

Prix de transfert : Méthode de partage de bénéfices ou split profit au regard de BEPS



SIHAM SAMHANE
Directrice Administrative
et Financière

Experte Comptable DPLE, Doctorante à l'ISCAE, DAF
de la filiale OCP - SADV

En 2015, l'OCDE a publié plusieurs rapports (sous formes de plusieurs actions) résumés par l'acronyme « BEPS¹ : Base Erosion and Profit Shifting ». Parmi les objectifs assignés à ces rapports est que « les prix de transfert calculés soient conformes à la création de valeur² ».

En effet, parmi les actions prévues en matière de Prix de Transfert figure l'assurance que « les bénéfices associés au transfert et à l'utilisation d'actifs incorporels, soient correctement répartis en fonction de la création de valeur ». Ainsi, il en découle, qu'il ne s'agit pas seulement de déterminer le prix de pleine concurrence (notion coutumière en matière de prix de transfert) mais il s'agit plutôt de répartir les bénéfices selon la création de valeur.

Certes, les deux méthodes (celle basée sur le prix comparable et celle basée sur le partage de bénéfices) ne sont pas contradictoires, mais celle basée sur le bénéfice semble procéder d'une conception plus étroite fondée sur l'analyse de la valeur et la création de richesse et non pas sur le prix.

Plusieurs directives OCDE, ONU, mettent l'accent sur cette méthode qui est efficace et intellectuellement satisfaisante. Par ailleurs, pour certaines parties prenantes au projet BEPS la méthode du partage de profit devrait être la méthode standard de fixation des prix de transfert au lieu d'être utilisée comme la méthode du dernier ressort.

Alors en quoi consiste cette méthode ? quelles sont ses spécificités par rapport aux autres méthodes ? quelles sont ses difficultés de mise en œuvre ? et son degré d'applicabilité dans le contexte Marocain ?

1. Panorama des méthodes des Prix de Transfert

Les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert³ font la distinction entre les « méthodes transactionnelles traditionnelles » qui incluent :

- La méthode du prix comparable sur le marché libre (CUP),
- La méthode du prix de vente minoré,
- Et la méthode du coût majoré.

Et les « méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices » qui sont :

- La méthode de la marge nette transactionnelle (« MMNT »)
- La méthode transactionnelle du partage des bénéfices⁴.

Les principes de l'OCDE ainsi que l'ONU ne définissent pas de hiérarchie entre les méthodes, même si celle de partage de bénéfices était toujours considérée, comme une méthode de dernier ressort. Ils recommandent d'utiliser la méthode « la plus appropriée », ce qui dépend de la transaction en cause, de l'analyse fonctionnelle et de la disponibilité des données comparables, et indiquent qu'il n'est pas possible de donner une règle adéquate ou qui conviendrait à toutes les transactions.

En effet, en conséquence de l'analyse fonctionnelle, le choix de la méthode la plus appropriée requiert tout d'abord d'isoler « la fonction de valeur » ou « Entrepreneur », qui met en œuvre toutes les autres, qui apportent le plus de valeur ajoutée, qui détient les actifs les plus stratégiques, et qui supporte les risques les plus importants. Les autres fonctions sont dites « routinières ». C'est pour cette fonction de valeur ou entrepreneur « partie testée » que la marge doit s'inscrire dans la fourchette de pleine concurrence définie par la méthode « appropriée », par exemple la méthode du coût majoré ou la MMNT pour un prestataire de services ou un sous-traitant industriel, ou la méthode du prix de revente minoré ou la MMNT pour un distributeur ou agent. Ces trois

¹ Présentation de BEPS dans le site de l'OCDE : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beeps/>

² Action 9 BEPS qui impose que les revenus transférés dans le cadre de transaction intergroupe soient proportionnels à la création de valeur.

³ Principes de l'OCDE, applicables en matière des PT à l'intention des

entreprises multinationales et les administrations Fiscales (Juillet 2017).

⁴ Cette méthode consiste à déterminer une juste formule permettant de procéder au partage des bénéfices combinés entre les entreprises associées.

méthodes sont aussi appelées méthodes unilatérales parce que la marge d'une seule des parties à la transaction doit s'inscrire dans un intervalle de pleine concurrence.

La méthode du prix comparable sur le marché libre et la méthode du partage des bénéfices sont, quant à elles, des méthodes dites bilatérales: la méthode du Prix comparable sur le marché libre définit directement le prix de pleine concurrence pour la transaction, et justifie implicitement la marge réalisée par les deux parties, alors que la méthode du partage des bénéfices justifie explicitement ces marges.

En effet, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être la plus appropriée⁵ lorsque :

- les activités des entreprises associées sont fortement intégrées, et/ou
- les deux parties apportent des contributions uniques et de valeur, notamment lorsque les deux parties ont droit aux rendements de l'exploitation d'actifs incorporels uniques et de valeur⁶.

Cet aspect bilatéral est considéré comme l'avantage principal de ces deux méthodes. Un avantage complémentaire pour la méthode du partage des bénéfices est qu'elle reflète plus fidèlement la complexité et la difficulté de certaines transactions. Il est souvent difficile d'identifier la fonction ou l'entreprise créatrice de valeur dans un processus ou une transaction complexe pour lui attribuer un prix ou dans le cas où les deux parties à la transaction apportent des contributions uniques et de grande valeur (des biens incorporels uniques par exemple).

Un autre atout de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices est qu'elle offre de la souplesse en tenant compte de la situation factuelle spécifique des entreprises associées, qui peut être exceptionnelle et ne pas exister dans le cas d'entreprises indépendantes, tout en constituant toujours une approche de pleine concurrence dans la mesure où elle reflète ce qu'auraient fait des entreprises indépendantes, confrontées à des circonstances identiques.

Dès lors, les principes de l'OCDE indiquent ainsi que la méthode du partage des bénéfices peut être la plus appropriée pour des transactions fortement intégrées ou lorsque chaque partie à la transaction apporte des contributions spécifiques et à forte valeur ajoutée, soit par l'intermédiaire de fonctions stratégiques ou d'éléments d'actifs incorporels.

2. Position de BEPS par rapport à la méthode de « split Profit »

Comme cité ci-dessus, le BEPS recense 15 actions organisées en trois principes fondamentaux : Cohérence, Substance et Transparence. La majorité de ces actions font un renvoi à la méthode de partage de bénéfice.

Parmi ces actions, le plan d'action 8⁷ portant sur les actifs

incorporels et visant à l'élaboration des règles destinées à empêcher le transfert de bénéfices par le biais de la vente d'actifs incorporels entre membres d'un même groupe fait référence au partage des bénéfices dans les développements liés à la propriété des incorporels et à leur évaluation.

En effet, cette action prévoit que le propriétaire d'un actif incorporel n'est susceptible d'en recevoir tous les fruits que s'il réalise et contrôle toutes les fonctions importantes liées au développement, à l'amélioration, à l'entretien et à la protection des actifs incorporels, s'il contrôle toutes les autres fonctions, détient les actifs correspondants et encourt les risques associés. Cette analyse semble plus rationnelle et plus logique, et vise en fait des situations extrêmement spécifiques tels que les marques ou les brevets des multinationales.

Prenons le cas d'une multinationale qui décide d'utiliser une marque très implantée sur un marché régional, par exemple l'Europe du Nord, dans des marchés nouveaux ou elle est peu connue, par exemple l'Afrique du Nord. Les droits d'utilisation pour ce marché nouveau sont alors transférés à une filiale située dans un pays à fiscalité privilégiée (l'Afrique pour le cas d'espèce) avec une valeur nécessairement limitée. La filiale Européenne propriétaire des droits de la marque facture les filiales locales sur la base de la méthode du coût majoré, ce qui se justifie par le fait qu'elle prend tous les risques financiers pour le développement de la marque dont elle est, de fait, économiquement propriétaire. En cas de succès sur le marché de l'Afrique du Nord, la filiale propriétaire des droits va engranger des profits substantiels qui seront faiblement taxés. Il ne faut pas oublier que si la campagne marketing est un échec, le groupe aurait localisé des dépenses très significatives dans un paradis fiscal, ce qui serait un désastre en termes de taux effectif mondial d'imposition.

Ainsi, les rapports BEPS préconisent l'utilisation des méthodes de prix de transfert qui sont fondées sur une analyse de comparables (référence implicite aux méthodes bilatérales), par exemple la méthode de partage de bénéfices ou des techniques d'évaluation, afin de rémunérer de façon appropriée ces fonctions. On peut cependant s'interroger sur les conséquences d'une telle approche pour des multinationales qui répartissent leur effort de développement dans le monde entier en fonction des expertises locales.

La réponse est claire, même l'action 8 de BEPS renvoie aux méthodes les plus utiles pour évaluer les incorporels qui sont celles du prix comparable sur le marché libre et la méthode du partage des bénéfices. Tout en considérant l'utilité des techniques d'évaluation financière pour déterminer les prix comparables tels que la méthode DCF (discounted cash flows) et leurs faiblesses par rapport aux hypothèses qui peuvent être remises en cause (budgets, taux de croissance, discount, durée de vie et valeurs terminales, taux d'impôt, etc.)

⁵ Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2017) et le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert dans les pays en développement (2017) présentent plus en détail les points forts et les faiblesses de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

⁶ Il peut s'agir, par exemple, de brevets, de savoir-faire ou de secrets commerciaux liés à des processus d'ingénierie ou de fabrication mais

aussi des marques de fabrique, marques et autres biens incorporels de commercialisation

⁷ Actions 8 – 10 contain transfer pricing guidance to assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation in relation to intangibles, including hard-to-value ones, to risks and capital, and to other high-risk transactions.

En somme, en matière d'incorporels, aux yeux de l'OCDE et les rapports BEPS, la méthode de partage de bénéfice est la mieux adaptée et appropriée.

Quant à l'action 13 de BEPS relative à la documentation des prix de transfert⁸ et déclaration pays par pays, qui contribuera à augmenter la qualité et les volumes d'informations à la disposition de l'administration fiscale. Elle introduit un nouveau concept d'obligation déclarative sur la répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans plusieurs pays par le même Groupe. Cette action fait aussi référence, quoique de façon implicite, à la méthode du partage des bénéfices. En effet, le « dossier local » (local file), prévu par cette action, doit présenter la méthode la plus appropriée pour chaque catégorie de transaction et la raison de sa sélection. Il doit également indiquer quelle est la partie testée pour chaque transaction : les méthodes unilatérales ont donc en principe toute leur place.

Cependant, un des objectifs de la documentation des prix de transfert est de donner aux administrations fiscales un outil d'évaluation des risques en la matière ; en conséquence, un outil de « reporting » pays par pays ou le CBC est proposé, sous forme d'un tableau à double entrée intitulé « Vue d'ensemble de la répartition des revenus, impôts et activités opérationnelles pays par pays ». Ce reporting CBC présente pour chaque pays d'implantation des informations telles que, parmi d'autres, le chiffre d'affaires, le résultat courant, l'impôt sur le revenu, le nombre des employés, le montant des charges salariales ou la valeur des actifs corporels. Assez curieusement, les actifs incorporels et les risques ne font pas partie de la liste. C'est évidemment un outil avantageux pour mettre en œuvre la méthode du partage des bénéfices, puisqu'il donne les indicateurs qui sont le plus souvent utilisés comme clés de répartition (chiffre d'affaires, coûts salariaux, montant d'actifs).

En guise de conclusion, les nouvelles directives internationales et notamment les actions BEPS favorisent d'avantage la méthode de partage de bénéfice en tant que méthode équitable et rationnelle dans la détermination des Prix de Transfert dans les opérations transfrontalières du même Groupe que ce soit pour le contribuable que pour les administrations Fiscales.

La méthode du partage des bénéfices est une méthode efficace dans la mesure où elle permet de mieux refléter la complexité de certaines transactions

fonctionnelles, et de déterminer un prix de pleine concurrence par une approche bilatérale.

En revanche les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert, qui décrit les méthodes de prix de transfert⁹, ne semble pas être à l'ordre du jour, tout du moins dans le cadre du plan d'action BEPS. En effet, la méthode transactionnelle du partage des bénéfices ne serait généralement pas utilisée lorsqu'une partie à la transaction accomplit uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique et spécifique de valeur (par exemple s'il s'agit d'un sous-traitant de fabrication ou d'un prestataire de service sous contrat dans les circonstances appropriées), car dans de telles situations, une méthode du partage des bénéfices ne serait généralement pas appropriée au vu de l'analyse fonctionnelle de cette partie.

Toujours aux yeux de l'OCDE, une autre faiblesse de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices tient¹ à ses difficultés d'application. À première vue, la méthode du partage des bénéfices apparaît plus accessible pour

les contribuables et les autorités fiscales parce qu'elle a tendance à moins s'appuyer sur des informations concernant des entreprises indépendantes. Or, il peut être difficile pour les entreprises associées comme pour les autorités fiscales d'obtenir les informations d'entreprises étrangères affiliées.

Certes, les praticiens savent à quel point il est difficile d'avoir accès à des informations fiables sur les prix pratiqués entre parties indépendantes pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre, et qu'il est pratiquement impossible d'obtenir une information sur le niveau de profitabilité dégagé par une partie tierce, même quand le contribuable est parti à la transaction (cas des comparables internes). Afin de pallier cette difficulté, les principes directeurs OCDE conseillent de répartir les profits sur la base de la division des fonctions (en prenant en compte les actifs et les risques correspondants). En d'autres termes, il faut définir des clés de répartition appropriés (Chiffres d'affaires, les actifs, les coûts ou les dépenses, l'effectif ...). Encore faut-il trouver les clés de répartition appropriés ou une pondération permettant de déterminer la contribution de chacune des parties à la réalisation des bénéfices combinés¹⁰.

De manière générale, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices permet de déterminer ou de vérifier les résultats d'une transaction entre des parties liées en se référant au partage des bénéfices entre elles. La répartition doit être effectuée en référence au partage qui aurait eu lieu si les parties n'avaient pas été liées. Les données relatives au partage des bénéfices dans le cadre de transactions

⁸ Action 13 du BEPS concernant la documentation de Prix de Transfert et CBC reporting

⁹ Chapitre 2 sur les méthodes de prix de Transfert dans les Principes de l'OCDE, applicables en matière des PT à l'intention des entreprises multinationales et les administrations Fiscales (Juillet 2017).

¹⁰ Ils correspondent au bénéfice total provenant des transactions entre les entreprises associées dans lesquelles chacune contribue d'une façon significative (co-Recherche&Développement dans l'industrie pharmaceutique ou Peétrolère).

comparables sur le marché libre sont pertinentes pour une analyse de ce type, mais elles sont parfois difficiles à trouver, voire inexistantes. C'est la raison pour laquelle les partages de bénéfices peuvent être effectués sur une autre base économique valable, telle qu'une analyse des processus économiques et commerciaux qui ont servi à déterminer les contributions respectives de chacune des parties à la transaction. Ces analyses ne reposent pas nécessairement sur des données concernant des transactions comparables sur le marché libre ou n'exigent pas nécessairement que l'on dispose de telles données¹¹.

En outre, il peut être difficile de déterminer les produits et les charges combinés de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudrait pour cela établir les comptes sur une base commune et effectuer des ajustements liés aux différences de normes comptables et de devise. De plus, lorsqu'on applique la méthode du partage des bénéfices au bénéfice d'exploitation, il peut être difficile d'identifier les dépenses d'exploitation se rattachant aux transactions analysées et de ventiler les coûts entre ces transactions et les autres activités des entreprises associées.

En guise de conclusion, on comprend bien l'intérêt pour les administrations fiscales d'un outil simple d'évaluation des risques fiscaux, mais cet outil n'est pas directement transposable pour la mise en œuvre et la documentation d'une politique de prix de transfert. La situation devient d'autant plus délicate lorsque la transaction dégage une perte globale : il n'est alors pas rare de voir les administrations fiscales revenir à l'application d'une méthode unilatérale afin de dégager une base imposable au niveau de l'un des pays.

4. Applicabilité de la méthode du partage des bénéfices dans le contexte Marocain

Encore actuellement, il n'existe pas de norme juridique ou fiscale au Maroc visant les méthodes de prix de transfert : le Code général des impôts et la note circulaire 717 ne mentionnent nulle part l'existence de méthodes de prix de transfert sauf dans le cadre de leur documentation (Article 214 du CGI). En effet, ledit article stipule que l'administration des impôts peut demander à l'entreprise imposable au Maroc la communication des informations et des documents relatifs à :

1. La nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celle située hors du Maroc ;
2. La nature des services rendus ou des produits commercialisés ;
3. La méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient ;
4. Et aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc.

L'introduction de cette notion de documentation de PT en 2009, était vraiment primordiale pour la législation Fiscale Marocaine qui militait depuis toujours pour respecter les directives de l'OCDE et s'inscrire dans les plans d'actions

BEPS et notamment les échanges automatisés des données (CRS)¹².

Hormis cet article qui fait référence aux méthodes de Prix de Transfert dans leur phase de documentation et justification, la législation et la doctrine Marocaine ne traitent pas spécifiquement les méthodes de Prix de transfert. Néanmoins, en analysant l'article 213 du CGI avant et après la LF de 2009, nous constatons que le législateur Marocain a nuancé cette fois entre la comparaison de Bénéfices des entreprises similaires et le prix d'achat ou de vente des mêmes entreprises. En effet, après la révolution phare de la législation fiscale Marocaine de 2009, les vérificateurs ont commencé à comparer les bénéfices et les marges des contribuables contrôlées avec ceux des entreprises similaires sans aucune comparaison des prix d'achat.

Notons ainsi, le basculement de notre juridiction fiscale de la méthode des comparables sur le marché libre (CUP) ou unilatérale vers la méthode de partage de bénéfice ou la méthode bilatérale.

En réalité, les praticiens ont pu constater que l'administration fiscale Marocaine n'est pas du tout hostile à l'application de la méthode du partage des bénéfices comme méthode principale de fixation des prix. Le plus souvent, le partage est opéré sur la base de clés de répartitions prédéfinies, ou même sur des pourcentages fixes. Il arrive également que l'administration fiscale utilise la méthode du partage des bénéfices dans le cadre de la négociation permettant d'atteindre un règlement d'ensemble à l'issue d'un contrôle fiscal, soit pour resserrer un intervalle de concurrence qu'elle juge trop large dans le cadre de l'application d'une méthode unilatérale, soit pour trouver un accord dans le cadre d'un différend d'une autre nature.

Enfin, dans les cas où le contribuable lui-même a utilisé la méthode du partage des bénéfices (en dehors d'un contexte d'accord préalable sur les prix de transfert), il n'est pas rare de voir l'administration fiscale remettre en cause non pas cette méthode, mais les paramètres de son application tels qu'ils ont été établis par le contribuable pour déterminer la répartition des profits appropriés.

En effet, sur le terrain il apparaît que l'Administration tend à mettre en avant l'aspect fonctionnel dans le calcul du partage, au détriment des actifs et des risques, en utilisant comme clé de répartition le nombre des employés ou le Chiffres d'affaires. D'autant plus volontiers que pour partie, ces paramètres font inévitablement intervenir une forme de jugement de valeur. Ce faisant, cette remise en cause subjective de tel ou tel critère (par exemple la contribution d'une entité donnée à la fonction Commerciale devra être estimée à 60 % ou bien à 80 %) conduira aisément à un redressement fiscal.

En guise de conclusion, dans son plan d'action BEPS, l'OCDE déclare au sujet des prix de transfert qu'il est préférable de remédier aux insuffisances du système existant plutôt que de tenter de le remplacer pour un nouveau système de répartition des profits, basé sur l'application d'une formule. Ce serait pourtant l'aboutissement du système actuel s'il est dominé par la méthode du partage des bénéfices.

¹¹ Conclusion tirée du rapport Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert tel qu'élaboré par FMI, GBM, OCDE et ONU en Janvier 2017

¹² Common Reporting Standard validé par l'OCDE en Juillet 2014, qui oblige les institutions financières des pays signataires à échanger les informations de leurs clients.