



[Covid-19 & Prix de transfert]

L'essentiel de la publication de l'OCDE

L'OCDE a publié le 18 décembre 2020 un guide sur les conséquences de la pandémie de Covid-19 en matière de prix de transfert.

Ce guide clarifie et illustre l'application pratique du principe de pleine concurrence tel qu'énoncé dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert aux défis uniques et spécifiques de la pandémie de Covid-19. Il a été élaboré et approuvé par les 137 membres du Cadre inclusif sur l'érosion de la base et le transfert des bénéfices.

Inscrit dans le cadre du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, le Cadre inclusif a été créé en 2013 pour permettre aux pays et juridictions intéressés de travailler sur un pied d'égalité avec les membres de l'OCDE et du G20 à l'élaboration de normes sur les questions liées à l'érosion de la base fiscale et le transfert des bénéfices (« BEPS ») et l'examen et le suivi de la mise en œuvre des rapports BEPS.

Ce guide était très attendu par les entreprises multinationales dont les comptes sont clos au

31 décembre 2020 et qui souhaitaient ajuster leur politique de prix de transfert afin de refléter l'impact financier de ce contexte sanitaire.

Ce guide fournit des instructions pratiques et une aide aux contribuables et aux administrations fiscales lorsqu'ils évaluent et administrent l'application des règles de prix de transfert aux périodes touchées par la pandémie, un domaine où la coordination internationale est nécessaire.

Dans son guide, l'OCDE se concentre sur quatre questions prioritaires :

- L'analyse de la comparabilité,
- Les pertes et l'attribution des coûts spécifiques de la Covid-19,
- Les programmes d'aide gouvernementale, et
- Les accords préalables en matière de prix de transfert (« APP »).

Cet article donne un premier aperçu des orientations de l'OCDE publiées en décembre 2020.

Sur l'analyse de la comparabilité

Dans ce chapitre, l'OCDE répond à la problématique selon laquelle il peut être impossible de justifier du caractère de pleine concurrence d'un prix de transfert en 2020 à l'aide des données financières de sociétés comparables sur la période 2017-2019 puisque ces dernières ne reflètent pas la réalité économique de la pandémie.

La première étape consisterait ainsi à estimer l'effet de la pandémie sur les transactions contrôlées en analysant plusieurs informations telles que l'évolution des volumes de ventes, la quantification de l'effet de l'aide publique, les informations tirées des états financiers intermédiaires et les informations macro et microéconomiques. Il est donc recommandé aux entreprises d'analyser et de documenter davantage leur situation économique avant d'effectuer toute analyse de comparabilité.

Consciente des difficultés rencontrées par les entreprises, l'OCDE demande aux administrations fiscales de faire preuve de pragmatisme afin de réduire les litiges s'il est prouvé que les contribuables ont mis tout en œuvre pour déterminer des prix de pleine concurrence dans ce contexte commercial sans précédent.

L'approche proposée au contribuable par l'OCDE est la suivante :

- Adopter une approche raisonnable de la situation économique qui tient compte d'informations contemporaines permettant une estimation raisonnable du prix de pleine concurrence,
- Favoriser une approche consistant à tester le caractère de pleine concurrence des résultats de la société, et
- Utiliser plusieurs méthodes de prix de transfert.

Cependant, l'utilisation de données historiques (provenant d'autres crises, une des solutions

proposées par les experts en prix de transfert), semble être rejetée par l'organisation « *étant donné la nature unique et sans précédent de la pandémie de Covid-19 et son effet sur les conditions économiques* ».

En outre, l'OCDE fournit d'autres orientations pratiques relatives à la période des données utilisées pour évaluer les prix de pleine concurrence, l'ajustement des prix et l'utilisation de comparables déficitaires.

À titre d'exemple, si l'OCDE explique que l'utilisation de données pluriannuelles et de moyennes pluriannuelles pour les analyses de comparabilité peuvent présenter certains avantages dans des circonstances ordinaires, ce qui ne serait pas le cas dans cette situation.

Si le changement dans les conditions économiques se borne à une période limitée dans le temps, sans impacter préalablement et/ou postérieurement le marché, il peut alors être approprié de distinguer ces périodes pour la durée de la pandémie, ou pour la période où certains effets matériels de la pandémie étaient les plus évidents.

En conclusion, les contribuables doivent évaluer quantitativement l'effet de la pandémie sur leur activité et sur leurs prix de transfert afin d'adapter leur analyse de comparabilité de manière pragmatique.

Sur la répartition des pertes et des coûts spécifiques liés à la Covid-19

En raison des conditions économiques défavorables, les distributeurs, fabricants et prestataires de services à risques limités peuvent subir des pertes s'ils opèrent dans un secteur fortement touché par la crise.

L'OCDE rappelle l'importance de l'analyse fonctionnelle dans toute allocation de pertes (dans le cas présent) et imputation de coûts exceptionnels/non récurrents. Selon l'OCDE, « *il est important de souligner que la répartition des risques entre les parties à un accord affecte la manière dont les bénéfices ou les pertes*

résultant de la transaction sont répartis dans des conditions de pleine concurrence par la fixation du prix de la transaction. Deuxièmement, il sera nécessaire d'examiner comment les coûts d'exploitation exceptionnels et non récurrents résultant de la Covid-19 devraient être répartis entre les parties liées ».

Comme nous l'avions mentionné au cours des webinars Mazars et dans nos précédentes publications, « *les entités à risques limités ne sont pas sans risque* ». L'OCDE, en utilisant des exemples, conforte notre analyse rappelant que tous les distributeurs à risques limités ne supportent pas les mêmes risques. En cas de baisse significative de la demande due à la Covid-19, un distributeur à risques limités qui assume un certain risque de marché peut, dans des conditions de pleine concurrence, subir une perte liée à la réalisation de ce risque. Au contraire, il ne sera pas approprié pour un distributeur à risques limités qui n'assume pas de risque de marché ou un autre risque spécifique, de supporter une partie de la perte associée à la compensation de ce même risque.

Par conséquent, l'OCDE reconnaît pleinement qu'une société présentant un profil à risques limités peut être confrontée à une perte si l'analyse fonctionnelle de cette dernière est cohérente avec sa situation de perte.

Concernant les coûts exceptionnels et non récurrents, l'OCDE applique la même méthodologie. Ainsi, l'identification de la société devant supporter ces coûts implique de déterminer la société assumant les risques liés à ce coût par une analyse précise de la transaction contrôlée. Plusieurs exemples et cas sont détaillés.

Concernant la renégociation des accords intragroupe, les sociétés liées doivent agir comme des sociétés indépendantes. En d'autres termes, une analyse précise de l'opération contrôlée déterminera si la révision des accords intragroupe est conforme au comportement de parties indépendantes confrontées à des

circonstances comparables. Par conséquent, si les circonstances économiques, les clauses contractuelles et le cadre légal permettent une renégociation entre parties indépendantes, cette même possibilité sera donc offerte aux sociétés liées dans les mêmes conditions (par exemple, paiement d'une compensation potentielle pour la renégociation).

En résumé, les contribuables doivent, dans le cadre de leurs transactions intragroupe, agir en fonction de leur profil fonctionnel et comme le feraient des parties indépendantes entre elles.

Sur les programmes d'aide publique

Selon l'OCDE, les programmes d'aide gouvernementale liés à la Covid-19 peuvent avoir un impact sur les prix de transfert et doivent être pris en compte dans le cadre de leur analyse.

L'OCDE considère que ces programmes doivent être intégrés à l'analyse des transactions contrôlées et aux études de comparabilité.

En premier lieu, il convient de déterminer si l'aide publique est économiquement pertinente, c'est-à-dire si *« la réception d'une aide gouvernementale peut avoir un impact direct sur la transaction contrôlée et les transactions comparables entre parties indépendantes, y compris leurs prix. Dans d'autres situations, l'obtention d'une aide publique peut être moins pertinente sur le plan économique »*. Dans ce cas, la prise en compte d'une aide publique sur la détermination du prix de transfert dépend du caractère économiquement pertinent ou non de cette aide sur la transaction contrôlée.

Sur ce point, l'OCDE fournit des exemples afin de déterminer comment une aide publique est susceptible de modifier les caractéristiques d'une transaction contrôlée et détaille ses conséquences en matière de prix de transfert.

En deuxième lieu, l'OCDE reconnaît que l'analyse de la comparabilité de transactions ou d'entreprises sur le marché libre peut être influencée par les programmes d'aides publiques, tant sur la manière dont les parties établissent leurs relations commerciales ou financières que sur la façon dont elles fixent le prix de leurs transactions. Par conséquent, lors de la réalisation d'une analyse de comparabilité, il est nécessaire de tenir compte de l'existence de tels programmes lors de l'examen des comparables potentiels.

En résumé, le contribuable doit effectuer une analyse exhaustive afin de déterminer l'impact des programmes d'aide publique sur ses

activités opérationnelles et sur son marché afin d'adapter son analyse de prix de transfert.

Sur les accords préalables en matière de prix (« APP »)

Deux situations sont envisagées par l'OCDE :

- Les effets sur les APP existants ; et
- Les effets sur ceux en cours de négociation.

L'organisation rappelle que les recommandations du Chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert sont tout à fait pertinentes et applicables pour répondre à ces questions.

Dans ce contexte, pour déterminer si les contribuables et les administrations fiscales sont tenus par les APP existants, l'OCDE s'appuie sur la définition de *« violation des hypothèses critiques »*.

Les APP comprennent généralement des hypothèses critiques concernant les conditions opérationnelles et économiques qui affecteront les transactions couvertes.

A partir du moment où, pour certaines entreprises, la pandémie de la Covid-19 a eu des conséquences significatives, pour d'autres, seul un simple changement a pu être observé, la violation d'une hypothèse critique doit donc être analysée au cas par cas. Une fois reconnue, une violation des hypothèses critiques avec l'APP pourrait avoir trois conséquences potentielles (c'est-à-dire la révision, l'annulation ou la révocation).

Dans ce contexte, l'OCDE encourage les sociétés parties à l'accord à informer rapidement les autorités administratives compétentes de leur situation pour parvenir à renégocier les termes de l'APP, et éviter son annulation (une liste non exhaustive de documents est fournie par l'OCDE).

Pour les APP en cours de négociation, l'OCDE recommande aux sociétés parties du futur accord à agir de façon transparente, notamment par la transmission aux autorités compétentes de

toute information pertinente relative aux effets de la pandémie de Covid-19 sur les transactions couvertes. La liste de documents susmentionnée peut servir de référence à cet égard.

En résumé, il est important d'effectuer une analyse des hypothèses critiques des APP existants afin de déterminer si les actuelles

conditions économiques en constituent une violation. Si tel est le cas, le contribuable doit collecter et fournir à l'administration fiscale les documents pertinents afin de déterminer le sort approprié de l'APP. Que l'accord soit existant ou en cours de négociation, la transparence et la communication avec les autorités fiscales sont fortement encouragées.

Ces orientations de l'OCDE confortent les recommandations de Mazars publiés depuis avril 2020 :

Problématique	Point de vue Mazars
Analyse de marché	Les multinationales doivent documenter l'impact de la crise de la Covid-19 sur leur industrie et leur marché.
Documentation du (ou des) impact(s)	Les multinationales doivent comparer les résultats financiers budgétisés aux résultats réels pour chaque entité juridique du groupe. L'impact du Covid-19 et toute autre différence doit être soigneusement documenté.
Documentation des aides publiques	Les entreprises multinationales doivent documenter toute aide gouvernementale reçue et déterminer son traitement à des fins de prix de transfert.
Analyse fonctionnelle	Les entreprises multinationales devraient revoir la section sur l'analyse fonctionnelle dans leur documentation sur les prix de transfert et la mettre à jour pour tenir compte des effets de Covid-19, en indiquant notamment quelle filiale a pris des décisions concernant la gestion des risques liés à Covid-19.
Contrats intragroupe	Les entreprises multinationales devraient revoir et modifier, si nécessaire, leurs accords intragroupe pour tenir compte de tout changement dans les faits et les circonstances dû à la crise de la Covid-19.
Ajustement de prix de transfert	Les entreprises multinationales devraient évaluer la nécessité d'ajuster leurs prix de transfert dans leurs états financiers en raison de la crise Covid-19. Si nécessaire, ces ajustements devraient être effectués avant le 31 décembre 2020. Au besoin, d'autres ajustements éventuels pourront être envisagés en 2021 lorsque des données comparables fiables seront disponibles.
Traitement des entités à risques limités	Les entités à risques limités dans un environnement de marché stable ne peuvent pas être considérées comme tel dans un environnement Covid-19. Des pertes pourraient donc conceptuellement survenir dans ces entités au cours de cette période.

Contacts

Frédéric Barat,
Avocat Associé, Mazars
frederic.barat@avocats-mazars.com
Tel : 06 63 32 84 55

Frédéric Lubczinski,
Avocat Senior Manager, Mazars
frederic.lubczinski@avocats-mazars.com
Tel : 06 67 67 26 97

Laura Schoumacher,
Fiscaliste Senior Prix de transfert, Mazars
laura.schoumacher@avocats-mazars.com
Tel : 07 63 15 29 95

A propos de Mazars

Mazars est une organisation internationale, intégrée et indépendante spécialisée dans l'audit, le conseil, ainsi que les services comptables, fiscaux et juridiques [1]. Présent dans 91 pays et territoires à travers le monde, Mazars fédère les expertises de 40 400 professionnels – 24 400 professionnels au sein du partnership intégré de Mazars, et 16 000 professionnels aux Etats-Unis et au Canada au sein de « Mazars North America Alliance » – qui accompagnent des clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

[1] Seulement dans les pays dans lesquels les lois en vigueur l'autorisent

www.mazars.fr