

L'action 8 du projet BEPS et les règles de prix de transfert

Oualid GADHOUM

- ▶ **Les « prix de transfert » sont des prix convenus entre des entreprises associées, membres d'un groupe, alors qu'ils n'auraient jamais été fixés de la sorte si ces mêmes entreprises n'étaient pas liées entre elles et si elles avaient respectées les prix de pleine concurrence (arm's length prices).**

- ▶ **La manipulation des prix de transfert, qui sont les prix facturés pour une transaction entre deux entités juridiquement distinctes du même groupe multinational, est un montage à travers lequel on transfère les bénéfices.**

- ▶ **Par le biais du prix intragroupe, une multinationale sera en mesure de transférer artificiellement ses bénéfices à une filiale régie par une juridiction fiscale où l'imposition est plus avantageuse et parfois nulle.**

- ▶ **Tous les Etats, sauf les paradis fiscaux, considèrent que les prix des transactions portant sur des marchandises, des prestations de services, des prêts ou sur le transfert de technologies, doivent inéluctablement être redressés lorsqu'ils ne correspondent pas à ceux qu'on aurait constatés entre entreprises indépendantes.**

Comment déterminer ces prix, qui peuvent parfois être complètement théoriques, et quelles règles utiliser par les administrations fiscales pour faire les redressements nécessaires ?

▶ **Dans un environnement mondialisé où les échanges mondiaux intragroupe se sont développés d'une manière exponentielle, une insécurité fiscale mondiale s'est instaurée en se traduisant par deux phénomènes totalement opposés :**

- ▶ **D'une part, un conflit de législations nationales qui favorise la double imposition puisqu'une part du bénéfice d'une multinationale est susceptible d'être taxée simultanément dans deux Etats.**

- ▶ **D'autre part, les multinationales peuvent échapper à l'impôt ou le réduire en tirant profit des divergences entre les règles fiscales nationales.**

- ▶ **Le deuxième phénomène a laissé le Président OBAMA dire en 2012 que le transfert de bénéfices des multinationales dans un but d'évasion fiscale représente un problème majeur et que des efforts devront être déployés à l'échelle mondiale pour réformer le système d'imposition.**

- ▶ **L'OCDE a, quant à elle, constaté, qu'à part le fait que l'environnement économique mondial a évolué et que les principes fiscaux sont restés figés, la croissance significative des biens incorporels dans la valeur d'une société, les nouveaux moyens d'échange et de communication ainsi que les nouveaux modes d'organisation des sociétés multinationales ont permis à ces dernières, à travers des montages fiscaux bien ficelés, de déjouer les règles fiscales en vigueur.**

- ▶ **Les scandales qui ont éclaté aux yeux du grand public comme celui de Mc Donald, Apple, Amazon ou encore de Starbucks sont l'une des raisons de l'élaboration du projet BEPS qui vise entre autres à contrôler les quatre entreprises les plus puissantes du monde de l'internet (GAFA) et les multinationales utilisant sans scrupules les failles d'une mondialisation non régulée.**

- ▶ **Les Etats sont privés de rentrées fiscales considérables (entre 4% et 10% des recettes totales de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards chaque année à l'échelle mondiale). Ce fléau ébranle l'image de l'architecture fiscale et induit surtout des distorsions de concurrence.**

- ▶ **Afin de remédier à cette situation et rétablir l'intégrité de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, l'OCDE a établi des principes internationaux communs que certains pays ont transposés dans leur législation nationale.**

- ▶ **Malgré tous ces efforts, le problème n'a pas été définitivement résolu d'où une action politique décidée par le G20 et impulsée par l'OCDE du projet BEPS (Base Erosion Profit Shifting, Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices) et par la CE.**

- ▶ **Ce projet, auquel la Tunisie a adhéré, voulait mettre fin aux stratégies d'optimisations fiscales agressives qui pourraient se poser quand il y a une multiplication des incitations fiscales dont les contribuables pourraient bénéficier et avec lesquels ils ne doivent pas aller trop loin pour ne pas remettre en cause l'équilibre des Finances publiques.**

- ▶ **Derrière le projet BEPS se cache une nouvelle architecture de la fiscalité internationale basée sur 15 actions qui reposent sur trois piliers :**

Harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales

Renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants

Améliorer la transparence ainsi que la certitude

- ▶ **Aspirant à mettre un terme à l'opacité des paradis fiscaux, à lutter contre l'optimisation fiscale des grandes entreprises et, plus globalement, à prévenir la concurrence fiscale de certains Etats, le plan d'action de l'OCDE ambitionne de restaurer aux Etats recettes et souveraineté fiscales.**

BEPS Vise à



- réaligner l'endroit où sont enregistrés les profits avec celui où les activités sont réalisées, c'est-à-dire imposer là où la richesse est née.

ET



- réformer mondialement l'architecture fiscale et ses standards internationaux tout en garantissant une pérennité favorable aux investissements et aux échanges internationaux.

D'où l'action 8 du projet BEPS qui :

- 1. Prévoit une liste des biens incorporels (Brevets, savoir-faire et secrets industriels et commerciaux, marques de fabrique, noms commerciaux, marques commerciales, droits conférés par les contrats, concessions, licences et droits limités sur des actifs incorporels, survaleur et valeur d'exploitation...).**
- 2. Traite les questions de prix de transfert dans le cas de transactions contrôlées impliquant des actifs incorporels, qui sont des actifs par nature mobiles et souvent difficiles à évaluer.**
- 3. Prend toute son importance quand on sait que les problèmes liés à la valorisation des biens incorporels sont des vecteurs majeurs de transfert de bénéfices.**

- 4. Soigne l'attribution incorrecte des bénéfices générés par des actifs incorporels difficiles à valoriser qui est l'une des pratiques les plus utilisées aux fins d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices.**
- 5. Invite à élaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables aux transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser afin d'empêcher l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices au moyen de transfert d'actifs incorporels entre les membres d'un même groupe.**

Le terme « incorporel »

Désigne une chose qui n'est ni un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédée ou contrôlée aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables.

- ▶ **Dans un cas d'espèce ayant trait à des actifs incorporels, toute analyse des prix de transfert doit être axée non pas sur des définitions comptables ou juridiques, mais sur la détermination des conditions dont seraient convenues des parties indépendantes pour une transaction comparable.**

L'expression « actifs incorporels difficiles à valoriser »

Désigne des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre des entreprises associées, il n'existe pas de comparables fiables et au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines, et rendent difficile la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert.

Les transactions impliquant le transfert ou l'utilisation des actifs incorporels difficiles à valoriser peuvent présenter une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- 1. L'actif incorporel n'est développé que partiellement au moment du transfert ;**
- 2. Il n'est pas prévu d'exploiter commercialement l'actif incorporel avant plusieurs années après la transaction ;**

3. L'actif incorporel ne rentre pas lui-même dans le cadre de la définition de l'actif incorporel mais il fait partie intégrante de la mise au point ou de l'amélioration d'autres actifs incorporels qui rentrent dans le champ d'application de la définition des actifs incorporels difficiles à valoriser;

4. Il est prévu d'exploiter l'actif incorporel d'une manière qui est nouvelle au moment du transfert et l'absence d'expérience du développement ou de l'exploitation d'actifs incorporels similaires rend les prévisions très incertaines ;

5. L'actif incorporel a été transféré à une entreprise associée en échange du paiement d'une somme forfaitaire ;

6. L'actif incorporel est utilisé ou développé dans le cadre d'un accord de répartition des coûts ou d'accord similaires.

► **Pour atteindre l'objectif général de l'action 8, l'OCDE a travaillé depuis 2011 sur 5 axes qui se traduisent par des mises à jour des principes de l'OCDE et des recommandations pour l'application des prix de transfert d'actifs incorporels. Les cinq axes sont les suivants:**


Simplifier l'identification des transactions impliquant les actifs incorporels, notamment avec une clarification de la définition des actifs incorporels.



Fournir des orientations pour l'identification des parties ayant droit aux revenus afférents aux biens incorporels.



Fournir des instructions supplémentaires sur les conditions de pleine concurrence de ces transactions, notamment sur le traitement des synergies d'entreprises et d'autres caractéristiques du marché local.



Fournir des recommandations supplémentaires sur les méthodes de fixation de prix de transfert à appliquer.



Elaborer des règles de calcul des prix de transfert ou des mesures spéciales applicables au transfert d'actifs incorporels difficiles à valoriser.

**Certains
problèmes
peuvent
surgir à cet
effet comme
par exemple :**

Le manque de comparabilité entre les transactions portant sur des actifs incorporels effectuées entre des entreprises associées et les transactions de ce type pouvant être identifiées entre des entreprises indépendantes ou le manque de comparabilité entre les actifs incorporels en question.

La possession et /ou l'utilisation de différents actifs incorporels par différentes entreprises associées appartenant au même groupe.

La difficulté d'isoler l'effet induit par tel ou tel actif incorporel sur les revenus du groupe.

Le fait que différents membres d'un groupe puisse exercer des activités liées à la mise au point, l'entretien, la protection et l'exploitation d'un actif incorporel...

- ▶ **Aussi, dans les dossiers de prix de transfert portant sur des actifs incorporels, la détermination de l'entité (ou des entités) d'un groupe d'entreprises multinationale qui est in fine en droit de bénéficier des revenus tirés par le groupe de l'exploitation des actifs incorporels considérés est crucial.**

▶ **Quelle entité du groupe doit assumer les coûts, les investissements et les autres charges associées à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation des actifs incorporels considérés ?**

- ▶ **Non seulement le propriétaire légal de l'actif incorporel peut recevoir les revenus provenant de l'exploitation, les autres membres du groupe d'entreprises multinationales peuvent également exercer des fonctions, utiliser lesdits actifs ou assumer des risques qui devrait contribuer à la valeur de l'actif incorporel en question. Ces derniers doivent voir leur contribution rémunérée en vertu du principe de pleine concurrence.**

Le calcul du prix de transfert

- ▶ **Le principe de pleine concurrence est une norme internationale qui, comme en sont convenus les pays membres de l'OCDE, doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert.**

- ▶ **Ce principe a démontré son efficacité comme norme pratique et équilibrée, pour que les administrations fiscales et les contribuables évaluent les prix de transfert entre des entreprises associées et évitent la double imposition.**

- ▶ **L'application dudit principe n'est pas toujours évidente lorsqu'il s'agit d'actifs incorporels difficiles à valoriser. A part les principes généraux applicables aux transactions portant sur des actifs incorporels, l'OCDE ajoute des principes supplémentaires relatifs au transfert d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels.**

▶ **Vu les caractéristiques propres aux actifs incorporels difficiles à valoriser (exclusivité des droits sur lesdits actifs, couverture géographique, portée et durée de la protection juridique, durée d'utilité, avancement du développement, droits relatifs aux améliorations révisions et mise à jour, avantages escomptés), la grande difficulté reste toujours l'analyse de comparabilité, c'est-à-dire, les transactions comparables sur le marché libre.**

- ▶ **Le problème se posera avec acuité dans un pays comme la Tunisie où on n'a pas jusque-là une base de données comme celles qui existent en Europe (Amadieus, Diane...).**

- ▶ **La sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée aux transactions portant sur un transfert d'actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels n'est pas si facile qu'on le croit.**

Ainsi, il sera tenu compte de :

- ▶ **La nature des actifs incorporels concernés ;**
- ▶ **Des difficultés pour identifier des transactions sur le marché libre et des actifs incorporels potentiellement comparables ;**
- ▶ **Des difficultés d'application de certaines méthodes de prix de transfert à des transactions portant sur lesdits actifs.**

Même si les 5 méthodes de prix de transfert de l'OCDE peuvent s'appliquer :

- ▶ **Méthode du prix comparable sur le marché libre,**
- ▶ **Méthode de prix de revente,**
- ▶ **Méthode du coût majoré,**
- ▶ **La méthode transactionnelle de la marge nette,**
- ▶ **La méthode transactionnelle de partage de bénéfices**

D'autres méthodes alternatives peuvent également être utilisées. A titre d'exemples:

- 1. Lorsque l'analyse de comparabilité relative à des transferts d'actifs incorporels ou de droits sur des actifs incorporels révèle l'absence de transactions comparables sur le marché libre permettant d'établir le prix de pleine concurrence ou l'absence de données disponibles concernant des transactions potentiellement comparables.**

- 2. Le cas des actifs incorporels qui présentent des caractéristiques uniques ou qui revêtent une importance telle qu'ils ne sont transférés qu'entre entreprises associées.**
- 3. Les actifs incorporels ou les droits sur des actifs incorporels possèdent parfois des caractéristiques très spécifiques, de sorte qu'il est difficile de trouver des éléments de comparaison et, dans certains cas, d'évaluer la valeur d'un actif incorporel au moment où il fait l'objet d'une transaction.**

- ▶ **D'où la question de savoir comment déterminer le prix de pleine concurrence ?**
- ▶ **La solution consiste à se référer à la manière dont des entreprises indépendantes auraient procédé dans des circonstances comparables pour tenir compte, dans la fixation du prix de la transaction et de l'incertitude entourant l'évaluation.**

- ▶ **L'administration fiscale peut éprouver des difficultés à établir ou à vérifier quels sont les développements ou évènements qui peuvent être considérés comme pertinents pour déterminer le prix d'une transaction impliquant le transfert d'actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels et à déterminer dans quelle mesure la concrétisation de ces développements ou évènements ou leur orientation pourrait avoir été prévue ou être prévisible au moment où la transaction a été conclue.**

- ▶ **Pour ce faire, une expertise ou une approche de l'environnement commercial dans l'actif incorporel est développé ou exploité doit se réaliser.**

▶ Exemple :

Une entreprise peut transférer un actif incorporel, à un stade précoce du développement, à une entreprise associée, fixer une redevance qui ne reflète pas la valeur de l'actif incorporel au moment du transfert et faire valoir plus tard qu'il n'était pas possible au moment du transfert de prévoir avec certitude le succès qu'a eu le produit. La différence entre la valeur *ex ante* et la valeur *ex post* de l'actif incorporel serait attribuée à des développements plus favorables que prévu.

- ▶ **Dans de telles situations, les administrations n'ont pas généralement les connaissances commerciales spécifiques ni l'accès aux informations leur permettant d'examiner la demande du contribuable et de démontrer que la différence entre la première valeur (ex ante) et la deuxième (ex post) d'un actif incorporel résulte d'hypothèses de fixation des prix non conformes au principe de pleine concurrence avancées par le contribuable.**

- ▶ **Pour affronter les asymétries de l'information, les administrations fiscales, en examinant les résultats ex post, peuvent les considérer comme présomption de preuve du bien-fondé des accords de fixation de prix ex ante. Le contribuable a toutefois la possibilité de réfuter cette présomption en démontrant la fiabilité de ces informations à l'appui de la méthode de calcul adoptée au moment où la transaction a eu lieu.**

CONCLUSION

- ▶ **Dans l'histoire des peuples, la marche de la Chine avec Mao TSE TOUNG était vers le pouvoir. Le Maroc a eu droit à la marche verte avec le Roi Hassan II.**
- ▶ **La Tunisie doit se lever et marcher et sa marche pourra marquer aussi l'histoire si elle sera une marche pour la TRANSPARENCE.**

**Merci pour votre
attention**