

OCDE  
A l'attention de  
Monsieur OWENS  
Directeur CPAF

Nantes le 15 septembre 2010

Objet : Commentaires relatif à un nouveau projet sur les aspects prix de transfert des incorporels

Cher Monsieur Owens,

Le cabinet AVODIRE a le plaisir de présenter ses commentaires en réponse à l'appel de l'OCDE dans le cadre de la détermination du champ d'un nouveau projet relatif à l'aspect prix de transfert des incorporels.

Conformément à cet appel, nos commentaires ci-après portent sur la définition des questions les plus significatives en la matière, les problèmes identifiés dans les principes actuels de l'OCDE, les domaines dans lesquels des travaux complémentaires de l'OCDE pourraient être utiles et le format du produit final.

Vous en souhaitant bonne réception

Je vous prie d'agréer Cher Monsieur, l'expression de ma considération distinguée.

Laurent Savarin  
Avocat associé

## **I - QUESTIONS LES PLUS SIGNIFICATIVES S'AGISSANT DE L'ASPECT PRIX DE TRANSFERT DES INCORPORELS**

Deux questions nous apparaissent essentielles pour déterminer les prix de transfert en présence d'incorporel, d'une part celle de la mise en évidence de l'incorporel, d'autre part celle du lien entre le revenu généré et l'incorporel.

### **A - La mise en évidence des incorporels**

Si certains incorporels sont facilement identifiables, notamment ceux susceptibles de faire l'objet d'un dépôt, de nombreux litiges en matière de prix de transfert sont liés à des incorporels qui résultent du fonctionnement même des entreprises.

Il peut s'agir d'incorporels industriels comme le savoir-faire ou d'incorporels commerciaux.

Ce type d'incorporel se confond parfois avec l'activité même de l'entreprise. Il n'est alors pas toujours évident d'établir une distinction entre la simple maîtrise d'un facteur clef de succès et un avantage concurrentiel.

Par exemple, la constitution d'un réseau commercial résulte directement de l'activité de distribution. Quand au développement d'un savoir-faire il est étroitement associé à l'activité de production.

Il peut ainsi être difficile pour une entreprise de mettre en évidence l'exploitation, le transfert ou la mise à disposition de certains incorporels.

En outre l'objectif étant la détermination des prix de transfert, il faut pouvoir identifier les origines de l'incorporel pour en rattacher la propriété économique à des entités du groupe.

Or l'émergence d'un incorporel résulte souvent à la fois d'incorporels préexistants et de facteurs parfois exogènes au groupe et non maîtrisés. De plus cet incorporel évolue dans le temps en fonction d'autres facteurs.

Il peut donc être particulièrement difficile d'attribuer la paternité d'un incorporel à telle ou telle entreprise d'un groupe.

Par ailleurs, dans une situation de pleine concurrence, l'incorporel n'est pas nécessairement détenu ou économiquement exploité par celui qui en est à l'origine. Il peut l'être par une entreprise qui a réussi à se l'approprier légitimement ou non et à le transformer en avantage concurrentiel.

Faut-il dès lors chercher à intégrer dans la démarche de détermination et d'attribution des incorporels au sein des groupes des critères comme la capacité d'appropriation ou celle d'exploitation de l'incorporel ?

Enfin, la question de la mise en évidence des incorporels vise également à résoudre celle de leur caractère détachable de l'activité notamment dans le cadre de restructuration.

## **B - La question du lien entre le revenu et l'incorporel**

L'autre question importante est celle du lien entre le revenu et l'incorporel.

Se pose la question de savoir quelle est la nature de l'avantage induit par l'exploitation d'un incorporel ? Celui-ci permet-il une augmentation du chiffre d'affaires, une diminution des coûts, le blocage d'un concurrent, ou a-t-il des effets sur d'autres incorporels ?

C'est une question qui se pose avant celle de la détermination du prix transfert quand celle-ci se fait en fonction des avantages réels ou escomptés (évoquée au § 6.29). Elle doit conduire à déterminer l'indicateur de niveau de profit (profit level indicator ou PLI) à partir duquel le prix de transfert pourra être déterminé.

Elle peut être complexe. Ainsi la circonstance qu'un savoir-faire particulier permette une réduction des coûts de production conduit a priori à rechercher pour cet incorporel un prix de transfert assis sur les économies réalisées. Néanmoins, le groupe peut en profiter pour baisser ses prix de vente et transformer ainsi le savoir-faire en avantage concurrentiel. Il peut également tirer parti de cette réduction des coûts pour permettre à l'entité d'investir dans de nouveaux moyens de production plus performants et réduire encore ses coûts. L'avantage obtenu dépendra donc de la stratégie ou de la gestion de l'entreprise.

Il s'agira donc de déterminer le caractère plus ou moins direct des avantages obtenus ou escomptés.

Cette question ouvre également celle des incorporels négatifs.

Il est souvent considéré que les surprofits sont liés à l'exploitation d'incorporels de grande valeur. Cette considération repose sur une hypothèse selon laquelle les activités standards génèrent des revenus de routine.

Si cette approche est largement admise elle conduit à s'interroger sur l'origine des pertes.

Par exemple l'exploitation d'une marque de luxe habituellement regardée comme un incorporel de grande valeur peut conduire à des pertes importantes durant plusieurs années en cas de crise économique.

Par construction les pertes sont-elles liées à l'incorporel, dès lors que les activités standards continuent à générer des revenus de routine ?

Les pertes doivent-elles alors être regardées comme des dépenses de développement ou de maintien de l'incorporel ?

### **III – LES PRINCIPAUX PROBLÈMES IDENTIFIÉS DANS LES PRINCIPES**

En lien avec les deux questions exposées précédemment, les problèmes qui apparaissent dans les principes OCDE sont : la définition des incorporels et la question des avantages liés aux incorporels.

Le chapitre VI présente une liste relativement complète des incorporels (§ 6.3 et suiv.), il souligne également la difficulté de déterminer l'existence d'un bien incorporel (§ 6.6 et 6.7) et évoque la question du développement d'un incorporel commercial par les entités de distribution (§ 6.36 et suiv.)

Néanmoins, il semble opportun de rechercher un ensemble de critères objectifs qui permettent d'établir par inclusion ou exclusion l'existence de tels incorporels.

S'agissant des avantages liés aux incorporels, le rapport met également en évidence des difficultés. Cependant, un consensus pourrait être recherché pour définir les critères permettant d'identifier ces avantages et d'établir leur lien avec l'incorporel.

S'agissant de la détermination, proprement dite, des prix de transfert, plusieurs points peuvent être relevés.

En premier lieu, il faut souligner les difficultés que soulève l'étude de comparables visant à définir un comportement de pleine concurrence en matière de clause de révision de prix ou de partage de bénéfices et/ou de coûts.

Un autre problème sera celui de l'analyse sur plusieurs années.

Celle-ci pose la question de l'application du principe de prescription de l'action de l'administration fiscale.

Sur ce point, le paragraphe 6.35 du chapitre VI énonçant la possibilité pour les administrations de rectifier les prix de transfert au-delà du délai de prescription légale devrait être amendé.

La question sera alors de savoir si les administrations peuvent légitimement faire valoir l'absence de paiement d'une redevance pendant plusieurs années couvertes par la prescription pour justifier l'application d'une redevance plus importante sur la période contrôlée selon un principe de redevance progressive.

Enfin, il semble opportun de rapporter dans le chapitre VI certains principes exposés au chapitre VIII. En effet, ces principes apportent des solutions dans diverses situations en dehors du cadre strict des accords de répartition des coûts (ARC). Néanmoins, certaines administrations refusent d'appliquer ces principes au motif qu'ils seraient spécifiques aux ARC.

### **III – DOMAINES DANS LESQUELS L’OCDE POURRAIT UTILEMENT MENER DES TRAVAUX COMPLÉMENTAIRES**

Outre les points évoqués ci-avant, des travaux pourraient être menés sur les méthodes d'évaluation des incorporels.

Les méthodes basées sur les revenus qui sont le plus souvent utilisées pour évaluer les incorporels transférés au sein des groupes sont de plus en plus élaborées sans pour autant satisfaire les administrations fiscales.

Une réflexion sur ces méthodes d'évaluation visant à réunir un consensus sur les critères de détermination de ses différents éléments (flux, calcul de valeur terminale, horizon de provision, taux d'actualisation, composant du taux d'actualisation etc...) pourrait être engagée.

### **IV – FORMAT FINAL DES TRAVAUX**

S'agissant enfin du format final des travaux, le développement des principes, tels qu'ils se présentent aujourd'hui, paraît adapté.