



Etablissement des prix de transfert: problématiques et possible simplification

Résumé du document de travail 86 par Sol Picciotto

Le système international d'imposition des bénéfices des entreprises multinationales (EMN) est profondément dysfonctionnel. Les récentes tentatives de réformes ont seulement rafistolé le système et des approches alternatives devraient être envisagées (Picciotto 2017). En attendant, les pays en développement ont terriblement besoin de conseils pratiques, en particulier sur les méthodes de répartition des bénéfices, connues comme règles d'établissement des prix de transfert.

Bien que les multinationales opèrent de manière intégrée comme des firmes indépendantes, elles consistent aujourd'hui en une multitude de sociétés légalement séparées, avec d'autres entités, mais toutes réunies sous un contrôle central avec un propriétaire commun. Naturellement, chaque autorité fiscale se charge des entités résidentes ou de celles qui font des affaires dans ce pays, et il semble normal de déterminer les bénéfices réalisés dans le pays en commençant par les comptes de ces entités locales.

Une histoire mouvementée

Les autorités fiscales nationales ont longtemps eu le pouvoir d'ajuster les comptes de ces entités afin d'assurer une répartition équitable et raisonnable des profits de la MNE dans son ensemble, car les entreprises sous contrôle commun ne sont pas indépendantes les unes des autres et leurs relations ne sont donc pas comme des opérations sur le marché. Néanmoins, la norme qui a été internationalement reconnue dans les années 1930 pour l'ajustement des comptes était de les comparer avec les comptes d'entreprises indépendantes similaires. Des années 1920 aux années 1970, deux approches ont été principalement utilisées: l'une basée sur les bénéfices comparables (en appliquant une marge bénéficiaire de référence, par exemple, au chiffre d'affaire) et l'autre étant une ventilation fractionnée du bénéfice global de la multinationale. Ce n'est que récemment que les règles sont devenues axées sur la tarification des transferts entre les entités sœurs, en les évaluant par rapport à des transactions comparables entre parties non liées. Les méthodes conçues à l'origine par les Etats-Unis ont été initialement rejetées par d'autres membres de l'Organisation Economique pour la Coopération et Développement (OCDE). Les USA se sont rapidement

rendu compte que, dans la pratique, de vraies équivalences ne pouvaient pas être trouvées, mais les réajustements des règles américaines dans les années 1980 conduisirent à des conflits avec autres membres de l'OCDE. Les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert (TPG), enfin publiées en 1995, ont reconnu cinq méthodes, tout en soulignant la nécessité d'une analyse fonctionnelle individuelle des entités dans chaque multinationale, en se concentrant sur les transactions entre elles. Les TPG ont eu une grande influence et, dans certains cas, ont été incorporés dans les lois nationales. Cela s'explique en grande partie par la dévotion de légions de spécialistes s'étant intellectuellement investis dans ces techniques, formant une communauté cognitive dominée par des conseillers bien-payés, ce qui s'explique également par le fait qu'elles fournissent des possibilités de minimiser les impôts. Certains membres, non membres de l'OCDE, ont même adopté des régulations sur la base des TPG, bien que peu aient les ressources nécessaires à leur application rigoureuse.

Lacunes fondamentales

L'approche des TPG actuelles est à la fois erronée et peu pratique. Les multinationales bénéficient d'une technologie particulière, d'économies d'échelle et des synergies résultant de l'intégration. Par conséquent, leurs relations internes ne sont pas comparables aux transactions entre parties non liées. L'application d'une approche transactionnelle aux financements, actifs incorporels et risques intragroupes est particulièrement inadaptée étant donné qu'il s'agit de fonctions essentielles, très centralisées dans les multinationales, qui relèvent donc des facteurs partagés impliquant les frais généraux. Ces fonctions sont également facilement localisables n'importe où, ce qui a créé les problèmes les plus insolubles en matière d'établissement des prix de transfert (Andrus et Collier 2017). Le principe de l'entité indépendante a encouragé les multinationales à créer des structures et des transactions complexes pour minimiser les impôts.

L'analyse factuelle et conjoncturelle, systématiquement requise par les TPG, nécessite que les autorités fiscales mènent un audit détaillé de chaque entité, nécessitant par conséquent une connaissance spécialisée des activités

de l'entreprise ainsi que des méthodes d'établissement des prix de transfert. Cela nécessite du personnel qualifié, qui est une ressource rare, en particulier dans les pays pauvres. Les autorités fiscales sont toujours surpassées par les entreprises multinationales qui connaissent mieux leur métier et investissent des sommes substantielles dans des conseillers spécialisés. Le caractère subjectif des règles permet aux grandes multinationales de planifier combien elles paieront de taxes et où, malgré les risques substantiels de désaccords et de conflits.

Sphères d'exemption

Les charges administratives relatives à l'application des TPG ont conduit certains pays à adopter diverses règles sur des « sphères d'exemption » pouvant être appliquées automatiquement. Bien que celles-ci vont à l'encontre de l'importance d'un audit individuel, l'OCDE a modifié le TPG en 2013 pour les autoriser, mais seulement à condition qu'elles soient sur la base du volontariat pour les contribuables et, si nécessaire, en accord avec les autres pays concernés. Par conséquent, elles ont une portée limitée au sein des TPG, où elles consistent principalement en une exemption de certaines obligations de documentation et portent sur les petites entreprises. Elles ne semblent pas pertinentes pour les pays en développement, où les EMN sont généralement de gros contribuables. Certains des pays en développement les plus innovants ont cherché une simplification plus efficace. C'est le Brésil qui est allé le plus loin avec des règlements détaillés remontant à 1996. Ils reposent sur trois des méthodes approuvées de l'OCDE, mais appliquent des marges bénéficiaires fixes à tous les contribuables dans chaque catégorie spécifiée, dispensant ainsi de la nécessité d'audits individuels. Cela a le mérite d'être facile à appliquer et assure une certitude, mais c'est une approche globale qui ne tient absolument pas compte des différences entre les entreprises, en particulier sur la rentabilité. Bien que compatible avec les traités fiscaux, elle ne tient pas compte de l'exigence des TPG pour une évaluation individualisée. En 2001, l'Inde a promulgué des règles sur la base des TPG et a connu une énorme augmentation des conflits. En conséquence, les réglementations de 2013 spécifiaient des méthodes d'évaluation des prix de transfert avec sphères d'exemption pour des entreprises approuvées dans des secteurs spécifiques (principalement les logiciels externalisés et la fabrication de composants). Conformément aux TPG, elles étaient basées

sur le volontariat, mais cela a abouti à une faible participation, et les révisions apportées en 2017 semblent peu susceptibles d'améliorer ce point. D'autres pays ont également conçu des régimes sectoriels, par exemple le Mexique pour les usines en sous-traitance pour l'exportation (« maquilas ») et la République Dominicaine pour le secteur hôtelier. Ceux-ci semblent rencontrer plus de succès car ils s'appliquent automatiquement à des contribuables précis; Il est possible de ne pas y participer mais cela implique une charge de preuves à fournir. Les sphères d'exemptions peuvent donc être utiles pour les secteurs avec des entreprises dans des situations très similaires, avec un système de désengagement plutôt que d'engagement. Si elles sont ciblées sur des entreprises qui attribuent des profits de manière inappropriée à des filiales localisées hors des juridictions du traité, un accord bilatéral n'est pas nécessaire.

Des méthodes alternatives simplifiées

Des méthodes plus radicales, pouvant aider à protéger l'assiette fiscale des pays pauvres tout en étant simples à appliquer, ont été proposées. Certains pays ont un impôt minimum, calculé par exemple sur les recettes des ventes ou utilisant plusieurs méthodes (qui prennent en compte différentes caractéristiques d'entreprises). Une telle taxe est payable si l'obligation fiscale normale sur les bénéfices est plus basse, ou si elle est traitée comme un crédit non-remboursable sur l'impôt sur les bénéfices. Michael Durst a également proposé une « méthode de la marge nette partagée », qui obligerait la filiale locale à dégager une marge bénéficiaire de référence proportionnelle à celle du groupe de sociétés dans son ensemble (Durst 2016). Une extension de cette méthode serait d'établir un point de repère sur une base de formulaire, en allouant une partie du revenu global de la société transnationale à l'entité locale, en se basant sur des éléments significatifs de sa présence dans la juridiction, tels que les employés, les actifs et les ventes. Ce serait revenir à la méthode fractionnée qui était historiquement largement utilisée et qui continue d'être autorisée pour l'attribution de profits à des établissements stables dans la plupart des traités fiscaux existants. Cela va à l'encontre de l'approche transactionnelle dans les TPG qui rejette explicitement les formules de répartition. Cependant, elle pourrait être appliquée d'une manière compatible avec les TPG, en utilisant le cadre d'une demande d'arrangement préalable en matière de prix de transfert, de préférence sur une base sectorielle pour plus de simplicité.

Bibliographie

- Andrus, J. and Collier, R. (2017) *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*, Oxford: Oxford University Press
- Durst, M.C. (2016) 'Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the "Transactional Net Margin" Transfer Pricing Method', ICTD Working Paper 44, Brighton, UK: Institute of Development Studies
- Piccio, S. (2018) 'Problems of transfer pricing and possibilities for simplification', ICTD Working Paper 86, Brighton, IDS, October.
- Piccio, S. (2017) *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*. Brighton, UK: Institute of Development Studies

Crédits

Ce papier a été écrit par **Sol Piccio**. Sol est attaché supérieur de recherche à l'ICTD et Professeur émérite à l'université de Lancaster. L'ICTD est financé avec l'aide britannique du gouvernement britannique et de la Fondation Bill & Melinda Gates; cependant, les vues exprimées ici ne reflètent pas nécessairement les politiques officielles des gouvernements du Royaume-Uni. Les lecteurs sont invités à citer et à reproduire le contenu de la série. En contrepartie, l'ICTD demande à être dûment citée et ces citations doivent être référencées comme ci-dessus.



L'ICTD est basé à l'Institut of Development Studies, Brighton BN1 9RE UK.

© ICTD 2018