

**Considérations particulières applicables
aux biens incorporels**

A. Introduction

6.1 Le présent chapitre examine les éléments particuliers à prendre en compte lorsqu'il s'agit de déterminer si les conditions convenues ou imposées dans des transactions entre entreprises associées qui font intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence. Il convient d'accorder une attention particulière aux transactions portant sur des biens incorporels, car celles-ci sont souvent difficiles à évaluer sur le plan fiscal. On étudiera l'application des méthodes appropriées fondées sur le principe de pleine concurrence pour la détermination des prix de transfert dans le cas de transactions portant sur des biens incorporels utilisés dans des activités commerciales, notamment de commercialisation. On étudiera aussi les problèmes spécifiques qui se posent lorsque les entreprises se livrant à des activités de commercialisation ne sont pas propriétaires de biens incorporels, tels que des marques et des noms commerciaux. Les accords conclus pour la répartition entre les entreprises associées des coûts afférents aux dépenses de recherche et développement qui peuvent aboutir à la constitution d'actifs incorporels sont examinés au chapitre VIII.

6.2 Dans le cadre du présent chapitre, l'expression "biens incorporels" recouvre les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Elle englobe en outre la propriété littéraire et artistique ainsi que la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux. Ce chapitre ne traitera que de la propriété industrielle d'entreprise c'est-à-dire les biens incorporels associés à des activités commerciales, notamment de commercialisation. Ces biens incorporels peuvent avoir une valeur considérable même s'ils n'ont pas de valeur comptable dans le bilan de la société. Ils peuvent aussi comporter des risques importants (par exemple en matière de responsabilité contractuelle, de responsabilité du fait des produits ou d'atteinte à l'environnement).

B. Biens incorporels commerciaux

i) Généralités

6.3 Les biens incorporels commerciaux comprennent les brevets, le savoir-faire, et les dessins et modèles qui sont utilisés pour la production d'une marchandise ou pour une prestation de services, ainsi que les biens incorporels qui constituent eux-mêmes des actifs d'une entreprise transférés à des clients ou utilisés dans l'exploitation de l'entreprise (par exemple, les logiciels informatiques). Les biens incorporels de commercialisation constituent un type spécial de biens incorporels commerciaux d'une nature différente, comme on le verra plus loin. Pour clarifier les choses, les biens incorporels commerciaux autres que les biens incorporels de commercialisation seront dénommés "biens incorporels manufacturiers". Ces biens sont souvent le résultat d'activités risquées et coûteuses de recherche-développement et l'entreprise qui les a mis au point s'efforce en général de récupérer les frais engagés dans ces opérations et d'obtenir un revenu grâce à la vente de produits, à des contrats de prestation de services ou à des contrats de licence. L'unité qui a mis au point ces biens peut exercer l'activité de recherche en son propre nom, c'est-à-dire avec l'intention d'avoir la propriété juridique et économique des biens incorporels qui en résulteront, pour le compte d'un ou plusieurs autres membres du groupe en vertu d'un accord de recherche contractuel dans lequel le bénéficiaire ou les bénéficiaires dispose(nt) de la propriété juridique et économique de ce bien, ou encore pour son propre compte et celui d'un ou de plusieurs membres du groupe dans le cadre d'un accord contractuel en vertu duquel les parties concernées se livrent à une activité conjointe et ont la propriété économique du bien incorporel (cf. aussi le chapitre VIII sur les mécanismes de répartition des coûts). Les licences réciproques (licences croisées) sont fréquentes et d'autres formules plus complexes se rencontrent également.

6.4 Les biens incorporels de commercialisation comprennent les marques de fabrique ou de commerce et les noms commerciaux qui concourent à l'exploitation commerciale d'un produit ou d'un service, la clientèle, les réseaux de distribution et les désignations, symboles ou graphismes uniques qui ont une forte valeur promotionnelle pour le produit en cause. Certains biens incorporels de commercialisation (par exemple les marques de fabrique ou de commerce) peuvent être protégés par la loi du pays concerné et n'être exploitables qu'avec l'autorisation de leur propriétaire pour les produits ou services concernés. La

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

valeur des biens incorporels de commercialisation dépend de nombreux facteurs, dont la notoriété et la crédibilité du nom commercial ou de la marque engendrées par la qualité des biens et des services qui ont été commercialisés dans le passé sous le nom commercial ou la marque, l'importance du contrôle de la qualité et de l'effort de recherche-développement, la distribution et la disponibilité des biens ou services commercialisés, l'ampleur et le succès des dépenses de promotion destinées à familiariser les clients potentiels avec les biens ou services concernés (en particulier les dépenses de publicité ou de distribution exposées pour développer un réseau de relations avec des distributeurs, agents ou autres établissements auxiliaires) ainsi que la valeur du marché auquel ces biens permettent d'accéder et la nature des droits que confère la loi sur ces biens.

6.5 La propriété intellectuelle, notamment à travers le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux, peut prendre la forme de biens incorporels manufacturiers ou de commercialisation. Le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux sont des informations ou des connaissances exclusives qui facilitent ou améliorent une activité commerciale mais qui ne sont pas enregistrées en vue de leur protection comme c'est le cas pour un brevet ou une marque de fabrique. Le terme de savoir-faire est peut-être une notion moins précise. Le paragraphe 11 du commentaire de l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE donne la définition suivante : "le "know-how" est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique". Le savoir-faire peut donc comporter des procédés, formules ou autres informations secrets concernant l'expérience industrielle, commerciale ou scientifique qui n'est pas couverte par un brevet. Toute divulgation de savoir-faire ou de secrets industriels ou commerciaux risquerait de réduire sensiblement la valeur des actifs. Le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux jouent souvent un rôle important dans les activités commerciales des groupes multinationaux.

6.6 Déterminer l'existence d'un bien incorporel manufacturier ou de commercialisation demande beaucoup d'attention. C'est ainsi que toutes les dépenses de recherche et développement n'aboutissent pas à un bien incorporel manufacturier qui ait de la valeur et toutes les activités commerciales n'entraînent pas nécessairement la création d'un bien incorporel de commercialisation. Il peut

être difficile de déterminer dans quelle mesure une dépense donnée a permis d'obtenir un actif industriel ou commercial et de calculer l'incidence économique de cet actif pour un exercice donné.

6.7 Par exemple, les activités de commercialisation peuvent englober tout un ensemble d'activités telles que les études de marché, la conception de produits adaptés aux besoins du marché, les stratégies de promotion des ventes, les relations publiques, la vente, les services et le contrôle de la qualité. Certaines de ces activités peuvent ne pas avoir d'incidence au-delà de l'exercice au cours duquel elles sont réalisées, de sorte qu'il convient de les assimiler à des dépenses courantes et non à des dépenses capitalisables. D'autres activités peuvent avoir aussi bien une incidence à court terme qu'à long terme. Les modalités de prise en compte de ces activités joueront sans doute un grand rôle lorsqu'on procédera à une analyse fonctionnelle pour apprécier la comparabilité aux fins de l'examen des prix de transfert. Dans certains cas, on peut chercher à récupérer les coûts liés aux activités de commercialisation et, en ce qui concerne les activités manufacturières, les dépenses de R-D, via la facturation des biens et services qui en découlent. Dans d'autres cas, il peut y avoir création d'un bien incorporel donnant lieu au paiement d'une redevance spécifique. Enfin, ces deux solutions pourront être combinées.

ii) Exemples : brevets et marques de fabrique

6.8 Les différences entre les biens incorporels manufacturiers et commerciaux peuvent être mises en lumière par une comparaison entre les marques et les brevets. Les brevets concernent essentiellement le droit de produire des marchandises (qui peuvent être vendues ou utilisées en liaison avec des prestations de service), tandis que les marques sont utilisées dans la promotion des ventes de biens ou services. Un brevet confère le droit exclusif d'utiliser une invention donnée pendant une durée limitée. Une marque peut exister pendant une durée indéfinie ; sa protection ne disparaît que dans des circonstances particulières (renonciation volontaire, non-renouvellement en temps voulu, annulation à la suite d'une décision judiciaire, etc.). Une marque est un nom, symbole ou signe que son propriétaire ou le titulaire d'une licence peut utiliser pour identifier des produits ou services spécifiques d'un fabricant ou négociant déterminé ; le corollaire est l'interdiction, en vertu de la législation interne et internationale, de son utilisation par d'autres parties à des fins similaires. Les marques peuvent conférer au bien ou service auquel elles se rapportent une

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

situation favorable sur le marché quel que soit par ailleurs le caractère spécifique de ces biens ou services. Les brevets peuvent conférer une situation de monopole pour certains produits ou services, alors que les marques ne peuvent le faire à elles seules, dans la mesure où les concurrents peuvent être en mesure de vendre les mêmes produits ou des produits similaires dès lors qu'ils utilisent des signes distinctifs différents.

6.9 Les brevets sont habituellement pris à l'issue de travaux de recherche-développement risqués et coûteux et l'entreprise qui les a effectués s'efforce de récupérer les dépenses qu'elle a supportées (et de dégager un revenu) grâce à la vente des produits couverts par le brevet et à la conclusion d'accords de licence pour permettre à d'autres entreprises d'utiliser l'invention (il s'agit souvent d'un produit ou d'un procédé de production) ou grâce à la vente pure et simple du brevet. Sur le plan juridique, la création d'une nouvelle marque (ou d'une marque nouvellement introduite sur un marché donné) n'est généralement pas très onéreuse. En revanche, lui donner de la valeur et veiller à ce que celle-ci se maintienne ou s'accroisse sera souvent coûteux. Le lancement à grands frais de campagnes publicitaires intensives et d'autres actions de commercialisation sera souvent nécessaire, ainsi que des dépenses pour contrôler la qualité du produit de marque. La valeur de la marque et ses variations dépendront dans une certaine mesure de l'efficacité des efforts de promotion dont elle fait l'objet sur les marchés où elle est utilisée. Elle va aussi dépendre de la réputation de qualité du titulaire de la marque au niveau de la production et de la prestation de services et des mesures prises pour entretenir cette réputation. Dans certains cas, la valeur de la marque pour l'entreprise qui concède la licence peut augmenter à la suite des efforts et des dépenses du licencié. D'un autre côté, la qualité exceptionnelle des brevets peut être un instrument très efficace de commercialisation analogue à une marque et les redevances versées pour avoir le droit d'utiliser ces brevets devront peut-être être envisagées comme le seraient des paiements effectués pour avoir le droit d'utiliser une marque.

6.10 Une marque peut s'appliquer soit à des produits spécifiques soit à une ligne de produits. C'est peut-être sur le marché de la consommation finale que les marques sont le plus familières, mais elles peuvent exister à tous les stades de commercialisation. Les services aussi peuvent être fournis sous une marque déterminée. Une marque de fabrique ou de commerce appartient habituellement à une seule personne, par exemple à une société juridiquement indépendante. Un nom commercial (souvent le nom d'une entreprise) peut avoir la même force

de pénétration qu'une marque et il peut être déposé comme elle. Par exemple, les noms de certaines entreprises multinationales dans les branches des produits pharmaceutiques ou de l'électronique ont une grande valeur pour la promotion des ventes et ils peuvent être utilisés pour la commercialisation d'un grand nombre de produits ou services. Les noms de personnages connus, de stylistes, de sportifs, d'acteurs, de personnalités du monde du spectacle, etc. peuvent aussi être utilisés comme noms commerciaux et/ou comme marques et constituent souvent des instruments de commercialisation particulièrement efficaces.

6.11 Une marque peut faire l'objet d'une vente, de l'octroi d'une licence ou de tout autre transfert. Les contrats de licence qui sont conclus en pratique sont de nature variée. Un distributeur revendeur peut être autorisé à utiliser une marque en l'absence d'accord de licence pour la vente de produits fabriqués par le propriétaire de la marque, mais l'octroi d'une licence est également devenu courant en particulier dans le cadre des échanges internationaux. Ainsi, le propriétaire d'une marque peut accorder une licence à une entreprise qui l'utilise pour des marchandises qu'elle produit elle-même ou qu'elle se procure auprès d'autres sources (ou auprès de l'entreprise qui lui a accordé la licence, par exemple lorsque des produits ou composants génériques sont acquis dans le cadre d'une transaction spécifique). Les clauses des accords de licence peuvent être extrêmement diverses.

6.12 Il est parfois difficile de procéder à une distinction nette entre les revenus des biens incorporels manufacturiers et commerciaux. Par exemple, dans des secteurs orientés vers la recherche, la marque de fabrique et le nom commercial sont des composantes essentielles si l'on veut assurer des revenus suffisants pour rémunérer la recherche antérieure et entreprendre de nouveaux projets particulièrement du fait que les brevets sont limités dans le temps. Renforcer la confiance dans la marque et faire reconnaître la marque de fabrique revêt donc une importance vitale si l'on veut que le produit continue d'être commercialement viable une fois que le brevet est venu à expiration, voire lorsqu'aucun brevet n'a été déposé. Voir la Section D décrivant les accords de pleine concurrence concernant la commercialisation des biens incorporels.

C. Application du principe de pleine concurrence

i) Généralités

6.13 Les lignes directrices définies aux chapitres I, II et III pour l'application du principe de pleine concurrence valent aussi pour la détermination de prix de transfert entre entreprises associées dans le cas de biens incorporels. Ce principe peut toutefois s'avérer particulièrement difficile à appliquer lorsqu'on a affaire à des transactions entre entreprises associées portant sur des biens incorporels, parce que ces biens peuvent avoir un caractère spécifique compliquant la recherche de biens comparables et, parfois, la détermination de la valeur au moment de la transaction. En outre, dans certains cas, des entreprises associées, pour des raisons commerciales tout à fait légitimes tenant aux liens qu'elles ont entre elles, peuvent mettre au point des modalités de transfert que des entreprises indépendantes n'envisageraient pas (voir chapitre I, paragraphe 1.10 et 1.36).

6.14 Pour déterminer le prix de pleine concurrence en cas de transfert de biens incorporels, il faut se placer à la fois du point de vue du cédant et du cessionnaire pour les besoins de la comparabilité. Du point de vue du cédant, l'application du principe de pleine concurrence consisterait à rechercher le prix auquel une entreprise indépendante comparable serait disposée à transférer l'actif. Du point de vue du cessionnaire, une entreprise indépendante comparable peut ou non être disposée à payer un tel prix selon la valeur et l'utilité que présente pour elle l'actif incorporel en question dans le cadre de ses activités. Le cessionnaire sera généralement disposé à payer le prix de la licence, si l'avantage qu'il peut raisonnablement s'attendre à retirer de l'utilisation du bien incorporel est satisfaisant au regard des autres options réalistes. Etant donné que le bénéficiaire de la licence devra entreprendre des investissements ou exposer d'autres dépenses pour exploiter la licence, il faut déterminer si une entreprise indépendante serait disposée à payer le prix d'une licence d'un certain montant compte tenu de la rentabilité attendue des investissements supplémentaires et des autres dépenses qu'elle devra probablement assumer.

6.15 Cette analyse est importante si l'on veut veiller à ce qu'une entreprise associée n'ait pas à payer pour l'acquisition ou l'utilisation d'un bien incorporel une somme calculée sur la base de l'utilisation la plus intensive ou la plus productive de ce bien lorsque celui-ci est d'une utilité plus limitée pour l'entreprise associée compte tenu de ses activités et des autres éléments à prendre

en considération. En pareil cas, il faudrait s'attacher à l'utilité du bien pour déterminer la comparabilité. On voit donc combien il importe de prendre en compte tous les faits et toutes les conditions entourant les transactions lors de la détermination de la comparabilité des transactions.

ii) Identification des accords conclus pour le transfert de biens incorporels

6.16 Les modalités de transfert de biens incorporels peuvent être diverses : vente pure et simple ou, plus souvent, paiement d'une redevance dans le cadre d'un contrat de licence pour bénéficier de certains droits sur le bien en question. Une redevance est en général un versement périodique fixé d'après le montant de la production, des ventes ou, dans certains cas rares, des bénéfices de l'utilisateur. Lorsque la redevance est fondée sur la production ou les ventes du bénéficiaire de la licence, son taux est variable selon le chiffre d'affaires de ce dernier. Il arrive aussi que l'évolution du contexte (par exemple, un nouveau design, une intensification de la publicité de la marque par son propriétaire) entraîne une révision des conditions de rémunération.

6.17 La contrepartie de l'utilisation d'un bien incorporel peut être incluse dans le prix facturé pour la vente de produits, lorsque, par exemple, une entreprise vend à une autre entreprise des produits non finis tout en mettant à la disposition de cette dernière son expérience pour les opérations ultérieures d'ouvrison. Faut-il alors considérer que le prix de transfert englobe la rémunération d'une licence et que, par conséquent, le pays de l'acheteur devra normalement écarter le paiement de redevances supplémentaires ? Tout dépend des circonstances de chaque transaction et aucun principe général ne paraît pouvoir être appliqué, si ce n'est qu'il ne doit pas y avoir double déduction pour la fourniture de technologie. Le prix de transfert peut être un prix global concernant à la fois les produits et les biens incorporels, auquel cas, selon les circonstances, l'acheteur n'aura pas nécessairement à payer des redevances additionnelles au titre de la mise à disposition de l'expertise technique. Il faudra ventiler ce type de prix global pour calculer un montant distinct de redevance de pleine concurrence dans les pays qui prélèvent les retenues à la source sur les redevances.

6.18 Dans certains cas, le bien incorporel fera partie d'un contrat global comprenant les droits sur les brevets, les marques de fabrique, les secrets commerciaux et le savoir-faire. Par exemple, une entreprise peut accorder une

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

licence au titre de tous les biens de propriété industrielle et intellectuelle qu'elle détient. On peut être amené à examiner séparément les composantes de l'ensemble pour vérifier le caractère de pleine concurrence du transfert (voir paragraphe 1.43 du chapitre I). Il importe également de tenir compte de la valeur des services tels que l'assistance technique et la formation des salariés, qui peuvent être rendus par l'inventeur en liaison avec le transfert. De même, il peut être nécessaire de tenir compte des avantages fournis par le licencié au cédant sous forme d'amélioration des produits ou des procédés. Ces services doivent être évalués en appliquant le principe de pleine concurrence compte tenu des dispositions spécifiques applicables aux services qui sont décrites au chapitre VII. A cet égard, il peut être nécessaire d'opérer une distinction entre les différentes modalités de mise à disposition du savoir-faire. Le paragraphe 11 du commentaire de l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE donne des indications à cet égard.

6.19 Un contrat de "savoir-faire" et un contrat de services peuvent faire l'objet d'un traitement différent dans un pays donné selon sa législation fiscale interne ou les conventions qu'il a conclues avec d'autres pays. Cette question sera examinée de plus près par le Groupe de travail n° 1 sur la double imposition et les questions connexes. La perception d'une retenue à la source sur les versements effectués au profit de non-résidents peut dépendre de la manière dont on envisage le contrat. Si le paiement est considéré comme une commission au titre de services rendus, il n'est généralement pas imposé dans le pays d'origine à moins que l'entreprise bénéficiaire n'exerce ses activités dans ce pays par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que la commission puisse être imputée à cet établissement stable. En revanche, les redevances versées pour l'utilisation de biens incorporels sont soumises à une retenue à la source dans certains pays.

iii) Calcul d'un versement de pleine concurrence

6.20 Lorsqu'on applique le principe de pleine concurrence à des transactions entre entreprises associées faisant intervenir des biens incorporels, il faut tenir compte de certains facteurs spécifiques qui affectent la comparabilité des transactions entre entreprises associées et des transactions sur le marché libre. Parmi ces facteurs figurent les avantages attendus du bien incorporel (qui peuvent être déterminés au moyen d'un calcul de valeur actualisée nette). Les autres facteurs sont notamment : les limites de la zone géographique à l'intérieur de laquelle les droits peuvent être exercés ; les restrictions à l'exportation des biens

produits en vertu des droits transférés ; le caractère exclusif ou non exclusif des droits transférés ; les investissements (pour construire de nouvelles usines ou acquérir des machines spéciales), les dépenses de démarrage et les travaux de développement nécessaires sur le marché ; les possibilités en matière de sous-licences, le réseau de distribution du licencié, et la question de savoir si celui-ci a le droit de bénéficier des développements ultérieurs du bien incorporel par l'entreprise cédante.

6.21 Lorsque le bien incorporel en question est un brevet, l'analyse de comparabilité doit aussi tenir compte de la nature de ce brevet (par exemple selon qu'il s'agit d'un brevet de produit ou de procédé) et du degré et de la durée de la protection qui résultent du droit des brevets dans les pays concernés, compte tenu du fait que de nouveaux brevets peuvent être développés rapidement sur la base de brevets anciens, de sorte que la protection effective du bien incorporel peut se trouver considérablement prolongée. La durée de la protection juridique, mais aussi la période pendant laquelle les brevets sont susceptibles de conserver leur valeur économique sont importantes. Un brevet entièrement nouveau et original qui représente une "percée" technologique peut rendre les brevets existants rapidement obsolètes et justifier un prix plus élevé qu'un brevet destiné à améliorer un procédé déjà couvert par un brevet existant ou un procédé dont on peut trouver facilement des substituts.

6.22 Les autres facteurs qui interviennent pour les brevets sont les procédés de production pour lesquels ils sont utilisés et l'importance de leur contribution à la valeur du produit final. Par exemple, lorsqu'une invention brevetée ne couvre qu'un élément d'un procédé, il ne faut sans doute pas calculer la redevance correspondante sur la base du prix de vente du produit complet. Dans un tel cas, une redevance fondée sur une partie du prix de vente devrait tenir compte de la valeur relative de l'élément en cause par rapport aux autres éléments du produit. Par ailleurs, dans l'analyse des fonctions exercées (y compris les actifs utilisés et les risques assumés) pour les transactions qui font intervenir des biens incorporels, les risques considérés devraient comprendre la responsabilité au titre des produits et de l'environnement, qui a pris une importance croissante.

6.23 Pour déterminer un prix de pleine concurrence dans le cas d'une vente ou de la concession d'une licence portant sur un bien incorporel, il est possible d'utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre lorsque le même propriétaire a transféré des biens incorporels comparables ou en a cédé la licence

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

dans des conditions comparables à des entreprises indépendantes. Le montant des règlements effectués dans le cadre de transactions comparables entre entreprises indépendantes du même secteur peut également servir d'indication lorsque ces informations sont disponibles et il peut être souhaitable d'établir une fourchette de prix. Les offres faites à des parties indépendantes ou les offres loyales de licenciés concurrents peuvent également être prises en compte. Si l'entreprise associée cède le bien incorporel à des tiers par voie de sous-licence, il sera possible d'utiliser sous une forme ou sous une autre la méthode du prix de revente pour analyser les conditions de la transaction entre entreprises associées.

6.24 En cas de vente de biens intégrant des éléments d'actif incorporels, il est également possible d'utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre ou celle du prix de revente suivant les principes énoncés au chapitre II. Lorsque des biens incorporels de commercialisation (par exemple, une marque de fabrique) sont concernés, l'analyse de comparabilité doit prendre en considération leur valeur ajoutée, compte tenu de leur acceptabilité pour le consommateur, de leur zone d'application géographique, des parts de marché, du volume des ventes et des autres facteurs pertinents. Lorsque des biens incorporels manufacturiers sont concernés, l'analyse de la comparabilité doit en outre prendre en compte la valeur attribuable à ces biens incorporels (protégés par des brevets ou bénéficiant autrement d'une exclusivité) ainsi que l'importance des fonctions de la recherche-développement en cours.

6.25 Par exemple, il est possible que des chaussures de sport de marque transférées dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées soient comparables à des chaussures de sport transférées sous une marque différente dans le cadre d'une transaction sur le marché libre, aussi bien pour ce qui est de la qualité et des caractéristiques de la chaussure elle-même que pour ce qui est de son acceptabilité par le consommateur et des autres caractéristiques de la marque sur ce marché. Lorsqu'une telle comparaison n'est pas possible, on peut aussi se référer, si l'on dispose d'éléments suffisants, à des comparaisons entre le volume des ventes, les prix et les bénéfices réalisés pour des produits de marque et ceux concernant des produits similaires qui n'ont pas cette marque. Il est donc possible d'utiliser les ventes de produits sans marque comme transactions comparables aux ventes de produits de marque par ailleurs comparables, mais seulement dans la mesure où des ajustements peuvent être effectués pour tenir compte de la valeur ajoutée par la marque. Par exemple, des chaussures de sport de marque "A" peuvent être comparables à des chaussures sans marque à tous égards (après

ajustements) sauf en ce qui concerne la marque elle-même. Dans ce cas, la prime attribuable à la marque peut être déterminée en comparant une chaussure sans marque présentant des caractéristiques différentes, transférée dans le cadre d'une transaction sur le marché libre, à son équivalent de marque, également transféré dans le cadre d'une transaction sur le marché libre. On pourra s'appuyer sur cette information pour déterminer le prix de la chaussure de sport de marque "A", des ajustements pouvant être nécessaires pour tenir compte de l'incidence des caractéristiques différentes sur la valeur de la marque. Mais ces ajustements peuvent être particulièrement difficiles lorsqu'un produit de marque dispose d'une telle position dominante sur le marché que le produit générique s'adresse essentiellement à un marché différent, notamment lorsqu'il s'agit de produits très élaborés.

6.26 Lorsqu'on a affaire à des biens incorporels de grande valeur, il peut être difficile d'identifier des transactions comparables entre entreprises indépendantes. Il peut donc être difficile d'appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions et la méthode de la marge nette dans l'optique des transactions, notamment lorsque les deux parties à la transaction possèdent des biens incorporels de grande valeur ou des actifs uniques utilisés dans la transaction et qui distinguent cette transaction de celles de concurrents potentiels. Dans de tels cas, la méthode de fractionnement des bénéfices peut être pertinente, même si elle est susceptible de soulever des problèmes pratiques.

6.27 Pour déterminer si les conditions d'une transaction faisant intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence, on peut examiner le montant, la nature et l'incidence des dépenses exposées par l'entreprise qui a mis au point ou exploité le bien incorporel pour déterminer la comparabilité ou éventuellement la valeur relative des contributions de chaque partie, en particulier lorsqu'une méthode de fractionnement des bénéfices est utilisée. Toutefois, il n'y a pas nécessairement de lien entre les coûts et la valeur. En particulier, la valeur vénale équitable effective d'un bien incorporel n'est souvent pas mesurable en fonction des dépenses encourues pour la mise au point et la préservation du bien incorporel. Cela s'explique notamment par le fait que les biens incorporels, comme les brevets et le savoir-faire, découlent parfois d'activités de recherche-développement longues et onéreuses. L'importance des budgets de recherche-développement dépend de divers facteurs comme la politique des concurrents en place ou potentiels, la rentabilité attendue de l'activité de recherche et l'évolution des bénéfices, de considérations liées au

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

chiffre d'affaires ou d'une évaluation du rendement des activités passées de recherche-développement. On peut chercher à couvrir les budgets de recherche-développement par les ventes de produits même si les produits en question peuvent ne pas être un résultat direct et peut-être même pas un résultat indirect de la recherche-développement. Par ailleurs, les biens incorporels peuvent nécessiter des dépenses constantes de recherche-développement et de contrôle de la qualité, dont un grand nombre de produits peuvent bénéficier.

iv) Détermination du prix de pleine concurrence lorsque l'évaluation est très incertaine au moment de la transaction

6.28 Comme on l'a indiqué au début de cette section, les biens incorporels sont parfois très spécifiques, de sorte qu'il est difficile de trouver des éléments de comparaison et, dans certains cas, d'évaluer le bien incorporel au moment où il fait l'objet d'une transaction entre entreprises associées. Lorsque l'évaluation du bien incorporel pouvant être effectuée au moment de la transaction est très incertaine, le problème qui se pose est de savoir comment déterminer le prix de pleine concurrence. La solution consiste, tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale, 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, de l'incertitude entourant l'évaluation.

6.29 En fonction des faits et des circonstances, des entreprises indépendantes peuvent procéder de différentes manières pour faire face à ce problème de l'incertitude de l'évaluation lorsqu'elles fixent le prix d'une transaction. L'une des possibilités consiste à fixer le prix dès le départ sur la base des avantages escomptés (compte tenu des divers facteurs économiques entrant en ligne de compte). Pour déterminer les avantages escomptés, des entreprises indépendantes rechercheraient dans quelle mesure l'évolution future est envisageable et prévisible. Dans certains cas, des entreprises indépendantes jugeront que des prévisions d'avantages sont suffisamment fiables pour que le prix de la transaction soit fixé dès le départ en fonction de ces prévisions, sans se réserver le droit de procéder à des ajustements à l'avenir.

6.30 Dans d'autres cas, des entreprises indépendantes jugeront que la fixation du prix uniquement sur la base des avantages escomptés ne permet pas de se prémunir suffisamment contre les risques liés à la forte incertitude qui entoure

l'évaluation du bien incorporel. Des entreprises indépendantes pourront alors opter pour des contrats de plus faible durée ou faire figurer dans leurs contrats des clauses de révision des prix, de façon à se prémunir contre des événements imprévisibles. Par exemple, le taux de la redevance pourra être relevé à mesure qu'augmentent les ventes du licencié.

6.31 On peut également imaginer que des entreprises indépendantes décident d'assumer jusqu'à un certain point le risque d'événements imprévisibles, en convenant toutefois de renégocier et de réviser le prix d'un commun accord dans l'éventualité d'un événement majeur et imprévu modifiant les hypothèses fondamentales retenues pour la fixation du prix. Par exemple, une telle renégociation pourrait être conforme à des conditions de pleine concurrence si un taux de redevance calculé en fonction des ventes d'un médicament breveté se révélait tout à fait excessif en raison de la mise au point inattendue d'un nouveau traitement très bon marché. Du fait du niveau excessif de la redevance, le licencié pourra n'avoir plus aucun intérêt à fabriquer le médicament, ce qui pourra justifier une renégociation du contrat (compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances).

6.32 Lorsqu'une administration fiscale évalue le prix d'une transaction entre entreprises associées portant sur un bien incorporel dont l'évaluation était au départ très incertaine, elle doit se fonder sur les modalités qui auraient été adoptées dans des circonstances comparables par des entreprises indépendantes. Dès lors, dans le cas où des entreprises indépendantes auraient fixé le prix sur la base de prévisions données, l'administration fiscale devra évaluer le prix sur la même base. Dans ce cas, l'administration fiscale pourrait, par exemple, vérifier que les entreprises associées ont établi correctement les prévisions, compte tenu de l'ensemble des événements raisonnablement prévisibles, sans procéder de façon rétrospective.

6.33 L'administration fiscale éprouvera certes des difficultés, notamment si le contribuable ne se montre pas coopératif, pour déterminer quels sont les bénéfices qui étaient raisonnablement prévisibles au moment où a été conclue la transaction. On peut imaginer, par exemple, qu'un contribuable transfère un bien incorporel à une entreprise associée, fixe une redevance qui ne reflète pas la valeur ultérieure avérée du bien corporel et fasse valoir plus tard qu'il n'était pas possible, au moment du transfert, de prévoir le succès qu'à eu le produit. En pareil cas, l'administration fiscale, au vu des événements ultérieurs, pourra être conduite

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

à s'interroger sur la façon dont auraient procédé des entreprises indépendantes en fonction des informations raisonnablement disponibles au moment de la transaction. Il faudra en particulier se demander si les entreprises associées avaient l'intention d'établir et ont effectivement établi des prévisions que des entreprises indépendantes auraient jugées adéquates, compte tenu des événements raisonnablement prévisibles et des risques d'événements imprévisibles, et si des entreprises indépendantes auraient veillé à se prémunir par des moyens supplémentaires contre le risque lié à l'incertitude entourant l'évaluation.

6.34 Dans le cas où des entreprises indépendantes auraient opté pour une clause de révision des prix, dans des circonstances comparables l'administration fiscale doit avoir la possibilité de déterminer le prix sur la base d'une telle clause. De même, dans le cas où des entreprises indépendantes auraient jugé imprévisibles des événements ultérieurs si fondamentaux que leur survenance aurait abouti à une renégociation pour l'avenir du prix fixé pour une transaction, ces événements devraient également conduire à modifier le prix d'une transaction comparable entre entreprises associées.

6.35 Bien entendu, il pourra s'écouler plusieurs années avant qu'une administration fiscale procède à la vérification d'une déclaration d'impôt. L'administration fiscale aura alors le droit d'ajuster le prix pour tous les exercices précédant le moment où a lieu la vérification, sur la base des informations que des entreprises indépendantes auraient utilisées dans des circonstances comparables pour fixer le prix.

D. Activités de commercialisation exécutées par des entreprises qui ne sont pas propriétaires d'une marque de commerce ou d'un nom commercial

6.36 Des problèmes très délicats peuvent se poser pour les prix de transfert lorsque des activités de commercialisation sont le fait d'entreprises qui ne sont pas propriétaires de la marque ou du nom commercial dont elles assurent la promotion (cas, notamment, du distributeur de produits de marque). Il faut alors déterminer quel est, pour ces activités, le mode de rémunération adéquat de l'entreprise effectuant la commercialisation. Il s'agit de savoir si cette entreprise doit être rémunérée en tant que prestataire de services, au titre de la prestation de services promotionnels, ou si dans certains cas elle pourra bénéficier d'une

fraction des revenus supplémentaires imputables au bien incorporel de commercialisation. Une autre question se pose dans ce contexte : comment identifier les revenus imputables au bien incorporel de commercialisation ?

6.37 En ce qui concerne le premier aspect -- qui consiste à savoir si l'entreprise effectuant la commercialisation a droit, pour les biens incorporels de commercialisation, à un revenu supplémentaire par rapport au revenu normal d'activités de commercialisation -- il faut examiner les droits et obligations des parties en vertu du contrat qu'elles ont conclu ; souvent, le revenu des activités de commercialisation sera suffisant et approprié. La situation est relativement claire lorsqu'un distributeur intervient purement et simplement comme agent, le propriétaire du bien incorporel de commercialisation lui remboursant ses dépenses promotionnelles. Le distributeur aura alors droit uniquement à une rémunération conforme à ses activités d'agent et il ne pourra bénéficier d'une fraction des revenus imputables au bien incorporel de commercialisation.

6.38 Mais lorsque le distributeur supporte effectivement le coût de ses activités de commercialisation (les dépenses en cause n'étant pas remboursées par le propriétaire de la marque ou du nom commercial), le problème qui se pose est de savoir dans quelle mesure le distributeur peut bénéficier d'une fraction des bénéfices potentiels liés à ces activités. En général, dans des transactions de pleine concurrence, l'intéressement d'une partie qui n'est pas propriétaire d'un bien incorporel de commercialisation aux bénéfices que procureront les activités de commercialisation qui augmenteront la valeur du bien corporel de commercialisation sera principalement fonction de la nature des droits de cette partie. Par exemple, un distributeur pourra être intéressé aux bénéfices découlant des investissements qu'il a consentis pour valoriser une marque commerciale, en termes de chiffre d'affaires et de part de marché, s'il a conclu un contrat à long terme de distribution exclusive du produit de marque. L'intéressement du distributeur aux bénéfices devra être alors déterminé sur la base de ce qu'un distributeur indépendant obtiendrait dans des circonstances comparables. Dans certains cas, un distributeur pourra supporter des dépenses de commercialisation exorbitantes par rapport à celles qu'un distributeur indépendant jouissant d'un statut similaire aurait à supporter pour ses propres activités de distribution. En pareil cas, un distributeur indépendant pourra obtenir du propriétaire de la marque un revenu supplémentaire, peut-être par le biais d'une diminution du prix d'achat du produit ou d'une réduction du taux de la redevance.

CONSIDÉRATIONS PARTICULIÈRES APPLICABLES AUX BIENS INCORPORELS

6.39 La deuxième question concerne l'identification du revenu imputable aux activités de commercialisation. Un bien incorporel de commercialisation peut se valoriser grâce à des campagnes de publicité et d'autres opérations de promotion, qui peuvent être importantes pour préserver la valeur d'une marque. Il peut être néanmoins difficile de déterminer en quoi ces dépenses ont contribué au succès d'un produit. Par exemple, quelles sont les dépenses de publicité et de commercialisation qui ont contribué à la production ou aux recettes, et dans quelle mesure y ont-elles contribué ? On peut également imaginer qu'une nouvelle marque ou qu'une marque nouvellement introduite sur un marché soit sans valeur ou n'ait que peu de valeur sur ce marché et que sa valeur se modifie dans le temps selon que sa notoriété s'accroît ou décroît. Une part dominante sur un marché peut dans une certaine mesure être attribuée aux efforts de commercialisation d'un distributeur. La valeur d'une marque et ses variations dépendent à un certain degré de l'efficacité de la promotion de la marque sur le marché considéré. Plus fondamentalement, bien souvent l'augmentation des recettes provenant de la vente de produits de marque tient autant aux caractéristiques spécifiques du produit ou à sa haute qualité qu'au succès de campagnes de publicité et à d'autres actions de promotion. Pour évaluer les revenus imputables aux activités de commercialisation, il faudra tenir dûment compte du comportement effectif des parties sur plusieurs années ; voir à cet égard les paragraphes 1.49 à 1.51 (données portant sur plusieurs exercices).

