



**CONSULTATION PUBLIQUE:  
PROJET DE MANUEL SUR  
L'ÉVALUATION DES RISQUES  
LIÉS AUX PRIX DE  
TRANSFERT**

*30 avril 2013*

avril 2013

## **PROJET DE MANUEL SUR L'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT**

En novembre 2011, le Comité directeur du Forum mondial de l'OCDE sur les prix de transfert a lancé un projet sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert. Ce projet avait pour objet la rédaction d'un manuel pratique précisant de manière claire et détaillée les mesures que les pays peuvent prendre pour évaluer le risque lié aux prix de transfert que présentent les activités d'un contribuable. Le manuel se veut suffisamment détaillé pour pouvoir servir à la fois aux pays en développement et aux pays développés dans le cadre de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

Le nouveau projet de manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, rédigé par le Comité directeur du Forum mondial de l'OCDE sur les prix de transfert, est un document détaillé et pratique que les pays pourront utiliser pour élaborer leurs propres méthodes d'évaluation des risques. Ce manuel vient compléter les documents utiles qui existent déjà en matière d'évaluation des risques liés aux prix de transfert. Des administrations fiscales de différents pays ont publié des informations relatives à leurs pratiques en la matière. Le Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale a publié en janvier 2012 un rapport intitulé « Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing » (Traiter efficacement les défis des prix de transfert). Un des chapitres de ce rapport aborde l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

Les parties intéressées sont invitées à soumettre, au format Word, des commentaires à l'adresse suivante : [TransferPricing@oecd.org](mailto:TransferPricing@oecd.org), **avant le 13 septembre 2013**. Sauf indication contraire précisée par les auteurs des commentaires au moment de leur soumission, les commentaires reçus peuvent être publiés sur le site internet de l'OCDE.

## TABLE DES MATIERES

1. INTRODUCTION À L'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT.....	4
1.1 Objectifs et raison d'être du présent manuel .....	4
1.2 Qu'est-ce qu'une évaluation des risques liés aux prix de transfert ?.....	4
1.3 Degré de certitude requis dans l'évaluation du risque lié aux prix de transfert.....	6
1.4 Degré de détail et d'élaboration à viser .....	7
2. QUESTIONS AUXQUELLES IL FAUT RÉPONDRE DANS UN PROCESSUS D'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT.....	8
2.1 Y a-t-il des transactions contrôlées importantes ? .....	8
2.2 Existe-t-il une indication du risque lié aux prix de transfert ?.....	9
2.3 Le cas mérite-t-il d'être soumis à une vérification ? .....	10
2.4 Quelles sont les questions spécifiques qui doivent être abordées pendant la vérification ?.....	10
3. ÉVALUER QUAND IL EXISTE ET QUAND IL N'EXISTE PAS DE RISQUE LIÉ AUX PRIX DE TRANSFERT .....	11
3.1 Facteurs de risque.....	11
3.1.1 Risque découlant de transactions récurrentes .....	11
3.1.2 Risque découlant de transactions non récurrentes importantes ou complexes.....	12
3.1.3 Risque résultant du comportement du contribuable en termes de gouvernance, de stratégies fiscales ou de capacité à faire preuve de civisme fiscal .....	13
3.1.4 Quantifier le montant de l'impôt menacé .....	13
3.2 Évaluer les risques liés aux prix de transfert .....	14
3.2.1 Indicateurs de risque observés dans les transactions entre parties liées.....	14
3.2.1.1 Rentabilité .....	14
3.2.1.1.1 Par rapport à la norme observée dans le secteur ou dans des entreprises comparables	14
3.2.1.1.2 Par rapport aux résultats des parties liées ou du groupe .....	15
3.2.1.1.3 Pertes récurrentes, faiblesse récurrente des bénéficiaires, ou faiblesse récurrente des retours sur investissement.....	16
3.2.1.1.4 Fluctuation contraire aux tendances du marché.....	16
3.2.1.1.5 Revenu important ou disproportionné dans des juridictions à faible fiscalité .....	16
3.2.1.2 Transactions avec des parties liées dans des juridictions à faible fiscalité.....	17
3.2.1.3 Transactions intra-groupe portant sur des services.....	17
3.2.1.4 Redevances, rémunérations pour prestations de gestion et paiements de primes d'assurance, en particulier au profit d'entités situées dans des juridictions à faible fiscalité .....	18
3.2.1.5 Sociétés de commercialisation ou d'achat situées en dehors des pays de marché ou des pays de fabrication .....	18
3.2.1.6 Dette et/ou frais financiers excessifs .....	18
3.2.1.7 Transfert ou utilisation d'actifs incorporels vers/ou pour des parties liées .....	18
3.2.1.8 Accords de répartition des coûts .....	19
3.2.1.9 Réorganisations d'entreprises.....	20
3.2.2 Facteurs non fiscaux qui peuvent fausser les prix.....	20
3.2.3 Qualité de la documentation contemporaine en matière de prix de transfert.....	20
3.2.4 Indications d'un faible risque lié aux prix de transfert .....	22

4.	SOURCES D'INFORMATIONS POUR EFFECTUER UNE ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT .....	23
4.1	Renseignements spécifiques contenus dans les déclarations fiscales et les déclarations de renseignements .....	23
4.2	Documentation contemporaine en matière de prix de transfert.....	24
4.3	Questionnaires transmis à certains contribuables .....	25
4.4	Dossier du contribuable et procès-verbaux des vérifications des exercices antérieurs .....	25
4.5	Informations sur le contribuable accessibles au public .....	25
4.5.1	Recherches sur internet.....	25
4.5.1.1	Sites internet des contribuables .....	26
4.5.1.2	Bases de données d'organismes publics.....	26
4.5.2	Bases de données commerciales .....	26
4.5.3	Articles de presse, revues spécialisées, etc. ....	27
4.5.4	Rapport d'analystes en valeurs mobilières.....	27
4.6	Visites sur place et réunions avec le personnel de l'entreprise.....	27
4.7	Données douanières.....	28
4.8	Organisme chargé des brevets .....	28
4.9	Échange d'informations fondé sur les conventions fiscales .....	28
4.10	Dispositions légales nécessaires pour faciliter l'accès aux informations .....	29
4.10.1	Obtenir des informations sur les entreprises étrangères associées.....	29
4.10.2	Obtenir des informations relatives à des entreprises nationales potentiellement comparables.....	29
5.	PROCESSUS D'ÉVALUATION DES RISQUES – CHOISIR LES CAS POUR LA VÉRIFICATION DES PRIX DE TRANSFERT .....	32
5.1	Organisation appropriée de l'administration fiscale pour réaliser des évaluations des risques.....	32
5.2	Procédures et étapes de la réalisation d'une évaluation des risques .....	32
5.3	Établir un rapport d'évaluation des risques .....	33
5.4	Recours à des spécialistes.....	34
6.	ÉTABLIR DES RELATIONS PRODUCTIVES AVEC LES CONTRIBUABLES – L'APPROCHE DU DIALOGUE RENFORCÉ .....	35
6.1	Objectifs et justification.....	35
6.2	Exemples de pays .....	36
6.2.1	Pays-Bas.....	36
6.2.2	Royaume-Uni.....	37
6.2.3	États-Unis.....	37
6.2.3.1	Historique du Compliance Assurance Programme.....	37
6.2.3.2	Comment fonctionne le CAP?.....	37
6.2.3.3	Résultats découlant du processus du CAP.....	38
6.2.3.4	Projet pilote pérennisé.....	39
ANNEXE 1	FORMULAIRES DE DÉCLARATION DE RENSEIGNEMENTS .....	40
ANNEXE 2	QUESTIONNAIRES COMPLEMENTAIRES.....	41
ANNEXE 3	DISPOSITIONS PERMETTANT D'OBTENIR DES RENSEIGNEMENTS DETENUS PAR DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES ASSOCIÉES .....	42
ANNEXE 4	DISPOSITIONS PERMETTANT DE DEMANDER DES RENSEIGNEMENTS RELATIFS À DES ENTREPRISES NATIONALES POTENTIELLEMENT COMPARABLES .....	43

## MANUEL SUR L'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT

### 1. INTRODUCTION À L'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT

#### 1.1 Objectifs et raison d'être du présent manuel

1. Les ressources de fonctionnement de chaque administration ne sont pas infinies. Bien que l'application des règles en matière de prix de transfert soit une des principales priorités pour la plupart des administrations fiscales, aucun pays ne dispose de ressources opérationnelles qui lui permettent de réaliser une vérification exhaustive de chaque dossier potentiel de prix de transfert. Des décisions doivent dès lors être prises pour déployer le plus efficacement possible les ressources opérationnelles disponibles. L'affectation des ressources requiert en fin de compte des moyens efficaces pour opérer un choix stratégique des dossiers à vérifier.

2. L'identification et l'évaluation efficaces des risques sont essentielles pour les administrations fiscales en vue de la sélection appropriée des dossiers liés aux prix de transfert à soumettre à une vérification. L'évaluation des risques, avant d'entamer une vérification, permet de prendre des décisions sur les dossiers qu'il y a lieu de vérifier et, lorsque le risque est correctement déterminé et évalué, elle permet de mieux cibler, de raccourcir et de rendre plus efficace la vérification elle-même.

3. En outre, consacrer des ressources opérationnelles à des cas pour lesquels un ajustement ne pourra finalement pas être maintenu dans le cadre d'une procédure amiable (« PA ») constitue un gaspillage de ressources pour le contribuable et l'administration fiscale. L'évaluation des risques contribue à éviter des discussions superflues entre les administrations fiscales. Beaucoup de pays ont dès lors concentré récemment leur attention sur les mesures qu'ils utilisent pour identifier et évaluer le risque lié aux prix de transfert et sélectionner les dossiers qui seront soumis à vérification.

4. Le présent manuel rassemble les procédures, les méthodes et les pratiques récentes des pays afin de fournir aux administrations fiscales un outil lorsqu'elles définissent leurs méthodes d'évaluation des risques. Il n'existe pas de « bonne » manière unique d'évaluer le risque lié aux prix de transfert dans un cas particulier. Chaque pays devra en fin de compte élaborer sa propre méthode. Le présent manuel constitue toutefois un outil pratique qui peut être utilisé par toute administration fiscale qui cherche à définir ou à améliorer sa procédure, ses méthodes et ses pratiques en matière d'évaluation des risques.

#### 1.2 Qu'est-ce qu'une évaluation des risques liés aux prix de transfert ?

5. Une vérification approfondie des prix de transfert peut nécessiter un examen attentif de grandes quantités d'informations. Dans la plupart des cas, elle nécessitera la pleine attention d'un certain nombre de vérificateurs, de nombreuses réunions, l'examen de beaucoup de documents et de rapports dont beaucoup peuvent se trouver à l'étranger, des visites sur place, l'analyse de données financières et économiques, la recherche et l'examen d'informations contenues dans des bases de données, un sérieux effort pour comprendre l'activité du contribuable et comment cette dernière génère des bénéfices, et des discussions et des négociations avec le contribuable. Pareille vérification nécessitera généralement un grand investissement en temps de la part d'une équipe multidisciplinaire de vérificateurs dotés d'expérience dans les matières juridique, comptable, économique et d'évaluation. En somme, lancer une

vérification approfondie des prix de transfert constitue un sérieux investissement pour une administration fiscale.

6. La décision d'engager les ressources nécessaires à une vérification approfondie des prix de transfert ne peut se prendre sans réfléchir à la manière de procéder à un audit. Il faut admettre qu'il n'est pas nécessaire qu'une administration fiscale procède à une vérification approfondie de chaque transaction transfrontalière ou chaque relation avec une partie liée pour aboutir à un degré efficace de discipline en matière de prix de transfert.

7. Beaucoup de contribuables s'efforcent de respecter les règles applicables aux prix de transfert. Ils s'emploient consciencieusement à établir des prix pour les transactions qui soient conformes au principe de pleine concurrence. Ils établissent des accords interentreprises qui traduisent la manière dont ils mènent leur activité, puis exercent celle-ci conformément à ces accords. Ces contribuables établissent une documentation en matière de prix de transfert qui décrit clairement leurs transactions transfrontalières importantes, spécifie avec tous les détails adéquats les fonctions, les risques et les actifs des diverses parties à ces transactions et montre comment les méthodes les plus appropriées en matière de prix de transfert peuvent être retenues et appliquées pour confirmer le caractère de pleine concurrence des prix facturés pour les transactions concernées. Les résultats financiers des filiales locales de ces contribuables dans les pays reflèteront probablement des niveaux de bénéfice qui sont généralement conformes à ceux d'entreprises comparables. Ces contribuables entretiennent souvent des relations ouvertes et transparentes avec l'administration fiscale.

8. Lorsque les contribuables font preuve de civisme fiscal, fournissent spontanément les informations, les documents et les analyses utiles à l'administration fiscale, effectuent principalement des transactions commerciales de routine faciles à comprendre et déploient des efforts raisonnables pour mettre en œuvre des politiques appropriées en matière de prix de transfert, il n'est généralement pas nécessaire de les soumettre chaque année à une vérification approfondie des prix de transfert.

9. Cela étant, les contribuables ne présentent pas tous constamment ce type de profil en terme de transparence. Certains peuvent tenter de transférer des revenus vers des juridictions où ceux-ci bénéficieront d'un régime fiscal plus favorable. Il peut arriver qu'ils ne fournissent pas à l'administration fiscale une image complète de leurs transactions avec des parties liées. Ils peuvent aussi effectuer des transactions qui sont destinées à éroder, ou qui ont pour effet d'éroder, la base fiscale locale du pays. Parfois, ils n'établissent pas de documentation décrivant précisément toutes les transactions interentreprises importantes et ne sont pas totalement transparents dans l'application des méthodes de prix de transfert appropriées qui confirment le caractère de pleine concurrence des prix pratiqués avec les parties liées.

10. Même les contribuables disciplinés peuvent parfois effectuer des transactions importantes ou complexes pour lesquelles l'on peut raisonnablement douter que leurs prix de transfert soient conformes au principe de pleine concurrence, ou pour lesquelles une enquête approfondie peut être justifiée pour confirmer le respect des règles en matière de prix de transfert.

11. Pour les administrations fiscales, la difficulté consiste à pouvoir faire la distinction entre les contribuables et les transactions qui présentent un risque élevé lié aux prix de transfert et ceux et celles qui ne présentent pas ce risque, et à faire ces évaluations avec précision, avec confiance et avec un engagement limité des rares ressources. Le rôle d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert consiste à faire cette distinction nécessaire de manière éclairée et méthodique avant d'entamer une vérification proprement dite.

12. Une évaluation des risques liés aux prix de transfert peut être un processus permanent qui s'étend sur toute une vérification. Le processus d'une vérification, depuis le dépôt de la déclaration fiscale et l'analyse initiale par l'administration fiscale des transactions contrôlées du contribuable jusqu'à la conclusion qu'un ajustement des prix de transfert doit être opéré en enquêtant sur les sources primaires, peut être considéré comme un processus d'identification et d'évaluation des risques. Dans le présent manuel, l'accent est toutefois mis sur les actions qui doivent être menées avant que soit prise la décision d'un engagement sérieux de ressources de l'administration fiscale en vue de rechercher et d'examiner les sources primaires. Toutes les actions décrites dans le présent manuel doivent s'entendre comme distinctes de celles effectuées pendant un processus de vérification après qu'une telle décision critique a été prise.

13. En partant de ces prémisses, lorsqu'elle est correctement effectuée, une évaluation des risques liés aux prix de transfert :

- permettra à l'administration fiscale d'identifier le risque lié aux prix de transfert d'un contribuable particulier ;
- aidera l'administration fiscale à déterminer si le degré de risque est élevé au point de lancer une vérification approfondie ;
- permettra à l'administration fiscale d'établir un plan pratique et cohérent pour la vérification de transactions spécifiques qui donnent lieu au risque lié aux prix de transfert ;
- permettra à l'administration fiscale d'affecter les ressources adéquates à toute vérification approfondie qui est nécessaire compte tenu de la nature et de l'importance du risque ;
- aidera l'administration fiscale à cadrer les enquêtes factuelles supplémentaires qui seront effectuées pendant une vérification approfondie des prix de transfert portant sur les transactions spécifiques du contribuable avec des parties liées.

### **1.3 Degré de certitude requis dans l'évaluation du risque lié aux prix de transfert**

14. L'évaluation du risque lié aux prix de transfert est le processus qui consiste à identifier le risque pour l'administration fiscale qui résulte des accords du contribuable en matière de prix de transfert et à déterminer si ce risque justifie l'engagement d'une vérification exigeant beaucoup de ressources. Elle nécessite une enquête moins approfondie et moins de ressources que ce qui serait nécessaire pour une vérification détaillée. Une des conséquences de cet examen moins dense est que l'administration fiscale sera toujours en mesure d'évaluer le risque sans pour cela avoir une compréhension totale des faits potentiellement pertinents. La certitude dans l'évaluation du risque lié aux prix de transfert ne sera pas atteinte et le processus d'évaluation sera toujours un processus qui consiste à soupeser les avantages d'une enquête factuelle plus poussée par rapport aux limitations des ressources disponibles pour mener ces enquêtes factuelles.

15. Il s'ensuit que le processus d'identification et d'évaluation des risques fait nécessairement appel au jugement et ne peut se réduire à un ensemble de règles mécaniques. Le fait qu'un dossier présente certaines caractéristiques associées à un risque élevé lié aux prix de transfert ne signifie pas automatiquement qu'un examen approfondi et détaillé soit nécessaire ou utile. Par exemple, des pertes occasionnelles sont une caractéristique réelle de la vie des entreprises et ne sont pas nécessairement le résultat d'une manipulation des prix de transfert. Il se peut que les ressources consacrées à une évaluation des risques ne suffisent pas pour répondre à toutes les questions potentielles avec une certitude absolue. Elles doivent néanmoins permettre à l'administration fiscale de décider si une vérification approfondie se

justifie. Équilibre, jugement et expérience sont ce qui caractérise un processus d'évaluation des risques qui porte ses fruits.

#### **1.4 Degré de détail et d'élaboration à viser**

16. Si le processus d'évaluation des risques ne peut se réduire à un exercice mécanique, les pays auront toutefois intérêt à procéder par étapes régulières et structurées dans cette évaluation. Différentes approches de l'évaluation des risques peuvent être adoptées en fonction de la situation du pays. Les administrations fiscales peuvent utiliser des systèmes informatiques élaborés pour comparer les résultats financiers et les données comparables existantes en tant qu'élément d'un processus d'identification de cas spécifiques présentant un degré de risque plus élevé. Dans un autre cas de figure, les administrations fiscales peuvent sélectionner systématiquement tous les deux ou trois ans des cas de prix de transfert à soumettre à vérification, qu'elles aient ou non identifié un risque spécifique lié aux prix de transfert. Dans un cas comme dans l'autre, il sera important que le pays sache clairement quels types d'informations il doit rassembler et examiner dans le cadre du processus d'évaluation, quel personnel doit être chargé de ces examens et la nature des questions auxquelles l'examen doit tenter de répondre.

17. Il se vérifie généralement que plus le système d'évaluation des risques est élaboré, plus il donnera d'indications pour l'évaluation du risque et moins il y a de chances que les vérifications soient improductives et que les ressources limitées de l'administration fiscale soient galvaudées. Cela ne signifie toutefois pas qu'un système élaboré d'évaluation des risques convienne à toutes les administrations fiscales et toutes les situations. Il faut aussi admettre que plus le système d'évaluation des risques est développé, plus il faudra de ressources supplémentaires pour le créer et l'entretenir. Le degré de complexité qui convient pour une administration fiscale dépend des ressources disponibles au sein de l'administration pour l'activité d'évaluation, du nombre de contribuables qui effectuent des transactions transfrontalières avec des parties liées, de l'exposition de la juridiction au risque lié aux prix de transfert et du stade de développement de l'administration fiscale en matière d'application des prix de transfert. Comme indiqué supra, il sera nécessaire d'adapter les dispositions spécifiques du présent manuel à la situation de chaque administration fiscale.

18. On demande souvent si l'évaluation des risques liés aux prix de transfert requiert un personnel particulier doté d'une grande expérience en matière de prix de transfert, ou si les risques peuvent être évalués par le personnel chargé des vérifications dont la mission générale est la vérification fiscale des entreprises. La faculté de juger est particulièrement importante dans le processus d'évaluation des risques. Beaucoup de pays ont conclu qu'il fallait recourir à une équipe centralisée et spécialisée pour établir des rapports d'évaluation dans le domaine des prix de transfert, ou du moins les examiner. La spécialisation sera probablement essentielle dans la phase d'évaluation des risques, davantage sans doute que pendant la vérification elle-même. De nombreux pays ont aussi estimé que, pour mener des évaluations des risques, il est possible de déployer efficacement des équipes interdisciplinaires dotées de compétences en matière fiscale, comptable, juridique et économique.

19. Les différentes sections du présent manuel traitent des questions suivantes : i) à quelles questions l'administration fiscale doit-elle tenter de répondre dans un processus d'évaluation des risques liés aux prix de transfert; ii) comment l'administration fiscale peut-elle évaluer si un contribuable présente un risque important lié aux prix de transfert qui justifie une vérification approfondie; iii) où l'administration fiscale peut-elle obtenir les informations nécessaires pour identifier et évaluer le risque lié aux prix de transfert; iv) comment peut-elle s'organiser pour mener une évaluation efficace des risques; v) comment peut-elle interagir le plus efficacement avec le contribuable lors de l'évaluation du risque lié aux prix de transfert ?



## **2. QUESTIONS AUXQUELLES IL FAUT RÉPONDRE DANS UN PROCESSUS D'ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT**

20. Le processus d'évaluation des risques liés aux prix de transfert aura essentiellement pour objectif d'obtenir des réponses à quelques questions fondamentales. Il est dès lors essentiel de bien comprendre les questions auxquelles il faut répondre avant de procéder à l'évaluation des risques. Dans la plupart des cas, le but de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert est d'obtenir des réponses aux questions suivantes.

### **2.1 Y a-t-il des transactions contrôlées importantes ?**

21. La première question à laquelle il faut répondre lors d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert consiste à savoir s'il existe des transactions contrôlées avec des parties liées. Toute entreprise qui a soit un actionnaire majoritaire, soit une société mère, soit encore des filiales risque fort d'être partie à des transactions entre entreprises associées. Si, toutefois, une entreprise est détenue par des actionnaires dont aucun n'a de participation majoritaire et qu'elle n'a pas de filiales, toutes les transactions menées par l'entreprise le seront probablement avec des parties indépendantes, et il est peu probable qu'il y ait un risque important lié aux prix de transfert, sauf dans certains cas.

22. Il est important de noter que, dans certaines situations, il se peut que des transactions aient effectivement eu lieu, mais qu'aucun paiement ne soit consigné dans les livres comptables de l'entreprise. Un exemple pourrait être une situation dans laquelle des connaissances ou un savoir-faire technique précieux ont été effectivement mis à disposition d'une partie associée, mais où aucune transaction n'a été enregistrée et aucun paiement n'a eu lieu.

23. Une autre situation dans laquelle un risque lié aux prix de transfert peut se produire en l'absence de transactions entre parties liées consignées dans les livres comptables de l'entreprise concerne les opérations effectuées par l'intermédiaire de succursales. Selon les règles qui s'appliquent ordinairement aux fins d'attribution de revenu aux succursales, les affectations de capital et d'intérêts et l'allocation des « opérations internes » peuvent avoir lieu même si les transactions ne sont pas consignées dans la comptabilité. Lorsqu'une entreprise multinationale exerce ses activités dans le pays par l'intermédiaire d'une succursale ou qu'un ou plusieurs établissements stables de membres non résidents du groupe sont identifiés, un examen plus approfondi que la normale pourrait être indiqué afin de déterminer si des transactions qui ne figurent pas dans la comptabilité de l'entreprise doivent être imputées et leur prix, calculé.

24. S'il existe des transactions entre parties liées (que ces transactions soient ou non comptabilisées ou consignées de toute autre manière dans des documents), la deuxième enquête portera sur l'importance relative de ces transactions. En règle générale, le risque lié aux prix de transfert est directement proportionnel au montant des transactions transfrontalières entre entités liées. Il peut être indiqué de consacrer davantage de ressources, en termes de vérification, aux contribuables locaux qui effectuent des paiements d'un montant élevé à des parties liées ou reçoivent des paiements de faible montant de parties liées, qu'à ceux qui ne paient que de faibles montants ou reçoivent des paiements importants.

25. Il convient de noter que l'évaluation du risque lié aux prix de transfert résultant du volume des transactions ou des catégories de transactions doit prendre en compte à la fois la taille du contribuable et l'ordre de grandeur de la transaction dans le contexte du pays concerné. Une transaction qui peut ne pas être importante pour un groupe d'entreprises multinationales et qui paraîtrait relativement modeste dans le contexte d'une vérification dans une économie de grande taille peut toutefois être importante si le pays qui procède à l'évaluation des risques a une économie plus modeste et moins de groupes d'entreprises multinationales exerçant leur activité à l'intérieur de ses frontières. En d'autres termes, il convient de tenir compte de l'importance à la fois pour le pays qui effectue l'évaluation des risques et pour le contribuable.

## **2.2 Existe-t-il une indication du risque lié aux prix de transfert ?**

26. La deuxième question à laquelle il convient de répondre en procédant à une évaluation des risques liés aux prix de transfert est : existe-t-il une indication de risque lié aux prix de transfert pour les administrations fiscales ?

27. Les administrations fiscales sont en présence d'un risque lié aux prix de transfert lorsque des paiements entre parties liées sont susceptibles de transférer les revenus vers d'autres juridictions et d'éroder la base fiscale locale. Plusieurs facteurs pourraient être examinés lors de l'évaluation de cette possibilité. L'un d'eux concerne l'existence ou non d'indications importantes que la rentabilité de l'entité locale n'est pas conforme à ce que l'on pourrait attendre d'une entreprise dans une situation similaire. Une deuxième indication pourrait être que l'entité locale du groupe d'entreprises multinationales effectue des transactions importantes avec des entités liées situées dans des juridictions où le taux d'imposition est faible. Des pertes persistantes déclarées pendant plusieurs exercices par une entité locale peuvent également indiquer l'existence d'un risque lié aux prix de transfert.

28. Une autre indication est le fait que le contribuable effectue au profit de parties liées des paiements importants qui ont pour effet d'éroder la base fiscale locale du pays. Les types de paiements qui posent ce problème pourraient être des paiements importants de redevances ou de loyers, des rémunérations importantes de prestations de gestion et autres paiements pour des services fournis par des parties liées, des paiements au profit de parties liées pour des polices d'assurance, des transactions qui impliquent potentiellement des contrats portant sur des produits financiers dérivés, et des paiements importants d'intérêts déductibles.

29. Les paiements effectués au profit de parties liées situées dans d'autres juridictions peuvent prendre des formes diverses, et ces paiements correspondront souvent à des rémunérations de pleine concurrence pour des transactions légitimes. Évaluer si le risque lié aux prix de transfert existe en ce qui concerne ces paiements nécessitera plus qu'une simple évaluation de l'existence ou non de ces paiements. L'incidence de ces paiements sur le niveau global du revenu déclaré par l'entité locale du groupe d'entreprises multinationales doit être examinée concomitamment avec le volume cumulé des transactions. De plus, il convient d'examiner la cohérence des politiques mondiales des entreprises multinationales en ce qui concerne ces transactions.

30. Dans le même ordre d'idées, les politiques du groupe d'entreprises multinationales concernant l'allocation du risque au sein du groupe doivent être examinées par rapport aux paiements qui érodent la base fiscale. Les contribuables prétendront souvent qu'une entité locale du groupe est protégée du risque et doit dès lors avoir droit à de faibles bénéfices d'exploitation. Toutefois, même ces faibles bénéfices d'exploitation peuvent être réduits par des paiements figurant « sous le niveau du revenu d'exploitation » se rapportant à des prêts, à d'autres transactions financières et, selon la méthode de fixation des prix de transfert utilisée, à des redevances, des loyers et des rémunérations pour prestations de gestion qui peuvent ne pas être pris en compte dans l'évaluation du niveau de revenu de l'entité locale par rapport aux entreprises indépendantes comparables. La combinaison d'opérations à faible risque et de paiements qui

érodent la base fiscale peut se traduire par des niveaux globaux de revenus faibles, ce qui peut justifier un examen plus approfondi lors de la vérification.

31. Les pratiques courantes pour évaluer les facteurs de risque lié au prix de transfert sont décrites en détail à la section 3.2 ci-après.

### **2.3 Le cas mérite-t-il d'être soumis à une vérification ?**

32. En fin de compte, la question qui est posée dans un processus d'évaluation des risques est la suivante : le cas en question, ou certains de ses aspects, justifient-ils une vérification approfondie des prix de transfert ? Une telle vérification risque d'être très exigeante en termes de ressources. Elle impliquera une recherche détaillée dans l'activité de l'entreprise et dans l'industrie ou le secteur où elle exerce ses activités. Elle entraînera probablement une dissection de documents tels les rapports relatifs aux prix de transfert, les accords juridiques et d'autres documents de l'entreprise. Il y aura certainement plusieurs réunions avec le personnel et les conseillers de l'entreprise. Il sera utile, voire essentiel parfois, de faire appel à des spécialistes.

33. Par conséquent, il est important d'examiner le niveau potentiel d'engagement de ressources et de mettre en balance cet engagement et les recettes fiscales supplémentaires potentielles qui peuvent résulter de la vérification. Dans le processus d'évaluation des risques, les cas potentiels devraient être examinés pour décider s'ils justifient une vérification qui exigent beaucoup de ressources. Tous les facteurs de risque doivent être soupesés pour décider si le cas doit ou non être retenu pour vérification.

### **2.4 Quelles sont les questions spécifiques qui doivent être abordées pendant la vérification ?**

34. Le processus d'évaluation des risques ne se borne pas à déterminer qu'il existe un risque important lié aux prix de transfert et que le cas mérite une vérification. Les informations recueillies au cours du processus d'évaluation du risque peuvent aussi contribuer grandement à orienter la vérification proprement dite en ce qui concerne les questions à examiner avec soin et les informations qui doivent être établies pour mener une enquête approfondie. Étant donné que les vérifications relatives aux prix de transfert sont d'ordinaire consommatrices de ressources pour les administrations fiscales comme pour les entreprises, une évaluation des risques peut contribuer à centrer toute vérification sur les questions les plus importantes. À cet égard, une évaluation des risques doit être plus qu'une simple reconnaissance de faits qui suggèrent l'existence d'un risque lié aux prix de transfert; elle doit aussi s'intéresser aux implications de ces faits et identifier les questions spécifiques qui doivent être examinées pendant la vérification proprement dite.

### **3. ÉVALUER QUAND IL EXISTE ET QUAND IL N'EXISTE PAS DE RISQUE LIÉ AUX PRIX DE TRANSFERT**

35. La présente section décrit les pratiques courantes des pays en matière d'évaluation du risque lié aux prix de transfert. Elle vise à fournir des orientations concernant les aspects particuliers qu'il convient en général d'examiner, les facteurs qui permettent de penser que le risque lié aux prix de transfert peut être élevé pour l'administration fiscale par rapport à un contribuable particulier, et la manière dont divers facteurs de risque peuvent être évalués. Elle indique quels éléments du profil d'un contribuable en matière de prix de transfert donneraient à penser que l'on est peut-être en présence d'un risque lié aux prix de transfert.

36. Les pays ont différentes méthodes pour évaluer les facteurs de risque. Certains tenteront de mettre au point une évaluation quantitative rigoureuse de divers facteurs de risque et, par un système de points, de situer le risque sur une échelle afin de déterminer quels cas présentent les risques les plus élevés. D'autres adopteront une démarche plus directe qui consiste simplement à classer divers éléments du profil d'un contribuable en matière de prix de transfert comme présentant des niveaux de risque élevé, moyen ou faible. Dans ce système, lorsque le nombre d'éléments à risque élevé dépasse un certain seuil, l'administration fiscale en conclura qu'il convient de procéder à une vérification approfondie des prix de transfert. Lorsqu'un ou deux éléments à haut risque seulement sont identifiés, l'administration fiscale peut néanmoins en conclure qu'une vérification plus ciblée des éléments à haut risque s'impose.

#### **3.1 Facteurs de risque**

37. Le risque lié aux prix de transfert résulte généralement d'un des trois facteurs suivants : premièrement, ce risque peut exister pour l'administration fiscale du fait que le contribuable effectue de manière récurrente des transactions transfrontalières avec des parties liées qui sont susceptibles d'éroder la base fiscale locale du pays; deuxièmement, ce risque peut apparaître suite à certaines transactions importantes non récurrentes ou dans leur contexte, comme le transfert d'actifs incorporels ou certaines réorganisations d'entreprises; troisièmement, ce risque peut se révéler suite au fait que le contribuable accorde trop peu d'attention aux règles générales à respecter en matière de prix de transfert. Ces facteurs de risque sont décrits plus en détail ci-après.

##### **3.1.1 *Risque découlant de transactions récurrentes***

38. Dans certaines situations, le risque lié aux prix de transfert sera présent parce que le contribuable effectue de manière récurrente des transactions transfrontalières entre parties liées qui sont susceptibles d'éroder la base fiscale locale du pays. Ces transactions peuvent prendre de nombreuses formes. Elles peuvent consister simplement en d'importants volumes de ventes ou d'achats de produits ou de services. Par exemple, si un contribuable exerçant son activité dans l'industrie extractive vend la totalité de sa production locale à des entités liées, de faibles discordances de prix dans chaque vente peuvent s'additionner et représenter de fortes diminutions de la base fiscale locale. Il s'ensuit que les transactions récurrentes entre parties liées peuvent être un facteur de risque essentiel.

39. Il se peut qu'il soit acceptable, pour l'administration fiscale, de négliger les cas où le montant de l'impôt en jeu suite au risque s'avère insignifiant. Dans ce contexte, il sera logique d'avoir certains seuils transactionnels quantitatifs au dessus ou en dessous desquels le risque lié aux prix de transfert est jugé faible, et de ne pas soumettre certains cas à la vérification. Les seuils couramment utilisés à cette fin seraient basés sur la valeur annuelle brute des transactions contrôlées et/ou du revenu de l'entreprise.

40. Cela étant, les transactions récurrentes à elles seules ne sont pas nécessairement une indication de risque élevé. D'autres facteurs doivent également être évalués. En particulier, la nature des transactions et l'identité des parties liées qui participent aux transactions doivent être prises en compte. Par exemple, d'importants volumes globaux de ventes de produits de base peuvent ne pas être préoccupants si leur prix est conforme aux données de marché publiquement disponibles et si les produits sont vendus à des parties liées situées dans des juridictions où le taux d'imposition est élevé.

41. Certains types de transactions peuvent inciter plus que d'autres à la vigilance. En particulier, les paiements qui concernent des produits ou services dont la valeur est difficilement estimable peuvent être préoccupants. Les paiements de montants importants d'intérêts ou de primes d'assurance effectués au profit de parties liées, les rémunérations totales importantes pour services et prestations de gestion versées à des parties liées, et les paiements réguliers de redevances à des parties liées pour l'utilisation de technologie, de savoir-faire, de marques, de marques de commerce ou d'autres biens incorporels sont autant de transactions qui peuvent justifier un examen plus approfondi. Il faut aussi noter que, lorsque l'entité locale est le bénéficiaire de paiements entre parties liées, comme les rémunérations de services ou les redevances, les risques peuvent résulter du fait que les paiements portent sur de faibles montants.

42. Outre la nature du paiement, le risque lié à ces transactions peut être accru en fonction de l'identité et des attributs fiscaux probables des bénéficiaires des paiements. C'est ainsi que les intérêts, redevances et rémunérations de services peuvent être moins préoccupants lorsqu'ils sont versés à une société mère située dans une juridiction à forte fiscalité que lorsqu'ils sont versés à des filiales intermédiaires situées dans des juridictions à faible fiscalité. En outre, il faut tenir compte du fait que certaines juridictions ont des règles en matière d'imposition et de retenues permettant aux entreprises de s'organiser de manière utile dans ces pays en tant qu'« entreprise relais ». Il ne suffit donc pas de tenir compte uniquement du taux d'imposition dans le pays du bénéficiaire, mais voir aussi si celui-ci pourrait être simplement une passerelle utile pour transférer le revenu vers une juridiction à faible fiscalité.

### **3.1.2 *Risque découlant de transactions non récurrentes importantes ou complexes***

43. Un type différent de risque lié aux prix de transfert peut se produire dans le contexte de certains types de transactions non récurrentes importantes ou complexes. Lorsqu'une entreprise procède à une réorganisation de ses activités ou à un transfert d'actifs importants générateurs de revenu, la transaction est susceptible de modifier pour de nombreuses années les relations en termes de prix de transfert entre les membres du groupe. Par conséquent, le risque lié aux prix de transfert qui est associé à ces transactions peut être beaucoup plus grand que les revenus déclarés associés à la transaction au titre de l'exercice durant lequel elle est effectuée. Ces transactions doivent généralement être considérées comme nécessitant un examen supplémentaire.

44. En outre, la plupart des transactions qui concernent des actifs incorporels, notamment les accords de répartition des coûts, peuvent créer un risque important lié aux prix de transfert pour l'administration fiscale pour les années qui suivent et justifier un examen spécial. En effet, les incertitudes qui entourent l'évaluation de ces transactions peuvent soulever d'importantes questions au sujet des prix de transfert, même s'il n'existe pas de preuve d'évitement ou de minimisation des paiements d'impôts.

### **3.1.3 *Risque résultant du comportement du contribuable en termes de gouvernance, de stratégies fiscales ou de capacité à faire preuve de civisme fiscal***

45. Un troisième type de facteur de risque dans les prix de transfert résulte du comportement du contribuable plutôt que de la nature de ses transactions. Un effort insuffisant en termes de civisme fiscal est un des indicateurs de ce risque. Un contribuable qui est insuffisamment attentif au respect des règles, ne dispose pas des informations fondamentales concernant les transactions qu'il a effectuées, ou qui se borne à indiquer que « la société mère » est chargée de ces questions et que l'entité locale ne possède pas de données, peut indiquer l'existence d'un risque que les résultats relatifs aux prix de transfert sont faussés. Le fait que le contribuable ait par le passé, failli au respect de ses obligations (qu'il s'agisse de prix de transfert ou d'autres questions) ou poursuivi des stratégies de havres fiscaux ou d'autres stratégies fiscales agressives indique également l'existence d'un risque.

46. Lorsque l'absence de coopération ou un faible niveau de civisme fiscal sont manifestes et lorsqu'il existe des preuves que des structures de planification fiscale élaborées ont été mises en place, le degré de risque peut être particulièrement élevé. Le secteur d'activité et/ou la culture de l'entreprise sont des éléments à prendre en compte dans l'évaluation de ce type de facteur.

47. Les faibles niveaux de civisme fiscal peuvent ne pas être particulièrement inquiétants si le volume des transactions entre parties liées est modeste. Les entreprises qui effectuent peu de transactions avec des parties liées auront probablement peu de problèmes importants de prix de transfert et pourraient dès lors conclure logiquement qu'elles doivent orienter leurs efforts en matière de discipline fiscale vers d'autres sujets. Par contre, si les efforts en matière de respect des obligations sont faibles et si les volumes de transactions sont importants, l'évaluation des risques par l'administration fiscale doit être renforcée en conséquence.

### **3.1.4 *Quantifier le montant de l'impôt menacé***

48. Outre les facteurs de risque qualitatifs résumés supra, le processus d'évaluation des risques doit inclure une évaluation du montant de l'impôt potentiel en jeu. Il est beaucoup plus efficace en termes de coûts de réserver les ressources aux cas pour lesquels un montant d'impôt important est susceptible d'être en jeu. L'analyse coûts-avantages est essentielle dans toute évaluation des risques liés aux prix de transfert. L'évaluation des risques doit apprécier le montant probable d'impôt qui est en jeu et la quantité de ressources de l'administration fiscale qui sera nécessaire pour établir le montant attendu, et s'il ne vaut pas mieux consacrer ce temps à un autre dossier.

49. Le montant d'impôt menacé dans le cadre de transactions entre parties liées doit être jugé en se référant à l'impôt dû par la partie soumise à l'examen. L'impôt dû par l'entité associée n'est pas directement pertinent. Il l'est toutefois indirectement, en ce sens que la possibilité de s'assurer un avantage fiscal est plus grande par le biais d'un transfert du revenu lorsqu'il existe une différence importante entre les taux d'imposition marginaux.

50. Il peut aussi être utile de déterminer s'il existe un risque systémique qui doit être abordé. Par exemple, s'il existe un volume important de contribuables qui effectuent des transactions de valeur relativement faible, le principe ou le problème sous-jacent doit peut-être être évalué par un travail de vérification afin de déterminer si le risque systémique est plus grand que celui des cas individuels.

51. Estimer le montant de l'impôt menacé n'est pas un processus conventionnel et le jugement et la compréhension des faits dans la mesure du possible sont nécessaires. Cette estimation constitue toutefois un volet déterminant du processus de sélection des cas, parce qu'il est essentiel de considérer l'impôt potentiel qui pourrait être recouvré par rapport au volume de ressources opérationnelles nécessaires.

## 3.2 Évaluer les risques liés aux prix de transfert

### 3.2.1 Indicateurs de risque observés dans les transactions entre parties liées

52. Lors de l'évaluation du risque lié aux prix de transfert qui découle des facteurs de risque précités, les aspects qui suivent, lorsqu'ils sont observés dans les transactions entre parties liées, peuvent indiquer un risque accru lié aux prix de transfert et justifier dès lors la décision d'effectuer une vérification approfondie.

#### 3.2.1.1 Rentabilité

##### 3.2.1.1.1 Par rapport à la norme observée dans le secteur ou dans des entreprises comparables

53. Il existera une forte indication de risque accru lié aux prix de transfert si les résultats financiers de l'entreprise examinée s'écartent sensiblement de la norme observée dans le secteur ou dans des entreprises potentiellement comparables. Ces écarts de bénéfices par rapport à la norme dans le secteur peuvent laisser penser que les prix des transactions n'ont pas été correctement établis et que le cas mérite un examen plus approfondi. Il va de soi que l'écart entre les résultats financiers d'une entreprise et la norme observée dans le secteur peut s'expliquer par d'autres raisons que les prix de transfert. La faiblesse des bénéfices par rapport à la norme observée dans le secteur ne peut dès lors être considérée que comme un indicateur de risque accru, et non comme une preuve concluante de manipulation des prix.

54. Les comparaisons avec la norme du secteur en matière de niveau de rentabilité sont généralement faites en calculant et en examinant certains ratios financiers. Les ratios financiers suivants sont couramment calculés et évalués par rapport aux mêmes ratios obtenus dans des entreprises potentiellement comparables :

- bénéfice brut rapporté aux ventes nettes
- bénéfice d'exploitation rapporté aux ventes nettes
- dépenses d'exploitation rapportées aux ventes nettes
- bénéfice brut rapporté aux dépenses d'exploitation (ration de Berry)
- bénéfice d'exploitation rapporté à l'actif total moyen

55. Les ratios financiers normaux observés dans le secteur ou dans des entreprises potentiellement comparables sont souvent recherchés dans des bases de données commerciales. L'expérience et les connaissances tirées de vérifications antérieures ou d'accords préalables en matière de prix peuvent également être utiles. De plus, lorsque la documentation contemporaine en matière de prix de transfert contient des comparaisons avec des données comparables identifiées, elle peut fournir un point de départ précieux pour comparer les résultats financiers du contribuable avec la norme dans le secteur (voir la section 4 ci-après pour plus d'indications sur les sources d'informations).

56. Il faut insister sur le fait que ces comparaisons générales de rentabilité n'établissent pas la comparabilité. Les bases de données commerciales ne fournissent pas toujours les données segmentées d'une entreprise alors qu'en principe, le risque lié aux prix de transfert devrait idéalement être évalué sur la base des transactions. Normalement, aucun ajustement de comparabilité n'est fait à un stade d'évaluation des risques. Ces comparaisons ont pour but de vérifier le caractère général raisonnable des résultats des prix de transfert globaux du contribuable.

### 3.2.1.1.2 Par rapport aux résultats des parties liées ou du groupe

57. Il peut aussi être utile d'étudier les résultats de l'entreprise par rapport à ceux de la partie liée qui est à l'autre extrémité des transactions contrôlées identifiées. Si une part disproportionnée du revenu combiné résultant des transactions est attribuée à l'une ou l'autre partie, les fonctions remplies, les risques assumés et les actifs utilisés par cette partie devraient être de la même façon pondérés de manière disproportionnée en direction de cette partie. Il faut noter que l'impact des risques assumés par les parties sur la rentabilité, qui pourrait être important, n'est pas facilement identifiable dans les ratios financiers recueillis dans la phase d'évaluation des risques.

58. De même, il peut être utile d'examiner les résultats de l'entreprise ou d'une partie du groupe dans le contexte de l'ensemble des résultats du groupe. Cet examen aide à comprendre la nature de l'activité du groupe et la manière dont cette activité est exercée. Il existe probablement des contraintes pratiques en termes de disponibilité des données nécessaires pour procéder à cet examen dans la mesure où, dans la plupart des pays, les règles régissant la communication d'informations ne requièrent pas nécessairement la divulgation de l'affectation mondiale du revenu du groupe d'entreprises multinationales. Toutefois, dans les situations assez rares où l'on dispose de données, l'examen du caractère raisonnable des résultats de l'entité locale par rapport au reste du groupe peut être utile pour évaluer le risque.

59. Lorsque le groupe dans son ensemble accuse des pertes, des précautions particulières doivent être prises. Il ne serait pas nécessairement correct que chaque membre du groupe d'entreprises multinationales se voit attribuer sa « juste part » de toutes les pertes. Chaque cas doit être examiné sur la base des faits qui lui sont propres. Dans beaucoup de cas, une partie tierce escompte un bénéfice pour une activité considérée, que l'autre partie à la transaction réalise un bénéfice ou une perte. Si un groupe qui réalise des pertes décide, par exemple, d'externaliser son activité d'entreposage, une partie tierce pourrait s'engager à fournir ces services. La partie tierce négocierait les conditions financières du contrat de telle manière qu'elle s'attende à réaliser un bénéfice au titre de cette activité. L'affectation des pertes dépendra de la manière dont les risques et les fonctions sont attribués dans le groupe d'entreprises multinationales et peut nécessiter l'examen d'informations portant sur plusieurs années.

60. Si le groupe dans son ensemble affiche de solides bénéfices et si les bénéfices de la filiale locale sont minimes, il pourrait sembler significatif que les résultats de l'entreprise sont moins bons que ceux du groupe dans son ensemble. Cette conclusion pourrait toutefois être quelque peu simpliste. Les activités exercées par l'entreprise doivent être comparées avec celles que le groupe exerce ailleurs. Si les activités de l'entreprise sont identiques aux activités du groupe et si elle détient une proportion appropriée des actifs incorporels du groupe, une comparaison des résultats peut être valable. Il se peut toutefois que l'entreprise ne détienne pas ou peu d'actifs incorporels. Si l'entreprise, par exemple, se borne à effectuer des activités de fabrication à façon pour le groupe et si le groupe détient des actifs incorporels de valeur, en toute probabilité, la marge bénéficiaire de l'entreprise pourrait fort bien être plus faible que celle de l'ensemble du groupe. De même, si l'entreprise assure la distribution de produits de marque connus et ne possède en réalité aucune de ces marques, sa rentabilité sera probablement plus faible que celle de l'ensemble du groupe. L'essentiel est ici de se demander si l'activité est rémunérée conformément au principe de pleine concurrence.

61. Dans certaines situations, il peut être possible d'évaluer le risque en comparant les bénéfices ou les revenus que la filiale locale tire d'une transaction, avec les bénéfices ou les revenus qu'elle pourrait avoir obtenus au titre d'autres transactions auxquelles elle pourrait avoir été partie. Par exemple, si une entité sollicite une filiale pour effectuer des services de fabrication pour son compte, et si les rémunérations qu'elle verse pour ces services sont sensiblement plus élevées que les coûts que l'entité a supportés les années précédentes pour effectuer les mêmes services de fabrication pour son propre compte, une enquête plus approfondie de la nature de pleine concurrence de l'accord d'externalisation peut être indiquée.



### 3.2.1.1.3 Pertes récurrentes, faiblesse récurrente des bénéfiques, ou faiblesse récurrente des retours sur investissement

62. Les résultats financiers de l'entreprise dans le temps peuvent aussi être un important indicateur de risque. Les pertes permanentes, en l'absence de tentative de modifier les activités ou le financement de l'entreprise, peuvent être la preuve que les résultats déclarés ne reflètent pas la valeur véritable de l'entreprise. Des pertes ou des bénéfiques limités sur plusieurs années peuvent dès lors être une indication de risque lié aux prix de transfert.

63. L'on pourrait escompter que certaines activités commerciales produisent d'emblée des bénéfiques. Par exemple, une entreprise engagée dans des activités de recherche développement au titre d'un contrat commercial s'attendrait probablement à devenir bénéficiaire rapidement après le début des activités de commercialisation – telle est la nature de l'activité sous contrat. De même, une entreprise fournissant des services sous la forme d'une assistance technique s'attendrait à facturer ces services à des prix qui lui assurent un bénéfice immédiat ou presque.

64. Il faut toutefois admettre que les pertes sur une période de quelques années pourraient être justifiées au regard du principe de pleine concurrence. Ce pourrait être le cas en particulier pour les entreprises qui démarrent leur activité. Dans d'autres situations, une politique de groupe visant à tenter d'accéder à un nouveau marché ou à introduire un produit nouveau en vendant à perte afin de gagner des parts de marché, pourrait avoir été mise en œuvre. L'introduction d'un nouveau produit impliquera souvent de fortes dépenses initiales en termes de commercialisation en vue d'introduire la marque sur le marché. Selon les fonctions et les risques que le distributeur assume, les pertes initiales peuvent être acceptables pendant une certaine période, mais les distributeurs indépendants escompteraient probablement un bénéfice dès que possible.

### 3.2.1.1.4 Fluctuation contraire aux tendances du marché

65. Des tendances d'une entreprise en termes de bénéfiques qui sont contraires aux tendances du marché peuvent également constituer un indicateur de risque. Ces tendances peuvent être la preuve que les conditions des transactions contrôlées de l'entreprise locale n'ont pas respecté le principe de pleine concurrence. Par exemple, si le marché pour les produits de l'entreprise connaît une expansion rapide et si les ventes sont elles aussi en augmentation rapide mais que les bénéfiques de l'entité locale sont faibles, il faut se demander si l'entité locale reçoit une part adéquate dans le succès que connaît l'activité. Des tendances en termes de bénéfice qui sont contraires aux tendances du marché peuvent dès lors être le résultat d'une mauvaise application des méthodes en matière de prix de transfert, de négligence dans la recherche de modifications de conditions contractuelles pour les aligner sur les conditions qui eussent existé si le contrat avait été conclu entre parties indépendantes, ou d'un détournement des bénéfiques vers une juridiction à fiscalité plus faible.

### 3.2.1.1.5 Revenu important ou disproportionné dans des juridictions à faible fiscalité

66. Il est souvent très utile de comprendre l'attribution globale du revenu d'une entreprise multinationale entre les entreprises de son groupe pour évaluer sa politique fiscale globale et, partant, le niveau de risque lié aux prix de transfert qui existe par rapport à l'entreprise multinationale. Lorsque des données sur l'affectation du revenu entre les pays sont disponibles, une forte affectation à des juridictions à faible fiscalité où peu d'activités économiques ont lieu compterait parmi les indicateurs les plus marquants de l'existence d'un risque lié aux prix de transfert. Comme noté ci-avant, il peut être particulièrement difficile d'obtenir l'accès aux données nécessaires à une telle évaluation.

### 3.2.1.2 *Transactions avec des parties liées dans des juridictions à faible fiscalité*

67. Lorsque des transactions ont lieu avec des parties liées situées dans des juridictions à faible fiscalité, il existe un risque que la falsification des prix attribuera de manière incorrecte les bénéfices excédentaires à la juridiction à faible fiscalité. Si une entité liée qui est l'autre partie dans les transactions transfrontalières contrôlées, est située dans une juridiction à faible fiscalité, il convient d'envisager soigneusement la possibilité qu'une vérification approfondie soit nécessaire. Il convient de noter que l'existence de transactions avec des parties liées situées dans des juridictions à faible fiscalité n'est pas en soi une preuve concluante qu'il existe des prix non conformes au principe de pleine concurrence. Toutefois, il est plus probable qu'il existe des problèmes avec les politiques de prix de transfert en présence de transactions importantes avec des juridictions à faible fiscalité.

68. Des risques similaires peuvent aussi exister lorsque l'on observe des transactions importantes avec des juridictions dont les règles fiscales et les politiques conventionnelles facilitent l'utilisation d'entités dans ces juridictions comme point de passage des paiements. Dans le même ordre d'idées, certains pays s'efforcent d'attirer les investissements étrangers en accordant des taux d'imposition plus faibles, des exemptions d'impôt ou des exonérations temporaires d'impôt sur les bénéfices de certaines activités. Il existe une possibilité que, pour des raisons fiscales, les prix soient fixés de telle manière que les bénéfices se produisent dans un lieu où ils seront soumis à une telle disposition incitative ou d'exonération temporaire d'impôt. Il est dès lors important d'évaluer les faits spécifiques de transactions particulières et non pas simplement généraliser l'aspect de la localisation ou non de l'autre partie à la transaction dans une juridiction à faible fiscalité.

69. Même s'il existe des raisons commerciales pour les transactions avec ou dans des juridictions à faible fiscalité, il peut être raisonnable, lorsque l'on examine les indicateurs de risque pour retenir un cas pour vérification, de traiter toute transaction importante avec une partie située dans une juridiction à faible fiscalité comme présentant un risque important en termes de prix contraires au principe de pleine concurrence.

### 3.2.1.3 *Transactions intragroupe portant sur des services*

70. Les transactions intra-groupe portant sur des services sont peut-être un des problèmes de prix de transfert qui se produisent le plus souvent. Selon la nature de ces transactions et les montants facturés, les problèmes peuvent avoir une importance tantôt grande, tantôt limitée. Les sociétés mères ou les sièges régionaux des sociétés mères fournissent souvent des services administratifs ou d'autres services généraux aux membres du groupe d'entreprises multinationales. Bien que plusieurs problèmes difficiles à résoudre puissent se produire par rapport à ces transactions, les montants en cause sont souvent trop peu élevés pour justifier l'utilisation d'importantes ressources de vérification.

71. Dans d'autres situations, le montant des frais généraux peut être assez important comparé à la taille de la filiale locale. Même lorsque ces services sont facturés au coût réel ou avec une légère marge sur coûts, des questions peuvent se poser à propos du caractère approprié des frais généraux comptabilisés par rapport à la taille de la filiale. Dans ces situations, il convient d'examiner la nature des prestations fournies.

72. Dans d'autres situations encore, les transactions intra-groupe portant sur des services peuvent être conséquentes et importantes pour le fonctionnement de l'entreprise. Ces types de services dits « non standards » peuvent souvent être difficiles à évaluer et peuvent poser d'importants problèmes en termes de prix de transfert. Ces transactions ne sont pas, à cet égard, très différentes d'autres transactions importantes avec des parties liées et l'évaluation du risque dépendra de l'importance des transactions, de la nature de la partie fournissant les services, des montants facturés pour ces services et de la tendance des transactions à éroder à un autre titre la base fiscale locale.

73. On notera que l'expérience a montré que les transactions intra-groupe portant sur des services (y compris les transactions à forte valeur) ne sont souvent pas entièrement documentées.

#### *3.2.1.4 Redevances, rémunérations pour prestations de gestion et paiements de primes d'assurance, en particulier au profit d'entités situées dans des juridictions à faible fiscalité*

74. Les redevances, les rémunérations de prestations de gestion et les primes d'assurance payées à des parties, lorsqu'il s'agit de sommes importantes, peuvent être utilisées pour éroder la base fiscale locale de l'impôt des sociétés. De même, lorsque l'entité locale est le bénéficiaire de ces paiements, de faibles montants relatifs aux redevances, aux rémunérations de prestations de gestion et autres peuvent traduire un risque lié aux prix de transfert. Les droits sous-jacents aux actifs incorporels et la présomption de risques qui soutiennent ces paiements peuvent être assignés par contrat d'une manière qui ne correspond pas à la nature économique de la relation entre les parties. Il existe par conséquent un risque que ces paiements soient surestimés ou sous-estimés afin de transférer les revenus vers des juridictions à plus faible fiscalité. Ce peut être le cas, en particulier, lorsqu'une entreprise effectue plusieurs types différents de tels paiements. Lorsqu'ils sont combinés, ils peuvent réduire sensiblement la base fiscale locale du pays.

#### *3.2.1.5 Sociétés de commercialisation ou d'achat situées en dehors des pays de marché ou des pays de fabrication*

75. Lorsqu'une société de commercialisation est située en dehors du pays où se trouvent les clients de l'entreprise multinationale ou qu'une société d'achat est située en dehors du pays où les biens sont fabriqués, les transactions impliquant ces intermédiaires peuvent également avoir tendance à réduire le revenu dans la juridiction locale. Il existe, dans ces types de transactions, un risque que le contribuable applique une stratégie d'accumulation de revenus dans ces sociétés intermédiaires, qui excèdent ceux qui peuvent être justifiés par l'activité économique dans ces sociétés. Ces mécanismes peuvent dès lors constituer un indicateur de risque qui mérite un examen plus approfondi en vue de s'assurer que le revenu attribué à ces sociétés est conforme aux services effectivement fournis.

#### *3.2.1.6 Dette et/ou frais financiers excessifs*

76. Une dette qui paraît supérieure au montant qu'une entité pourrait emprunter si elle était une entité autonome, ou des frais financiers qui paraissent supérieurs à ceux afférents à des niveaux courants d'emprunt et de taux d'intérêts peuvent indiquer un risque lié aux prix de transfert. Une dette excessive peut être utilisée pour éroder la base fiscale, en particulier lorsque les intérêts sont versés à des entités liées situées dans des juridictions à faible fiscalité ou des juridictions relais. Lorsque la méthode transactionnelle de la marge nette est appliquée pour définir un revenu d'exploitation de pleine concurrence, il faut tout particulièrement s'assurer que ce revenu n'est pas réduit indûment par des frais financiers qui ne sont pas pris en compte dans l'analyse au titre de cette méthode.

77. L'approche juridique de la question de la dette excessive peut varier d'un pays à l'autre. Dans certains pays, elle peut être régie par le principe de pleine concurrence, tandis que d'autres pays peuvent avoir des règles légales en matière de sous-capitalisation. Les taux d'intérêts sont réglementés au titre des règles relatives aux prix de transfert dans la quasi-totalité des pays. Un examen de la structure de la dette d'une entreprise et des paiements d'intérêts devrait dès lors faire habituellement partie d'une analyse risque des prix de transfert.

#### *3.2.1.7 Transfert ou utilisation d'actifs incorporels vers/ou pour des parties liées*

78. Un actif incorporel peut revêtir une grande importance dans la mesure où le rendement économique sur l'actif incorporel peut être substantiel. Lorsque des actifs incorporels générateurs de revenu sont transférés, il est essentiel de déterminer leur valeur de pleine concurrence. Parfois, une société

mère peut soutenir sa filiale dans ses efforts de fabrication et de commercialisation. Ce faisant, la société mère peut transférer un faisceau d'incorporels à sa filiale. Un faisceau d'actifs incorporels peut se composer de deux actifs incorporels distincts ou plus. Dans ces cas, il peut être nécessaire d'évaluer globalement les différents actifs incorporels qui sont transférés.

79. Un contribuable qui est membre d'un groupe peut avoir acquis, créé ou amélioré un actif qui est utilisé par d'autres membres du groupe, en encourageant des dépenses de recherche développement débouchant sur la création ou l'amélioration de propriété intellectuelle. Dans ce cas, l'absence de redevances ou de rémunérations dans une entreprise qui détient des actifs incorporels de valeur ou l'absence de bénéfices importants peut être une indication que les prix de transfert des transactions contrôlées ne respectent pas le principe de pleine concurrence. Un groupe d'entreprises peut détenir différents types d'actifs incorporels, répartis entre les différents membres du groupe.

80. Les indicateurs courants qu'une entreprise détient des actifs incorporels de valeur sont les suivants :

- l'entreprise fabrique des produits de marques connues, comme des vêtements, des produits alimentaires, des boissons, des accessoires etc;
- les comptes de l'entreprise présentent des montants importants consacrés à la recherche développement;
- l'entreprise met régulièrement du personnel hautement qualifié ou compétent à disposition d'autres entreprises du groupe;
- la nature même de l'activité exercée par l'entreprise produit des actifs incorporels de valeur, comme une plateforme ou un système commercial exclusif;
- le nom de l'entreprise est utilisé de manière visible par un site internet enregistré par une entreprise différente.

Lorsque ces facteurs sont présents et importants, ils peuvent indiquer un risque lié aux prix de transfert qui requiert un examen plus approfondi.

#### *3.2.1.8 Accords de répartition des coûts*

81. Les accords de répartition des coûts (« ARC ») peuvent également poser des problèmes difficiles qui nécessitent une appréciation adéquate. Un ARC est un cadre convenu entre des entreprises commerciales pour se partager les coûts et les risques liés à la création, à la production ou à l'obtention d'actifs, de services ou de droits et pour déterminer la nature et la portée des intérêts de chaque participant dans ces actifs, services ou droits. Dans un ARC, la part proportionnelle de chaque participant dans les contributions globales à l'accord doit être conforme à la part proportionnelle de chaque participant dans les avantages globaux attendus au titre de l'accord. Par conséquent, si un contribuable qui est membre d'un groupe conclut un accord de répartition des coûts avec d'autres membres du groupe sans attendre clairement un flux de revenu futur proportionnel à son obligation de partager les coûts, l'allocation de revenu entre les participants ne sera pas conforme au principe de pleine concurrence.

82. Une utilisation courante des ARC concerne le développement conjoint d'actifs incorporels. Dans de tels accords, il est souvent important d'examiner si les paiements effectués au début de l'ARC pour partager les actifs incorporels et d'autres éléments sont conformes au principe de pleine concurrence. Ces accords nécessitent souvent une vérification des prix de transfert, parce qu'ils auront des conséquences

pendant de années et peuvent être utilisés pour faire migrer les actifs incorporels entre les membres du groupes à des prix qui ne respectent pas le principe de pleine concurrence.

### *3.2.1.9 Réorganisations d'entreprises*

83. Les problèmes de prix de transfert qui se produisent dans le cas de réorganisations d'entreprises peuvent être très complexes et nécessiter une vérification approfondie des prix de transfert. Les structures d'entreprise et les flux de transactions adoptés dans le cadre de la réorganisation des activités d'une entreprise multinationale nécessitent un examen attentif. Deux aspects de ces transactions doivent être examinés. Le premier est la transaction de réorganisation elle-même. Les transferts d'actifs, y compris d'actifs incorporels, dans le contexte de ces transactions peuvent donner lieu à des difficultés d'évaluation et à d'autres problèmes liés aux prix de transfert. Ces transactions impliquent souvent des tentatives pour déplacer des actifs de valeur vers un environnement fiscalement plus favorable. Une évaluation des risques doit s'efforcer d'identifier ces transactions et d'évaluer les expositions potentielles. Le second ensemble de problèmes qui se produit par rapport à une réorganisation d'entreprise concerne les transactions permanentes qui suivent la transaction découlant de la réorganisation. Il peut s'agir de n'importe quel type de transactions décrites dans les sections qui précèdent et qui créent les mêmes types de risques. Certaines indications particulières d'un risque élevé dans le contexte de la réorganisation d'entreprises sont les suivantes :

- les comptes pour des activités comme la distribution ou la fabrication présentent une chute soudaine des marges bénéficiaires suite à la réorganisation ;
- il y a une acquisition de nouvelles entreprises de manière fragmentée au terme de laquelle des actifs incorporels de valeur se retrouvent dans une entreprise du groupe située dans une juridiction à faible fiscalité.

### *3.2.2 Facteurs non fiscaux qui peuvent fausser les prix*

84. Il existe des facteurs non fiscaux qui pourraient fournir une incitation à une manipulation des prix de transfert. Les obligations réglementaires comme la valeur en douane, les droits antidumping, le contrôle des changes ou le contrôle des prix, ou les incitations aux flux de trésorerie au sein d'un groupe résultant de politiques de gestion d'entreprise concernant le lieu où le bénéfice est déclaré ou la manière dont les dividendes sont financés peuvent entraîner des prix de transfert inexacts en vue de contourner ces obligations réglementaires. Le processus d'évaluation des risques devrait s'efforcer d'identifier ces objectifs de risques non fiscaux dans les politiques de gestion d'un groupe.

### *3.2.3 Qualité de la documentation contemporaine en matière de prix de transfert*

85. La qualité de la documentation contemporaine en matière de prix de transfert peut être un indicateur de risque lié aux prix de transfert. La preuve que les prix de transfert et les méthodes utilisées pour les calculer sont insuffisamment documentés peut jeter un doute sur la fiabilité des prix eux-mêmes.

86. Certains pays évaluent la qualité de la documentation pour éclairer la décision de procéder ou non à une vérification des prix de transfert.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> L'administration fiscale australienne (ATO) évalue la qualité des processus et de la documentation d'une entreprise ainsi que la réalité commerciale des résultats de ses opérations. Elle décide ensuite s'il y a lieu de procéder à une vérification des prix de transfert. La qualité des processus et de la documentation d'une entreprise est évaluée puis classée en catégories, de médiocre, ce qui accroît la probabilité d'une vérification, à élevée, ce qui réduit cette

87. Le tableau qui suit, extrait de la publication « Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing » du Forum de l'administration fiscale, résume les indications présentées ci-avant. Cette liste pratique des questions importantes à examiner dans le cadre d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert peut être un outil extrêmement utile pour les administrations fiscales pour organiser leurs processus d'évaluation des risques.

Caractéristique	Description succincte
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transactions importantes avec des parties liées situées dans des juridictions à faible fiscalité</li> </ul>	<p>Lorsque des transactions ont lieu avec des entités liées faiblement imposées, il existe un risque que la falsification des prix attribue indûment les bénéfices excédentaires à la juridiction à faible fiscalité.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transferts d'actifs incorporels à des parties liées</li> </ul>	<p>Les transactions de cette nature soulèvent des questions d'évaluation difficiles, en particulier lorsque les actifs incorporels sont uniques et qu'il n'existe dès lors pas d'éléments comparables.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réorganisations d'entreprises</li> </ul>	<p>Les aspects des réorganisations d'entreprises relatifs aux prix de transfert ont fait l'objet d'une étude spécifique de l'OCDE publiée et incorporée en tant que nouveau chapitre IX aux « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert », en juillet 2010.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Types de paiements spécifiques</li> </ul>	<p>Les paiements d'intérêts, de primes d'assurance et de redevances à des parties liées augmentent les risques liés aux prix de transfert parce que les droits sous-jacents sont fortement mobiles et qu'il existe dès lors un risque que les paiements ne reflètent pas la réelle valeur ajoutée par la partie liée.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pertes</li> </ul>	<p>Pertes enregistrées d'année en année lorsqu'il n'y a pas de tentative de modifier les activités ou le financement de l'entreprise. Des pertes prolongées peuvent être la preuve que les résultats déclarés ne correspondent pas à la valeur réelle de l'activité.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Résultats médiocres</li> </ul>	<p>De même, des résultats qui ne sont pas conformes à la norme observée dans le secteur ou aux fonctions exercées par l'entreprise dans le pays concerné peuvent être la preuve que les prix des transactions avec la partie liée n'ont pas été fixés correctement.</p>

---

probabilité. Voir la publication de l'ATO intitulée « International transfer pricing - introduction to concepts and risk assessment », disponible à l'adresse [www.ato.gov.au](http://www.ato.gov.au)

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Taux d'imposition effectif</li> </ul>	<p>Des écarts importants entre le taux d'imposition effectif au niveau du groupe et les taux nominaux auxquels il est soumis peuvent être le résultat de prix de transfert qui attribuent trop de bénéfice à des juridictions à faible fiscalité.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentation inexistantes ou de qualité médiocre</li> </ul>	<p>La preuve que les prix de transfert et les méthodes pour les calculer sont insuffisamment documentés jette un doute sur la fiabilité des prix eux-mêmes.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dette excessive</li> </ul>	<p>Une dette qui paraît excéder le montant qu'une entité pourrait emprunter si elle était une entité autonome, ou des taux d'intérêt qui paraissent supérieurs aux taux du marché.</p>

### 3.2.4 Indications d'un faible risque lié aux prix de transfert

88. Certains faits peuvent suggérer l'existence d'un faible risque lié aux prix de transfert. Une indication évidente d'un faible risque est un volume réduit de transactions contrôlées. Les faits qui suivent peuvent également indiquer que le risque lié aux prix de transfert est faible. Lorsque ces faits sont présents, il peut être possible de déterminer que des vérifications approfondies ne sont pas nécessaires à un stade précoce du processus d'évaluation des risques.

- Un contribuable local a d'importants actionnaires minoritaires indépendants dont les intérêts seraient préjudiciés par le détournement de bénéfices vers l'actionnaire majoritaire.
- Un contribuable a des transactions avec une partie liée située dans une juridiction où le taux marginal d'imposition est plus élevé. Dans un tel cas, bien qu'il puisse être nécessaire d'envisager la possibilité d'une mauvaise application des règles en matière de prix de transfert, il y aura d'ordinaire peu de motivation pour les contribuables à manipuler les prix de transfert au désavantage de la juridiction locale.
- Un contribuable effectue des transactions avec des parties indépendantes aux mêmes conditions financières que pour des transactions équivalentes avec des parties liées. Dans ce cas, l'administration fiscale devrait uniquement examiner la comparabilité des transactions avec des parties indépendantes, ou elle pourrait conclure qu'aucune vérification n'est nécessaire.
- Un contribuable est membre d'un groupe qui applique des politiques cohérentes en matière de prix de transfert qui sont conformes au principe de pleine concurrence dans toutes les juridictions dans lesquelles le groupe exerce ses activités.
- La preuve évidente d'une prépondérance des transactions indépendantes (par exemple, des transactions importantes avec des parties indépendantes et pas de transactions compensatoires entre le contribuable indépendant et d'autres sociétés liées).

#### **4. SOURCES D'INFORMATIONS POUR EFFECTUER UNE ÉVALUATION DES RISQUES LIÉS AUX PRIX DE TRANSFERT**

89. Dans l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, un des aspects les plus importants consiste à trouver les informations qui permettent cette évaluation, comme indiqué ci-avant. L'évaluation implique de connaître le contribuable, son activité à l'échelle mondiale et son secteur. De nombreuses sources d'informations existent auxquelles les administrations fiscales peuvent et doivent accéder à cette fin. La présente section décrit les sources d'informations disponibles pour mener une évaluation des risques liés aux prix de transfert.

90. Le point de départ de tout processus d'évaluation des risques serait un examen des déclarations fiscales elles-mêmes, y compris de toute déclaration de renseignements requise des contribuables. Les déclarations fiscales du contribuable peuvent être complétées par un examen systématique d'informations de diverses sources disponibles au sein de l'administration fiscale et d'informations publiquement accessibles. Les administrations fiscales recourent de plus en plus à une série de données et de compétences techniques pour affiner leur analyse et améliorer leur évaluation du risque lié aux prix de transfert.

91. En règle générale, les administrations fiscales combinent les sources d'informations examinées ci-après pour identifier des indices ou des caractéristiques de risque qui éclairent leurs évaluations des risques liés aux prix de transfert. Le recours à un éventail de sources garantit que les risques moins évidents ne soient pas perdus de vue et permet en même temps des recoupements qui peuvent contribuer à éliminer des problèmes potentiels qui, en réalité, ne méritent pas d'être examinés. L'élimination rapide de certains risques et de certains problèmes permet de consacrer plus de ressources aux risques et aux contribuables qui requièrent plus d'attention.

##### **4.1 Renseignements spécifiques contenus dans les déclarations fiscales et dans les déclarations de renseignements**

92. Beaucoup d'administrations fiscales exigent des contribuables (i) qui sont soumis à l'impôt dans leur pays et (ii) qui effectuent des transactions contrôlées, qu'ils complètent leur déclaration fiscale par des formulaires ou autres rapports qui donnent des informations supplémentaires concernant les accords de prix de transfert. Bien que les informations que les administrations fiscales demandent puissent varier en termes de portée et de détail, les informations suivantes seront souvent demandées dans ces formulaires :

- l'identification des transactions avec des parties liées ;
- l'identification des parties liées avec lesquelles des transactions contrôlées sont effectuées ;
- la nature et le montant des transactions contrôlées effectuées avec chaque partie liée,
- les résultats financiers segmentés de chaque transaction contrôlée ;



- la description des différences entre l'état financier d'un contribuable et le revenu indiqué dans sa déclaration fiscale (c'est-à-dire les différences entre les documents comptables et la déclaration fiscale).

93. Les informations obtenues à l'aide de ces formulaires sont essentiellement de nature quantitative et seront souvent traitées dans un système informatisé de base de données aux tout premiers stades d'un processus d'évaluation des risques. L'annexe 1 du manuel présente certains formulaires existants couramment utilisés par les administrations fiscales.

94. Une plainte souvent formulée par les entreprises est que la prolifération incessante de ces types de demandes d'informations et le fait que les pays ne s'accordent pas sur le format des réponses requises imposent une lourde charge administrative aux contribuables. L'OCDE examine actuellement, dans le cadre de son projet de simplification des prix de transfert, dans quelle mesure une certaine uniformité pourrait être instaurée dans la nature des informations demandées au titre des règles régissant la communication d'informations et dans le format requis pour les réponses.

95. Les pays doivent toutefois reconnaître que les informations sur la nature et le montant des transactions entre parties liées ainsi que l'identité des parties liées qui participent à ces transactions ne sont pas largement disponibles dans des documents publiquement accessibles. Étant donné que ces informations sont essentielles pour aboutir à des conclusions éclairées dans une évaluation des risques, les pays devraient examiner si leurs propres règles régissant la communication d'informations sont suffisamment robustes pour fournir l'accès au type d'informations qui contribueraient à déterminer la nature et le montant des transactions entre parties liées.

## **4.2 Documentation contemporaine en matière de prix de transfert**

96. Beaucoup de pays exigent aussi des contribuables qui effectuent des transactions contrôlées qu'ils établissent une documentation contemporaine en matière de prix de transfert. Cette documentation comprend habituellement des descriptions factuelles basiques des transactions et des opérations, une description de la méthode de prix de transfert la plus appropriée utilisée pour vérifier la nature de pleine concurrence des prix de transfert facturés, et une application détaillée de cette méthode aux faits démontrant pourquoi, selon le contribuable, les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence. Cette documentation comprendra généralement les données financières nécessaires pour étayer l'analyse économique. Lorsque cette documentation est disponible et établie avec soin, elle complète par une analyse approfondie les informations communiquées dans les formulaires relatifs aux prix de transfert et dans les déclarations fiscales.

97. Consciente que les demandes diverses des pays concernant la documentation en matière de prix de transfert peuvent représenter une lourde charge pour les contribuables, l'OCDE examine aussi, dans le cadre de son projet précité de simplification des prix de transfert, s'il existe des moyens de simplifier l'observation des règles et d'alléger pour les contribuables la fourniture des informations nécessaires.

98. En général, la documentation en matière de prix de transfert tend à obtenir les types suivants d'informations :

- un aperçu des activités du contribuable et de son groupe ;
- une description de la structure organisationnelle du contribuable couvrant toutes les parties liées qui prennent part à des transactions contrôlées ;

- les données financières du contribuable et les données financières consolidées de l'ensemble de son groupe ;
- une analyse fonctionnelle des transactions contrôlées décrivant les fonctions, les risques et les actifs pertinents des diverses parties aux transactions contrôlées ;
- une description de la méthode de prix de transfert choisie, et une explication de la raison pour laquelle le contribuable estime qu'il s'agit de la méthode la plus appropriée pour les transactions en cause, ainsi que les autres méthodes qui ont été envisagées et la raison pour laquelle elles n'ont pas été retenues ;
- une description des comparables utilisés dans l'analyse économique, et une explication de la manière dont la comparabilité a été évaluée ;
- une explication de l'analyse économique et toutes projections financières qui ont servi de base pour l'élaboration et l'application de la méthode de prix de transfert.

99. Afin de permettre une évaluation précise des risques liés aux prix de transfert, l'administration fiscale devrait examiner attentivement ses exigences relatives à la documentation contemporaine en matière de prix de transfert. Souvent, le fait même d'établir cette documentation aura tendance à réduire le risque lié aux prix de transfert lorsque les contribuables sont tenus de communiquer les transactions et d'analyser la méthode la plus appropriée pour établir des prix satisfaisant au principe de pleine concurrence ou de démontrer que les prix facturés sont conformes à ce principe.

### **4.3 Questionnaires transmis à certains contribuables**

100. Certaines administrations fiscales envoient un questionnaire à certains contribuables après un examen initial des déclarations fiscales déposées par les contribuables. En général, cet outil semble être le plus souvent utilisé dans des pays où la documentation contemporaine en matière de prix de transfert ne fait pas l'objet d'une obligation légale. Ces questionnaires demandent des informations supplémentaires concernant les transactions avec des parties liées afin d'aider à mener le processus d'évaluation des risques.

101. L'annexe 2 du présent manuel fournit quelques exemples de questionnaires complémentaires utilisés par les administrations fiscales.

### **4.4 Dossier du contribuable et procès-verbaux des vérifications des exercices antérieurs**

102. Le dossier du contribuable conservé dans les locaux de l'administration fiscale ainsi que les procès-verbaux des vérifications des exercices antérieurs peuvent contenir des informations utiles qui contribueront à broser un tableau complet des activités de l'entreprise. En particulier, les procès-verbaux des vérifications des exercices antérieurs devraient contenir des informations utiles pour déterminer ce sur quoi doit porter le processus de vérification, s'il est décidé qu'une vérification s'impose.

### **4.5 Informations sur le contribuable accessibles au public**

#### **4.5.1 Recherches sur internet**

103. Utiliser internet peut fournir des informations concernant certaines entreprises ou certains secteurs. Il est aussi possible d'utiliser internet pour accéder à certaines bases de données d'organismes publics qui sont accessibles au public.

#### *4.5.1.1 Sites internet des contribuables*

104. La plupart des entreprises ont leur propre site internet. Les groupes d'entreprises multinationales ont généralement un site internet très complet qui fournit une multitude d'informations utiles. De tels sites internet vont certainement promouvoir ce que fait le groupe : les services qu'il fournit ou les produits qu'il vend. Les principaux produits ou les principales marques seront probablement décrits en détail. La section consacrée aux relations avec les investisseurs contiendra les derniers états financiers et ceux de l'exercice précédent ainsi que les résultats semestriels ou trimestriels. Il y aura probablement des informations sur le taux d'impôt global effectif de l'entreprise multinationale. Il peut y avoir des copies de présentations faites par le personnel de direction à destination des analystes des systèmes de gestion, des investisseurs et des agences de notation, qui peuvent donner des informations utiles sur les projections de ventes et les nouveaux produits.

105. Normalement, il y aura également un lien vers des communiqués de presse qui pourraient fournir des informations relatives aux nouveaux produits, aux produits en vente actuellement et aux ouvertures ou fermetures d'usines. Le site peut fournir des informations sur les lieux d'implantation des activités dans le monde. Il y aura parfois des explications détaillées concernant les activités de recherche-développement. Il y aura immanquablement des précisions sur les emplois vacants, qui donneront une idée de l'endroit où se trouve le personnel principal et ce qu'il fait.

106. Ces informations peuvent être utilisées pour confirmer l'exactitude de l'analyse fonctionnelle figurant dans la documentation contemporaine en matière de prix de transfert et pour vérifier certains faits décrits par l'entreprise multinationale aux autorités fiscales. Une lacune que présentent toutefois ces données est qu'elles décriront rarement les différentes activités des diverses entités qui forment le groupe d'entreprises multinationales. Les données des rapports annuels accessibles au public sont généralement établies sous l'angle du groupe dans son ensemble plutôt que de celui des différentes entités juridiques.

#### *4.5.1.2 Bases de données d'organismes publics*

107. On trouve parfois sur internet des documents communiqués à d'autres organismes publics. Par exemple, une société cotée en bourse aux États-Unis est tenue de communiquer chaque année une série de documents à la « Securities and Exchange Commission ». Ces documents contiennent un résumé trisannuel détaillé des activités de l'entreprise, de ses acquisitions et de ses cessions, de l'activité de recherche développement, ainsi que des informations sur des accords importants conclus avec des parties tierces. Ces informations peuvent être une source utile pour l'analyse de comparables potentiels. Le Canada possède un système similaire. Il peut être important pour l'administration fiscale d'étendre sa recherche au-delà des documents communiqués à ses propres organismes nationaux, en particulier en examinant les documents produits dans le pays du siège de l'entreprise multinationale.

#### *4.5.2 Bases de données commerciales*

108. Les bases de données commerciales prélèvent les informations auprès d'une série de sources accessibles au public et fournissent un moyen de trouver les entreprises qui exercent des activités largement similaires à celles de l'entreprise examinée. Dans certains pays et dans certaines situations, il peut être utile d'essayer de trouver des entreprises similaires mais indépendantes exerçant des activités en grande partie similaires et de comparer leurs résultats financiers avec ceux de l'entreprise examinée. Aux fins de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, la recherche peut être assez générale et être utilisée principalement pour vérifier si les résultats de l'entreprise sont globalement comparables à ceux d'entreprises similaires.

109. Une recherche dans les bases de données pourrait montrer que l'entreprise examinée se situe complètement en dehors de l'éventail des comparables potentiels, ce qui sera une indication que le cas mérite un examen plus approfondi. L'entreprise peut aussi se situer parmi les plus performantes des entreprises comparables, voire faire mieux qu'elles, ce qui signifie probablement, mais pas nécessairement, que l'on ferait mieux de consacrer du temps à d'autres candidats potentiels à une vérification des prix de transfert.

110. Dans certains pays, l'absence d'un nombre important d'entreprises indépendantes qui communiquent des données financières à des organismes publics réduira l'utilité des bases de données commerciales. Les comparables régionaux peuvent être pris en compte, mais il faut être attentif aux différences entre les entreprises figurant dans la base de données et celles opérant sur le marché local. L'expérience de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert peut fortement renforcer la capacité de l'administration fiscale à tirer des conclusions significatives des données relatives aux comparables régionaux.

#### **4.5.3 *Articles de presse, revues spécialisées, etc.***

111. Les articles de presse, les revues spécialisées et d'autres sources d'informations du domaine public peuvent fournir des informations utiles sur certaines entreprises et sur les secteurs d'activité sur lesquelles elles opèrent. Les informations sur les secteurs d'activité peuvent contribuer à décider si le recul des résultats d'une entreprise correspond à un malaise plus large dans ce secteur particulier, ou révéler que le secteur était en réalité plutôt florissant pendant la période en question. Les articles sur les secteurs d'activité peuvent aussi indiquer à quel moment un concurrent a lancé un produit rival, ce qui pourrait expliquer une chute des ventes de l'entreprise examinée.

112. Les articles de presse concernant certaines entreprises fourniraient des informations concernant le lancement de nouveaux produits, les ouvertures ou fermetures d'usines, les partenariats ou alliances stratégiques noués par l'entreprise multinationale, voire parfois des informations concrètes comme les taux de redevance sur les contrats de licence qu'elles ont conclus.

#### **4.5.4 *Rapport d'analystes en valeurs mobilières***

113. Les rapports d'analystes en valeurs mobilières fournissent des analyses de certaines sociétés, de secteurs entiers et des tendances économiques générales. Ils apportent des analyses d'informations financières pour prévoir l'état des entreprises, des secteurs ou de l'économie. Les analystes en valeurs mobilières se spécialisent souvent dans un seul secteur ou une seule industrie et recourent à toute une panoplie de techniques pour effectuer des recherches en vue d'appuyer les analyses quantitatives d'informations. Ils surveillent les évolutions nouvelles dans les domaines de la technologie industrielle, des entreprises, de la finance et de la théorie économique et évaluent le potentiel de gains d'une entreprise ou d'un secteur. Leur interprétation des données relatives au prix et au rendement peut contribuer à comprendre l'entreprise ou le secteur.

114. Dans certains cas, les analystes en valeurs mobilières exigent le paiement de droits pour avoir accès à leurs rapports. Dans d'autres situations, toutefois, des données intéressantes peuvent être disponibles gratuitement.

#### **4.6 *Visites sur place et réunions avec le personnel de l'entreprise***

115. Une réunion avec le personnel de l'entreprise est généralement jugée essentielle au cours d'une vérification. Dans certaines situations, une telle réunion peut aussi être très utile au stade de l'évaluation des risques, en particulier dans le cas de grands groupes d'entreprises multinationales. Une réunion pendant un processus d'évaluation des risques pourrait offrir une occasion d'établir que les prix de transfert

de certaines transactions contrôlées présentent un faible degré de risque. S'il est décidé de procéder à une vérification, la réunion peut fournir suffisamment d'informations pour permettre aux autorités fiscales de cibler d'emblée la vérification.

116. Une plainte couramment formulée par les contribuables peut être que les vérificateurs ne comprennent pas leur activité et qu'ils demandent trop d'informations ou qu'ils posent des questions non pertinentes. Une réunion au stade de l'évaluation des risques peut dès lors être productive pour toutes les parties concernées.

117. D'une manière générale, il serait prudent d'examiner, avant la réunion, les déclarations fiscales, les autres documents remis et la documentation contemporaine, de manière à définir le contexte et une série de questions à examiner avec le contribuable. Il ne sera pas nécessaire dans tous les cas d'effectuer une visite sur place ou de prévoir une réunion avec le contribuable. Toutefois, lorsque les premiers stades d'une évaluation soulèvent des questions auxquelles l'administration fiscale souhaite avoir des réponses, une réunion peut être le moyen le plus rapide et le plus simple de les obtenir.

118. Dans certains pays, il est possible d'examiner avec l'administration fiscale certaines questions difficiles en matière de prix de transfert avant le dépôt de la déclaration, ce qui assure que ces questions soient identifiées sans aucun retard. Voir la section 6 pour une description plus détaillée.

#### **4.7 Données douanières**

119. Il est possible d'utiliser les données recueillies aux fins d'évaluation des droits de douane pour obtenir des précisions concernant les transactions transfrontalières, y compris celles entre entreprises associées. Souvent, les données douanières seront recueillies et disponibles en temps réel. On notera toutefois que les prix en douane et les prix de pleine concurrence sont généralement différents. L'existence d'un mouvement transfrontalier de marchandises n'est pas toujours indicative d'une transaction, ces marchandises circulant souvent au sein d'un groupe sans changement de propriété, et d'autres transactions, comme les flux de redevances, n'apparaissent pas dans les données douanières. En outre, sans connaître la propriété des actifs incorporels associés à de nombreuses marchandises, il peut être difficile d'évaluer les cas de sous-évaluation ou de surévaluation. Les données douanières seront donc utiles en lien avec d'autres informations, mais elles ne seront pas habituellement une source exclusive satisfaisante de données aux fins de l'évaluation des risques.

#### **4.8 Organisme chargé des brevets**

120. Certains pays essaient d'établir une relation de travail plus étroite avec l'organisme chargé des brevets afin d'aider à identifier les cas dans lesquels il y a eu des transferts transfrontaliers de propriété intellectuelle et de mieux comprendre quelle propriété intellectuelle est créée par une entreprise. Les brevets peuvent toutefois être difficiles à comprendre, et il faut savoir que beaucoup des transferts de propriété intellectuelle au sein d'un groupe ont lieu sous forme de licence, sans aucune notification de transfert aux bureaux d'enregistrement officiels.

#### **4.9 Échange d'informations fondé sur les conventions fiscales**

121. Les informations reçues d'autres administrations fiscales, soit automatiquement soit sur demande, peuvent aider à identifier un risque lié aux prix de transfert. En particulier, les échanges d'informations fondés sur les conventions fiscales de double imposition se sont avérés très productifs dans certains pays, s'agissant d'identifier et donc de traiter le risque lié aux prix de transfert. Elles sont bénéfiques en ce sens que les informations sont échangées le plus tôt possible, ce qui garantit de ne pas dépasser le délai prescrit pour l'ouverture d'une vérification des prix de transfert.

122. Lorsque des demandes d'informations sont formulées sur le fondement des conventions fiscales, l'administration fiscale doit être certaine qu'elle disposera du temps suffisant pour permettre de traiter la demande et pour utiliser efficacement les informations, une fois reçues, dans le processus d'évaluation des risques. Plus la demande d'informations est précise, plus elle a de chances de produire des données utiles.

#### **4.10 Dispositions légales nécessaires pour faciliter l'accès aux informations**

123. Les sources d'informations énumérées ci-dessus ne requièrent pas toutes des dispositions spéciales pour permettre à l'administration d'utiliser les données. Par exemple, le dossier du contribuable et les procès-verbaux des exercices antérieurs sont déjà en possession des administrations fiscales, les sites internet sont libres d'accès, et il est possible d'accéder aux bases de données commerciales moyennant paiement d'un abonnement.

124. Les déclarations de renseignements et la documentation contemporaine en matière de prix de transfert requièrent que des règles spécifiques soient actées dans la législation. En d'autres termes, ces deux sources forment habituellement les principales sources d'informations pour un processus d'évaluation des risques, parce que les administrations fiscales sont en mesure de décider quelles informations doivent être communiquées et quel doit être le degré de détail de ces communications. Les administrations fiscales doivent examiner avec soin le degré de détail pour ces informations en prescrivant les dispositions qui requièrent cette communication.

125. Hormis les déclarations de renseignements et la documentation contemporaine en matière de prix de transfert, il faut noter que des dispositions légales seront nécessaires pour appuyer l'obtention des informations utiles qui suivent.

##### ***4.10.1 Obtenir des informations sur les entreprises étrangères associées***

126. Outre les déclarations de renseignements et la documentation, il existe deux autres manières possibles d'obtenir des informations relatives aux parties étrangères liées : demander aux autorités fiscales de l'autre pays d'échanger des informations au titre de la convention fiscale de double imposition, et demander au contribuable de mettre ces informations à la disposition de l'administration fiscale comme condition pour exercer des activités commerciales dans le pays.

127. Le Modèle de convention fiscale de l'OCDE permet en son article 26 l'échange de renseignements entre administrations fiscales. À condition qu'il existe une convention fiscale de double imposition avec l'autre pays, une administration fiscale peut demander à l'administration fiscale de l'autre pays de lui fournir des informations concernant les parties étrangères liées du contribuable examiné.

128. La législation nationale peut aussi permettre à l'administration fiscale de demander aux contribuables de lui fournir des informations sur les parties étrangères liées. Certains pays ont des dispositions à cet effet dans leur législation. L'annexe 3 du présent manuel présente certaines de ces dispositions existant dans la législation des pays.

##### ***4.10.2 Obtenir des informations relatives à des entreprises nationales potentiellement comparables***

129. Les bases de données commerciales sont probablement l'outil le plus courant pour obtenir des informations relatives à des entreprises potentiellement comparables. En réalité, un certain nombre d'entre elles présentent des caractéristiques axées de manière spécifique sur les analyses des prix de transfert. Toutefois, dans certains pays, il existe aussi une mesure légale permettant aux administrations fiscales d'obtenir des informations directement auprès des entreprises comparables du pays. Cette mesure est différente du pouvoir d'exécution exercé pour mener des vérifications, parce que l'entreprise soumise à ces obligations de communication n'est pas le contribuable qui fait l'objet de la vérification. Ce type de mesure

peut être un outil utile pour les administrations fiscales car elle leur permet d'obtenir sur les entreprises du pays potentiellement comparables des informations beaucoup plus approfondies, centrées et précises qui ne peuvent être obtenues dans les bases de données commerciales. Il faut toutefois noter que l'exercice de ce type de mesure est normalement soumis à certaines restrictions.

130. L'annexe 4 du présent manuel contient certaines dispositions existantes prévoyant cette mesure dans la législation des pays.

131. Le tableau ci-dessous développe la liste des questions utiles dans une évaluation des risques liés aux prix de transfert figurant à la section 3 du présent manuel. Il ajoute à l'identification des problèmes, un résumé des sources d'information que l'autorité fiscale est susceptible d'utiliser pour trouver les informations se rapportant aux problèmes en question.

<b>Caractéristique</b>	<b>Description succincte</b>	<b>Où chercher ?</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transactions importantes avec des parties liées situées dans des juridictions à faible fiscalité</li> </ul>	Lorsque des transactions ont lieu avec des entités liées faiblement imposées, il existe un risque que la falsification des prix attribue indûment les bénéfices excédentaires à la juridiction à faible fiscalité.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transferts d'actifs incorporels à des parties liées</li> </ul>	Les transactions de cette nature soulèvent des questions d'évaluation difficile, en particulier lorsque les actifs incorporels sont uniques et qu'il n'existe dès lors pas d'éléments comparables.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Comptes financiers Organisme chargé des brevets
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réorganisations d'entreprises</li> </ul>	Les aspects des réorganisations d'entreprises relatifs aux prix de transfert ont fait l'objet d'une étude spécifique de l'OCDE publiée et incorporée en tant que nouveau chapitre IX aux « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert », en juillet 2010.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Site internet du contribuable Comptes financiers Articles de presse / revues spécialisées Rapport d'analystes des systèmes de gestion
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Types de paiements spécifiques</li> </ul>	Les paiements d'intérêts, de primes d'assurance et de redevances à des parties liées augmentent les risques liés aux prix de transfert parce que les droits sous-jacents sont fortement mobiles et qu'il existe dès lors un risque que les paiements ne reflètent pas la réelle valeur ajoutée par la partie liée.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Comptes financiers
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pertes</li> </ul>	Pertes enregistrées d'année en année	Déclaration de renseignements

	lorsqu'il n'y a pas de tentative de modifier les activités ou le financement de l'entreprise. Des pertes prolongées peuvent être la preuve que les résultats déclarés ne correspondent pas à la valeur réelle de l'activité.	(formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Comptes financiers
• Résultats médiocres	De même, des résultats qui ne sont pas conformes à la norme observée dans le secteur ou aux fonctions exercées par l'entreprise dans le pays concerné peuvent être la preuve que les prix des transactions avec la partie liée n'ont été fixés correctement.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Comptes financiers Bases de données commerciales Articles de presse / revues spécialisées Rapport d'analystes des systèmes de gestion
• Taux d'imposition effectif	Des écarts importants entre le taux d'imposition effectif au niveau du groupe et les taux nominaux auxquels il est soumis peuvent être le résultat de prix de transfert qui attribuent trop de bénéfice à des juridictions à faible fiscalité.	Documentation contemporaine en matière de prix de transfert Comptes financiers consolidés
• Documents inexistant ou de qualité médiocre	La preuve que les prix de transfert et les méthodes pour les calculer sont insuffisamment documentés jette un doute sur la fiabilité des prix eux-mêmes.	Documentation contemporaine en matière de prix de transfert
• Dette excessive	Une dette qui paraît excéder le montant qu'une entité pourrait emprunter si elle était une entité autonome, ou des taux d'intérêt qui paraissent supérieurs aux taux du marché.	Déclaration de renseignements (formulaire) Documentation contemporaine en matière de prix de transfert



## **5. PROCESSUS D'ÉVALUATION DES RISQUES – CHOISIR LES CAS POUR LA VÉRIFICATION DES PRIX DE TRANSFERT**

### **5.1 Organisation appropriée de l'administration fiscale pour réaliser des évaluations des risques**

132. Les pays dotés de processus perfectionnés d'évaluation des risques s'organisent de différentes manières pour mener ces évaluations. L'administration doit examiner une première question : l'évaluation des risques doit-elle être effectuée de manière centralisée ou décentralisée ? Disposer d'une équipe centralisée d'évaluation des risques permet l'application de normes plus constantes, permet à l'équipe chargée de l'évaluation des risques d'acquérir expérience et jugement, et garantit que les meilleurs éléments disponibles dans l'administration fiscale examineront le risque pour l'administration dans divers contextes de prix de transfert.

133. Une approche centralisée peut toutefois poser des problèmes si les ressources de l'équipe centralisée sont trop réduites. Il peut être plus difficile pour une équipe centralisée d'interagir avec le contribuable pour obtenir les informations nécessaires. Et si le nombre de cas à traiter par l'équipe chargée de l'évaluation des risques devient trop important, la capacité d'effectuer une évaluation des risques dans les délais peut être compromise.

134. Certains pays ont tenté une voie intermédiaire, en engageant des vérificateurs locaux pour réunir les informations en vue de l'évaluation des risques et fournir une première évaluation de ces informations. Ces pays ont alors besoin d'un conseil ou d'un comité d'examen central pour examiner le résultat de cette première évaluation, poser des questions et demander des informations complémentaires, et approuver toute décision de poursuivre soit par une vérification approfondie des prix de transfert, soit par une vérification ciblée de certains aspects. Dans ces pays, il n'est pas possible d'ouvrir une procédure de vérification des prix de transfert ou de s'adresser à un contribuable d'une manière qui pourrait être interprétée comme telle sans l'approbation préalable du comité central d'examen. Les pays qui optent pour ces procédures d'examen ont souvent recours à des formulaires types et à un document narratif qui exposent sous une forme concise le contexte du cas, le travail d'évaluation des risques effectué, les raisons qui plaident pour ou contre une vérification et toutes caractéristiques spéciales, en vue de leur examen par le comité central d'examen.

135. Chaque pays devra déterminer laquelle de ces approches produit les meilleurs résultats dans ses circonstances propres. Pour prendre ces décisions, il sera nécessaire de tenir compte du nombre de cas, de la disponibilité des ressources engagées, de la capacité de l'administration fiscale à gérer efficacement le nombre de cas, et d'un certain nombre d'autres choses. La plupart des pays ont continué d'expérimenter différentes structures au fil du temps, et les pays ne doivent pas penser que les décisions structurelles initiales ne peuvent pas être modifiées si l'expérience indique que des améliorations sont possibles.

### **5.2 Procédures et étapes de la réalisation d'une évaluation des risques**

136. Il est important qu'un processus d'évaluation des risques soit constant et régulier et que toute personne qui y participe comprenne clairement le processus. Il est aussi important de comprendre que le

processus doit se dérouler étape par étape, la capacité d'appréciation étant exercée à chaque étape pour décider s'il faut poursuivre et comment. Les étapes classiques du processus d'évaluation des risques peuvent se présenter comme suit :

- rassembler les données quantitatives des déclarations fiscales, des formulaires des prix de transfert et de la documentation contemporaine en matière de prix de transfert qui sont fournis par le contribuable ;
- identifier à un niveau élevé le risque possible lié aux prix de transfert en analysant les données quantitatives traitées ;
- quantifier à un niveau élevé le risque potentiel ;
- passer en revue les informations quantitatives dans la documentation contemporaine et rassembler des renseignements complémentaires auprès de sources publiques ;
- prendre une décision provisoire sur la nécessité ou non de poursuivre ;
- procéder à un examen plus approfondi, notamment par l'analyse des descriptions fonctionnelles et de comparabilité figurant dans la documentation contemporaine en matière de prix de transfert ;
- quantifier plus en détail les risques potentiels ;
- initier le dialogue avec le personnel de l'entité soumise à l'examen ;
- établir un projet de rapport de l'évaluation des risques ;
- décider de passer ou non à la vérification, et décider notamment des questions à cibler dans la vérification ;
- entamer les processus internes d'examen et de contrôle de la qualité, notamment l'examen par le comité central, s'il existe ;
- établir le rapport d'évaluation des risques définitif.

### **5.3 Établir un rapport d'évaluation des risques**

137. Il est important que le processus d'examen des risques soit effectué de manière régulière et systématique. Lorsqu'il est décidé qu'une situation particulière crée un risque lié aux prix de transfert qui justifie une vérification approfondie ou ciblée, les raisons de ces conclusions doivent être consignées dans un rapport d'évaluation écrit.

138. Le rapport d'évaluation des risques doit contenir un résumé du travail accompli dans le cadre du processus d'évaluation des risques. Le rapport doit aussi exposer très clairement les indications de risque qui ont été identifiées et les raisons de conclure qu'une vérification est nécessaire. En particulier, le rapport doit indiquer laquelle ou lesquelles des indications de risque décrites aux tableaux des pages 21 et 22 permet ou permettent de conclure que le cas doit faire l'objet d'une vérification en détail.

139. Outre la consignation des conclusions de l'évaluation des risques, un rapport d'évaluation des risques doit contenir un plan pour la vérification. Celui-ci doit indiquer précisément les problèmes qui ont été notés comme nécessitant une enquête particulière.

## 5.4 Recours à des spécialistes

140. Les spécialistes ont un rôle à jouer dans un processus efficace d'évaluation des risques. Beaucoup d'administrations fiscales ont recours à des contrôleurs ou des inspecteurs fiscaux pour effectuer l'évaluation initiale des risques, mais un certain nombre d'entre elles fait aussi appel à des spécialistes pour les aider à exercer le jugement finement équilibré nécessaire pour identifier et évaluer le risque.

141. Par exemple, certaines administrations fiscales mettent en place un cadre d'experts sectoriels qui ont une bonne connaissance de secteurs clés comme la banque ou l'industrie pharmaceutique. Elles exigent de l'équipe qui examine un risque potentiel lié aux prix de transfert qu'elle fasse appel aux apports de spécialistes pertinents, par exemple des économistes, des conseillers commerciaux sectoriels et des spécialistes des finances des entreprises.

142. L'évaluation des risques peut guider les décisions concernant la réalisation d'une vérification. Choisir entre une vérification des prix de transfert effectuée indépendamment des autres vérifications fiscales ou effectuée dans le cadre d'une vérification fiscale globale est une décision importante par rapport à l'établissement d'un plan de vérification. Certains pays font systématiquement intervenir des vérificateurs spécialisés dans les prix de transfert et effectuent des vérifications distinctes des questions qui concernent les prix de transfert. D'autres effectuent des vérifications générales impliquant moins de spécialistes des prix de transfert mais incluent ces questions dans la vérification fiscale générale des revenus. Lorsqu'un risque lié aux prix de transfert est identifié, l'administration fiscale peut affecter des spécialistes des prix de transfert à l'équipe de vérification lorsque le risque est très important. Il est important de laisser l'évaluation des risques guider les décisions concernant l'affectation de ressources et la structure et la conception de la vérification proprement dite.

## **6. ÉTABLIR DES RELATIONS PRODUCTIVES AVEC LES CONTRIBUABLES – L’APPROCHE DU DIALOGUE RENFORCÉ**

### **6.1 Objectifs et justification**

143. Compte tenu du degré de jugement intervenant dans l’établissement de résultats conformes au principe de pleine concurrence et les implications en termes de coût d’une vérification des prix de transfert tant pour le contribuable que pour l’administration fiscale, il pourrait être judicieux d’avoir des discussions entre contribuable et l’administration fiscale concernant les questions de prix de transfert avant le dépôt de la déclaration fiscale, voire avant que la transaction ait lieu. Ces discussions offrent à un stade très précoce des possibilités aux contribuables et aux administrations fiscales de se familiariser avec les positions en matière de prix de transfert.

144. Dans la perspective de cet objectif, plusieurs pays ont adopté des programmes destinés à augmenter le temps consacré au dialogue avec les contribuables au sujet des questions de prix de transfert. Les programmes de plusieurs de ces pays sont résumés à la section suivante.

145. Un important avantage perçu par les contribuables et les administrations fiscales qui ont participé à ces programmes est la capacité à résoudre des litiges potentiels au sujet des prix de transfert à un moment où les informations pertinentes et le personnel essentiel sont disponibles.

146. Certains pays ont aussi connu un raccourcissement du temps consacré à examiner un problème et une diminution du nombre global de litiges. Certains estiment que les contribuables sont plus enclins à conclure des compromis dans les controverses liés aux prix de transfert lorsque des discussions ont lieu avant le dépôt des déclarations fiscales et avant la cristallisation des positions relatives aux états financiers.

147. Une question importante à trancher lorsqu’un gouvernement tente d’établir ce type de relation de coopération avec les contribuables concerne le point de savoir si les administrations fiscales doivent partager leurs évaluations des risques avec les contribuables avant de s’engager dans une vérification approfondie de tous les problèmes qu’elles ont décelés. Les entreprises suggèrent généralement que partager l’évaluation des risques offrirait l’occasion d’éclaircir tout malentendu ou de clarifier les aspects de l’évaluation des risques qui étaient fondés sur des informations partielles. Certaines administrations fiscales, mais certainement pas toutes, ont choisi d’appliquer une politique de partage avec le contribuable concerné des évaluations des risques.

148. Les entreprises accueilleraient favorablement le partage systématique des évaluations des risques liés aux prix de transfert, même dans les cas qui ne sont pas retenus pour vérification, étant donné que cela les aiderait à affecter leurs propres ressources aux domaines les plus préoccupants. Cela encouragerait les entreprises à se conformer aux règles avant le dépôt de leurs déclarations.

## 6.2 Exemples de pays

### 6.2.1 Pays-Bas

149. L'Administration néerlandaise de l'impôt et des douanes (NTCA) a mis en œuvre la gestion du risque de non-conformité afin d'atteindre son objectif consistant à influencer sur le comportement des contribuables pour qu'ils respectent ou améliorent leur civisme fiscal. La Commission européenne définit la gestion du risque de non-conformité comme un processus systématique dans lequel une administration fiscale opère des choix fondés concernant les interventions qui pourraient être utilisées pour stimuler efficacement le civisme fiscal et prévenir la non-conformité, en s'appuyant sur le comportement de tous les contribuables et en fonction des capacités disponibles.

150. Parmi l'éventail d'outils et d'approches qui forment la gestion du risque de non-conformité, le « suivi horizontal » est une des méthodes essentielles de l'Administration néerlandaise de l'impôt et des douanes. Le suivi horizontal a débuté en 2005 en tant que projet pilote pour la catégorie des grandes entreprises et il est aujourd'hui largement appliqué. Pour cette catégorie, le suivi horizontal constitue une approche individuelle qui est fondée sur trois principes essentiels : la confiance réciproque justifiée, la transparence et la compréhension. Ces principes sont consignés dans un accord individuel de respect des règles. Les règles fondamentales suivantes sont applicables :

- les risques importants sont révélés en temps réel par l'entreprise ;
- l'entreprise soumet les faits et donne son avis sur les conséquences fiscales ;
- l'administration fiscale communique en retour rapidement son avis sur les conséquences fiscales.

151. En bref, la démarche peut être décrite comme « la certitude en échange de la transparence ». La révélation rapide de risques fiscaux significatifs est importante ; l'on attend des entreprises qu'elles aient mis en place un cadre de contrôle de la fiscalité afin d'assurer qu'elles maîtrisent les choses et de garantir la découverte rapide de ces risques. Du point de vue de l'Administration néerlandaise de l'impôt et des douanes, « comprendre l'entreprise » et « avoir le sens du commerce » sont deux choses importantes ; l'administration sera mieux équipée pour prendre position au sujet des conséquences fiscales. Cette approche garantit la certitude à un stade précoce, tant pour le contribuable que pour l'administration ; en réalité, un « feu vert » est créé pour les déclarations fiscales dans le cadre du programme de suivi horizontal.

152. Dans le cadre de la préparation d'un accord individuel de respect des règles, l'Administration néerlandaise de l'impôt et des douanes distingue un certain nombre de phases; l'une des plus importantes est la résolution des problèmes fiscaux en suspens.

153. Le suivi horizontal se fonde non sur des règles, mais sur des principes. Il est important de noter que, dans les accords de respect des règles, il ne s'agit pas d'ignorer la loi, la politique fiscale et la jurisprudence et que ces accords ne créent pas de droits ou obligations supplémentaires pour le partenaire qui s'engage. Un accord de respect des règles représente au plus une page et demie. Ces accords couvrent tous les impôts, ainsi que leur recouvrement.

154. L'approche du suivi horizontal a été récemment évaluée par une commission indépendante mise en place par le gouvernement ; la commission a approuvé le suivi horizontal, en particulier pour la catégorie des grandes entreprises.

## 6.2.2 Royaume-Uni

155. La sécurité juridique relative au traitement fiscal des aspects de prix de transfert des transactions avant le dépôt de la déclaration fiscale concernée n'existe que dans le cadre légal de l'accord préalable en matière de prix.

156. Toutefois, Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) (l'Administration britannique de l'impôt et des douanes) applique également une procédure de « travail en temps réel » pour la discussion avec les entreprises de la position fiscale probable concernant certaines transactions précises avant le dépôt de la déclaration fiscale concernée. Au titre de cette procédure, une indication peut être donnée, exprimée en termes de niveau de risque, de la manière dont HMRC pourrait considérer le risque fiscal se rapportant à des transactions en particulier, sans permettre d'en déduire que tout prix particulier pour des produits ou des services utilisé pour calculer les bénéfices dans une déclaration fiscale sera automatiquement considéré comme un prix de transfert correct.

157. On trouvera les directives du HMRC sur le travail en temps réel en matière de prix de transfert dans son Manuel international à la section INTM480540 et suivantes (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/intm480540.htm>)

158. Les règles de gouvernance du HMRC pour les enquêtes portant sur les questions de prix de transfert (pour lesquelles on trouve des instructions à la section INTM481000 et suivantes : <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM481000.htm>) s'appliquent également aux discussions du travail en temps réel.

## 6.2.3 États-Unis

### 6.2.3.1 Historique du Compliance Assurance Programme

159. En mars 2005, l'Internal Revenue Service (IRS) a lancé un projet pilote visant à évaluer la viabilité d'une approche différente de l'administration de l'impôt des sociétés. Cette approche – connue sous le nom de « Compliance Assurance Programme » (CAP) (Programme de vérification de la conformité) – était structurée pour maximaliser le potentiel des nouvelles obligations en matière de gouvernance non fiscale des entreprises et de rapports financiers, instaurées par la loi Sarbanes-Oxley de 2003.

160. Les examens classiques après dépôt de la déclaration d'impôt pour les grandes entreprises nécessitent généralement beaucoup de temps et de ressources, à la fois pour les contribuables et pour l'IRS. Ils requièrent une comptabilité rétrospective des décisions commerciales d'un contribuable, des transactions qu'il a effectuées et de ses situations fiscales. D'ordinaire, les examens après réception de la déclaration commencent plusieurs mois ou plusieurs années après le dépôt de la déclaration et peuvent prendre des années. En outre, plus on recule dans le temps pour cet examen, plus la charge administrative et financière sera lourde pour le contribuable et pour l'IRS. En particulier, lorsque les problèmes examinés demeurent longtemps sans solution, les contribuables sont obligés de provisionner pour l'impôt dans leur comptabilité en attendant le résultat de l'examen. Dans certains cas, cela peut affecter les états financiers d'une société, ses rapports et le prix de ses actions.

### 6.2.3.2 Comment fonctionne le CAP ?

161. Dans le cadre du CAP, un contribuable travaille en coopération avec les agents de l'IRS dans un environnement en temps réel précédant le dépôt de la déclaration fiscale pour résoudre les questions sujettes à controverses et déterminer le traitement fiscal adéquat de tous les événements et de tous les aspects qui pourraient avoir un effet matériel sur la dette fiscale du contribuable. En échange de la

coopération et de la transparence accrues, le contribuable peut obtenir plus rapidement une sécurité fiscale – et avec une charge administrative moindre – qu’il ne l’obtiendrait dans le cadre des examens classiques après dépôt de la déclaration. Le CAP nécessite une communication et une coopération suivies entre l’IRS et le contribuable participant.

162. Au début du cycle du CAP, le contribuable conclut un protocole d’accord avec l’IRS<sup>2</sup>. Ce protocole d’accord définit les rôles et les responsabilités des deux parties et décrit le processus qui sera suivi, y compris les responsabilités en matière de communication et de révélation.

163. Lorsque le protocole d’accord est signé, l’IRS travaille avec le contribuable pendant l’année du CAP pour identifier et tenter de résoudre les problèmes potentiels liés à la déclaration fiscale pour l’année. Un coordinateur des comptes est affecté au contribuable du CAP et est chargé de gérer le cycle du CAP. Le coordinateur des comptes effectue une analyse des risques du contribuable en utilisant les données fournies par lui et les informations recueillies auprès d’une série de sources tierces<sup>3</sup>. À mesure que l’année avance, le coordinateur des comptes examine en temps réel les transactions commerciales importantes du contribuable.

164. Le contribuable participant au CAP est tenu de révéler tous les événements et aspects transactionnels qui pourraient avoir un effet matériel sur sa dette fiscale fédérale sur le revenu et sur toutes les questions liées au respect des règles. Une transaction ou un aspect quelconque qui a un « effet matériel » sur la dette fiscale du contribuable au titre de l’impôt sur le revenu comprend, sans y être limité, les aspects pour lesquels le contribuable constituera ou serait tenu de constituer des réserves aux fins de tout état financier pour l’année du CAP ou de toute période suivant cette année. Des attestations spéciales des révélations doivent nécessairement aller de pair avec le dépôt de la déclaration pour l’année du CAP.

165. La transparence et la communication sont des éléments essentiels de l’approche du CAP et sont soulignées dans le protocole d’accord. Le contribuable participe au CAP en sachant qu’il devra fournir des informations pertinentes au coordinateur des comptes concernant les problèmes et les transactions effectuées qui sont examinés. On attend du coordinateur des comptes qu’il soit un partenaire actif du contribuable et communiquer avec lui, qu’il gère et coordonne les demandes d’informations, et qu’il assure la progression du processus d’examen jusqu’à son terme.

### 6.2.3.3 Résultats découlant du processus du CAP

166. À la conclusion de la période prédéclaration du CAP, le coordinateur des comptes analyse les accords conclus avec le contribuable concernant les divers problèmes examinés. Si le contribuable a entièrement respecté les conditions du protocole d’accord et si tous les problèmes identifiés ont été résolus, l’IRS fournira une confirmation écrite attestant qu’il acceptera la déclaration du contribuable si celle-ci est conforme au traitement convenu des problèmes et si aucun autre aspect matériel n’est identifié pendant l’examen qui suit le dépôt de la déclaration. Ce type de confirmation écrite est connu sous le nom de « Full Acceptance Letter » (lettre d’acceptation sans réserve). En revanche, si le contribuable a entièrement respecté les conditions du protocole d’accord mais que l’IRS et le contribuable ne peuvent résoudre tous les problèmes identifiés avant le dépôt de la déclaration fiscale, l’IRS délivre une « Partial Acceptance Letter » (lettre d’acceptation partielle). Si tel est le cas, l’IRS poursuit l’examen des problèmes non résolus lors de l’examen qui suit le dépôt de la déclaration.

---

<sup>2</sup> <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/capmou-final.pdf>

<sup>3</sup> Déclarations à la SEC (Securities and Exchange Commission), rapports annuels du contribuable, articles et reportages, etc.

167. Après que le contribuable ait déposé sa déclaration, le coordinateur des comptes et le contribuable participent à un examen conjoint en vue de vérifier que tous les problèmes résolus ont été signalés comme convenu. En outre, ils tenteront de régler tout problème non résolu avant le dépôt de la déclaration fiscale. Si l'examen de la déclaration révèle que celle-ci est conforme au traitement convenu des problèmes et qu'aucun autre aspect matériel n'est identifié qui n'ait pas été révélé avant le dépôt de la déclaration, le coordinateur des comptes délivrera une « No Change Letter » (lettre attestant l'absence de changements). Cet acte clôture officiellement l'examen des documents comptables du contribuable.

#### *6.2.3.4 Projet pilot pérennisé*

168. En mars 2011, après six années de succès du programme, l'IRS a pérennisé le projet pilote du CAP. Il existe un programme « pré-CAP » pour aider les contribuables à se préparer à l'admission au CAP. En outre, l'IRS a mis en place un programme d'entretien du CAP (« CAP Maintenance ») pour les contribuables qui ont démontré leur admissibilité à un examen réduit et moins approfondi au titre du CAP.



## **ANNEXE 1**

### **FORMULAIRES DE DÉCLARATION DE RENSEIGNEMENTS**

#### **Canada**

Formulaire T106 – Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents

Formulaire T1134-B – Déclaration de renseignements sur les sociétés étrangères affiliées contrôlées

#### **Inde**

Formulaire n° 3 CEB – Rapport d'un expert-comptable à fournir au titre de la section 92E concernant la ou les transaction(s) internationale(s)

#### **Norvège**

Formulaire RF-1123 – Transactions contrôlées et comptes

#### **États-Unis**

Formulaire 5471 – Déclaration de renseignements de citoyens des États-Unis concernant certaines sociétés étrangères

Formulaire 5471 – Annexe J – Revenus et bénéficiaires agrégés des sociétés étrangères contrôlées

Formulaire 5471 – Annexe M – Transactions entre des sociétés étrangères contrôlées et des actionnaires et autres personnes liées

Formulaire 5472 – Déclaration de renseignements d'une société des États-Unis dont 25 % du capital est sous contrôle étranger ou d'une société étrangère exerçant un commerce ou une activité aux États-Unis

## ANNEXE 2

### QUESTIONNAIRES COMPLEMENTAIRES

#### **Belgique**

Questionnaire

#### **Malaisie**

Formulaire relatif aux entreprises multinationales – Informations sur les transactions transfrontalières

#### **Nouvelle-Zélande**

Questionnaire relatif aux prix de transfert : entreprises multinationales étrangères

Questionnaire relatif aux prix de transfert : entreprises multinationales néozélandaises

Questionnaire relatif aux prix de transfert : succursales néozélandaises

#### **Afrique du Sud**

Questionnaire relatif aux prix de transfert : groupes de multinationales étrangères

Questionnaire relatif aux prix de transfert : groupes de multinationales sud-africaines

### **ANNEXE 3**

#### **DISPOSITIONS PERMETTANT DE DEMANDER DES RENSEIGNEMENTS DETENUS PAR DES ENTREPRISES ÉTRANGÈRES ASSOCIÉES**

##### **Canada**

Loi de l'impôt sur le revenu, article 231.6

##### **Ghana**

Loi fiscale de 2000 (ACT, 592), article 125

##### **États-Unis**

Code des impôts, article 6038A

## **ANNEXE 4**

### **DISPOSITIONS PERMETTANT D'OBTENIR DES RENSEIGNEMENTS RELATIFS À DES ENTREPRISES NATIONALES POTENTIELLEMENT COMPARABLES**

#### **Canada**

Loi de l'impôt sur le revenu, article 231.1

Note de service sur le prix de transfert, TPM-04

#### **Ghana**

Loi fiscale de 2000 (ACT, 592), article 125

#### **Inde**

Loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu, article 131

#### **Malaisie**

Loi de 1967 relative à l'impôt sur le revenu, article 81