



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES



MÉTHODES DE DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT JUILLET 2010

Avertissement: Ce document, préparé par le Secrétariat de l'OCDE, n'a pas de valeur juridique et les avis qui y sont exprimés ne représentent pas nécessairement ceux des pays membres de l'OCDE. Pour une description plus complète des points de vue de l'OCDE et de ses pays membres concernant le principe de pleine concurrence et les prix de transfert, les lecteurs sont invités à se reporter aux Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales qui ont été approuvés par le Comité des affaires fiscales le 27 juin 1995 et par le Conseil de l'OCDE pour publication le 13 juillet 1995 [C(95)126/FINAL], complétés et mis à jour depuis lors (la dernière mise à jour des Principes a été approuvée par le Conseil le 22 juillet 2010, voir www.oecd.org/ctp/pt.)



CENTRE DE POLITIQUE ET D'ADMINISTRATION FISCALES

MÉTHODES DE DÉTERMINATION DES PRIX DE TRANSFERT

Introduction

1. Le Chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (ci-après les "Principes") contient une description de cinq méthodes de détermination des prix de transfert qui peuvent être utilisées pour établir si les conditions de transactions contrôlées sont cohérentes avec le principe de pleine concurrence. Ces cinq méthodes consistent en trois « méthodes traditionnelles fondées sur les transactions » : la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré ; et deux « méthodes transactionnelles de bénéfices » : la MTMN et la méthode transactionnelle de partage des bénéfices.
2. Ces cinq méthodes de prix de transfert représentent le consensus international sur la manière d'appliquer le principe de pleine concurrence. Afin de réduire les risques de double imposition, les pays sont encouragés à rendre ces cinq méthodes applicables dans leur législation nationale et à les appliquer en conformité avec les Principes.

A - Description des méthodes

3. Des indications sur la sélection et l'application des méthodes de prix de transfert se trouvent au chapitre II des Principes. Une version révisée de ces lignes directrices a été approuvée par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010 et peut être obtenue sur le site Internet de l'OCDE (voir www.oecd.org/ctp/pt/cmp). Toutes les références dans cette note sont des références à la version 2010 des Principes.

Méthode du prix comparable sur le marché libre (voir paragraphes 2.13-2.20 des Principes)

4. La méthode du prix comparable sur le marché libre consiste à comparer **le prix** d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables. S'il existe une différence entre ces deux prix, cela peut indiquer que les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées ne sont pas des conditions de pleine concurrence ; il peut être alors nécessaire de remplacer le prix pratiqué dans le cadre de la transaction contrôlée par celui pratiqué dans le cadre de la transaction sur le marché libre.

5. Une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire qu'elle est une « transaction comparable sur le marché libre ») pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie :

- Aucune différence (s'il en existe) entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre ; ou

- Des ajustements suffisamment fiables peuvent être apportés pour supprimer les effets significatifs de ces différences.

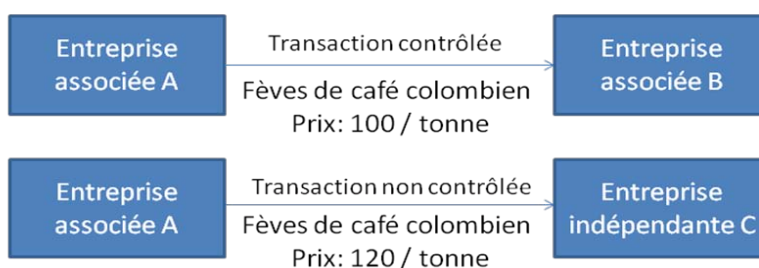
6. L'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être basée sur les transactions du contribuable avec des entreprises indépendantes (comparables internes), ou sur des transactions effectuées entre d'autres entreprises indépendantes (comparables externes).

7. Bien que cette méthode puisse être potentiellement employée pour tous les types de transactions, un fort degré de comparabilité entre les produits est nécessaire pour pouvoir l'appliquer de façon suffisamment fiable. En effet, toute différence au niveau des produits est susceptible d'avoir une incidence significative sur le prix de la transaction, et il n'est pas toujours possible de réaliser des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables pour éliminer l'incidence de telles différences. En l'absence de comparables internes, la méthode du prix comparable sur le marché libre est donc la plus appropriée pour déterminer un prix de pleine concurrence pour :

- les ventes de matières premières négociées sur un marché de produits courants, à condition que la transaction contrôlée et la ou les transactions comparables sur le marché libre aient lieu dans des circonstances comparables, notamment au même stade du processus de commercialisation (par exemple, vente à une entreprise de fabrication secondaire ou d'assemblage, à un distributeur, à un revendeur, etc.), et
- certaines transactions financières courantes, comme le prêt d'argent.

Les prix de marché (comme les cours des matières premières ou les taux d'intérêt) peuvent être disponibles publiquement pour ces types de transactions.

Méthode du prix comparable sur le marché libre (illustration):



Tout d'abord, il convient de déterminer si la transaction non contrôlée (vente de A à C) est comparable à la transaction contrôlée (vente de A à B). Ceci sera effectuée via une analyse de comparabilité (examen des cinq facteurs de comparabilité).

Il se peut que la différence de prix entre les deux transactions reflète une différence relative à un facteur de comparabilité (par exemple, une fonction supplémentaire ou un risque supplémentaire de A dans sa transaction avec C, qu'on ne trouve pas dans sa transaction avec B). Dans ce cas, les effets d'une telle différence devraient, dans la mesure du possible, être éliminés via un ajustement de comparabilité.

Si les deux transactions sont comparables, la différence de prix entre elles peut indiquer que la transaction contrôlée n'est pas de pleine concurrence et l'administration fiscale qui contrôle l'entreprise A peut envisager un ajustement du prix de transfert de 20.

Méthode du prix de revente (voir paragraphes 2.21-2.38 des Principes)

8. Avec la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix (le prix de revente) une marge brute appropriée (la « marge sur prix de revente »), déterminée par référence aux marges brutes réalisées dans des transactions comparables sur le marché libre, représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane), comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées.

9. Ainsi, dans la méthode du prix de revente, **la marge sur prix de revente** (c'est-à-dire la marge brute) que le revendeur réalise dans le cadre de transactions contrôlées est comparée avec la marge brute réalisée dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre.

10. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de vente et de commercialisation, comme celles d'un distributeur, que cette méthode est la plus efficace. Dans certaines circonstances, la marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (« comparable interne »). Dans d'autres circonstances, (surtout lorsque des comparables internes fiables ne sont pas disponibles), la marge sur prix de revente peut être déterminée par référence à la marge sur prix de revente réalisée par des entreprises indépendantes dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (« comparables externes »).

Chiffre d'affaires - ventes à des clients indépendants	1 000	Testée dans la méthode du prix de revente; déterminée à partir de comparables indépendants
Marge sur prix de revente (<i>i.e.</i> marge brute) (par ex. 40%)	400	
Prix d'achat des marchandises vendues (prix de transfert) (600)		(<i>i.e.</i> prix d'achat auprès d'une entreprise associée)
Frais de ventes et autres charges d'exploitation	(300)	
Bénéfice d'exploitation	100	

Méthode du coût majoré (voir paragraphes 2.39-2.55 des Principes)

11. La méthode du coût majoré consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens ou services transférés à une entreprise associée, les coûts supportés par le fournisseur de biens ou de services dans le cadre d'une transaction contrôlée. On ajoute ensuite une marge appropriée à ces coûts, calculée par référence à la marge réalisée par des fournisseurs dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre, de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. Cette marge de pleine concurrence peut être déterminée par référence à la marge sur coûts de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (« comparable interne »), ou par référence à la marge sur coûts qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante (« comparable externe »). En général, la méthode du coût majoré utilise les marges calculées après prise en compte des coûts directs et indirects de production ou d'approvisionnement, mais avant les dépenses d'exploitation de l'entreprise (comme les frais généraux).

12. Ainsi, dans la méthode du coût majoré, **la marge sur coûts** réalisée par le fabricant ou prestataire de services dans le cadre de transactions contrôlées est comparée avec la marge sur coûts réalisée dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre.

13. Cette méthode convient probablement le mieux lorsque :

- i) des biens sont vendus par un fabricant qui n'effectue pas de contributions sous forme d'actifs incorporels uniques de valeur ou qui n'assume pas de risques inhabituels dans la transaction contrôlée, comme cela peut être le cas avec la fabrication sous contrat ou à façon ; ou
- ii) la transaction contrôlée consiste à fournir des services pour lesquels le prestataire n'effectue pas de contributions sous forme d'actifs incorporels uniques de valeur ou n'assume pas de risques inhabituels.

Coût des matières premières	200	
Autres charges directes et indirectes de production	100	
Base de coûts complets de production	300	Testée dans la méthode du coût majoré; déterminée à partir de comparables indépendants
Marge sur coûts (par ex. 20%)	60	(i.e. prix de vente à une entreprise associée)
Prix de transfert	360	
Autres charges d'exploitation	(40)	
Bénéfice d'exploitation	20	

MTMN (voir paragraphes 2.58-2.107 des Principes)

14. La MTMN (MTMN) consiste à examiner un indicateur de marge nette, c'est-à-dire un ratio de bénéfice net divisé par un dénominateur approprié (par exemple les coûts, le chiffre d'affaires ou les actifs) que le contribuable réalise au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner), et à comparer cet indicateur avec le bénéfice net réalisé dans des transactions comparables sur le marché libre. Le bénéfice net de pleine concurrence que réalise le contribuable au titre d'une ou de plusieurs transactions contrôlées peut être déterminé par référence au bénéfice net que le même contribuable réalise à l'occasion de transactions comparables sur le marché libre (« comparables internes »), ou par référence au bénéfice net réalisé par une entreprise indépendante lors de transactions comparables (« comparables externes »).

15. Dans le cas où le bénéfice net est pondéré par rapport aux coûts ou au chiffre d'affaires, la MTMN fonctionne de manière analogue à la méthode du coût majoré et à la méthode du prix de revente respectivement, sauf qu'elle compare **les bénéfices nets** générés par des transactions contrôlées et sur le marché libre (après défalcation des dépenses d'exploitation pertinentes) au lieu de comparer une marge brute sur prix de revente ou une marge brute sur coûts.

16. Le plus souvent, l'indicateur de bénéfice net qui est testé dans la MTMN est le bénéfice d'exploitation (avant charges financières et impôts sur les bénéfices)

17. D'une manière générale, on constate que dans l'application de la MTMN, le bénéfice net est pondéré par rapport aux coûts pour les activités manufacturières et les services ; au chiffre d'affaires pour les activités commerciales ; et aux actifs pour les activités à forte intensité capitalistique.

18. L'indicateur financier sélectionné doit :

- a. refléter la valeur des fonctions exercées par la partie testée (partie à la transaction contrôlée pour laquelle un indicateur financier est testé), compte tenu des actifs employés et des risques assumés ;
- b. être raisonnablement indépendant de la fixation des prix de transfert, c'est-à-dire qu'il doit être basé sur des données objectives (comme les ventes sur le marché libre), et pas sur des données se rapportant à la rémunération de transactions contrôlées (comme les ventes à des entreprises associées) ; et
- c. Pouvoir être mesuré de manière fiable et cohérente au niveau de la transaction contrôlée et de la ou des transactions comparables sur le marché libre.

19. De façon générale, la comparabilité fonctionnelle est plus importante que la comparabilité des produits lorsqu'on applique la MTMN.

Différence entre une méthode de prix de revente et une MTMN pour un distributeur (illustration):

Chiffre d'affaires (ventes à des clients indépendants)	1,000	
Prix d'achat des marchandises vendues (achats auprès d'une entreprise associée)	(400)	Testée dans la méthode du prix de revente
Marge brute (par ex. 60% du chiffre d'affaires)	600	
Frais de ventes et autres charges d'exploitation	(400)	Testé dans une MTMN
Bénéfice d'exploitation (par ex. 20% du chiffre d'affaires)	200	
Charges et produits financiers	+10	
Éléments exceptionnels	(30)	
Bénéfices avant impôt	180	
Impôt sur les bénéfices	(60)	
Résultat net	120	
Dividendes / report à nouveau		

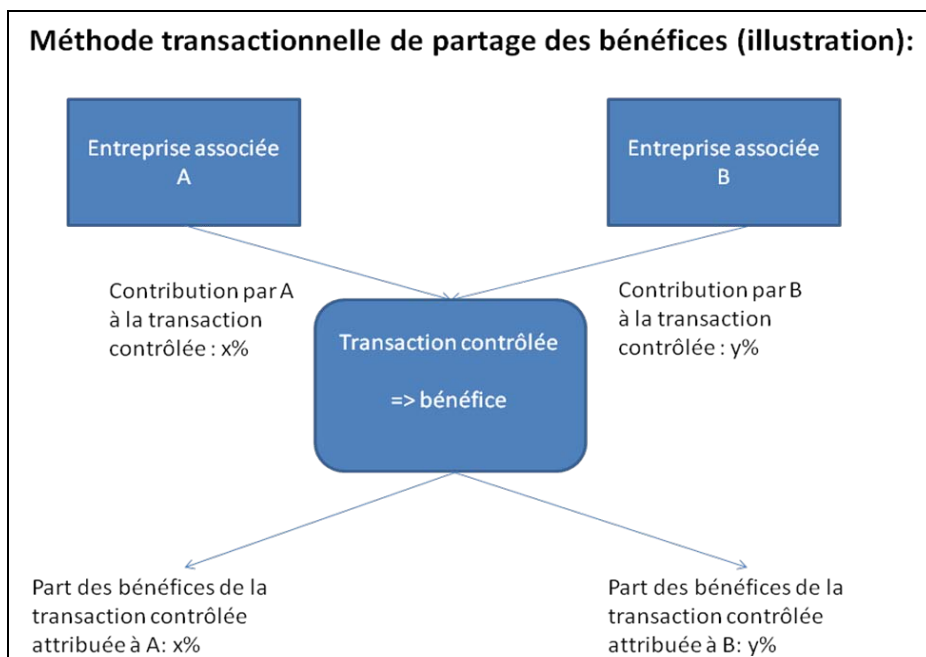
Différence entre une méthode du coût majoré et une MTMN pour un fabricant sous contrat (illustration):

Coût des matières premières	200	
Autres charges directes et indirectes de production	100	
Base de coûts complets de production	300	Testée dans la méthode du coût majoré
Marge sur coûts (par ex. 20%)	60	
Prix de transfert	360	
Autres charges d'exploitation	(45)	Testé dans la MTMN
Bénéfice d'exploitation (e.g. 5% des coûts)	15	

Méthode transactionnelle du partage de bénéfices (voir paragraphes 2.108-2.145 des Principes)

20. La méthode transactionnelle du partage des bénéfices consiste tout d'abord pour les entreprises associées à identifier le montant combiné des bénéfices à partager provenant des transactions contrôlées qu'elles effectuent. Le bénéfice combiné peut être le montant global des bénéfices provenant des transactions, ou un bénéfice résiduel censé représenter le bénéfice qui ne peut pas être facilement attribué à l'une des parties par l'application d'une autre méthode de prix de transfert, tel que le bénéfice généré par des actifs incorporels uniques et de grande valeur. À noter que le terme « bénéfices combinés » doit être compris comme désignant de la même façon les pertes dans certaines circonstances.

21. La méthode transactionnelle du partage de bénéfices partage ces bénéfices combinés entre les entreprises associées en fonction d'une base économiquement valable qui se rapproche du **partage des bénéfices** qui aurait été anticipé entre entreprises indépendantes. Lorsque c'est possible, cette base économique valable peut être étayée par des données indépendantes de marché (répartition de bénéfices observée dans des accords de co-entreprises entre parties indépendantes, par exemple). Le plus souvent toutefois, elle reposera sur des données internes. Les données internes pertinentes dépendront des faits et circonstances propres au cas d'espèce et peuvent inclure, par exemple, des clés de répartition qui reposent sur le chiffre d'affaires, les dépenses de recherche et développement, les dépenses d'exploitation, les actifs ou les effectifs des entreprises associées. Le critère de répartition retenu devrait refléter les contributions respectives des parties à la création de bénéfices provenant de la transaction contrôlée, et être raisonnablement indépendant de la formulation d'une politique de prix de transfert, c'est-à-dire qu'il devrait 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 (comme les ventes à des entreprises associées).



B - Sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce (voir paragraphes 2.1-2.11 des Principes)

22. La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toutes circonstances et il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce.

23. Le processus de sélection de la méthode la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce doit tenir compte les quatre critères suivants (voir paragraphe 2.2 des Principes):

- i) Les forces et les faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE ;
- ii) La cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ;
- iii) La disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes ; et
- iv) Le degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles.

Chacun de ces critères est décrit ci-dessous.

B.1 Les forces et les faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE

24. Chacune des méthodes de prix de transfert a des forces et faiblesses qui doivent être considérées afin de déterminer si la méthode est appropriée aux circonstances du cas d'espèce. Voir les paragraphes 2.13-2.16 des Principes en ce qui concerne les forces et les faiblesses de la méthode du prix comparable sur le marché libre ; paragraphes 2.21-2.35 pour la méthode du prix de revente ; paragraphes 2.39-2.52 pour la méthode du coût majoré ; paragraphes 2.62-2.67 pour la MTMN ; et paragraphes 2.109-2.114 pour la méthode transactionnelle du partage des bénéfices.

Méthode du prix comparable sur le marché libre

25. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.

26. Toutefois, dans la pratique, il est souvent difficile d'identifier une transaction entre entreprises indépendantes qui soit suffisamment similaire à une transaction entre entreprises associées pour qu'aucune différence n'ait une incidence sensible sur le prix. A titre d'exemple, une différence mineure entre les biens transférés dans le cadre d'une transaction contrôlée et dans le cadre d'une

transaction sur le marché libre peut avoir une incidence sensible sur le prix, même si la nature des activités industrielles ou commerciales est suffisamment similaire pour dégager la même marge bénéficiaire globale.

27. Par conséquent, la méthode du prix comparable sur le marché libre sera particulièrement fiable dans les cas où une entreprise indépendante vend le même produit que celui qui est vendu entre deux entreprises associées (par exemple, une matière première échangée sur les marchés).

Méthode du prix de revente

28. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que la méthode du prix de revente est la plus efficace. Lorsqu'on applique la méthode du prix de revente, les ajustements de comparabilité nécessaires pour tenir compte des différences entre les produits sont moins nombreux qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre, parce que les différences mineures entre les produits sont moins susceptibles d'avoir une incidence sensible sur les marges bénéficiaires qu'elles n'en ont sur les prix.

Méthode du coût majoré

29. La méthode du coût majoré convient sans doute le mieux lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services. De même qu'avec la méthode du prix de revente, lorsqu'on utilise la méthode du coût majoré, il y a généralement moins besoin d'effectuer des ajustements de comparabilité pour tenir compte des éventuelles différences entre les produits qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre.

30. La méthode du coût majoré comporte certaines difficultés d'application, notamment pour la détermination des coûts. S'il est vrai que pour rester en activité une entreprise doit couvrir ses charges sur une certaine période, celles-ci ne seront pas nécessairement déterminantes du bénéfice qui devra être retenu dans un cas d'espèce pour une année donnée. Très souvent, les entreprises sont obligées, pour faire face à la concurrence, d'abaisser leurs prix par rapport au coût de production des biens ou services en question, tandis que dans d'autres cas, il n'existe pas de lien apparent entre le niveau des dépenses encourues et un prix de marché (par exemple lorsqu'une entreprise a fait une découverte de valeur et n'a engagé à cet effet que de faibles frais de recherche).

31. L'homogénéité des règles comptables constitue un autre aspect important de la comparabilité. Lorsque les pratiques comptables ne sont pas les mêmes dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées et dans celui d'une transaction entre entreprises indépendantes, il y a lieu d'ajuster les données utilisées afin de faire en sorte que les mêmes catégories de coûts soient prises en compte dans chaque cas, et ce dans un souci de cohérence.

MTMN

32. L'une des forces de la MTMN est que les indicateurs du bénéfice net (par exemple, le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation sur chiffre d'affaires, ou d'autres indicateurs de marge nette) sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que ne l'est le prix, tel qu'il est utilisé dans la méthode du prix comparable sur le marché libre. Les indicateurs du bénéfice net peuvent aussi être plus tolérants que les marges brutes à l'égard de certaines différences fonctionnelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. 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, cela peut conduire à un large intervalle de marges brutes alors que les indicateurs du bénéfice d'exploitation net restent d'un niveau similaire.

33. En outre, dans certains pays le manque de clarté des données publiques concernant la classification des dépenses comprises dans la marge brute ou dans le bénéfice d'exploitation peut compliquer l'évaluation de la comparabilité des marges brutes, tandis que l'utilisation d'indicateurs du bénéfice net peut éviter le problème.

34. Un autre atout pratique de la MTMN est que, comme avec toute méthode unilatérale, il n'est nécessaire d'examiner un indicateur financier que pour l'une des entreprises associées (la « partie testée »). Cela peut être un avantage en pratique 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.

35. La MTMN présente aussi un certain nombre de faiblesses. L'indicateur de bénéfice net d'un contribuable peut être influencé par certains facteurs qui, soit n'auraient pas d'incidence, soit auraient une incidence moins marquée ou moins directe, sur le prix ou les marges brutes entre parties indépendantes. Ces aspects peuvent rendre difficile une détermination exacte et fiable des indicateurs du bénéfice net de pleine concurrence. Il importe donc de disposer d'indications détaillées sur la manière d'établir la comparabilité dans le cadre d'une MTMN, voir les paragraphes 2.68-2.75 des Principes.

36. 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 MTMN lors de la réalisation de transactions contrôlées (bien que l'utilisation de données pluriannuelles puisse permettre d'atténuer ces difficultés). En outre, il est possible que les contribuables n'aient pas accès à des informations suffisamment précises sur les bénéfices imputables à des transactions comparables sur le marché libre pour pouvoir appliquer la méthode d'une manière qui soit acceptable. Par ailleurs, il peut être difficile de déterminer les recettes et les charges d'exploitation liées aux transactions contrôlées pour établir l'indicateur du bénéfice net utilisé comme mesure de bénéfices pour les transactions.

37. Il peut également être difficile de déterminer l'ajustement corrélatif à opérer lorsqu'on applique la MTMN, 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 au niveau de ses achats que de ses ventes au titre de la même transaction contrôlée. En pareil cas, si la MTMN indique que le bénéfice du contribuable doit être corrigé à la hausse, on peut se demander quelle est l'entreprise associée dont les bénéfices devraient être corrigés à la baisse.

Méthode transactionnelle du partage des bénéfices

38. Le principal atout de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices est d'offrir un moyen de traiter les opérations très intégrées pour lesquelles une méthode unilatérale ne serait pas appropriée. Par exemple, voir les commentaires sur le bien-fondé et l'application des méthodes du partage des bénéfices aux transactions mondialisées sur instruments financiers entre entreprises associées dans la partie III, section C du rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables¹.

39. 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 uniques et de grande valeur (des biens incorporels uniques par exemple), parce que des parties indépendantes 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 de grande valeur, les informations sur des comparables fiables peuvent être insuffisantes pour pouvoir appliquer une autre méthode.

40. En revanche, une méthode transactionnelle du partage des bénéfices ne serait généralement pas utilisée lorsqu'une partie à la transaction accomplit uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique de valeur (par exemple s'il s'agit d'un sous-traitant de fabrication ou d'un prestataire de service sous contrat dans les circonstances appropriées), car dans de telles situations une méthode transactionnelle du partage des bénéfices ne serait généralement pas appropriée au vu de l'analyse fonctionnelle de cette partie.

41. Lorsque des données comparables sont disponibles, elles 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 circonstances comparables. Toutefois, en l'absence d'élément plus direct indiquant comment des parties indépendantes auraient partagé les bénéfices dans des circonstances comparables, les bénéfices peuvent être répartis sur la base de la répartition des fonctions (tenant compte de la répartition des actifs et des risques) entre les entreprises associées elles-mêmes.

42. Un autre atout de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices est qu'elle offre de la souplesse en tenant compte de la situation factuelle spécifique des entreprises associées, qui peut être

¹ Voir le Rapport sur l'Attribution de bénéfices aux établissements stables, approuvé par le Comité des affaires fiscales le 24 juin 2008 et par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008 pour publication et la version 2010 du Rapport sur l'Attribution de bénéfices aux établissements stables, approuvée par le Comité des affaires fiscales le 22 juin 2010 et par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010 pour publication.

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 dans les mêmes circonstances.

43. Un atout supplémentaire de la méthode transactionnelle 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, puisque l'analyse porte sur les deux parties à la transaction. Cet aspect peut être particulièrement important lorsqu'on analyse les contributions des parties au regard des actifs incorporels utilisés dans les transactions contrôlées. Cette prise en compte des deux parties à la transaction peut également permettre de répartir les gains liés aux économies d'échelle ou à d'autres performances du groupe d'une manière qui soit satisfaisante aussi bien pour le contribuable que pour les autorités fiscales.

44. Une faiblesse de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices tient à ses difficultés d'application. À première vue, la méthode transactionnelle du partage des bénéfices apparaît plus accessible pour les contribuables et les autorités fiscales parce qu'elle a tendance à moins s'appuyer sur des informations concernant des entreprises indépendantes. Mais il peut être difficile pour les entreprises associées comme pour les autorités fiscales d'obtenir les informations d'entreprises étrangères affiliées. En outre, il peut être difficile de déterminer les produits et les charges combinés de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudrait pour cela établir les comptes sur une base commune et effectuer des ajustements liés aux différences de normes comptables et de devise. De plus, lorsqu'on applique la méthode transactionnelle 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.

B.2 Cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle

45. La méthode de prix de transfert sélectionnée doit être cohérente avec l'analyse fonctionnelle de la transaction contrôlée examinée. Cette question est liée au choix de la (ou des) « partie(s) testée(s) » c'est-à-dire de la (ou des) parties pour laquelle (lesquelles) on teste un indicateur financier.

- Dans la méthode du coût majoré, la partie testée est le vendeur dans la transaction contrôlée (souvent un fabricant ou un prestataire de services) et l'indicateur financier testé est la marge sur coûts dudit vendeur.
- Dans la méthode du prix de revente, la partie testée est l'acheteur dans la transaction contrôlée (souvent un distributeur) et l'indicateur financier testé est la marge brute.
- Dans la méthode transactionnelle de marge nette, la partie testée peut être soit le vendeur, soit l'acheteur dans la transaction contrôlée. Si c'est le vendeur, l'indicateur financier testé est généralement le bénéfice net sur coûts ou sur actifs. Si c'est l'acheteur, l'indicateur financier testé est généralement le bénéfice net sur chiffre d'affaires.

- Dans la méthode transactionnelle du partage des bénéfices, les deux parties à la transaction contrôlée sont testées. Pour cette raison, cette méthode est dite « bilatérale » alors que les méthodes du coût majoré, du prix de revente et MTMN sont dites « unilatérales ». Ce qui est testé dans la méthode transactionnelle du partage des bénéfices c'est la division des bénéfices entre les parties.

46. Les choix de la méthode de prix de transfert et de la partie testée sont intrinsèquement liés. En règle générale, la partie testée est celle à qui une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés ; ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe.

Choix de la partie testée : illustration

Supposons que l'entreprise A fabrique deux types de produits, P1 et P2, qu'elle vend à l'entreprise B, une entreprise associée dans un autre pays.

Supposons que A fabrique les produits P1 en utilisant des actifs incorporels uniques de grande valeur qui appartiennent à B et en suivant des spécifications techniques définies par B. Supposons que dans cette transaction P1, A exerce uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique et de valeur en lien avec la transaction. Le plus souvent, la partie testée pour cette transaction P1 serait l'entreprise A.

Supposons maintenant que A fabrique aussi les produits P2 pour lesquels elle possède et utilise des actifs incorporels uniques et de valeur, comme des brevets et des marques de fabrique de grande valeur, pour lesquels B agit en tant que distributeur. Supposons que dans cette transaction P2, B exerce uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique et de valeur en lien avec la transaction. Le plus souvent, la partie testée pour cette transaction P2 serait l'entreprise B.

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

47. La sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce doit tenir compte de la disponibilité des informations fiables pour son application, notamment sur des comparables indépendants.

48. Par exemple, comme on l'a vu plus haut, lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. Toutefois, dans la pratique, il est souvent difficile d'identifier une transaction entre entreprises indépendantes qui soit suffisamment similaire à une transaction entre entreprises associées pour qu'aucune différence n'ait une incidence sensible sur le prix. Lorsqu'il n'y a pas de comparable suffisamment fiable pour appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre, une autre méthode sera sélectionnée.

49. La disponibilité de comparables fiables peut également influencer le choix entre une méthode de marge brute (i.e. méthode du coût majoré ou du prix de revente) ou une méthode de bénéfice net

(i.e. MTMN). En effet, on ne dispose pas toujours d'informations fiables sur les marges brutes de comparables pour pouvoir appliquer une méthode du coût majoré ou du prix de revente.

50. En revanche, une méthode transactionnelle de bénéfices n'est pas plus appropriée simplement parce les données concernant des transactions sur le marché libre sont difficiles à obtenir ou sont incomplètes sur un ou plusieurs points. Les données comparables sont en pratique imparfaites et l'objectif n'est pas de fixer un standard de comparabilité qui soit irréaliste. On doit tenir compte des quatre critères énoncés au paragraphe 2.2 des Principes (paragraphe 23 ci-dessus) pour évaluer la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices.

B.4 Degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles

51. La sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée dans un cas spécifique doit tenir compte aussi du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes utilisées comme comparables. En effet, l'objectif est d'utiliser les données comparables les plus fiables possibles, *i.e.* les données qui ont un moindre degré de comparabilité doivent être éliminées dans la mesure du possible. On doit néanmoins garder à l'esprit que les données comparables sont rarement parfaites ; c'est donc une affaire de jugement professionnel que de déterminer si les données disponibles sont ou non suffisamment fiables. Voir la note sur les questions de comparabilité.

B.5 Situations dans lesquelles on détermine, sur la base des quatre critères énoncés ci-avant, que deux méthodes peuvent être appliquées avec la même fiabilité

52. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme 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. En effet, toute différence entre le prix d'une transaction contrôlée et le prix d'une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être directement rattachée aux relations commerciales et financières fixées ou imposées entre les entreprises, et les conditions de pleine concurrence peuvent être établies en substituant le prix de la transaction comparable sur le marché libre au prix de la transaction contrôlée.

53. Lorsque, compte tenu des critères décrits au paragraphe 2.2 des Principes (paragraphe 23 ci-dessus), une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices.

54. En outre, lorsque compte tenu des critères présentés au paragraphe 2.2 des Principes (paragraphe 23 ci-dessus), 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.

55. Les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans les Principes (ci-après dénommées « autres méthodes »), dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence. Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce. Lorsque d'autres méthodes sont utilisées, leur sélection devrait être étayée par une explication des raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que de la raison pour laquelle on a considéré qu'une autre méthode donnait une meilleure solution. Le contribuable devrait conserver une documentation concernant la façon dont ses prix de transfert ont été établis et être prêt à la communiquer.

56. Il n'est pas possible d'établir des règles précises pouvant s'appliquer dans chaque cas. Les administrations fiscales devraient hésiter à procéder à des ajustements mineurs ou marginaux. 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.

57. Le principe de pleine concurrence et les Principes ne nécessitent pas le recours à plusieurs méthodes pour une transaction donnée (ou une série de transactions combinées en accord avec les principes décrits au paragraphe 3.9 des Principes) ni par l'administration fiscale ni par le contribuable. Bien que, dans certains cas, la sélection d'une méthode puisse ne pas être simple et le recours à plusieurs méthodes puisse être initialement envisagé, il sera généralement possible de sélectionner une méthode 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.

58. Ceci peut être résumé comme indiqué dans le tableau ci-dessous.

Illustration de la sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce	
Si la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique	⇒ Méthode du prix comparable sur le marché libre
Sinon:	
Lorsque l'une des parties à la transaction réalise des fonctions qui ne sont pas uniques (<i>par ex.</i> fabrication, distribution, services pour lesquels il existe des comparables) et n'apporte aucune contribution unique de valeur (en particulier	⇒ Méthode unilatérale ⇒ Choix de la partie testée (vendeur ou acheteur) : ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins

n'apporte aucun bien incorporel unique de grande valeur)		complexe.	
* La partie testée est le vendeur (par exemple, fabricant sous contrat ou prestataire de services)	✓	Méthode du coût majoré	⇒ Lorsque la méthode du coût majoré et la MTMN peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique : coût majoré
	✓	MTMN basée sur les coûts (i.e. l'indicateur financier testé est le bénéfice net sur coûts)	
	✓	MTMN basée sur les actifs (i.e. l'indicateur financier testé est le bénéfice net sur actifs)	
* La partie testée est l'acheteur (par exemple, commercialisation/distribution)	✓	Méthode du prix de revente	⇒ Lorsque la méthode du prix de revente et la MTMN peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique : prix de revente
	✓	MTMN basée sur les ventes (i.e. l'indicateur financier testé est le bénéfice net sur chiffre d'affaires)	
Lorsque les deux parties à une transaction contrôlée effectuent des contributions uniques et de grande valeur (des biens incorporels uniques de valeur, par exemple)	⇒	Méthode bilatérale	
	✓	Méthode transactionnelle du partage des bénéfices	
Les groupes multinationaux sont libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées ci-avant, dès lors qu'elles satisfont au principe de pleine concurrence. Dans de tels cas, le rejet des méthodes sus-décrites et la sélection d'une « autre méthode » devraient être justifiés.	⇒	Autres méthodes	