



**AIX-MARSEILLE GRADUATE
SCHOOL OF MANAGEMENT**

Aix*Marseille Université

Jonathan HAIDAR

MSc Audit et Gouvernance des Organisations

Année 2015 - 2016

GUIDE D'AUDIT DES PRIX DE TRANSFERT D'UNE MULTINATIONALE

Remerciements

Avant de commencer à lire ce travail, je souhaiterais remercier toutes les personnes ayant contribué, par leurs conseils, leur relecture, leurs réponses et leurs encouragements, à la réalisation de ce mémoire de recherche.

Ainsi, je remercie :

- Monsieur Jacques VERA, Directeur du Master "Audit et Gouvernance des Organisations" de l'IAE d'Aix-en-Provence pour son suivi et son implication;

- Monsieur Yahya DURGUN, Directeur Contrôle Interne et Process Excellence chez Sanofi Pasteur MSD, Lyon, maître d'apprentissage et également ancien élève du Master "Audit et Gouvernance des Organisations" de l'IAE d'Aix-en-Provence, pour ses précieux conseils, pour le temps accordé à la rédaction de ce mémoire et pour sa relecture;

- Monsieur Julien DEVILLE, Manager Prix de Transfert chez BioMérieux SA, Lyon, pour les 6 mois de stage passés dans son service et toutes les connaissances qu'il m'a apportées;

- Monsieur Hafid CHEBBI, Senior Manager Fiscaliste EMEA & ASPAC chez BioMérieux SA, Lyon, pour ses conseils techniques sur le plan fiscal;

- Madame Juliette LECLERE, Senior Manager Fiscaliste chez Sanofi Pasteur MSD, Lyon, pour le temps accordé lors d'entretiens ainsi que ses conseils;

- Madame Maria BORREGO, Senior Manager Finance Process Excellence chez Sanofi Pasteur MSD, Lyon, pour ses connaissances techniques des systèmes d'informations, notamment SAP;

- Monsieur Chaïd DALI-ALI, Avocat Associé en charge des prix de transfert chez Grant Thornton;

- ainsi que toute l'équipe du cabinet CMS Francis LEFEBVRE pour leurs réponses à mes questions diverses.

Sommaire

A qui s'adresse ce guide d'audit des prix de transfert ? 1

Introduction 2

1- Les prix de transfert. A quoi correspondent-il ? 5

A. Définition..... 5

i. Notion de prix de transfert 5

ii. Notion de groupe..... 6

iii. Notion de dépendance juridique 8

B. Objectifs des prix de transfert 10

i. Comparaison et contrôle de la rentabilité des différentes unités du
groupe 10

ii. Optimisation fiscale 11

iii. Minimisation des frais de douanes 13

iv. Limitation des conséquences des risques politiques 14

v. Optimisation financière 14

vi. Amélioration de la capacité d'emprunt locale..... 14

C. Règles cadrant les prix de transfert 15

i. L'OCDE et ses principes directeurs 16

a) Le principe de pleine concurrence 16

b) Les différentes méthodes de calcul 18

i. Méthode du prix comparable sur le marché libre..... 19

ii. Méthode du prix de revente 20

iii. Méthode du prix de revient majoré 21

| | | |
|-----------|---|-----------|
| iv. | Méthode transactionnelle de partage des bénéfices | 22 |
| v. | Méthode transactionnelle de la marge nette | 23 |
| ii. | L'approche française | 25 |
| a) | L'article 57 du Code Général des Impôts | 25 |
| b) | Principe de la documentation obligatoire..... | 26 |
| c) | La procédure d'accord préalable de prix..... | 30 |
| iii. | L'approche américaine..... | 32 |
| iv. | Actualité des prix de transfert : le BEPS | 33 |
| D. | Schéma d'organisation en entreprise | 36 |
| i. | Exemple 1 : BioMérieux SA | 36 |
| ii. | Exemple 2 : Sanofi Pasteur MSD | 38 |
| E. | Méthodologie de détermination des prix de transfert | 40 |
| i. | Périmètre des entités liées | 40 |
| ii. | Identification des flux intra-groupe..... | 40 |
| iii. | Analyse fonctionnelle | 41 |
| iv. | Le choix de la méthode de calcul | 42 |
| v. | Analyse de comparabilité..... | 42 |
| vi. | Intervalle de pleine concurrence..... | 43 |
| 2- | Quels sont les risques associés à une politique prix de transfert? | 47 |
| A. | Risques fiscaux | 47 |
| i. | Double imposition..... | 48 |

| | |
|--|----|
| ii. Sanctions | 49 |
| a) Le redressement fiscal..... | 49 |
| b) Amende pour documentation insuffisante ou inexistante | 49 |
| c) Amende pour refus d'accès à la comptabilité analytique et aux comptes consolidés | 50 |
| iii. Établissement stable | 51 |
| B. Risque juridique..... | 52 |
| i. Conflit d'intérêts | 53 |
| C. Risques financiers..... | 53 |
| i. Liés aux amendes et aux pénalités | 54 |
| ii. Mauvaise évaluation de la performance d'une unité | 54 |
| D. Risque douanier | 54 |
| E. Risques liés aux ressources..... | 56 |
| i. Ressources internes | 56 |
| ii. Ressources externes | 57 |
| iii. Ressources financières..... | 58 |
| F. Risques d'image..... | 58 |
| i. Panama Papers | 59 |
| ii. Perquisition de multinationales | 60 |
| G. Risques liés au système d'information | 61 |
| i. Utilisation des UDA | 61 |
| ii. Utilisation des ERP intégrés | 63 |

| | |
|---|-----------|
| H. Risque social | 65 |
| I. Risque commercial | 65 |
| J. Hiérarchisation des risques | 66 |
| 3- Présentation d'une méthodologie d'audit interne des prix de transfert | 68 |
| A. Définition de l'audit interne | 68 |
| B. Objectifs d'une mission d'audit interne prix de transfert | 69 |
| i. S'assurer du respect de la réglementation en vigueur | 69 |
| ii. S'assurer du respect de la politique de la Direction Générale | 70 |
| iii. Trouver d'éventuelles pistes d'optimisation possible..... | 70 |
| C. Facteurs de réussite de la mission..... | 71 |
| D. Fréquence des missions..... | 71 |
| E. Méthodologie d'audit des prix de transfert..... | 72 |
| Conclusion..... | 92 |
| Bibliographie | 93 |
| Glossaire | 96 |

A qui s'adresse ce guide d'audit des prix de transfert ?

La notion de prix de transfert peut s'appliquer à tout type de société : industrielle, commerciale ou encore institut financier. De plus, en fonction du type d'activité, les responsables en charge de la politique prix de transfert devront adapter la définition et la mise en œuvre de cette dite politique.

Que ce soit par rapport à la nature des transactions ou la nature de l'organisation, le mode d'application de la politique prix de transfert est influée. C'est pourquoi il convient de préciser le champ d'application de ce guide d'audit. Comme indiqué dans le titre de ce document, ce guide s'adresse à une entreprise multinationale. Cette société peut tout à fait être d'ordre commerciale ou industrielle. Cependant, ce guide d'audit n'a pas pour vocation de s'appliquer à un groupe appartenant au secteur financier (type banque et assurance par exemple).

Une telle volonté s'explique par les spécificités du secteur financier qui tendent à rendre unique la définition et la mise en place d'une politique de prix de transfert. En effet, les prix de transfert relatifs aux groupes financiers pourraient faire l'objet d'un travail de recherche à part entière.

Ainsi, le guide d'audit proposé est destiné à un service d'audit interne de groupes multinationaux effectuant des transactions intra-groupes et souhaitant évaluer leur politique de prix de transfert, souhaitant en contrôler le suivi ou encore la mise à jour. Il convient également de rappeler que ce guide n'a pas vocation à être exhaustif et pourra et devra être amélioré en fonction des nouvelles lois et obligations qui régissent le monde en matière de prix de transfert.

Introduction

Selon une étude publiée par le cabinet EY en 2013¹, les prix de transfert (ou prix de cession interne selon la littérature) continuent à être une source significative de conflit entre les administrations fiscales mondiales et les groupes multinationaux. Un exemple a retenu toute mon attention durant mes recherches : en 2014, la société Google a reçu une notification de redressement fiscal estimé entre 500 millions et 1 milliard d'euros de la part de l'administration fiscale française.

En France, selon les informations fournies par le ministre chargé du budget lors d'une conférence de presse le 24 novembre 2011, 1,9 milliard d'euro de bénéfices sont en moyenne redressés chaque année au titre du contrôle fiscal en matière de prix de transfert.²

Depuis le 20^{ème} siècle, la globalisation joue un rôle fondamental dans la mutation des entreprises et ce phénomène connaît une croissance exponentielle depuis l'arrivée d'internet et les années 2000. D'après l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE ci-après); "environ 60 % des échanges mondiaux concernent des échanges dit intra-groupes". Ce sont ces transactions que l'on qualifie aujourd'hui de prix de transfert.

Avec la crise économique des "sub-primés" qui débuta en 2008, les entreprises cherchent par tous les moyens à "économiser" et à être le plus rentable possible. En effet, cette crise affaiblissant les entreprises, de la PME à la multinationale, tous les moyens peuvent être utilisés pour pouvoir réduire l'assiette fiscale. Ainsi, la fiscalité internationale constitue un moyen efficace de sauvegarder ses actifs financiers en utilisant les possibilités laissées par les règles fiscales supranationales non harmonisées tout en continuant à s'accroître.

Avec le nombre croissant de contrôles effectués par les administrations fiscales nationales, qui cherchent également à équilibrer le plus possible leurs comptes, de nouvelles règles et lois entrent en vigueur régulièrement, venant encadrer plus drastiquement la mise en place et la gestion de la politique de prix de transfert.

¹ Étude EY "2013 Global Transfer Pricing Survey"

² Conférence de presse de Valérie Pécresse Ministre du budget le 24/11/2011

On peut donc ainsi se dire que la mise en place et la gestion d'une politique prix de transfert exposent l'entreprise à de nombreux risques mais également des opportunités. Ces risques doivent être connus, étudiés et classifiés pour pouvoir se prémunir et ainsi éviter toute sanction ou condamnation qui pourraient mettre l'activité de la société en péril.

L'objectif de ce travail de recherche est de présenter à une équipe d'audit interne d'une multinationale, un guide qui pourrait lui permettre d'appréhender les risques inhérents à une politique prix de transfert et de lui proposer une série de travaux à effectuer pour pouvoir évaluer le degré de maîtrise de ces risques.

Ce mémoire se présente de la façon suivante : une première partie consacrée à définir dans le détail les prix de transfert et tout ce qui peut s'y rattacher d'un point de vue juridique et opérationnel. Une deuxième partie consacrée à une liste (non exhaustive) des risques inhérents aux prix de transfert. Et enfin une troisième partie qui présentera le guide d'audit.

PREMIÈRE PARTIE

1- Les prix de transfert. A quoi correspondent-il ?

A. Définition

i. Notion de prix de transfert

Selon la définition de l'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."³

La notion de prix de transfert peut se définir plus simplement comme étant "les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes dans des États différents."⁴

Il est bien entendu très important de différencier les prix de transfert, qui sont donc les prix exercés entre filiales d'un même groupe, et les prix issus de transactions entre entreprises indépendantes. Ceci est le principe fondamental à la base de la notion de prix de transfert. En effet, les prix de transfert doivent être alignés sur le principe dit de pleine concurrence. Ce principe, sur lequel je reviendrai plus loin, stipule que les prix de transfert doivent refléter les conditions de marché comme si le prix était fixé entre entreprises non liées. Par conséquent, les prix de transfert doivent refléter les contraintes, pressions et lois du marché.

Lorsque l'on parle de prix de transfert, différents types de transactions sont concernés :

- Ventes de biens et de marchandises;
- Prestations de service;
- Partage de frais communs ou Management Fees (Marketing, RH, IS, R&D, Supply...);
- Investissements (prêts, comptes courants...);
- Mises à disposition de personnes ou de biens;
- Redevances de concessions de brevets et de marques.

³ Définition donnée par l'OCDE dans son rapport "Principes en matière de prix de transfert"

⁴ Définition donnée par le site web du impôts.gouv.fr

ii. Notion de groupe

Comme indiqué précédemment, la notion de groupe est fondamentale lorsqu'il s'agit de traiter de la problématique des prix de transfert. En effet, c'est cette notion qui va déterminer le lien de dépendance entre les entreprises et ainsi définir la politique de prix de transfert.

Je vais essayer ici, de définir tous les schémas qui garantissent la notion de groupe. Dans la littérature et sur internet, on peut trouver une multitude de définition recouvrant la notion de groupe d'entreprise. Définitions qui ne sont pas toutes identiques et surtout définitions qui peuvent changer d'un pays à l'autre. Cependant, il est à noter que l'OCDE a travaillé à définir le plus clairement possible cette notion afin que les administrations fiscales locales puissent avoir une base de travail et ainsi définir leurs champs d'investigation. Ainsi, selon l'OCDE la notion de groupe intervient dans les cas suivants :

Entreprises associées :

"Deux entreprises sont associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises."⁵

Filiale :

"Lorsqu'une entreprise possède plus de la moitié du capital d'une autre entreprise, la seconde est considérée comme filiale de la première."⁶

Participation :

"Lorsqu'une entreprise possède dans une autre entreprise une fraction du capital comprise entre 10 et 50 %, la première est considérée comme ayant une participation dans la seconde."⁷

⁵ Définition de l'OCDE "Modèle de convention fiscale"

⁶ Ibidem

⁷ Ibidem

Contrôle :

"Une société est considérée comme en contrôlant une autre :

- Lorsqu'elle détient directement ou indirectement une fraction du capital lui conférant la majorité des droits de vote dans les assemblées générales;
- Lorsqu'elle dispose seule de la majorité des droits de vote en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires et qui n'est pas contraire à l'intérêt de la société;
- Lorsqu'elle détermine, en fait, par les droits de vote dont elle dispose, les décisions dans les assemblées générales;
- Lorsqu'elle est associée ou actionnaire de cette société et dispose du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance.

Elle est présumée exercer ce contrôle lorsqu'elle dispose directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne."⁸

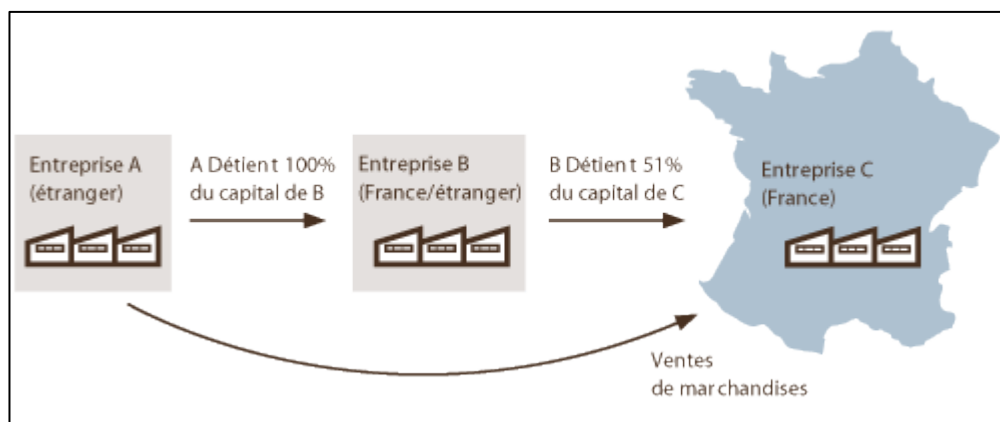
Les différents cas présentés précédemment, sont 4 types de dépendance juridique de droit.

⁸ Définition de l'OCDE "Modèle de convention fiscale"

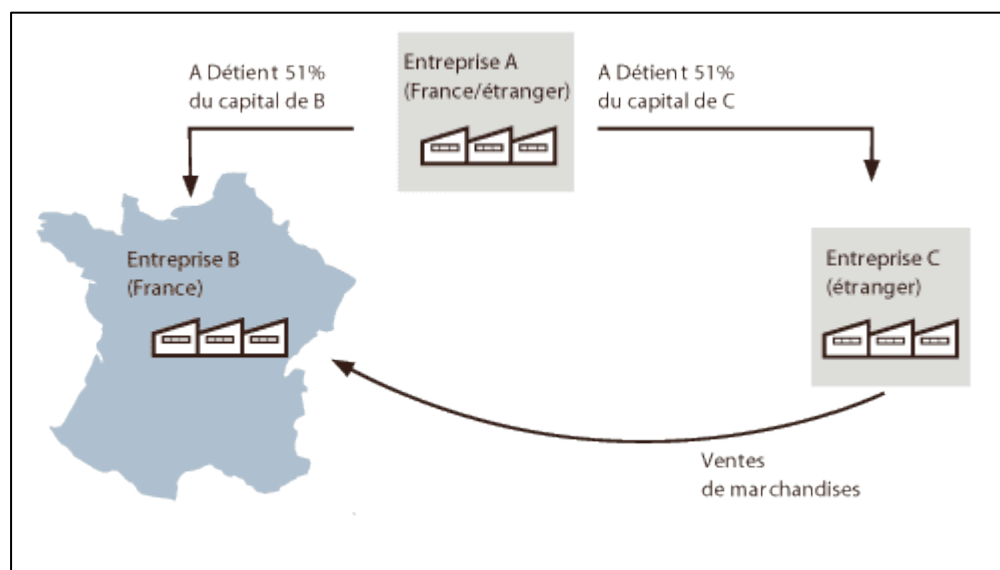
iii. Notion de dépendance juridique

La notion de dépendance juridique est aussi très importante. Non seulement car cette dépendance peut être directe, mais surtout car elle peut l'être indirectement. Si les définitions données ci-dessus peuvent toutes s'apparenter à de la dépendance directe, voici plusieurs illustrations de cas où la dépendance est indirecte.

Exemple 1 : l'entreprise étrangère A vend des marchandises à l'entreprise française C, dont elle détient indirectement 51 % du capital via la société B.⁹



Exemple 2 : L'entreprise étrangère C vend des marchandises à l'entreprise française B, et ces deux entreprises sont détenues à 51% par l'entreprise A.¹⁰



⁹ Illustration tirée du site web www.impots.gouv.fr

¹⁰ Ibidem

Ici, le lien de dépendance juridique est caractérisé par la détention de la majorité du capital (plus de 50 %). On parle aussi de dépendance de droit.

Cependant, la dépendance juridique peut également dépendre d'une caractéristique économique propre aux sociétés. On parle alors de dépendance juridique de fait. Il y a dépendance de fait "si l'entreprise étrangère exerce dans une autre entreprise étrangère directement ou indirectement un véritable pouvoir de décision".¹¹ Par exemple :

- Une entreprise française qui est liée par un contrat avec une entreprise étrangère qui lui impose le prix des produits vendus;
- Deux entreprises dont l'une est française et l'autre étrangère qui ont le même nom et qui utilisent le concours des mêmes représentants et se partagent les commandes recueillies par ces représentants;
- Une entreprise qui fabrique en France des biens sous une marque détenue par un résident étranger sans contrat de licence alors que l'entreprise étrangère achète la totalité de la production de l'entreprise française et intervient dans la gestion et dans la commercialisation en France des produits vendus à des clients indépendants.¹²

En résumé, les notions de groupe et de dépendance juridique sont intimement liées. Le groupe de société ne dispose donc pas de "personnalité morale" ni "d'existence juridique propre"¹³. Cependant, son existence est assumée par un lien de dépendance entre sociétés d'une société "mère" sur sa filiale et une unité de décision appliquée aux sociétés "filles" en termes de stratégie, gestion et contrôle.

¹¹ Définition de l'OCDE "Modèle de convention fiscale"

¹² www.impots.gouv.fr

¹³ "Les impôts dans les affaires internationales" Éditions Francis LEFEBVRE 9^{ème} édition

B. Objectifs des prix de transfert

i. Comparaison et contrôle de la rentabilité des différentes unités du groupe

Pour une multinationale, le principal intérêt de correctement définir et mettre en place sa politique de prix de transfert est de comparer et contrôler la rentabilité de ses différentes unités, que ce soit les filiales ou bien le siège social.

En effet, une augmentation ou une diminution de ces prix a un impact direct sur sa rentabilité.

Cependant, plusieurs facteurs peuvent jouer des rôles néfastes pour l'entreprise et avoir des répercussions à plusieurs niveaux. Par exemple, si les prix de transfert sont trop élevés, la rentabilité de l'unité acheteuse va être diminuée. Ceci peut avoir un impact négatif sur son image au niveau du groupe mais aussi au niveau des parties prenantes externes tels les investisseurs, les banques, les clients ou même les fournisseurs.

Autre conséquence néfaste d'une mauvaise fixation des prix de transfert : donner une image rentable à l'entreprise pour laquelle une partie externe effectue une analyse financière alors qu'elle ne le serait pas dans des conditions de pleine concurrence de marché. Ceci entraînera donc un déséquilibre de la performance globale du groupe.

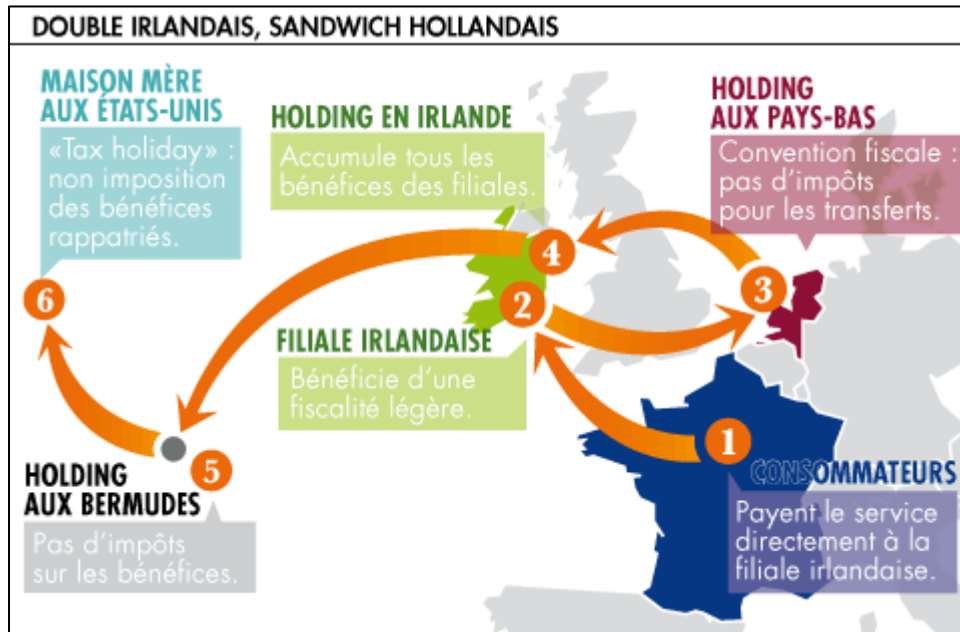
Et pour finir, il est primordial de prendre en compte le facteur humain, élément indissociable de toute entreprise. Il est très important pour une entreprise de considérer l'humain comme un enjeu majeur, non seulement parce que ce sont les Hommes qui font avancer l'entreprise mais aussi car un manque de motivation peut survenir d'une mauvaise politique prix de transfert. Par exemple, si l'on prend les parts variables des salaires indexées à tous les employés, ces dernières sont directement calculées par rapport aux résultats de l'entreprise. Par conséquent, un impact négatif des prix de transfert sur les résultats de la société peut avoir pour effet une baisse de motivation des salariés liée aux mauvais résultats. Finissant par causer une rotation importante du personnel en augmentant les risques de fraudes internes.

ii. Optimisation fiscale

Généralement, lorsque l'on parle de prix de transfert, la notion d'impôt sur les sociétés n'est jamais très loin. Un autre objectif pour les entreprises pour mettre en place correctement leur politique prix de transfert est l'optimisation fiscale. Pourquoi?

Si l'on résonne avec un esprit purement financier, les prix de transfert ont un impact significatif sur les comptes de résultat des sociétés pour lesquelles il y a des ventes intra-groupe. Le calcul des prix de transfert a une incidence directe sur le résultat de chaque société composant un groupe. Notamment sur la ligne des coûts d'achat (pour la société qui achète) et sur la ligne chiffre d'affaires (pour la société qui vend). Par conséquent, ils influencent l'assiette fiscale de ces dites sociétés. De plus, il est facilement compréhensible que les entreprises essaient de "jouer" avec ces prix de transfert tant les règles en matière de fiscalité dans tous les pays ne sont pas les mêmes. Par exemple, en France au titre de l'impôt sur les sociétés, ces dernières seront imposées à hauteur de 33,1/3 % alors qu'en Bulgarie, ce taux sera de 10 %. Ou encore en Irlande, où le taux d'imposition est de 12,5 %. Ou bien, aux Bermudes, où il n'y a pas d'impôts sur les sociétés.

Durant mes recherches bibliographiques, l'exemple de Google m'est apparu comme singulier et mérite une attention particulière vis-à-vis de mon sujet de recherche. Je vais maintenant expliquer quelle est la stratégie de ce géant du net pour optimiser ses ressources via les prix de transfert.



Source : www.lafinancepourtous.com

Techniques fréquemment utilisées par les multinationales (Google, Amazon, Apple...) qui utilisent à leur avantage les règles juridiques et fiscales de plusieurs pays simultanément pour pouvoir optimiser leur impôt.

Technique du Sandwich Hollandais :

Méthode d'optimisation fiscale qui consiste à installer une Holding¹⁴ aux Pays-Bas et à créer une filiale à l'étranger. Cette Holding facture à sa filiale des services (prix de transfert), qui pour Google, représentent en grande majorité des royalties sur brevets et des propriétés intellectuelles. La Holding augmente donc le prix de ces services pour que la filiale ait un bénéfice le plus faible possible. Ainsi, la filiale enregistre un chiffre d'affaires important mais des bénéfices faibles car la vraie création de richesse est remontée à la maison-mère. Cela est possible grâce à un accord de double imposition. C'est une convention fiscale conclue entre le pays de la filiale et les Pays-Bas de sorte que l'entreprise ne soit pas taxée dans les

¹⁴ Société sans objet industriel dont l'actif est composé de titres de participation

deux pays. Bien évidemment, l'entreprise choisit alors d'être taxée aux Pays-Bas, particulièrement reconnue pour la souplesse de sa fiscalité. Ensuite, les bénéfices récupérés par la Holding des Pays-Bas sont expédiés dans une autre Holding située dans un paradis fiscal, comme les Antilles Néerlandaises, avec lequel les Pays-Bas ont un accord de défiscalisation.

Technique du Double Irlandais :

Quand Google vend ses produits sur le sol américain, les montants collectés sont reversés à une filiale irlandaise au titre de royalties sur brevets que cette société possède. Quand Google vend à l'étranger, les produits de cette vente sont reversés à une autre filiale située sur le sol irlandais. Ayant signé des traités fiscaux qui exonèrent d'impôts certains transferts intra-européens, Google fait donc transiter ces montants par une troisième filiale située, elle, aux Pays-Bas. Donc la technique du Double Irlandais est utilisée en synergie avec celle du Sandwich Hollandais. La première filiale collecte alors les bénéfices qui sont ensuite expédiés dans un paradis fiscal (Iles Caïmans...). Ou bien, ce qu'on appelle un "Tax Holiday"¹⁵ est négocié et ainsi un rabatement du taux d'imposition est mis en place.

Ainsi, par cet objectif, une politique de prix de transfert entend la maîtrise des risques fiscaux et de la charge globale d'impôt du groupe.

iii. Minimisation des frais de douanes

Lorsque des marchandises transitent par les frontières, elles sont soumises à ce que l'on appelle des droits de douane (ou frais de douane). Cette taxe supplémentaire peut être forfaitaire ou représenter un pourcentage du prix (dit "ad valorem"). Ainsi, si les frais de douanes varient en fonction de la valeur du bien, il peut être opportun pour l'exportateur de facturer ce bien en dessous des seuils dits critiques au-delà desquels la société importatrice devra s'acquitter de ces droits.

¹⁵ "Tax Holiday" négocié sous Georges W. Bush en 2005 où les transferts n'étaient alors imposés qu'à 5 %

iv. Limitation des conséquences des risques politiques

Dans ce cas, il est intéressant pour une société mère ayant une filiale dans un pays où le risque politique est élevé, de surévaluer les prix des biens et services exportés vers ce pays, afin de pouvoir sortir une partie des fonds investis dans un environnement hostile et ainsi remonter les bénéfices au sein de la maison-mère où généralement le risque pays est beaucoup moindre.

v. Optimisation financière

Comme décrit précédemment dans la partie sur l'optimisation fiscale, la politique de prix de transfert d'une multinationale a un impact direct sur les résultats de l'entreprise, aussi bien des filiales que de la maison-mère. Cette même politique contribue donc à l'équilibre financier de tout le groupe.

Ici l'objectif est simplement de bien allouer les coûts entre les différentes entités du même groupe en vue de baisser ces mêmes coûts pour chaque unité. Ceci permet de maximiser la compétitivité des entreprises de la multinationale dans leur environnement respectif.

vi. Amélioration de la capacité d'emprunt locale

En améliorant la situation comptable d'une filiale ou de la société mère grâce à une gestion réfléchie des prix de transfert, une multinationale est capable d'augmenter sa capacité d'emprunt locale et en même temps de réduire ses coûts de crédit.

Pour rappel, la capacité d'emprunt est "la faculté pour une entreprise de pouvoir recourir au crédit compte tenu de sa structure financière et de sa rentabilité."¹⁶

Le ratio [(dettes à long et moyen terme) / (capitaux permanents)] indique la part de financement extérieur dans les capitaux permanents (fonds propres, provisions, dettes à long terme) et permet d'apprécier la capacité d'endettement de l'entreprise.

¹⁶ Finance d'entreprise, Pierre VERNIMMEN, 6^{ème} édition

La capacité d'emprunt est estimée en fonction du ratio [(fonds propres) / (dettes à long et moyen terme)] et doit être égale ou supérieure à 1 qui est un indicateur d'autonomie financière.

C. Règles cadrant les prix de transfert

Avec la partie précédente, j'ai mis en évidence une réalité certaine en matière de prix de transfert : les multinationales ont l'opportunité de déplacer le résultat d'une filiale à l'autre au travers des différentes frontières du globe et ainsi échapper à des pays où la fiscalité est moins avantageuse que dans d'autres. Bien entendu, les administrations fiscales, dont le but à demi avoué est de faire rentrer le plus d'argent possible dans les caisses de l'État auquel elles appartiennent, ont mis en place une série de lois, règles, normes et codes de conduite auxquels les entreprises doivent se plier.

L'OCDE a, de longue date, réfléchi à la question des relations entre entreprises associées. Le modèle de convention établi en 1963 comportait déjà un article permettant aux États de rectifier la comptabilité des entreprises, pour le calcul des bénéfices imposables, si celles-ci ne font pas apparaître les bénéfices réellement réalisés, compte tenu des relations spéciales existantes entre les entreprises qui ont effectué les transactions déterminées. Cet article a été repris dans le nouveau modèle de 1977, tout en étant complété par un second paragraphe invitant les États à supprimer les doubles impositions qui peuvent résulter de rectifications de la part des administrations fiscales à la suite d'un contrôle.

C'est en 1979 que l'OCDE a publié un rapport intitulé "Prix de transfert et entreprises multinationales". Ce rapport a pour objectif de fournir des principes directeurs sur les méthodes de détermination des prix de transfert afin d'harmoniser les règles au niveau mondial. Ce même rapport fût complété en 1984 par une étude sur la question des ajustements corrélatifs (dégrèvement fiscal consenti par l'autorité fiscale d'un pays A pour éviter la double taxation d'une même opération du fait du redressement des prix de transfert opérés par un pays B)¹⁷ puis en 1995 où une refonte complète a été effectuée et un nouveau rapport intitulé "Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales". Ce rapport, plus

¹⁷ Définition provenant du site web www.altexis.fr

communément appelé "Principes directeurs de l'OCDE" a lui-même été mis à jour en 1997, 1998 et 1999 et de nouveau révisé en 2010 et 2011, date de la dernière mise à jour.

Les 34 États membres de l'OCDE ainsi que 12 États non-membres, soit "46 pays représentant 85 % des investissements directs à l'étranger"¹⁸ ont approuvé ces principes et les ont déclinés en réglementations locales. En effet, malgré leur volume, ces principes directeurs ne donnent que des indications très générales et peuvent difficilement permettre de résoudre les questions particulières que se posent les multinationales car celles-ci s'insèrent dans le contexte spécial de leur situation propre, de la loi applicable et de la jurisprudence nationale. En outre, si l'OCDE établit un corps de normes communes, il ne s'agit pas d'un législateur mondial. Les principes qu'il véhicule constituent des points de repère utiles en pratique, mais n'ont eux-mêmes aucune valeur juridique.

Cependant, petite précision : bien que les principes directeurs n'aient pas de valeur contraignante, les États membres en les adoptant, se sont engagés politiquement à les respecter. Le Conseil de l'OCDE ayant recommandé aux gouvernements des pays membres que leurs administrations fiscales suivent les principes posés par le rapport lorsqu'elles examinent et, s'il y a lieu, ajustent les prix de transfert.¹⁹

i. L'OCDE et ses principes directeurs

a) Le principe de pleine concurrence

En matière de prix de transfert, le principe dit de pleine concurrence (ou "arm's length principle") représente la pierre angulaire à l'édifice que sont les principes directeurs de l'OCDE. Quiconque souhaite définir et mettre en place une politique prix de transfert doit être familier avec ce principe.

L'article 9 du "Modèle de convention fiscale de l'OCDE" stipule la chose suivante : "Lorsque les deux entreprises (associées) 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

¹⁸ www.diplomatie.gouv.fr

¹⁹ Recommandation OCDE C(11)126/Final

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."

Ainsi, selon ce principe, les entreprises multinationales doivent appliquer les prix du marché à toutes les transactions intra-groupe, autrement dit un prix qui serait celui qu'elles acquitteraient, dans la mesure où ces biens et services auraient été échangés avec des tiers externes. Donc, les contrats internes d'échanges de services intra-groupe doivent être effectués à des conditions identiques à ceux du marché.

Ce principe est sujet à de nombreuses controverses. En 2010, le sénateur américain Bryan Dorgan a déclaré que la réglementation en vigueur était "un scandale incroyable", revenant à demander au fisc de "mettre bout à bout les spaghettis de deux assiettes différentes".²⁰

Les principaux points faibles de cette réglementation sont les suivants :

- Les prix de marché existent pour des produits courants et standardisés. Mais qu'en est-il pour le prix d'une pièce de précision d'une machine fournie par un seul fabricant?
- Déterminer le prix réel de marché de biens immatériels tels que les brevets, les droits de marques ou les services de gestion est un véritable casse-tête.

Pour pouvoir bien appliquer le principe de pleine concurrence, les entreprises multinationales doivent pour cela effectuer une analyse de comparabilité. Cette analyse servira à déterminer quel est le "juste prix" auquel la transaction devrait s'effectuer. Mais j'y reviendrai plus loin dans ce travail.

²⁰ Bloomberg Business Week, 13 mai 2010

b) Les différentes méthodes de calcul

Pour la détermination du "prix de pleine concurrence", c'est-à-dire de la référence par rapport à laquelle on peut dire qu'il y a "prix de transfert", l'OCDE propose 5 méthodes de calcul qui peuvent s'appliquer aussi bien entre sociétés mères et filles qu'entre sociétés placées sous le même contrôle.

L'un des principes directeurs consiste à imposer les membres d'un groupe "en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence dans leurs transactions internes au groupe".²¹ Ainsi, le principe de pleine concurrence veut qu'une "entreprise associée puisse constituer un centre de profit distinct dégageant des bénéfices même si le reste du groupe est en perte".²² Plus clairement, il faut faire en sorte que l'entreprise réalise, au sein du groupe, les profits qu'elle aurait réalisés, si elle n'appartenait pas au groupe.

Pour cela il y a 5 méthodes que l'OCDE préconise pour arriver à trouver le prix de pleine concurrence :

- 3 méthodes traditionnelles fondées sur les transactions :
 - Méthode du prix comparable sur le marché libre ("Comparable Uncontrolled Price");
 - Méthode du prix de revente ("Resale Less Method");
 - Méthode du prix de revient majoré ("Cost Plus Method").

- 2 méthodes transactionnelles de bénéfices :
 - Méthode transactionnelle de partage des bénéfices ("Profit Split");
 - Méthode transactionnelle de la marge nette ("TNMM").

Via son principe n°1.13, l'OCDE souligne que "la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation personnelle de la part de l'administration fiscale comme du contribuable."

²¹ Principe directeur n°6

²² Principe directeur n°129

i. **Méthode du prix comparable sur le marché libre**

L'OCDE définit cette méthode de la manière suivante : "La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer le prix d'un bien ou service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou service transféré dans des conditions comparables".²³

Pour l'OCDE, c'est généralement la méthode à retenir car elle est, en théorie, la plus facile à utiliser. "Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre".²⁴ En effet, il est possible en utilisant cette méthode de calculer directement, grâce aux comparables, le prix de transfert auquel devrait se faire la transaction contrôlée.

Or, à la lecture de la phrase ci-dessus, on peut trouver un inconvénient à cette méthode : faute de comparables sur le marché libre, que doit-on faire? La réponse est simple, utiliser une autre méthode. Il n'est pas toujours aisé de trouver des comparables. Premièrement car cela demande beaucoup de temps (et donc d'argent) pour pouvoir réunir toutes les informations. Et deuxièmement car les entreprises sont de plus en plus sensibles au vol de données et protègent ainsi toutes données à caractère commercial (par exemple les prix de revient, les remises...) pour que la concurrence ne puisse pas avoir accès aux données sensibles.

Toutefois, on ne doit pas écarter cette méthode au motif qu'il n'y aurait pas de comparables exacts sur le marché. Pour l'OCDE, il suffit que "les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables ou que des ajustements suffisamment fiables puissent être apportés pour supprimer les effets matériels des différences constatées."²⁵ Ainsi cette méthode est particulièrement utile, par exemple, lorsqu'une entreprise indépendante vend le même produit que celui vendu au sein du

²³ Définition présentée dans "Principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales"

²⁴ Principe directeur n°2.14

²⁵ Ibidem

groupe, sous réserve des corrections qui peuvent être nécessaires pour tenir compte des volumes vendus.

ii. Méthode du prix de revente

Pour cette méthode, l'OCDE l'explique ainsi : "Avec la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On soustrait ensuite de ce prix, une marge brute appropriée (la "marge sur prix de revente") représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après soustraction de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane ou le prix du transport), comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées".²⁶

Cette méthode qui est efficace dans un circuit de commercialisation "standard" lorsqu'un producteur vend à une filiale de distribution dans un autre pays, impose de déterminer un niveau correct de marge, par référence à la marge que le même revendeur réalise sur le marché libre. "La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (les "comparables internes"). Et cette même marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (les "comparables externes") peut aussi servir de base."²⁷

Cette méthode présente l'avantage de faciliter la recherche de comparables (si comparables il y a) dans le sens où dans une économie de marché, la rémunération des fonctions similaires tend à se rapprocher. Ainsi, un distributeur pourra être rémunéré de la même façon qu'un autre distributeur qui vend un produit complètement différent, sous réserve que les actifs utilisés et les risques encourus soient bien pris en compte.

²⁶ Définition présentée dans "Principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales"

²⁷ Principe directeur n°2.22

Cependant, comme toutes les méthodes elle présente des inconvénients... Notamment, encore une fois la recherche de comparables fiables quant aux fonctions exercées, ce qui constitue les fondements mêmes de la justification en cas de contrôle fiscal.

iii. Méthode du prix de revient majoré

L'OCDE donne la définition suivante : "Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à un acheteur associé, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un juste bénéfice compte tenu des fonctions exercées et des conditions de marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées."²⁸

Autrement dit, le principe de cette méthode consiste à déterminer un prix de revient de la marchandise ou du service transféré et à ajouter à ces coûts une marge bénéficiaire appropriée pour déterminer le prix de pleine concurrence.

Cette méthode est souvent utilisée en cas de vente de produits semi-finis au sein du groupe ou en présence de prestations de services ou d'accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnements.

Ici encore, la difficulté principale réside au niveau de la marge appropriée. En effet, elle impose une analyse comparative avec ses correctifs habituels pour tenir compte des différences dans les situations comparées. Selon l'OCDE, la solution idéale est de "déterminer la marge sur coûts du fournisseur dans le cadre d'une transaction contrôlée par référence à la marge libre (les "comparables internes"). La marge sur coûts qui aurait été ainsi obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante (les "comparables externes") peut également servir d'indicateur."²⁹

De plus, une autre difficulté réside dans les coûts pris en compte. Se situe-t-on au niveau de la marge brute (prise en compte seulement des coûts directs et indirects de production) ou

²⁸ Définition présentée dans "Principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales"

²⁹ Principe directeur n°2.40

de la marge nette (prise en compte également des dépenses d'exploitation et des frais généraux)?

iv. Méthode transactionnelle de partage des bénéfices

La définition de l'OCDE est la suivante : "La méthode transactionnelle du partage des bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant de transactions contrôlées qu'elles effectuent (appelés "bénéfices combinés"). Ces bénéfices combinés sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une clé économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui auraient été anticipés et reflétés dans un accord réalisé en situation de pleine concurrence."³⁰

En d'autres termes, il s'agit de considérer que les entreprises associées ont fictivement créé une entreprise commune et de déterminer, si tel était le cas, selon quelles modalités la répartition des profits serait opérée si les entreprises étaient indépendantes.

Cette méthode est parfois corrigée par la méthode du "profit résiduel" qui consiste, après avoir identifié les rémunérations de certaines fonctions dites de "routines", à déterminer un profit résiduel qui est ensuite réparti (par exemple, pour fixer la rémunération d'éléments incorporels). L'analyse résiduelle consiste selon l'OCDE, "à répartir en deux phases le montant des bénéfices combinés provenant des transactions contrôlées. En premier lieu, chaque participant se voit attribuer une rémunération de pleine concurrence au titre de ses contributions non uniques concernant les transactions contrôlées auxquelles il participe, au moyen d'une méthode traditionnelle, de sorte que ne soit pas pris en compte le revenu procuré par une contribution unique et de valeur apportée par les participants."³¹ Afin de préciser cette dernière phrase, il est important de noter qu'en principe le profit résiduel va à l'entreprise qui possède les incorporels et qui est responsable de la stratégie dans le cadre de structures centralisées et le profit de routine va au distributeur à risques limités ou à la filiale qui assure une fabrication dans le cadre d'un contrat de façonnage.

³⁰ Définition présentée dans "Principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales"

³¹ Principe directeur n°2.121

Afin d'illustrer cette méthode, voici un exemple tiré du guide publié par l'administration à l'intention des PME³². Cet exemple prend le cas d'un groupe qui comprend une société de production (ordinateurs) et une filiale de distribution :

Si le prix de vente sur le marché est de 100 €, les coûts supportés par le producteur de 10 € et ceux supportés par le distributeur de 30 €. Ainsi le résultat consolidé pour le groupe est de 60 € (100 – 10 – 30). Ce résultat consolidé doit ensuite être réparti entre les deux entreprises selon une clé appropriée prenant en compte, par exemple, les charges d'exploitation. Dans ce cas on a :

- Une contribution du producteur aux charges d'exploitation : $10 / 40 = 25 \%$
- Une contribution du distributeur aux charges d'exploitation : $30 / 40 = 75 \%$

Avec cette clé de répartition, le résultat revenant à chaque entreprise est le suivant :

- Producteur : $60 \text{ €} \times 25 \% = 15 \text{ €}$
- Distributeur : $60 \text{ €} \times 75 \% = 45 \text{ €}$

Ainsi, le producteur doit vendre le produit 25 € au distributeur.

D'une manière générale, cette méthode repose sur deux éléments essentiels :

- Le calcul des bénéfices combinés (marge consolidée);
- La définition de la clé de répartition des bénéfices.

v. Méthode transactionnelle de la marge nette

L'OCDE précise : "La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée, le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée. Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du coût majoré et à la méthode du prix de revente."³³ Cependant, même si elle s'applique de la même manière, elle détermine en revanche des marges et non pas des prix.

³² Guide à l'attention des PME n°76355

³³ Définition présentée dans "Principes de l'OCDE applicable en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et administrations fiscales"

Cette méthode est la plus largement utilisée par les contribuables français ainsi que par l'administration fiscale française. En effet, le bénéfice net est beaucoup moins sensible aux différences entre transactions comparables et seule une des entreprises associées devra être examinée ce qui ne nécessite pas d'ajustements en fonction des normes comptables propres à chaque pays.

Afin d'illustrer cette méthode, voici un exemple tiré du guide publié par l'administration à l'intention des PME³⁴. Cet exemple prend le cas d'un producteur étranger qui vend un produit à une filiale française de distribution qui le revend elle-même sur le marché.

Si une entreprise de distribution comparable réalise une marge d'exploitation de 10 % (bénéfice d'exploitation / chiffre d'affaires), le prix de pleine concurrence du produit vendu par le producteur au distributeur (le prix de transfert donc) peut être déterminé comme ceci :

- Prix de vente par le distributeur au consommateur final (donnée de marché) : 20 €
- Marge d'exploitation du distributeur issue de l'analyse de comparabilité : (20 x 10 %) = 2 €
- L'attribution au distributeur d'une marge d'exploitation de 2 € suppose que le total de ses charges d'exploitation (y compris le prix d'achat des produits vendus) soit de 18 € (20 – 2 = 18€)
- Si le total des charges d'exploitation (hors prix d'achat des produits) est de 8 €, le prix de transfert devra donc être de (18 – 8) = 10 €

³⁴ Guide à l'attention des PME n°76355

ii. L'approche française

La législation française respecte les principes directeurs de l'OCDE. Elle s'articule autour d'articles du Code Général des Impôts (CGI). Enfin, les conventions fiscales signées par la France sont également très proches du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

a) L'article 57 du Code Général des Impôts

Depuis une loi du 31 mai 1933, codifiée sur ce même article, l'administration française a la possibilité de redresser, sous le contrôle du juge, les résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou passibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de la France.

L'article 57 du CGI est la transcription à la française du principe de pleine concurrence rédigé par l'OCDE. En voici le contenu :

"Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de la France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de la France.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du deuxième alinéa de l'article 238 A.

A défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement."³⁵

³⁵ Article 57 du CGI modifié par ordonnance 2004-281 en vigueur le 1^{er} juin 2004

A la lecture de ces trois alinéas, on peut remarquer qu'il n'est nullement fait allusion aux entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés. Or, en vertu de l'article 209, I du CGI, cet article 57 vise également les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

L'administration peut, alternativement, invoquer la notion d'acte normal de gestion mais elle peut également substituer l'article 57 à l'article 238 A qui précise que "si les filiales bénéficiaires des paiements sont situées dans des pays à régime fiscal avantageux (paradis fiscaux), le lien de dépendance exigé au sens de l'article 57 n'est plus obligatoire." Ceci a un impact direct sur le périmètre des transactions qui sont soumises à la réglementation. Ainsi, les multinationales doivent sans cesse mettre à jour le périmètre de leurs entités liées.

En résumé, les dispositions de l'article 57 du CGI sont très voisines de celles qui sont incluses dans les conventions fiscales conformément au modèle de l'OCDE. Il n'y a donc pas de conflit de normes entre elles.

b) Principe de la documentation obligatoire

Dans le cadre d'un plan général de lutte contre les "États ou territoires non coopératifs", l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 a posé le principe du caractère obligatoire de la documentation à tenir afin de justifier des prix de transfert pratiqués par les multinationales.³⁶

Pour parler de la documentation obligatoire, il faut introduire un nouvel ouvrage qui est le Livre des Procédures Fiscales (LPF). De façon très simple c'est un des nombreux codes associés au CGI.

Pour ce qui est de la documentation obligatoire et du LPF, deux articles vont être intéressants pour décrire les tenants et aboutissants de ce processus :

- L'article L 13 AA du LPF;
- L'article L 13 B du LPF;
- L'article L 13 AB du LPF.

³⁶ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009

Concernant l'article L 13 AA, il a repris, en modifiant sur certains points, le modèle proposé par le code de conduite adopté le 27 juin 2006 dans le cadre de l'Union Européenne afin d'harmoniser la documentation que les entreprises doivent présenter aux administrations fiscales nationales. Ainsi, les grandes entreprises doivent être obligatoirement en mesure de présenter une documentation normalisée et être en mesure de la présenter à l'administration dès le début de la procédure de vérification. Cette obligation concerne les exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2010.

Les entreprises concernées par cet article sont les dites "grandes entreprises". En effet, il est clairement indiqué que seules sont astreintes à l'obligation documentaire les personnes morales établies en France :

- Dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions € ou;
- Qui détiennent à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France) satisfaisant à l'une des conditions mentionnées ci-dessus ou;
- Dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenu, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique (au même sens que ci-dessus), satisfaisant à l'une des conditions mentionnées ci-dessus ou;
- Qui appartiennent à un groupe d'intégration fiscale lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'une des conditions mentionnées ci-dessus.³⁷

La documentation prévue par l'article L 13 AA du LPF doit être tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement d'une vérification de comptabilité et la loi précise qu'elle ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction.

Ce même article L 13 AA donne aussi des indications quant aux informations indispensables devant se trouver dans la documentation obligatoire :

³⁷ Extrait de l'article L 13 AA du CGI

Les informations générales :

- Une description générale de l'activité déployée, incluant les changements intervenus au cours de l'exercice vérifié;
- Une description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe d'entreprises associées, comportant une identification des entreprises associées du groupe engagées dans les transactions contrôlées;
- Une description générale des fonctions exercées et des risques assumés par les entreprises associées dès lors qu'ils affectent l'entreprise vérifiée;
- Une liste des principaux actifs incorporels détenus, notamment brevets, marques, noms commerciaux et savoir-faire, en relation avec l'entreprise vérifiée;
- Une description générale de la politique prix de transfert du groupe.³⁸

Ainsi ces informations doivent permettre à l'administration fiscale d'appréhender l'environnement économique, juridique, financier et fiscal du groupe. Les principales entités du groupe doivent être présentées. Le niveau de détail des informations relatives à chacune doit être en fonction de sa place dans l'organisation du groupe et de sa contribution à l'ensemble des activités, ainsi que de la place que ses fonctions et ses actifs occupent dans la détermination de la politique prix de transfert du groupe.

Les informations spécifiques :

- Une description des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant la nature et le montant des flux, y compris les redevances. Ces éléments peuvent porter sur les flux globaux par type de transaction;
- Une liste des accords de répartition des coûts ainsi qu'une copie des accords préalables (dont je parlerai plus tard) en matière de prix de transfert et des rescrits³⁹ relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise vérifiée;
- Une présentation de la ou des méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, comportant une analyse des fonctions

³⁸ Extrait de l'article L 13 AA du CGI

³⁹ Acte administratif donné par écrit par une autorité dans son domaine de compétence propre, qui fournit une réponse à une question posée par une personne

exercées, des actifs utilisés et des risques assumés ainsi qu'une explication concernant la sélection et l'application de la ou des méthodes retenues;

- Lorsque la méthode choisie le requiert, une analyse de comparabilité considérée comme pertinente par l'entreprise.⁴⁰

Ces informations doivent permettre à l'administration d'apprécier la conformité au principe de pleine concurrence tel que défini par "Les principes directeurs de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert" et de la politique prix de transfert mise en œuvre par l'entreprise vérifiée.

Concernant l'article L 13 B du LPF, il s'adresse à toutes les entreprises non mentionnées dans l'article L 13 AA. Par conséquent, l'administration fiscale pourra être en mesure de demander à ces dites entreprises la documentation suivante :

- La nature des relations entrant dans les prévisions de l'article 57 du CGI, entre cette entreprise et une ou plusieurs entreprises exploitées hors de France ou sociétés établies hors de France;
- La méthode de détermination des prix des opérations de nature industrielle, commerciale ou financière qu'elle effectue avec des entreprises, sociétés ou groupements visés dans les informations générales décrites plus haut, et les éléments qui la justifie, ainsi que, le cas échéant, les contreparties consenties;
- Les activités exercées par les entreprises, sociétés ou groupements visés dans les informations générales décrites plus haut, liées aux opérations visées dans les informations spécifiques décrites plus haut;
- Le traitement fiscal réservé aux opérations visées dans les informations spécifiques décrites plus haut et réalisées par les entreprises qu'elle exploite hors de France ou par les sociétés ou groupements visés dans les informations générales décrites plus haut dont elle détient, directement ou indirectement, la majorité du capital ou des droits de vote.⁴¹

⁴⁰ Extrait de l'article L 13 AA du LPF

⁴¹ Extrait de l'article L 13 B du LPF

Enfin concernant l'article L 13 AB, l'obligation documentaire est plus étendue en ce qui concerne les États ou territoires non coopératifs. En effet, cet article prévoit que lorsque "les transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif, la documentation doit également comprendre, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat."⁴²

c) La procédure d'accord préalable de prix

Selon l'OCDE, ces accords préalables "ont pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert".⁴³

La France a introduit, par une instruction du 7 septembre 1999, une procédure d'accord préalable sur les prix de transfert (APP ci-après). L'administration est partie du principe que la pratique traditionnelle des contrôles fiscaux peut être source d'incertitudes juridiques pour les entreprises et qu'elle nécessite des investissements coûteux, longs et difficiles, aussi bien pour les administrations elles-mêmes mais aussi pour les entreprises. C'est pour essayer de remédier à tout cela, qu'un dispositif sur les accords préalables a été proposé. Ce dispositif a vocation à s'appliquer "lorsque l'application des principes de pleine concurrence pose des problèmes importants de fiabilité et d'exactitude ou que les conditions spécifiques dans lesquelles sont réalisées les transactions sont d'une complexité inhabituelle."⁴⁴

En France, la procédure d'accord préalable de prix a été légiférée par l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifiée à l'article L 80 B du LPF. Cette article précise que "la garantie donnée par l'administration est également applicable lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnée dans l'article L 13 B du LPF, soit avec l'autorité compétente désignée par une convention

⁴² Extrait de l'article L 13 AB du LPF

⁴³ Extrait du texte sur les Accords préalables des principes directeurs de l'OCDE

⁴⁴ Extrait de l'instruction du 7 septembre 1999

fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions (procédure bilatérale) soit avec le contribuable (procédure unilatérale)".⁴⁵

En général, les APP sont définis comme des accords entre autorités compétentes dont le but est de permettre à une multinationale de s'assurer auprès de l'administration fiscale française (ou autre pour une multinationale résidant dans un autre pays) que les prix pratiqués dans ses relations intragroupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices. Pour résumer, il s'agit de déterminer une méthode applicable pendant un temps donné en retenant un ensemble de critères (considérés comme les plus appropriés par les deux parties) pour pouvoir calculer les prix de transfert qui devront être appliqués par la suite.

Il est à noter également que la procédure d'APP trouve son fondement juridique dans la stipulation conventionnelle relative à la procédure amiable. Pour faire simple, un APP ne peut être signé qu'entre la France (par exemple) et un État avec lequel elle a signé une convention fiscale comportant une disposition de cette nature. Cependant, le bulletin officiel des impôts 4 A-11-05 donne des indications sur l'APP unilatéral. Ils peuvent être signés uniquement sous une de ces quatre conditions :

- Le programme APP est inexistant dans l'autre État concerné;
- Ce sont des transactions concernant un grand nombre de pays;
- Pour des problématiques simples et connues (ex : redevances);
- Pour les Petites et Moyennes Entreprises.

In fine, le but pour les entreprises de signer des APP est de réduire le plus possible le risque de double imposition pour le contribuable et de sécuriser sa politique prix de transfert pour limiter le risque de sanctions. Or, un APP unilatéral n'offre pas la même garantie de sécurité juridique au regard de la double imposition qu'un accord bilatéral.

⁴⁵ Extrait de l'article L 80 A du LPF

Ayant effectué mon apprentissage chez Sanofi Pasteur MSD, ci-après SPMSD, (Joint-Venture entre Sanofi Pasteur et MSD), je me suis intéressé à leur politique prix de transfert. Notamment concernant les questions relatives à la recherche et au développement (R&D). J'ai ainsi pu m'entretenir avec la fiscaliste de la société, Mme Juliette LECLERE. Il s'avère qu'une instruction de 2005 vise à améliorer la situation des entreprises exerçant des activités de R&D. En règle générale, la méthode du prix de revient majoré est appliquée dans les cas les plus simples, pour valoriser les prestations de services en matière de R&D sans création d'actifs incorporels (brevets, marques, savoir-faire). Dans d'autres cas, l'administration estime qu'un taux de redevance peut être appliqué pour déterminer le prix de transfert d'actifs incorporels et que la méthode du partage du profit résiduel peut aussi s'avérer pertinente en présence de dossiers complexes. Pour le cas de SPMSD, il n'y a aucune création d'actifs incorporels de la part de SPMSD. En effet, les brevets sont déposés directement par les actionnaires Sanofi Pasteur et MSD. Ainsi, la méthode de prix de revient majoré est utilisée.

Pour terminer sur ces APP, il faut savoir que la plupart des pays membres de l'OCDE se sont munis de procédures d'APP (France, Japon, Royaume-Uni, Allemagne, États-Unis...) ainsi que des pays non-membres (Russie, Brésil...). En 2012 et depuis la création de cette procédure, 163 dossiers ont été déposés en France pour des APP. Les secteurs d'activité concernés sont très variés mais l'essentiel réside dans l'industrie automobile, les services bancaires et financiers et les biens de consommation non alimentaire.⁴⁶

iii. L'approche américaine

J'ai choisi d'intégrer dans ce mémoire une partie sur l'approche américaine. Ce choix me paraît justifié car étant la première puissance mondiale, beaucoup de sociétés, qu'elles soient françaises ou étrangères, posséderont une voire plusieurs filiales aux États-Unis. Donc les prix de transfert devront être pris en compte. Durant mon stage chez BioMérieux SA dans le département prix de transfert, j'ai été amené à travailler en étroite collaboration avec le Directeur Fiscal USA et Prix de Transfert, Mr Stan GREGORY. Ainsi, de

⁴⁶ www.impôt.gouv.fr

par nos nombreuses rencontres et conférences téléphoniques, j'ai pu m'intéresser aux différences entre les lois américaines et françaises relatives aux prix de transfert.

Les américains n'ont pas d'obligation documentaire. Soumettre la documentation mise à jour aux autorités fiscales est uniquement utilisé dans le but de se protéger d'éventuelles sanctions. En revanche, ne pas être en mesure de présenter une documentation est passible d'une amende pouvant aller de 20 % à 40 % du montant fiscal redressé. De plus, contrairement à la France où la documentation doit pouvoir être présentée aux autorités fiscales dès le début du contrôle fiscal, l'autorité fiscale américaine laisse une période de 30 jours au contribuable pour présenter sa documentation une fois la demande faite.

Concernant la période durant laquelle un exercice fiscal peut être contrôlé par les autorités compétentes, en France, il n'y a pas de limite alors qu'aux États-Unis, les prix de transfert d'une multinationale peuvent être évalués et contrôlés au maximum trois ans après l'exercice fiscal clos de référence. Cependant, le législateur américain a prévu qu'en cas de fraude ou de fausse déclaration de revenu, cette durée peut être illimitée.

Mise à part ces spécificités, les règles en matière de prix de transfert sont sensiblement identiques en France et aux États-Unis.

iv. Actualité des prix de transfert : le BEPS

En 2015, en partenariat avec le G20, l'OCDE a travaillé sur un projet appelé : "Projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices" ou BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Tout ceci partant d'une demande formulée lors du G20 de Mexico en 2012 où les membres ont argumenté "la nécessité de prévenir l'érosion de l'assiette fiscale et le transfert des bénéfices" et prévenu qu'ils suivraient "avec attention les travaux en cours de l'OCDE dans ce domaine."⁴⁷

Ainsi en 2013, l'OCDE observe que la plupart des stratégies d'évitement de l'impôt restent inscrites dans un cadre légal. Les multinationales ne font que tirer parti des failles et exploitent au mieux les différences de législation entre les États. Il faut dire que les règles

⁴⁷ Le Monde article du 15 juin 2012

fiscales, mises en place dans les années 20, ne sont plus adaptées à la réalité économique des groupes multinationaux. D'où la nécessité de reformer les règles encadrant la fiscalité mondiale.

C'est dans ce but que le groupe de travail sur le projet BEPS a vu le jour. Pour donner un ordre d'idée du manque à gagner des États du monde entier, une étude a été réalisée et on estime que ce manque serait compris entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Ce qui représente entre 100 et 240 milliards de dollars chaque année.⁴⁸ Plusieurs facteurs sont mis en cause. On peut citer :

- La planification fiscale agressive de la part de certaines entreprises;
- Le chevauchement des règles fiscales nationales;
- Le manque de transparence ou de coordination entre les différentes administrations fiscales;
- Les ressources limitées des États dans la mise en application de leurs règles nationales;
- Les pratiques fiscales dommageables.

Le 5 octobre 2015, l'OCDE a dévoilé son rapport final concernant le BEPS dont voici les actions principales :

- Action 1 : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique;
- Action 2 : neutraliser les effets des dispositifs hybrides, c'est-à-dire harmoniser les règles entre pays;
- Action 3 : concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées;

⁴⁸ Rapport "Exposé des actions 2015 - Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices"

- Action 4 : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et autres frais financiers;
- Action 5 : lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance;
- Action 6 : empêcher l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages;
- Action 7 : empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable;
- Action 8-9-10 : aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur;
- Action 11 : mesurer et suivre les données relatives au BEPS;
- Action 12 : établir des règles de communication obligatoire d'information;
- Action 13 : établir une documentation des prix de transfert et une déclaration pays par pays;
- Action 14 : accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends;
- Action 15 : élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales.

À la suite de l'émission de ce rapport, le 8 octobre 2015, les ministres des finances des membres du G20 se sont réunis au Pérou, et ont approuvé l'ensemble des mesures ci-dessus. Ces mesures ont été présentées aux chefs d'État des pays du G20 en novembre 2015. Ces 15 actions ont été entérinées par ces derniers qui demandent la mise en application au plus vite, y compris par les pays en voie de développement.

Il est donc crucial pour chaque organisation utilisant des prix de transfert, de prendre connaissance de ces nouvelles normes et de mettre en place des nouveaux dispositifs visant à assurer une conformité totale.

D. Schéma d'organisation en entreprise

Pour ce qui est du schéma d'organisation dans les entreprises, il n'existe pas de modèle prédéfini qui prévaudrait sur un autre. Tout dépend de l'organisation, des ressources, du secteur d'activité de l'entreprise et de la stratégie mise en place pour répondre aux problématiques des prix de transfert.

i. Exemple 1 : BioMérieux SA

Petit aperçu de l'entreprise BioMérieux SA :

- Création en 1963 par Mr Alain MERIEUX;
- Entreprise française spécialisée dans le diagnostic in vitro, leader mondial en microbiologie et en application industrielle;
- Siège social situé à Marcy-L'étoile près de Lyon;
- Effectif en 2015 : 9 500 personnes;
- Présent dans plus de 160 pays;
- 41 filiales de distribution à travers le monde;
- Environ 85 % de son chiffre d'affaires est réalisé hors France;
- CA 2015 : 1,9 milliard d'euros.



Avec son large réseau de distribution, les échanges intragroupes constituent un enjeu majeur pour ce groupe. Pour résumer simplement la situation, tous les produits fabriqués par BioMérieux SA le sont en France (sauf exception pour des investissements dans d'autres entreprises, rachetées par BioMérieux SA) et sont ensuite vendus aux filiales de distribution qui s'occuperont de les vendre aux clients finaux sur leurs marchés respectifs. Grâce au stage que j'ai pu effectuer au sein du service des prix de transfert, j'ai eu l'opportunité d'échanger avec l'actuel Manager responsable de la politique prix de transfert afin de recueillir les informations sur son rôle et ses responsabilités au sein du groupe.

Ainsi, le département prix de transfert est en charge de :

1 - Participer, en relation avec la Direction Financière, à l'établissement des procédures en matière de politique tarifaire :

- Analyses financières des méthodes en place;
- Rechercher des anomalies et/ou contradictions dans la méthode avec la multiplicité des cas auxquels peuvent être soumis le groupe;
- Proposer des améliorations de la méthode de calcul utilisée et analyser les méthodes envisageables qui pourraient s'avérer plus pertinentes.

2 - Participer à la défense du groupe en matière de prix de transfert :

- Analyse des résultats obtenus;
- Suivi des marges par filiales et par gammes de produits afin de mettre en lumière les anomalies (ventes à perte ou marges trop faibles);
- Réalisation de dossiers justificatifs de calculs des prix de transfert.

3 - Appliquer la politique prix de transfert à l'ensemble des produits du groupe :

- Calcul des facteurs de remises;
- Application aux produits;
- Maintenance et mise à jour de l'application de calculs des prix de transfert;
- Réponse aux demandes de prix de transfert des filiales;
- Établissement des prix de transfert pour les nouveaux produits et création des dossiers justificatifs;
- Contrôle de la juste application des prix en particulier lors de modifications de prix.

4 - Former et sensibiliser les équipes financières sièges et filiales aux problématiques de prix de transfert et informer sur la politique mise en œuvre.

5 - Calculer et communiquer les marges contributives aux directeurs financiers de filiales et régionaux et au Comité de Direction.

6 - Faire évoluer le calcul des marges contributives.

Il est à noter également que le département prix de transfert chez BioMérieux SA est rattaché hiérarchiquement à la Direction Financière du groupe, notamment le pôle consolidation et contrôle de gestion. Mais il est également rattaché fonctionnellement à la Direction Fiscale. En effet, pour mener à bien toutes les missions qui lui sont affectées, ce département a besoin d'une part du contrôle de gestion pour avoir accès à des données indispensables pour le calcul des prix de transfert (comme les prix de revient, les prix de ventes...) mais également aux fiscalistes présents au siège pour des questions purement fiscales auxquels un manager en charge du calcul des prix de transfert ne saurait répondre.

ii. Exemple 2 : Sanofi Pasteur MSD

Petit aperçu de l'entreprise SPMSD :

- Joint-venture créée en 1994 par deux groupes pharmaceutiques leaders mondiaux dans la production de vaccins : Sanofi Pasteur (France) et Merck (USA);
- Seule entreprise dédiée exclusivement aux vaccins en Europe, et de ce fait, l'un des principaux fournisseurs de vaccins sur le marché européen;
- Siège social situé à Lyon;
- Effectif en 2015 : 1200 personnes;
- Présent dans 19 pays européens;
- 15 filiales implantées en Europe;
- CA 2015 : 809,8 millions d'euros.



A noter que l'effectif chez SPMSD est 9 fois inférieur à celui de BioMérieux SA. Ainsi, la structure même de tous les départements, aussi bien financier que marketing par exemple ne sera pas le même. Par conséquent, chez SPMSD, la personne en charge du calcul et du respect de la politique prix de transfert n'est autre que la fiscaliste travaillant au siège à

Lyon, que j'ai eu le plaisir de rencontrer dans le cadre de mon alternance et qui m'a aidé à comprendre la situation.

Afin d'analyser ces deux types d'organisations différentes, deux facteurs sont à prendre en compte : le nombre des transactions et la volonté managériale au regard de la stratégie adoptée.

Concernant le nombre de transaction, sans donner de chiffres exacts dans un souci de confidentialité, il faut noter que le nombre de transactions calculées chez BioMérieux SA est de l'ordre de plusieurs centaines de milliers tandis que chez SPMSD il n'est que de l'ordre de plusieurs centaines.

De cet ordre de grandeur vient la stratégie adoptée. Chez BioMérieux SA, un service à part entière composé d'un manager et d'un stagiaire s'occupe à temps plein des calculs et de la mise à jour des prix de transfert. Alors que chez SPMSD, la fiscaliste prend environ 20 % de son temps de travail pour le calcul et la mise à jour des prix de transfert. La stratégie adoptée chez BioMérieux SA a donc été de créer un service qui a toutes les compétences requises (informatique, comptable, mathématique, fiscale) pour pouvoir mener à bien ses missions. Tandis que chez SPMSD, le recours à un cabinet de consultants a été adopté depuis la création de l'entreprise pour aider à implémenter la politique prix de transfert. Mais on pourrait se poser la question de savoir quel est le risque supplémentaire par rapport à une gestion décentralisée de sa politique prix de transfert. Réflexion dont j'essaierai de donner une réponse dans la deuxième partie de ce travail.

Donc, on voit bien ici deux méthodes de gestion complètement différentes pour au final arriver à la même chose : une politique prix de transfert maîtrisée afin d'éviter tout redressement fiscal et toute sanction de la part des autorités compétentes.

Maintenant que l'on a vu les principaux points relatifs aux prix de transfert, on va maintenant découvrir quelle est la démarche à adopter pour pouvoir déterminer ses prix de transfert.

E. Méthodologie de détermination des prix de transfert

Dans un souci de longueur textuelle, j'ai décidé de ne donner uniquement que les points clés que chaque organisation se doit de prendre en compte pour pouvoir définir et implémenter une politique prix de transfert. En règle générale, les prochaines étapes doivent être prises les unes après les autres.

Cette méthodologie est préconisée par un cabinet spécialisé dans les prix de transfert.

i. Périmètre des entités liées

Comme décrit lors de la partie sur la notion de groupe, il est impératif pour une multinationale de déterminer quelles sont les entreprises qui font parties du périmètre. En effet, une politique prix de transfert est inappropriée si elle ne s'applique pas à l'ensemble des entités liées.

Généralement cette étape est assez rapide. Il est fréquent que les entreprises tiennent à jour un organigramme qui suffit à identifier les entreprises liées directement ou indirectement. Une fois le périmètre connu, il est très important pour la multinationale de bien se renseigner sur les régimes fiscaux de chaque pays où des entreprises sont détenues afin de bien prendre en compte les spécificités de chaque pays pour la détermination de la politique prix de transfert.

ii. Identification des flux intra-groupe

Lorsque l'on parle de flux intra-groupe, on peut englober plusieurs types de flux à cette dénomination. Par exemple dans le cas de BioMérieux SA, les flux les plus représentatifs sont les flux financiers qui apparaissent lors des ventes et achats de biens et/ou de services. Ce sont généralement les flux prépondérants pour des multinationales industrielles.

Cependant, les flux financiers de biens physiques et services ne sont pas les seuls qui peuvent survenir. Ainsi, une attention particulière doit être prise concernant les flux d'actifs incorporels tels que les brevets, les marques, le savoir-faire. De plus, la partage des frais

communs tels que la R&D, le marketing ou encore le système d'information est également critique et doit être déterminé.

Il est clair que ce type d'analyse des flux intra-groupe devrait être réalisé par un contrôleur de gestion ou mieux par le service prix de transfert si la société en a un. Ainsi, un suivi régulier dans un tableau permettra de faire correspondre le chiffre d'affaires de chaque type de flux. Enfin, dans une des "best-practice" recommandée par le cabinet spécialisé dans les prix de transfert, chaque typologie de flux doit être régie par un contrat stipulant pourquoi de tels flux surviennent au sein de la multinationale.

iii. Analyse fonctionnelle

Selon le site internet du gouvernement français, l'analyse fonctionnelle "consiste pour l'entreprise à s'interroger sur sa place et son rôle économique au sein du groupe, et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les actifs corporels et incorporels ainsi que les moyens utilisés."⁴⁹ C'est avec l'aide de cette analyse fonctionnelle que le niveau de rémunération de chaque entité du groupe pourra être définie. En effet, plus le risque encouru est important, plus les actifs utilisés sont nombreux et les fonctions exercées diverses, plus l'entité concernée doit être rémunérée.

Vous pourrez trouver une grille d'analyse fonctionnelle mise à disposition sur le site du gouvernement (www2.impots.gouv.fr) qui recense les risques encourus au regard des fonctions assumées ainsi qu'une répartition des coûts engagés. Ce tableau peut être utilisé pour effectuer une analyse fonctionnelle complète. Cependant, en fonction du domaine d'activité de l'entreprise, ce tableau pourra être complété.

De cette analyse fonctionnelle, découlera ce que l'on appelle en terme fiscal et juridique, l'entrepreneur principal. Cette notion est définie comme suit :

"Il s'agit de l'entreprise qui assume les risques principaux et qui prend les décisions stratégiques. En général, elle possède également les immobilisations incorporelles clés (marques, brevets, savoir-faire...) et supporte les dépenses afférentes (R&D, publicité...)." ⁵⁰

⁴⁹ www2.impots.gouv.fr

⁵⁰ Ibidem

La notion d'entrepreneur principal est une notion fondamentale car au sein du groupe, il reçoit la rémunération résiduelle, c'est-à-dire le bénéfice ou la perte restant une fois que toutes les entités ont été justement rémunérées.

iv. Le choix de la méthode de calcul

Concernant cette partie, je renvoie le lecteur à la partie "c. i. b. Méthode de calcul" page 18, afin qu'il puisse choisir sa méthode de calcul la plus appropriée en fonction de la typologie des flux et de son analyse fonctionnelle.

v. Analyse de comparabilité

L'analyse de comparabilité vient compléter, et peut être faite en même temps, le choix de la méthode de calcul. En effet, cette analyse viendra justifier de la méthode de calcul utilisée. L'objectif étant de démontrer le caractère pertinent à l'administration fiscale du choix de la méthode de calcul retenu, en analysant le degré de comparabilité de transactions en entreprises indépendantes.

Généralement, pour effectuer cette analyse, l'entité peut avoir recours à deux types de comparables : interne et externe.

- 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.

Du point de vue de l'entité concernée, il est bien entendu plus facile d'avoir accès à une information sur un comparable interne que sur un comparable externe. Or, le comparable externe est souvent issu de la consultation d'une base de données commerciales, accessible auprès d'un opérateur privé. Cet opérateur recense les entreprises sur un territoire donné (national, européen ou mondial). L'avantage de telles bases de données est que l'on peut rechercher des entreprises similaires via leur code NAF par exemple pour les entreprises

françaises et ainsi avoir accès à leur compte de résultat, leur bilan, leur marge brute ainsi que différents soldes intermédiaires de gestion (solvabilité, liquidité, rotation des stocks...).

En terme de base de données, on peut citer des bases de données telles que DIANE (nationale), AMADEUS (européen) ou encore ORBIS (mondiale).

Une fois que la base de données (externe ou interne) a été établie, il y a une chronologie définie pour sélectionner les entreprises comparables en plusieurs étapes :

- examen des caractéristiques des biens ou des services et recherche des entreprises exerçant dans le même secteur d'activité;

- étude des caractéristiques des biens et des services;

- sélection des entreprises qui exercent la même fonction que l'entreprise concernée;

- sélection d'un indicateur d'indépendance. Plus le degré d'indépendance est important, plus les tarifications des transactions constatées sont représentatives du marché;

- examen des données financières disponibles 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;

- sélection 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 (marge nette, marge brute, résultat d'exploitation...);

Dès lors que ce ratio est identifié et connu, il convient de calculer ce que l'on appelle l'intervalle de pleine concurrence.

vi. Intervalle de pleine concurrence

Étant donné le caractère complexe de la recherche de comparable ainsi que la non maîtrise sur la similitude des données retenues, il convient de dire que le prix déterminé par

l'entreprise concerné ne sera pas un prix exact reflétant au centime près un prix dit de pleine concurrence. C'est pourquoi la notion d'intervalle de pleine concurrence entre en jeu.

Pour illustrer ce propos, j'ai choisi de prendre ici l'exemple de chez BioMérieux SA. Pour ce groupe industriel, une fois leur analyse de comparabilité effectuée, plusieurs dizaines, voire centaines d'entreprises sont retenues avec le ratio choisi. Pour BioMérieux SA, ce ratio choisi est le résultat opérationnel de chaque entreprise. Rappelons que le résultat opérationnel d'une entreprise est obtenu par la formule :

Produits d'exploitation - Charges d'exploitation

Dans le tableau ci-dessous, un récapitulatif de tout ce qui englobe les produits et les charges.

Ainsi, BioMérieux SA doit se positionner au regard des entreprises issues du panel retenu. Il est par conséquent judicieux et recommandé d'effectuer une distribution statistique des entreprises de l'échantillon sélectionné en utilisant les concepts de médiane et de quartile.⁵¹

Dès lors, on serait tenté de dire que la médiane constituerait la rémunération de référence. Or, il a été admis par les administrations fiscales et toute autre autorité compétente que le principe de pleine concurrence doit être basé sur une "fourchette" (intervalle de pleine

| |
|---|
| Produits |
| Chiffre d'affaires net |
| + Production stockée |
| + Production immobilisée |
| + Subventions d'exploitation |
| + Reprises sur amortissements et provisions |
| + Autres produits d'exploitation |
| = Total des produits d'exploitation |
| Charges |
| Achats de marchandises |
| + Variation des stocks de marchandises |
| + Achats de matières premières et autres approvisionnements |
| + Variation des stocks de matières premières et autres approvisionnements |
| + Autres achats et charges externes |
| + Impôts et taxes d'exploitation |
| + Salaires et traitements |
| + Cotisations sociales |
| + Dotations aux amortissements et provisions d'exploitation |
| + Autres charges d'exploitation |
| = Total des charges d'exploitation |
| Produits - charges = Résultat d'exploitation |

⁵¹ 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 contenant chacune 25 % des entreprises de l'échantillon.

concurrence) si les conditions d'une transaction entre entreprises liées sont correctement identifiées et analysées.

A la suite de quoi, BioMérieux SA a décidé de retenir, comme la majorité des entreprises utilisant des prix de transfert, comme intervalle de pleine concurrence, l'intervalle interquartile (entreprises comprises entre les quartiles 2 et 3). En sont donc exclues les entreprises les plus rentables et les moins rentables.

Chez BioMérieux SA, cet exercice était fait en interne. Cependant, au regard de la longueur et de la complexité d'un tel processus, des consultants externes peuvent être sous-traitants et effectuer cette analyse pour le compte de clients.

Lors d'un contrôle par l'administration fiscale, l'entreprise doit pouvoir justifier que le prix pratiqué se situe bien dans l'intervalle de pleine concurrence. Si tel est le cas, il n'y a pas lieu de procéder à des ajustements.

La partie concernant les prix de transfert est maintenant terminée. Grâce à cela, les lecteurs de ce travail de recherche ont toutes les clés fondamentales pour pouvoir comprendre comment déterminer une politique de prix de transfert et quels sont les moyens mis à sa disposition pour pouvoir implémenter cette politique.

Dans la partie suivante, je vais présenter les risques qui doivent être connus et pris en compte lorsqu'une entreprise veut définir sa propre politique prix de transfert.

DEUXIÈME PARTIE

2- Quels sont les risques associés à une politique prix de transfert?

À cause de la multitude des scandales relatifs à la fiscalité, au transfert de bénéfices et aux paradis fiscaux, on pense notamment aux "Panama Papers" qui ont ébranlé le monde, les prix de transfert représentent une source de risques non négligeables pour une entreprise multinationale.

Dans la suite de ce travail, je vais tenter de répertorier tous les risques afférents aux prix de transfert. Cette partie constitue un des piliers essentiels au travail de l'audit interne, qui effectue une approche par les risques pour effectuer ses travaux de contrôle.

Mais avant de se concentrer sur une analyse des risques, une organisation doit se poser certaines questions fondamentales. La première étant de savoir si des opérations intra-groupe importantes ont eu lieu. En effet, il faut savoir que le risque lié aux prix de transfert est proportionnel au montant des opérations intra-groupe. Ainsi, plus les opérations sont importantes plus le risque de se faire contrôler est important. Ensuite, il faut se concentrer sur l'existence d'une indication du risque lié au prix de transfert. Par exemple, le rentabilité de l'entité locale ne correspond pas à ce qu'on pourrait attendre d'une entité comparable ou bien encore cette même entité effectue des opérations importantes avec des entités liées se trouvant dans des pays où la fiscalité est avantageuse.

A. Risques fiscaux

Étant donné que les prix de transfert touchent en premier lieu au caractère fiscal, les risques principaux auxquels sont confrontés les entreprises sont les risques fiscaux. En effet, avec toutes les lois et réglementations en vigueur, une entreprise non avertie s'expose à de sévères sanctions et pénalités.

Dans un article paru dans les Échos le 10/01/2014, selon le Directeur Général des Finances Publiques, les seules rectifications en matière de prix de transfert ont progressé de 1,4 milliard € en 2010 à 3,2 milliards € en 2011.

En France, la loi prévoit que des contrôles systématiques soient exercés pour des entreprises dont le chiffre d'affaires excède le seuil de 152,4 millions d'euros (ou 76,2 millions d'euros selon le type d'activité), ou lorsque le total de l'actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros.

Parmi les risques fiscaux, on peut citer les suivants :

- Double imposition;
- Sanctions dont le redressement fiscal, documentation insuffisante ou inexistante, refus d'accès à la comptabilité analytique, refus d'accès à la comptabilité consolidée.

i. Double imposition

Les cas de double imposition interviennent lorsqu'une entreprise associée fait l'objet d'un redressement de la part de son administration fiscale de tutelle. Si cette dernière estime que le prix de transfert était trop élevé, elle procèdera à une rectification pour abaisser le prix. Cependant, si jamais elle estime que le prix de transfert était trop bas, elle ne procèdera à aucun ajustement (le bénéficiaire étant resté sur son territoire). Ainsi, la différence qui en découle, déjà imposée dans le pays d'origine, sera également imposée dans le pays de l'entreprise qui a payé le bien ou le service.

Un exemple flagrant de double imposition est celui survenu chez Chrysler en 2009 qui causa la faillite du groupe. En effet, une double imposition d'un milliard de dollars a été contractée suite à un redressement entre les États-Unis et le Canada.

Cependant, une procédure de résolution a été mise en place grâce notamment à certaines conventions fiscales bilatérales. Mais cette procédure comporte une limite importante car elle ne fait obligation aux États que de négocier, ceux-ci ne sont pas tenus d'arriver à un accord, et peuvent même être en situation de ne pas donner suite à un accord éventuel pour des raisons tenant à des divergences entre législations nationales au sujet par exemple des délais fixés pour l'ajustement des impositions. De son côté, l'OCDE qui est resté longtemps sans avis sur la question est sorti de son silence et a recommandé l'utilisation de procédures d'arbitrages et l'a intégré dans son modèle de convention fiscale de 2008.

ii. Sanctions

La partie sur les sanctions reprendra les textes de lois et les sanctions pécuniaires auxquelles peuvent être soumises les entreprises ne respectant pas la réglementation.

a) Le redressement fiscal

Le redressement fiscal est une opération dirigée par l'administration fiscale afin de rectifier la base d'imposition d'un contribuable. Elle vise à corriger toute insuffisance, inexactitude ou dissimulation dans les éléments déclarés. Le cas échéant, une imposition supplémentaire assortie d'amendes ou pénalités pourra être effectuée.

En règle générale en France, un contrôle fiscal opéré par l'administration dure en moyenne un an. Cependant, chaque pays possède ses propres règles de fonctionnement et ses propres sanctions qu'il convient d'analyser.

L'administration française dispose de 4 types de redressements en lien avec les prix de transfert :

- Contestation du niveau de marge d'une société;
- Remise en cause des flux intra-groupe en considérant qu'ils ne sont pas en phase avec la réalité économique;
- Réorganisation d'entreprise;
- Transaction avec un pays à faible imposition.

Pour plus de détail concernant ces types de redressements, un "panorama des redressements fiscaux"⁵² est à la disposition de tous sur internet.

b) Amende pour documentation insuffisante ou inexistante

Si l'entreprise ne produit pas la documentation requise ou produit une documentation partielle dans le délai de trente jours suivant la réception d'une mise en demeure adressée par le service vérificateur, elle est passible d'une amende de 10 000 euros

⁵² Conférence organisée par les Echos et le cabinet PwC Landwell & Associés

minimum par exercice vérifié, pouvant atteindre, en fonction de la gravité des insuffisances, jusqu'à 5 % des bénéfices transférés. De plus, le projet de loi de finance de 2014, prévoyait d'augmenter fortement l'amende à 0,5 % du chiffre d'affaires. Mais ce texte a été annulé.

Ceci implique donc une préparation en amont de toute une documentation avec une équipe de spécialistes en interne ou en externe. Ainsi, l'entreprise doit démontrer que, au moment de la détermination des prix des transactions intra-groupe, donc en amont du contrôle, elle a examiné les prix de marché pour s'y adapter.

Cette mesure est en vigueur depuis 2009 et change radicalement la donne. En effet, avant 2009, l'entreprise devait préparer une documentation pour démontrer sa politique après coup et donc après détermination de sa politique et de ses prix de transfert.

Les entreprises doivent faire très attention à ces amendes. En effet, elles affectent également les sociétés déficitaires car l'amende de 5 % s'applique au montant des bénéfices transférés hors de France et non pas à l'impôt sur les sociétés correspondant.

c) Amende pour refus d'accès à la comptabilité analytique et aux comptes consolidés

L'article 99 de la loi de finance 2014 impose aux entreprises⁵³ qui tiennent une comptabilité analytique l'obligation de la présenter aux agents administratifs lors d'un contrôle. La comptabilité analytique représente une source d'information très importante pour appréhender le périmètre des comparaisons entre transactions et entre entités et surtout le calcul du taux de marge.

À cet article s'ajoute un texte complémentaire concernant l'accès aux comptes consolidés. Permettant ainsi de mieux connaître les entités liées au groupe.

Mais ce texte est très controversé. En effet, il n'existe pas de loi obligeant les entreprises à tenir à jour une comptabilité analytique, contrairement aux comptes consolidés. Or, une loi

⁵³ Pour qui le chiffre d'affaires est supérieur à 152,4 millions d'euros (ou 76,2 millions d'euros) selon le type d'activité ou que le montant total de leur actif brut est supérieur ou égal à 400 millions d'euros

du 6 décembre 2013⁵⁴ autorise les agents du fisc à prendre des copies de tous ces documents comptables. Et bien entendu, cette loi impose à ces entreprises de transmettre ces principaux documents dans les 6 mois suivant le dépôt de leur déclaration fiscale même en l'absence de contrôle. Avec à la clé, une amende de 0,5 % du chiffre d'affaires en cas de refus.

iii. Établissement stable

Une des mesures phares de la réflexion menée par l'OCDE en 2015 concerne les établissements stables. En effet, depuis plusieurs années, des groupes multinationaux convertissent leurs structures de distribution en agents commerciaux ou commissionnaires.

Selon de Code Général des Impôts, la notion d'établissement stable est essentielle pour apprécier si des activités industrielles ou commerciales exercées dans un État ou territoire autre que celui de la résidence de la personne morale concernée sont imposables au lieu de résidence ou, au contraire, au lieu d'exercice de ces activités.

Supportant des risques et des fonctions limités, ces structures peuvent être qualifiées de routinières et avoir une rémunération plus réduite conformément aux recommandations de l'OCDE pour les prix de transfert. En règle générale, l'agent ou le commissionnaire ne peut pas engager son donneur d'ordre étranger. En pratique, il ne doit pas être pas habilité à signer des contrats ou à négocier des prix pour le compte du donneur d'ordre.

Ainsi, l'OCDE prévoit dans ses nouvelles mesures que : "Toute structure qui exerce des fonctions liées à la vente et qui engage des relations spécifiques conduisant à la conclusion d'un contrat ou négocie les éléments matériels du contrat pour le compte d'une société étrangère pourrait constituer un établissement stable."

Le risque ici serait donc qu'un bureau de représentation étranger soit considéré par l'administration fiscale comme étant un établissement stable. L'expérience montre que l'administration fiscale n'a pas recours à la qualification d'établissement stable lorsque la politique prix de transfert appliquée par le groupe confère à l'agent ou au commissaire une rétribution suffisante compte tenu des risques assumés et des fonctions exercées.

⁵⁴ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013

Lorsque je travaillais chez BioMérieux SA, nous avons dû répondre à un moment donné à la question de savoir si l'un de nos bureaux situé à l'étranger pouvait constituer un établissement stable. La meilleure façon de se prémunir de ce type de risque reste encore la contractualisation et l'analyse des transactions. Après analyse du contrat et des transactions avec ce bureau, il s'est avéré qu'effectivement l'agent commercial pouvait être assimilé à un établissement stable, car il effectuait des négociations. A la suite de quoi, un transfert de fond sur la base d'un nouveau contrat a été réalisé, qui correspondait à l'excédent de bénéfices réalisé sur le territoire étranger tout ceci en lien avec une analyse de comparabilité établit pour ce bureau.

Autre fait marquant, en mai 2016, l'administration fiscale française, munie d'expert en informatique et plusieurs magistrats du Parquet National Financier, perquisitionne les locaux de Google à Paris. Selon le journal Le Monde, cette perquisition a eu lieu dans le cadre d'une enquête sur "des faits de fraude fiscale aggravée et de blanchiment en bande organisée de fraude fiscale aggravée". Toujours selon un article du journal Le Monde paru le 25 mai 2016, cette enquête vise à "vérifier si la société Google Ireland Ltd dispose d'un établissement stable en France." Ce schéma fiscal entre la France et l'Irlande est bien connu des multinationales américaines comme Google ou Apple. En effet, elles tirent parti d'une disposition spécifique de la convention fiscale signée entre les deux pays. Cette dernière stipule que si "une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont pour l'entreprise un caractère préparatoire ou auxiliaire", cette filiale ne représente pas un établissement stable. Or Google France, dont l'activité principale consiste à vendre de la publicité considère ne pas avoir d'établissement stable au regard de la loi française. Postulat qui est contesté par le fisc français.

B. Risque juridique

Lorsque l'on évoque les prix de transfert avec différents acteurs d'une entreprise (Directeur Financier, Contrôle de Gestion, Contrôle Interne...) il est rare que le premier risque que ces personnes citent soit le risque juridique. Or, le risque juridique majeur qui

peut être rapporté aux prix de transfert peut représenter un risque pour bien d'autres raisons possible. Ici je vais parler du conflit d'intérêts.

i. Conflit d'intérêts

Le conflit d'intérêts peut être défini comme suit : "Un conflit d'intérêts naît d'une situation dans laquelle une personne employée par un organisme public ou privé possède, à titre privé, des intérêts qui pourraient influencer ou paraître influencer sur la manière dont elle s'acquitte de ses fonctions et des responsabilités qui lui ont été confiées par cet organisme".⁵⁵

En matière de prix de transfert, le conflit d'intérêts peut être évoqué lorsque les conditions de rémunérations des transactions intra-groupe seraient contre l'intérêt d'une filiale. Par exemple, afin d'avantager sa propre structure et ainsi voir sa rémunération variable augmentée, un dirigeant d'une entreprise peut prendre la décision de gérer sa politique prix de transfert afin d'augmenter le résultat dégagé par sa filiale et réduire le résultat des autres filiales.

Ainsi, la personne physique responsable de conflit d'intérêts est passible, en France, d'une amende de 500 000 euros et de 5 ans d'emprisonnement.

C. Risques financiers

Les risques financiers sont la deuxième typologie de risque lorsque l'on demande de les énumérer à des collaborateurs.

Les risques financiers doivent évidemment être pris en compte lors de l'élaboration de la méthodologie d'audit en matière de prix de transfert. Étant donné le lien étroit entre prix de transfert et transactions intra-groupe, une mauvaise gestion de cette politique prix de transfert peut avoir des impacts dommageables sur la rentabilité d'une entreprise.

⁵⁵ Définition tirée du site www.justice.gouv.fr

i. Liés aux amendes et aux pénalités

Inutile de rappeler toutes les amendes auxquelles peuvent être soumis les groupes multinationaux. Seulement, lors de la mise en place de leur politique prix de transfert, ces mêmes groupes doivent prendre en compte ce risque financier et surtout ne pas le négliger. En effet, le soupçon de fraude fiscale en matière de prix de transfert est quasi systématique, surtout avec l'actualité économique et financière mondiale d'aujourd'hui. Ainsi, il n'est pas rare qu'une multinationale soit contrôlée plusieurs fois de suite.

ii. Mauvaise évaluation de la performance d'une unité

La performance d'une entreprise se mesure avec son chiffre d'affaires ainsi que son résultat opérationnel. Comme les prix de transfert sont en réalité des flux intra-groupe, si une société A de distribution achète des produits à une société dépendante B, sa ligne de coût des produits vendus ne sera que le reflet de ses transactions intra-groupe. Donc, son résultat opérationnel sera fonction des prix intra-groupe pratiqués dans la politique prix de transfert.

Donc, en théorie, il est très facile pour une multinationale de "jouer" avec la performance de ses filiales. Par exemple, en gonflant les prix de transfert pratiqués entre entités d'un même groupe, le résultat de l'entité acheteuse sera sous-évaluer. Alors que si on baisse ces mêmes prix, ce même résultat sera surévalué.

Tout ceci conduit inéluctablement à des prises de décisions d'investissement erronées, des choix de réorganisation injustifiés ou encore une lecture d'états financiers incorrects pour toutes les parties prenantes externes à l'entreprise.

D. Risque douanier

Comme on peut le voir depuis le début de ce travail, les prix de transfert représentent les prix auxquels les entités d'un même groupe se facturent des biens, des services, des frais communs... Concernant le risque douanier, on s'intéressera plus aux factures de biens physiques qui traversent les frontières. Ainsi, comme toute marchandise qui transite entre pays, les douanes jouent un rôle important en matière de contrôle non seulement de la nature des produits mais également en matière des prix des marchandises.

Pour la France, il existe un Code Douanier, le Code des Douanes Communautaire (CDC ci-après) qui stipule que "lorsque les marchandises importées font l'objet d'une vente au moment de l'importation, leur valeur en douane sera établie, conformément à l'article 29 du CDC, à partir de la valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination de l'Union Européenne. La valeur transactionnelle peut être majorée ou minorée de certains éléments limitativement énumérés aux articles 32 et 33 du CDC :

- Les éléments à ajouter au prix effectivement payé (article 32 du CDC) sont : les commissions à la vente; le coût des contenants et emballages; le coût des apports (matières, composants, outils, matrices, moules utilisés lors de la production des marchandises importées, travaux d'ingénierie, d'étude, d'art et de design, plans et croquis, exécutés hors de l'Union Européenne), les redevances et droits de licence (sous conditions), le produit de la revente des marchandises importées revenant au vendeur, les frais de transport, d'assurance, de manutention et de chargement jusqu'au lieu d'introduction dans le territoire douanier de l'Union Européenne.

- Les éléments à retrancher (article 33 du CDC) du prix effectivement payé s'ils sont inclus dans le prix, quantifiables et distincts dans la facturation sont : les frais relatifs à des travaux postérieurs à l'importation, les frais de transport après importation, les droits de douane et taxes dus en raison de l'importation, les droits de reproduction, les commissions à l'achat, les intérêts pour paiement différé."

Donc un prix de transfert ne reflétant pas le "juste prix" de la marchandise transférée conduit à une fausse déclaration de la part de l'entreprise concernée. Pour un contentieux en France au sujet des douanes, la loi prévoit une amende pouvant aller jusqu'à 1 500 euros. Cependant certains pays sont beaucoup plus sévères allant même jusqu'à prévoir des peines d'emprisonnement. Il est donc primordial pour une multinationale de faire, en interne ou en externe, un travail de veille fiscale et juridique afin de se mettre au courant de tous les risques encourus.

E. Risques liés aux ressources

En entreprise, le mot ressource peut être assimilé à plusieurs idées. Notamment les ressources humaines ou encore les ressources financières. Ici, j'ai donc choisi de concentrer l'analyse des risques autour des ressources humaines que l'on classera en ressources internes ou externes et enfin les ressources financières.

i. Ressources internes

Pour ce qui est des ressources internes, on pense bien évidemment aux Hommes travaillant pour l'entreprise concernée. Le risque ici serait tout simplement de ne pas avoir les bonnes ressources au bon endroit. En effet, en fonction de la politique prix de transfert que l'entreprise veut mettre en place, il faut qu'elle puisse s'en donner les moyens. Bien entendu, tout ceci coûte de l'argent (partie que l'on abordera juste après), mais l'entreprise a deux solutions : soit engager des ressources pour effectuer le travail en interne, soit engager des consultants externes.

Cependant, si l'entreprise choisit d'implémenter sa politique prix de transfert en interne, il faut engager les bonnes personnes. Le service en charge des prix de transfert devra non seulement disposer de compétences en informatique (notamment pour le paramétrage, la maintenance et l'utilisation du système de calcul des prix de transfert ou tout simplement pour l'utilisation d'Excel avec les feuilles de calcul automatique), des compétences en comptabilité (afin de produire un reporting pertinent et avoir un regard critique sur les chiffres remontés par les filiales) mais également des compétences en mathématique appliquée afin de pouvoir mettre en place des modèles de calcul de marges contributives qui peuvent être demandées par le management.

Mais il y a un autre risque lié aux ressources internes d'une entreprise : le risque rattaché à la transmission du savoir-faire. Si une seule personne détient toutes les compétences afin de mener à bien les objectifs, le management doit penser à long terme et se prémunir contre un départ soudain de cette personne qui emportera avec elle tout son savoir-faire. Ainsi, des procédures, des guides ou encore des heures de formation pourront palier à son départ.

ii. Ressources externes

Les ressources externes type consultants sont souvent utilisées par des entreprises qui n'ont pas les ressources internes suffisantes et l'expertise nécessaire pour implémenter une politique prix de transfert ou tout simplement pour un soucis de stratégie globale. Dans cette partie, je vais décrire une situation vécue par une entreprise, BioMérieux SA, qui retranscrit le risque pour les entreprises.

Lors de la phase d'analyse de comparabilité pour établir le benchmark des sociétés similaires à BioMérieux SA, les consultants engagés pour effectuer ce travail n'avaient pas rendu le travail conforme aux attentes de la société.

Explication. Généralement lors de l'analyse de comparabilité, les entreprises retenues dans le benchmark doivent être similaires le plus possible à l'entreprise concernée (même secteur d'activité, même taille et surtout même région géographique). Ainsi, le benchmark rendu par les consultants contenait des sociétés similaires en tout point de vue sauf à un détail près, la situation géographique. En effet, la majorité de ces entreprises étaient des entreprises grecques. Ce benchmark ayant été réalisé en 2013 et connaissant la situation économique de la Grèce à cette période, BioMérieux SA s'est ainsi demandé quelle était la légitimité de telles données. Et effectivement, après avoir posé la question à plusieurs autres experts indépendants, il s'est avéré que l'administration fiscale aurait pu remettre en cause la qualité d'un tel benchmark. Il a donc été décidé de demander aux consultants de refaire le benchmark.

Le problème étant que les entreprises retenues l'ont été pour une bonne raison : parmi toutes les entreprises comparables seules celles se trouvant en Grèce pouvaient être assimilées réellement à BioMérieux SA. Sauf que, les consultants ne se sont arrêtés qu'au périmètre européen en utilisant la base de donnée AMADEUS. Par conséquent, BioMérieux SA a demandé aux consultants de refaire le benchmark en utilisant la base de donnée ORBIS qui est globale (ou mondiale). La justification resterait à la charge de BioMérieux SA par rapport à l'administration fiscale française.

Même si une entreprise fait appel à des ressources externes pour effectuer des travaux de recherche ou autre, il faut qu'elle soit très attentive au travail rendu et qu'elle n'hésite pas à avoir un regard critique, quitte à demander l'avis d'une autre ressource externe pour être bien sûr de maîtriser tous les risques.

iii. Ressources financières

Cette partie consacrée aux ressources financières découle des deux précédentes. Si l'entreprise n'a pas les ressources financières adéquates pour engager des ressources humaines, le risque est de ne pas être conforme avec les lois et réglementations en vigueur.

Les ressources financières sont aussi très importantes pour ce que l'on appelle la veille fiscale. En effet, toute multinationale se doit de faire cette veille, c'est-à-dire se renseigner sur les nouvelles règles, lois, projets de lois afin de pouvoir mettre en place un dispositif pour être conforme. Cette veille peut aussi bien se faire en fiscalité qu'en droit ou encore en finance comme la comptabilité avec les IFRS et autres référentiels comptables.

F. Risques d'image

D'un point de vue purement risque, le risque d'image est le risque le plus important auquel sont soumis les entreprises. Selon une étude de Deloitte publiée en 2014 sur le risque d'image en entreprise, 87 % des dirigeants interrogés estiment que ce risque est "très important" voire "extrêmement important" et 88 % expliquent qu'ils le considèrent comme un défi clé. Toute société, peu importe sa taille, son chiffre d'affaires, sa situation géographique ou bien position sur le marché est susceptible d'être impactée, fortement ou pas, par sa réputation.

Si l'on veut donner une définition du risque d'image (ou réputation selon les ouvrages), on peut dire qu'il "correspond à l'impact que peut avoir une erreur de gestion sur l'image d'une organisation."⁵⁶ Ainsi, l'image constitue un actif stratégique pour le développement et la valeur d'une entreprise. Selon certaines sources, en moyenne 25 % au moins de la valeur d'une entreprise est étroitement liée à sa réputation. Mais ce chiffre peut s'avérer bien supérieur si l'on prend en compte le fait que le monde est de plus en plus connecté, les

⁵⁶ Étude mondiale 2014 sur le risque de réputation - Deloitte

clients, les équipes opérationnelles ou bien encore les parties prenantes externes ou internes se trouvent aux quatre coins du globe et qu'en un clic, l'information circule d'une source à une autre.

D'un point de vue contrôle interne, les procédures ou encore les politiques sont mises en place pour minimiser la possibilité que le risque se produise. Seulement, il n'y a pas de risque zéro et une entreprise doit se préparer à réagir. Il est par conséquent indispensable d'avoir une stratégie de communication dite de "crise" pour pouvoir réagir dans un délai suffisamment court à toute crise pouvant engendrer des répercussions sur l'image de l'entreprise.

Lorsqu'il s'agit de prix de transfert et de fiscalité internationale, on peut avoir à l'esprit les quelques scandales mondiaux qui ont ébranlé la scène financière internationale en 2015-2016. À savoir les "Panama Papers" et les nombreuses perquisitions au sein de sièges de multinationales telles que Google ou encore McDonald's.

i. Panama Papers

Le terme "Panama Papers" désigne la fuite de quelques 12 millions de documents à caractère confidentiel issus du cabinet d'avocats panaméen Mossack Fonseca. Ces documents détaillent des informations sur plus de 214 000 sociétés offshores⁵⁷ ainsi que les noms des actionnaires de ces mêmes sociétés. C'est un lanceur d'alerte dont le nom est inconnu qui a transféré pour plus de 2,5 téraoctets de données à un journal allemand.

Il n'y a pas vraiment matière à parler de prix de transfert dans le dossier des "Panama Papers". En effet, ce ne sont pas des multinationales qui ont transféré leurs bénéfices imposables dans des sociétés écrans, mais plutôt des personnalités de tout horizon (politique, sport, "showbiz" ou encore hommes d'affaires) qui ont ouvert des comptes à l'étranger via ces sociétés offshores. Le problème n'étant pas le fait que ces personnes aient ouvert des comptes à l'étranger, mais surtout que ces comptes ne soient pas déclarés. En effet, en France par exemple, à la suite des révélations, le Parquet National Financier ouvre une enquête pour "blanchiment de fraudes fiscales aggravées". Ainsi, le 5 avril 2015, le siège

⁵⁷ Société enregistrée à l'étranger dans un pays où le propriétaire n'est pas résident. Ces sociétés n'exercent aucune activité économique dans le pays où elles sont domiciliées

de la Société Générale est perquisitionné par l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales. Il est encore trop tôt, à l'heure où j'écris ce mémoire, pour dire si une telle affaire aura un impact néfaste sur l'image de la Société Générale, mais en tout cas, il est certain que la première banque française suivra de très près cette affaire.

Mais où se situe réellement le risque pour les entreprises? Concernant les sociétés offshores, le risque est de transférer des fonds dont la provenance est incertaine. Il faut que l'administration fiscale puisse savoir quelle est l'activité réelle qu'il y a derrière ces comptes, quelle est l'origine des flux financiers. Car en pratique, tout le monde a droit de créer une société offshore, du moment que celle-ci est déclarée. C'est pourquoi le scandale des "Panama Papers" a fait tant parler de lui. Des soupçons de blanchiment d'argent sont émis à l'égard de toutes les personnes se trouvant dans les documents confidentiels y compris les entreprises concernées. A la suite de quoi, des contrôles fiscaux sont à redouter pour les entreprises dont les noms de dirigeants se trouvent sur ces "Panama Papers".

ii. Perquisition de multinationales

Le 18 mai 2016, le siège de McDonald's France se situant à Guyancourt a été perquisitionné par des policiers de l'Office de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales. Toujours pour une enquête ouverte pour blanchiment de fraude fiscale. Selon un article du journal Le Monde paru le 26 mai 2016, la multinationale est soupçonnée de diminuer artificiellement ses bénéfices imposables au moyen de redevances (donc de prix de transfert) versées à sa maison mère européenne se trouvant au Luxembourg. Ainsi, McDonald's pratiquerait une surfacturation des redevances au titre de l'utilisation de la marque, selon un rapport conjoint de syndicat de la fonction publique européenne et américaine.⁵⁸ Grâce à ce procédé, McDonald's s'assure que le résultat final de la filiale française soit négatif voire à peine bénéficiaire.

Tout ceci est à nuancer avec la capacité qu'ont ces multinationales à gérer des situations de crises. De par leur puissance financière ainsi que la puissance de la "marque", de tels scandales n'auront probablement pas un effet si néfaste sur la santé de l'entreprise. Mais pour des entreprises "plus petites", de tels scandales pourraient amener les consommateurs

⁵⁸ Rapport "Unhappy Meal" de février 2015

à un boycott général de la marque, notamment à cause de la puissance exponentielle des réseaux sociaux et le rôle des médias.

Pour conclure cette partie sur le risque d'image, que ce soit des scandales planétaires ou bien encore des litiges avec une administration Étatique, les entreprises sont soumises à des facteurs pouvant engendrer une perte de confiance des toutes ses parties prenantes et voir ainsi son résultat impacter de façon négative. Il est donc primordial, voire vital, d'avoir une politique de gestion de crise bien définie, pour pallier à n'importe quelle situation.

G. Risques liés au système d'information

Dans toute organisation, peu importe sa taille, son chiffre d'affaires et son effectif, le système d'information (SI ci-après) est la colonne vertébrale de l'entreprise. À l'heure de la révolution digitale et d'internet les préoccupations liées aux risques afférents au SI sont de plus en plus étudiés.

Si l'on veut donner une définition au terme SI, on pourrait donner la suivante : "le SI est un ensemble organisé de ressources qui permet de collecter, stocker, traiter et distribuer l'information."⁵⁹ Parmi ces ressources, il peut s'agir aussi bien de ressources dites sociales qui regroupent les personnes liées au SI, et des ressources dites techniques composées des technologies (hardware, software...) et des processus associés.

Dans cette partie, je me concentrerai sur des cas connus d'entreprises auxquels j'ai pu être confronté et ainsi je soulèverai les risques qui y sont rattachés.

i. Utilisation des UDA

Le terme UDA désigne les "User Developed Applications". Ce sont ainsi les applications informatiques développées en interne par les utilisateurs eux-mêmes. Par exemple, un logiciel bien connu du grand public et très utilisé en entreprise permet à tout un chacun de développer ses propres programmes : Excel. Ce logiciel permet une grande flexibilité et donne une certaine autonomie aux personnes.

⁵⁹ www.c2s.fr

Cependant, c'est avec certaines précautions que les programmes informatiques sur Excel doivent être développés. En effet, généralement le développement de ce logiciel "by-pass" le processus normal d'investissement en informatique, ce qu'on appelle le développement de projets. Dans la plupart des cas, lorsqu'une application doit être développée en interne, il faut qu'un Comité se réunisse, qu'il valide le projet de développement et surtout qu'il y ait tout un suivi derrière le projet notamment une interaction avec l'audit interne pour s'assurer que le logiciel nouvellement développé est conforme aux règles de sécurité.

Chez BioMérieux SA les prix de transfert étaient calculés via deux logiciels : un logiciel développé par IBM utilisant la technologie de la S400 et le logiciel Excel. Tandis que chez SPMSD, ils l'étaient sur le logiciel Excel. Dans les deux cas, le logiciel Excel avait été adapté par les utilisateurs en interne pour répondre à leurs besoins en matière de calcul de prix de transfert. Or ils se posent plusieurs problèmes à son utilisation. En effet, les logiciels type UDA ne permettent pas un suivi rigoureux et surtout un archivage des données comme le réclame la réglementation en vigueur concernant les prix de transfert et les contrôles à postériori. De plus, la manière de traiter les prix de transfert et leurs calculs est très opérationnelle. Ainsi, l'automatisation des calculs en fonction de critères prédéfinis est quasi impossible. Enfin, il se pose la question du problème de l'interfaçage avec les ERP type SAP. Il faut savoir que lorsque les prix de transfert sont calculés, ils doivent être intégrés au progiciel de référence utilisé dans la société pour pouvoir démarrer le processus d'achat/vente entre filiales d'un même groupe. Mais il est clair que l'interfaçage manuel de la part de l'opérateur représente un risque supplémentaire lié à des erreurs humaines de manipulations ou à des oublis.

On peut donc se poser la question de savoir si les UDA sont finalement utiles au calcul des prix de transfert. Il y a deux cas de figure. Il faut déterminer la matérialité des prix de transfert. Si le nombre de prix de transfert calculés est conséquent (plusieurs dizaines de milliers), l'utilisation des UDA trouvera facilement ses limites. En revanche, si les prix de transfert ne représentent qu'un petit nombre, facile à gérer, les UDA peuvent être très utiles. C'est le cas chez SPMSD où le nombre de prix de transfert ne dépasse pas les 1000 chaque année. Il est alors facile pour l'opérateur en charge des calculs de suivre, année après année, tous ces prix via des fichiers Excel et des bases de données rigoureusement

mises à jour et archivées. Mais il faut faire attention aux droits d'accès de ces logiciels. Car dans les UDA généralement, beaucoup de personnes ont accès à la même donnée et ainsi des changements peuvent avoir lieu sans forcément qu'il y ait des contrôles de la part de la personne qui tient à jour les données. Chose que l'on ne trouve pas dans les logiciels développés de manière conventionnelle car la question des droits d'accès est l'une des questions principales que se posent toute équipe de projet.

Enfin, dernière chose à prendre en compte : la transmission du savoir-faire. Une personne qui développe une application sur son bureau est la seule qui connaît exactement son fonctionnement, ses rouages et ses subtilités. C'est également la seule personne à pouvoir effectuer une maintenance si le logiciel plante. Mais demain, cette même personne peut tout à fait quitter l'entreprise ou être mutée à un autre poste dans un autre pays. Il faut donc prévoir une sorte de passation de pouvoir pour que le nouvel employé puisse utiliser correctement le logiciel.

ii. Utilisation des ERP intégrés

Comme décrit précédemment, l'utilisation des UDA représente des risques. Il existe par conséquent des logiciels, soit tout préconçus, soit que chaque organisation développe en interne, pour aider et faciliter le calcul des prix de transfert.

Chez BioMérieux, l'utilisation du logiciel IBM utilisant la technologie S400 et le logiciel Excel a été fortement critiqué en 2015. Il est apparu nécessaire de devoir investir dans un nouveau logiciel. SAP étant déjà intégré dans l'organisation, il a été choisi de développer un module spécifique à SAP exclusivement dédiée au calcul et à l'archivage des prix de transfert. Dans un souci de confidentialité, aucun élément relatif à ce logiciel ne sera dévoilé ici. En revanche, suite à nos réunions d'équipe projet effectuées pour mener à bien le développement informatique, des risques sont ressortis et il m'est apparu comme utile d'en parler dans ce travail.

Tout d'abord, comme tout système d'information, il est très important de bien gérer les droits d'accès des utilisateurs ainsi que les profils de chacun. Il serait judicieux de limiter les droits des utilisateurs. Par exemple, une seule et même personne ne devrait pas pouvoir

renseigner, valider, changer, effacer les prix de transfert. Cependant, l'expérience montre qu'en entreprise, généralement l'opérateur responsable de la gestion des prix de transfert peut ajouter, changer et effacer les prix de transfert. En effet, les modes de gestion ne permettent pas d'avoir des "doubles contrôles" sur ces types d'opérations.

Ensuite, le deuxième risque est lié à l'exhaustivité des données. Il faut bien faire attention à ce qu'il n'y ait pas deux prix de transfert pour le même produit entre deux pays identiques. Par exemple, la France vend un bien à l'Allemagne dans le cadre d'une transaction intra-groupe. Si ce prix de transfert calculé est de 100 euros, il faut veiller à premièrement que ce soit bien 100 euros qui soit renseigné dans le logiciel et non pas 10 ou 1000 euros. Et deuxièmement, qu'il n'y ait pas un autre prix de transfert pour la même transaction qui soit renseigné en plus de celui à 100 euros. En pratique, ceci est généralement rendu impossible avec les nouvelles règles de gestion du logiciel SAP. Mais SAP n'est pas le seul logiciel à pouvoir être utilisé par les multinationales.

De plus, il faut être vigilant aux règles de gestion qui peuvent être différentes entre plusieurs métiers de l'entreprise. Par exemple, le service contrôle de gestion n'aura pas les mêmes règles de gestion que le service supply chain. Ainsi, il faut veiller à bien coordonner toutes ces règles pour harmoniser le système.

Qui dit système informatique, dit plusieurs softwares liés les uns aux autres par des interfaces. Ces interfaces sont fréquemment utilisées en entreprise et permettent à plusieurs systèmes de communiquer entre eux par le biais de programmes informatiques, automatiques ou manuels selon les cas, qui vont venir chercher de l'information à un endroit pour la déverser dans un autre. Ainsi, un mauvais paramétrage de l'interfaçage peut avoir des conséquences dramatiques pour la gestion de l'entreprise, ou bien des données erronées se trouvant dans un système peuvent tout à fait se retrouver dans un autre et la chaîne continue ainsi de tourner avec des données non à jour.

Enfin, une attention particulière doit être donnée au paramétrage des règles de calcul qui doivent être en lien avec les méthodes retenues pour calculer les prix de transfert et surtout à l'archivage des données. D'après le cabinet CMS Francis Lefebvre, le système d'information

doit être capable d'archiver pour au moins 10 années de prix de transfert, avec tous les paramètres et toutes les données utilisés pour permettre les calculs.

H. Risque social

Si l'on considère le caractère financier pur des prix de transfert et leur incidence sur les résultats des entités du groupe, une entité mère peut "jouer" avec les états financiers des filiales. Ainsi, une filiale peut voir son résultat opérationnel, ainsi que son résultat net, impacter négativement par une mauvaise gestion de la politique prix de transfert. Une filiale n'étant pas rémunérée à sa juste valeur peut voir baisser la motivation, le moral, l'envie de ses employés et au final baisser leur productivité. Mais la productivité n'est pas le seul paramètre à devoir être pris en compte dans ce cas. En effet, des tensions internes peuvent survenir car généralement les "country manager" sont récompensés en fonction des revenus de la filiale qu'ils dirigent.

I. Risque commercial

Le dernier risque que l'on peut citer concernant les prix de transfert est le risque commercial. Des multinationales peuvent voir leurs réponses à des appels d'offres publics refusés si les États soupçonnent ces mêmes entreprises de pratiquer de l'évasion fiscale.

Par exemple pour des entreprises pharmaceutiques comme BioMérieux SA ou SPMSD, le marché public représente une part non négligeable de leur chiffre d'affaires. Ainsi, une attention toute particulière doit être donnée à la politique prix de transfert appliquée pour ne pas voir ces marchés publics leur échapper et continuer à pouvoir vendre leurs produits.

J. Hiérarchisation des risques

| Nature Du Risque | Niveau |
|---|--------|
| Risques Fiscaux | Élevé |
| Risque Juridique | Faible |
| Risques Financiers | Élevé |
| Risque Douanier | Faible |
| Risques Liés Aux Ressources | Modéré |
| Risque d'Image | Élevé |
| Risques Liés Aux Systèmes d'Information | Modéré |
| Risque Social | Modéré |
| Risque Commercial | Modéré |

| | |
|--------|--------|
| Faible | Faible |
| Modéré | Modéré |
| Élevé | Élevé |

Classement effectué à l'aide du Manager en prix de transfert au sein de l'entreprise BioMérieux ainsi que du Directeur fiscal.

TROISIÈME PARTIE

3- Présentation d'une méthodologie d'audit interne des prix de transfert

Maintenant que l'on a identifié les risques afférents aux prix de transfert, on peut s'atteler à définir un guide d'audit. Comme le montre la partie précédente, la mise en place et la gestion d'une politique prix de transfert sont soumis à de nombreux risques et les entreprises ne sont pas forcément préparées pour pouvoir les maîtriser. Selon une étude du cabinet FIDAL parue en 2016, les entreprises françaises s'estiment mal préparées aux contrôles fiscaux pouvant survenir. Et ces mêmes entreprises voient comme très lourdes les ressources nécessaires pour satisfaire des obligations documentaires et/ou déclaratives leur incombant en matière de prix de transfert.

C'est pourquoi, l'audit interne doit jouer un rôle très important dans l'évaluation des risques relatifs aux prix de transfert. Ainsi, le but de ce mémoire d'étude est de fournir à tout groupe multinational, des guidelines afin de pouvoir mener à bien une mission d'audit interne sur les prix de transfert. Cependant, il est à noter que le guide qui va suivre n'est pas exhaustif et il conviendra à tout un chacun de le compléter, voire le modifier, en fonction de son expérience ou bien en fonction de l'entreprise concernée.

A. Définition de l'audit interne

Selon le site de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), l'audit interne peut être définie comme suit : "activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité."

Le rôle de l'auditeur étant de créer de la valeur ajoutée, l'équipe d'audit doit pouvoir se doter, si possible, en interne ou en externe, d'experts. Ces derniers peuvent être des experts en fiscalité ou en informatique. En effet, la pluridisciplinarité d'une équipe effectuant des

audits est un des éléments clés permettant à une mission de pouvoir être menée à bien correctement. De plus, l'ajout d'experts fiabilise encore plus les conclusions de la mission.

Avant de commencer la partie sur les explications de la méthodologie, il semblerait important de rappeler quels sont les objectifs d'une mission d'audit interne notamment concernant les prix de transfert.

B. Objectifs d'une mission d'audit interne prix de transfert

Selon le cabinet CMS Francis Lefebvre, une mission d'audit interne sur les prix de transfert a plusieurs objectifs :

- S'assurer du respect de la réglementation en vigueur;
- S'assurer du respect de la politique de la Direction Générale;
- Trouver d'éventuelles pistes d'optimisations possible;

i. S'assurer du respect de la réglementation en vigueur

Un point essentiel qui n'a pas été décrit jusqu'à présent est le rôle clé du contrôle interne en entreprise. Selon le site de l'IFACI, la définition du contrôle interne est la suivante:

"Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- Contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources et,

- Doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- La conformité aux lois et règlements;

- L'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire;
- Le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs;
- La fiabilité des informations financières."

Étant donné que le rôle de l'audit interne est de contrôler le dispositif de contrôle interne mis en place au sein de l'organisation, une de ses principales missions est de veiller au respect des lois et réglementations en vigueur par rapport aux prix de transfert. C'est pour cette raison que la présence d'une certaine expertise en fiscalité doit être étudiée avant de lancer ce type de mission. En effet, comme le montre la première partie de ce travail, les prix de transfert sont soumis à des règles très strictes et surtout très nombreuses et différentes en fonction des pays dans lequel l'entreprise se trouve.

ii. S'assurer du respect de la politique de la Direction Générale

Le deuxième objectif de la mission d'audit est de s'assurer que toutes les entités du groupe appliquent les règles et objectifs fixés par la Direction Générale. Il arrive parfois que des entités ne se sentent pas concernées par les directives de la Direction. En effet, la distance, le manque d'implication et de communication de la Direction ou encore le manque de rigueur des managers des filiales font que les politiques décidées au siège ne sont pas appliquées comme elles le devraient. Ainsi, l'audit interne doit établir un diagnostic sur ces points et proposer ses recommandations pour les améliorer.

iii. Trouver d'éventuelles pistes d'optimisation possible

Enfin, le troisième objectif d'une mission d'audit interne sur les prix de transfert est de trouver des pistes d'améliorations. Ses pistes peuvent aussi bien être financières (assiette imposable) ou tout autrement optimisation des coûts de l'entreprise. Pour cela, l'équipe d'audit veillera à ce que les processus soient maîtrisés afin de "fiabiliser l'information financière." Mais aussi, elle pourra apporter son expertise afin d'évaluer et d'optimiser des

choses spécifiques aux prix de transfert comme par exemple la documentation, savoir si les comparables utilisés peuvent être contestés.

C. Facteurs de réussite de la mission

Parmi les entreprises que j'ai rencontrées pour échanger sur l'audit des prix de transfert, il ressort un point essentiel : des audits prix de transfert ont lieu très rarement et en pratique lorsque ces audits ont lieu, ils sont fait par des consultants externes. Avec la complexité et la technicité que demande le sujet des prix de transfert, les entreprises préfèrent faire appel à des ressources externes spécialisées. Avocats et fiscalistes sont les personnes ayant une connaissance pointue du sujet. Ainsi, ces missions d'audit présentent des risques et l'un des facteurs clés de succès réside dans la pluridisciplinarité des équipes.

En addition, l'accès à l'information est un élément crucial pour réussir de telles missions (ce qui est vrai pour toutes les missions d'audit également). Le système d'information doit permettre à l'équipe de pouvoir extraire toutes les données souhaitées et les contrats doivent être classés et archivés.

D. Fréquence des missions

Une mission d'audit sur les prix de transfert ne doit pas être considérée comme routinière dans la définition du plan d'audit. Il faut savoir que les administrations apportent une attention très particulière à certains facteurs qui doivent alerter les entreprises pour pouvoir effectuer des missions d'audit sur les prix de transfert. Ces facteurs sont par exemple des filiales déficitaires alors que le groupe a une santé financière plutôt bonne ou encore des restructurations. En effet, ces éléments entraînent potentiellement des anomalies et le risque ne s'en révèle que plus grand pour les entreprises.

De plus, les missions doivent être planifiées en fonction des objectifs de la politique prix de transfert. Une politique qui change d'une année à l'autre, des méthodes de calcul revues, des transferts importants d'actifs qu'ils soient corporels ou incorporels sont tout autant d'éléments qui nécessiteraient un audit.

E. Méthodologie d'audit des prix de transfert

Afin de présenter au mieux mon référentiel d'analyse des risques, le format choisi est celui du tableau. Ainsi, vous pourrez retrouver dans ce tableau les processus en lien avec l'implémentation et/ou la gestion d'une politique prix de transfert.

Pour avoir une vision exhaustive des processus identifiés, en voici la liste :

- Management - Direction Générale;
- Ressources Humaines;
- Contrôle de Gestion - Reporting;
- Finance - Comptabilité;
- Service Fiscal;
- Service Juridique;
- Système d'Information;
- Supply Chain.

Nota Bene : dans le tableau ci-après, prix de transfert sera mentionné par l'acronyme TP.

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|---|--|--|---|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : MANAGEMENT - DIRECTION GÉNÉRALE | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Stratégie | | | | | |
| Définition des objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que des objectifs ont été fixés pour la politique TP - S'assurer que les objectifs sont en ligne avec la stratégie générale du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Objectifs des TP - Objectifs du groupe - Documentation TP précédente | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise gestion de la politique TP - Politique non avantageuse pour le groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Intégrer les objectifs du service TP dans les objectifs généraux du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier la cohérence des objectifs de la politique TP et des objectifs groupe - Analyser le degré de faisabilité des objectifs TP |
| Pilotage | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer d'une remontée rapide d'informations fiables permettant d'apprécier le déroulement des activités et de prendre les décisions en temps voulu - S'assurer que les objectifs TP sont connus du service TP | <ul style="list-style-type: none"> - Choix des indicateurs pertinents - Planning des réunions de pilotage - Présence des managers aux réunions - Procédure d'analyse des résultats | <ul style="list-style-type: none"> - Non atteinte des objectifs - Mauvaise appréciation de l'activité - Pérennité de l'entreprise - Perte de temps dans la prise de décision | <ul style="list-style-type: none"> - Définir un planning des réunions de pilotage - Définir des modèles de tableaux de bord pour suivre l'activité - Définir un calendrier de diffusion des informations nécessaires au pilotage - Définir une procédure de communication des objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser le suivi des objectifs : méthode, informations nécessaires au pilotage, tableaux de bords, comptes rendus de réunions - S'assurer que le service TP connaisse bien ses objectifs |
| Politique TP | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'une politique TP est définie - S'assurer que cette politique est connue de toutes les entités du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Service fiscal - Documentation TP - Procédure de communication | <ul style="list-style-type: none"> - Non atteinte des objectifs - Risques fiscaux, financier et organisationnel augmentent | <ul style="list-style-type: none"> - La politique TP doit être établie avec la Direction Générale et le service fiscal - Le service fiscal doit être le garant de la bonne mise en place de la politique | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser la documentation TP déjà produite |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|--|--|---|---|---|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| B- Organisation | | | | | |
| Planifier | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que pour toutes les activités prévues, les moyens, matériels, financiers et humains sont déterminés et sont en ligne avec les objectifs et la contrainte temps de l'organisation | <ul style="list-style-type: none"> - Tableau de planification - Calendrier d'exécution d'activité - Budget | <ul style="list-style-type: none"> - Non atteinte des objectifs - Impossibilité de suivre les activités - Mauvaise optimisation des ressources | <ul style="list-style-type: none"> - Fixer les objectifs - Recenser l'ensemble des ressources disponibles - Établir un planning pour la réalisation de chaque objectif qui sera communiqué à l'ensemble des managers - Définir dans ce planning des étapes pour s'assurer de l'atteinte des objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser le budget annuel et s'assurer de l'allocation de ressources pour piloter les TP |
| Service TP | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que le service TP est rattaché à la direction adéquate (fiscale) | <ul style="list-style-type: none"> - Organigramme | <ul style="list-style-type: none"> - Manque de compétence - Manque de légitimité | <ul style="list-style-type: none"> - Rattacher le responsable TP à la direction fiscale | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser les fiches de poste et l'organigramme pour vérifier le lien hiérarchique et fonctionnel du service TP |
| Identifier le périmètre des entités liées | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que toutes les entités du groupe sont correctement répertoriées, suivies et mises à jour | <ul style="list-style-type: none"> - Organigramme général du groupe - Contrats intra-groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Transactions intra-groupe non contrôlées - Mauvaise politique TP mise en place - Informations transmises aux administrations erronées - Mauvais états financiers (comptes conso) | <ul style="list-style-type: none"> - Effectuer une revue régulière (2 fois par an) du périmètre des entités liées | <ul style="list-style-type: none"> - Rapprocher les contrats de nouvelles acquisitions, fusion, cession, JV, prises de participation et les comparer avec l'organigramme du groupe |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|--|--|---|--|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Rôles et responsabilités (R&R) | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les R&R sur la définition des TP ont été définis - S'assurer que la répartition des R&R est cohérente avec l'organisation du groupe - S'assurer que les R&R sont correctement assumés par les personnes concernées | <ul style="list-style-type: none"> - Fiches de postes - Organigramme - Liste des responsabilités - Comptes rendus des entretiens individuels annuels - Comptes rendus des réunions de service | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise gestion des TP - Non atteinte des objectifs - Manque de réactivité et de flexibilité dans le pilotage de l'activité | <ul style="list-style-type: none"> - Définir et formaliser les R&R - Définir la répartition des pouvoirs et le degré d'indépendance des entités du groupe - Intégrer les R&R aux fiches de poste - Établir un calendrier de réunions régulières pour la gestion des TP | <ul style="list-style-type: none"> - Entretiens avec les employés concernés par la gestion des TP - Rapprocher les R&R des fonctions des employés concernés - Analyser les fiches de poste (échantillonnage ou exhaustif en fonction du nombre) |
| Communiquer les résultats à la maison mère | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de l'existence et du respect des procédures de remontée d'informations | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure sur les remontées d'informations - Caractéristiques du SI quant à sa capacité à alimenter le reporting de la maison mère - Planning du reporting | <ul style="list-style-type: none"> - Manque de réactivité sur le suivi de la réalisation des objectifs - Mauvaise stratégie globale dû au manque d'informations - Pas de vision à moyen/long terme - Impossibilité de piloter les filiales en fonction de leurs résultats | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que le SI de la filiale permet la remontée d'information - Formaliser une procédure précisant les modalités de reporting (planning, nature des informations, R&R) - S'assurer que le service TP suive les résultats des filiales | <ul style="list-style-type: none"> - Entretien avec le service consolidation du groupe pour s'assurer de la mise en place d'un planning de reporting - Entretien avec le service TP pour s'assurer de leur suivi des résultats - Analyse des procédures de reporting pour évaluer si elles sont en lien avec les spécificités des TP |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|--|---|--|---|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : RESSOURCES HUMAINES | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Recrutement | | | | | |
| Identification du besoin en recrutement | - S'assurer que le besoin de recrutement est correctement formalisé et communiqué | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure de recrutement - Fiches de profil des postes recherchés et description des critères d'embauche - Étude prévisionnelle du marché du secteur des TP | <ul style="list-style-type: none"> - Absence de recrutement - Recrutement inapproprié au poste recherché - Pertes financières - Non atteinte des objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - Formaliser par écrit la procédure de recrutement avec toutes ses étapes (expression du besoin, R&R, méthodes de sélection...) - Entretiens réguliers avec les différents services pour évaluer le besoin en recrutement - Rédaction des fiches de poste | <ul style="list-style-type: none"> - Analyser les fiches de postes des différents postes au sein du service TP - Entretiens avec les collaborateurs TP et analyse de comparabilité entre leurs compétences et les fiches de postes |
| Recrutement du personnel | - S'assurer que le personnel recruté correspond bien aux besoins de l'organisation | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure de recrutement existante - Fiches de postes existantes | <ul style="list-style-type: none"> - Personnel sur ou sous qualifié - Sur ou sous-effectif - Pertes financières - Perte du savoir-faire - Mécontentement du personnel | <ul style="list-style-type: none"> - Favoriser la promotion interne avant de procéder à la sélection des candidats en externe - Mettre à jour régulièrement l'analyse des besoins prévisionnels en termes d'effectif | - Idem que ci-dessus |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|--|--|---|---|--|--|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| B- Rémunération des salariés | | | | | |
| Évaluation | - S'assurer que les managers des filiales ne sont pas évalués sur le résultat opérationnel comprenant les flux intra-groupe | - Réunion RH - Contrats de travail - Fiches de paie - Réunion annuel - Comptes rendus entretien annuel | - Manque de motivation - Manque de synergie au niveau groupe - Pertes financières | - L'évaluation des managers en filiale doit être effectuée et récompensée hors critères chiffre d'affaires ou résultat opérationnel intra-groupe | - Demander les fiches de calcul permettant de calculer le variable et les bonus des managers et/ou salariés |
| Autres éléments de rémunération | - S'assurer que le calcul de l'intéressement n'est pas basé sur le chiffre d'affaires ou le résultat opérationnel qui incluent les flux intra-groupe | - Fichiers de calcul de l'intéressement - Fiches de paie - Procédure éléments de rémunérations variables - Politique de rémunération variable en lien avec l'élimination des flux intra-groupe | - Sentiment de non équité de la part de certains salariés du groupe - Manque de synergie - Non atteinte des objectifs - Pertes financières | - Le calcul de l'intéressement et de la participation doivent être fait sur les comptes consolidés | - Vérifier que les données utilisées pour le calcul de la rémunération sont bien ceux qui devraient être utilisés (% , résultat...) |
| C- Formation | | | | | |
| Détection des besoins et élaboration du plan de formation | - S'assurer que chaque salarié du service TP puisse bénéficier des formations régulières dédiées aux TP | - Planning des formations - Comptes rendus de présence - Contenu des formations dispensées sur les TP | - Manque de compétences - Manque de considération - Personnel non impliqué - Perte de compétitivité | - Les RH doivent suivre régulièrement les besoins en formation des salariés - Les managers doivent être sensibles aux besoins de leur équipe | - Entretiens avec les RH - Vérifier si des demandes de formations sont effectuées et si les comptes formations des employés sont utilisés |
| Formation des autres collaborateurs | - S'assurer que le service TP puisse dispenser des formations relatives aux TP et à leur fonctionnement | - Planning des formations - Contenu des formations | - Mauvaise compréhension entre services - Autres services ne prennent pas au sérieux le caractère important des TP au sein du groupe | - Établir des plannings de formations concernant les TP avec tous les acteurs pouvant être amenés à traiter des TP - Établir un questionnaire de satisfaction | - Demander le planning des formations ainsi que leurs contenus - Analyser les questionnaires de satisfaction |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|---|--|---|---|---|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : CONTRÔLE DE GESTION - REORTING | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Mesure de la performance | | | | | |
| Choix des indicateurs de mesure de la performance | - S'assurer de la pertinence du choix des indicateurs de mesure de performance de l'organisation/entité | - Comptes rendus de réunions entre le contrôle de gestion et le service TP attestant d'une réelle concertation lors du choix des indicateurs | - Indicateurs retenus non pertinents - Mauvais suivi et mauvaise gestion de l'activité - Non atteinte des objectifs | - Les indicateurs de performance doivent être établis en concertation avec l'équipe TP - Le système d'information doit être pris en compte lors de la définition de ces critères | - Entretien avec la DG afin de comprendre quelles sont les analyses pertinentes attendues - Revue documentaire et analyse des indicateurs utilisés |
| Définition des tableaux de bord | - S'assurer que les tableaux de bord, destinés à chaque responsable, sont pertinents au regard des prises de décisions qu'ils doivent permettre de prendre | - Tableaux de bord inexistants - Réunions avec le contrôle de gestion et les responsables concernés afin d'apprécier si les tableaux de bord répondent à leurs besoins | - Pilotage de l'activité difficile - Performance de l'activité compromise | - Les tableaux de bord doivent être établis avec les utilisateurs concernés | - Analyser les tableaux de bord - Vérifier l'implication des services TP, contrôle de gestion et direction générale pour la définition des tableaux de bord |
| Communication des résultats à la direction générale (DG) | - S'assurer qu'une synthèse périodique des indicateurs de mesure de la performance est faite à la DG | - Liste des personnes destinataires des tableaux de bord - Comptes rendus de réunions avec la DG | - Manque de réactivité dans la prise de décision - Mauvaise interprétation des résultats entraînant une mauvaise orientation | - Définir la nature et la forme des communications des résultats à la DG | - Analyser la procédure de communication des résultats (fréquence, à qui...) |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|--|--|---|--|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Utilisation des TP pour le calcul des marges | - S'assurer que les marges commerciales sont bien calculées à l'aide des TP quand cela est nécessaire | - Comptes consolidés - Analyse du service consolidation | - Mauvaise évaluation de la performance - Comptes faussés | - Paramétrer dans le système, le calcul des marges en prenant les TP comme référence - Analyser le résultat périodiquement pour se rendre compte d'éventuelles erreurs | - Par échantillonnage, calculer des marges commerciales pour une entité donnée et comparer avec ce qui a été trouvé par le service contrôle de gestion |
| B- Calcul des coûts | | | | | |
| Informations nécessaires au calcul des prix de revient | - S'assurer que les informations utiles au calcul des prix de revient sont disponibles et fiables | - Système d'information utilisé - Lors de récolte des informations, voir si des problèmes surviennent | - Prix de revient calculés non fiables - Lenteur du processus dû à des retraitements successifs de données | - Formaliser une procédure définissant les modalités de calcul des prix de revient et/ou les méthodes utilisées | - Vérifier que toutes les charges rentrantes en compte dans ces calculs ont bien été prises en compte - Entretien avec le service contrôle de gestion |
| Prix de revient | - S'assurer que les coûts de revient sont mis à jour annuellement - S'assurer que le calcul des prix de revient prend en compte tous les critères | - Données dans le système d'information - Calcul des prix de revient | - Mauvais calcul des TP par rapport à la politique générale - Répartition incorrecte des charges | - Établir une procédure de suivi et de mise à jour de calcul des prix de revient - Nécessité de produire des comptes de résultats analytiques très détaillés pour voir la répartition des coûts | - Refaire les calculs des prix de revient pour un échantillon donné et rapprocher avec ceux réellement utilisés pour le calcul des TP - Rapprocher ces calculs avec la C. analytique |
| Exploitation des résultats des calculs des prix de revient | - S'assurer que les résultats sont exploités de façon pertinente dans le calcul final des TP en fonction de la méthode utilisée | - Calcul des TP - Bases de données utilisées dans le SI | - Non fiabilité des TP calculés - Non atteinte des objectifs - Redressement fiscal pour cause de mauvais TP - Pertes financières | - Établir une procédure de suivi et de mise à jour de calcul des prix de revient - Nécessité de produire des comptes de résultats analytiques très détaillés pour voir la répartition des coûts | - S'assurer que les résultats des prix de revient sont bien ceux utilisés pour les travaux d'analyse de marge, TP et tout autre support en les comparant avec ceux vraiment utilisés |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|---|--|---|---|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| C- Reporting à la maison mère | | | | | |
| Connaissance des exigences de reporting | - S'assurer que la filiale adhère à la politique de reporting du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure de reporting - Tableaux de reporting récents - Documents communiqués par la maison mère pour sensibiliser la filiale - Réunions avec les responsables en filiales et à la maison mère en charge de ces opérations | <ul style="list-style-type: none"> - Désintérêt de la filiale pour le reporting - Non atteinte des objectifs - Mauvais suivi de la politique TP - Redressement fiscal - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Communiquer au niveau du groupe sur l'importance d'avoir un reporting fiable - Formaliser une procédure reporting niveau groupe (R&R, deadline, nature des informations demandées...) | <ul style="list-style-type: none"> - Demander la procédure de communication du reporting - Analyser les reportings mensuels - Entretiens avec le service conso ou contrôle de gestion pour connaître les éventuels problèmes de reporting |
| Informations nécessaires à l'alimentation du reporting | - S'assurer de la fiabilité des données du reporting | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure reporting - Tableaux de bords de reporting récents - Réunions avec les responsables en filiales et à la maison mère en charge de ces opérations | <ul style="list-style-type: none"> - Non fiabilité des informations financières pour piloter la politique TP - Prises de décision erronées sur base de faux résultats | <ul style="list-style-type: none"> - Formaliser une procédure reporting niveau groupe (R&R, deadline, nature des informations demandées...) - S'assurer lors de la conception des tableaux de reporting de la capacité de toutes les filiales consolidées à l'alimenter de façon fiable et dans les délais prévus | <ul style="list-style-type: none"> - Effectuer un test de cheminement afin de rendre compte de la fiabilité du reporting remonté dans le système |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|--|---|--|---|---|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Communication du reporting à la maison mère | - S'assurer du respect des exigences de reporting par la filiale | <ul style="list-style-type: none"> - Réunions avec les responsables de filiales et à la maison mère en charge de ces opérations - Analyser les dates réelles de transmission des données par rapport aux dates demandées | <ul style="list-style-type: none"> - Retard dans la transmission du reporting - Manque de réactivité pour piloter la politique TP | <ul style="list-style-type: none"> - Formaliser une procédure de reporting au niveau groupe (R&R, deadline...) | <ul style="list-style-type: none"> - Regarder les dates réelles d'envois des reporting des filiales avec celles réellement demandées par le groupe et investiguer si des retards sont trouvés - Vérifier que lors de l'envoi du reporting, toutes les données sont bien présentes pour exploitation |
| Système d'information | - S'assurer que le système d'information en place est harmoniser au niveau groupe et permet un reporting fiable | <ul style="list-style-type: none"> - Réunions avec les responsables de filiales et à la maison mère en charge de ces opérations - Réunions avec le DSI - Cahier des charges du système d'information | <ul style="list-style-type: none"> - Impossibilité de pratiquer un reporting fiable selon les standards groupe - Manque de réactivité - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer lors de la définition de la politique reporting que tout le système d'information est harmonisé | <ul style="list-style-type: none"> - Entretien avec le DSI afin de vérifier que le SI est bien harmonisé - Dans le cas contraire, demander quels sont les moyens mis en œuvre pour pallier ce problème |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|--|--|---|---|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : FINANCE - COMPTABILITÉ | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Stocks | | | | | |
| Stocks | - S'assurer que tous les stocks sont correctement évalués et comptabilisés avec les bons TP pour les filiales concernées | - Procédure de calcul des stocks - États de suivi des stocks | - Mauvaise valorisation des stocks si TP incorrects (sur ou sous-évaluation) - Redressement fiscal | - Établir une procédure de calcul des stocks - Conserver une continuité pour la méthode de calcul | - Vérifier si une procédure est en place pour le calcul des stocks - Vérifier si cette procédure est conservée d'une année sur l'autre - Vérifier par échantillonnage que les stocks sont bien valorisés avec les bon TP |
| B- Comptabilité | | | | | |
| Comptabilité analytique | - S'assurer qu'une comptabilité analytique est produite et qu'elle reflète bien l'état de l'entreprise | - Procédure comptable analytique | - Amende pour non présentation des comptes analytique - Pertes financières | - Établir une procédure permettant de définir les R&R et les informations devant être contenues dans la comptabilité analytique | - Demander la comptabilité analytique et l'analyser - Vérifier la comptabilité analytique avec la synthèse des comptes |
| Comptes consolidés | - S'assurer que les comptes consolidés sont produits chaque année et qu'ils reflètent l'état de santé de l'entreprise | - Réunion avec l'équipe consolidation - Procédure de consolidation (périmètre des entités...) | - Mauvaise application de la politique TP - Perte financières dû à des amendes | - Établir une procédure permettant de définir les R&R et les informations devant être contenues dans les comptes conso | - Demander les comptes consolider et les analyser - Vérifier la cohérence des données comme les lignes de coûts ou encore les lignes de résultats opérationnels |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|---|---|--|---|--|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Comptes consolidés | - S'assurer que les retraitements obligatoires (notamment les flux intra-groupes) sont correctement gérés via des codifications spécifiques | - Extraits des comptes comptables - Entretiens équipe conso | - Comptes consolidés erronés - Difficulté à analyser les flux intra-groupe | - Codifier spécifiquement les transactions intra-groupe afin de pouvoir les isoler facilement | - Faire un rapprochement des comptes intra-groupes avec les flux intra-groupes identifiés |
| C- Trésorerie | | | | | |
| Prêts et comptes courants intra-groupe | - S'assurer que les opérations financières entre filiales sont contractualisées et rémunérées | - Contrats - Documentation TP précédentes - Balance générale | - Redressement fiscal - Pertes financières | - Créer des contrats standards pour valider et suivre les opérations financières entre filiales - Établir des comptes rendus réguliers sur les opérations entre filiales | - Demander les contrats si existants - Comparer ces contrats avec les opérations réelles en cours - Rapprocher les rémunérations exactes avec celles prévues dans les contrats |
| Devises et taux de change | - S'assurer que les taux de change sont bien mis à jour d'une année sur l'autre et qu'un seul taux de change est utilisé toute l'année (taux de change budget) pour éviter de fortes variations en début et en fin d'année des TP - S'assurer que les bonnes devises sont utilisées pour les filiales en fonction de leur pays de localisation | - Fichier de mise à jour des taux de changes - Liste des pays où se trouvent les filiales - Liste de toutes les devises utilisées - Moyenne annuelle des différents taux de change | - Mauvais calcul des TP - Redressement fiscal - Pertes financières - Mauvaises marges - Mauvaise analyse | - Tous les TP calculés pour une année N doivent l'être avec le même taux de change pour un même pays que ce soit en début, milieu ou fin d'année. Ce taux doit être déterminé lors de la phase budgétaire | - Effectuer les rapprochements entre les taux budget et les taux présents dans le SI - Vérifier exhaustivement que toutes les filiales possèdent bien leur devise qui reflète le pays dans lequel elles se trouvent |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|---|--|---|---|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : SERVICE FISCAL | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Organisation | | | | | |
| Équipe TP | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'une équipe est dédiée au calcul et au suivi de la politique TP - S'assurer que cette équipe dispose des moyens matériels, financiers et humains pour répondre à ses objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - Budget - Organigramme - Composition de l'équipe - CV - Système d'information | <ul style="list-style-type: none"> - Non atteinte des objectifs fixés - Mauvaise allocation des ressources | <ul style="list-style-type: none"> - Nommer un responsable d'équipe TP - Faire des entretiens annuels pour évaluer le degré de satisfaction de l'équipe | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier les fiches de postes de l'équipe TP - Vérifier les compétences de toute l'équipe - Rapprocher les fiches de postes avec les compétences réelles des collaborateurs - Analyser le budget de l'équipe TP |
| Équipe TP / service fiscal | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que l'équipe TP est rattachée au moins fonctionnellement (voire hiérarchiquement) au service fiscal | <ul style="list-style-type: none"> - Organigramme - Composition de l'équipe - Comptes rendus de réunions | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise prise de décisions entre l'opérationnel et le stratégique - Difficulté de mettre en œuvre une politique TP fiable | <ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place un lien fonctionnel entre l'équipe TP et le service fiscal - Planifier des réunions (mensuelles, trimestrielles...) entre le service fiscal et l'équipe TP pour rendre compte des résultats passés et des objectifs futurs | <ul style="list-style-type: none"> - Demander l'organigramme - Entretien avec l'équipe TP - Analyser le planning des réunions et comptes rendus des réunions du service TP |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|---|--|---|---|--|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Veille fiscale | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'une veille fiscale est effectuée pour chaque pays où le groupe est présent - S'assurer que toutes les nouvelles réglementations sont bien communiquées aux personnes concernées | <ul style="list-style-type: none"> - Support de communication - Comptes rendus veille fiscale - Fiche par pays | <ul style="list-style-type: none"> - Sanctions - Atteinte à l'image - Mauvaise prise de décision | <ul style="list-style-type: none"> - Désigner un responsable de la veille fiscale - Établir une procédure de diffusion des nouvelles réglementations | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'au moins une personne est responsable de la veille fiscale - Demander les comptes rendus de ces veilles fiscales qui doivent être archivés (mails, papiers...) |
| B- Méthodologie de détermination des prix de transfert | | | | | |
| Périmètre des entités | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que toutes les entités liées du groupe sont concernées par la politique TP | <ul style="list-style-type: none"> - Organigramme à jour du périmètre groupe - Documentation TP existante | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvais choix pour la politique TP - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Créer un organigramme recensant toutes les entités liées du groupe avec le niveau de pourcentage de détention de chaque filiale | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier si dans la documentation TP existante, le périmètre des entités liées est produit - Rapprocher cette analyse avec les comptes consolidés du groupe |
| Analyse fonctionnelle | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'une analyse fonctionnelle a été réalisée | <ul style="list-style-type: none"> - Documentation de l'analyse fonctionnelle - Bilan des filiales pour voir les actifs correspondants | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise rémunération pour les filiales et la maison mère - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Analyse fonctionnelle doit être validée par la personne compétente - Analyse fonctionnelle doit être effectuée et documentée | <ul style="list-style-type: none"> - Rapprocher l'analyse fonctionnelle avec le bilan des filiales pour voir les actifs et comparer les deux |
| Méthode de calcul | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les méthodes de calcul choisies sont en adéquation et justifiées par une méthodologie rigoureuse | <ul style="list-style-type: none"> - Documentation expliquant les choix effectués | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvais calcul des TP - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Les méthodes de calcul doivent être déterminées avec les contrôleurs de gestion | <ul style="list-style-type: none"> - Vérifier l'implication du service contrôle de gestion - Analyser les justificatifs de chaque méthode utilisée |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|---|--|--|---|--|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Analyse de comparabilité | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que l'analyse de comparabilité est correctement effectuée - S'assurer que cette analyse ne pourra pas être invalidée par l'administration | <ul style="list-style-type: none"> - Documentation existante - Analyse des bases de données utilisées pour cette comparabilité | <ul style="list-style-type: none"> - Politique non validée - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Désigner un responsable pour effectuer cette analyse (en interne ou en externe) - Si effectuer en externe, une revue doit être menée pour analyser et validée cette analyse | <ul style="list-style-type: none"> - Entretien avec le responsable de cette analyse - Revoir cette analyse et vérifier que les comparables peuvent bien être considérés comme des comparables par échantillonnage |
| Intervalle de pleine concurrence | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les TP calculés sont bien compris dans l'intervalle de pleine concurrence trouvé grâce à l'analyse de comparabilité | <ul style="list-style-type: none"> - Base de données des TP - Documentation de l'analyse de comparabilité pour chaque entité du groupe | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise rémunération des entités - Climat social lourd - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Établir une procédure définissant les modalités de contrôles pour s'assurer que les TP calculés sont bien compris dans l'intervalle de pleine concurrence | <ul style="list-style-type: none"> - Rapprocher les TP calculés avec les intervalles de pleine concurrence trouvés |
| C- Communication des prix de transfert | | | | | |
| Communication aux filiales | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les TP sont communiqués à temps aux filiales concernées | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure de communication - Support de communication - Fréquence de transmission | <ul style="list-style-type: none"> - Manque d'efficacité - Non application des TP calculés - Redressement fiscal - Pertes financières - Non atteinte des objectifs | <ul style="list-style-type: none"> - Désigner un responsable chargé de communiquer les TP et la politique TP aux entités concernées | <ul style="list-style-type: none"> - Revoir les derniers reporting des filiales pour vérifier si des retards ont eu lieu - Analyser la procédure de communication des TP |
| D- Autres | | | | | |
| Accords préalable de prix (APP) | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les possibilités d'APP ont toutes été étudiées - S'assurer qu'une APP est mise en place lorsque c'est avantageux | <ul style="list-style-type: none"> - Textes de lois - Réunions avec les administrations fiscales | <ul style="list-style-type: none"> - Risque d'image pour l'entreprise - Non optimisation de la politique TP - Politique TP non contrôlée | <ul style="list-style-type: none"> - Prévoir des entretiens avec l'administration fiscales pour déceler d'éventuelles pistes d'optimisation | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que des études ont été menées - Entretien avec le responsable des APP |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|---|---|---|--|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : SERVICE JURIDIQUE | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Veille juridique | | | | | |
| Veille juridique | - S'assurer qu'une veille juridique est planifiée et réalisée au sein de l'organisation | - Procédure de veille juridique - Rapport de prise de connaissance | - Risque d'image pour non-respect de la loi - Sanctions juridiques - Pertes financières | - Nommer un responsable de la veille juridique - Établir une procédure avec quelle fréquence et les R&R pour effectuer cette veille juridique | - Entretien avec le service juridique - Analyser la procédure si existante |
| B- Contrats | | | | | |
| Contractualisation | - S'assurer que les transactions intra-groupe soient contractualisées conformément aux réglementations et lois en vigueur | - Procédure de veille juridique - Rapport de prise de connaissance | - Risque d'image pour non-respect de la loi - Sanctions juridiques - Pertes financières | - Nommer un responsable de la veille juridique - Établir une procédure avec quelle fréquence et les R&R pour effectuer cette veille juridique | - Rapprochement entre les comptes des transactions intra-groupe et les contrats en place - Analyse des contrats par rapport aux règles et lois en vigueur |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|--|--|--|---|---|
| Date : | Processus et/ou domaines : SYSTEME D'INFORMATION | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| A- Système | | | | | |
| Accès aux systèmes informatiques | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que seules les personnes habilitées ont l'autorisation de charger, modifier, effacer les TP dans le système | <ul style="list-style-type: none"> - Liste des personnes habilitées - Liste de tous les accès informatiques - Procédure de mise à jour des mots de passe - Historique des connexions | <ul style="list-style-type: none"> - Perte de confidentialité - Perte de la qualité des données - Changement abusif des TP - Risque de fraude - Redressement - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Établir une liste d'accès aux systèmes d'information - Revoir régulièrement cette liste et la mettre à jour en fonction des arrivées et des départs et revoir les droits de chacun | <ul style="list-style-type: none"> - Demander la liste du personnel mise à jour - Demander la liste des personnes habilitées à utiliser le système TP - Rapprocher les deux listes |
| Gestion des sauvegardes et archivages | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que le système est configuré de telle manière que des sauvegardes automatiques soient programmées pour maintenir l'activité - S'assurer que toutes les données des années précédentes soient archivées pour des problèmes d'audit et de contrôle fiscal | <ul style="list-style-type: none"> - Liste des sauvegardes effectuées - Réunion avec le DSI | <ul style="list-style-type: none"> - Perte de données - Risque financier - Principe de continuité d'exploitation compromis - Redressement - Incapacité à restaurer les données les plus critiques | <ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place une procédure de sauvegarde et d'archivage des données - Tenir des comptes rendus de gestion des sauvegardes | <ul style="list-style-type: none"> - Demander au DSI le planning des sauvegardes - Demander au DSI où sont stockées les sauvegardes et vérifier qu'elles sont à l'abri d'évènements extérieurs (incendie, vol, piratage...) |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|-------------------------------------|---|---|--|---|---|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Interface entre les systèmes | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que d'une part si le SI n'est pas harmonisé niveau groupe, les interfaces sont correctement paramétrées et effectuées - S'assurer d'autre part que les problématiques d'interface sont gérées | <ul style="list-style-type: none"> - Calendrier d'interfaçage des systèmes - Rapports d'incidents - Responsable(s) maintenance des SI - Contrôle entre les différents systèmes que l'information est bien la même | <ul style="list-style-type: none"> - Perte de données - Mauvaise information d'une filiale à une autre - Redressement - Perte de temps - Pertes financières | <ul style="list-style-type: none"> - Établir un calendrier précis de toutes les interfaces qui doivent être programmées - Nommer un responsable chargé de vérifier les interfaces - Mettre en place des rapports d'incidents pour chaque interface lorsque le système détecte une erreur | <ul style="list-style-type: none"> - Entretien avec le DSI pour voir si les problèmes d'interfaçage sont connus - Effectuer des tests d'interfaçage pour vérifier qu'il s'effectue correctement |
| Pertinence du système | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que le système est capable de gérer une quantité d'information assez conséquente (prix de revient, mark up, date de validité, prix de vente, article, firme...) pour pouvoir calculer les prix de transfert | <ul style="list-style-type: none"> - Rapports d'incidents - Tests - Phase d'étude | <ul style="list-style-type: none"> - Impossibilité de calculer les TP - Mauvaise gestion de la politique TP | <ul style="list-style-type: none"> - Durant la phase d'étude de projet du système, s'assurer que tous les tests sont effectués pour palier à tout éventuel problème | <ul style="list-style-type: none"> - Effectuer des "stress" tests afin de vérifier si le système peut gérer une quantité de données conséquentes et vérifier si les calculs se font sans problèmes |
| B- Données | | | | | |
| Fiabilité des données | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer de la fiabilité des données contenues dans le SI | <ul style="list-style-type: none"> - États des systèmes - Extrait de tous les TP | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvaise gestion de la politique TP - Redressement - Pertes financières - Mauvaise gestion de la performance des filiales | <ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place des systèmes de "matching" de données entre les données intégrées et celles réellement présentes dans le système - Limiter au maximum les interventions manuelles | <ul style="list-style-type: none"> - Sortir les états système et s'assurer par échantillonnage que chaque produit possède un TP pour chaque filiale avec la bonne devise pays |

| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
|--------------------------------|--|--|--|---|--|
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Extraction des données | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que les utilisateurs du système puissent extraire les TP selon des modalités prédéfinies (date de validité, entité concernée...) afin d'effectuer des analyses | <ul style="list-style-type: none"> - Extractions disponibles - Cahier des charges du système | <ul style="list-style-type: none"> - Impossibilité d'effectuer des analyses - Non atteinte des objectifs fixés par le Management | <ul style="list-style-type: none"> - Lors de la phase de projet du système, demander à l'utilisateur quels seraient les états dont ils auraient besoin pour effectuer ses analyses - Laisser le champs libre une fois le logiciel terminé pour pouvoir créer des états et des extractions en fonction des nouvelles demandes des utilisateurs | <ul style="list-style-type: none"> - Cahier des charges du système - Entretien avec les utilisateurs pour comprendre leurs attentes |
| Documentation | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer qu'une documentation mise à jour est disponible pour permettre à tout nouvel arrivant d'avoir des explications sur comment fonctionne le système | <ul style="list-style-type: none"> - Procédure de mise à jour de documentation - Base de données documentaire | <ul style="list-style-type: none"> - Impossibilité de régler des problèmes pouvant survenir - Mauvaise formation des nouveaux employés - Perte de temps et d'efficacité | <ul style="list-style-type: none"> - Mettre en place une documentation pratique et fournie - Établir une procédure indiquant à quelle fréquence les documentations doivent être mise à jour - Archiver les documents en numérique et papier | <ul style="list-style-type: none"> - Revoir les documentations déjà écrites des années précédentes et analyser les différentes parties notamment les parties concernant la politique TP et les choix adoptés |
| Validation des données | <ul style="list-style-type: none"> - S'assurer que chaque prix renseigné dans le système n'est présent qu'une seule fois - S'assurer que chaque prix renseigné dans le système est disponible immédiatement pour l'entité qui veut acheter | <ul style="list-style-type: none"> - Alerte dans le SI - Contrôle périodique des prix - Rapport d'incidents | <ul style="list-style-type: none"> - Mauvais prix utilisés - Redressement - Pertes financières - Mauvaise réactivité | <ul style="list-style-type: none"> - Instaurer dès la phase de projet du SI que chaque prix rentré est utilisable immédiatement - Définir des alertes qui avertissent si un prix est déjà renseigné | <ul style="list-style-type: none"> - Cahier des charges du système lors de la phase d'étude - Tester le système pour rendre compte du temps de latence de validation des prix |

| Référentiel d'analyse de risques | | | | | |
|--|--|---|---|--|--|
| Date : | Processus et/ou domaines : VENTE | | | | |
| Composante du contrôle interne | Finalités (objectifs de contrôle) | Risques | | Bonnes pratiques | Techniques d'audit |
| | | Points de contrôle | Impacts | | |
| Activité de contrôle (Découpage du processus) | | | | | |
| Facturation | - S'assurer que les prix pratiqués entre les différentes filiales correspondent bien aux TP calculés | - États système - Factures - Comptes intra-groupe | - Mauvaise évaluation de la performance de la filiale - Mauvais TP appliqués - Redressement - Pertes financières | - Procéder à des contrôles de factures au niveau de l'entité qui achète et de celle qui vend - Si des erreurs sont détectées, mettre en place une procédure d'ajustement des prix entre filiales et rectifier le prix dans le système | - Effectuer des rapprochements entre les factures réellement émises et les TP trouvés dans le SI - Faire des tests sur le SI en changeant un TP et en émettant un bon de commande pour voir si le TP se met bien à jour automatiquement sans temps de latence |

Conclusion

Pour conclure ce mémoire consacré à l'audit des prix de transfert d'une multinationale, on peut dire qu'il est primordial d'analyser les risques et de développer ou suivre une méthodologie rigoureuse d'audit des prix de transfert afin de maîtriser ces risques. De par la conjoncture économique actuelle qui pousse les entreprises à tenter de sauvegarder le moindre actif, ces dernières prennent parfois des décisions qui peuvent nuire à leur bon fonctionnement.

L'optimisation fiscale étant le nouvel ennemi de tous les États, qu'ils soient développés ou en développement et les pratiques de plus en plus strictes des administrations fiscales font qu'aucune multinationale n'est à l'abri d'un contrôle. Or, comme le montre une étude Fidal parue en 2016, les entreprises, qu'elles soient françaises ou non, sont pour la plupart mal préparées et incapables de répondre aux obligations de l'administration fiscale en cas de contrôle.

Ainsi, les rôles du département audit interne, mais également contrôle interne en amont, sont très importants dans le processus de prix de transfert. Ils vont permettre de s'assurer que l'activité est sous contrôle et que les risques sont maîtrisés. Le succès des missions d'audit interne dépendra de la pluridisciplinarité des équipes en charge de la mission mais également du budget alloué à de telles missions. Il est vital pour une multinationale d'intégrer ces missions dans leurs plans d'audits annuels.

Pour aider ces entreprises, le guide d'audit présenté ci-dessus, recense les éléments majeurs au bon déroulement d'une mission sur les prix de transfert. Il précise les points de contrôle à apporter tout en donnant les bonnes pratiques qui devraient être présentes pour assurer une bonne maîtrise des risques.

En outre, les récentes réglementations et autres points de contrôles apportés par l'OCDE, sont pour la plupart retranscrits en droit français, tout comme les nouvelles réglementations européennes. Une veille fiscale et juridique est un excellent moyen d'être informé en temps réel sur ces évolutions afin de pouvoir anticiper et changer ce qui doit l'être pour être en conformité en cas de contrôle.

Bibliographie

Textes législatifs:

- L'article 57, 238 A et 1729 du code général des impôts
- Les articles 13AA et 13B du livre des procédures fiscales
- Les articles L80A et L80B du livre des procédures fiscales
- Les articles 29, 32 et 33 du code des douanes communautaire

Livres:

- Pierre SCHICK - Jacques VERA - Olivier BOURROUILH PAREGE 2^{ème} édition. Audit interne et référentiels de risques. Éditions DUNOD
- Pierre VERNIMMEN 6^{ème} édition par Pascal QUIRY et Yann LE FUR. Finance d'entreprise. Édition DALLOZ
- OCDE édition 2015. Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Travaux de recherches:

- Julien TOQUEBOEUF 1996. Audit des prix de transfert dans les groupes industriels et commerciaux. Master 2 Audit interne des organisations, IAE Aix en Provence
- Julien PELLEFIGUE 2012. Théorie économique de la réglementation des prix de transfert. École doctorale des sciences économiques et de gestion, Université Panthéon-Assas
- Rouimi EL BACHIR 2010. Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise. Licence en gestion
- Manon CUYLITS 2014. L'approche par les risques en audit : parallèle avec le risque fiscal. Master 2 en gestion d'entreprise, ICHEC Brussels Management School

- BAUMERT France 2004. La gestion des prix de transfert par les sociétés françaises. DEA droit des affaires, Université Robert Schuman faculté de droit, de sciences politiques et de gestion

Sites web:

- OCDE. www.ocde.org

- CMS Bureau Francis LEFEBVRE. www.cms-blf.com

- PricewaterhouseCoopers. www.pwc.com

- Deloitte. www.deloitte.com

- EY. www.ey.com

- IFACI. www.ifaci.com

- IIA. www.iaa.org

- Direction Générale des Impôts. www2.impots.gouv.fr

- Supervizor. Les entreprises françaises mal préparées au contrôle fiscal sur les prix de transfert. www.supervizor.fr

Documents électroniques:

- Deloitte. 2015 Global Transfer Pricing Country Guide

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>

- EY. 2015 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/\\$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf)

- Challenge. Voici les 5 astuces des multinationales pour ne pas payer d'impôts

<http://www.challenges.fr/entreprise/20130618.CHA0925/5-astuces-des-multinationales-pour-ne-pas-payer-d-impots.html>

- DRTP Services-Conseils. Des stratégies d'affaires au-delà de solutions de prix de transfert et d'impôt international

http://drtp.ca/wp-content/uploads/2015/02/2014-11_DRTP_TN_BEPS_Documentation_FM-FL-DPP.pdf

Glossaire

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Économique

PME : Petites et Moyennes Entreprises

RH : Ressources Humaines

SI : Système d'Information

R&D : Recherche et Développement

HT : Hors Taxes

TNMM : *Transactional Net Margin Method* en anglais, Méthode Transactionnelle de la Marge Nette en français

CGI : Code Général des Impôts

LPF : Livre des Procédures Fiscales

APP : Accord Préalable de Prix

SPMSD : Sanofi Pasteur MSD

BEPS : *Base Erosion and Profit Shifting* en anglais, érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en français

SA : Société Anonyme

CDC : Code des Douanes Communautaires

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes

TP : Transfer Pricing en anglais, Prix de Transfert en français

DG : Direction Générale

R&R : Rôles et Responsabilités