



**MÉTHODES TRANSACTIONNELLES FONDÉES  
SUR LES BÉNÉFICES:**

**APPEL À COMMENTAIRES SUR UNE SÉRIE DE  
DE NOTES THÉMATIQUES**

**25 janvier 2008**

*[Ce document est une traduction ; voir document original en anglais :  
<http://www.oecd.org/dataoecd/18/48/39915180.pdf>.]*



CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES

**PUBLICATION POUR COMMENTAIRES D'UNE SÉRIE DE NOTES THÉMATIQUES SUR  
LES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES FONDÉES SUR LES BÉNÉFICES**

1. Dans le cadre des procédures de suivi de la mise en œuvre des Principes de 1995 applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (« les Principes »), le Groupe de travail n°6 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE examine l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices (c'est-à-dire des méthodes de partage des bénéfices et de la méthode transactionnelle de la marge nette).
2. Un appel à commentaires a été lancé en février 2006 sur les questions relatives aux méthodes de bénéfices et a suscité de nombreuses réponses détaillées de la part du public (voir l'appel à commentaires à l'adresse : [http://www.oecd.org/document/58/0,3343,fr\\_2649\\_37989753\\_36199300\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/58/0,3343,fr_2649_37989753_36199300_1_1_1_1,00.html) et les réponses reçues du public à l'adresse : [http://www.oecd.org/document/8/0,3343,fr\\_2649\\_37989753\\_37422743\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/8/0,3343,fr_2649_37989753_37422743_1_1_1_1,00.html)).
3. Des commentaires sont aujourd'hui sollicités sur les notes thématiques ci-jointes qui ont été rédigées par le Groupe de travail, en s'appuyant sur l'expérience acquise par les pays dans l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices depuis l'adoption des Principes en 1995, et sur les commentaires reçus des milieux d'affaires en réponse à l'appel de 2006.
4. Les commentaires doivent être envoyés **avant le 30 avril 2008** à Jeffrey Owens, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE (Jeffrey.Owens@oecd.org). Sauf avis contraire, les commentaires soumis à l'OCDE en réponse à cet appel pourront être publiés sur le site Internet de l'OCDE. Les commentaires doivent être envoyés de préférence par courriel, au format Word, afin de faciliter leur reproduction dans des documents internes de l'OCDE.

## TABLE DES MATIÈRES

1.	EXAMEN DES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES DE BÉNÉFICES : STATUT DE MÉTHODES DE DERNIER RESSORT .....	5
	Introduction – Description des problèmes .....	5
	A - Conclusions provisoires du Groupe de travail.....	6
	B - Modifications proposées des Principes.....	8
2.	UTILISATION DE PLUSIEURS MÉTHODES (UTILISATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE BÉNÉFICES EN LIEN AVEC UNE MÉTHODE TRADITIONNELLE FONDÉE SUR LES TRANSACTIONS, OU TEST DE COHÉRENCE).....	20
	Introduction – Description de la problématique .....	20
	A - Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions.....	21
	B - Utilisation d'un test de cohérence pour vérifier la plausibilité du résultat d'une méthode principale	22
	C - Conclusion préliminaire .....	24
3.	ACCÈS AUX INFORMATIONS NÉCESSAIRES POUR APPLIQUER OU REVOIR L'APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE BÉNÉFICES.....	28
	Introduction – Description de la problématique .....	28
	A - Cas dans lesquels une administration fiscale demande des renseignements sur une entreprise étrangère associée parce qu'elle considère que ces renseignements sont nécessaires pour pouvoir examiner l'application par le contribuable d'une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices .....	29
	B - Cas dans lesquels une administration fiscale demande des renseignements sur la comptabilité analytique d'un contribuable .....	31
	C - Conclusion préliminaire .....	31
4.	APPLICATION DES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES DE BÉNÉFICES ET CONTRIBUTIONS UNIQUES .....	32
	Introduction.....	32
	A - Transactions impliquant des contributions uniques et méthode transactionnelle de partage des bénéfices .....	33
	B - Transactions impliquant des biens incorporels et méthode transactionnelle de la marge nette .....	35
5.	APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE LA MARGE NETTE : NORME DE COMPARABILITÉ .....	39
	Introduction.....	39
	A - Analyses de comparabilité et MTMN : considérations générales .....	40
	B - Facteurs de comparabilité et méthode transactionnelle de la marge nette.....	41
	C - Agrégation et segmentation de transactions avec la méthode transactionnelle de la marge nette. Approches de portefeuille. ....	46
	D - Conclusion préliminaire .....	48

6.	APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE LA MARGE NETTE : SÉLECTION ET DÉTERMINATION DE L'INDICATEUR DE MARGE NETTE .....	49
	Introduction.....	49
	A - Commentaires généraux .....	50
	B - Détermination de la marge nette.....	50
	C - Pondération de la marge nette.....	53
	D - Autres indicateurs possibles de marge nette .....	59
7.	APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE COMBINÉ À PARTAGER.....	60
	Introduction.....	60
	A - Normes comptables .....	60
	B - L'utilisation de la marge d'exploitation ou de la marge brute dans la méthode transactionnelle de partage des bénéfices .....	62
8.	MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : FIABILITÉ D'UNE ANALYSE RÉSIDUELLE ET D'UNE ANALYSE DES CONTRIBUTIONS.....	68
	A - Cas où une analyse résiduelle peut être plus fiable qu'une analyse des contributions .....	68
	B - Cas où une analyse des contributions peut être plus fiable qu'une analyse résiduelle .....	70
9.	APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : COMMENT PARTAGER LES BÉNÉFICES COMBINÉS .....	71
	A - Principe général. Qu'est-ce qu'une division des bénéfices conforme au principe de pleine concurrence dans le cadre d'une méthode de partage des bénéfices ? .....	71
	B - Critères ou clés de répartition utilisés pour le partage du bénéfice combiné.....	73
	C - Utilisation de données externes .....	76
	D - Utilisation de données internes .....	77
10.	AUTRES MÉTHODES .....	79

## 1. EXAMEN DES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES DE BÉNÉFICES : STATUT DE MÉTHODES DE DERNIER RESSORT

### Introduction – Description des problèmes

1. Dans les Principes à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (appelés ci-après les « Principes »), les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont jugées préférables aux autres méthodes. Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices sont décrites comme des méthodes de dernier ressort, dont l'utilisation doit être limitée aux situations exceptionnelles dans lesquelles les données ne sont pas disponibles ou ne sont pas d'une qualité suffisante pour qu'on puisse se fier uniquement ou de façon générale aux méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (voir les paragraphes 2.49, 3.49 et 3.54 des Principes).

2. Or depuis que les Principes ont été publiés en 1995, de plus en plus de pays indiquent que, dans la pratique, les méthodes transactionnelles de bénéfices sont employées beaucoup plus souvent que leur statut de méthode de dernier ressort ne le laisserait penser.

3. Dans le cadre de son analyse des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices, le Groupe de travail n°6 du Comité des affaires fiscales examine à la fois l'opportunité de maintenir ce statut et l'élaboration de nouvelles orientations pratiques pour appliquer ces méthodes. Cette note thématique porte sur la première question, à savoir s'il faut conserver le caractère exceptionnel des méthodes transactionnelles de bénéfices.

4. Afin de fonder une décision à ce sujet, le Groupe de travail a été invité à examiner les questions suivantes :

- **Examen des arguments en faveur du maintien du statut de méthodes de dernier ressort :** étudier les raisons pour lesquelles il a été indiqué dans les Principes que les méthodes transactionnelles de bénéfices ne devraient être utilisées qu'en dernier recours, et voir si de nouvelles difficultés sont apparues depuis 1995 ; évaluer la validité des anciennes et des nouvelles difficultés, et déterminer s'il existe des moyens d'y remédier.
- **Examen des arguments en faveur d'une modification du statut de méthodes de dernier ressort :** étudier les raisons pour lesquelles de nombreux contribuables et administrations fiscales utilisent les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices malgré leur caractère exceptionnel, ainsi que les arguments en faveur d'une modification du statut de ces méthodes.
- **Examen des différentes options envisageables concernant le statut des méthodes transactionnelles de bénéfices :** étudier les options possibles (notamment s'il faut préconiser des solutions différentes pour les méthodes du partage des bénéfices et pour la méthode transactionnelle de la marge nette – MTMN - ou pour des transactions particulières), leurs avantages et leurs inconvénients et les garde-fous ou les conditions qu'il faudrait mettre en place pour que ces différentes options soient acceptables.

## A - Conclusions provisoires du Groupe de travail

5. Après avoir examiné ces questions en détail, le Groupe de travail est parvenu aux conclusions provisoires suivantes :

- Le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique.
- À cette fin, il convient de tenir compte des forces et des faiblesses de chacune des méthodes reconnues par l'OCDE ; de la cohérence de la méthode envisagée avec l'analyse de comparabilité (notamment l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée ; de la disponibilité d'informations suffisamment fiables (notamment sur des comparables indépendants) afin d'appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ; du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour supprimer les différences entre elles<sup>1</sup>. Chacun de ces points est étudié dans les sections A.1 à A.4 ci-dessous.

6. Le Groupe de travail propose donc de supprimer le caractère exceptionnel et de mettre davantage l'accent sur les forces et les faiblesses relatives de chaque méthode, et sur l'importance de l'analyse de comparabilité, c'est-à-dire sur l'adéquation de la méthode aux circonstances d'espèces. Cela ne signifie pas que, dans la pratique, la préférence générale en faveur des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions est simplement abolie, car le Groupe de travail considère que ces méthodes comportent des avantages intrinsèques, comme expliqué à la section A.1 ci-dessous.

7. Lorsque, compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfiques peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est généralement préférable.

8. La recommandation du Groupe de travail selon laquelle le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert doit toujours viser à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique ne signifie pas qu'il faille analyser ou tester à chaque fois toutes les méthodes. Le choix de la méthode la plus appropriée découle de l'application d'un processus analogue au processus type proposé dans le document sur la comparabilité publié pour commentaires du public en mai 2006 [page 45]<sup>2</sup>.

### *A.1 Forces et faiblesses de chacune des méthodes reconnues par l'OCDE – Préférence pour les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions dans les circonstances pertinentes*

9. Les Principes analysent de manière approfondie les forces et faiblesses des différentes méthodes reconnues par l'OCDE, et notamment des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques. Certains aspects de cette analyse méritent d'être actualisés afin de tenir compte de l'évolution de la pratique depuis 1995 (voir la partie B de cette note pour connaître les propositions de modifications des sections concernées des Principes).

---

1. Le paragraphe 1.70 des Principes en matière de prix de transfert fait déjà observer que « en général, les parties devraient s'efforcer d'aboutir à un accord raisonnable en ayant à l'esprit le manque de précision des diverses méthodes et la préférence pour un degré plus élevé de comparabilité et un lien plus direct et plus étroit avec la transaction. »

2. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

10. Il semble y avoir un accord général (entre les pays et chez la plupart des commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire de l'OCDE sur les méthodes fondées sur les bénéfiques) sur le fait que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont des méthodes plus directes que les méthodes transactionnelles de bénéfiques. C'est la raison pour laquelle, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de calcul des prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable. De la même manière, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfiques peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle est préférable.

#### ***A.2 Cohérence de la méthode envisagée avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée***

11. Les pays ont exprimé de façon répétée leur crainte sérieuse que les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques ne soient souvent utilisées sans une analyse de comparabilité suffisamment rigoureuse et avec l'utilisation d'informations sur des tiers agrégées au niveau d'une entreprise. On peut penser que les orientations en cours d'élaboration dans le cadre de l'examen de la comparabilité permettront d'apaiser cette crainte. Si nécessaire, elles pourraient être complétées par des orientations spécifiques sur les normes de comparabilité à respecter pour appliquer les méthodes de bénéfiques.

12. Il est admis que, dans certaines situations, les méthodes transactionnelles de bénéfiques peuvent être plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, compte tenu de l'analyse de comparabilité (et notamment de l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée, et que ces situations ne sont pas exceptionnelles. En voici des exemples :

- Cas dans lesquels, compte tenu de l'analyse de comparabilité (et notamment de l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée et de l'évaluation de transactions comparables sur le marché libre, une analyse de la marge nette s'avère plus fiable qu'une analyse de la marge brute. Voir également les commentaires sur le choix et le calcul de l'indicateur de marge nette dans une note thématique distincte.
- Cas dans lesquels la présence de biens incorporels uniques (« *non-benchmarkable* »)<sup>3</sup> importants utilisés par les deux parties à la transaction contrôlée rend l'utilisation d'une méthode transactionnelle du partage des bénéfiques plus appropriée qu'une méthode unilatérale.

13. Ce débat doit être relié au travail sur la comparabilité et plus précisément à la description du processus typique de recherche de comparables qui est proposé dans le document sur la comparabilité publié pour commentaires du public en mai 2006 [page 45]. De fait, lorsqu'il s'est demandé à quoi devrait correspondre un processus typique de recherche, le Groupe de travail a estimé que le choix de la ou des méthodes pertinentes de détermination des prix de transfert doit intervenir à l'étape 6, après l'analyse générale, l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée, y compris l'analyse fonctionnelle, l'examen des comparables internes et la détermination des sources d'informations disponibles ; en d'autres termes, le Groupe de travail a estimé que le choix de la ou des méthodes pertinentes de détermination des prix de transfert devait découler de ces étapes préliminaires. Ce n'est pas un concept entièrement nouveau : l'analyse fonctionnelle éclaire non seulement le choix entre méthodes traditionnelles fondées sur les

---

3. Une définition devra être ajoutée au glossaire des Principes : « Les fonctions, actifs et risques non uniques ou « *benchmarkable* » sont les fonctions, actifs et risques pour lesquels il existe des comparables raisonnablement fiables. »

transactions et méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques ; elle éclaire également le choix parmi les méthodes traditionnelles (par exemple, la méthode du prix de revient majoré ou celle du prix de revente ont le même classement dans les Principes, mais sont appliquées à des analyses fonctionnelles différentes) et parmi les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques.

### ***A.3 Disponibilité d'informations suffisamment fiables (notamment sur des comparables indépendants) pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes***

14. Les milieux d'affaires expliquent et l'OCDE reconnaît qu'en pratique l'application des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions se heurte souvent à l'absence d'informations fiables sur des comparables tiers. Le problème est plus ou moins aigu selon les normes de dépôt auprès des autorités de chaque pays qui conditionnent la disponibilité et la qualité des sources publiques d'information. Dans les pays où l'on ne dispose pas d'informations publiques fiables sur les marges brutes des tiers, les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions peuvent difficilement être appliquées en dehors des cas où des comparables internes satisfaisants existent.

### ***A.4 Fiabilité des ajustements de comparabilité***

15. La fiabilité des ajustements de comparabilité qui peuvent être nécessaires pour éliminer les différences entre la transaction contrôlée examinée et les « comparables » est un facteur déterminant qui conditionne la qualité de la comparaison effectuée, et qui peut donc influencer sur le choix de la méthode de détermination des prix de transfert considérée comme étant la plus appropriée compte tenu des circonstances.

## **B - Modifications proposées des Principes**

16. Sur la base des considérations précédentes et de l'analyse par le Groupe de travail des forces et des faiblesses relatives des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques, les commentaires sont invités sur les propositions de modifications suivantes du texte du paragraphe 2.49 et de certains paragraphes du chapitre III des Principes. Il est à noter qu'aucun accord définitif sur les modifications du texte des Principes n'est possible avant que toutes les questions traitées au cours de l'examen de comparabilité et de l'examen des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques n'aient été tranchées, afin que le Groupe de travail ait une vision globale de la révision proposée des chapitres.

## ***Chapitre I***

### **Le principe de pleine concurrence**

#### ***x) Utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert***

1.68 Les méthodes exposées aux chapitres II et III permettent de déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toute circonstance et il n'est pas nécessaire de rejeter telle ou telle méthode. Le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. À cette fin, il convient de tenir compte des forces et des faiblesses respectives de chacune des méthodes reconnues par l'OCDE ; de la cohérence de la méthode envisagée avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée ; de la disponibilité d'informations suffisamment fiables (notamment sur des comparables indépendants) afin d'appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ; du degré de comparabilité des



transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour supprimer les différences entre elles.

1.68a La recommandation de l'OCDE selon laquelle le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique ne signifie pas qu'il faille analyser ou tester à chaque fois toutes les méthodes de détermination des prix de transfert. Le choix de la méthode la plus appropriée doit découler de l'application d'un processus analogue au processus typique de recherche de comparables qui est proposé [référence à insérer].

1.68b [du par. 1.68] Les responsables de l'administration fiscale doivent hésiter à procéder à des ajustements mineurs ou marginaux. Par ailleurs, les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans ce rapport, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence, conformément aux Principes directeurs exposés ici. Le contribuable devra toutefois conserver une documentation concernant la façon dont les prix de transfert ont été établis fixés et être prêt à la communiquer. A propos de la documentation, voir le chapitre V.

[...]

## *Chapitre II*

### **Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions**

#### **D. Liens avec d'autres méthodes**

2.49 Comme l'indiquent les paragraphes 1.68 et 1.68a, le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. Un élément essentiel consiste à tenir compte des forces et des faiblesses respectives de chacune des méthodes reconnues par l'OCDE. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. C'est la raison pour laquelle, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfiques peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle est préférable à la méthode transactionnelle. En outre, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de calcul des prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable.

2.49a Toutefois, il existe des situations dans lesquelles les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfiques s'avèrent plus appropriées du fait de la complexité des situations dans lesquelles se trouvent concrètement les entreprises, l'application des méthodes fondées sur les transactions peut soulever un grand nombre de difficultés pratiques compte tenu de l'analyse de comparabilité (et notamment de l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée et de l'évaluation de transactions comparables sur le marché libre. Voir paragraphe 3.2b.

De plus, dans les pays où l'on ne dispose pas d'informations publiques fiables sur les marges brutes des tiers, les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions peuvent être difficilement

appliquées en dehors des cas où l'on dispose de comparables internes satisfaisants ; une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices peut alors être la méthode la plus appropriée compte tenu de la disponibilité d'informations suffisamment fiables. ~~Dans ces situations exceptionnelles, lorsque les données ne sont pas disponibles ou lorsque les données disponibles ne sont pas d'une qualité suffisante pour qu'on puisse se fier uniquement ou de façon générale aux méthodes fondées sur les transactions, il peut être nécessaire de se demander si et sous quelles conditions d'autres méthodes peuvent être utilisées.~~ Le chapitre III examine le rôle des méthodes transactionnelles de bénéfices et tire des conclusions quant à leur utilisation.

[...]

### *Chapitre III*

#### **Autres Méthodes transactionnelles de bénéfices**

##### **A. Introduction**

3.1 La partie B de ce chapitre examine ~~les autres méthodes~~ les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices qui pourraient être utilisées pour se rapprocher des conditions de pleine concurrence lorsque les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne sont pas les méthodes les plus appropriées dans les circonstances spécifiques, voir le paragraphe 3.2a ci-dessous. ~~ne sont pas suffisamment fiables pour être appliquées seules ou lorsque dans des situations exceptionnelles elles ne sont pas du tout applicables. Les autres sont désignées dans le cadre de cette étude comme "Les méthodes transactionnelles de bénéfices e'est à dire comme des méthodes~~ consistent à ~~prendre en compte~~ examiner les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre entreprises associées. Les seules méthodes de bénéfices qui sont conformes au principe de pleine concurrence sont celles qui ~~correspondent~~ sont conformes à la méthode de fractionnement des bénéfices ou à la méthode transactionnelle de la marge nette l'article 9 paragraphe 2 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE et qui répondent à l'exigence d'une analyse de comparabilité suffisamment fiable décrite dans les Principes. En particulier, les méthodes dites "des bénéfices comparables" ou "méthode modifiée du prix de revient majoré/du prix de revente ~~majoré~~" ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont conformes à ces principes. La partie C examine une approche qui n'est pas suffisamment fiable pour se rapprocher des conditions de pleine concurrence : la répartition selon une formule globale. Les pays Membres de l'OCDE réitèrent leur soutien au principe de pleine concurrence et rejettent par conséquent l'utilisation d'une répartition selon une formule globale.

##### **B. Méthodes transactionnelles de bénéfices**

3.2 Une méthode transactionnelle de bénéfices consiste à ~~prendre en compte~~ examiner les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes directeurs, les deux méthodes de ce type sont la méthode de ~~fractionnement~~ partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Il est rare que l'on se trouve en présence d'entreprises effectuant des transactions dans le cadre desquelles le bénéfice est une condition "fixée ou imposée" pour ces transactions. ~~En fait, les entreprises ont rarement recours à une méthode transactionnelles de bénéfices pour fixer leurs prix et il est même possible qu'elles n'y aient jamais recours.~~ Néanmoins, les bénéfices obtenus à la suite d'une transaction entre entreprises associées peuvent permettre de déterminer si la transaction a été affectée par des conditions qui diffèrent de celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes dans des circonstances par ailleurs comparables.

3.2a Le choix d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique, voir les paragraphes 1.68 et 1.68a. Il faut tenir compte des forces et des faiblesses de chacune des méthodes reconnues par l'OCDE : de la cohérence de la méthode envisagée avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée ; de la disponibilité d'informations suffisamment fiables (notamment sur des comparables indépendants) afin d'appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ; du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour supprimer les différences entre elles.

3.2b Les méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices peuvent être plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions dans les cas où, par exemple, compte tenu de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée et de l'évaluation des transactions comparables sur le marché libre, il s'avère qu'une analyse de la marge nette est plus fiable qu'une analyse de la marge brute (par exemple parce qu'il existe des dépenses d'exploitation après marge brute dont la partie testée n'est pas responsable) ; dans les cas où la présence de contributions uniques (« non-benchmarkable ») importantes (biens incorporels par exemple) par chacune des parties à la transaction contrôlée, ou la participation à des opérations très intégrées, rendent une méthode transactionnelle de partage des bénéfices plus appropriée qu'une méthode unilatérale; et dans les cas où l'on ne dispose pas de comparables internes suffisamment fiables, ni d'informations publiques fiables sur les marges brutes de tiers pour pouvoir appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions avec un degré de fiabilité suffisant, dès lors qu'une méthode transactionnelle de bénéfices peut être utilisée de manière suffisamment fiable.

3.2c Par conséquent, dans ces cas exceptionnels où la complexité du fonctionnement pratique des entreprises rend difficile l'application des méthodes traditionnelles transactionnelles s'avèrent ne pas être les méthodes les plus appropriées aux circonstances spécifiques et sous réserve que tous les garde-fous présentés aux chapitre I et III des présents Principes soient observés, en particulier l'obligation de réaliser une analyse de comparabilité suffisamment fiable, l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices (fractionnement-partage des bénéfices et méthode transactionnelle de la marge nette) peut permettre de fixer fournir une approximation des prix de transfert conforme ément au principe de pleine concurrence.

3.2d Cependant, il est possible que les méthodes transactionnelles de bénéfices ne puissent être appliquées automatiquement simplement parce qu'il est difficile de se procurer des données. Il faut réexaminer les facteurs qui ont permis d'aboutir à la conclusion selon laquelle il n'était pas possible d'appliquer d'une manière fiable une méthode traditionnelle fondée sur les transactions lorsqu'on évalue la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices. Il faut plutôt déterminer la fiabilité d'une méthode en tenant compte des principes envisagés dans ce rapport et notamment de l'importance des ajustements apportés aux données utilisées et de leur fiabilité.

3.3 Les méthodes de bénéfices ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont compatibles avec l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, en particulier en ce qui concerne la comparabilité. On y parvient en appliquant les méthodes d'une manière à se rapprocher d'un prix de pleine concurrence, ce qui suppose que l'on compare les bénéfices résultant de transactions particulières entre entreprises associées à ceux qui seraient réalisés à la suite de transactions comparables entre entreprises indépendantes.

3.4 En aucun cas les méthodes transactionnelles de bénéfices ne doivent être utilisées d'une manière telle qu'elles aboutissent à une surtaxation des entreprises simplement parce qu'elles réalisent des bénéfices inférieurs à la moyenne ou au contraire à une sous-imposition des entreprises qui réalisent des bénéfices supérieurs à la moyenne. Il n'y a pas de raison, en vertu du principe de pleine concurrence, d'appliquer une charge fiscale additionnelle à des entreprises qui obtiennent des résultats moins favorables que la moyenne en termes de bénéfices lorsque les motifs de leur échec sont imputables à des facteurs commerciaux.

#### *i) Méthode du partage des bénéfices*

Note : Des modifications correspondantes seront nécessaires dont le texte devra faire l'objet d'un accord dans le contexte des notes thématiques relatives à la méthode du partage des bénéfices.

##### *a) Considération d'ordre général*

3.5 Lorsque des transactions sont ~~intimement liées~~ très intégrées, par exemple dans les transactions mondialisées sur instruments financiers, il est possible qu'elles ne puissent pas être déterminées séparément. De la même manière, lorsqu'il existe des contributions non comparables importantes (biens incorporels par exemple) par chacune des parties d'une transaction contrôlée, l'utilisation d'une méthode unilatérale peut ne pas être appropriée. Dans des circonstances similaires, des entreprises indépendantes auraient pu décider de constituer ~~une société de personnes~~ un partenariat ou co-entreprise et convenir d'une forme de partage des bénéfices. Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices cherche à éliminer l'incidence, sur les bénéfices, de conditions spéciales convenues ou imposées dans une transaction entre entreprises associées (ou dans des transactions ~~liées contrôlées~~ qu'il est approprié ~~de traiter conjointement~~ d'agréger en vertu des principes du chapitre I), en déterminant la répartition des bénéfices à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé, si elles avaient effectué la ou les transactions en question. La méthode du partage des bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Ces bénéfices sont ensuite partagés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du partage des bénéfices qui aurait été anticipée et reflétée dans un accord réalisé en pleine concurrence. Le bénéfice global peut être le bénéfice total résultant des transactions ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties, tel que le bénéfice généré par un actif incorporel de grande valeur, et parfois unique. La contribution de chaque entreprise est déterminée sur la base d'une analyse fonctionnelle (voir le chapitre I) et évaluée dans toute la mesure du possible sur la base des données externes fiables relatives au marché qui sont disponibles. L'analyse fonctionnelle est une analyse des fonctions exercées ~~par chaque entreprise~~ (en tenant compte des actifs mis en œuvre et des risques assumés) par chaque entreprise. Les critères extérieurs ayant trait au marché peuvent être, par exemple, les pourcentages de partage des bénéfices ou les rendements observés dans les relations entre des entreprises indépendantes exerçant des fonctions comparables. La sous-section c) de cette section donne un certain nombre d'indications pour l'application de la méthode du partage des bénéfices.

##### *b) Forces et faiblesses*

3.5a Le principal atout de la méthode du partage des bénéfices est d'offrir un moyen de traiter les cas dans lesquels il n'existe pas de comparables fiables, ce qui peut se produire lorsque des biens incorporels de grande valeur, uniques (« non benchmarkables ») ou très spécialisés sont utilisés par chacune des parties à la transaction. De la même manière, la méthode du partage des bénéfices peut

être une solution pour les opérations très intégrées pour lesquelles une méthode unilatérale ne serait pas appropriée.

~~3.6 L'une des forces de~~ La méthode du partage des bénéfices est qu'elle ne se fonde généralement pas directement sur des transactions étroitement comparables, et peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes ne peuvent pas être identifiées. ~~— La répartition des bénéfices repose sur la répartition des fonctions entre les entreprises associées elles-mêmes. Les données externes provenant d'entreprises indépendantes sont appropriées dans l'analyse du partage des bénéfices pour déterminer la valeur de la contribution de chaque entreprise associée aux transactions, et non pour déterminer directement la répartition des bénéfices. Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices offre de la souplesse en tenant compte de la situation particulière~~ 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. [Note : voir également les propositions de modifications du paragraphe 3.6 dans la note « Application d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices : comment répartir des bénéfices combinés », page 64.]

3.6a Dans une méthode de partage des bénéfices, les bénéfices combinés sont répartis en fonction des contributions relatives des entreprises associées participant à la transaction. Bien que des données externes provenant d'entreprises indépendantes puissent être pertinentes pour évaluer la valeur des contributions de chacune des entreprises associées, en général ces données externes se rattachent moins étroitement à ces transactions que celles utilisées avec les autres méthodes. Moins l'application de la méthode de partage des bénéfices repose sur des données externes de marché solides, plus l'allocation des profits qui en résulte sera subjective. Nonobstant ces limites, l'expérience montre que dans certains cas, la méthode du partage des bénéfices peut être appliquée de manière fiable, sans données externes, pour étayer les contributions relatives des entreprises associées.

3.7 Un autre atout de la méthode du partage des bénéfices est qu'il y a moins de chances que l'une ou l'autre des parties à la transaction contrôlée se retrouve avec un résultat extrême et improbable quant aux bénéfices réalisés, puisque l'analyse porte sur les deux parties à la transaction. Cet aspect peut être particulièrement important lorsqu'on analyse la contribution des parties en ce qui concerne les actifs incorporels utilisés dans les transactions contrôlées. Cette prise en compte des deux parties à la transaction peut également permettre de procéder à une répartition des bénéfices liés à des économies d'échelle ou à d'autres performances du groupe qui sont satisfaisantes aussi bien pour le contribuable que pour les autorités fiscales.

~~3.8 La méthode du partage des bénéfices présente aussi un certain nombre de faiblesses. L'une d'elles est que les données externes sur le marché qui sont prises en compte pour déterminer la contribution de chaque entreprise associée aux transactions contrôlées se rattachent moins étroitement à ces transactions que celles utilisées avec les autres méthodes. Plus le lien sera ténu, plus la répartition corrélative des bénéfices sera subjective.~~

3.9 Une deuxième faiblesse tient aux difficultés que soulève l'application de cette méthode. A première vue, elle apparaît plus maniable pour les contribuables et les autorités fiscales parce qu'elle a tendance à moins s'appuyer sur les informations concernant des entreprises indépendantes. Mais il pourra être difficile pour les entreprises associées et les autorités fiscales d'obtenir des informations d'entreprises étrangères affiliées. De plus, les entreprises indépendantes n'utilisent pas ordinairement la méthode du partage des bénéfices pour déterminer leurs prix de transfert (sauf peut-être dans des co-entreprises). En outre, il sera sans doute difficile de déterminer les recettes et les charges globales

de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudra pour cela uniformiser les documents comptables et procéder à des correctifs pour tenir compte des pratiques comptables et des monnaies utilisées. Enfin, 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. La section c) ci-dessous fournit des orientations pratiques sur la manière d'appliquer une méthode du partage des bénéfices. Les difficultés pratiques devraient être moins nombreuses lorsqu'une méthode du partage des bénéfices est appliquée dans le contexte d'une PA ou d'un APP.

3.10 Tous ces éléments doivent être pris en considération lorsqu'il s'agit de savoir si l'application de la méthode du partage des bénéfices est justifiée dans tel ou tel cas compte tenu des circonstances. De plus, pour la même raison, l'application de la méthode du partage des bénéfices doit être considérée à la lumière des conclusions et des limitations énoncées à la section *iii*).

[...]

*ii) Méthode transactionnelle de la marge nette*

Note : des modifications correspondantes seront nécessaires dont le texte devra faire l'objet d'un accord dans le contexte des notes thématiques relatives à la méthode transactionnelle de la marge nette.

*a) Considérations d'ordre général*

3.26 La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à examiner la marge nette par rapport à une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs) qu'un contribuable réalise à la suite d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il y a lieu d'agréger conformément au principe du chapitre I) déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), la marge nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner en vertu des principes du chapitre I). Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du prix de revient majoré et à la méthode du prix de revente. De ce fait, pour aboutir à des résultats fiables, elle doit être appliquée selon des modalités compatibles avec celles de ces méthodes. Cela signifie en particulier que la marge nette obtenue par le contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de totaliser en vertu des principes du chapitre I) devrait théoriquement être déterminée par référence à la marge nette que le même contribuable réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre, c'est-à-dire en référence à des « comparables internes ». Lorsque ce n'est pas possible, la marge nette qui aurait été obtenue au titre de transactions comparables par une entreprise indépendante (« comparables externes ») peut donner des indications. Une analyse fonctionnelle ~~de l'entreprise associée et, dans le dernier cas, de l'entreprise indépendante de transactions contrôlées et de transactions sur le marché libre~~ est nécessaire pour déterminer si les transactions sont comparables et quels sont les ajustements qui peuvent être nécessaires pour obtenir des résultats fiables. Il faut également appliquer les autres critères de comparabilité, et en particulier ceux des paragraphes 3.34 à 3.40.

3.26a L'OCDE a exprimé une préférence générale pour les comparables internes [Note : *inclure une référence aux paragraphes concernés des Principes une fois ceux-ci révisés afin de tenir compte du résultat de l'examen de comparabilité*] tout en reconnaissant qu'il n'existe pas toujours de comparables internes satisfaisants et qu'il est souvent nécessaire en pratique de rechercher des comparables externes. Lorsque des comparables internes sont disponibles, il est généralement possible d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. Par conséquent, avant

d'utiliser une méthode transactionnelle de la marge nette, les administrations fiscales et les contribuables sont invités à vérifier en premier lieu s'il existe des comparables internes satisfaisants susceptibles d'étayer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. En l'absence de comparables internes satisfaisants, la disponibilité et la fiabilité de comparables externes seront un facteur important à prendre en compte dans le choix d'une méthode ; voir en particulier le paragraphe 1.68.

*b) Forces et faiblesses*

3.27 L'une des forces de la méthode transactionnelle de la marge nette est que les marges nettes (par exemple le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation par rapport aux ventes ou d'autres indicateurs du bénéfice net) sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que ce n'est le cas avec le prix tel qu'il est utilisé dans la méthode du prix comparable sur le marché libre. Les marges nettes peuvent aussi être plus tolérantes à l'égard de certaines différences fonctionnelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre, que les marges bénéficiaires brutes. Les différences qui existent entre les entreprises du point de vue des fonctions exercées se traduisent souvent par des variations dans les dépenses d'exploitation. Par conséquent, les entreprises peuvent avoir un large éventail de marges bénéficiaires brutes tout en dégagant des bénéfices nets d'un niveau similaire. En outre, le manque de clarté des données publiques concernant la classification des dépenses comprises dans la marge brute ou dans la marge d'exploitation complique souvent l'évaluation de la comparabilité des marges brutes, tandis que l'utilisation de marges nettes contourne le problème.

3.28 Un autre atout pratique de la méthode transactionnelle de la marge nette est que, comme avec toute méthode unilatérale, il n'est pas nécessaire de déterminer les fonctions exercées et les responsabilités assumées par d'examiner un indicateur financier pour l'une des entreprises associées (la partie « non testée »). De même, on n'aura pas, bien souvent, à uniformiser la présentation des documents comptables de tous les participants aux activités industrielles et commerciales en cause, ni à répartir les coûts entre tous les participants comme c'est le cas avec la méthode du partage des bénéfices. Cela peut être en pratique très intéressant lorsqu'une des parties à la transaction revêt des caractéristiques complexes et exécute un grand nombre d'activités étroitement liées entre elles ou lorsqu'il est difficile d'obtenir des informations fiables sur l'une des parties. Toutefois, il faudra toujours mener une analyse de comparabilité (et notamment une analyse fonctionnelle) afin de qualifier convenablement la transaction entre les parties et de choisir la méthode de prix de transfert la plus appropriée; cette analyse nécessite généralement de réunir des informations qualitatives à la fois sur la partie testée et sur la partie non testée.

3.29 La méthode transactionnelle de la marge nette présente aussi un certain nombre de faiblesses. Son plus grand défaut réside sans doute dans le fait que la marge nette d'un contribuable peut être influencée par certains facteurs qui n'ont pas d'incidence, ou ont une incidence moins marquée ou moins directe, sur le prix ou les marges brutes entre parties indépendantes dans des conditions de pleine concurrence. Ces éléments ~~rendent~~ peuvent rendre difficile une détermination exacte et fiable des marges nettes de pleine concurrence. Il importe donc de disposer d'indications détaillées pour établir la comparabilité à appliquer pour la méthode transactionnelle de la marge nette. On se reportera à cet égard à la sous-section c)(1) ci-dessous.

3.30 L'application de toute méthode conforme au principe de pleine concurrence nécessite des informations concernant les transactions sur le marché libre qui peuvent ne pas être disponibles au

moment où ont lieu les transactions contrôlées. Cela peut compliquer particulièrement la tâche des contribuables qui s'efforcent d'appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette lors de la réalisation de transactions contrôlées (bien que l'utilisation de ~~moyennes~~ données portant sur plusieurs années puisse permettre d'atténuer ces difficultés, comme on l'a vu aux paragraphes 1.49 à 1.51). En outre, il est possible que les contribuables n'aient pas accès à des informations suffisamment précises sur les bénéfices imputables à des transactions sur le marché libre pour pouvoir appliquer la méthode d'une manière qui soit acceptable. Par ailleurs, il pourra être difficile de déterminer les bénéfices et les charges d'exploitation liés aux transactions contrôlées pour établir le rendement financier utilisé comme indicateur de bénéfices pour les transactions. Les agents des impôts peuvent disposer d'informations plus abondantes à la suite de vérifications effectuées auprès d'autres contribuables. Toutefois, comme pour toute autre méthode il serait injuste d'appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette en s'appuyant sur de telles données, à moins qu'elles puissent être communiquées (dans les limites requises par les dispositions de la législation fiscale en matière de confidentialité) au contribuable de manière à lui permettre de défendre sa position et de sauvegarder ses droits grâce à un contrôle judiciaire efficace.

3.31 La méthode transactionnelle de la marge nette pose un autre problème qui tient au fait qu'en général elle n'est appliquée qu'à une seule des entreprises associées. Ce caractère unilatéral de l'analyse n'est pas propre à cette méthode. On le retrouve dans la méthode du prix de revente et dans la méthode du prix de revient majoré. Cependant, le fait que de nombreux facteurs, sans rapport avec les prix de transfert puissent affecter les marges nettes et rendre cette méthode moins fiable, renforce les préoccupations suscitées par une analyse unilatérale. Une analyse unilatérale risque de ne pas tenir compte, dans les comparaisons, de la rentabilité globale des transactions contrôlées pour le groupe multinational. Elle peut aussi amener à attribuer à un membre d'un groupe multinational un niveau de bénéfice qui laisse implicitement aux autres membres du groupe des niveaux de bénéfices incroyablement faibles ou élevés. Bien que l'impact sur les bénéfices des autres parties à la transaction ne soit pas toujours un facteur déterminant pour fixer le prix d'une transaction, il peut jouer le rôle d'une vérification supplémentaire des résultats obtenus.

3.32 Il pourra également être très difficile de déterminer l'ajustement corrélatif à opérer lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette, surtout s'il n'est pas possible de reconstituer un prix de transfert. Ceci pourrait être le cas, par exemple lorsque le contribuable traite avec des entreprises associées aussi bien ~~du point de vue~~ au niveau de ses achats que de ses ventes au titre de la même transaction contrôlée. En pareil cas, si la méthode transactionnelle de la marge nette ~~dans~~ l'optique des transactions indique que le bénéfice du contribuable doit être corrigé ~~en~~ à la hausse, on peut se demander ~~quels sont les bénéfices des entreprises associées qui doivent~~ quelle est l'entreprise associée dont les bénéfices devraient être corrigés ~~en~~ à la baisse.

3.33 Tous ces éléments doivent être pris en compte pour se prononcer sur l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette ~~dans chaque compte tenu des faits et circonstances du cas d'espèce~~. On se reportera à cet égard aux conclusions et limitations qui seront tirées à propos des méthodes de bénéfices dans l'optique des transactions à la section (iii).

[...]

### iii) *Les méthodes transactionnelles de bénéfices : Conclusions*

3.49 Comme indiqué aux paragraphes 1.68 et 1.68a, le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas donné. Un élément essentiel est de prendre en compte les forces et les faiblesses respectives de chacune des



~~méthodes reconnues par l'OCDE. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. Par conséquent, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices. En outre, lorsque compte tenu de l'analyse de comparabilité de la transaction contrôlée examinée et de la disponibilité d'informations, la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices pour déterminer si un prix de transfert est un prix de pleine concurrence, c'est à dire s'il existe ou non des conditions spéciales ayant affecté la répartition des bénéfices entre des entreprises associées. A ce jour, l'expérience montre que dans la majorité des cas il est possible d'appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.~~

3.50 ~~Il existe toutefois des cas dans lesquels les méthodes transactionnelles de bénéfices s'avèrent plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions compte tenu de l'analyse de comparabilité (et notamment de l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée et de l'évaluation de transactions comparables sur le marché libre ; voir le paragraphe 3.2b. ne sont pas suffisamment fiables pour être appliquées seules ou lorsque dans des situations exceptionnelles elle ne sont pas du tout applicables. Ces cas doivent être considérés comme exceptionnels. Ils se présentent uniquement lorsque les données concernant les transactions sur le marché libre sont insuffisantes (éventuellement parce que le contribuable ne s'est pas montré coopératif dans l'application de ces Principes directeurs), lorsque ces données ne sont pas jugées fiables ou lorsque les caractéristiques industrielles ou commerciales sont d'une nature particulière. Dans ces cas exceptionnels, une méthode transactionnelle de bénéfices peut être appliquée seule ou en combinaison avec les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions. Toutefois, même en dernier ressort, il ne faut pas appliquer une méthode transactionnelle de bénéfices sans commencer par vérifier la fiabilité de cette méthode [voir en particulier les paragraphes 3.9 et 3.31]. Les mêmes facteurs qui ont permis de conclure à la fiabilité insuffisante d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions doivent être à nouveau pris en compte lorsqu'on évalue la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices. Par conséquent, s'il est nécessaire d'agrèger les transactions pour appliquer une méthode transactionnelle de bénéfices et s'il est possible d'agrèger les mêmes transactions et d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions, il faudra examiner l'incidence de cette agrégation sur la fiabilité des deux méthodes. Par conséquent, pour des raisons indiquées dans ce rapport, et en particulier aux paragraphes 3.52 à 3.57 ci-dessous, en règle générale l'utilisation de la méthode transactionnelle de bénéfices est à éviter.~~

3.51 Une méthode transactionnelle de bénéfices pourra également être utilisée lorsque son application aura été acceptée par les entreprises associées parties aux transactions et par les autorités fiscales des pays dont relèvent ces entreprises associées. Les méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être en outre utiles pour identifier les cas nécessitant de plus amples investigations.

3.52 ~~Dans la plupart des pays, la seule méthode transactionnelle de bénéfices qui ait été utilisée est celle du partage des bénéfices. On notera en outre que cette méthode n'a pas été utilisée fréquemment et que, pour l'essentiel, elle l'a été dans le cadre des procédures amiables bilatérales, c'est à dire dans des situations où le risque de non élimination de la double imposition est minime.~~

3.53 Comme il a été indiqué précédemment, la méthode transactionnelle de la marge nette suscite de sérieuses préoccupations, notamment parce qu'elle ~~pourra être~~ est parfois appliquée sans prendre correctement en compte les différences qui doivent l'être entre les ~~entreprises associées~~ transactions contrôlées et les ~~entreprises indépendantes~~ transactions sur le marché libre qui font l'objet de la comparaison. Un grand nombre de pays craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne soient ignorés dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. Par conséquent, lorsque des différences quant aux caractéristiques des ~~entreprises~~ transactions faisant l'objet de la comparaison ont une incidence sensible sur les marges nettes utilisées, la méthode transactionnelle de la marge nette ne devra pas être mise en œuvre sans apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences. On se reportera à cet égard aux paragraphes 3.34 à 3.40, qui ont trait au critère de comparabilité à appliquer pour la méthode transactionnelle de la marge nette.

3.54 Si l'on admet que l'utilisation de méthodes transactionnelles de bénéfices peut être nécessaire, cela ne veut pas dire que des entreprises indépendantes les utiliseraient pour fixer leurs prix. ~~Ces méthodes sont plutôt considérées comme complémentaires aux autres méthodes pour déterminer en dernier ressort si des prix de transfert, qui ont été fixés par d'autres méthodes, sont conformes au principe de pleine concurrence.~~ Comme pour toute autre méthode, il est important de maintenir la possibilité de calculer les ajustements corrélatifs appropriés lorsqu'on utilise des méthodes transactionnelles de bénéfices, en tenant compte du fait que, dans certains cas, ces ajustements corrélatifs peuvent être déterminés globalement, conformément aux principes d'agrégation qui figurent au Chapitre I.

3.55 ~~Du fait qu'un nombre significatif de pays Membres de l'OCDE manquent d'expérience en matière d'application des méthodes transactionnelles de bénéfices, il est difficile de déterminer avec précision toutes les limitations qu'il y aurait lieu de fixer à l'utilisation de ces méthodes. Pour cette raison, et plus généralement à cause des préoccupations suscitées par les méthodes transactionnelles de bénéfices, le Comité des Affaires Fiscales suivra de près, au cours des années à venir, aussi bien l'application des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions que celle des méthodes transactionnelles de bénéfices, en vue de réviser ce Rapport périodiquement si nécessaire, compte tenu des résultats du suivi. Il est prévu que ce suivi comprendra non seulement des examens d'évaluation mutuelle des pratiques des pays Membres de l'OCDE mais aussi l'examen de tous les cas posant des problèmes, que les administrations fiscales ou les contribuables pourraient identifier en vue de leur examen par le Comité au cours de la période envisagée. Pour faciliter ce processus, il est conseillé aux pays de conserver le plus de documents possible sur l'application des méthodes de fixation des prix de transfert, la fréquence d'application des méthodes transactionnelles de bénéfices, et les raisons pour lesquelles il a été fait usage de ces méthodes.~~

3.56 En tout état de cause, une grande prudence sera de rigueur pour déterminer si une méthode transactionnelle de bénéfices peut, lorsqu'elle est appliquée à un aspect particulier d'une affaire, permettre d'obtenir un résultat de pleine concurrence, seule ou en combinaison avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions (voir paragraphe 3.50). Cette question ne saurait en définitive qu'être réglée au ~~eup par eup~~ cas par cas, compte tenu des forces et des faiblesses qui ont été signalés pour les diverses méthodes transactionnelles de bénéfices, de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) des parties associées à la transaction, ainsi que de la disponibilité et la fiabilité de données comparables. En outre, ces conclusions supposent que le système fiscal des pays ~~en cause~~ soit suffisamment élaboré, avant d'appliquer ces méthodes, ~~et elles ne peuvent être interprétées sans tenir compte de ce contexte. Par conséquent, les méthodes transactionnelles de bénéfices ne devraient jamais être utilisées par les administrations dans les pays qui ne disposent pas d'un cadre juridique et institutionnel permettant de s'assurer que les précautions nécessaires sont prises. En particulier, il faut qu'il existe des mécanismes efficaces de recours administratif. Le Comité~~

~~des affaires fiscales a l'intention d'engager avec les principaux pays non Membres un dialogue sur l'application des principes et méthodes énoncés dans ce Rapport et sur leurs modifications éventuelles.~~

3.57 Une administration fiscale qui préconise l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices doit tenir dûment compte de la charge que représente cette méthode lorsqu'elle s'efforce de persuader l'administration fiscale de l'autre État, dans le cadre d'une procédure amiable, que l'application de cette méthode est justifiée et permet de se rapprocher le plus possible d'un prix de pleine concurrence compte tenu de tous les faits et circonstances de l'affaire. Les administrations fiscales devraient également tenir dûment compte des règles applicables en matière de charge de la preuve dans le cadre des procédures d'arbitrage.

## 2. UTILISATION DE PLUSIEURS MÉTHODES (UTILISATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE BÉNÉFICES EN LIEN AVEC UNE MÉTHODE TRADITIONNELLE FONDÉE SUR LES TRANSACTIONS, OU TEST DE COHÉRENCE)

### Introduction – Description de la problématique

17. Comme l'indique le paragraphe 1.69 des Principes :

« Le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes et, en fait, un tel recours à plusieurs méthodes risquerait de faire peser sur les contribuables une lourde charge. Par conséquent, [les Principes] n'exigent ni des vérificateurs ni des contribuables qu'ils mettent en œuvre plusieurs méthodes dans leur analyse. »

18. Toutefois, la suite du paragraphe 1.69 des Principes fournit quelques orientations sur l'application de plusieurs méthodes dans des cas complexes :

« Si, dans certains cas, le choix d'une méthode n'est pas évident et que l'on commence par envisager plusieurs, il sera généralement possible d'en sélectionner une qui permette d'estimer au mieux le prix de pleine concurrence. Toutefois, dans des cas difficiles où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes. Dans de tels cas, on s'efforcera d'aboutir à une conclusion conforme au principe de pleine concurrence qui soit satisfaisante pour toutes les parties en présence, eu égard aux circonstances spécifiques, à l'ensemble des données disponibles, et à la fiabilité relative des différentes méthodes considérées. »

19. Les Principes reconnaissent également, à plusieurs occasions, qu'il existe des cas dans lesquels les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne peuvent pas être appliquées seules de façon fiable, ce qui suggère que les méthodes transactionnelles de bénéfiques peuvent, dans certaines circonstances, compléter utilement les méthodes traditionnelles (voir le paragraphe 3.50 par exemple)<sup>4</sup>.

20. La plupart des commentaires reçus des milieux d'affaires en réponse au questionnaire sur les méthodes fondées sur les bénéfiques reconnaissent qu'il peut être approprié, dans certains cas, d'utiliser une deuxième méthode pour évaluer le caractère raisonnable des résultats de l'application d'une première méthode. Toutefois, les commentateurs des milieux d'affaires demandent instamment à l'OCDE de confirmer que l'utilisation de plusieurs méthodes ne devrait jamais être une obligation. Les milieux d'affaires estiment qu'imposer l'obligation d'appliquer plusieurs méthodes de détermination des prix de transfert ferait peser sur les contribuables une charge administrative trop lourde et inutile.

---

4. Dans certains cas, deux méthodes traditionnelles fondées sur les transactions peuvent être employées, par exemple la méthode du prix de revient majoré peut compléter la méthode du prix de revente ; voir le paragraphe 2.24 des Principes.

21. Après avoir examiné cette question, le Groupe de travail a conclu que la règle actuelle décrite au paragraphe 1.69 des Principes devait être conservée, à savoir que le recours à plusieurs méthodes pour une transaction donnée (ou une série de transactions combinées selon les indications figurant au paragraphe 1.42 des Principes) n'est pas obligatoire en vertu du principe de pleine concurrence, mais pourrait être utile dans certains cas. Cela ne signifie évidemment pas que la même méthode de fixation des prix de transfert peut nécessairement être appliquée à toutes les transactions d'un contribuable.

22. Depuis que les Principes ont été adoptés en 1995, les contribuables et les administrations fiscales ont acquis de l'expérience sur l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices (méthode du partage des bénéfices ou méthode transactionnelle de la marge nette) en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions, par exemple lorsque les résultats de l'utilisation d'une méthode traditionnelle sont incertains ou dans le contexte d'une méthode de partage des bénéfices résiduels (voir la section A ci-dessous).

23. Il existe également des cas dans lesquels le contribuable ou l'administration fiscale emploie une méthode secondaire afin de tester la plausibilité du résultat d'une méthode principale, par exemple dans le cadre d'une évaluation des risques (comme expliqué à la section B ci-dessous). Lorsqu'une méthode secondaire est utilisée pour valider le résultat d'une méthode principale, cette dernière reste la méthode applicable, tandis que la méthode secondaire sert uniquement à mettre en évidence des résultats inhabituels éventuels qui pourraient conduire à revoir le choix et l'application de la méthode principale. Toutefois, il ne faut pas rejeter une méthode pour la simple raison qu'elle donne un résultat qui n'est pas du goût de la personne (contribuable ou administration fiscale) qui effectue l'analyse.

24. Par voie de conséquence, en fonction des faits et des circonstances spécifiques, il peut être approprié de recourir à une seule méthode, ou à plusieurs méthodes en même temps, ou encore de tester le résultat d'une méthode principale au moyen d'une méthode secondaire.

## **A - Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions**

### ***A.1 Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions***

25. Les paragraphes 1.46-1.47 des Principes contiennent des orientations sur l'utilisation de plusieurs méthodes afin d'évaluer une transaction contrôlée, notamment dans les cas où deux méthodes ont un degré similaire de comparabilité.

26. Les paragraphes 1.69 et 3.50 des Principes indiquent que des méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être utilisées en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions dans des cas complexes où le résultat d'une seule méthode est incertain. Sur la base des commentaires reçus des pays et des milieux d'affaires, les circonstances suivantes ont été identifiées dans lesquelles une méthode transactionnelle de bénéfices peut être utilisée en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions :

- Lorsqu'il n'y a pas de comparable unique suffisamment fiable, mais plusieurs sources de données qui présentent toutes un degré de comparabilité suffisant pour évaluer les prix de transfert (*par ex.* des données relatives à des transactions comparables pour appliquer une méthode du prix comparable sur le marché libre et des données relatives à des entreprises comparables pour appliquer une MTMN), le recours conjoint à plusieurs méthodes pourrait être approprié afin d'encourager l'utilisation de toutes les données disponibles, dans la mesure où ces données éclaireront l'application du principe de pleine concurrence.

- Si, dans les circonstances spécifiques, on ne sait pas avec précision laquelle des méthodes produit les résultats les plus fiables, un facteur supplémentaire à prendre en compte serait de déterminer si des méthodes concurrentes génèrent des résultats qui sont cohérents les uns avec les autres. Même si le choix de la méthode ne doit pas être dicté par les résultats, des résultats cohérents peuvent, dans ces circonstances, fournir un degré d'assurance supplémentaire quant à la fixation du prix de pleine concurrence.

27. Une méthode transactionnelle de bénéfices peut également être appliquée en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions lorsqu'une transaction est effectuée entre un pays qui accepte les méthodes transactionnelles de bénéfices et un pays qui ne les accepte pas.

***A.2 Utilisation d'une méthode de partage des bénéfices résiduels qui commence par appliquer des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions afin de déterminer la rémunération de pleine concurrence initiale attribuée à des fonctions comparables***

28. Une situation différente concerne l'utilisation d'une méthode de partage des bénéfices résiduels qui débute par l'application de méthodes traditionnelles fondées sur les transactions afin de déterminer la rémunération de pleine concurrence initiale attribuée à des fonctions comparables (voir les paragraphes 3.19 - 3.20 des Principes), suivie d'une analyse des contributions visant à répartir le bénéfice résiduel.

**Les milieux d'affaires sont invités à commenter les exemples décrits à la section A, dans lesquels une méthode transactionnelle de bénéfices peut être employée en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions.**

**B - Utilisation d'un test de cohérence pour vérifier la plausibilité du résultat d'une méthode principale**

***B.1 Conséquences de l'utilisation d'un test de cohérence***

29. Les tests de cohérence ne sont pas obligatoires et ne devraient pas être exigés des contribuables. Toutefois, ils sont utiles dans certaines circonstances. Lorsqu'une méthode transactionnelle de bénéfices est employée comme test de cohérence afin de vérifier le résultat d'une autre méthode (méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou autre méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices), cette dernière demeure la méthode principale, et la méthode transactionnelle de bénéfices sert uniquement à repérer les résultats inhabituels éventuels qui peuvent conduire à revoir le choix et l'application de la méthode principale.

30. Par exemple, on peut tester l'application d'une méthode du prix de revente (méthode principale) en employant une MTMN (méthode secondaire) et s'apercevoir qu'elle conduit à des taux de marge nette inhabituels ; on peut également tester l'application d'une méthode du prix de revient majoré ou d'une méthode du prix de revente (méthode principale) en utilisant une méthode transactionnelle du partage des bénéfices et constater qu'elle aboutit à un partage peu plausible entre les parties des bénéfices générés par les transactions contrôlées.

De telles situations conduiraient à réexaminer :

- Si la méthode qui a été retenue comme méthode principale est effectivement la plus appropriée et

- Si elle a été correctement mise en œuvre, ce qui implique de déterminer si l'analyse de comparabilité a été bien menée, notamment l'analyse fonctionnelle (par exemple si des biens incorporels ont été omis ou attribués de façon incorrecte) et la sélection de « comparables ».

31. Il se peut que le test de cohérence permette d'identifier une erreur dans le choix ou dans l'application de la méthode principale, auquel cas l'erreur devrait être corrigée. Supposons par exemple qu'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions soit utilisée comme méthode principale, et testée au moyen d'une méthode transactionnelle de la marge nette. Si le résultat de la méthode transactionnelle de la marge nette est inhabituel, le choix et l'application de la méthode traditionnelle fondée sur les transactions doivent être revus. Il est possible que cette révision révèle que la méthode traditionnelle retenue n'était pas la plus appropriée au cas d'espèce, ou qu'elle n'a pas été correctement mise en œuvre. Dans ce cas, il serait nécessaire de changer de méthode ou de corriger son application. Il ne serait pas opportun de substituer la méthode secondaire (méthode transactionnelle de la marge nette dans cet exemple) à la méthode principale (une méthode traditionnelle fondée sur les transactions), sauf si l'analyse révèle que la méthode secondaire est en fait la plus appropriée.

32. Si l'examen confirme que la méthode principale est la plus appropriée et a été correctement mise en œuvre, son résultat ne doit pas être rejeté au simple motif qu'elle aboutit à une marge nette inhabituelle ou à un partage des bénéfices inhabituel.

33. Dans certains cas, le test de cohérence pourrait conduire à s'interroger sur la nature de pleine concurrence des résultats obtenus avec la méthode principale à la lumière de considérations économiques plus générales. Citons par exemple le cas où la méthode principale est une méthode du prix de revente et un test de cohérence effectué au moyen d'une méthode transactionnelle de la marge nette révèle que le résultat est une marge nette déficitaire sur plusieurs années.

## ***B.2 Cas dans lesquels l'utilisation d'un test de cohérence serait adéquate***

34. Plusieurs commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire estiment que l'utilisation d'une deuxième méthode comme test de cohérence pourrait être utile :

- Lorsque les transactions contrôlées sont significatives,
- Dans les restructurations d'entreprises,
- Du point de vue de l'évaluation des risques.

35. La section ci-dessous examine des situations dans lesquelles une méthode transactionnelle de bénéfices peut être employée pour tester le résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions (sous-section (i)) ou d'une autre méthode transactionnelle de bénéfices (sous-section (ii)).

*(i) Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices comme test de cohérence afin de vérifier la plausibilité du résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions*

36. Les Principes contiennent des orientations très limitées sur les circonstances et les modalités d'utilisation de méthodes transactionnelles de bénéfices pour tester la plausibilité du résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. Le paragraphe 2.38 fournit une liste succincte de circonstances dans lesquelles il peut être approprié de compléter les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente en étudiant les résultats obtenus par application d'autres méthodes, lorsque qu'il y a des différences de niveaux et de catégories de dépenses liées aux fonctions exercées et aux risques assumés par les parties prenantes, ou des différences entre les transactions comparées.

37. Sur la base des commentaires reçus des pays et des milieux d'affaires, on peut envisager d'appliquer une méthode transactionnelle de bénéfices pour tester le résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions dans les circonstances suivantes :

- Améliorer la précision des conclusions (par exemple en générant des intervalles qui se chevauchent afin d'identifier plus facilement des cas comparables).
- Vérifier la fiabilité d'une méthode principale fondée sur les transactions qui a nécessité de procéder à d'importants ajustements de comparabilité.
- Lorsque le contribuable ou l'administration fiscale a des doutes quant à la comparabilité des données disponibles.
- Vérifier que la méthode de détermination des prix de transfert utilisée reste appropriée dans la durée en pratique et s'assurer de la cohérence du résultat de la période en cours avec les résultats de périodes précédentes.
- Lorsque l'utilisation d'une méthode traditionnelle conduit à un résultat qui semble irréaliste d'un point de vue commercial en ce qui concerne la transaction contrôlée.

(ii) *Utilisation d'une méthode transactionnelle de bénéfices comme test de cohérence afin de vérifier la plausibilité du résultat d'une autre méthode transactionnelle de bénéfices*

(a) Utilisation d'une méthode de partage des bénéfices pour tester le résultat d'une méthode transactionnelle de la marge nette

38. Il a été suggéré qu'il pourrait être utile, dans certaines circonstances, de corroborer le résultat d'une MTMN au moyen d'une méthode du partage des bénéfices, afin d'éviter qu'une fraction excessive des bénéfices revienne à la partie testée comparativement aux profits consolidés générés par la transaction. Tout en reconnaissant que ces tests de cohérence pourraient être utiles dans les conditions décrites à la section B.1 ci-dessus, l'OCDE n'est pas favorable à la notion selon laquelle des fonctions comparables devraient être rémunérées différemment en fonction de la rentabilité du groupe dans son ensemble.

(b) Utilisation d'une méthode transactionnelle de marge nette pour tester le résultat d'une méthode transactionnelle de marge nette qui emploie un autre indicateur de marge nette

39. Dans certains cas, l'utilisation d'une MTMN basée sur un indicateur de marge nette pour vérifier le résultat d'une MTMN basée sur un autre indicateur de marge nette peut être valable, surtout si l'on ne dispose pas de données étroitement comparables.

**Les milieux d'affaires sont invités à commenter en particulier les cas décrits à la section B.2 dans lesquels une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices peut être utilisée comme test de cohérence pour vérifier la plausibilité du résultat d'une méthode principale.**

## C - Conclusion préliminaire

40. Les pays membres sont d'accord pour reconnaître que la règle existante énoncée au paragraphe 1.69 des Principes doit être conservée, à savoir que « [l]e principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes et, en fait, un tel recours à plusieurs méthodes risquerait de



faire peser sur les contribuables une lourde charge. Par conséquent, [les Principes] n'exigent ni des vérificateurs ni des contribuables qu'ils mettent en œuvre plusieurs méthodes dans leur analyse ». Les commentateurs des milieux d'affaires sont eux aussi largement favorables à cette règle.

41. Toutefois, il serait utile d'ajouter aux Principes des orientations complémentaires sur l'utilisation de plusieurs méthodes, en particulier pour clarifier le fait que les conséquences d'un test de cohérence, dans les cas où le résultat de ce test est inhabituel, devraient être de revoir le choix de la méthode principale et son application (analyse de comparabilité en particulier). L'OCDE n'est pas favorable à une approche axée sur les résultats, ce qui signifie que le simple fait que le résultat d'un test de cohérence est inhabituel ne suffit pas à rejeter le choix de la méthode principale. Des exemples pourraient être inclus dans les Principes illustrant les circonstances dans lesquelles le recours à deux méthodes, soit conjointement, soit à titre de test de cohérence, pourrait être utile.

42. À cet effet, le chapitre I, section C (x) des Principes pourrait être complété. La version provisoire ci-dessous est soumise pour commentaires. Il est à noter qu'aucun accord définitif sur les modifications du texte des Principes n'est possible avant que toutes les questions traitées au cours de l'analyse de comparabilité et de l'examen des méthodes fondées sur les bénéfices n'aient été tranchées, afin que le Groupe de travail ait une vision globale de la révision proposée des chapitres.

*x) Utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert*

[...]

1.69 Le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes pour une transaction donnée ou une série de transactions qui sont correctement agrégées conformément aux indications figurant au paragraphe 1.42, et, en fait, un tel recours à plusieurs méthodes risquerait de faire peser sur les contribuables une lourde charge. Par conséquent, le présent rapport n'exige ni des vérificateurs ni des contribuables qu'ils mettent en œuvre plusieurs méthodes dans leur analyse. Si, dans certains cas, le choix d'une méthode n'est pas évident et que l'on commence par en envisager plusieurs, il sera généralement possible d'en sélectionner une qui permette d'estimer au mieux le prix de pleine concurrence. Toutefois, dans des cas difficiles où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes. Dans de tels cas, on s'efforcera d'aboutir à une conclusion conforme au principe de pleine concurrence qui soit satisfaisante pour toutes les parties en présence, eu égard aux circonstances spécifiques, à l'ensemble des données disponibles, et à la fiabilité relative des différentes méthodes considérées.

1.69a Les circonstances suivantes ont été identifiées dans lesquelles une méthode transactionnelle de bénéfices peut être utilisée en association avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions :

- Lorsqu'il n'y a pas de comparable unique suffisamment fiable, mais plusieurs sources de données qui présentent toutes un degré de comparabilité suffisant pour évaluer les prix de transfert (par ex. des données relatives à des transactions comparables pour appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre et des données relatives à des entreprises comparables pour appliquer une MTMN), le recours conjoint à plusieurs méthodes pourrait être approprié afin d'encourager l'utilisation de toutes les données disponibles, dans la mesure où ces données éclaireront la fixation du prix dans des conditions de pleine concurrence.

- Si, dans les circonstances spécifiques, on ne sait pas avec précision laquelle des méthodes produit les résultats les plus fiables, un facteur supplémentaire à prendre en compte serait de déterminer si des méthodes concurrentes génèrent des résultats qui sont cohérents les uns avec les autres. Même si le choix de la méthode ne doit pas être axé sur les résultats, des résultats cohérents peuvent, dans ces circonstances, fournir un degré d'assurance supplémentaire quant à la fixation du prix de pleine concurrence.

1.69b Dans d'autres cas, une méthode secondaire pourrait être employée à titre de test de cohérence afin de vérifier la plausibilité du résultat de la méthode utilisée. Les tests de validité ne sont pas obligatoires et ne devraient pas être exigés des contribuables. Toutefois, ils sont utiles dans certaines circonstances.

1.69c Le paragraphe 2.38 contient des exemples de circonstances dans lesquelles il peut être utile de compléter les méthodes du prix de revient majoré et du prix de revente en étudiant les résultats obtenus par application d'autres méthodes lorsqu'il existe des différences de niveaux et de catégories de dépenses liées aux fonctions assumées et aux risques encourus par les parties, ou des différences entre les transactions comparées. Voici d'autres cas dans lesquels une méthode transactionnelle de bénéfiques pourrait être utilisée pour tester le résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions :

- Pour améliorer la précision des conclusions (par exemple en générant des intervalles qui se chevauchent afin d'identifier plus facilement des cas comparables).
- Pour vérifier la fiabilité d'une méthode principale fondée sur les transactions qui a nécessité de procéder à d'importants ajustements de comparabilité.
- Lorsque le contribuable ou l'administration fiscale a des doutes quant à la comparabilité des données disponibles.
- Pour vérifier que la méthode de prix de transfert utilisée reste appropriée sur la durée en pratique et s'assurer de la cohérence du résultat de la période en cours avec les résultats de périodes précédentes.
- Lorsque l'utilisation d'une méthode traditionnelle conduit à un résultat qui semble irréaliste d'un point de vue commercial concernant la transaction contrôlée.

1.69d Il a été suggéré qu'il pourrait être utile, dans certaines circonstances, de corroborer le résultat d'une MTMN au moyen d'une méthode du partage des bénéfiques, afin d'éviter qu'une part disproportionnée des bénéfiques revienne à la partie testée comparativement aux recettes consolidées générées par la transaction. Tout en reconnaissant que ces tests de validité pourraient être utiles dans les conditions décrites à la section B.1 ci-dessus, l'OCDE n'est pas favorable à la notion selon laquelle des fonctions comparables devraient être rémunérées différemment en fonction de la rentabilité du groupe dans son ensemble.

1.69e Dans certains cas, l'utilisation d'une MTMN basée sur un indicateur de marge nette pour vérifier le résultat d'une MTMN basée sur un autre indicateur de marge nette peut être utile, surtout si l'on ne dispose pas de données étroitement comparables.

1.69f Lorsqu'une méthode secondaire est utilisée pour tester la validité d'une méthode principale (qu'il s'agisse d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou d'une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfiques), cette dernière reste la méthode applicable,

tandis que la méthode secondaire sert uniquement à mettre en évidence des résultats inhabituels éventuels qui pourraient conduire à revoir le choix et l'application de la méthode principale. Il ne faut pas rejeter une méthode pour la simple raison qu'elle donne un résultat inhabituel.

1.69g Dans certains cas, le test de cohérence pourrait conduire à s'interroger sur la nature de pleine concurrence des résultats obtenus avec la méthode principale à la lumière de considérations économiques plus générales. Citons par exemple le cas où la méthode principale est une méthode du prix de revente et un test de cohérence effectué au moyen d'une méthode transactionnelle de marge nette révèle que le résultat est une marge nette déficitaire sur plusieurs années.

1.70 En fonction des faits et des circonstances spécifiques, il peut être approprié de recourir à une seule méthode, ou à plusieurs méthodes en même temps, ou encore de tester le résultat d'une méthode principale au moyen d'une méthode secondaire. Il n'est pas possible d'établir des règles précises pouvant s'appliquer dans chaque cas. En général, les parties devraient s'efforcer d'aboutir à un accord raisonnable en ayant à l'esprit le manque de précision des diverses méthodes et la préférence pour un degré plus élevé de comparabilité et un lien plus direct et plus étroit avec la transaction. Il ne faut pas que des informations utiles, comme celles qui concernent des transactions sur le marché libre qui ne sont pas identiques aux transactions entre entreprises associées, soient rejetées pour la simple raison qu'elles ne satisfont pas totalement à un quelconque critère de comparabilité appliqué de façon rigide. De même, des informations concernant des entreprises engagées dans des transactions avec des entreprises associées peuvent aider à comprendre la transaction considérée ou donner des indications pour de futures investigations. En outre, toute méthode devra pouvoir être utilisée lorsqu'elle est acceptable pour les membres du groupe multinational parties à la transaction ou aux transactions considérées ainsi que pour les administrations fiscales des pays dont relèvent ces membres.

### 3. ACCÈS AUX INFORMATIONS NÉCESSAIRES POUR APPLIQUER OU REVOIR L'APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE BÉNÉFICES

Note : Les commentaires de cette note portent sur l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices dans les situations où, compte tenu des faits et des circonstances spécifiques et notamment de l'analyse de comparabilité (y compris de l'analyse fonctionnelle) de la transaction et de l'examen des informations disponibles sur des comparables sur le marché libre, cette méthode s'avère être la plus fiable à utiliser.

#### Introduction – Description de la problématique

43. L'accès à l'information est un aspect fondamental concernant l'application et l'examen de toutes les méthodes de détermination des prix de transfert. Même si la plupart des problèmes ne sont pas spécifiques aux méthodes transactionnelles de bénéfices, certains commentaires spécifiques peuvent être utiles concernant les méthodes du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette.

44. Dans certains cas, c'est le manque d'informations suffisantes pour appliquer de façon fiable une méthode traditionnelle fondée sur les transactions qui conduit à la décision d'employer une méthode transactionnelle de bénéfices, soit à la place de la méthode traditionnelle, soit en complément.

45. Dans d'autres cas, l'application ou l'examen d'une méthode transactionnelle de bénéfices se heurte à la difficulté pour le contribuable ou l'administration fiscale d'obtenir les renseignements nécessaires (*par ex.* informations transactionnelles au niveau de la marge nette lorsqu'une méthode transactionnelle de bénéfices est appliquée au niveau de la marge nette ; informations relatives à des entreprises étrangères associées le cas échéant). En règle générale, les commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire de l'OCDE sur les méthodes fondées sur les bénéfices reconnaissent que les administrations fiscales devraient avoir accès à « tous les renseignements pertinents nécessaires pour examiner l'application de la méthode de détermination des prix de transfert choisie ». Toutefois, différents avis ont été exprimés sur la portée des renseignements devant être considérés comme pertinents dans chaque cas spécifique.

46. L'accès à l'information est étroitement lié aux problèmes de documentation. Dans le cadre de l'élaboration de son programme de travail pour 2007-08, le Groupe de travail a étudié la portée d'un projet éventuel relatif à la documentation des prix de transfert, tout en reconnaissant que la rédaction de nouvelles orientations pouvait être envisagée afin de tenir compte du résultat des examens de comparabilité et des méthodes fondées sur les bénéfices. Il a été noté en particulier que l'examen des méthodes fondées sur les bénéfices pourrait mettre en évidence la nécessité d'une documentation spécifique en lien avec ces méthodes, par exemple une documentation relative aux entreprises étrangères associées impliquées dans une transaction contrôlée lorsqu'une méthode du partage des bénéfices est appliquée à cette transaction.

47. Toutefois, le Groupe de travail a décidé de ne pas engager de projet sur la documentation des prix de transfert en 2007-08, son programme de travail étant déjà très chargé. Dans ces circonstances, la question des obligations documentaires éventuelles n'est pas abordée dans le présent document. Il est également reconnu que les exigences documentaires sont définies dans les lois nationales. Par conséquent,

cette note se contente d'aborder les points suivants et de déterminer l'opportunité de les clarifier dans le chapitre V des Principes de 1995 :

- Cas dans lesquels une administration fiscale demande des informations sur une entreprise étrangère associée parce qu'elle considère que ces informations sont nécessaires pour pouvoir examiner l'application par le contribuable d'une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices (section A).
- Cas dans lesquels une administration fiscale demande des informations sur la comptabilité analytique ou sur les comptes de gestion d'un contribuable (section B).

48. Le Groupe de travail a analysé en détail les difficultés liées à la nécessité de se procurer des informations sur des comparables tiers, dans le cadre de l'examen de comparabilité. À cet égard, les questions spécifiques aux méthodes transactionnelles de bénéfices incluent l'identification d'informations transactionnelles de tiers ; la relative facilité de trouver des informations sur des comparables tiers relatives à leur marge nette par rapport aux informations sur la marge brute ; la qualité et la fiabilité des recherches dans des bases de données ; l'utilisation de comparables étrangers; et les questions liées aux normes comptables.

**A - Cas dans lesquels une administration fiscale demande des renseignements sur une entreprise étrangère associée parce qu'elle considère que ces renseignements sont nécessaires pour pouvoir examiner l'application par le contribuable d'une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices**

49. Le paragraphe 5.11 des Principes de 1995 indique que « dans de nombreux cas, des informations relatives aux entreprises étrangères associées sont indispensables pour les vérifications portant sur des prix de transfert. Mais, pour rassembler ces informations, le contribuable pourra éprouver des difficultés qu'il ne rencontre pas pour établir sa propre documentation. Lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée, ou n'en est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté parce qu'il ne contrôle pas l'entreprise associée. »

50. De nombreux commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire de l'OCDE sur les méthodes fondées sur les bénéfices reconnaissent qu'en fonction de la méthode de détermination des prix de transfert employée, les administrations fiscales peuvent avoir besoin de renseignements relatifs aux entreprises étrangères associées. Toutefois, ils demandent à l'OCDE de reconnaître que « les obligations imposées à un contribuable de fournir des renseignements relatifs à une entreprise étrangère associée avec laquelle la transaction a été effectuée doivent tenir compte du fait que les informations complémentaires que le contribuable est en mesure de fournir peuvent être limitées. »

51. Les milieux d'affaires ont deux préoccupations principales:

- Les problèmes de confidentialité et le fait de savoir si le contribuable peut être tenu de fournir des informations relatives à une personne morale distincte dont il n'a pas le contrôle. Ces aspects sont déjà pris en compte par les paragraphes 5.10 – 5.11 des Principes de 1995.
- Le fait de savoir si les contribuables peuvent être tenus de fournir plus d'informations sur des entreprises étrangères associées à une transaction que des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence pourraient en obtenir.

52. Le Groupe de travail a examiné ces questions et est parvenu aux conclusions suivantes :

- (i) Que la méthode de prix de transfert<sup>5</sup> soit unilatérale ou bilatérale, des informations sont requises sur les cinq facteurs de comparabilité, et en particulier sur les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par toutes les parties impliquées dans une transaction contrôlée, y compris la ou les parties étrangères associées. Le Groupe de travail a examiné le paragraphe 3.28 des Principes qui indique que « une autre force [de la MTMN] d'un point de vue pratique est qu'il n'est pas nécessaire de déterminer les fonctions exercées et les responsabilités assumées par plus d'une des entreprises associées » et a jugé qu'il convenait de corriger cette assertion inexacte. En effet, le Groupe de travail estime que même si les méthodes unilatérales (*par ex.* MTMN, méthodes du prix de revient majoré ou du prix de revente) exigent uniquement d'examiner un indicateur financier ou un indicateur de profitabilité pour l'une des parties à la transaction (la « partie testée »), une analyse de comparabilité (incluant une analyse fonctionnelle) doit être effectuée afin de qualifier correctement la transaction entre les parties et de choisir la méthode de détermination des prix de transfert la plus fiable. Cette analyse nécessite de réunir un certain nombre d'informations qualitatives portant également sur la partie non testée<sup>6</sup>.
- (ii) Lorsque la méthode de détermination des prix de transfert<sup>5</sup> est une méthode bilatérale (partage des bénéfices par exemple), des informations financières sur toutes les parties à la transaction, tant nationales qu'étrangères, sont requises. Compte tenu de la nature bilatérale de cette méthode, l'application de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices nécessite des données particulièrement détaillées sur la partie étrangère associée à la transaction. Cela inclut des informations qualitatives (examen des cinq facteurs de comparabilité afin de qualifier correctement la relation entre les parties et de justifier le recours à la méthode transactionnelle du partage des bénéfices) ainsi que des informations financières (le calcul du bénéfice combiné à répartir et le partage de ce bénéfice s'appuient tous deux sur des données financières relatives à toutes les parties à la transaction, y compris la partie étrangère associée). Par conséquent, il serait raisonnable d'attendre des contribuables qui ont l'intention d'utiliser une méthode transactionnelle du partage des bénéfices qu'ils soient prêts à fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires relatives à la partie étrangère associée à la transaction, y compris les données financières nécessaires pour procéder au partage du bénéfice.
- (iii) Lorsque la méthode de détermination des prix de transfert<sup>5</sup> est une méthode unilatérale, des informations financières sur la partie testée sont requises, que celle-ci soit une entreprise nationale ou étrangère. Si la méthode à utiliser est une méthode du prix de revente ou une MTMN et si la partie testée est le résident étranger, l'administration fiscale du pays de la partie non testée doit disposer d'informations suffisantes pour pouvoir examiner l'application de la méthode à la partie étrangère associée. Si, en revanche, la méthode est une méthode du prix de revente ou une MTMN basée sur les ventes et si la partie testée est le contribuable national, l'administration fiscale n'a généralement aucune raison de demander des renseignements sur les coûts de fabrication de la partie étrangère associée.

- 
5. Il peut s'agir de la méthode principale ou de la méthode secondaire, dans le cas où une méthode secondaire est utilisée comme test de cohérence ; voir la note thématique relative à l'utilisation de plusieurs méthodes.
6. Voir également le paragraphe 2.26 des Principes pour le cas où le circuit de distribution fait intervenir une société intermédiaire et où une méthode du prix de revente est appliquée à la transaction commerciale entre la société intermédiaire et un distributeur.

**B - Cas dans lesquels une administration fiscale demande des renseignements sur la comptabilité analytique d'un contribuable**

53. En général, les comptes des entreprises ne détaillent pas les marges nettes transactionnelles. Leur identification nécessite une allocation des coûts et des recettes à laquelle le contribuable peut procéder – ou pas – dans le cadre de sa comptabilité analytique. Cela signifie que l'application et le test d'une MTMN au niveau de la transaction, d'une division de l'entreprise ou d'une gamme de produits peuvent exiger du contribuable qu'il traite certaines informations qui sinon ne seraient pas traitées pour des raisons non fiscales.

54. Lorsqu'il existe des informations relatives à la marge nette au niveau de la transaction, de la division de l'entreprise ou de la gamme de produits, les autorités fiscales n'y ont pas toujours accès (cela dépend des procédures de contrôles de droit interne) car ces informations excèdent en général les obligations légales et fiscales traditionnelles. Néanmoins, plusieurs pays considèrent que toutes les informations dont dispose le contribuable et qui sont pertinentes pour déterminer les prix de transfert, y compris la comptabilité analytique le cas échéant, doivent être communiquées à l'administration fiscale, dans le cadre de la documentation afférente aux prix de transfert et/ou des contrôles des prix de transfert.

55. Lorsque des informations pertinentes relatives aux coûts de revient existent et sont accessibles aux autorités fiscales, leur calcul implique en général une répartition des frais généraux et autres charges. Lorsque la comptabilité analytique est utilisée pour étayer le calcul des prix de transfert, les administrations fiscales ont généralement besoin d'informations sur le choix des méthodes de répartition utilisées afin de pouvoir évaluer le caractère raisonnable des répartitions opérées par les contribuables.

**C - Conclusion préliminaire**

56. L'accès à l'information est décisif pour l'application des méthodes de détermination des prix de transfert, et en particulier des méthodes transactionnelles de bénéfices. Les points mentionnés ci-dessus devraient être examinés ultérieurement, lorsque l'OCDE révisera le chapitre V des Principes.

#### 4. APPLICATION DES MÉTHODES TRANSACTIONNELLES DE BÉNÉFICES ET CONTRIBUTIONS UNIQUES

Note : Les commentaires de cette note portent sur l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices dans les situations où, compte tenu des faits et des circonstances spécifiques et notamment de l'analyse de comparabilité (y compris de l'analyse fonctionnelle) de la transaction contrôlée et de la nature et de l'étendue des informations disponibles sur des comparables potentiels, cette méthode s'avère être la plus fiable à utiliser.

##### Introduction

57. Les méthodes transactionnelles de bénéfices peuvent être particulièrement utiles dans les cas impliquant des contributions uniques (voir l'examen des facteurs ayant une incidence sur le bien-fondé et la fiabilité des méthodes de détermination des prix de transfert dans la note relative au statut des méthodes fondées sur les bénéfices). L'expression « contributions uniques » utilisée dans ce document désigne les fonctions, actifs ou risques pour lesquels on ne dispose pas de données comparables suffisamment fiables.

58. Il ne serait pas souhaitable de dresser une liste prescriptive de transactions impliquant des contributions uniques qui devraient être rémunérées en appliquant telle ou telle méthode de fixation des prix de transfert. Compte tenu des forces et des faiblesses de toutes les méthodes disponibles, ce sont les faits et circonstances qui déterminent la méthode qui constitue la mesure la plus fiable d'une rémunération de pleine concurrence dans un cas spécifique.

59. Une analyse de comparabilité approfondie, comprenant l'examen de comparables internes éventuels, doit être réalisée pour les transactions qui impliquent des contributions uniques, comme pour n'importe quelle transaction.

60. L'examen des risques assumés par chaque partie d'une transaction commence en général par l'analyse des clauses contractuelles (si des contrats écrits existent). Il convient ensuite de déterminer si les risques sont réels, si la répartition contractuelle des risques s'effectue dans des conditions de pleine concurrence (voir le paragraphe 1.27 des Principes) et si la conduite des parties est conforme aux clauses du contrat (voir les paragraphes 1.28-1.29 des Principes). La présente note thématique ne porte pas sur la question du traitement en droit interne de la rémunération du risque (ex. intérêts, bénéfice d'exploitation ou dividendes). Voir le paragraphe 183 de la note thématique « Application d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices : détermination du bénéfice combiné à répartir » pour un examen de la différence entre le calcul des bénéfices imputables aux parties à la transaction et la manière dont ces bénéfices, une fois répartis, sont imposés par chaque État.

61. Comme l'indique la note thématique « Examen des méthodes transactionnelles de bénéfices : statut de méthodes de dernier ressort », l'un des principaux critères qui conditionne le choix d'une méthode de détermination des prix de transfert est la disponibilité de comparables suffisamment fiables pour pouvoir l'appliquer. Ceci dit, certaines transactions posent des problèmes délicats de comparabilité pour les raisons suivantes :



- Manque de comparables pour les contributions uniques,
- Manque d'informations financières fiables sur les fonctions uniques de tiers, la détention d'incorporels uniques et leur valorisation, ainsi que les risques uniques qu'ils supportent, dont l'identification n'est pas nécessairement requise par les principes comptables et les règles de communication financière, ce qui peut rendre la fiabilité de la comparaison très incertaine.

62. Par exemple, dans les situations où les deux parties à une transaction apportent des biens incorporels uniques, il se peut que des données fiables sur des comparables indépendants permettant de comparer la rémunération de pleine concurrence de l'une ou l'autre des parties n'existent tout simplement pas. Si ces biens incorporels uniques sont de grande valeur, ils auront une incidence significative sur les conditions de la transaction, et le manque de données comparables pourrait être problématique.

63. Il convient de tenir compte de ces difficultés lorsqu'on envisage d'appliquer une méthode de prix de transfert. Dans les cas où il n'y a pas de données comparables ou qu'elles ne sont pas suffisamment fiables pour pouvoir appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou une méthode transactionnelle de la marge nette, la méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut être envisagée. Voir le paragraphe 6.26 des Principes.

64. Lorsqu'on évalue l'impact de contributions sur la fiabilité d'une méthode de détermination des prix de transfert, il faut veiller à déterminer leurs spécificités et leur véritable valeur. Par exemple, tous les biens incorporels ne sont pas uniques et précieux. L'existence de biens incorporels non uniques ou de faible valeur ne signifie pas nécessairement que la norme de comparabilité ne pourrait pas être respectée avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou une méthode transactionnelle de la marge nette.

## **A - Transactions impliquant des contributions uniques et méthode transactionnelle de partage des bénéfices**

### ***A-1 Dans quels cas impliquant des contributions uniques une méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut-elle être la méthode la plus fiable ?***

65. Le paragraphe 3.5 des Principes contient des considérations générales sur les circonstances dans lesquelles procéder à un partage des bénéfices. Comme indiqué ci-dessus, une méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut être la méthode la plus fiable dans les cas où il n'y a pas de données comparables ou dans les cas où celles disponibles ne sont pas suffisamment fiables pour appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou une méthode transactionnelle de la marge nette, par exemple parce que les deux parties à une transaction apportent des contributions uniques ou parce qu'il est impossible de vérifier la présence de fonctions, de biens incorporels ou de risques significatifs dans des comparables.

66. La méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut aussi s'avérer la méthode la plus fiable lorsque les deux parties à la transaction apportent des contributions de grande valeur, parce que des parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence pourraient alors souhaiter partager les bénéfices de la transaction proportionnellement à leurs contributions respectives, et une méthode bilatérale pourrait être plus appropriée dans ces circonstances qu'une méthode unilatérale. En outre, en présence de contributions uniques, les informations sur des comparables fiables peuvent être insuffisantes pour pouvoir appliquer une autre méthode.

67. Un exemple serait le cas dans lequel les deux parties à la transaction développent et exploitent en commun le même bien incorporel. Un autre exemple serait le cas où chacune des parties à la transaction possède et/ou utilise un bien incorporel différent de grande valeur. Citons également les situations où des

parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence auraient fondé des « joint ventures » ou co-entreprises, formelles ou informelles, en se répartissant entre elles les bénéfices/recettes/coûts.

68. Il a également été suggéré qu'une méthode transactionnelle du partage des bénéfiques pourrait être utile en tant que test de cohérence dans les cas où il est difficile de prendre en compte les différences de niveaux de risques et le degré de réalisation effective des risques. La note thématique « Utilisation de plusieurs méthodes » s'intéresse aux tests de cohérence.

#### ***A-2 Comment appliquer une méthode transactionnelle du partage des bénéfiques dans les cas impliquant des contributions uniques***

69. D'autres notes thématiques contiennent des orientations générales sur l'application de la méthode transactionnelle du partage des bénéfiques<sup>7</sup>. Lorsqu'une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques s'avère être la méthode la plus fiable à employer dans un cas impliquant des contributions uniques importantes, l'utilisation de cette méthode nécessitera de procéder à une analyse fonctionnelle détaillée de toutes les parties impliquées dans la chaîne de transactions afin de déterminer la rémunération appropriée à chacune d'elles selon leurs fonctions, compte tenu des actifs employés et des risques assumés. L'utilisation de cette méthode permettra de mesurer correctement la rémunération due aux développeurs et aux propriétaires des biens incorporels, sur la base d'une compréhension et d'une analyse approfondies de la partie qui supporte effectivement les risques ou qui exerce les fonctions. En pratique, l'utilisation d'une méthode transactionnelle du partage des bénéfiques nécessite de se procurer des informations suffisantes auprès des deux parties à la transaction et exige une bonne coopération du contribuable et de la partie étrangère associée concernée. Lorsqu'un contribuable choisit d'employer une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques, il doit être disposé à fournir à l'administration fiscale des renseignements suffisants sur les deux parties à la transaction, y compris lorsque la méthode est examinée en dehors du cadre d'un APP.

70. En l'absence de données extérieures de nature à étayer le partage du bénéfice combiné<sup>8</sup>, diverses approches sont suivies dans la pratique pour procéder au partage des bénéfiques dans des situations impliquant des parties associées, dont voici les plus fréquentes :

- Partage des bénéfiques selon un indicateur qui reflète l'investissement de chaque partie dans l'acquisition ou la création et le développement du ou des biens incorporels intervenant dans la transaction, par exemple des capitaux employés ou des coûts induits par les parties. Lorsque les coûts sont utilisés, ils peuvent être actualisés afin de tenir compte des différences temporelles, capitalisés et amortis afin de créer un actif incorporel, et sont parfois pondérés différemment (ou actualisés à différents taux) pour refléter des différences dans le risque relatif, etc.
- Évaluations au moyen de techniques de valorisation qui ne sont pas directement liées au capital ou aux coûts.

---

7. Voir les notes thématiques : « Détermination du bénéfice combiné à partager » ; « Fiabilité d'une analyse résiduelle et d'une analyse des contributions » ; « Comment partager les bénéfiques combinés ».

8. Comme l'indique le paragraphe 3.5 des Principes, « le bénéfice global peut être le bénéfice total résultant des transactions ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties, tel que le bénéfice généré par un actif incorporel de grande valeur, et parfois unique ». En outre, comme l'explique la note thématique intitulée « Détermination du bénéfice combiné à répartir », les références aux bénéfiques combinés sont considérées comme s'appliquant de la même façon aux pertes combinées dans les circonstances adéquates.

- Analyse subjective au moyen de textes ou de graphiques illustrant les contributions relatives des parties.

71. L'objectif poursuivi par l'application d'une méthode transactionnelle du partage des bénéfices est de procéder au partage des bénéfices que des entreprises indépendantes auraient attendu dans une situation comparable, et le mécanisme employé pour partager les bénéfices ne doit pas forcément être une clé de répartition simple. Comme le reconnaît le paragraphe 3.15 des Principes, il existe un certain nombre d'approches pour estimer le partage des bénéfices (fondées soit sur les bénéfices budgétés, soit sur les bénéfices réalisés, selon le cas) qu'auraient escompté des entreprises indépendantes, et l'analyse des contributions et l'analyse résiduelle présentées dans les Principes ne sont que deux des approches possibles. Voir les notes thématiques « Comment partager les bénéfices combinés » et « Fiabilité d'une analyse résiduelle et d'une analyse des contributions ».

## **B - Transactions impliquant des biens incorporels et méthode transactionnelle de la marge nette**

72. La section B.1 ci-dessous examine l'utilisation d'une méthode transactionnelle de la marge nette dans les cas où des biens incorporels sont impliqués dans la transaction contrôlée mais ne font pas l'objet de la transaction (ex. fabrication et vente de produits employant des biens incorporels). La section B.2 analyse l'utilisation d'une méthode transactionnelle de la marge nette pour évaluer si une redevance est conforme au principe de pleine concurrence.

### ***B-1 Dans quelles transactions impliquant des biens incorporels une méthode transactionnelle de la marge nette peut-elle être la méthode la plus fiable ?***

73. Une méthode transactionnelle de la marge nette ne sera vraisemblablement pas fiable si les deux parties à une transaction utilisent des biens incorporels uniques (voir les paragraphes 61, 62 et 63 ci-dessus).

74. Toutefois, une méthode unilatérale (méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou méthode transactionnelle de la marge nette) peut être appliquée dans les cas où l'une des parties apporte la totalité des contributions uniques et, en particulier, utilise tous les biens incorporels clés impliqués dans la transaction contrôlée, tandis que l'autre partie n'apporte aucune contribution unique. Dans ce cas, la partie testée doit être la moins complexe.

75. Il existe aussi de nombreux cas dans lesquels une partie à une transaction apporte des contributions qui ne sont pas uniques ; elle utilise par exemple des biens incorporels non uniques comme des processus opérationnels ou des connaissances du marché qui ne sont pas uniques. Dans ces circonstances, il peut toujours être possible de satisfaire aux exigences de comparabilité pour appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou une méthode transactionnelle de la marge nette parce que les comparables sont sensés employer eux aussi un ensemble comparable de contributions non uniques.

76. Lorsqu'une méthode du partage des bénéfices résiduels est employée (voir la section A ci-dessus), une méthode transactionnelle de la marge nette peut être utilisée dans un premier temps pour attribuer une rémunération initiale à des fonctions comparables, avant de rémunérer des contributions uniques, dès lors qu'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions n'offre pas une comparabilité supérieure. Voir l'analyse d'une sélection de méthodes de détermination des prix de transfert dans la note thématique « Examen des méthodes transactionnelles de bénéfices : statut de méthodes de dernier ressort ».

77. Enfin, l'absence de biens incorporels significatifs entrant dans une transaction donnée n'implique pas automatiquement que la méthode transactionnelle de la marge nette doit être celle à utiliser. Premièrement, parce que des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (et des comparables internes s'ils existent) doivent être appliquées si elles sont capables de générer un résultat plus fiable. Deuxièmement, parce qu'il est possible qu'une partie à une transaction n'emploie pas de biens incorporels importants mais n'en est pas moins fondée à percevoir des bénéfices qui se situent en dehors des intervalles typiques d'une méthode transactionnelle de marge nette, par exemple en raison de contributions uniques autres que des biens incorporels, comme des fonctions, des actifs corporels ou des risques uniques, qui rendraient la méthode transactionnelle de la marge nette (ainsi que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions) inapplicables et pourraient conduire à opter pour un partage des bénéfices.

***B-2 Évaluation de biens incorporels et application d'une méthode transactionnelle de la marge nette : détermination ou test d'une redevance de licence***

78. Les orientations existantes sur l'évaluation de biens incorporels se trouvent au chapitre VI des Principes, et en particulier aux paragraphes 6.20 à 6.35 (voir également l'annexe AN-17 qui contient des exemples d'actifs incorporels et d'évaluation incertaine). Comme le précise le paragraphe 6.14 des Principes, 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.

79. Dans la pratique, différentes approches sont suivies, comme indiqué ci-dessous. Dans certains cas, deux méthodes peuvent être combinées, par exemple pour estimer un intervalle de négociation entre le donneur de licence et le preneur de licence, ou lorsqu'une méthode secondaire est employée comme test de cohérence pour vérifier le résultat d'une méthode principale.

80. Pour établir le prix de pleine concurrence d'une cession ou d'une licence de bien incorporel, les Principes soulignent qu'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 concédé la licence dans des conditions comparables à des entreprises indépendantes. Les taux facturés dans le cadre de transactions comparables entre entreprises indépendantes du même secteur peuvent également donner des indications lorsque ces informations sont disponibles et il peut être souhaitable d'établir une fourchette de prix (voir le paragraphe 6.23 des Principes). Toutefois, l'expérience a montré que, premièrement, on dispose rarement de prix comparables internes ou externes sur le marché libre, et deuxièmement les comparaisons de taux de redevance dans un secteur d'activité ne doivent pas être dissociées de l'analyse économique de la transaction contrôlée examinée.

81. Les Principes précisent également, au paragraphe 6.23, que si l'entreprise associée concède à des tiers une sous-licence sur le bien incorporel, il sera possible d'utiliser une forme de méthode du prix de revente pour analyser les conditions de la transaction entre entreprises associées. Toutefois, ce n'est pas une situation fréquente en pratique.

82. Des approches fondées sur les coûts sont parfois appliquées, consistant à déterminer un rendement de pleine concurrence pour les coûts d'acquisition ou de développement et de maintenance du cédant. Lorsque le rendement est un indicateur de marge nette, cette approche axée sur les coûts peut être considérée comme une application de la méthode transactionnelle de la marge nette. Toutefois, il convient d'employer ces approches fondées sur les coûts avec la plus grande prudence, parce qu'il n'existe pas forcément de lien entre les coûts et la valeur d'un bien incorporel (voir le paragraphe 6.27 des Principes). Il

se peut que des coûts élevés soient engagés pour un projet de recherche qui n'aboutira pas et dont la valeur incorporelle sera nulle. Il se peut également qu'un actif incorporel de grande valeur existe alors que les coûts induits ne sont pas proportionnels.

83. Une approche possible mentionnée dans les Principes est de déterminer les avantages attendus du bien incorporel, par exemple au moyen d'un calcul de valeur actualisée nette (voir le paragraphe 6.20 des Principes). La méthode de partage des bénéfices peut aussi être pertinente dans les circonstances particulières analysées à la section B ci-dessus (voir le paragraphe 6.26 des Principes).

84. Certains pays estiment qu'une méthode transactionnelle de la marge nette, dans laquelle le preneur de licence est la partie testée, appliquée de la manière la plus fiable possible, peut dans des circonstances appropriées être utilisée seule ou conjointement avec l'une des autres approches (méthode du prix comparable sur le marché libre, approche axée sur les coûts ou sur les bénéfices) pour s'assurer que la rémunération du licencié après déduction de la redevance de licence reste comprise dans l'intervalle de pleine concurrence. Cette approche n'est pas mentionnée au chapitre VI des Principes. Ses partisans jugent qu'une mesure de la marge nette d'entreprises indépendantes comparables au licencié peut fournir une mesure de la marge nette que le licencié chercherait à réaliser dans des conditions de pleine concurrence, et par conséquent une mesure indirecte du niveau maximum auquel la redevance de licence peut être fixée du point de vue du licencié.

85. Certains pays considèrent avec scepticisme l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette seule ou conjointement avec une autre méthode pour fixer ou tester le résultat d'une redevance de licence (voir la note « Utilisation de plusieurs méthodes » pour une explication de la différence entre l'utilisation d'une méthode transactionnelle de la marge nette comme test de cohérence ou conjointement avec une autre méthode). Certains pays soulignent en particulier que lorsqu'une méthode transactionnelle de la marge nette est employée pour tester le résultat d'une transaction impliquant un accord de licence et non pour fixer le montant de la redevance de licence, ils refuseraient qu'elle conduise à modifier la redevance de licence chaque année, de façon rétroactive le cas échéant, en fonction des performances du licencié, car cela ne relèverait pas d'une pratique commerciale habituelle entre parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence.

86. La méthode transactionnelle de la marge nette pourrait aussi servir à tester la validité du résultat d'une méthode principale employée pour fixer la valeur de la redevance de licence. Comme l'explique la note « Utilisation de plusieurs méthodes », un test de cohérence a pour unique objectif de repérer les résultats inhabituels éventuels qui peuvent conduire à revoir le choix et l'application de la méthode principale, mais celle-ci ne doit pas être rejetée pour l'unique raison qu'elle génère un résultat inhabituel ou inopportun.

87. Lorsqu'une méthode transactionnelle de la marge nette est utilisée comme test de cohérence pour vérifier le résultat d'une méthode principale visant à valoriser une redevance de licence, elle doit être appliquée aux seules transactions du contribuable qui bénéficient de la licence. Supposons par exemple qu'un contribuable fabrique et distribue un Produit A dont il possède tous les droits relatifs aux biens incorporels, et distribue un Produit B pour lequel il a conclu un accord de licence et paie une redevance de licence. Supposons également que le Produit A et le Produit B appartiennent à deux secteurs opérationnels indépendants. La licence payée par le contribuable pour le Produit B pourrait être testée en examinant la marge nette perçue par le contribuable sur la distribution du Produit B après déduction de la redevance de licence, comparée à la marge nette réalisée par des comparables sur le marché libre. Toutefois, la marge nette perçue par le contribuable lors de la fabrication et de la distribution du Produit A ne doit pas être prise en compte dans le calcul, sauf si la rentabilité de chacun des secteurs opérationnels est liée.

88. L'utilisation d'une méthode transactionnelle de marge nette comme test de cohérence présente l'avantage de vérifier que la redevance de licence tient compte des circonstances économiques du licencié. En effet, un taux de redevance uniforme appliqué à toutes les sociétés affiliées sous licence dans un groupe multinational, basé par exemple sur l'examen de moyennes sectorielles ou sur le calcul d'un rendement sur investissement du cédant, n'est pas nécessairement un taux de pleine concurrence si les situations économiques des licenciés présentent des différences importantes.

89. En outre, il convient de noter que l'analyse fonctionnelle d'un licencié peut différer de l'analyse fonctionnelle d'un distributeur ou d'un fabricant non licencié, parce que le licencié détient un droit contractuel sur le bien incorporel. C'est la valeur du droit de licence et le degré d'exploitation effective de ce droit par le licencié (*par ex.* a-t-il et exerce-t-il plus d'autonomie dans le développement de produits ou de campagnes de commercialisation qu'un fabricant ou un distributeur non licencié qui se contenterait de fabriquer selon des spécifications techniques ou d'acheter et de vendre des produits) qui déterminent si cette différence a une incidence significative sur la comparaison. Ces différences doivent, le cas échéant, être prises en compte dans l'analyse de comparabilité.

## 5. APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE LA MARGE NETTE : NORME DE COMPARABILITÉ

Note : Les commentaires figurant dans cette note portent sur l'application d'une méthode transactionnelle de la marge nette dans les situations où, compte tenu des faits des circonstances spécifiques et en particulier de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) de la transaction contrôlée, de la nature et de l'importance des informations disponibles sur des comparables potentiels, une méthode transactionnelle de la marge nette est considérée comme étant la méthode la plus fiable à utiliser.

### Introduction

90. Les orientations existantes sur la norme de comparabilité à appliquer à la méthode transactionnelle de la marge nette se trouvent à la section B (ii) (c) (1) (paragraphe 3.34 à 3.40) du chapitre III des Principes. On s'est posé la question de savoir si une norme de comparabilité autre que celle appliquée à d'autres méthodes (notamment les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions) pouvait/devait être employée pour la méthode transactionnelle de la marge nette. Les milieux d'affaires et les pays ont été invités à commenter les aspects suivants en particulier :

- Le paragraphe 3.34 indique que « [L]es prix risquent fort d'être influencés par les différences entre les produits et les marges brutes par les différences quant aux fonctions exercées par les entreprises. En revanche, le bénéfice d'exploitation est moins influencé par ces différences. Cela ne veut pas dire pour autant, comme dans le cas de la méthode du prix de revente et de la méthode du prix de revient majoré, qui présentent des ressemblances avec la méthode de la marge nette, qu'une simple similitude de fonctions entre deux entreprises aboutira nécessairement à des comparaisons fiables. » Dans quelle mesure une norme de comparabilité moins sévère peut-elle être appliquée à une méthode transactionnelle de la marge nette qu'à une méthode traditionnelle et pour quelle(s) raison(s) ?
- L'expérience montre que les praticiens appliquent souvent la méthode transactionnelle de la marge nette en comparant la marge nette perçue par le contribuable dans une transaction contrôlée ou une série de transactions contrôlées avec la marge nette réalisée par des tiers au niveau de leur société prise globalement. Dans d'autres cas, c'est la marge nette du contribuable qui est déterminée au niveau agrégé de l'entreprise. Dans quelle mesure jugez-vous que la méthode transactionnelle de la marge nette peut être correctement appliquée en utilisant des données agrégées au niveau de l'ensemble de l'entreprise (portant soit sur des « comparables » de tiers, soit sur la marge nette du contribuable) ? Dans quelle mesure la méthode transactionnelle de la marge nette tolère-t-elle une norme moins sévère pour l'agrégation des transactions qu'une méthode traditionnelle et pour quelle(s) raison(s) ?

91. Cette note résume le résultat de l'analyse de ces questions par le Groupe de travail et des commentaires reçus.

**A - Analyses de comparabilité et MTMN : considérations générales**

92. La comparabilité est au cœur de toutes les analyses de prix de transfert. Le paragraphe 1 de l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue le fondement des analyses de comparabilité ; il prévoit la nécessité d'effectuer une comparaison entre les conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées et celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, ainsi que le calcul des bénéfiques qui auraient été réalisés par l'entreprise dans des conditions de pleine concurrence. Ce paragraphe mène une réflexion en deux temps :

- Premièrement, une comparaison des conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées avec celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes est nécessaire afin de déterminer *si* un ajustement des prix de transfert peut être effectué.
- Deuxièmement, lorsque des conditions spéciales accordées ou imposées entre les entreprises associées sont identifiées, un *calcul* de l'ajustement des prix de transfert est effectué, en recalculant les bénéfiques que l'entreprise aurait réalisés sans ces conditions ou en ajustant les conditions sur un niveau de pleine concurrence.

93. Compte tenu de l'importance critique de la comparabilité, le Groupe de travail est d'avis qu'une analyse de comparabilité suffisamment fiable doit toujours être effectuée afin de sélectionner et d'appliquer une méthode de détermination des prix de transfert, et que le processus de sélection et d'application d'une méthode transactionnelle de la marge nette ne doit pas être moins rigoureux que pour d'autres méthodes. Selon le Groupe de travail, cela signifie qu'une analyse suffisamment fiable, comprenant l'analyse des conditions de la transaction contrôlée, l'examen des cinq facteurs de comparabilité mentionnés dans les Principes et des conditions d'utilisation de données portant sur des transactions agrégées, doit être réalisée avant d'appliquer n'importe quelle méthode de fixation des prix de transfert, y compris celle de la marge nette. Il est préconisé en particulier de suivre le processus typique d'identification de transactions comparables (y compris de comparables internes le cas échéant) et d'utilisation des données ainsi obtenues qui est décrit dans le document de discussion relatif aux questions de comparabilité<sup>9</sup>, ou tout processus équivalent visant à garantir la robustesse de l'analyse lorsqu'on applique une méthode transactionnelle de la marge nette, comme toute autre méthode.

94. Ceci étant dit, le document de discussion relatif aux questions de comparabilité reconnaît qu'en pratique, les informations disponibles sur les facteurs ayant une incidence sur les transactions comparables externes sont souvent limitées. Souplesse et exercice du jugement sont de mise pour trouver une solution raisonnable à tous les cas de prix de transfert. Le paragraphe 5 de la note « Examen des cinq facteurs de comparabilité »<sup>10</sup> indique :

« Le Groupe de travail a discuté de l'opportunité d'accepter une analyse des données comparables externes moins détaillée que celle des propres transactions d'un contribuable du fait des difficultés pratiques qui surviennent. Il a conclu que, sur un plan théorique, une analyse moins rigoureuse des transactions de tiers ne serait pas acceptable, mais que dans la pratique, le degré de détail des informations requises sur chacun des cinq facteurs de comparabilité affectant les transactions d'un tiers doit être évalué au cas par cas (comme le suggère déjà la formulation du paragraphe 1.18 des Principes). »

---

9. Document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, page 45.  
[http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

10. Document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, page 36.  
[http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)



95. Cette conclusion est valide pour toutes les méthodes de détermination des prix de transfert, y compris la méthode transactionnelle de la marge nette. En effet, l'OCDE considère qu'il est important que ses orientations soient à la fois justifiées au plan théorique et applicables dans la pratique.

96. En outre, la méthode transactionnelle de la marge nette est moins sensible à certaines différences transactionnelles et fonctionnelles que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions (voir la section B ci-dessous). Le paragraphe 3.27 des Principes le reconnaît déjà et plusieurs commentateurs des milieux d'affaires ont insisté sur ce point, en réponse au questionnaire de l'OCDE sur les méthodes de bénéfices. Même si l'analyse de comparabilité conduisant à la sélection et à l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette doit être aussi fiable que pour n'importe quelle autre méthode (en ce sens que tous les facteurs de comparabilité et toutes les conditions d'agrégation doivent être pris en compte), le résultat de cette analyse pourrait refléter le fait que l'utilisation de la MTMN est moins influencée que d'autres méthodes par certaines des différences identifiées entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre qui sont comparées. Par voie de conséquence, il y aura en pratique des cas où la même transaction sur le marché libre nécessitera moins d'ajustements de comparabilité (et sera donc considérée comme étant un comparable de meilleure qualité) lorsqu'elle est utilisée avec une MTMN plutôt qu'avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. Il y aura aussi des cas dans lesquels des transactions sur le marché libre qui ne seraient pas considérées comme des comparables satisfaisants avec l'application d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions en raison de différences transactionnelles ou fonctionnelles pourraient être des comparables satisfaisants pour la MTMN, car cette dernière serait moins affectée par ces différences. Le manque de comparables suffisamment fiables pour pouvoir appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et l'existence de différences transactionnelles ou fonctionnelles qui sont supprimées dans une analyse de la marge nette figurent au nombre des critères susceptibles d'influer sur le choix de la méthode de prix de transfert et, le cas échéant, de conduire à choisir une MTMN en particulier lorsque des informations comparables de meilleure qualité sont disponibles pour pouvoir l'appliquer<sup>11</sup>. Cela signifie que, dans certaines circonstances, la MTMN peut être retenue parce qu'elle fournit de meilleurs comparables que d'autres méthodes.

## **B - Facteurs de comparabilité et méthode transactionnelle de la marge nette**

97. La section C (i) (b) du chapitre I des Principes et le document de discussion sur la comparabilité de 2006 contiennent un examen détaillé des cinq facteurs de comparabilité<sup>12</sup>. Ces commentaires s'appliquent à la méthode transactionnelle de la marge nette comme à d'autres méthodes et il n'est pas nécessaire de les reproduire ici. Les commentaires ci-dessous se concentrent sur quelques points spécifiques liés à la méthode transactionnelle de la marge nette.

98. Comme l'indique le paragraphe 1.15 des Principes :

« Cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influencer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple le prix ou la marge bénéficiaire) ou si des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences. »

99. L'un des avantages de la méthode transactionnelle de la marge nette tient au fait que certaines différences dans les facteurs de comparabilité qui auraient une influence notable sur le résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions n'auraient pas de conséquences ou auraient des

11. Voir la note « Examen des méthodes transactionnelles de bénéfices : statut de méthodes de dernier ressort » pour une analyse des facteurs qui influent sur le choix de la méthode de détermination des prix de transfert.

12. Document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, pages 35-44. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

conséquences moindres sur le résultat de la méthode transactionnelle de la marge nette en fonction des circonstances spécifiques.

100. Par exemple, certaines différences de classement comptable qui se répercuteraient sur l'analyse de la marge brute pourraient disparaître lorsque l'analyse est effectuée au niveau de la marge nette. C'est par exemple le cas pour les ajustements reflétant des reclassements comptables de coûts des marchandises vendues en dépenses d'exploitation.

101. Il est également reconnu que la marge nette peut être moins sensible à certaines différences dans les caractéristiques des produits que les méthodes du prix comparable sur le marché libre ou du prix de revente. Dans la pratique, lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette, on met davantage l'accent sur la comparabilité fonctionnelle que sur les caractéristiques des produits. Néanmoins, la méthode transactionnelle de la marge nette peut être moins sensible à certaines différences dans les fonctions qui se manifestent par des variations des dépenses d'exploitation, comme illustré ci-dessous.

### *Illustration 1 :*

*Effet d'une différence d'intensité de l'activité marketing exercée par un distributeur. L'exemple ci-dessous est donné à titre d'illustration uniquement. Il n'entend pas fournir d'indications sur le choix de la méthode de fixation des prix de transfert, sur le choix des comparables, sur l'efficacité des distributeurs ou sur le taux de rendement de pleine concurrence, mais vise uniquement à illustrer les effets de différences d'intensité de la fonction marketing d'un distributeur et des comparables.*

	<b>Cas 1</b> <b>Le distributeur exerce une</b> <b>activité marketing limitée</b>	<b>Cas 2</b> <b>Le distributeur exerce une</b> <b>activité marketing</b> <b>plus importante</b>
Ventes de produit (à des fins d'illustration, on suppose que les deux distributeurs vendent le même volume du même produit sur le même marché au même prix)	1 000	1 000
Prix d'achat au fabricant, compte tenu de l'importance de l'activité marketing du distributeur, selon l'analyse fonctionnelle	600	480 (*)
Marge brute	400 (40%)	520 (52%)
Dépenses marketing	50	150
Autres charges (frais généraux)	300	300
Marge nette	50 (5%)	70 (7%)

(\*) On suppose que, dans ce cas, la différence de 120 de marge brute correspond à la différence d'intensité de l'activité marketing exercée par le distributeur (dépense supplémentaire de 100 plus rémunération de l'activité du distributeur)

102. Dans l'illustration 1, si un contribuable traite avec un fabricant partie liée dans les conditions du cas 2, tandis que les tiers « comparables » opèrent dans les conditions du cas 1, et à supposer que la différence d'intensité de l'activité marketing n'est pas identifiée faute d'informations suffisamment détaillées sur les tiers « comparables », le risque d'erreur lorsqu'on applique une méthode de la marge brute pourrait être de 120 (12 % x 1 000), tandis qu'il serait de 20 (2 % x 1 000) si une méthode de marge nette est utilisée. Cela illustre le fait que, en fonction des circonstances spécifiques et notamment de l'effet des différences fonctionnelles sur la structure des coûts et sur les recettes des « comparables », les marges nettes peuvent être moins sensibles que les marges brutes aux différences d'intensité de certains fonctions.

### **Illustration 2 :**

*Effet d'une différence de niveau de risque assumé par un distributeur. L'exemple ci-dessous est donné à titre d'illustration uniquement. Il n'entend pas fournir d'indications sur le choix de la méthode de fixation des prix de transfert, sur le choix des comparables, sur l'efficacité des distributeurs ou sur le taux de rendement de pleine concurrence, mais vise uniquement à illustrer les effets des différences de niveau de risque assumé par un distributeur et par des comparables.*

	<b>Cas 1</b>	<b>Cas 2</b>
	<b>Le distributeur n'assume pas le risque d'obsolescence des produits parce qu'il bénéficie d'une « clause de reprise des stocks » aux termes de laquelle le fabricant s'engage à racheter tous les stocks invendus.</b>	<b>Le distributeur assume le risque d'obsolescence des produits parce qu'il ne bénéficie pas d'une « clause de reprise des stocks » dans sa relation contractuelle avec le fabricant.</b>
Ventes de produit (à des fins d'illustration, on suppose que les deux distributeurs vendent le même volume du même produit sur le même marché au même prix)	1 000	1 000
Prix d'achat au fabricant compte tenu du risque d'obsolescence selon l'analyse fonctionnelle	700	640 (*)
Marge brute	300 (30%)	360 (36%)
Perte sur stocks obsolètes	0	50
Autres charges (frais généraux)	250	250
Marge nette	50 (5%)	60 (6%)

(\*) On suppose que, dans ce cas, la différence de 60 de marge brute correspond à la différence de répartition du risque d'obsolescence entre le fabricant et le distributeur (perte supplémentaire estimée à 50 plus rémunération du risque du distributeur), soit le prix de la clause contractuelle de « reprise des stocks ».

103. Dans l'illustration 2, si une transaction contrôlée est effectuée dans les conditions du cas 1 alors que les tiers « comparables » opèrent dans les conditions du cas 2, et à supposer que la différence de niveau de risque n'est pas identifiée faute d'informations suffisamment détaillées sur les tiers « comparables », le risque d'erreur lorsqu'on applique une méthode de marge brute pourrait être de 60 (6 % x 1 000) au lieu de 10 (1 % x 1 000) avec une méthode de marge nette. Cela illustre le fait que, en fonction des circonstances spécifiques et notamment de l'effet des différences de niveau de risque sur la structure des coûts et sur les recettes des « comparables », les marges nettes peuvent être moins sensibles que les marges brutes aux

différences de niveau de risque (sous réserve que la répartition contractuelle des risques soit conforme aux conditions de pleine concurrence).

104. En conséquence, des entreprises qui exercent des fonctions différentes peuvent avoir un intervalle de marges brutes très large tout en réalisant des bénéfices nets globalement similaires. Par exemple, les commentateurs des milieux d'affaires indiquent que la méthode transactionnelle de la marge nette serait moins sensible aux différences de volume, d'intensité des fonctions et de dépenses d'exploitation. En revanche, cette méthode peut être plus sensible aux différences d'utilisation des capacités que les méthodes du prix de revient majoré ou du prix de revente, parce que les écarts de niveau d'absorption des coûts fixes indirects (ex. coûts de production fixes ou coûts de distribution fixes) auraient une incidence sur la marge nette, alors qu'ils n'auraient pas forcément d'impact sur la marge brute ou sur la marge brute sur coûts si elles ne se traduisent pas par des différences de prix, comme illustré ci-dessous.

**Illustration 3 :**

*Effet d'une différence d'utilisation des capacités du fabricant. L'exemple ci-dessous est donné à titre d'illustration uniquement. Il n'entend pas fournir d'indications sur le choix de la méthode de fixation des prix de transfert, sur le choix des comparables, sur l'efficacité des distributeurs ou sur le taux de rendement de pleine concurrence, mais vise uniquement à illustrer les effets de différences d'utilisation des capacités d'un fabricant et de comparables.*

En unités monétaires (u.m.)	Cas 1 Le fabricant fonctionne à pleine capacité : 1 000 unités par an	Cas 2 Le fabricant fonctionne en sous-activités: il produit 80 % de ce qu'il pourrait produire à pleine capacité : 800 unités par an
Ventes de produits manufacturés (à des fins d'illustration, on suppose que les deux fabricants ont la même capacité totale et qu'ils fabriquent et vendent le même produit sur le même marché au même prix de 1 u.m. par produit fabriqué) (*).	1 000	800
Coût des marchandises vendues : coûts directs plus répartition standard des coûts de production indirects (à des fins d'illustration, on suppose que les deux fabricants ont le même coût variable de production des marchandises vendues par unité, soit 0.75 u.m. par produit, et des coûts fixes du personnel de 50).	Variables : 750 Fixes : 50 Totaux : 800	Variables : 600 Fixes : 50 Totaux : 650
Marge brute sur coût des marchandises vendues	200 (25%)	150 (23%)
Coûts indirects (à des fins d'illustration, on suppose que les deux fabricants ont les mêmes coûts indirects)	150	150
Marge nette	50 (5%)	Point d'équilibre

(\*) Cela suppose que le prix de pleine concurrence des produits manufacturés ne soit pas affecté par l'utilisation des capacités du fabricant.

105. Dans l'illustration 3, si une transaction contrôlée est effectuée dans les conditions du cas 1 alors que les tiers « comparables » opèrent comme dans les conditions du cas 2, et à supposer que la différence d'utilisation des capacités n'est pas identifiée faute d'informations suffisamment détaillées sur les tiers « comparables », le risque d'erreur lorsqu'on applique une méthode de marge brute pourrait être de 16 (2 % x 800) au lieu de 50 (5 % x 1 000) avec une méthode de marge nette. Cela illustre le fait que les marges nettes peuvent être plus sensibles que les marges brutes sur coûts ou les marges brutes aux différences d'utilisation des capacités, en fonction des faits et des circonstances spécifiques et notamment de la proportion des coûts fixes et des coûts variables et du fait de savoir si c'est le contribuable ou le « comparable » qui est en situation de surcapacité.

106. Lorsqu'on utilise la marge nette de comparables, il faut veiller à exclure les recettes et les coûts qui ne sont pas associés aux recettes et aux coûts des transactions comparables. Dans un exemple de distribution impliquant une comparaison des marges nettes réalisées par un contribuable sur des transactions contrôlées et par des tiers sur des transactions sur le marché libre, les marges nettes du contribuable et des tiers comparables peuvent devoir être corrigées afin d'exclure tous les éléments liés à une autre activité de distribution, sauf si cette autre activité peut être combinée à celle examinée, conformément aux principes d'agrégation exposés au paragraphe 1.42 des Principes.

107. Lorsque les facteurs de comparabilité présentent des différences qui ont une incidence notable sur le résultat d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions, il peut être possible de procéder à des ajustements de comparabilité afin d'éliminer l'effet de ces différences<sup>13</sup>. Les indicateurs de marge nette peuvent être ajustés pour tenir compte d'une grande variété de différences. Les ajustements les plus fréquents sont ceux qui concernent les actifs et/ou les risques, tels que :

- Pour les différences comptables : amortissements d'installations et d'équipements
- Pour le fonds de roulement : stocks, comptes fournisseurs et/ou clients<sup>14</sup>

## **C - Agrégation et segmentation de transactions avec la méthode transactionnelle de la marge nette. Approches de portefeuille.**

### ***C.1 Agrégation des transactions du contribuable***

108. On trouve des orientations générales sur l'agrégation des transactions d'un contribuable au paragraphe 1.42 des Principes. En outre, le paragraphe 3.42 des Principes fournit des indications sur l'utilisation de transactions agrégées du contribuable ou d'un tiers :

« Une analyse selon la méthode transactionnelle de la marge nette ne devrait prendre en compte que les bénéfices de l'entreprise associée qui sont imputables à des transactions particulières entre entreprises associées. Par conséquent, il ne faut pas appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette au niveau de l'ensemble de la société si celle-ci effectue beaucoup de transactions différentes entre entreprises associées qui ne peuvent être comparées sur une base globale à celles d'une entreprise indépendante. De même, lorsqu'on analyse les transactions entre les entreprises indépendantes, dans la mesure où il est nécessaire de les prendre en compte, les bénéfices imputables aux transactions qui ne sont pas similaires aux transactions contrôlées qui font l'objet de l'examen devraient être exclus de la comparaison. Enfin, lorsqu'on utilise les marges bénéficiaires d'une entreprise indépendante, les bénéfices imputables aux transactions de cette entreprise ne doivent pas être faussés par la prise en compte de ses propres transactions contrôlées. »

109. Ces indications continuent de fournir un cadre théorique valable pour traiter des questions posées par l'utilisation de données largement agrégées, voire de données collectées au niveau d'une société dans son ensemble.

---

13. Voir l'analyse des ajustements de comparabilité dans le document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, pages 49-58,  
[http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

14. Voir l'exemple d'ajustement du fonds de roulement dans le document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, pages 56-58,  
[http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

110. Il est essentiel d'atteindre le niveau adéquat d'agrégation ou de segmentation des activités d'un contribuable pour garantir que le bénéfice réalisé par le contribuable par certaines lignes de transactions agrégées peut être comparé de façon suffisamment fiable avec le bénéfice réalisé par des transactions comparables sur le marché libre. On peut raisonnablement s'attendre à un examen de la marge nette du contribuable sur une base transactionnelle ou correctement segmentée plutôt qu'au niveau de l'ensemble de la société. En raison du fréquent manque d'informations publiques détaillées sur des tiers, la segmentation des activités de la partie testée et la comparaison avec des tiers comparables sont souvent moins problématiques que la segmentation des résultats d'un tiers, sous réserve que le système de comptabilité financière du contribuable soit capable de mesurer la rentabilité sur une base correctement segmentée. Comme indiqué dans le document de discussion sur les problèmes de comparabilité, il peut y avoir des cas dans lesquels des transactions agrégées de tiers peuvent fournir un comparable valide pour une transaction spécifique non agrégée du contribuable<sup>15</sup>.

### ***C.2 Acceptabilité d'une approche de portefeuille***

111. Une approche de portefeuille est une stratégie d'entreprise qui consiste, pour un contribuable, à regrouper certaines transactions afin de déterminer ou de tester ses prix de transfert. Par exemple, certains produits peuvent être commercialisés en réalisant un bénéfice faible ou même à perte, parce qu'ils génèrent une demande pour d'autres produits de la même entreprise qui sont ensuite vendus en dégageant un bénéfice élevé (ex. équipements et consommables sur le marché captif des pièces de rechange, comme les distributeurs à café et leurs capsules, ou les imprimantes et leurs cartouches). On constate des stratégies analogues dans différents secteurs d'activité.

112. Les approches de portefeuille ne sont pas spécifiques à la méthode transactionnelle de la marge nette. Elles sont un exemple de stratégie d'entreprise qui peut devoir être prise en compte dans l'analyse de comparabilité et dans l'examen de la fiabilité de comparables (voir les paragraphes 1.31 - 1.35 des Principes). L'entreprise peut accepter que certains produits soient rentables et d'autres non, à condition que le résultat global reste acceptable. Dans certains cas, les produits peu performants soutiennent ou complètent d'autres produits plus rentables ou une ligne de produits complète. Cela peut être acceptable si l'intention du contribuable d'adopter cette approche de portefeuille est documentée et se justifie économiquement. Toutefois, ces considérations n'expliqueront pas des pertes globales ou de mauvais résultats sur une période prolongée.

113. En outre, pour être acceptables, les approches de portefeuille doivent être correctement ciblées, car elles ne doivent pas servir de prétexte pour appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette au niveau de l'ensemble de la société du contribuable dans les cas où différentes transactions répondent à différentes logiques économiques et doivent être segmentées (voir le paragraphe 3.42 des Principes et l'analyse à la section C.1 ci-dessus).

### ***C.3 Segmentation de données de tiers – utilisation de données de tiers à l'échelle de l'entreprise***

114. Le document de discussion sur les problèmes de comparabilité contient une analyse approfondie de la segmentation de données de tiers<sup>16</sup>. Bien que ce ne soit pas une question spécifique à la méthode transactionnelle de la marge nette, elle se pose de façon plus aigüe dans la pratique en raison de la forte dépendance de cette méthode à l'égard des comparables externes.

---

15. Document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, page 64, paragraphe 2. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

16. Document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, pages 64-68. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

115. Le problème se pose parce que les données publiques sont souvent insuffisantes pour permettre de déterminer les marges réalisées par des tiers sur des transactions spécifiques ou sur un petit groupe de transactions. C'est la raison pour laquelle la comparabilité entre les fonctions économiques importantes de la partie testée et des tiers comparables doit être suffisante. Étant donné que les seules données disponibles sur les tiers sont souvent des données agrégées au niveau de l'ensemble de la société, les fonctions exercées par le tiers dans sa société prise globalement doivent être étroitement alignées sur celles exercées par la partie testée dans ses opérations avec des parties associées pour pouvoir être utilisées dans la détermination d'un résultat de pleine concurrence de la partie testée.

116. La détermination du niveau de segmentation approprié est une question de jugement, l'objectif ultime étant de parvenir au degré de segmentation qui garantisse la meilleure comparabilité possible avec la transaction contrôlée, en fonction des faits et des circonstances spécifiques.

117. S'il est impossible, dans la pratique, de parvenir au niveau transactionnel idéal mentionné par les Principes, il n'en est pas moins important de réaliser le plus haut niveau de comparabilité possible en procédant aux ajustements adaptés sur la base des informations disponibles.

#### **D - Conclusion préliminaire**

118. Il est nécessaire de réaffirmer l'importance de mener une analyse de comparabilité suffisamment fiable afin de sélectionner et d'appliquer une méthode transactionnelle de la marge nette, comme pour n'importe quelle autre méthode de fixation des prix de transfert. Les indications figurant à la section B (ii) (c) (1) du chapitre III des Principes pourraient être complétées à cet effet. La section A de cette note pourrait constituer la base de ces modifications.

119. Les orientations contenues à la section B (ii) (c) (1) du chapitre III des Principes pourraient également être complétées afin de traiter certaines questions de comparabilité posées par la méthode transactionnelle de la marge nette, comme l'explique la section B ci-dessus.

120. En outre, certains pays ont exprimé de vives préoccupations concernant l'agrégation/la segmentation des transactions du contribuable et des transactions comparables ainsi que l'utilisation d'informations à l'échelle de l'entreprise. Bien que ces questions ne soient pas spécifiques à la méthode transactionnelle de la marge nette, elles se posent de façon plus aigüe en pratique en raison de la forte dépendance de cette méthode à l'égard des comparables externes. Par conséquent, il pourrait être utile de compléter les indications existantes figurant au paragraphe 3.42, en s'appuyant sur l'analyse de la section C ci-dessus et sur la discussion relative à l'utilisation de données de tiers non segmentées dans le contexte de l'examen de comparabilité.



## 6. APPLICATION DE LA MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE LA MARGE NETTE : SÉLECTION ET DÉTERMINATION DE L'INDICATEUR DE MARGE NETTE

Note : Les commentaires figurant dans cette note portent sur l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette dans les situations où, compte tenu des faits des circonstances spécifiques et en particulier de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) de la transaction contrôlée, de la nature et de l'importance des informations disponibles sur des comparables potentiels, une méthode transactionnelle de la marge nette est considérée comme étant la méthode la plus fiable à utiliser.

### Introduction

121. Le paragraphe 3.26 des Principes définit la méthode transactionnelle de la marge nette en ces termes :

« La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), la marge nette que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner en vertu des principes du chapitre I). Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du prix de revient majoré et à la méthode du prix de revente. [...] »

122. Toutefois, on ne trouve pas de définition de la marge nette dans les Principes. Le paragraphe 3.27 mentionne « le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation par rapport aux ventes ou d'autres indicateurs du bénéfice net ». Le paragraphe 3.41 indique que :

« Pour l'application de la méthode de la marge nette dans l'optique des transactions, divers éléments influenceront sur le choix de la marge. Il faudra se demander, par exemple, si les actifs utilisés dans les calculs sont correctement évalués (et notamment si les actifs incorporels sont correctement comptabilisés) et, si certains coûts spécifiques doivent être répercutés, majorés ou totalement exclus des calculs. »

Hormis ces indications, les Principes contiennent peu d'orientations sur les circonstances dans lesquelles les coûts, le chiffre d'affaires, les actifs ou tout autre facteur constitueraient la base adéquate.

123. Les milieux d'affaires et les entreprises étaient invités à s'exprimer sur la manière de sélectionner un indicateur de marge nette pour appliquer la MTMN, et notamment :

- Qu'est-ce qu'une marge « nette » : quelles sont les dépenses qui doivent être considérées comme ordinaires ou extraordinaires ? La réponse à cette question diffère-t-elle en fonction de l'analyse fonctionnelle des parties, par exemple quels sont les coûts supportés par telle ou telle partie ?
- Dans quels cas la marge nette doit-elle être pondérée en fonction des coûts, du chiffre d'affaires, des actifs ou d'une autre base ?
- Lorsque l'indicateur est le ratio de la marge nette sur les coûts, quels sont les coûts à inclure dans la base ? Dans quels cas un indicateur de marge nette sur coûts serait-il plus fiable ou plus approprié qu'un indicateur de marge brute sur coûts et pourquoi ?

- Comment faire en sorte que les coûts et les dépenses déduits du calcul de la marge nette soient bien ceux imputables à la transaction examinée ?
- Dans quels cas un indicateur de marge nette sur chiffre d'affaires serait-il plus fiable ou plus approprié qu'un indicateur de marge brute sur chiffre d'affaires et pourquoi ?
- Lorsque l'indicateur est un ratio de marge nette sur actifs, comment évaluer les actifs corporels et incorporels (valeur de marché ou valeur nette comptable) ?
- Quels autres indicateurs de la marge nette jugez-vous pertinents et dans quels cas ?

124. La note ci-dessous résume le résultat de l'examen par le Groupe de travail des commentaires reçus.

#### **A - Commentaires généraux**

125. Les commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire sur les méthodes de bénéfiques estiment que le choix de l'indicateur de marge nette doit dépendre des faits et des circonstances spécifiques. Le Groupe de travail convient qu'il ne serait pas opportun de dresser une liste contraignante de situations dans lesquelles tel ou tel indicateur devrait être utilisé. Les mérites respectifs des différentes mesures de marge nette varient en fonction des circonstances d'espèce. Les deux principaux facteurs qui influent sur le choix de l'indicateur de marge nette doivent être :

- Sa pertinence en fonction des circonstances spécifiques et en particulier des analyses sectorielles et de comparabilité, y compris de l'analyse fonctionnelle et des déterminants de la valeur (« value drivers ») de la transaction examinée.
- La disponibilité d'informations sur des transactions sur le marché libre pour permettre d'effectuer une comparaison pertinente et suffisamment fiable sur la base de cet indicateur en particulier. Le même indicateur de marge nette doit être mesuré pour la partie testée et le(s) comparable(s) indépendants afin de comparer ce qui est comparable, et on doit disposer d'informations suffisantes sur le(s) comparable(s) indépendants afin d'être raisonnablement sûr de la fiabilité de cette mesure.

126. Lorsqu'ils appliquent une méthode transactionnelle de la marge nette, les contribuables ou les administrations fiscales peuvent être tenus de montrer que l'indicateur choisi est adapté aux circonstances spécifiques et offre une mesure suffisamment fiable, tant au niveau de la transaction contrôlée du contribuable que des transactions indépendantes utilisées comme comparables.

#### **B - Détermination de la marge nette**

127. En théorie, seuls les éléments qui sont liés directement ou indirectement à la transaction contrôlée examinée et qui relèvent de l'exploitation doivent influencer sur la détermination de la marge nette pour l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. Les sections ci-dessous analysent les conséquences spécifiques de ces deux conditions.

##### *Exclusion des coûts et des recettes qui ne sont pas liés à la transaction contrôlée examinée*

128. Comme l'indique le paragraphe 3.42 des Principes,

« Une analyse selon la méthode transactionnelle de la marge nette ne devrait prendre en compte que les bénéfiques de l'entreprise associée qui sont imputables à des transactions particulières entre entreprises associées. Par conséquent, il ne faut pas appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette au niveau de l'ensemble de la société si celle-ci effectue beaucoup de transactions

différentes entre entreprises associées qui ne peuvent être comparées sur une base globale à celles d'une entreprise indépendante. »

129. Par conséquent, un niveau de segmentation approprié des données financières du contribuable est requis pour déterminer ou tester la marge nette réalisée sur une transaction contrôlée (ou sur des transactions qui sont correctement agrégées conformément aux indications figurant au paragraphe 1.42 des Principes – sous réserve que ces indications soient mises à jour au terme de l'examen de comparabilité).

#### *Exclusion d'éléments hors exploitation*

130. Les impôts sur les bénéfices doivent être exclus de la détermination de l'indicateur de marge nette parce qu'ils ne relèvent pas de l'exploitation de l'entreprise.

131. Les éléments exceptionnels de nature non récurrente doivent normalement être exclus. Toutefois, ce n'est pas systématique car il se peut que, dans certaines situations, il soit opportun de les inclure, en fonction des circonstances spécifiques, des fonctions exercées et des risques supportés par la partie testée (voir par exemple ci-dessous pour des coûts de cessation d'activité). Même si la détermination de la marge nette ne tient pas compte des éléments exceptionnels et extraordinaires, il est généralement utile de les analyser dans la mesure où ils peuvent fournir des renseignements utiles aux fins de l'analyse de comparabilité (par exemple en montrant que la partie testée supporte un risque donné).

#### *Éléments financiers*

132. Les intérêts créditeurs et débiteurs autres que ceux liés aux comptes clients et fournisseurs doivent normalement être exclus lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette à des transactions non financières, dès lors qu'ils se rapportent à la structure du capital de l'entreprise et non au bénéfice d'exploitation généré par ses activités commerciales. Le résultat d'exploitation (« EBIT ») est donc l'un des indicateurs les plus fréquemment utilisés pour les transactions non financières.

133. Il a été suggéré qu'il pouvait être utile, dans certains cas, d'inclure les intérêts sur fonds de roulement à court terme dans le calcul de la marge nette, par exemple si les termes de paiement peuvent avoir une incidence sur les prix de vente ou sur les marges d'exploitation. Citons à titre d'exemple le cas d'une grande entreprise de distribution qui a négocié des délais de paiement longs avec ses fournisseurs et des délais courts avec ses clients, ce qui se solde par un excédent de trésorerie grâce auquel elle peut pratiquer à l'égard de ses clients des prix de vente plus bas que si elle ne bénéficiait pas de ces conditions avantageuses. Le Groupe de travail convient que dans les cas où il existe une corrélation entre les termes de paiement et les prix de vente, il pourrait être adéquat de répercuter dans le calcul de la marge nette les intérêts perçus et/ou de procéder à un ajustement du fonds de roulement (voir l'analyse des ajustements de comparabilité et du fonds de roulement dans le document de discussion sur la comparabilité publié le 10 mai 2006, pp. 49-58).<sup>17</sup>

134. L'opportunité d'inclure ou d'exclure les gains et les pertes de change dépend de leur nature commerciale (*par ex.* gain ou perte de change sur un compte client ou fournisseur qui n'était pas couvert) et du fait de savoir si la partie testée en est ou non responsable. En effet, si une méthode transactionnelle de la marge nette est appliquée à une transaction dans laquelle le risque de change est supporté par la partie testée, les gains ou les pertes de change devraient être pris en compte (soit dans le calcul de l'indicateur de marge nette, soit séparément).

---

17. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

135. Pour les activités financières dans lesquelles les intérêts sont de nature commerciale, ainsi que dans d'autres situations où la structure du capital peut influencer sur les prix de manière significative, il est généralement opportun d'examiner l'impact des intérêts lorsqu'on calcule la marge nette.

#### *Dépréciation et amortissements*

136. L'opportunité d'inclure ou d'exclure les coûts de dépréciation et d'amortissements dépend des circonstances spécifiques. Les dotations aux amortissements et dépréciations font très souvent l'objet de traitements comptables différents, notamment au regard de la durée de vie comptable de l'actif. Cela peut fausser considérablement la comparaison entre les résultats de la partie testée et ceux de tiers comparables dans les secteurs à forte intensité d'actifs ; en fonction des circonstances spécifiques, l'utilisation d'un ratio de marge nette qui n'inclut pas les dépréciations et amortissements peut permettre une comparaison plus fiable.

137. Il a été par exemple suggéré que lorsque des entreprises réalisent des acquisitions importantes qui ont pour effet de réévaluer les actifs corporels et incorporels à leur valeur « de marché », le résultat courant avant intérêts, impôts et amortissements (EBITDA) peut être la mesure la plus fiable, et qu'il peut être opportun d'exclure les actifs incorporels comptables de l'analyse, car ces actifs sont souvent le résultat d'acquisitions et n'incluent pas les actifs incorporels développés en interne.

138. Les dépréciations et amortissements peuvent poser de délicats problèmes de comparabilité, par exemple si deux parties possèdent et/ou utilisent des biens incorporels comparables, mais que l'une les a acquis et amortis dans le temps, tandis que l'autre les a développés et passés immédiatement en charges.

139. C'est pourquoi certains commentateurs suggèrent d'exclure les amortissements et dépréciations de la détermination de l'indicateur de marge nette. En revanche, dans les secteurs à forte intensité d'actifs où les actifs sont des déterminants essentiels de la valeur, l'exclusion de ces charges risque d'aboutir à un résultat peu pertinent ; ils devraient donc être inclus s'il est vraisemblable qu'ils n'entraîneront pas de problèmes majeurs de comparabilité. Lorsque les incertitudes de ce type sont significatives, on peut être amené à rejeter le comparable tiers. Lorsqu'on ne dispose pas de comparables ou que ceux disponibles sont insuffisants pour pouvoir utiliser l'indicateur de marge nette souhaité, un autre indicateur de marge nette moins sensible aux coûts de dépréciation et d'amortissement pourrait être envisagé.

#### *Coûts de lancement et de cessation d'activité*

140. Une autre question est de savoir si les coûts de lancement et de cessation d'activité doivent être inclus dans la détermination de l'indicateur de marge nette. La réponse dépend des faits et des circonstances spécifiques et du point de savoir si, dans des circonstances comparables, des parties indépendantes agissant dans des conditions de pleine concurrence auraient convenu, pour la partie qui exerce les fonctions, de supporter les éventuels coûts de lancement ou de cessation ; de répercuter tout ou partie de ces coûts sans marge sur le client/mandant ; ou de répercuter sur le client tout ou partie de ces coûts avec une marge, par exemple en les incluant dans le calcul de la marge nette de la partie qui exerce les fonctions. Un facteur susceptible d'entrer en ligne de compte dans ce choix est le fait de savoir si l'activité est créée par le contribuable au bénéfice exclusif d'une partie associée, ou si le contribuable a également d'autres clients (associés ou indépendants) pour cette activité (voir également les orientations existantes sur les stratégies des entreprises aux paragraphes 1.31-1.35 des Principes).

#### *Retraites et options d'achat d'actions*

141. Les plans de retraite et les options d'achat d'actions peuvent poser des problèmes de comparabilité lorsque le traitement comptable de ces éléments par des tiers comparables est ambigu ou ne permet pas d'effectuer une mesure ou un ajustement fiable. Lorsque les options de souscription ou d'achat

d'actions par les salariés constituent un élément de rémunération, il n'y a pas de raison économique de les traiter différemment des autres éléments de rémunération<sup>18</sup>. En outre, lorsque les coûts du personnel sont des déterminants essentiels de la valeur, ils doivent être inclus dans l'indicateur de marge nette.

142. Néanmoins, des problèmes de comparabilité peuvent se poser dans les cas où on ne sait pas précisément si des salariés de tiers impliqués dans la réalisation des transactions comparables sur le marché libre bénéficient d'options de souscription ou d'achat d'actions, ou s'il est avéré qu'ils reçoivent un volume élevé d'options qui ne peut pas être évalué avec un degré de précision raisonnable. Lorsque les incertitudes de ce type sont significatives, on peut être amené à rejeter le comparable. Lorsqu'on ne dispose pas de comparables ou que ceux disponibles sont insuffisants pour pouvoir utiliser l'indicateur de marge nette souhaité, un autre indicateur de marge nette moins sensible aux coûts de rémunération peut être envisagé.

## C - Pondération de la marge nette

### C.1 Choix du dénominateur

143. Les Principes indiquent que pour appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette, la marge nette doit être déterminée par rapport à une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs) qu'un contribuable réalise à la suite d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il y a lieu d'agréger). Les considérations suivantes peuvent être utiles au choix de la base appropriée. Dans certains cas (voir la note relative à l'utilisation de plusieurs méthodes), une méthode transactionnelle de la marge nette peut être employée avec deux indicateurs financiers différents auxquels les orientations ci-dessous s'appliquent également.

#### *Un dénominateur cohérent avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle)*

144. Le choix du dénominateur doit être cohérent avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle), et doit en particulier refléter la répartition des risques entre les parties (à condition

---

18. Voir l'étude « Options de souscription ou d'achat d'actions pour les salariés : incidences sur les prix de transfert » publiée en septembre 2004 dans la série des études de politique fiscale de l'OCDE, sous la responsabilité du Secrétaire général, <http://www.oecd.org/dataoecd/35/38/33700501.pdf>. L'analyse menée dans cette étude part de la prémisse que l'octroi d'options de souscription ou d'achat d'actions est un des éléments constitutifs de la rémunération, au même titre qu'une prime liée aux résultats ou que des avantages en nature, et ce même lorsqu'elles sont émises par une entité du groupe distincte de l'entité employeur. L'introduction souligne qu'il peut y avoir des cas exceptionnels dans lesquels cette prémisse n'est pas valable, mais ces cas ne sont pas abordés dans l'étude. La section G de cette étude conclut à titre préliminaire que :

« L'existence d'un plan d'options pour les salariés et son traitement comptable peuvent avoir une incidence sur les prix de transfert d'autres transactions lorsque ceux-ci sont sensibles à la rémunération des salariés de l'une des parties à la transaction et que l'impact des options est significatif. Les normes comptables varient d'un pays à l'autre et, à l'heure actuelle, tous les pays ne considèrent pas les options comme constituant une charge à inscrire au compte de résultat de l'émetteur. Lorsqu'on procède à une analyse de comparabilité, il est important de veiller à la cohérence de la base de coûts entre l'entité étudiée et l'entité potentiellement comparable, et il peut être nécessaire d'ajuster les comptes de l'une ou des deux entités. Ces ajustements, lorsqu'ils sont jugés nécessaires, peuvent toutefois présenter des difficultés pratiques importantes, concernant notamment l'accès aux informations sur la valeur des options distribuées aux salariés ou à certaines catégories de salariés et la détermination de la période concernée par ces ajustements. Lorsque, dans des cas concrets, il n'est pas possible de procéder à des ajustements satisfaisants, le recours à une méthode de calcul des prix de transfert moins sensible à la structure des coûts salariaux peut être envisagé, soit à titre principal soit à titre de test de cohérence. »

que cette répartition des risques s'effectue dans des conditions de pleine concurrence, voir le paragraphe 1.27 des Principes). Par exemple, des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités de production peuvent impliquer un risque élevé du fait de l'importance des investissements, même dans les cas où les risques opérationnels (comme les risques de marché ou les risques de stocks) peuvent être limités. Lorsqu'une méthode transactionnelle de la marge nette est appliquée dans ces cas, les risques liés à l'investissement sont reflétés dans l'indicateur de marge nette si cet indicateur est un rendement sur investissements (ex. rendement des actifs ou rendement des capitaux employés). Cet indicateur peut devoir être ajusté en fonction de la partie à la transaction contrôlée qui supporte le risque, et pour tenir compte des différents niveaux de risque de la transaction contrôlée du contribuable et des transactions des comparables.

145. On s'est inquiété du fait que, dans la pratique, la méthode transactionnelle de la marge nette est souvent employée par les contribuables ou les administrations fiscales de telle manière qu'un seuil de rémunération nette minimum ou maximum est fixé, quelles que soient les circonstances spécifiques de l'entreprise. Il conviendrait d'aborder cette question à la lumière de l'examen des résultats extrêmes et des comparables déficitaires figurant dans le document de discussion sur la comparabilité publié en mai 2006 (voir les pages 70 et 72-74).<sup>19</sup>

*Un dénominateur qui cible le principal déterminant de la valeur pour la transaction en question*

146. La base appropriée doit cibler le (ou les) principal(aux) déterminant(s) de la valeur de la transaction examinée. En général, et sous réserve de l'examen des faits et des circonstances spécifiques et des commentaires figurant dans les sections C.2, C.3 et C.4 ci-dessous, les ventes ou les coûts de distribution/d'exploitation peuvent être une base appropriée pour les activités de distribution, les coûts complets ou les charges d'exploitation peuvent être une base appropriée pour une activité de service ou de fabrication, les actifs opérationnels peuvent l'être pour des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités manufacturières ou certains services d'utilité publique. D'autres bases peuvent être appropriées en fonction des circonstances spécifiques (voir la section D ci-dessous).

*Un dénominateur relativement indépendant de la fixation des prix de transfert*

147. Un principe de base est que la marge nette doit être pondérée par rapport à une base appropriée qui soit relativement indépendante de la fixation des prix de transfert, *c'est-à-dire* que le dénominateur ne doit pas être le prix de transfert de la transaction contrôlée examinée, au risque qu'il n'y ait pas de point de départ objectif. Si par exemple on analyse une transaction qui consiste pour un distributeur à acheter des marchandises auprès d'une partie associée pour les revendre à des clients indépendants, on ne pourrait pas pondérer la marge nette par rapport au coût des marchandises vendues parce que ces coûts sont les coûts contrôlés dont on teste la conformité avec le principe de pleine concurrence. De la même façon, s'agissant d'une transaction contrôlée qui consiste à fournir des services à une partie associée, on ne pourrait pas pondérer la marge nette par rapport au chiffre d'affaires des services parce que ce sont les ventes contrôlées dont on teste la conformité avec le principe de pleine concurrence. Lorsque des coûts facturés par une partie associée qui ne font pas l'objet du test (frais de siège, loyers ou redevances payés à une partie associée) ont une incidence notable sur le dénominateur, il faut veiller à faire en sorte que ces coûts ne faussent pas l'analyse.

---

19. [http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr\\_2649\\_33753\\_36651669\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/12/0,3343,fr_2649_33753_36651669_1_1_1_1,00.html)

*Un dénominateur qui peut être mesuré et comparé avec un degré de fiabilité suffisant*

148. La base appropriée doit pouvoir être mesurée avec un degré de fiabilité et de cohérence suffisant au niveau des transactions contrôlées du contribuable. En particulier, la répartition par le contribuable des dépenses indirectes à la transaction examinée doit être raisonnable et cohérente dans le temps.

149. En outre, la base appropriée doit pouvoir être mesurée avec un degré de fiabilité et de cohérence suffisant au niveau des transactions comparables sur le marché libre. Cette condition limite dans la pratique la possibilité d'utiliser des indicateurs fantaisistes pour lesquels on ne dispose pas d'informations publiques suffisantes. Cela pose également des problèmes de mesure dans les cas où la marge nette est pondérée par rapport à des actifs, comme l'explique la section C.4 ci-dessous.

**C.2 Cas dans lesquels la marge nette est pondérée par rapport aux ventes**

150. Si l'indicateur de marge nette est pondéré par rapport aux ventes, le chiffre d'affaires doit se rapporter à la transaction examinée (ou aux transactions agrégées conformément au paragraphe 1.42 des Principes, susceptible d'être mise à jour en fonction du résultat de l'examen de comparabilité et de l'analyse des approches de portefeuille figurant dans la note « Application de la méthode transactionnelle de la marge nette : norme de comparabilité », section C.2) et pour laquelle l'indicateur de marge nette a été mesuré. En particulier, le chiffre d'affaires issu d'activités sur le marché libre (achats auprès de parties indépendantes, ventes à des parties indépendantes) ne doit pas être inclus dans la détermination ou le test de la rémunération des activités contrôlées, sauf si les activités contrôlées et sur le marché libre sont si étroitement liées qu'elles ne peuvent pas être évaluées correctement sur une base séparée. Cette situation peut parfois se produire dans le cas de services après-vente sur le marché libre ou de ventes de pièces détachées par un distributeur à des utilisateurs finaux indépendants, lorsqu'elles sont étroitement liées à des transactions d'achat par le distributeur auprès de parties liées en vue d'une revente aux mêmes utilisateurs finaux indépendants.

151. Une question qui se pose dans la pratique est de savoir comment prendre en compte les remises et rabais que le contribuable ou les comparables peuvent accorder aux clients. En fonction des normes comptables en vigueur, les remises et rabais peuvent être considérés comme venant en déduction du chiffre d'affaires ou comme une charge. Les gains ou pertes de change peuvent poser des difficultés similaires. Si de tels éléments ont une incidence notable sur la comparaison, il faut comparer ce qui est comparable et suivre les mêmes principes comptables pour le contribuable et pour les comparables.

**C.3 Cas dans lesquels la marge nette est pondérée par rapport aux coûts : quels coûts inclure dans le dénominateur ?**

152. Le choix d'une méthode de fixation des prix de transfert et d'un indicateur financier vise à s'approcher le plus possible des conditions qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes agissant dans des conditions de pleine concurrence dans des circonstances comparables et la méthode ne doit pas être appliquée de façon automatique. En particulier, les méthodes basées sur les coûts (méthode du prix de revient majoré et MTMN basée sur les coûts) doivent être employées uniquement dans les cas où les coûts sont un indicateur pertinent de la valeur des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par la partie testée. En outre, le choix des coûts à inclure dans la base doit résulter d'un examen approfondi des faits et circonstances spécifiques, comme expliqué ci-dessous.

*Coûts se rapportant à la transaction contrôlée examinée*

153. Lorsque l'indicateur de marge nette est pondéré par rapport aux coûts, seuls les coûts qui se rapportent directement ou indirectement à la transaction contrôlée examinée doivent être pris en compte. Par conséquent, un niveau approprié de segmentation des comptes du contribuable est requis pour exclure

du dénominateur les coûts liés à d'autres activités ou transactions. Cette question est similaire à celle examinée à la section B ci-dessus.

154. En outre, dans la plupart des cas, seules les charges opérationnelles doivent être incluses dans le dénominateur. L'analyse des éléments exceptionnels ou extraordinaires, des éléments financiers, des charges de dépréciation et d'amortissements, de frais de lancement et de cessation d'activité qui se trouve à la section B ci-dessus s'applique également aux charges incluses au dénominateur.

155. Dans la pratique, on utilise souvent les coûts complets pour l'application de la MTMN, qui englobent tous les coûts directs et indirects imputables à l'activité ou à la transaction, en procédant à une répartition appropriée compte tenu des frais généraux de l'entreprise.

#### *Coûts totaux ou coûts à valeur ajoutée uniquement ?*

156. Concernant la détermination d'une base de coûts de pleine concurrence, la question se pose de savoir si et dans quelle mesure il est acceptable, dans des conditions de pleine concurrence, de répercuter sans marge une fraction significative des coûts du contribuable<sup>20</sup>. Le paragraphe 3.41 des Principes indique que :

« Pour l'application de la méthode de la marge nette dans l'optique des transactions, divers éléments influenceront sur le choix de la marge. Il faudra se demander, par exemple, [...] si certains coûts spécifiques doivent être répercutés, majorés ou totalement exclus des calculs. »

157. Les Principes ne fournissent aucune orientation spécifique sur les coûts qui doivent être répercutés sans marge ou avec marge. Par exemple, certains contribuables traitent les charges « internes » (ex. coûts de la main-d'œuvre et d'amortissements) comme des « coûts à valeur ajoutée », tandis que les charges « externes » (ex. achats de matières premières, de composants ou de services à des tiers) sont « répercutés sans marge ». Ce faisant, ils argumentent du fait que les charges « externes » incorporent déjà un élément de bénéfice facturé par le prestataire externe. Cela pose deux questions principales examinées ci-dessous.

158. La première question est de déterminer dans quelle mesure il est conforme au principe de pleine concurrence de répercuter des coûts sans marge, c'est-à-dire dans quelle mesure une partie indépendante agissant dans des conditions de pleine concurrence accepterait de ne pas être rémunérée sur une fraction des dépenses qu'elle engage. La réponse ne doit pas résulter d'un simple classement des charges dans les catégories « internes » ou « externes », mais plutôt d'une analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) approfondie, et en particulier de la détermination de la valeur ajoutée par la partie testée par rapport à ces coûts. Par exemple, en fonction du cas considéré, la valeur de produits fabriqués peut être ou non un indicateur de la valeur ajoutée créée par un fabricant, et par conséquent les stocks peuvent être ou non répercutés sans marge dans des conditions de pleine concurrence.

159. S'il s'avère conforme au principe de pleine concurrence de répercuter des coûts sans marge, une deuxième question concerne les conséquences sur la comparabilité et sur la détermination de l'intervalle de pleine concurrence. Sachant qu'il faut comparer ce qui est comparable, si les coûts répercutés sans marge sont exclus du dénominateur de l'indicateur de marge nette du contribuable, les coûts comparables devraient aussi être exclus du dénominateur de l'indicateur de marge nette du comparable. Même si l'on dispose généralement d'informations sur la répartition des coûts de la partie testée, elles sont souvent plus difficiles à obtenir pour le comparable. Il peut donc être très difficile d'exclure les coûts répercutés sans marge de la base des coûts d'un comparable. En pratique, on s'attend à ce que le taux de marge nette

---

20. Un problème similaire se pose pour les « ventes répercutées sans marge ».



calculé sur une base limitée aux seuls « coûts à valeur ajoutée » soit plus élevé que s'il était calculé sur la base des coûts complets.

#### *Coûts réels, coûts standards, coûts prévisionnels*

160. Une autre question se rapporte au fait de savoir s'il convient d'utiliser, pour l'application de la méthode de prix de transfert, les coûts réels, les coûts standards déterminés par l'entreprise sur la base de l'utilisation standard des capacités, ou les coûts prévisionnels des activités futures. L'utilisation des coûts réels peut être problématique parce que dans ce cas la partie testée n'est pas forcément incitée à contrôler ses coûts. Dans les accords entre parties indépendantes, il n'est pas rare que la méthode de rémunération intègre un objectif d'économie de coûts. Dans les accords de production conclus entre entreprises indépendantes, les prix peuvent être fixés en fonction de coûts standards, et toute diminution ou augmentation des coûts réels par rapport aux coûts standards est attribuée au producteur. Lorsqu'ils reflètent les accords qui seraient conclus entre parties indépendantes agissant dans des conditions de pleine concurrence, des mécanismes similaires pourraient être pris en compte dans l'application de la MTMN basée sur les coûts. Voir le paragraphe 2.45 des Principes concernant le même problème en lien avec la méthode du prix de revient majoré.

#### *Le ratio de Berry<sup>21</sup>*

161. Le ratio de Berry désigne le ratio de la marge brute sur les charges d'exploitation. Les intérêts et revenus divers sont généralement exclus du calcul de la marge brute ; les dépréciations et amortissements peuvent être inclus ou non dans les charges d'exploitation, en fonction notamment des incertitudes potentielles qu'ils peuvent générer en matière d'évaluation et de comparabilité (voir la section C.4 ci-dessous). Certains commentateurs s'inquiètent du fait que le ratio de Berry est parfois utilisé à mauvais escient, dans des circonstances où il n'est pas approprié, de manière automatique et sans prêter l'attention nécessaire à la sélection et à la détermination de toute méthode de prix de transfert et indicateur financier.

162. Le Groupe de travail estime que la rémunération de pleine concurrence d'activités de vente (activités d'achat et de revente, commissionnaires ou agents commerciaux) doit être généralement basée sur un indicateur de chiffre d'affaires (sauf si dans des circonstances comparables, des parties indépendantes agissant dans des conditions de pleine concurrence en décideraient autrement). L'association d'un indicateur basé sur les coûts (*par ex.* ratio de Berry) et d'un indicateur basé sur le chiffre d'affaires peut aussi être acceptable si les circonstances s'y prêtent, par exemple lorsque le distributeur encourt des dépenses promotionnelles élevées au titre de services rendu à son mandant en plus de ses activités de commercialisation (voir le paragraphe 2.24 des Principes portant sur la méthode du prix de revente).

163. En revanche, le ratio de Berry peut être utile pour tester la rémunération d'intermédiaires ou de prestataires de services. Sous réserve des commentaires ci-dessous, il peut s'avérer utile lorsqu'il est appliqué à des activités intermédiaires dans lesquelles un contribuable achète des marchandises auprès d'une partie associée et les revend à d'autres parties associées. La méthode du prix de revente peut alors ne pas être applicable compte tenu de l'absence de ventes sur le marché libre, et une méthode du prix de revient majoré qui ajouterait une marge au coût des marchandises vendues peut ne pas être non plus appropriée si le coût des marchandises vendues correspond à des achats auprès de parties liées. Par contraste, les dépenses d'exploitation engagées par un intermédiaire peuvent être raisonnablement indépendantes de la fixation des prix de transfert, sauf si elles sont sensiblement affectées par les coûts facturés par une partie associée tels que les frais de siège, les loyers ou redevances payés à une partie

---

21. Voir « Berry ratios: Their Use and Misuse » par Charles H. Berry, *Journal of Global Transfer Pricing*, avril-mai 1999, réimprimé par CCH Inc.

associée (voir le paragraphe 147 ci-dessus) ; le ratio de Berry peut alors être un indicateur approprié, sous réserve des commentaires ci-dessous.

164. Le choix de l'indicateur financier approprié dépend des faits et des circonstances spécifiques et notamment de l'analyse de comparabilité et de la disponibilité d'informations fiables sur les comparables (voir le paragraphe 125 ci-dessus). En outre, pour qu'un ratio de Berry soit approprié pour tester la rémunération d'un intermédiaire ou d'un prestataire de services, il faut que :

- (i) L'intermédiaire ou le prestataire de services exerce des fonctions (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) dont la valeur est proportionnelle à l'importance de ses activités telle que reflétée dans les charges d'exploitation,
- (ii) L'intermédiaire ou le prestataire de services exerce des fonctions (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) dont la valeur n'est pas sensiblement affectée par la valeur des produits distribués, et
- (iii) L'intermédiaire ou le prestataire de services n'exerce pas d'autres fonctions significatives (de production par exemple) qui devraient être rémunérées en utilisant une autre méthode ou un autre indicateur financier.

165. Le ratio de Berry présente l'inconvénient d'être très sensible à la classification comptable des coûts en tant que dépenses d'exploitation ou dans une autre catégorie, et peut donc poser des problèmes de comparabilité. En outre, les difficultés évoquées concernant les « coûts répercutés sans marge » valent aussi pour l'application du ratio de Berry.

#### **C.4 Cas dans lesquels l'indicateur est un ratio de marge nette sur actifs**

166. Selon un commentateur, les taux de rendement des actifs (ou des capitaux<sup>22</sup>) sont « la mesure la plus générale des performances économiques et autorisent théoriquement des comparaisons sur un éventail plus large de secteurs et d'activités économiques que les mesures de la marge bénéficiaire ». Le rendement des actifs (ou des capitaux) peut être approprié dans les cas où les actifs (plutôt que les coûts ou le chiffre d'affaires) constituent un indicateur raisonnable de la valeur créée par la partie testée, comme dans certaines activités de production à forte intensité d'actifs.

##### *Quels actifs inclure au dénominateur ?*

167. Lorsque l'indicateur est une marge nette sur actifs, seuls les actifs d'exploitation doivent être utilisés, à l'exclusion des investissements et des liquidités. Les actifs d'exploitation incluent les immobilisations corporelles dédiées à l'exploitation, dont les terrains et les bâtiments, les usines et les équipements, les immobilisations incorporelles utilisées dans l'exploitation de l'entreprise, comme les brevets et le savoir-faire, et les actifs du fonds de roulement tels que les stocks et les comptes clients (diminués des comptes fournisseurs).

168. Un commentateur a suggéré que, pour des raisons pratiques, les actifs incorporels soient généralement exclus, parce que ce sont souvent ceux pour lesquels l'écart entre la valeur comptable et la valeur de marché est le plus élevé. Étant donné toutefois que la méthode transactionnelle de la marge nette

---

22. Le rendement des capitaux employés (ROCE) est généralement calculé sur une base d'actifs qui exclut les liquidités et les investissements hors exploitation. Les commentaires sur le rendement des actifs (ROA) s'appliquent également au rendement des capitaux employés.

est testée au niveau de la partie à la transaction qui est la moins complexe, il y aura relativement peu d'actifs incorporels impliqués et leur évaluation ne devrait pas poser de grands problèmes dans la pratique.

### *Comment évaluer les actifs ?*

169. Les commentateurs des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire sur les méthodes de bénéfiques estiment que même si la valeur de marché des actifs devrait dans l'idéal être utilisée pour établir l'indicateur de marge nette sur actifs, ce n'est pas réalisable dans la pratique. Par voie de conséquence, ils préconisent que, pour des raisons pratiques, les Principes acceptent (sans nécessairement imposer) que l'analyse repose sur la valeur comptable des actifs. Pour eux, le principal problème posé par une approche axée sur la valeur de marché est le suivant : il peut certes être possible d'évaluer les actifs corporels et incorporels du contribuable à leur valeur de marché, même si ce processus est très coûteux et exige beaucoup de temps, mais il serait pratiquement impossible de déterminer la valeur de marché des actifs d'exploitation détenus par les entreprises comparables. Il s'ensuit que les avantages que procure l'évaluation des actifs du contribuable en fonction de leur valeur de marché seraient limités dans la mesure où la norme de comparabilité avec des entreprises indépendantes s'en trouverait affectée. Les commentateurs des milieux d'affaires estiment donc qu'imposer une approche basée sur la valeur de marché rendrait l'analyse irréalisable ou trop incertaine ou pesante pour les contribuables comme pour les administrations fiscales. Ils reconnaissent toutefois qu'une approche fondée sur la valeur comptable a ses limites, surtout lorsqu'il existe un écart important entre la valeur comptable et la valeur de marché.

170. Le Groupe de travail a examiné ces commentaires et a noté que l'utilisation de la valeur comptable risquerait de fausser le résultat entre les entreprises qui ont déjà amorti leurs actifs et celles qui possèdent des actifs plus récents en cours d'amortissement. Sachant que la disponibilité et la fiabilité de données comparables sont l'un des critères devant influencer sur le choix de la méthode de fixation des prix de transfert et de l'indicateur financier le plus fiable, le Groupe de travail considère que dans les cas où la valeur de marché ne peut pas être déterminée de manière suffisamment fiable pour le contribuable comme pour les comparables, et lorsque la valeur comptable est susceptible de produire des résultats faussés du fait de différences significatives avec la valeur de marché, il convient de sélectionner un autre indicateur financier (la marge nette pondérée en fonction d'une base appropriée autre que les actifs, par exemple) ou d'utiliser une autre méthode de fixation des prix de transfert qui offre une solution plus fiable.

### **D - Autres indicateurs possibles de marge nette**

171. Les Principes font uniquement référence à la « marge nette par rapport à une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs) ». Toutefois, les commentateurs des milieux d'affaires ont mentionné d'autres types d'indicateurs financiers dans leurs réponses au questionnaire sur les méthodes de bénéfiques.

172. Il a été suggéré que, selon le secteur d'activité concerné, il pouvait être utile d'examiner d'autres dénominateurs, dès lors que des données indépendantes sont susceptibles d'exister, par exemple : mètres carrés de points de vente au détail, poids des produits transportés, effectifs, temps, distance, etc. Il n'y a pas de raison d'exclure l'utilisation de ces autres dénominateurs potentiels dès lors qu'ils fournissent une indication raisonnable de la valeur créée par la partie testée dans la transaction contrôlée, mais ils ne doivent être employés que s'il est possible de se procurer des informations suffisamment fiables sur des comparables pour étayer l'application de la méthode (voir le paragraphe 125 ci-dessus).

## 7. APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE COMBINÉ À PARTAGER

Note : Les observations contenues dans la présente note se rapportent à l'application de la méthode du partage des bénéfices dans les situations où, compte tenu des circonstances - et en particulier de l'analyse de comparabilité (notamment fonctionnelle) de la transaction - ainsi que de l'examen des informations disponibles sur les comparables sur le marché libre, cette méthode est considérée comme étant la plus fiable.

### Introduction

173. Comme indiqué dans le paragraphe 3.5 des Principes, « La méthode du partage des bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. [...] Le bénéfice global peut être le bénéfice total résultant des transactions ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties, tel que le bénéfice généré par un actif incorporel de grande valeur, et parfois unique. »

174. Les Principes directeurs sur les prix de transfert ne donnent guère d'indications sur la manière dont il faut déterminer le bénéfice combiné. Dans le présent document, cette question sera examinée sous deux angles : celui des normes comptables (Section A) et celui du choix entre marge nette, marge d'exploitation et marge brute comme base d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices (Section B).

175. Il convient de noter que dans la méthode transactionnelle du partage des bénéfices, les mêmes principes doivent s'appliquer pour le partage des pertes que pour celui des bénéfices. Le terme de « bénéfices combinés à partager » doit donc s'entendre comme s'appliquant également aux pertes combinées, le cas échéant. Il faut noter que, pour obéir au principe de pleine concurrence, le partage des pertes doit respecter une répartition des risques entre les parties qui soit conforme au principe de pleine concurrence (voir en particulier le paragraphe 1.27 des Principes directeurs sur les prix de transfert).

### A - Normes comptables

176. Des commentaires des représentants des pays et des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire sur les méthodes fondées sur les bénéfices, il ressort un large consensus quant à l'importance des problèmes que pose l'absence d'harmonisation des normes comptables dans la détermination du bénéfice combiné à répartir dans une méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Pour déterminer le bénéfice combiné, il faut que les comptes des parties soient convertis selon une base commune (normes comptables et devise), puis combinés. Plusieurs commentateurs notent que la détermination des bénéfices combinés est l'un des aspects les plus importants et les plus délicats de l'application d'une méthode de partage des bénéfices.

177. Il est aussi juste de reconnaître que les mêmes questions qui se posent autour de la définition de la mesure appropriée des bénéfices se retrouvent lorsque l'on applique une méthode du prix de revient majoré, du prix de revente ou une méthode transactionnelle de la marge nette. Un exemple en est l'effet des différentes règles d'amortissement dans l'application d'une méthode du prix de revient majoré ou d'une méthode transactionnelle de la marge nette sur les coûts.

178. Le Groupe de travail considère que l'OCDE ne doit pas jouer un rôle prescripteur quant au choix des normes comptables ou du taux de change à utiliser pour déterminer les bénéfices combinés. Il est plutôt favorable à une approche flexible, tenant compte des particularités de chaque cas. Étant donné que le choix des normes comptables peut avoir des effets importants sur la détermination des bénéfices à partager, ce choix doit être fait préalablement à l'application de la méthode, il doit être documenté, et il doit être appliqué de manière cohérente pendant toute la durée de l'arrangement.

179. Comme on l'a noté précédemment, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices consiste pour les entreprises associées à identifier le montant global des bénéfices *provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent* [c'est nous qui soulignons] dans lesquelles interviennent des entreprises associées. Par conséquent, le bénéfice combiné à partager doit uniquement être celui qui relève de la transaction ou des transactions contrôlées faisant l'objet de l'examen. Dans la détermination de ce bénéfice, il est essentiel de commencer par identifier les transactions pertinentes à prendre en compte dans le partage des bénéfices. Il est également essentiel d'identifier le niveau d'agrégation (voir les paragraphes 1.42-1.44 des Principes).

180. Lorsqu'un contribuable a des transactions contrôlées avec plus d'une entreprise associée, il est aussi nécessaire d'identifier les parties en relations avec ces transactions et les bénéfices à répartir entre elles.

181. En l'absence de normes de comptabilité fiscale harmonisées, c'est généralement la comptabilité financière qui sera le point de départ de la détermination du bénéfice combiné à répartir. A cet égard, le mouvement en cours de convergence entre les normes IAS/IFRS et US GAAP devrait à l'avenir simplifier la tâche des autorités fiscales comme des contribuables.

182. L'utilisation de la comptabilité analytique doit être autorisée lorsqu'elle existe, qu'elle est fiable, vérifiable et suffisamment détaillée au niveau transactionnel. Dans ce contexte, les comptes de résultat par ligne de produit ou par division au sein de l'entreprise pourraient s'avérer les plus utiles. L'expérience montre, toutefois, que l'utilisation de plusieurs clés de répartition différentes pour parvenir aux charges et/ou aux recettes affectées à la ligne de produit ou à la division peut porter atteinte à la fiabilité des données à cet égard. On devra prendre la précaution d'évaluer si ces données de comptabilité analytique sont suffisamment fiables pour être utilisées dans l'application du principe de pleine concurrence. Voir aussi la section B de la note thématique intitulée « Accès aux informations nécessaires pour appliquer ou revoir l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices ».

183. Une fois que le bénéfice combiné est déterminé selon les mêmes règles comptables, par exemple selon la comptabilité financière ou selon la comptabilité analytique, et une fois que le partage entre les parties est déterminé suivant le principe de pleine concurrence, différents mécanismes peuvent être mis en œuvre pour le mettre en œuvre. Par exemple, une coentreprise ou un accord de partenariat est parfois mis en place entre les parties pour qu'elles partagent le bénéfice combiné de la transaction contrôlée. Dans d'autres cas, le prix de transfert de la transaction contrôlée (par exemple une licence d'utilisation d'actifs incorporels) est fixé suivant une formule qui cherche à suivre le principe de pleine concurrence entre les parties (par exemple entre celle qui octroie la licence et celle qui l'obtient). Ces mécanismes et les transactions qui les accompagnent sont soumis aux règles fiscales nationales pour la détermination des bénéfices imposables dans chaque juridiction. En d'autres termes, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices détermine seulement quels bénéfices (ou quelles pertes) doivent être attribués aux parties d'une transaction contrôlée. Elle ne préjuge pas de la manière dont ces bénéfices (ou ces pertes), une fois réparti(e)s, sont imposables (ou déductibles), car cela est du ressort du droit interne.

## **B - L'utilisation de la marge d'exploitation ou de la marge brute dans la méthode transactionnelle de partage des bénéfices**

184. Dans cette section, nous examinerons plusieurs mesures possibles des bénéfices liés aux transactions contrôlées lorsque l'on applique une méthode transactionnelle de répartition des bénéfices (voir paragraphe 179 ci-dessus concernant le centrage de cette méthode sur la transaction).

### ***B.1 Différentes mesures de bénéfices***

185. Comme noté au paragraphe 3.17 des Principes, en règle générale, le bénéfice combiné à répartir est le bénéfice d'exploitation.<sup>23</sup> Cependant, il est parfois approprié d'opérer un partage de la marge brute et de déduire ensuite les dépenses encourues ou attribuables à chaque entreprise concernée (en excluant les dépenses prises en compte pour la détermination de la marge brute).

186. Dans certaines circonstances, on a vu des répartitions dans lesquelles les parties partageaient uniquement les recettes et pas les coûts. C'est le cas par exemple dans le secteur du conseil, où une équipe de consultants de plusieurs entités situées dans différents pays est formée pour servir un client sur un projet unique et s'entend pour se répartir les rémunérations.

187. Selon la situation, les bénéfices combinés à partager peuvent aussi être déterminés au niveau intermédiaire, au-dessous de la marge brute mais au-dessus du bénéfice d'exploitation. Par exemple, si la méthode repose sur un partage des bénéfices d'exploitation, certains éléments spécifiques devront peut-être néanmoins être exclus du calcul parce qu'ils ne concernent pas la transaction examinée (par exemple une partie des frais généraux du groupe dans certains cas).

188. On peut en donner l'illustration suivante. Considérons que A et B sont deux entreprises affiliées situées dans deux pays différents. Toutes deux fabriquent les mêmes articles et encourrent des dépenses qui ont occasionné la création d'un actif incorporel qu'elles peuvent toutes deux utiliser. Aux fins de cet exemple, on considère que la nature de cet actif est telle que la valeur des contributions attribuées à A et B pendant l'année en question est proportionnelle aux dépenses relatives de A et B sur cet actif cette année-là. (Il faut noter que cette hypothèse ne sera pas toujours conforme à la réalité en pratique. En effet, dans certains cas, les valeurs relatives des contributions en actifs attribuables à chaque partie seront basées sur la dépense cumulée des années précédentes et de l'année en cours). Considérons que A et B vendent exclusivement des produits à des tiers. Considérons qu'il est établi que la méthode la plus fiable est celle du partage résiduel des bénéfices, que les activités de production de A et de B sont des transactions non uniques auxquelles il faut affecter un rendement initial de 10 % du coût des marchandises vendues<sup>24</sup> et que le bénéfice résiduel doit être réparti en fonction des contributions de A et de B aux actifs incorporels. Les chiffres figurant dans le tableau ci-dessous sont présentés uniquement à titre d'illustration :

---

23. Si le paragraphe 3.17 des Principes applicables en matière de prix de transfert a été rédigé dans le contexte d'une analyse des contributions, il s'applique en réalité à la répartition du bénéfice combiné à partager, qu'il soit déterminé en fonction d'une analyse des contributions ou d'une analyse résiduelle (voir paragraphe 1 ci-dessus la définition du bénéfice combiné à répartir).

24. Voir dans la note thématique « Méthode transactionnelle de partage des bénéfices : Fiabilité d'une analyse résiduelle et d'une analyse des contributions », Section A, un examen des fonctions, actifs et risques non uniques (« benchmarkable ») et du rendement initial réparti suivant une analyse résiduelle.

	A	B	A+B combinés
Chiffre d'affaires	100	300	400
Coût des marchandises vendues	60	170	230
Marge brute	40	130	170
Frais généraux	3	6	9
Autres charges d'exploitation	2	4	6
Dépenses relatives aux actifs incorporels	30	40	70
Bénéfice d'exploitation	5	80	85

*Première étape : déterminer le rendement initial pour les transactions non uniques de fabrication (Coût des marchandises vendues + 10% dans cet exemple)*

A :  $60 + (60 * 10\%) = 66$  → rendement initial des transactions de fabrication de A = 6  
 B :  $170 + (170 * 10\%) = 187$  → rendement initial des transactions de fabrication de B = 17  
 Total (bénéfice affecté en fonction des rendements initiaux):  $6 + 17 = 23$

*Deuxième étape : déterminer le bénéfice résiduel à répartir*

a) S'il est déterminé comme le bénéfice d'exploitation:

Bénéfice d'exploitation combiné : 85  
 Bénéfice déjà affecté (rendements initiaux des transactions de fabrication) : 23  
 Bénéfice résiduel à répartir en proportion des contributions de A et B aux dépenses liées aux actifs incorporels: 62

Bénéfice résiduel affecté à A :  $62 * 30/70 = 26.57$

Bénéfice résiduel affecté à B :  $62 * 40/70 = 35.43$

Bénéfice total affecté à A : 6 (rendement initial) + 26.57 (résiduel) = **32.57**

Bénéfice total affecté à B : 17 (rendement initial) + 35.43 (résiduel) = **52.43**

**Total = 85**

b) S'il est déterminé comme le bénéfice d'exploitation avant frais généraux (en supposant établi que les frais généraux de A et B ne sont pas liés à la transaction examinée et doivent être exclus de la détermination du bénéfice combiné à répartir) :

	A	B	A+B combinés
Chiffre d'affaires	100	300	400
Coût des marchandises vendues	60	170	230
Marge brute	40	130	170
Autres charges d'exploitation	2	4	6
Dépenses relatives aux actifs incorporels	30	40	70
Bénéfice d'exploitation avant frais généraux	8	86	94
Frais généraux	3	6	9
Bénéfice d'exploitation	5	80	85

Bénéfice d'exploitation combiné avant frais généraux: 94

Bénéfice déjà affecté (rendements initiaux des transactions de fabrication) : 23

Bénéfice résiduel avant frais généraux à répartir proportionnellement aux contributions respectives de A et de B aux dépenses liées aux actifs incorporels : 71

Bénéfice résiduel attribué à A :  $71 * 30/70 = 30.43$

Bénéfice résiduel attribué à B :  $71 * 40/70 = 40.57$

Bénéfice total affecté à A : 6 (rendement initial) + 30.43 (résiduel) - 3 (frais généraux) = **33.43**

Bénéfice total affecté à B : 17 (rendement initial) + 40.57 (résiduel) - 6 (frais généraux) = **51.57**

**Total = 85**

189. Comme le montre l'exemple ci-dessus, si l'on exclut certains éléments spécifiques de la détermination du bénéfice combiné à partager, cela signifie que chaque partie demeure responsable de ses propres dépenses correspondantes. En conséquence, la décision d'inclure ou non certains éléments spécifiques doit être cohérente avec l'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) de la transaction.

190. Autre exemple, dans certains cas il peut être souhaitable de faire abstraction d'une certaine catégorie de dépenses, dans la mesure où la clé de répartition utilisée dans le partage du bénéfice résiduel repose sur ces dépenses. Par exemple, dans les cas où les dépenses relatives qui ont contribué au développement d'un actif incorporel sont considérées comme le facteur le plus fiable de partage des bénéfices, les bénéfices résiduels peuvent être basés sur les bénéfices d'exploitation *avant* cette dépense. Une fois déterminée le partage des bénéfices résiduels, chacune des entreprises associées soustrait alors les dépenses qu'elle a encourues.

191. En voici une illustration. Supposons que les faits soient les mêmes que dans l'exemple du paragraphe 188 ci-dessus, et que les frais généraux ne soient pas exclus de la détermination du bénéfice résiduel à répartir.

**Première étape : déterminer le rendement de base des fonctions de fabrication (Coût des marchandises vendues + 10 % dans cet exemple)**

Même méthode que dans le paragraphe 188.

**Deuxième étape : déterminer le bénéfice résiduel à partager**

a) S'il est déterminé par le bénéfice d'exploitation après contribution aux dépenses en actifs incorporels :

Même calcul que dans le paragraphe 188, cas a)

b) S'il est déterminé comme le bénéfice d'exploitation avant contribution aux dépenses en actifs incorporels :

	A	B	A+B combinés
<b>Chiffre d'affaires</b>	100	300	400
<b>Coût des marchandises vendues</b>	60	170	230
<b>Marge brute</b>	40	130	170
<b>Frais généraux</b>	3	6	9
<b>Autres charges d'exploitation</b>	2	4	6
<b>Contribution aux dépenses en actifs incorporels</b>	35	120	155
<b>Dépenses en actifs incorporels</b>	30	40	70
<b>Bénéfice d'exploitation</b>	5	80	85

Bénéfice d'exploitation combiné avant contribution aux actifs incorporels : 155

Bénéfice déjà affecté (rendements initiaux des transactions de fabrication): 23



Bénéfice résiduel avant dépenses en actifs incorporels à répartir en fonction des contributions de A et de B aux actifs incorporels : 132

Bénéfice résiduel affecté à A :  $132 * 30/70 = 56.57$

Bénéfice résiduel affecté à B :  $132 * 40/70 = 75.43$

Bénéfice total affecté à A : 6 (rendement initial) + 56.57 (résiduel) - 30 (dépenses en actifs incorporels) = 32.57

Bénéfice total affecté à B : 17 (rendement initial) + 75.43 (résiduel) - 40 (dépenses en actifs incorporels) = 52.43

**Total = 85**

C'est-à-dire qu'on affecte à A et à B les mêmes bénéfiques que dans le cas où le bénéfice à répartir est déterminé comme étant le bénéfice d'exploitation après dépenses en actifs incorporels, voir cas a) ci-dessus.

192. Cet exemple illustre le fait que, lorsque la clé de répartition utilisée pour partager le bénéfice résiduel est liée à une catégorie de dépenses encourues pendant la période, le bénéfice résiduel à répartir peut être déterminé avant ces dépenses et ces dépenses déduites par chaque partie, ou bien le bénéfice résiduel peut être déterminé après ces dépenses, cela ne fait pas de différence. Le résultat peut être différent, toutefois, si la clé de répartition est liée aux charges cumulées de l'année en cours et des années précédentes (voir paragraphe 188 ci-dessus).

193. Lorsque le bénéfice combiné à partager est déterminé comme étant la marge brute ou une mesure du bénéfice au-dessus du bénéfice d'exploitation, chaque partie soustrait alors ses propres dépenses situées au-dessous du niveau du bénéfice combiné. Dans ce cas, il est possible qu'une partie réalise des bénéfiques d'exploitation et que l'autre supporte des pertes après répartition des bénéfiques.

## ***B.2 Facteurs qui peuvent influencer le choix entre différentes mesures des bénéfiques***

194. Le choix de la mesure des bénéfiques doit être opéré en fonction des circonstances propres de chaque situation, en particulier d'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) des transactions contrôlées en question.

195. Par exemple, dans certains cas, les frais généraux peuvent être laissés aux parties, c'est-à-dire que les bénéfiques combinés à partager peuvent être calculés avant déduction de ces frais. Cela étant, dans ce cas, toute charge provenant d'une partie liée et susceptible d'être déduite après partage des bénéfiques combinés (par exemple rémunération des prestations administratives ou autres services) mérite un examen attentif afin de vérifier que le principe de pleine concurrence a bien été respecté et qu'il n'y a pas de distorsion dans l'application de la méthode.

196. Il est essentiel de déterminer de manière suffisamment fiable avant l'application de la méthode, quelle partie est responsable de quels coûts et de quels risques, ainsi que de quels revenus, et de faire en sorte que cette répartition soit conforme au principe de pleine concurrence.

197. Étant donné les incidences importantes du choix d'une mesure des bénéfiques sur le résultat de l'application de la méthode, ce choix doit être opéré avant l'application de la méthode (en tout cas lorsque le contribuable utilise la méthode de partage des bénéfiques pour fixer la rémunération de transactions contrôlées<sup>25</sup>), il doit être documenté et appliqué de manière cohérente pendant toute la durée de l'arrangement.

---

25. Dans les cas où la répartition des bénéfiques est utilisée comme test de cohérence *ex post facto*, il se peut qu'il n'y ait pas de documentation préexistante.

198. Le choix de la mesure du bénéfice peut aussi être influencé par la capacité du contribuable à analyser ses résultats financiers. Les partages de marge brute peuvent poser des problèmes de cohérence en raison des différences éventuelles de normes comptables pour l'affectation de certaines dépenses entre coûts des marchandises, charges de commercialisation et de distribution, et charges d'exploitation.

199. Les bénéfices d'exploitation sont généralement définis de manière plus cohérente, mais il faut que les charges d'exploitation soient imputées aux transactions contrôlées en question. Lorsque l'on utilise une méthode transactionnelle de partage des bénéfices au niveau des bénéfices d'exploitation, les dépenses d'exploitation qui peuvent être associées à une transaction particulière doivent lui être affectées. Lorsque des charges d'exploitation peuvent effectivement être rattachées à plusieurs transactions, il faut trouver une clé de répartition crédible qui soit adaptée aux circonstances (*par exemple* chiffre d'affaires réalisé auprès de tiers, temps passé). Il est important de veiller à ce que la clé de répartition ne produise pas une distorsion des résultats segmentés aux fins de l'analyse de pleine concurrence.

200. Si les circonstances s'y prêtent, le choix entre bénéfice d'exploitation et marge brute peut aussi dépendre de l'existence de données externes comparables pour étayer la répartition des bénéfices.

### **B.3 Marge brute**

201. Les Principes, au paragraphe 3.17, contiennent un exemple de partage de marge brute dans le cas d'une entreprise multinationale qui réalise des opérations commerciales hautement intégrées à l'échelle mondiale, impliquant différents types de biens. De plus, plusieurs commentateurs du secteur privé considèrent qu'un partage de marge brute peut être plus fiable dans le cas de transactions mondialisées sur instruments financiers et dans un certain nombre d'autres contextes.

**Les pays font état d'expériences contrastées quant à d'utilisation du partage de marge brute dans les transactions mondialisées. Certains expriment un certain scepticisme à cet égard. Les représentants des milieux d'affaires sont invités à donner leur avis sur la validité de l'exemple cité au paragraphe 3.17 des Principes.**

### **B.4 Bénéfice d'exploitation**

202. Les bénéfices d'exploitation s'entendent généralement comme les bénéfices d'exploitation avant éléments exceptionnels, intérêts et impôts. De fait, les impôts sur les bénéfices des sociétés ne sont généralement pas pris en compte dans la détermination des bénéfices combinés à partager puisqu'ils ne sont généralement pas pertinents pour déterminer les prix de transfert. Hormis dans le secteur financier, les intérêts financiers hors opérations commerciales versés et perçus ainsi que les gains et pertes de change hors opérations commerciales doivent aussi généralement être exclus. Toutefois, il existe également des cas très exceptionnels où les intérêts et / ou les impôts doivent être pris en considération en application du principe de pleine concurrence dans la détermination du bénéfice à répartir.

203. Les éléments exceptionnels et extraordinaires de nature non récurrente sont aussi généralement à exclure, sauf dans certains cas particuliers où il pourrait être indiqué de les inclure, par exemple lorsqu'ils sont liés à la transaction contrôlée en question (par exemple la dépréciation exceptionnelle d'un élément d'actif qui est l'un des déterminants de la valeur de la transaction examinée) et lorsque des parties indépendantes dans des conditions de pleine concurrence auraient accepté de les partager. Même lorsque des éléments exceptionnels et extraordinaires sont exclus de la détermination des bénéfices combinés à partager, il peut être utile de les examiner car ils peuvent contenir des informations utiles, notamment concernant les risques supportés par le contribuable.

204. Les questions liées à la détermination des bénéfices d'exploitation dans la méthode du partage des bénéfices, notamment les aspects liés aux dépréciations et amortissements, sont similaires à ceux rencontrés dans la détermination de la marge nette dans le contexte d'une méthode transactionnelle de la marge nette. Voir la note thématique intitulée « Application de la méthode transactionnelle de la marge nette: sélection et détermination de l'indicateur de marge nette».

## **8. MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : FIABILITÉ D'UNE ANALYSE RÉSIDUELLE ET D'UNE ANALYSE DES CONTRIBUTIONS**

Note : Les observations présentées dans cette note se rapportent à l'application d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques dans les cas où, étant donné les circonstances spécifiques, et en particulier l'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) de la transaction et l'examen des informations existantes sur les comparables sur le marché libre, cette méthode s'avère être la plus fiable.

205. Les Principes précisent dans le paragraphe 3.15 que « [i]l existe un certain nombre d'approches pour estimer le partage des bénéfiques (fondées soit sur les bénéfiques prévus, soit sur les bénéfiques effectifs, selon le cas) qu'auraient escompté des entreprises indépendantes. On examinera ci-après deux de ces approches. Ces approches -- d'analyse des contributions et d'analyse résiduelle -- ne sont pas nécessairement exhaustives, ni exclusives l'une de l'autre. » Le paragraphe 3.23 stipule en outre que « [o]n ne cherchera pas dans le présent rapport à dresser une liste complète des modalités d'application de la méthode du partage des bénéfiques. Ce sont les caractéristiques du cas d'espèce et les informations disponibles qui détermineront les modalités d'application de la méthode. Quoi qu'il en soit, l'objectif primordial devra être de se rapprocher autant que possible de la répartition des bénéfiques à laquelle il aurait été procédé si les parties avaient été des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence. »

206. Cette note thématique passe en revue les cas dans lesquels une analyse résiduelle peut être plus fiable qu'une analyse des contributions et les cas dans lesquels une analyse des contributions peut être plus fiable qu'une analyse résiduelle.

207. S'agissant des méthodes transactionnelles de bénéfiques, les représentants des pays et les milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire s'accordent à dire qu'il ne semble pas y avoir de raison de fixer une hiérarchie ferme et définitive pour les méthodes de répartition des bénéfiques et que le choix entre une analyse des contributions, une analyse résiduelle et toute autre approche possible doit être opéré à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Chaque approche peut présenter des risques et des difficultés et le choix doit toujours porter sur la meilleure option par rapport au cas donné. Dans tous les cas, il est essentiel d'avoir une information complète sur la comparabilité, y compris l'analyse fonctionnelle de la transaction contrôlée en question, en particulier les informations sur les fonctions, les actifs et les risques pour toutes les entreprises engagées dans la transaction.

208. En fait, comme le stipule le paragraphe 3.15 des Principes, l'analyse des contributions et l'analyse résiduelle ne sont pas nécessairement exclusives l'une de l'autre. L'allocation d'un bénéfice résiduel peut être conçue comme une analyse des contributions relatives au bénéfice résiduel, même lorsque l'intégralité du bénéfice résiduel est attribuée à une partie.

### **A - Cas où une analyse résiduelle peut être plus fiable qu'une analyse des contributions**

209. Lorsque l'on applique une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques, en règle générale, une analyse résiduelle a tendance à être plus fiable qu'une analyse des contributions lorsqu'une ou plusieurs partie(s) à la transaction effectue(nt) des fonctions, apporte(nt) des actifs ou assume(nt) des risques (désignés ci-après comme les fonctions, actifs et risques non uniques ou « benchmarkables ») pour lesquels une rémunération de pleine concurrence peut être déterminée à l'aide d'une méthode traditionnelle

fondée sur les transactions ou d'une méthode transactionnelle de marge nette, sur la base de comparaisons avec des transactions comparables sur le marché libre (qu'il s'agisse de comparables internes ou externes). Dans ce cas, une analyse résiduelle qui commence par attribuer une rémunération de pleine concurrence aux dites fonctions, actifs et risques non uniques avant de déterminer le bénéfice résiduel à répartir peut être plus fiable qu'une analyse des contributions seule. Par exemple, une analyse résiduelle serait utilisée lorsque les parties effectuent des fonctions non uniques différentes mais que toutes utilisent des actifs incorporels uniques significatifs et / ou supportent des risques uniques significatifs.

210. Par conséquent, il est proposé de modifier les paragraphes 3.19 à 3.21 des Principes, afin de donner une définition plus claire de l'approche résiduelle et de remplacer dans ces paragraphes les termes « revenu standard » pour tenir compte du fait que l'essentiel n'est pas que le revenu soit « standard », « élevé » ou « faible » mais plutôt qu'il y ait sur le marché libre, des transactions comparables aux segments de la transaction contrôlée en question, pour lesquelles une rémunération de pleine concurrence peut être déterminée à l'aide d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou d'une méthode transactionnelle de la marge nette. Il est proposé d'adopter la formulation suivante pour ces paragraphes (précisons que, pour des raisons de cohérence, d'autres modifications pourraient être nécessaires dans d'autres parties des Principes) :

3.18a Comme noté aux paragraphes 3.15 et 3.23, il existe plusieurs approches pour le partage des bénéfiques : les approches d'analyses résiduelles décrites ci-dessous n'ont pas pour objet d'exclure d'autres approches possibles qui pourraient s'avérer plus fiables dans certaines circonstances.

3.19 L'analyse résiduelle consiste à répartir en deux phases le montant total des bénéfiques provenant des transactions contrôlées. En premier lieu, chaque participant se voit attribuer un niveau suffisant de bénéfiques pour lui assurer un revenu standard correspondant au type de transactions qu'il effectue. Normalement son revenu standard sera déterminé par référence au revenu observé sur le marché pour des transactions similaires par des entreprises indépendantes. Par conséquent, le revenu standard ne prendra pas généralement en compte le revenu procuré par des actifs uniques et de grande valeur détenus par les participants. Dans une seconde étape, tout bénéfice résiduel (ou toute perte résiduelle) à l'issue de la répartition opérée précédemment sera réparti entre les participants sur la base d'une analyse des éléments susceptibles d'indiquer comment ce bénéfice ou cette perte résiduelle aurait été réparti entre des entreprises indépendantes. Tout ce qui concerne la contribution des parties sous la forme d'actifs incorporels et leur pouvoir respectif de négociation pourra être particulièrement utile dans ce contexte. D'ordinaire, dans une première étape, chaque participant se voit attribuer une rémunération de pleine concurrence pour les fonctions non uniques qu'il effectue, les actifs non uniques utilisés et les risques non uniques assumés dans les transactions contrôlées auxquelles il participe. Habituellement, cette rémunération initiale doit être déterminée en appliquant l'une des méthodes transactionnelles traditionnelles ou une méthode transactionnelle de marge nette, en référence à la rémunération de transactions comparables entre entreprises indépendantes. Ainsi la rémunération initiale ne prend pas en compte le revenu qui serait généré par d'éventuelles fonctions uniques, actifs uniques utilisés ou risques uniques assumés par les participants. Dans une seconde étape, tout bénéfice résiduel (ou toute perte résiduelle) à l'issue du partage opéré précédemment sera réparti(e) entre les participants sur la base d'une analyse des faits et circonstances conformément aux mêmes indications que celles décrites aux paragraphes 3.16 à 3.18 pour le partage du bénéfice combiné en suivant une analyse des contributions. Les indicateurs des contributions des parties en termes d'actifs incorporels, de risques assumés et de fonctions effectuées pourraient être particulièrement utiles dans ce contexte.

Note : Définition à ajouter au Glossaire : « Les fonctions, actifs et risques non uniques sont les fonctions, actifs et risques pour lesquels il existe des comparables raisonnablement fiables ».

~~3.20 La méthode résiduelle pourrait dériver de l'application d'autres méthodes. À titre d'exemple, les données concernant le marché obtenues dans le cadre des méthodes fondées sur les transactions peuvent aider la détermination préliminaire des bénéfices normaux attribuables à des entreprises associées lorsqu'une entreprise fabrique un produit unique utilisant des procédés exclusifs et transfère ensuite le produit à une autre entreprise associée pour d'autres traitements utilisant d'autres procédés exclusifs et pour la distribution~~

3.21 Une autre approche possible pour l'analyse résiduelle pourrait viser à reproduire le résultat que donneraient des négociations entre entreprises indépendantes sur le marché libre. Dans ce contexte, dans une première étape, le revenu de base la rémunération initiale de chaque participant correspondra alors au prix le plus faible qu'un vendeur indépendant accepterait dans les circonstances données et au prix le plus élevé que l'acheteur accepterait raisonnablement de payer. Tout écart entre ces deux chiffres pourrait indiquer le bénéfice résiduel qui donnerait lieu à négociations entre des entreprises indépendantes. Dans une deuxième étape, l'analyse résiduelle pourrait donc diviser cette masse de bénéfices en fonction de tous les facteurs pertinents pour des entreprises associées qui indiqueraient comment des entreprises indépendantes auraient pu se répartir la différence entre le prix minimum du vendeur et le prix maximum de l'acheteur.

211. Comme le note un représentant du secteur privé dans son commentaire, une analyse résiduelle de partage des bénéfices peut aboutir à l'attribution prioritaire d'une partie des bénéfices à un ensemble d'activités (les fonctions non uniques), alors que les activités restantes partageraient les bénéfices et les pertes restants une fois soustraits ces paiements préférentiels. Ce montre que, quelle que soit l'approche suivie, il faut qu'elle aboutisse à un partage des bénéfices et des pertes entre les parties qui soit cohérent avec l'analyse de comparabilité et en particulier avec l'analyse fonctionnelle (l'examen des fonctions effectuées compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés) et avec la relation contractuelle entre les parties, dans la mesure où elle est de pleine concurrence (voir en particulier les paragraphes 1.27 à 1.29 des Principes).

## **B - Cas où une analyse des contributions peut être plus fiable qu'une analyse résiduelle**

212. Lorsqu'il n'est pas possible d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou la méthode transactionnelle de la marge nette pour allouer la rémunération initiale de pleine concurrence aux fonctions, actifs et risques non uniques, notamment faute de données comparables suffisamment fiables, une analyse des contributions peut s'avérer plus fiable qu'une analyse résiduelle.

213. Une analyse des contributions peut aussi être plus fiable qu'une analyse résiduelle dans le cas où il existe des données directes sur des tiers qui peuvent être utilisées pour déterminer le partage des bénéfices.

214. Au moins un pays rapporte avoir appliqué une analyse des contributions avec des résultats satisfaisants pour calculer la répartition appropriée des bénéfices pour des entreprises associées opérant dans le domaine de la facilitation des échanges.

215. D'après l'expérience de plusieurs pays de l'OCDE, lorsqu'une entreprise multinationale a une activité très intégrée et que son bénéfice provient de fonctions ou d'activités globales, une analyse des contributions peut être utile. L'exemple type est celui des transactions mondialisées sur instruments financiers, dans lesquelles les fonctions humaines liées à la transaction contribuent largement à la réalisation des bénéfices, et où la rémunération des personnes qui ont participé à la transaction est généralement liée aux bénéfices réalisés. Dans de tels cas, une analyse des contributions peut être utile ; elle sera fondée sur des facteurs liés aux personnes, tels que leur rémunération, qui correspond à une expression de la performance des personnes participant à la transaction.

## 9. APPLICATION D'UNE MÉTHODE TRANSACTIONNELLE DE PARTAGE DES BÉNÉFICES : COMMENT PARTAGER LES BÉNÉFICES COMBINÉS

Note : Les commentaires contenus dans la présente note thématique se rapportent à l'application d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices dans les situations où, compte tenu des circonstances particulières et de l'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) de la transaction contrôlée, ainsi que de la nature et de la portée des informations disponibles sur les comparables possibles, une méthode transactionnelle de répartition des bénéfices est considérée comme la méthode la plus fiable à utiliser.

### A - Principe général. Qu'est-ce qu'une division des bénéfices conforme au principe de pleine concurrence dans le cadre d'une méthode de partage des bénéfices ?

216. Les indications existantes sur la manière de réaliser un partage des bénéfices conforme au principe de pleine concurrence dans le cadre d'une méthode de partage des bénéfices figurent aux paragraphes 3.5 à 3.25 des Principes.

217. Précisément, le paragraphe 3.5 précise que « la méthode du partage des bénéfices cherche à [déterminer] la répartition des bénéfices à laquelle des *entreprises indépendantes auraient normalement procédé, si elles avaient effectué la ou les transactions en question* [c'est nous qui soulignons] » et que « ces bénéfices [soient à répartir] entre les entreprises associées sur le fondement d'une base économiquement valable qui est proche de la division des bénéfices à laquelle on aurait pu s'attendre *dans un accord conclu en pleine concurrence* et qui aurait été reflétée par un tel accord [c'est nous qui soulignons]. » Dans le même ordre d'idées, le paragraphe 3.13 précise que : « En utilisant la méthode du partage des bénéfices pour établir la condition des transactions contrôlées, les entreprises associées recherchent à atteindre la division des bénéfices à laquelle seraient parvenues des entreprises indépendantes. » Ces paragraphes font clairement référence à ce qu'auraient fait des parties indépendantes en pareilles circonstances.

218. Pour définir plus clairement le rôle des données externes dans l'application d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices, il est suggéré de modifier les paragraphes 3.6, 3.11 et 3.16 des Principes de la manière suivante (les ajouts proposés sont soulignés, les passages supprimés sont barrés):

3.6 ~~L'une des~~ La force de la méthode du partage des bénéfices est ~~qu'elle~~ ne se fonde généralement pas directement sur des transactions étroitement comparables, et peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes ne peuvent pas être identifiées. Lorsqu'elles sont disponibles et d'une fiabilité acceptable, des données externes provenant d'entreprises indépendantes peuvent être pertinentes dans l'analyse du partage des bénéfices pour étayer la division des bénéfices qui aurait été réalisée entre parties indépendantes dans des conditions de pleine concurrence. En revanche, en l'absence d'un élément plus direct indiquant comment, dans des transactions comparables, des parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence auraient partagé les bénéfices. ~~La~~ répartition des bénéfices repose sur la répartition des fonctions (tenant compte de la répartition des actifs et des risques) entre les entreprises associées elles-mêmes. Les données externes provenant d'entreprises indépendantes ~~sont~~ peuvent aussi être appropriées dans l'analyse du partage des bénéfices pour

déterminer la valeur de la contribution de chaque entreprise associée aux transactions, ~~et non pour déterminer directement la répartition des bénéfices.~~ De fait, l'hypothèse de base au Chapitre III des Principes est que des entreprises indépendantes auraient réparti le bénéfice combiné en proportion de la valeur de leurs contributions respectives au bénéfice généré par la transaction. Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices offre de la souplesse en tenant compte de circonstances particulières, voire uniques, des entreprises associées, qui ne se retrouvent pas chez des entreprises indépendantes, tout en constituant toujours une approche de pleine concurrence dans la mesure où elle reflète ce qu'aurait fait des entreprises indépendantes, confrontées à des circonstances identiques.

[...]

3.11 Si la méthode du partage des bénéfices devait être utilisée par des entreprises associées pour déterminer les prix de transfert dans le cadre des transactions contrôlées, chacune des entreprises associées s'efforcerait d'aboutir à la répartition des bénéfices qu'on pourrait attendre de la part d'entreprises indépendantes qui effectueraient des transactions comparables. Un exemple est le cas où des entreprises indépendantes auraient créé ensemble une co-entreprise. En général, les conditions fixées de cette manière devraient être fondées sur les bénéfices escomptés plutôt que sur les bénéfices effectifs, parce que le contribuable ne peut connaître, au moment où les conditions sont fixées, le montant des bénéfices qui seront tirés de l'activité en cause.

[...]

3.16 Lorsqu'on recourt à ce type d'analyse, le montant total des bénéfices qui correspondent au bénéfice total provenant des transactions entre les entreprises associées serait réparti entre les entreprises associées en fonction d'une approximation raisonnable du bénéfice que des entreprises indépendantes auraient escompté de transactions comparables. Cette répartition peut s'appuyer sur des données externes provenant d'entreprises indépendantes lorsque de telles données sont disponibles et raisonnablement fiables. En l'absence de données fiables de ce type, elle sera souvent basée sur la valeur relative des fonctions exercées par chacune des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, compte tenu des actifs qu'elles emploient et des risques qu'elles assument ~~complétée autant que possible par des données extérieures qui indiquent comment des entreprises indépendantes auraient divisé les bénéfices dans des circonstances similaires.~~ Dans des cas où la valeur relative des contributions peut être mesurée directement, il peut ne pas être nécessaire de déterminer la valeur de marché effective des contributions de chaque participant.

219. Une méthode transactionnelle de répartition des bénéfices peut être utilisée soit pour fixer établir les prix de transfert dans une transaction contrôlée (approche *ex ante*), soit pour vérifier que le résultat d'une transaction est conforme au principe de pleine concurrence ~~par exemple comme test de cohérence~~ (approche *ex post*). Dans une approche *ex ante*, il est probable que les parties s'accordent préalablement sur les clés de répartition ou sur les critères qui seront utilisés pour réaliser la répartition des bénéfices.



**B - Critères ou clés de répartition utilisés pour le partage du bénéfice combiné<sup>26</sup>****B.1 Impératifs généraux**

220. Comme indiqué au paragraphe 3.5 des Principes, dans la méthode de partage des bénéfiques, les bénéfiques combinés doivent être répartis entre les entreprises associées sur une base économiquement valable s'approchant de la division des bénéfiques qui aurait été prévue et reflétée dans un accord conclu dans des conditions de pleine concurrence. Les représentants des gouvernements et des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire sur les méthodes de répartition des bénéfiques s'accordent tous à dire que la pertinence des données externes ou internes et des critères que l'on utilise pour parvenir à une division de pleine concurrence des bénéfiques varie d'une situation à l'autre.

221. Par conséquent, il n'est pas souhaitable d'établir une liste impérative de critères ou de clés de répartition. Toutefois, il est possible de définir une série de conditions générales, auxquels doivent répondre les critères ou les clés de répartition utilisés, *c.-à-d.* qu'ils doivent être :

- cohérents avec l'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) de la transaction contrôlée examinée, et en particulier refléter l'allocation des risques entre ces parties (sous réserve que ces risques soient réels et que l'allocation des risques soit faite conformément au principe de pleine concurrence, voir paragraphe 1.27 des Principes) ;
- conformes à ceux qui auraient été décidés entre des entités indépendantes dans des circonstances comparables, la méthode de partage des bénéfiques ayant pour objet de déterminer la répartition des bénéfiques à laquelle des entreprises indépendantes auraient normalement procédé, si elles avaient effectué la transaction (voir paragraphe 3.5 des Principes) ;
- indépendants de la formulation d'une politique de prix de transfert ; en d'autres termes, ils doivent s'appuyer sur des données objectives (par exemple, les ventes à des entités indépendantes), et non sur des données liées à la rémunération de transactions contrôlées (par exemple les ventes à des parties liées),
- conformes à l'approche retenue en matière de partage des bénéfiques (analyse des contributions, analyse résiduelle, ou autre ; approche *ex ante* ou approche *ex post*) ;
- susceptibles d'être mesurés avec un degré de fiabilité raisonnable.

222. En outre :

- Si une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques est utilisée pour déterminer les prix de transfert dans le cadre des transactions contrôlées (approche *ex ante*), les critères ou les clés de répartition doivent être convenus préalablement à la transaction et doivent être documentés ;
- La personne qui applique une méthode transactionnelle de partage des bénéfiques (qu'il s'agisse du contribuable ou de l'administration fiscale) doit être prête à justifier le choix de la

---

26. Comme il est précisé au paragraphe 3.5 des Principes applicables en matière de prix de transfert, le bénéfice global peut être le bénéfice total résultant des transactions ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties, tel que le bénéfice généré par un actif incorporel de grande valeur, et parfois unique. De plus, comme indiqué dans la note intitulée « Détermination du bénéfice combiné à répartir », le terme de « bénéfiques combinés » doit être compris comme s'appliquant aussi aux pertes, le cas échéant.

méthode ainsi que la manière dont elle est mise en œuvre, et en particulier les critères ou les clés de répartition qui sont utilisés pour le partage des bénéfices combinés ;

- Les critères ou les clés de répartition doivent être appliqués de manière cohérente tout au long de la période, y compris au titre des années déficitaires, sauf si des circonstances spécifiques justifient une renégociation entre les parties.

223. Enfin, les critères doivent être étayés par des données externes, des données internes, ou les deux, comme nous allons le voir plus loin dans les sections C et D.

## **B.2 Clés de répartition**

224. En pratique, la division des bénéfices combinés selon une méthode de partage des bénéfices est généralement réalisée au moyen d'une ou plusieurs clé(s) de répartition. En fonction de la situation, la clé de répartition peut être exprimée sous forme numérique (par exemple une répartition 30 % -70 %, correspondant à une répartition similaire effectuée entre des parties indépendantes dans des transactions comparables), ou sous forme d'une variable (par exemple, la valeur relative des dépenses de commercialisation de chaque participant, ou selon d'autres clés comme évoqué plus loin).

225. Il importe de faire particulièrement preuve de précaution et de discernement dans l'utilisation des clés de répartition afin de s'assurer qu'elles restent adaptées à la situation particulière et qu'elles donnent une approximation suffisamment fiable de la répartition des bénéfices qui aurait été décidée entre des parties indépendantes en situation de pleine concurrence, en veillant à ne pas les appliquer de manière automatique.

### *Des clés de répartition différentes déterminées au cas par cas*

226. Il n'est pas souhaitable d'établir une liste prescriptive de clés de répartition à utiliser pour le partage des bénéfices, et la pertinence et l'acceptabilité d'une clé de répartition ou d'une combinaison de clés de répartition doivent être évaluées au cas par cas. Voir aux paragraphes 220 à 223 ci-dessus le développement sur les conditions générales.

227. Lorsqu'une (ou plusieurs) clé(s) de répartition est (sont) utilisée(s) pour répartir les bénéfices combinés proportionnellement aux contributions relatives des parties, elle(s) doit(en)t refléter valablement les principaux déterminants de valeur de la transaction, c'est-à-dire qu'il doit exister une corrélation forte entre leur base et la création du bénéfice combiné dans le contexte de la transaction contrôlée. En pratique, les clés de répartition s'appuyant sur les actifs / les capitaux (actifs d'exploitation, actifs immobilisés, actifs incorporels, capitaux employés) ou sur les charges (dépenses et / ou investissements relatifs dans des domaines clés comme la recherche-développement, l'ingénierie, le marketing) sont les plus courantes. On trouve aussi d'autres types clés de répartition, fondées par exemple sur l'augmentation du chiffre d'affaires, sur les effectifs (nombre de personnes participant aux fonctions clés qui apportent de la valeur à la transaction), sur le temps passé par un certain groupe de salariés s'il existe une forte corrélation entre le temps passé et la création de bénéfices combinés, le nombre de serveurs informatiques, l'espace de stockage occupé, la surface des points de ventes, etc.

### *Les clés de répartition fondées sur les actifs*

228. Les clés de répartition fondées sur les actifs ou sur le capital peuvent être utilisées lorsqu'il existe une forte corrélation entre, d'une part les actifs corporels ou incorporels / les capitaux employés, et d'autre part la création de valeur dans le contexte de la transaction contrôlée. Voir également au paragraphe 3.24 des Principes un bref commentaire sur le partage du bénéfice combiné en fonction des capitaux employés.

229. Pour qu'une clé de répartition ait du sens, il faut qu'elle soit appliquée de la même manière à toutes les parties à la transaction. La valeur comptable des actifs corporels et incorporels peut présenter des différences notables chez les différentes parties, par exemple lorsque l'une d'entre elles a acquis et immobilisé des actifs alors que l'autre les a développés en interne et comptabilisés en charges. Il arrive aussi que les parties à la transaction appliquent des méthodes d'amortissement différentes. Il est également possible que les parties emploient des actifs d'une valeur de marché comparable mais qui ont été acquis à des époques différentes, et qui ont donc des valeurs comptables différentes. Si, idéalement, c'est la valeur de marché des actifs employés dans les transactions qu'il faut utiliser (qu'ils soient possédés en propre ou loués), cette évaluation peut être très longue et coûteuse à réaliser en pratique, surtout s'agissant des actifs incorporels.

230. Une circonstance particulière où la méthode de partage des bénéfices est utilisée est lorsque les deux parties à la transaction utilisent des actifs incorporels uniques significatifs. Les actifs incorporels posent des problèmes particulièrement délicats, tant pour leur identification que pour leur évaluation.

231. L'identification des actifs incorporels peut être difficile parce que tous les actifs incorporels de valeur ne sont pas légalement protégés et enregistrés, et qu'ils ne font pas toujours l'objet d'une inscription en comptabilité. Parmi les actifs incorporels qui peuvent être concernés, citons les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles, les droits d'auteur sur les œuvres littéraires, artistiques ou scientifiques (y compris sur les logiciels) ainsi que la propriété intellectuelle telle que savoir-faire et secrets industriels ou commerciaux. Il peut aussi s'agir de listes de clients, de canaux de distribution, ou de noms, symboles ou images uniques. Selon la nature des actifs incorporels, selon qu'ils aient été créés en interne ou acquis, et selon les normes comptables applicables, les actifs incorporels peuvent être enregistrés ou non au bilan. Dans l'analyse d'un partage des bénéfices, l'un des éléments essentiels est de déterminer quels sont les actifs incorporels qui appartiennent à chaque partie à la transaction, et quelle est leur valeur relative.

232. Les indications existantes en matière d'évaluation d'actifs incorporels se trouvent au chapitre VI des Principes. L'évaluation des actifs incorporels doit intégrer à la fois la perspective du cédant et celle du cessionnaire (voir paragraphe 6.14 des Principes). Elle est influencée par un certain nombre de facteurs, dont les bénéfices escomptés de l'actif incorporel, la nature du droit de propriété et les restrictions qui peuvent lui être associées (restrictions concernant la manière dont il peut être utilisé ou exploité, restrictions géographiques, limites dans le temps), la portée et la durée restante de la protection juridique (s'il y a lieu), et les éventuelles clauses d'exclusivité attachées au droit. Voir aussi les exemples dans l'AN-17 des Principes concernant les actifs incorporels pour lesquels il existe des incertitudes liées à l'évaluation.

#### *Les clés de répartition fondées sur les coûts*

233. Une clé de répartition reposant sur les coûts peut être adaptée s'il est possible d'identifier une corrélation forte entre les charges encourues et la valeur ajoutée. Par exemple, les charges de commercialisation peuvent constituer une clé utile pour un distributeur si la publicité donne naissance à des actifs incorporels commerciaux significatifs, *par ex.* dans le cas des biens de consommation, qui sont influencés par la publicité. Les dépenses de recherche et développement peuvent être adaptées pour un fabricant si elles concernent le développement d'actifs incorporels significatifs tels que des brevets. Le montant des rémunérations est souvent retenu lorsque ce sont des fonctions assurées par des personnes qui constituent le principal facteur générateur du bénéfice combiné.

234. Les clés de répartition fondées sur les coûts offrent l'avantage d'être simples. Cela étant, il n'existe pas toujours une forte corrélation entre les charges encourues et la valeur.

235. Les clés de répartition fondées sur les coûts peuvent poser un problème : elles peuvent être très sensibles à la classification comptable des charges. Il est donc nécessaire de préciser à l'avance quels seront les coûts pris en compte dans la détermination de la clé de répartition et d'appliquer la même clé de répartition pour toutes les parties. Les clés de répartition fondées sur les coûts posent également des problèmes de cohérence lorsqu'elles sont appliquées à des parties situées dans des pays où les niveaux de coûts sont sensiblement différents (*par ex.* un pays où le coût de la main d'œuvre est élevé et un pays où il est plus modeste).

#### *Période de détermination de la clé de répartition*

236. Un autre problème important est la détermination de la période au titre de laquelle il faut prendre en compte les éléments de détermination de la clé de répartition (actifs, coûts ou autres). La difficulté provient du fait qu'il peut exister un décalage temporel entre la période où les charges sont encourues et celle où la valeur est créée, et qu'il est parfois difficile de décider quelle période utiliser. Par exemple, dans le cas d'une clé de répartition fondée sur les coûts, les charges d'une seule année peuvent convenir dans certains cas, mais dans d'autres il peut être plus adapté d'utiliser les charges cumulées de l'année en cours et des années précédentes. En fonction des faits et des circonstances, cette décision peut avoir un impact important sur le partage des bénéfices entre les parties. Comme indiqué au paragraphe 225 ci-dessus, il convient de faire preuve de beaucoup d'attention et de jugement pour s'assurer que la clé de répartition est bien adaptée aux circonstances particulières du cas d'espèce et qu'elle offre une approximation suffisamment fiable de la répartition des bénéfices qui aurait été décidée entre des parties indépendantes dans des conditions de pleine concurrence.

### **C - Utilisation de données externes**

237. Comme indiqué au paragraphe 3.5 des Principes, dans une méthode transactionnelle de répartition des bénéfices, les bénéfices doivent être partagés sur une base économiquement valable et s'approcher de la division des bénéfices à laquelle on aurait pu s'attendre dans un accord conclu en pleine concurrence. Les données externes, lorsqu'elles sont disponibles, peuvent apporter des informations utiles pour étayer le partage des bénéfices. Il importe toutefois que ces données soient à la fois pertinentes et suffisamment fiables, car les données externes, tout comme les données internes, doivent répondre aux conditions générales énoncées aux paragraphes 220 à 223 ci-dessus.

238. En pratique, ces données externes ne sont pas abondantes. Les représentants des milieux d'affaires qui ont répondu au questionnaire sur les méthodes de partage des bénéfices suggèrent quelques exemples possibles de sources de données externes qui peuvent être utiles à la détermination des critères de partage des bénéfices, en fonction des faits et des circonstances du cas d'espèce, et sous réserve qu'elles répondent aux conditions générales énoncées aux paragraphes 220 à 223 ci-dessus :

- Les co-entreprises entre parties indépendantes dans lesquelles les bénéfices sont partagés, comme les projets de développement dans les industries pétrolières et gazières ; les accords de collaboration dans le domaine pharmaceutique, les accords de commercialisation et de promotion conjointe ; les accords entre labels de musique indépendants et artistes ; les accords entre parties indépendantes dans le secteur des services financiers, etc.
- Les accords de franchise stipulant comment le franchiseur et le franchisé peuvent s'attendre à partager les bénéfices de la franchise.
- Les accords de licence et autres entre indépendants dans lesquels les modalités de détermination des prix sont fonction des bénéfices, tels que les accords de licence prévoyant explicitement un partage des bénéfices, les accords de licences assortis d'un taux de redevance lié aux bénéfices, ou

de manière générale les transactions effectuées par des tiers assorties de modalités de paiement contingentes.

#### **D - Utilisation de données internes**

239. Comme indiqué au paragraphe 3.6 des Principes, « [l]une des forces de la méthode du partage des bénéfices est qu'elle ne se fonde généralement pas directement sur des transactions étroitement comparables, et qu'elle peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes ne peuvent pas être identifiées. » Le fait que, dans certains cas, des données externes puissent être utilisées pour réaliser la répartition des bénéfices combinés suivant une méthode de partage des bénéfices ne met pas en cause la fiabilité d'une analyse de répartition des bénéfices qui ne soit pas fondée sur des données externes. De fait, un certain nombre de commentateurs représentant des gouvernements et des milieux d'affaires indiquent qu'ils n'ont que peu ou pas d'expérience d'utilisation de données externes pour étayer la répartition des bénéfices combinés<sup>27</sup> dans le cadre d'une méthode de partage des bénéfices. Une raison évidente à cela est que la méthode de partage des bénéfices est précisément choisie dans les cas où on ne dispose pas de données externes fiables, ou pas en quantité suffisante.

240. Lorsqu'on ne dispose pas de données externes pertinentes d'une fiabilité suffisante pour étayer la répartition du bénéfice combiné, il faut se tourner vers des données internes, qui sont plus faciles à obtenir et qui peuvent être valablement utilisées pour établir ou vérifier que le partage des bénéfices répond au principe de pleine concurrence. Le type de données internes à utiliser dépend de chaque situation et doit répondre aux conditions énoncées aux paragraphes 220 à 223 ci-dessus. Elles seront fréquemment extraites de la comptabilité analytique ou de la comptabilité financière du contribuable.

241. Par exemple, lorsque l'on utilise une clé de répartition basée sur les actifs, celle-ci peut s'appuyer sur les données extraites du bilan des parties à la transaction. Il est également fréquent que tous les actifs des contribuables ne soient pas liés à la transaction examinée, et donc qu'un certain travail analytique soit nécessaire pour que le contribuable établisse un bilan propre à la transaction, lequel servira dans l'application de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices.

242. Les clés de répartition basées sur les charges encourues (coûts de commercialisation, dépenses de recherche et développement, rémunérations, etc.) reposent généralement sur des données extraites du compte de résultat des contribuables. Il peut aussi être nécessaire d'établir des comptes « transactionnels » indiquant les charges liées à la transaction contrôlée examinée et celles qui doivent être exclues de la détermination de la clé de répartition. Par exemple, s'il est établi dans un cas donné que les bénéfices combinés peuvent raisonnablement être répartis selon le principe de pleine concurrence en fonction de la participation aux activités de commercialisation de chacune des parties à la transaction, alors les dépenses de commercialisation liées à la transaction examinée pourraient être extraites des systèmes de comptabilité de chacune des parties à la transaction, afin de déterminer la clé de répartition. Le type de dépenses pris en compte (salaires, amortissements, etc.) ainsi que les critères utilisés pour déterminer si une dépense donnée est liée à la transaction examinée, ou si en revanche elle concerne d'autres transactions du contribuable (*par ex.* d'autres lignes de produits non concernées par ce partage de bénéfices) doivent être appliqués de la même manière pour toutes les parties à la transaction.

243. Des données internes peuvent aussi être utiles lorsque la clé de répartition ne relève pas des comptes sociaux mais provient du système de comptabilité analytique ; il peut s'agir par exemple du nombre de personnes participant à certains aspects de la transaction, du temps passé à certaines tâches par certaines catégories de personnel, du nombre de serveurs informatiques, de l'espace de stockage occupé

---

27. Voir la note de bas de page 1. Dans une approche résiduelle, on dispose généralement de données externes pour déterminer la répartition de fonctions, actifs et risques de routine.

par les données, du nombre de mètres linéaires dans les magasins de distribution, etc. Voir les observations sur l'utilisation de plusieurs clés de répartition au paragraphe 182 de la note thématique intitulée « Détermination du bénéfice combiné à répartir ».

244. Les données internes sont essentielles pour estimer la valeur des contributions respectives des parties à la transaction contrôlée. La détermination de cette valeur doit s'appuyer sur une analyse fonctionnelle, prenant en compte toutes les fonctions économiquement significatives, les actifs et les risques contribués par les parties à la transaction, y compris une évaluation de l'importance relative de ces fonctions, actifs et risques pour la création de valeur ajoutée de la transaction contrôlée. En pratique, le plus difficile est d'identifier les contributions en termes d'actifs incorporels et de risques significatifs, et de déterminer l'importance, la pertinence et la mesure des facteurs qui donnent naissance à ces actifs incorporels et à ces risques significatifs. On trouvera dans une note distincte intitulée « Application des méthodes transactionnelles de bénéfices et contributions uniques », Section B.2, un développement sur la manière de répartir le bénéfice combiné dans les cas où des actifs incorporels sont impliqués dans la transaction.

245. Les données internes peuvent être particulièrement difficiles à vérifier pour les administrations fiscales dans le contexte des opérations de contrôle, et les contribuables qui s'en servent pour appuyer la division des bénéfices dans le cadre d'une méthode de partage des bénéfices doivent être prêts à fournir aux autorités fiscales tous les renseignements qui pourraient leur être nécessaires pour vérifier la fiabilité de ces données, y compris le cas échéant des renseignements concernant d'autres pays. Ce problème peut être atténué lorsqu'un partage des bénéfices est utilisé dans le contexte des procédures amiables et des accords préalables en matière de prix (APP).

## 10. AUTRES MÉTHODES

246. Le paragraphe 1.68 des Principes précise que les entreprises multinationales « sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans ce rapport, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence, conformément aux Principes directeurs exposés ici ». Un appel public à commentaires avait été lancé sur d'autres méthodes qui ne seraient pas décrites dans les Principes (désignées ci-après par le terme « autres méthodes ») et qui pourraient être utilisées en pratique, et pour quelles raisons.

247. On peut citer, comme exemple de ces « autres méthodes », l'utilisation de modèles internes de détermination des prix qui pourraient être utilisés par le même contribuable dans des transactions indépendantes (comparables internes) ; les modèles de détermination des prix tels que la formule de détermination du prix des options (voir l'étude parue en septembre 2004 intitulée « Options de souscription ou d'achat d'actions pour les salariés : Incidences sur les prix de transfert » qui peut être consultée sur le site Internet de l'OCDE à l'adresse <http://www.oecd.org/dataoecd/35/38/33700501.pdf>) ; et l'Actualisation des Flux de Trésorerie pour évaluer les revenus attribuables aux actifs incorporels afin d'évaluer les alternatives à la transaction effectuée par les entreprises associées, ou pour une autre finalité (voir paragraphe 3.22 des Principes). Il existe également des exemples d'approches fondées sur la valeur de marché utilisées dans des contextes autres que fiscaux, qui peuvent être utiles dans les circonstances appropriées.

248. Plusieurs commentaires ont été reçus du public concernant l'utilisation possible des « autres méthodes » dans le secteur financier et en particulier pour les transactions mondialisées sur instruments financiers. On trouvera dans la Partie III du Rapport sur l'attribution de bénéfiques aux établissements stables, publié en décembre 2006, la position de l'OCDE sur la manière dont doit être appliqué le principe de pleine concurrence aux transactions mondialisées sur instruments financiers. Voir [http://www.oecd.org/document/36/0,3343,fr\\_2649\\_37989746\\_38038683\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/36/0,3343,fr_2649_37989746_38038683_1_1_1_1,00.html).

249. Le Groupe de travail estime que, au vu de l'objectif de trouver une solution raisonnable à tous les cas de prix de transfert, il ne faut pas exclure les « autres méthodes », mais que ces méthodes ne sauraient être substituées aux méthodes approuvées par l'OCDE lorsque celles-ci sont adaptées à la situation et permettent d'aboutir à une solution réaliste. En outre, pour que l'une des ces « autres méthodes » soit acceptable, il faut qu'elle remplisse une condition fondamentale : elle doit satisfaire au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire aboutir à un résultat comparable à celui auquel seraient parvenues des parties indépendantes dans des circonstances comparables, à la lumière de l'analyse de comparabilité (y compris fonctionnelle) de la transaction contrôlée. Comme indiqué au paragraphe 1.68 des Principes, les contribuables doivent conserver des documents concernant la manière dont leurs prix de transfert ont été établis et être prêts à communiquer ces documents. Lorsque c'est une méthode autre que celles reconnues par l'OCDE qui est retenue pour l'établissement des prix de transfert, la documentation du contribuable doit préciser les raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme non appropriées ou non applicables dans la situation en question, et indiquer pourquoi la solution apportée par l'« autre méthode » a été jugée meilleure.

***Méthode de la répartition globale***

250. Dans le cadre de son examen du Chapitre III des Principes, le Groupe de travail a de nouveau examiné le problème de la répartition globale selon une formule préétablie et a convenu que les paragraphes 3.58 à 3.74 des Principes correspondaient toujours au consensus de l'OCDE sur ce point.