



ENTREPRISE & EXPERTISE / **COMPTABILITÉ**

L'incidence des règles de prix de transfert dans la politique de gestion des droits de propriété intellectuelle

L'essentiel de la valeur des groupes de sociétés se situe dans leurs actifs incorporels et, en particulier, leurs droits de propriété intellectuelle.

Toute cession ou licence portant sur un actif incorporel doit, au même titre que les transactions sur biens ou services au sein d'un groupe multinational, faire l'objet d'une évaluation conforme au principe de pleine concurrence afin d'éviter un risque fiscal. Cela vise bien évidemment les droits de propriété intellectuelle dont les revenus sont, par principe, alloués à l'entité titulaire de ces droits.

Les actions n° 8 à 10 des travaux de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS¹) ont conduit à une remise en cause de ce principe par l'introduction du concept de contribution de valeur et des fonctions de développement, d'amélioration, de maintien, de protection et d'exploitation (DEMPE²) des incorporels. L'objectif visait une plus juste répartition du pouvoir d'imposer entre Etats à travers l'alignement des prix de transfert sur la création de valeur. Les fonctions DEMPE ont vocation à faciliter l'évaluation et corriger la répartition des revenus des biens incorporels. En effet, leur caractère mobile les rend difficiles à appréhender.

Désormais, les revenus obtenus de l'exploitation des actifs incorporels doivent être alloués aux entités qui exercent les fonctions DEMPE afférentes à ces actifs. Ce n'est plus la titularité des actifs incorporels qui est prise en compte mais l'exercice des fonctions DEMPE : la titularité ne suffit plus.

En parallèle, l'Action n° 5 du plan BEPS a amené le législateur à refondre le régime fiscal de l'IP BOX à la française. Cela s'est traduit par l'abrogation de l'article 39 terdecies du CGI et l'instauration d'un nouveau régime codifié à l'article 238 du CGI consacrant le principe dit du « nexus³ ». Le « nexus » conditionne les effets du régime de faveur à l'exercice effectif des fonctions DEMPE par l'entité bénéficiaire.

Ce dispositif, optionnel, connaît toutefois une application limitée. En premier lieu, ne sont concernés

que les revenus obtenus de l'exploitation de certains droits de propriété intellectuelle. Par ailleurs, pour en bénéficier, il faut démontrer une corrélation entre le bénéfice de l'avantage fiscal et les dépenses engagées pour le développement de ce droit de propriété intellectuelle. Ce mécanisme est donc soumis à une documentation justificative et une piste d'audit particulièrement lourdes.

Toutes ces difficultés pourraient amener les groupes à délocaliser la propriété de leurs incorporels, dans un objectif purement fiscal. Néanmoins, en cas de non-respect de la règle, le contribuable s'expose, en cas de contrôle fiscal, à la caractérisation d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger au sens de l'article 57 du CGI.

Ces dispositions nouvelles vont donc conduire les groupes à identifier quelles entités exercent ces fonctions DEMPE et à s'interroger sur l'efficacité fiscale de leur politique interne de gestion des droits de propriété intellectuelle.

Le diagnostic sera nécessairement à la fois juridique et fiscal, afin de faire converger titularité des droits et exercice effectif des fonctions DEMPE dans la mesure possible. Ceci nécessitera le recensement des actifs et des relations contractuelles les concernant, l'identification des personnes clés exerçant les fonctions DEMPE et la valorisation économique de tels actifs. Cette analyse constituera le point de départ d'une stratégie de gestion des risques permettant de définir la politique de gestion de droits de propriété intellectuelle la plus optimale sur le plan fiscal.

1. Acronyme anglais pour « Base Erosion and Profit Shifting ».

2. Acronyme anglais pour « development, enhancement, maintenance, protection and exploitation ».

3. Le régime prévoit l'application d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés de 10 % sur les revenus nets tirés de la cession, concession ou sous-concession de certains droits de propriété industrielle.



Par Charlotte Gendron,
avocate manager,



Natalia Moya Fernandez,
avocate associée,



Mickaël Duquenne,
avocat directeur,



Anthony Huard,
avocat,



et Pascal Luquet,
avocat associé,
Grant Thornton
Société d'Avocats