



SECTION E REVISEE DU CHAPITRE IV DES PRINCIPES APPLICABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT, RELATIVE AUX RÉGIMES DE PROTECTION

Fî { œ2013

PRÉFACE

Ce rapport a été approuvé par le Comité des affaires fiscales le 26 avril 2013 et par le Conseil de l'OCDE le 16 mai 2013. La Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées [C(95)126/FINAL] a été amendée le 16 mai 2013 pour tenir compte de la révision ci-jointe du rapport sur les régimes de protection, qui remplace la Section E sur les régimes de protection figurant au Chapitre IV des Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

TABLE DES MATIERES

SECTION E SUR LES RÉGIMES DE PROTECTION FIGURANT AU CHAPITRE IV DES PRINCIPES APPLICABLES EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT, TELLE QUE REVISEE	3
E. Régimes de protection	3
E.1 Introduction	3
E.2 Définition et finalité des régimes de protection.....	4
E.3 Avantages des régimes de protection	5
E.3.1 Allègement des obligations	5
E.3.2 Certitude	5
E.3.3 Simplification administrative	6
E.4 Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection.....	6
E.4.1 Divergence par rapport au principe de pleine concurrence	6
E.4.2 Risque de double imposition et de double exonération, et difficultés concernant la procédure amiable	7
E.4.3 Possibilité de favoriser la planification fiscale	9
E.4.4 Problèmes d'équité et d'uniformité	9
E.5 Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection.....	10
<i>ANNEXE I AU CHAPITRE IV: MODÈLES DE PROTOCOLE D'ACCORD ENTRE LES AUTORITÉS COMPÉTENTES POUR L'ÉTABLISSEMENT DE RÉGIMES DE PROTECTION BILATÉRAUX</i>	<i>11</i>
1. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES MANUFACTURIERS À FAIBLES RISQUES	15
2. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES DE DISTRIBUTION À FAIBLES RISQUES	19
3. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES DE RECHERCHE-DÉVELOPPEMENT À FAIBLES RISQUES	23

SECTION E SUR LES RÉGIMES DE PROTECTION FIGURANT AU CHAPITRE IV DES PRINCIPES APPLICABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT, TELLE QUE REVISÉE

Le libellé existant de la Section E (paragraphe 4.93 à 4.122) sera supprimé et remplacé par le libellé suivant. La numérotation des paragraphes de la Section F sera modifiée en conséquence.

E. Régimes de protection

E.1 Introduction

4.93 L'application du principe de pleine concurrence est un processus qui peut consommer beaucoup de ressources. Elle impose souvent aux contribuables et aux administrations fiscales une lourde charge administrative, qu'aggrave encore la complexité des règles en vigueur et les obligations qui en découlent. C'est pourquoi les pays membres de l'OCDE ont été amenés à s'interroger sur l'opportunité d'instaurer des régimes de protection dans le domaine des prix de transfert.

4.94 À l'époque de l'adoption des TPG, en 1995, les opinions exprimées au sujet des régimes de protection étaient, dans l'ensemble, négatives. Certains commentateurs pensaient en effet que, si les régimes de protection pouvaient certes simplifier l'administration et la charge administrative d'application des prix de transfert, de telles règles risquaient de soulever des problèmes fondamentaux ayant des effets potentiellement pervers sur la formation des prix par les entreprises effectuant des transactions contrôlées. D'autres pensaient que les régimes de protection unilatéraux pouvaient avoir une incidence négative sur les recettes fiscales du pays appliquant ce régime, ainsi que sur les recettes fiscales des pays dont les entreprises associées effectuaient des transactions contrôlées avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. Il était en outre avancé que les régimes de protection n'étaient peut-être pas compatibles avec le principe de pleine concurrence. Par conséquent, la conclusion était que les régimes de protection relatifs aux prix de transfert n'étaient pas à recommander de manière générale, et l'application de tels régimes était donc déconseillée.

4.95 En dépit de ces conclusions généralement négatives, un certain nombre de pays ont adopté des régimes de protection. Pour la plupart, ces règles s'appliquent aux petits contribuables et/ou aux transactions les moins complexes. Les administrations fiscales aussi bien que les contribuables en donnent généralement une évaluation favorable, et indiquent que les avantages des régimes de protection l'emportent sur leurs inconvénients, pour autant que ces règles soient soigneusement ciblées et prescrites, et que des efforts soient déployés pour éviter les problèmes qui pourraient résulter de régimes de protection mal conçus.

4.96 Comme on peut s'y attendre, les régimes de protection sont les plus appropriés dans les cas où ils s'appliquent à des contribuables et/ou à des transactions comportant de faibles risques en matière de prix de transfert, et lorsqu'ils sont adoptés sur une base bilatérale ou multilatérale. Il convient de noter que les administrations fiscales autres que celle qui a expressément adopté un régime de protection ne sont en aucune façon engagées ni limitées par celui-ci.

4.97 Bien que les régimes de protection s'appliquent avant tout au bénéfice des contribuables, en permettant une utilisation optimisée des ressources, ils peuvent aussi comporter des avantages pour les administrations fiscales. Celles-ci peuvent en effet économiser des ressources d'audit et d'examen au titre des petits contribuables et des transactions les moins complexes (cas qui peuvent généralement se résoudre

en pratique d'une manière systématique, que ce soit au regard de la méthodologie des prix de transfert ou des résultats effectifs), et consacrer ces ressources aux cas plus complexes et présentant davantage de risques. Par ailleurs, les contribuables bénéficient d'une plus grande certitude et d'une moindre charge administrative d'application des règles lorsqu'il s'agit de déterminer les prix de transfert des transactions éligibles et de soumettre leur déclaration fiscale. Lors de la conception d'un régime de protection, il convient cependant de prêter soigneusement attention aux points suivants : le degré auquel les prix de transfert fixés dans le cadre d'un régime de protection pour les contribuables éligibles sont autorisés à se rapprocher des prix de pleine concurrence; la possibilité de créer des opportunités de planification fiscale induite, et notamment de double exonération d'impôt; le traitement équitable de contribuables placés dans une situation similaire; et les risques de double imposition résultant de l'incompatibilité éventuelle d'un régime de protection avec le principe de pleine concurrence ou avec les pratiques d'autres pays.

4.98 L'examen qui suit porte sur les avantages et les inconvénients potentiels des régimes de protection, et fournit des orientations quant aux circonstances dans lesquelles un régime de protection peut s'appliquer à un système de prix de transfert fondé sur le principe de pleine concurrence.

E.2 Définition et finalité des régimes de protection

4.99 Certaines des difficultés que suscite la mise en œuvre du principe de pleine concurrence peuvent être évitées si l'on met en place des conditions permettant aux contribuables éligibles d'opter pour l'application d'un ensemble de règles simples prescrites en matière de prix de transfert, portant sur des transactions clairement et soigneusement définies, ou encore d'être dispensés de l'application des règles générales en matière de prix de transfert. Dans le premier cas, les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par une administration fiscale ayant expressément adopté ces règles. Ce sont ces dispositions optionnelles que l'on appelle « régimes de protection ».

4.100 Dans le cadre d'un système de prix de transfert, un régime de protection est une disposition qui s'applique à une catégorie bien définie de contribuables ou de transactions et qui les exempte de certaines obligations normalement imposées par les règles générales en matière de prix de transfert d'un pays. Un régime de protection remplace ces règles générales par des obligations plus simples. Il peut, par exemple, autoriser les contribuables à fixer leurs prix de transfert d'une certaine façon, notamment en appliquant une méthode simplifiée prescrite par l'administration fiscale. Un régime de protection peut aussi exempter une catégorie précise de contribuables ou de transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Bien souvent, les contribuables éligibles qui optent pour un régime de protection échappent ainsi à une lourde charge administrative d'application des règles, notamment en ce qui concerne tout ou partie de la documentation à fournir en matière de prix de transfert.

4.101 Au sens de la présente section, les régimes de protection n'incluent pas les mesures de simplification administrative qui ne concernent pas directement la détermination des prix de pleine concurrence, telles que les obligations simplifiées ou les exemptions en matière de documentation (en l'absence de fixation des prix) ou la procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation des prix de transfert pour les transactions avec des entreprises associées (« accords préalables en matière de prix de transfert »); ce mécanisme est commenté à la section F du présent chapitre. On ne traitera pas non plus dans cette section des dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement « excessif » d'une filiale étrangère (règles relatives à la « sous-capitalisation »).

4.102 Même si elles ne correspondent pas exactement à la description susmentionnée d'un régime de protection, d'autres mesures de simplification administrative peuvent être adoptées par certains pays, qui empruntent la voie de la présomption pour obtenir certains des avantages examinés dans la présente section. Par exemple, dans un régime de présomption réfragable, l'administration fiscale fixe un objectif obligatoire en matière de prix de transfert, mais le contribuable a le droit de démontrer qu'il a calculé ses prix de

transfert conformément au principe de pleine concurrence. Dans un tel régime, il est essentiel que le contribuable ne supporte pas, pour démontrer que son prix est conforme au principe de pleine concurrence, une charge plus lourde qu'en l'absence d'un tel régime. Tout système de ce type doit absolument prévoir une procédure amiable pour résoudre les problèmes de double imposition pouvant découler de l'application d'une présomption irréfutable.

E.3 Avantages des régimes de protection

4.103 Les principaux avantages des régimes de protection sont les suivants :

simplifier l'application des règles et réduire, pour les contribuables éligibles, les coûts de mise en conformité avec la réglementation aux fins de la détermination et de la documentation des conditions appropriées pour les transactions contrôlées éligibles;

donner aux contribuables éligibles l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions contrôlées sera accepté par l'administration fiscale qui a adopté le régime de protection, après un contrôle allégé, ou après simple vérification que le contribuable remplit les conditions d'éligibilité aux dispositions du régime de protection et en applique les règles ;

permettre aux administrations fiscales de redéployer leurs ressources administratives vers l'examen de transactions et de contribuables plus complexes ou assortis de risques plus élevés.

E.3.1 Allègement des obligations

4.104 L'application du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles ou coûteuses à obtenir et/ou à évaluer. Dans certains cas, cette charge administrative peut être disproportionnée par rapport à la taille du contribuable, aux fonctions qu'il assume et aux risques inhérents à ses transactions contrôlées.

4.105 Un régime de protection bien conçu peut alléger sensiblement cette charge administrative en éliminant l'obligation de collecte de données et de documentation, en contrepartie de la fixation des prix de transfert pour les transactions éligibles dans les limites des paramètres prévus par le régime de protection. En particulier dans les domaines où les risques afférents aux prix de transfert sont faibles, et où la charge administrative d'application des règles est disproportionnée par rapport à ces risques, un tel arrangement peut être mutuellement avantageux pour les contribuables et pour l'administration fiscale. Dans le cadre d'un régime de protection, le contribuable pourrait fixer ses prix de transfert sans craindre de les voir remis en cause par l'administration fiscale offrant le régime de protection, et sans être obligé de rechercher des transactions comparables ni de dépenser des ressources pour démontrer la conformité de ses prix de transfert.

E.3.2 Certitude

4.106 Un autre avantage des régimes de protection réside dans la certitude que les prix de transfert pratiqués par le contribuable seront acceptés par l'administration fiscale offrant ce régime, pour autant que le contribuable remplisse les conditions d'éligibilité au régime et en applique les règles. L'administration fiscale accepterait, sans autre examen ou avec un contrôle minimal, les prix de transfert respectant les paramètres prévus par le régime. Les contribuables pourraient se voir indiquer les paramètres permettant d'obtenir un prix de transfert jugé acceptable par l'administration fiscale pour la transaction éligible.

E.3.3 Simplification administrative

4.107 Un régime de protection simplifierait la tâche de l'administration fiscale. Bien que l'éligibilité de catégories particulières de contribuables et de transactions doive être soigneusement évaluée au regard des dispositions spécifiques du régime, cette évaluation ne devrait pas nécessairement être effectuée par des spécialistes des prix de transfert. Une fois établie l'éligibilité au régime, les contribuables concernés ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert pour leurs transactions contrôlées éligibles. L'administration fiscale pourrait ainsi s'assurer des recettes fiscales en situation de faible risque avec un engagement limité de ressources et concentrer ses efforts sur l'examen de transactions et de contribuables plus complexes ou à risques plus élevés. Un régime de protection peut en outre améliorer le respect des règles par les petits contribuables qui pourraient, sinon, penser que leurs pratiques en matière de prix de transfert échappent à tout contrôle.

E.4 Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection

4.108 L'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables ou de transactions peut avoir des conséquences négatives, résultant des circonstances suivantes :

1. l'application d'un régime de protection dans un pays donné peut conduire à la déclaration de revenus imposables qui ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence ;

s'il est adopté de façon unilatérale, un régime de protection peut accroître le risque de double imposition ou de double exonération ;

un régime de protection peut ouvrir la voie à une planification fiscale indue, et

un régime de protection peut poser des problèmes au regard de l'équité et de l'uniformité.

E.4.1 Divergence par rapport au principe de pleine concurrence

4.109 Lorsqu'un régime de protection prévoit une méthode simplifiée de détermination des prix de transfert, cette méthode ne correspond pas nécessairement dans tous les cas à celle qui serait la plus appropriée à la situation concrète d'un contribuable soumis aux dispositions générales en matière de détermination des prix de transfert. Par exemple, un régime de protection peut imposer l'utilisation d'une méthode particulière, alors que le contribuable pourrait avoir déterminé qu'une autre méthode était plus appropriée à sa situation concrète. Dans ce cas, on pourrait considérer qu'il y a incompatibilité avec le principe de pleine concurrence, lequel exige l'utilisation de la méthode la plus appropriée.

4.110 Un régime de protection suppose d'établir un compromis entre le strict respect du principe de pleine concurrence et la facilité d'administration du régime. De tels régimes ne sont pas conçus pour correspondre exactement à la situation concrète de chacun des contribuables et des transactions. Le degré de correspondance entre les prix déterminés dans le cadre du régime de protection et les prix reflétant le principe de pleine concurrence pourrait être amélioré par la collecte, la compilation et la mise à jour fréquente de tout un ensemble d'informations relatives à l'évolution des prix observés pour des catégories pertinentes de transactions entre des parties indépendantes appropriées. Or, l'ampleur des efforts à déployer pour définir les paramètres d'un régime de protection d'une façon suffisamment précise pour répondre au principe de pleine concurrence irait à l'encontre de la simplification administrative recherchée dans le cadre d'un régime de protection.

4.111 Afin d'éviter que les contribuables soient pénalisés par une divergence entre régime de protection et principe de pleine concurrence au regard de la détermination des prix de transfert, il est possible de leur

proposer soit d'opter pour le régime de protection, soit de fixer les prix de transfert pour leurs transactions conformément au principe de pleine concurrence. Avec une telle approche, les contribuables estimant que le régime de protection les oblige à déclarer un montant de revenus supérieur au montant correspondant à l'application du principe de pleine concurrence pourraient appliquer les règles générales en matière de prix de transfert. Si une telle approche permet d'atténuer les divergences entre principe de pleine concurrence et régime de protection pour ce qui est de la détermination des prix de transfert, elle a également pour effet de limiter les avantages administratifs du régime de protection pour l'administration fiscale. En outre, l'administration fiscale devra prendre en compte la perte potentielle de recettes fiscales découlant d'une telle approche, puisque les contribuables ne paieront l'impôt que sur le plus faible des deux montants résultant soit de l'application du régime de protection soit de l'application du principe de pleine concurrence. Les États peuvent par ailleurs envisager avec réticence le fait que les contribuables puissent opter pour l'application du régime de protection pendant une année puis l'abandonner l'année suivante, en fonction des avantages que leur procure ce régime. Ils pourraient souhaiter atténuer ces risques en maîtrisant les conditions dans lesquelles un contribuable peut être éligible au régime de protection, par exemple en lui imposant de prévenir l'administration fiscale à l'avance de son intention d'opter pour le régime de protection ou en lui demandant de s'engager à opter pour ce régime pendant un certain nombre d'années.

E.4.2 Risque de double imposition et de double exonération, et difficultés concernant la procédure amiable

4.112 Un problème majeur que posent les régimes de protection est l'augmentation du risque de double imposition. Si dans le but d'accroître les bénéfices déclarés dans son pays, une administration fiscale fixe les paramètres d'un régime de protection à un niveau soit supérieur soit inférieur aux prix résultant de l'application du principe de pleine concurrence, les contribuables peuvent être incités à modifier les prix qu'ils auraient pratiqués dans d'autres circonstances à l'égard de parties contrôlées, afin d'éviter la vérification de leurs prix de transfert dans le pays offrant le régime de protection. Le risque de majoration du revenu imposable dans le pays accordant le régime de protection est plus grand lorsque ce pays sanctionne lourdement la minoration de l'impôt ou la non-communication de la documentation requise, ce qui incite encore davantage les contribuables à faire en sorte que leurs prix de transfert soient acceptés dans ce pays sans autre examen.

4.113 Si le régime de protection conduit les contribuables à déclarer des revenus supérieurs à ceux qu'ils déclareraient en application du principe de pleine concurrence, cela peut se révéler avantageux pour l'administration fiscale qui l'accorde, puisque les contribuables résidents déclarent davantage de revenus imposables. En revanche, le régime de protection peut conduire à ce qu'un niveau moindre de revenu imposable soit déclaré dans la juridiction fiscale de l'entreprise associée qui est l'autre partie à la transaction. On peut alors penser que l'administration fiscale étrangère va contester les prix résultant de l'application du régime de protection, avec le risque pour le contribuable de subir une double imposition. En conséquence, l'avantage administratif obtenu par l'administration fiscale du pays accordant le régime de protection pourrait l'être aux dépens des autres pays qui, pour préserver leur base d'imposition, devront déterminer systématiquement si les prix ou résultats autorisés dans le cadre du régime de protection sont compatibles avec ceux qui seraient obtenus en application de leurs propres règles en matière de prix de transfert. La charge administrative que s'est épargnée le pays accordant le régime de protection se trouve ainsi reportée sur les autres pays.

4.114 Dans le cas des petits contribuables et des transactions les moins complexes, les avantages que présente un régime de protection peuvent l'emporter sur les difficultés qu'il pose. Pour autant que le régime de protection soit optionnel, les contribuables peuvent considérer qu'un niveau modéré de double imposition, résultant éventuellement du régime de protection, est un prix acceptable à payer pour échapper à l'obligation de se conformer à des règles complexes en matière de prix de transfert. On peut estimer que

le contribuable est capable de se former sa propre opinion quant au fait de savoir si l'éventualité d'une double imposition est acceptable ou non en cas d'option pour le régime de protection.

4.115 Lorsqu'un régime de protection est adopté de manière unilatérale, il convient de prendre garde à fixer les paramètres du régime de façon à éviter la double imposition, et le pays adoptant le régime de protection devrait de manière générale être prêt à envisager, au cas par cas, une modification du résultat de l'application de ce régime dans le cadre d'une procédure amiable afin d'atténuer le risque de double imposition. Au minimum, pour que les contribuables puissent prendre leur décision en toute connaissance de cause, le pays accordant le régime de protection devrait annoncer explicitement à l'avance s'il est ou non disposé à atténuer une éventuelle double imposition résultant de l'application du régime. De toute évidence, lorsqu'un régime de protection n'est pas optionnel et que le pays en question refuse d'envisager l'élimination de la double imposition, le risque de double imposition résultant du régime de protection serait excessivement élevé, et incompatible avec les conventions fiscales destinées à éviter la double imposition.

4.116 Cela étant, si un régime de protection unilatéral permet de déclarer un revenu inférieur au montant de pleine concurrence dans le pays accordant le régime, les contribuables seront incités à opter pour le régime de protection. Dans ce cas, rien ne garantit que ces contribuables déclareront dans d'autres pays leurs revenus sur la même base ou pour un montant supérieur au montant de pleine concurrence. De plus, il est peu probable que les administrations fiscales étrangères soient habilitées à exiger que ces revenus soient déclarés au-dessus du niveau qui résulterait de l'application du principe de pleine concurrence. Bien que, dans de telles situations, la sous-imposition soit exclusivement aux dépens du pays accordant le régime de protection et ne doive pas empêcher les autres pays d'imposer les revenus au niveau de pleine concurrence, la double exonération serait inévitable, entraînant potentiellement des distorsions des investissements et des échanges.

4.117 Il est important de faire observer que les problèmes susmentionnés découlant des régimes de protection – résultats divergeant de l'application du principe de pleine concurrence et possibilités de double imposition et de double exonération – peuvent être en grande partie éliminés par l'adoption de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, par le biais d'accords conclus entre les autorités compétentes de différents pays. Deux ou plusieurs pays peuvent ainsi, par convention, définir des catégories de contribuables et/ou de transactions auxquelles s'appliquent un régime de protection et établir des paramètres de détermination des prix de transfert qui soient acceptés par toutes les parties contractantes pour autant qu'ils soient appliqués de la même manière dans chacun des pays. Ces accords peuvent être publiés à l'avance, ce qui permet aux contribuables de déclarer leurs résultats de façon homogène dans chacun des pays concernés, en conformité avec l'accord.

4.118 Lorsque deux ou plusieurs pays aux intérêts potentiellement divergents se mettent d'accord sur un tel régime de protection, il en résulte un cadre rigoureux qui restreint en grande partie l'arbitraire caractérisant éventuellement un régime unilatéral et qui permet d'éliminer l'essentiel des problèmes de double imposition et de double exonération créés par les régimes de protection. En particulier pour certains petits contribuables et/ou certaines transactions relativement simples, la création de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux par voie d'accords entre les autorités compétentes peut offrir un moyen intéressant de simplifier les prix de transfert tout en évitant certains des pièges potentiels que recèlent les régimes de protection unilatéraux.

4.119 L'annexe I au chapitre IV des présents Principes contient des modèles de protocole d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser pour établir des régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux à appliquer, dans des situations appropriées, à des catégories communes de cas relevant des prix de transfert. L'utilisation de ces modèles ne saurait être considérée comme obligatoire ou prescriptive pour l'établissement de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux. Ces modèles visent simplement à

fournir un cadre possible, à adapter en fonction des besoins particuliers des autorités fiscales des pays concernés.

E.4.3 Possibilité de favoriser la planification fiscale

4.120 Les régimes de protection peuvent par ailleurs fournir aux contribuables des possibilités de planification fiscale. Les entreprises risquent d'être incitées à modifier leurs prix de transfert de façon à transférer des revenus imposables dans d'autres pays. Cela peut également favoriser l'évasion fiscale, dans la mesure où les contribuables mettraient en place des arrangements artificiels pour tirer parti des régimes de protection. Par exemple, si les régimes de protection s'appliquent à des transactions « simples » ou « petites », les contribuables peuvent être tentés de fractionner les transactions de façon à ce qu'elles apparaissent simples ou petites.

4.121 Si un régime de protection repose sur une moyenne pour un secteur, les contribuables ayant une rentabilité supérieure à la moyenne pourraient en tirer parti. Par exemple, une entreprise efficiente pratiquant le prix de pleine concurrence pourra dégager une marge de 15 % sur des ventes à des entreprises associées. Si un pays adopte un régime de protection prévoyant une marge de 10 %, l'entreprise aura intérêt à opter pour le régime de protection et à transférer les 5 % restants vers des pays à fiscalité moindre, ce qui implique que des revenus imposables seront transférés hors du pays. À grande échelle, cette situation pourrait entraîner des pertes de recettes fiscales considérables pour le pays accordant le régime de protection.

4.122 Ce problème peut être largement évité par la solution évoquée au paragraphe 4.117, consistant à adopter des régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, ce qui limite l'application d'un tel régime aux transactions entre des pays ayant les mêmes intérêts en matière de prix de transfert. Lorsqu'elles adoptent des régimes de protection bilatéraux et multilatéraux, les administrations fiscales doivent être conscientes que la création d'un vaste réseau de tels régimes est susceptible d'encourager la recherche des régimes les plus avantageux, c'est-à-dire la localisation des transactions sur des territoires offrant des régimes de protection plus favorables; elles devraient donc prendre des mesures appropriées pour circonscrire cette possibilité. De même, il serait judicieux que les pays adoptant des régimes de protection bilatéraux définissent des fourchettes de résultats acceptables assez étroites et exigent une déclaration cohérente des revenus dans chaque pays partie à l'accord. Si nécessaire, les pays peuvent utiliser les clauses d'échange d'informations figurant dans les traités afin de s'assurer de la cohérence des déclarations dans le cadre d'un régime de protection bilatéral.

4.123 Il appartient à chaque pays de décider s'il est disposé à subir une certaine érosion de sa base d'imposition du fait de la mise en œuvre d'un régime de protection. Les deux composantes fondamentales de cet arbitrage sont, d'une part, l'élément de certitude et la simplicité administrative du régime de protection pour les contribuables et pour les administrations fiscales, et d'autre part, l'éventualité d'une érosion des recettes fiscales.

E.4.4 Problèmes d'équité et d'uniformité

4.124 Par ailleurs, les régimes de protection soulèvent des problèmes d'équité et d'uniformité. En mettant en place un régime de protection, on crée deux ensembles de règles de détermination des prix de transfert. Des critères clairs et soigneusement conçus doivent être fixés pour différencier des autres contribuables et transactions ceux qui sont éligibles au régime de protection, afin de minimiser la possibilité que deux contribuables présentant de grandes similitudes, et éventuellement concurrents, se trouvent de part et d'autre du seuil ouvrant droit au régime de protection ou, à l'inverse, que le régime de protection soit appliqué à des contribuables ou à des transactions auxquels il n'est pas destiné. Si les critères ne sont pas assez précis, des contribuables similaires pourraient être soumis à un traitement fiscal

différent : l'un, autorisé à appliquer le régime de protection, sera exempté de l'application des dispositions générales en matière de prix de transfert; l'autre sera astreint à déterminer les prix de transfert applicables à ses transactions selon les dispositions générales. L'application d'un traitement fiscal préférentiel dans le cadre d'un régime de protection applicable à une catégorie particulière de contribuables risque donc de créer une discrimination et de fausser la concurrence. L'adoption de régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux peut, dans certaines circonstances, accroître les risques de traitement fiscal divergent, non seulement entre des contribuables différents mais similaires, mais aussi entre des transactions similaires réalisées par le même contribuable avec des entreprises associées situées dans des juridictions différentes.

E.5 Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection

4.125 L'application et l'administration des prix de transfert est un processus souvent long, complexe et coûteux. Si les régimes de protection sont soigneusement conçus et appliqués dans des circonstances appropriées, certains de ces inconvénients peuvent être évités, et les contribuables peuvent bénéficier d'une plus grande certitude.

4.126 Les régimes de protection peuvent soulever différents problèmes, par exemple avoir des effets pervers sur les décisions de prix des entreprises effectuant des transactions contrôlées, ainsi que des répercussions négatives sur les recettes fiscales du pays qui applique le régime de protection et sur celles des pays dans lesquels des entreprises associées réalisent des transactions contrôlées avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. En outre, les régimes de protection unilatéraux peuvent donner lieu à une double imposition ou à une double exonération.

4.127 Cependant, s'agissant des petits contribuables et de transactions les moins complexes, les avantages des régimes de protection peuvent l'emporter sur les problèmes qu'ils posent. L'application optionnelle d'un régime de protection, du point de vue des contribuables, peut en outre limiter la divergence par rapport à la détermination des prix de transfert en application du principe de pleine concurrence. Il est recommandé aux pays qui adoptent des régimes de protection de se tenir disposés à modifier, par voie de procédure amiable, les résultats issus des régimes de protection afin de limiter les risques potentiels de double imposition.

4.128 Lorsque les régimes de protection sont négociés sur une base bilatérale ou multilatérale, ils peuvent alléger considérablement la charge d'application des règles ainsi que la complexité administrative tout en évitant de créer des problèmes de double imposition ou de double exonération. Par conséquent, le recours aux régimes de protection bilatéraux ou multilatéraux, dans des circonstances appropriées, doit être encouragé.

4.129 Il doit être bien entendu qu'un régime de protection, qu'il soit adopté sur une base unilatérale ou bilatérale, ne crée aucun engagement ni aucun précédent pour les pays qui n'ont pas eux-mêmes adopté le régime de protection.

4.130 En ce qui concerne la détermination des prix de transfert dans des cas plus complexes et assortis de risques plus élevés, il est peu probable qu'un régime de protection puisse, en pratique, se substituer à une application rigoureuse, au cas par cas, du principe de pleine concurrence conformément aux dispositions des présents Principes.

4.131 Les administrations fiscales nationales doivent soigneusement évaluer les avantages et les inconvénients des régimes de protection pour les appliquer dans les circonstances qu'elles jugent appropriées.

Il est proposé l'ajout des trois modèles de protocole d'accord suivants à l'annexe I du chapitre IV des Principes applicables en matière de prix de transfert (TPG). L'annexe existante au chapitre IV des TPG devient l'annexe II et s'intitule comme suit: « Annexe II au chapitre IV : Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable (« APP PA ») ».

Annexe I au chapitre IV

Modèles de protocole d'accord entre les autorités compétentes pour l'établissement de régimes de protection bilatéraux

Introduction

La présente annexe contient des modèles de protocole d'accord destinés aux autorités compétentes qui souhaitent négocier des régimes de protection bilatéraux applicables à des catégories communes d'affaires relevant des prix de transfert, concernant des fonctions à faibles risques dans les domaines de la distribution, des industries manufacturières et de la recherche-développement. Elle se propose de fournir aux États un outil qu'ils pourront adapter et utiliser pour résoudre, par le biais des régimes de protection bilatéraux, des cas importants relevant des prix de transfert qui demandent à l'heure actuelle beaucoup de temps et d'efforts lorsqu'ils sont traités au cas par cas. Les autorités compétentes sont bien entendu libres de modifier, d'ajouter ou de supprimer toute disposition de ces modèles lorsqu'elles concluent leurs propres accords bilatéraux.

Raisons justifiant de conclure un protocole d'accord établissant un régime de protection bilatéral

Comme le décrit la section E.4 du chapitre IV des présents Principes, l'un des problèmes potentiels découlant du recours aux régimes de protection unilatéraux en matière de prix de transfert est qu'ils peuvent accroître le risque de double imposition et de double exonération. Cela peut se produire si le pays accordant le régime de façon unilatérale oriente ce régime vers le haut d'une fourchette de bénéfices acceptables au regard du principe de pleine concurrence, alors qu'une partie au traité abritant l'autre côté de la transaction conteste l'affirmation selon laquelle le niveau de bénéfice défini pour le régime de protection reflète les conditions d'une transaction de pleine concurrence. Certains observateurs soutiennent que les fourchettes de bénéfices en régime de protection ont tendance à augmenter au fil du temps, ce qui exacerbe ce problème potentiel. En outre, il est parfois avancé que les régimes de protection unilatéraux peuvent avoir tendance à obliger les contribuables à déclarer des niveaux de revenus supérieurs à ce qu'ils seraient en pleine concurrence, se trouvant ainsi soumis à une double imposition, ce qui serait le prix à payer pour la commodité et la simplification administratives. Enfin, les régimes de protection unilatéraux peuvent parfois procurer des gains inespérés aux contribuables dont la situation concrète laisserait penser que leurs revenus dépassant le niveau prévu par le régime de protection correspondraient davantage aux conditions de transactions en situation de pleine

concurrence.

On peut s'attendre à ce que ces problèmes de double imposition et de gains inespérés soient très prononcés dans le cas de régimes de protection applicables à certains des types les plus communs de transactions en matière de prix de transfert. Ils pourraient clairement se poser pour des transactions telles que la vente de marchandises à une filiale locale de distribution en vue de leur revente, avec des risques limités sur le marché local, ou des accords de fabrication sous contrat, ou encore des dispositifs contractuels de recherche. C'est peut-être pour cette raison que pratiquement aucun pays n'a mis en place de régime de protection pour traiter ces types courants de problématiques de prix de transfert.

Il arrive que les marges de distribution et de production soient très homogènes sur le plan géographique et sectoriel. Par conséquent, la formulation d'orientations relatives aux fourchettes de règlement normal pour ces types de cas pourrait conduire à une réduction considérable du nombre de contrôles en matière de prix de transfert, ainsi que du nombre d'affaires à traiter par les autorités compétentes et autres controverses en matière de prix de transfert, si des fourchettes raisonnables de résultats pouvaient faire l'objet d'accords bilatéraux et d'une publication.

Ce type de cas pourrait vraisemblablement être traité par le biais de protocoles d'accord bilatéraux, adoptés et publiés par les autorités compétentes. Certains pays ont adopté de tels accords sur une base bilatérale. L'opinion générale de ces pays est que les dispositions de l'article 25(3) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE sont suffisantes pour habiliter des autorités compétentes à conclure un accord bilatéral sur un régime de protection qui s'appliquerait à de nombreux contribuables présentant des similitudes. L'article 25(3) dispose en effet que : « Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention ». Un accord entre autorités compétentes sur un régime de protection bilatéral en matière de prix de transfert constitue, de fait, un « accord amiable » qui permet de « résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application » de l'article 9 de la Convention.

Bien que rien n'empêche les autorités compétentes d'adopter des régimes de protection en vertu de l'article 25(3) sur une base multilatérale si les conditions et les circonstances le permettent, les types particuliers de transactions décrits supra sont tels que les États privilégient souvent l'approche bilatérale.

En présence de tels protocoles d'accord, les contribuables éligibles seraient en mesure de gérer leurs résultats financiers de sorte qu'ils s'inscrivent dans la fourchette convenue au titre du régime de protection, étant assurés que leurs résultats seront acceptés dans les deux pays parties au protocole d'accord concerné. Un précédent fréquemment cité pour ce type d'approche est l'accord conclu entre les États-Unis et le Mexique concernant les fourchettes de bénéfices du régime de protection applicable aux entreprises manufacturières sous douane.

Une approche bilatérale pour l'élaboration d'un régime de protection présente un certain nombre d'avantages par rapport à un régime de protection unilatéral en matière de prix de transfert :

- une approche bilatérale appliquée par le biais d'un protocole d'accord entre autorités compétentes accroît la probabilité que le régime de protection n'entraînera pas une double imposition ou une double exonération ;
- un régime de protection bilatéral peut être ajusté en fonction du profil économique d'un marché donné ou de circonstances particulières, le rendant ainsi compatible avec le principe

de pleine concurrence ;

- un régime de protection bilatéral peut être conclu de façon sélective avec des pays ayant des taux d'imposition similaires, ce qui limite l'éventualité que le régime lui-même crée des possibilités de manipulation des prix de transfert et offre un moyen de restreindre l'application du régime de protection aux situations présentant de très faibles risques en matière de prix de transfert ;
- si les pays concernés le souhaitent, un régime de protection bilatéral peut, dans un premier temps, s'appliquer uniquement aux petits contribuables et/ou aux petites transactions, afin de limiter le volume de recettes fiscales exposé au régime de protection ;
- les régimes de protection adoptés par le biais d'un protocole d'accord entre autorités compétentes peuvent être revus et modifiés de temps à autre d'un commun accord entre autorités compétentes, de sorte que leurs dispositions restent d'actualité et reflètent l'évolution de l'économie ;
- pour les pays en développement ayant des ressources très limitées, la conclusion de protocoles d'accord bilatéraux avec plusieurs pays partenaires offre un moyen de protéger leur base d'imposition locale concernée par les prix de transfert, sans déployer d'efforts démesurés pour veiller à l'application des règles.

Il peut être utile de prendre en compte les éléments suivants lors de la négociation et de la conclusion d'un protocole d'accord.

1. Description des entreprises éligibles et critères à remplir, par exemple :
 - a. description des fonctions devant être assurées (ou qui sont interdites) comme condition d'application du régime de protection ;
 - b. risques à supporter par les entreprises participantes comme conditions d'application du régime de protection ;
 - c. composition des actifs pouvant être utilisés par les entreprises participantes comme condition d'application du régime de protection ;
 - d. description des catégories d'entités exclues du régime de protection (du fait de leur taille, de leur secteur, etc.).
2. Description des transactions éligibles couvertes par le protocole d'accord ;
3. Détermination de la fourchette de rémunération de la partie testée en situation de pleine concurrence ;
4. Dates d'application du protocole d'accord ;
5. Déclaration indiquant que le protocole d'accord lie les deux administrations fiscales concernées ;
6. Procédures de communication et de suivi en rapport avec le protocole d'accord ;
7. Obligations des entreprises participantes en matière de documentation et de conservation

des données ;

8. Mécanisme de règlement des différends.

On trouvera ci-après des modèles de protocole d'accord pour trois types de transactions : i) les prestations de services manufacturiers à faibles risques ; ii) les prestations de services de distribution à faibles risques ; et iii) les prestations de services contractuels de recherche-développement à faibles risques.

1. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES MANUFACTURIERS À FAIBLES RISQUES

Préambule

1. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] sont convenues d'une rémunération de pleine concurrence applicable aux services manufacturiers à faibles risques fournis par une entreprise éligible située en [État A] pour le compte d'une entreprise associée située en [État B], et par une entreprise éligible située en [État B] pour le compte d'une entreprise associée située en [État A] dans les circonstances décrites ci-après. Le présent protocole d'accord a pour objet d'offrir une sécurité juridique aux entreprises éligibles en établissant des procédures spécifiques d'application des règles relatives aux prix de transfert en [État A] et en [État B] et en éliminant la double imposition.

2. Le présent protocole d'accord est conclu conformément aux dispositions de l'article [25] de la [Convention fiscale] (ci-après « la Convention ») entre [État A] et [État B]. Il met en œuvre les principes de l'article [9] de la Convention dans les circonstances décrites ci-après. Il s'applique aux exercices fiscaux des entreprises éligibles clos durant les années civiles [20__] à [20__]. Ce délai sera prolongé de cinq ans, à moins que l'un des deux États notifie à l'autre État, par écrit, son intention de mettre fin au présent protocole au plus tard le 31 décembre [20__]. L'expiration du présent protocole s'appliquera aux exercices fiscaux des entreprises éligibles s'achevant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle le présent protocole vient à expiration.

3. Aux fins du présent protocole, une « entreprise » est définie selon les dispositions du paragraphe [1] de l'article [3] de la Convention.

Entreprise éligible

4. Aux fins du présent protocole, une entreprise éligible doit posséder chacune des caractéristiques décrites au présent paragraphe.

- a) L'entreprise éligible est résidente d'un État contractant aux fins de la Convention et exerce ses activités principalement dans cet État.
- b) La principale activité de l'entreprise éligible consiste soit en la prestation de services manufacturiers dans son État de résidence pour le compte d'une entreprise associée (au sens de l'article [9] de la Convention) résidente de l'autre État contractant, soit en la production de biens manufacturés qu'elle vend à cette entreprise associée.
- c) L'entreprise éligible a conclu un accord écrit avec l'entreprise associée avant le début de l'exercice fiscal considéré de l'entreprise éligible, aux termes duquel l'entreprise associée supporte les principaux risques commerciaux liés aux activités manufacturières de l'entreprise éligible et accepte de rémunérer l'entreprise éligible pour ses activités de fabrication à des niveaux compatibles avec le présent protocole.
- d) Les dépenses annuelles de recherche-développement et d'ingénierie de produit de l'entreprise éligible représentent au total moins de [___] % de son chiffre d'affaires net.
- e) L'entreprise éligible n'assume pas les fonctions de publicité, de commercialisation ou de distribution, ni les fonctions de crédit ou de recouvrement, ni les fonctions d'administration des garanties pour les produits qu'elle fabrique.

- f) L'entreprise éligible ne conserve pas la propriété des produits finis après leur départ de l'usine, ne supporte aucun frais de transport ou d'expédition au titre de ces produits finis, et n'assume aucun risque de perte eu égard aux dommages ou à la perte des produits finis pendant leur transport.
- g) L'entreprise éligible n'assume aucune fonction administrative, juridique, comptable ou de gestion du personnel, autre que les fonctions directement liées à l'exercice de ses activités de fabrication.
- h) Au moins [___] % des actifs de l'entreprise éligible sont des installations et des équipements de fabrication, des stocks de matières premières et des stocks de biens en cours de fabrication ; ce pourcentage est calculé sur la base de la moyenne des actifs détenus le dernier jour de chacun des quatre trimestres de l'exercice fiscal considéré de l'entreprise éligible.
- i) Le stock de produits finis de l'entreprise éligible ne dépasse pas [___] % du chiffre d'affaires annuel net de l'entreprise éligible, calculé sur la base de la moyenne des actifs selon la méthode figurant au paragraphe h) ci-dessus.

5. Une entreprise éligible ne peut pas :

- a) exercer sa principale activité dans l'un des secteurs suivants : [_____] ;
- b) réaliser un chiffre d'affaires annuel net supérieur à [_____] ;
- c) avoir un actif total supérieur à [_____] ;
- d) tirer plus de [___] % de ses revenus nets de transactions autres que des transactions éligibles ;
- e) avoir fait l'objet d'un contrôle de ses prix de transfert en [État A] ou en [État B] au cours des [___] dernières années qui s'est traduit par un redressement supérieur à [_____].

Transactions éligibles

6. Aux fins du présent protocole d'accord, une transaction éligible est i) la prestation de services manufacturiers par l'entreprise éligible pour le compte d'une entreprise associée résidente de l'autre État contractant et/ou (ii) la vente de biens manufacturés produits par l'entreprise éligible à une entreprise associée résidente de l'autre État contractant, dans chaque cas sans l'interposition d'autres transactions ou parties.

Détermination du revenu imposable de l'entreprise éligible

7. Dans le cas où une entreprise éligible opte pour l'application des dispositions du présent protocole d'accord :

- a) lorsque l'entreprise éligible détient la propriété des matières premières et des stocks de biens en cours de fabrication en rapport avec les transactions éligibles, son revenu net avant impôt au titre de ses transactions éligibles pour l'exercice fiscal est compris dans une fourchette de [est égal à] [___ à ___] % de ses coûts totaux, étant entendu que la base de

calcul de la marge bénéficiaire en pourcentage exclut uniquement les frais financiers nets, les gains ou pertes de change et les coûts non récurrents ;

- b) lorsque l'entreprise associée détient la propriété des matières premières et des stocks de biens en cours de fabrication en rapport avec les transactions éligibles, le revenu net avant impôt de l'entreprise éligible au titre de ses transactions éligibles pour l'exercice fiscal est compris dans une fourchette de [est égal à] [__ à __] % de ses coûts totaux, étant entendu que la base de calcul de la marge bénéficiaire en pourcentage exclut uniquement les frais financiers nets, les gains ou pertes de change et les coûts non récurrents ;
- c) la terminologie comptable utilisée dans le présent protocole d'accord est définie conformément aux principes comptables généralement admis dans l'État de résidence de l'entreprise éligible.

8. L'[État A] et l'[État B] conviennent tous deux que la rémunération des transactions éligibles calculée conformément au présent protocole d'accord est considérée comme constituant une rémunération de pleine concurrence aux fins de l'application des règles relatives aux prix de transfert en vigueur dans l'État en question et des dispositions de l'article [9] de la Convention.

Établissement stable

9. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] conviennent que l'entreprise associée qui est partie à une transaction éligible ne saurait être considérée comme un établissement stable dans l'État de résidence de l'entreprise éligible au motif que l'entreprise éligible assure pour son compte des services manufacturiers à faibles risques ou au motif que l'entreprise associée obtient la propriété de biens produits par l'entreprise éligible dans le pays de résidence de l'entreprise éligible.

Choix du régime et obligations d'information

10. Une entreprise éligible et l'entreprise associée peuvent opter pour l'application systématique des dispositions du présent protocole d'accord en [État A] et en [État B] en déposant une déclaration couvrant les transactions éligibles auprès de [_____] en [État A] et de [_____] en [État B] au plus tard le [_____].

11. Ladite déclaration contient les éléments suivants :

- une attestation confirmant l'intention des contribuables d'appliquer le présent protocole d'accord, et d'être liés par lui, [pendant l'exercice en cours] [pendant une période de __ années à compter du présent exercice] ;
- une attestation stipulant que les revenus et les dépenses au titre des transactions éligibles seront déclarés sur la même base en [État A] et en [État B] conformément au présent accord ;
- un descriptif des transactions éligibles;
- une identification de chacune des entreprises associées qui sont parties aux transactions éligibles;
- les états financiers vérifiés de l'entreprise éligible pour l'exercice concerné, ainsi que des informations financières et comptables supplémentaires de nature à démontrer que l'entreprise éligible remplit les critères d'éligibilité;

- un calcul détaillé des revenus perçus par l'entreprise éligible au titre des transactions éligibles, fondé sur l'application des principes du présent protocole d'accord ;
- une déclaration par laquelle l'entreprise éligible s'engage à répondre dans un délai de 60 jours à toute demande de l'autorité fiscale de son État de résidence sollicitant des informations que celle-ci juge nécessaires pour établir l'éligibilité de l'entreprise au bénéfice du présent protocole d'accord.

12. Dès lors que l'entreprise éligible et son entreprise associée auront satisfait aux obligations susmentionnées, et qu'elles auront déclaré leurs revenus conformément aux principes figurant dans le présent protocole en déposant dans les délais prescrits une déclaration fiscale pour l'exercice concerné, elles seront exemptées des obligations auxquelles elles seraient autrement soumises en matière de documentation des prix de transfert en [État A] et en [État B] au titre des transactions éligibles.

13. Dans le cas où une entreprise éligible et son entreprise associée n'ont pas opté pour l'application du présent protocole d'accord à leurs transactions éligibles, elles doivent appliquer les règles de [État A] et de [État B] en matière de prix de transfert et de documentation comme si le présent protocole d'accord n'était pas en vigueur.

14. Tout différend relatif à l'application du présent protocole d'accord est soumis aux autorités compétentes de [État A] et de [État B] pour résolution par la voie de l'accord amiable.

15. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] peuvent si nécessaire échanger des renseignements pour appliquer cet accord, conformément aux dispositions de l'article [26] de la Convention.

Dénonciation de l'accord

16. L'[État A] ou l'[État B] peut mettre fin à tout moment au présent protocole d'accord en avisant par écrit l'autorité compétente de l'autre État contractant et en publiant cet avis. Cette dénonciation portera ses effets, pour les entreprises éligibles, sur les exercices fiscaux commençant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle cet avis de dénonciation a été envoyé et publié.

2. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES DE DISTRIBUTION À FAIBLES RISQUES

Préambule

1. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] sont convenues d'une rémunération de pleine concurrence applicable aux services de distribution à faibles risques fournis par une entreprise éligible située en [État A] pour le compte d'une entreprise associée située en [État B], et par une entreprise éligible admissible située en [État B] pour le compte d'une entreprise associée située en [État A] dans les circonstances décrites ci-après. Le présent protocole d'accord a pour objet d'offrir une sécurité juridique aux entreprises éligibles en établissant des procédures spécifiques d'application des règles relatives aux prix de transfert en [État A] et en [État B] et en éliminant la double imposition.

2. Le présent protocole d'accord est conclu conformément aux termes de l'article [25] de la [Convention fiscale] (ci-après « la Convention ») entre [État A] et [État B]. Il met en œuvre les principes de l'article [9] de la Convention dans les circonstances décrites ci-après. Il s'applique aux exercices fiscaux des entreprises éligibles clos durant les années civiles [20__] à [20__]. Ce délai sera prolongé de cinq ans, à moins que l'un des deux États notifie à l'autre État, par écrit, son intention de mettre fin au présent protocole au plus tard le 31 décembre [20__]. L'expiration du présent protocole s'appliquera aux exercices fiscaux des entreprises éligibles s'achevant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle le présent protocole vient à expiration.

3. Aux fins du présent protocole, une « entreprise » est définie selon les dispositions du paragraphe [1] de l'article [3] de la Convention.

Entreprise éligible

4. Aux fins du présent protocole, une entreprise éligible doit posséder chacune des caractéristiques décrites au présent paragraphe.

- a) L'entreprise éligible est résidente d'un État contractant aux fins de la Convention et exerce ses activités principalement dans cet État.
- b) La principale activité de l'entreprise éligible consiste soit en la prestation de services de commercialisation et de distribution dans son État de résidence pour le compte d'une entreprise associée (au sens de l'article [9] de la Convention) résidente de l'autre État contractant, soit en l'achat par l'entreprise éligible, auprès d'une entreprise associée résidente de l'autre État contractant, de produits qu'elle revend à des clients indépendants dans son État de résidence.
- c) L'entreprise éligible a conclu un accord écrit avec l'entreprise associée avant le début de l'exercice fiscal considéré de l'entreprise éligible, aux termes duquel l'entreprise associée supporte les principaux risques commerciaux liés aux activités de commercialisation et de distribution de l'entreprise éligible et accepte de s'assurer que l'entreprise éligible est rémunérée pour ses activités de commercialisation et de distribution à des niveaux compatibles avec le présent protocole.
- d) Les dépenses annuelles de recherche-développement et d'ingénierie de produit de l'entreprise éligible représentent au total moins de [___] % de son chiffre d'affaires net.

- e) L'entreprise éligible n'assume pas les fonctions de fabrication ni d'assemblage des produits qu'elle commercialise et distribue.
- f) Les dépenses totales de commercialisation et de publicité de l'entreprise éligible ne dépassent pas [___] % de son chiffre d'affaires net.
- g) L'entreprise éligible n'assume aucune fonction administrative, juridique, comptable ou de gestion du personnel, autre que les fonctions directement liées à l'exercice de ses activités de commercialisation et de distribution.
- h) Le stock de produits finis de l'entreprise éligible ne dépasse pas [___] % de son chiffre d'affaires annuel net, calculé sur la base de la moyenne des stocks détenus le dernier jour de chacun des quatre trimestres de l'exercice fiscal considéré de l'entreprise éligible.

5. Une entreprise éligible ne peut pas :

- a) exercer sa principale activité dans l'un des secteurs suivants : [_____] ;
- b) réaliser un chiffre d'affaires annuel net supérieur à [_____] ;
- c) avoir un actif total supérieur à [_____] ;
- d) tirer plus de [___] % de ses revenus nets de transactions autres que des transactions éligibles ;
- e) avoir fait l'objet d'un contrôle de ses prix de transfert en [État A] ou en [État B] au cours des [___] dernières années qui s'est traduit par un redressement supérieur à [_____].

Transactions éligibles

6. Aux fins du présent protocole d'accord, une transaction éligible est i) la prestation de services de commercialisation et de distribution par l'entreprise admissible pour le compte d'une entreprise associée résidente de l'autre État contractant ou (ii) la vente, à des clients indépendants, de biens achetés par l'entreprise éligible à une entreprise associée résidente de l'autre État contractant, dans chaque cas sans l'interposition d'autres transactions ou parties.

Détermination du revenu imposable de l'entreprise éligible

7. Dans le cas où une entreprise éligible opte pour l'application des dispositions du présent protocole d'accord :

- a) le revenu net avant impôt de l'entreprise éligible au titre de ses transactions éligibles pour l'exercice fiscal est compris dans une fourchette de [est égal à] [___ à ___] % de son chiffre d'affaires net ;
- b) la terminologie comptable utilisée dans le présent protocole d'accord est définie conformément aux principes comptables généralement admis dans l'État de résidence de l'entreprise éligible.

8. L'[État A] et l'[État B] conviennent tous deux que la rémunération des transactions éligibles calculée conformément au présent protocole d'accord est considérée comme constituant une rémunération

de pleine concurrence aux fins de l'application des règles relatives aux prix de transfert en vigueur dans l'État en question et des dispositions de l'article [9] de la Convention.

Établissement stable

9. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] conviennent que l'entreprise associée qui est partie à une transaction éligible ne saurait être considérée comme un établissement stable dans le pays de résidence de l'entreprise éligible au motif que l'entreprise éligible assure pour son compte des services de commercialisation et de distribution à faibles risques ou au motif que l'entreprise éligible achète des produits auprès de l'entreprise associée, dans le cadre de transactions éligibles, pour les revendre à des clients indépendants.

Choix du régime et obligations d'information

10. Une entreprise éligible et l'entreprise associée peuvent opter pour l'application systématique des dispositions du présent protocole d'accord en [État A] et en [État B] en déposant une déclaration couvrant les transactions éligibles auprès de [_____] en [État A] et de [_____] en [État B] au plus tard le [_____].

11. Ladite déclaration contient les éléments suivants :

- une attestation confirmant l'intention des contribuables d'appliquer le présent protocole d'accord, et d'être liés par lui, [pendant l'exercice en cours] [pendant une période de __ années à compter du présent exercice] ;
- une attestation stipulant que les revenus et les dépenses au titre des transactions éligibles seront déclarés sur la même base en [État A] et en [État B] conformément au présent accord ;
- un descriptif des transactions éligibles;
- une identification de chacune des entreprises associées qui sont parties aux transactions éligibles;
- les états financiers vérifiés de l'entreprise éligible pour l'exercice concerné, ainsi que des informations financières et comptables supplémentaires de nature à démontrer que l'entreprise éligible remplit les critères d'éligibilité;
- un calcul détaillé des revenus perçus par l'entreprise éligible au titre des transactions éligibles, fondé sur l'application des principes du présent protocole d'accord ;
- une déclaration par laquelle l'entreprise éligible s'engage à répondre dans un délai de 60 jours à toute demande de l'autorité fiscale de son État de résidence sollicitant des informations que celle-ci juge nécessaires pour établir l'éligibilité de l'entreprise au bénéfice du présent protocole d'accord.

12. Dès lors que l'entreprise éligible et son entreprise associée auront satisfait aux obligations susmentionnées, et qu'elles auront déclaré leurs revenus conformément aux principes figurant dans le présent protocole en déposant dans les délais prescrits une déclaration fiscale pour l'exercice concerné, elles seront exemptées des obligations auxquelles elles seraient autrement soumises en matière de documentation des prix de transfert en [État A] et en [État B] au titre des transactions éligibles.

13. Dans le cas où une entreprise éligible et son entreprise associée n'ont pas opté pour l'application du présent protocole d'accord à leurs transactions éligibles, elles doivent appliquer les règles de [État A] et de [État B] en matière de prix de transfert et de documentation comme si le présent protocole d'accord n'était pas en vigueur.

14. Tout différend relatif à l'application du présent protocole d'accord est soumis aux autorités compétentes de [État A] et de [État B] pour résolution par la voie de l'accord amiable.

15. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] peuvent si nécessaire échanger des renseignements pour appliquer cet accord, conformément aux dispositions de l'article [26] de la Convention.

Dénonciation de l'accord

16. L'[État A] ou l'[État B] peut mettre fin à tout moment au présent protocole d'accord en avisant par écrit l'autorité compétente de l'autre État contractant et en publiant cet avis. Cette dénonciation portera ses effets, pour les entreprises éligibles, sur les exercices fiscaux commençant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle cet avis de dénonciation a été envoyé et publié.

3. MODÈLE DE PROTOCOLE D'ACCORD SUR LES SERVICES DE RECHERCHE-DÉVELOPPEMENT À FAIBLES RISQUES

Préambule

1. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] sont convenues d'une rémunération de pleine concurrence applicable aux services de recherche-développement à faibles risques fournis par une entreprise éligible située en [État A] pour le compte d'une entreprise associée située en [État B], et par une entreprise éligible située en [État B] pour le compte d'une entreprise associée située en [État A] dans les circonstances décrites ci-après. Le présent protocole d'accord a pour objet d'offrir une sécurité juridique aux entreprises éligibles en établissant des procédures spécifiques d'application des règles relatives aux prix de transfert en [État A] et en [État B] et en éliminant la double imposition.

2. Le présent protocole d'accord est conclu conformément aux termes de l'article [25] de la [Convention fiscale] (ci-après « la Convention ») entre [État A] et [État B]. Il met en œuvre les principes de l'article [9] de la Convention dans les circonstances décrites ci-après. Il s'applique aux exercices fiscaux des entreprises éligibles clos durant les années civiles [20__] à [20__]. Ce délai sera prolongé de cinq ans, à moins que l'un des deux États notifie à l'autre État, par écrit, son intention de mettre fin au présent protocole au plus tard le 31 décembre [20__]. L'expiration du présent protocole s'appliquera aux exercices fiscaux des entreprises éligibles s'achevant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle le présent protocole vient à expiration.

3. Aux fins du présent protocole, une « entreprise » est définie selon les dispositions du paragraphe [1] de l'article [3] de la Convention.

Entreprise éligible

4. Aux fins du présent protocole, une entreprise éligible doit posséder chacune des caractéristiques décrites au présent paragraphe.

- a) L'entreprise éligible est résidente d'un État contractant aux fins de la Convention et exerce ses activités principalement dans cet État.
- b) La principale activité de l'entreprise éligible consiste en la prestation de services de recherche-développement dans son État de résidence pour le compte d'une entreprise associée (au sens de l'article [9] de la Convention) résidente de l'autre État contractant.
- c) L'entreprise éligible a conclu un accord écrit avec l'entreprise associée avant le début de l'exercice fiscal considéré de l'entreprise éligible, aux termes duquel i) l'entreprise associée supporte les principaux risques commerciaux liés aux services de recherche développement fournis par l'entreprise éligible, y compris le risque que la recherche développement n'aboutisse à aucun résultat ; ii) l'entreprise éligible accepte que tous les intérêts dans les actifs incorporels mis au point grâce à ses services de recherche-développement appartiennent à l'entreprise associée ; et iii) l'entreprise associée accepte de rémunérer l'entreprise éligible pour ses services de recherche-développement à des niveaux compatibles avec le présent protocole.
- d) L'entreprise éligible n'assume pas les fonctions de fabrication et d'assemblage des produits, ni les fonctions de publicité, de commercialisation ou de distribution, ni les fonctions de crédit ou de recouvrement, ni les fonctions d'administration des garanties.

- e) Dans l'exécution de ses services de recherche-développement, l'entreprise éligible n'utilise pas de brevets, de savoir-faire, de secrets professionnels ou d'autres actifs incorporels détenus en propre autres que ceux que lui fournit l'entreprise associée.
- f) L'entreprise éligible n'assume aucune fonction administrative, juridique, comptable ou de gestion du personnel, autre que les fonctions directement liées à l'exécution de ses services de recherche-développement.
- g) Le programme de recherche-développement mené par l'entreprise éligible est conçu, dirigé et contrôlé par l'entreprise associée.

5. Une entreprise éligible ne peut pas :

- a) exercer sa principale activité dans l'un des secteurs suivants : [_____] ;
- b) comptabiliser un montant annuel de dépenses salariales et autres frais d'exploitation supérieur à [_____] ;
- c) avoir un actif total supérieur à [_____] ;
- d) tirer plus de [____] % de ses revenus nets de transactions autres que des transactions éligibles ;
- e) avoir fait l'objet d'un contrôle de ses prix de transfert en [État A] ou en [État B] au cours des [____] dernières années qui s'est traduit par un redressement supérieur à [_____].

Transactions éligibles

6. Aux fins du présent protocole d'accord, une transaction éligible est la prestation de services de recherche-développement par l'entreprise éligible pour le compte d'une entreprise associée résidente de l'autre État contractant, sans interposition d'autres transactions ou parties.

Détermination du revenu imposable de l'entreprise éligible

7. Dans le cas où une entreprise éligible opte pour l'application des dispositions du présent protocole d'accord :

- a) le revenu net avant impôt de l'entreprise éligible au titre de ses transactions éligibles pour l'exercice fiscal est compris dans une fourchette de [est égal à] [__ à __] % des coûts totaux qu'elle supporte pour effectuer les prestations de services de recherche-développement, étant entendu que la base de calcul de la marge bénéficiaire en pourcentage exclut uniquement les frais financiers nets, les gains ou pertes de change et les coûts non récurrents ;
- b) la terminologie comptable utilisée dans le présent protocole d'accord est définie conformément aux principes comptables généralement admis dans l'État de résidence de l'entreprise éligible.

8. L'[État A] et l'[État B] conviennent tous deux que la rémunération des transactions éligibles calculée conformément au présent protocole d'accord est considérée comme constituant une rémunération

de pleine concurrence aux fins de l'application des règles relatives aux prix de transfert en vigueur dans l'État en question et des dispositions de l'article [9] de la Convention.

Établissement stable

9. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] conviennent que l'entreprise associée qui est partie à une transaction éligible ne saurait être considérée comme un établissement stable dans l'État de résidence de l'entreprise éligible au motif que l'entreprise éligible assure pour son compte des services de recherche-développement à faibles risques.

Choix du régime et obligations d'information

10. Une entreprise éligible et l'entreprise associée peuvent opter pour l'application systématique des dispositions du présent protocole d'accord en [État A] et en [État B] en déposant une déclaration couvrant les transactions éligibles auprès de [_____] en [État A] et de [_____] en [État B] au plus tard le [_____].

11. Ladite déclaration contient les éléments suivants :

- une attestation confirmant l'intention des contribuables d'appliquer le présent protocole d'accord, et d'être liés par lui, [pendant l'exercice en cours] [pendant une période de ____ années à compter du présent exercice] ;
- une attestation stipulant que les revenus et les dépenses au titre des transactions éligibles seront déclarés sur la même base en [État A] et en [État B] conformément au présent accord ;
- un descriptif des transactions éligibles;
- une identification de chacune des entreprises associées qui sont parties aux transactions éligibles;
- les états financiers vérifiés de l'entreprise éligible pour l'exercice concerné, ainsi que des informations financières et comptables supplémentaires de nature à démontrer que l'entreprise éligible remplit les critères d'éligibilité;
- un calcul détaillé des revenus perçus par l'entreprise éligible au titre des transactions éligibles, fondé sur l'application des principes du présent protocole d'accord ;
- une déclaration par laquelle l'entreprise éligible s'engage à répondre dans un délai de 60 jours à toute demande de l'autorité fiscale de son État de résidence sollicitant des informations que celle-ci juge nécessaires pour établir l'éligibilité de l'entreprise au bénéfice du présent protocole d'accord.

12. Dès lors que l'entreprise éligible et son entreprise associée auront satisfait aux obligations susmentionnées, et qu'elles auront déclaré leurs revenus conformément aux principes figurant dans le présent protocole en déposant dans les délais prescrits une déclaration fiscale pour l'exercice concerné, elles seront exemptées des obligations auxquelles elles seraient autrement soumises en matière de documentation des prix de transfert en [État A] et en [État B] au titre des transactions admissibles.

13. Dans le cas où une entreprise éligible et son entreprise associée n'ont pas opté pour l'application du présent protocole d'accord à leurs transactions éligibles, elles doivent appliquer les règles de [État A] et

de [État B] en matière de prix de transfert et de documentation comme si le présent protocole d'accord n'était pas en vigueur.

14. Tout différend relatif à l'application du présent protocole d'accord est soumis aux autorités compétentes de [État A] et de [État B] pour résolution par la voie de l'accord amiable.

15. Les autorités compétentes de [État A] et de [État B] peuvent si nécessaire échanger des renseignements pour exécuter cet accord, conformément aux dispositions de l'article [26] de la Convention.

Dénonciation de l'accord

16. L'[État A] ou l'[État B] peut mettre fin à tout moment au présent protocole d'accord en avisant par écrit l'autorité compétente de l'autre État contractant et en publiant cet avis. Cette dénonciation portera ses effets, pour les entreprises éligibles, sur les exercices fiscaux commençant après le dernier jour de l'année civile au cours de laquelle cet avis de dénonciation a été envoyé et publié.