantillon des entreprises comparables est constitué, d'un ratio pertinent, compte tenu de la fonction et des risques à rémunérer ainsi que de la méthode de rémunération choisie, pour apprécier la rentabilité de pleine concurrence (ex : marge brute ou nette, résultat d'exploitation/chiffre d'affaires, résultat d'exploitation/charges d'exploitation...).

Remarque : Il est important de veiller à ne pas sélectionner soit un trop grand nombre soit un nombre très limité d'entreprises au risque de diminuer la fiabilité de l'étude. De même, la pertinence de l'étude de comparabilité repose sur un choix judicieux du ratio de référence.

2. L'exploitation des résultats obtenus pour les entreprises de l'échantillon

270

Dans certains cas, il est possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en se basant sur un seul chiffre (ex : un prix ou une marge). Mais en général, l'échantillon des entreprises comparables est constitué d'entreprises ayant des ratios de rentabilité différents.

L'entreprise devra donc se positionner au regard de ces entreprises issues du panel retenu. Il conviendra alors d'opérer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant la médiane et les quartiles.

Remarque : La médiane constitue le chiffre en dessous et au-dessus duquel seront réparties 50 % des entreprises de l'échantillon sélectionné. Concernant le quartile, il s'agit de répartir la totalité des entreprises de l'échantillon en quatre parties égales (les quatre « quartiles ») contenant chacune 25% des entreprises de l'échantillon.

280

Il est d'usage de considérer la médiane comme étant la rémunération de pleine concurrence vers laquelle doit tendre l'entreprise pour ses transactions intra-groupes. Toutefois, un assouplissement est apporté avec la notion "d'intervalle de pleine concurrence" qui constitue la fourchette de prix acceptable pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises liées sont de pleine concurrence.

En pratique, il est courant de retenir comme intervalle de pleine concurrence l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les moins rentables (quartile 1 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les moins bons résultats) et les entreprises les plus profitables (quartile 4 : 25 % des entreprises de l'échantillon qui réalisent les meilleurs résultats). Toutefois, le recours à l'intervalle interquartile ne doit pas être systématique.

290

L'intervalle retenu doit avoir un sens, ce qui suppose :

- avant de faire la distribution statistique, de bien analyser les entreprises de l'échantillon : veiller à l'analyse précise de l'activité et des produits de chaque entreprise. En effet, même si deux entreprises exercent exactement la même activité, leur rentabilité peut varier en fonction de la localisation géographique, de la taille des marchés, de leur part de marché, de leur position concurrentielle, de la qualité des produits vendus, du pouvoir d'achat des consommateurs ou de leur performance ;

Exemple : Une entreprise A vend à une entreprise B du même groupe des produits numériques hauts de gamme. Si l'échantillon d'entreprises comparables utilisé pour valider les prix de transfert comprend en majorité des entreprises qui vendent des produits numériques de qualité moyenne, des correctifs devront être apportés afin de rendre l'analyse pertinente.

- de ne pas retenir un intervalle trop large, qui serait totalement inopérant et qui conduirait à des difficultés d'explications avec l'administration ;
- de veiller à la cohérence de la rémunération allouée à chacune des fonctions exercées par l'entreprise.