



Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Édition 2009



ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements de 30 démocraties œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, la Corée, le Danemark, l'Espagne, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Suède, la Suisse et la Turquie. La Commission des Communautés européennes participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

Publié en anglais sous le titre :

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

2009 Edition

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : www.oecd.org/editions/corrigenda.

© OCDE 2009

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.

Avant-propos

Ces principes directeurs constituent une révision du rapport de l'OCDE *Prix de transfert et entreprises multinationales* (1979). Ils ont été approuvés dans leur version originale par le Comité des affaires fiscales le 27 juin 1995 et par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995 pour publication.

Depuis leur version originale, ces principes ont été complétés:

- par le rapport sur les droits incorporels et les services, adopté par le Comité des affaires fiscales le 23 janvier 1996 [DAFFE/CFA(96)2] dont le Conseil a pris note le 11 avril 1996 [C(96)46], incorporé aux Chapitres VI et VII;
- par le rapport sur les accords de répartition des coûts, adopté par le Comité des affaires fiscales le 25 juin 1997 [DAFFE/CFA(97)27] dont le Conseil a pris note le 24 juillet 1997 [C(97)144], incorporé au Chapitre VIII;
- par le rapport sur les lignes directrices pour le processus de suivi relatif aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et l'implication des milieux des affaires, adopté par le Comité des affaires fiscales le 24 juin 1997 [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] dont le Conseil a pris note le 23 octobre 1997 [C(97)196], incorporé aux Annexes; et
- par le rapport sur les principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable, adopté par le Comité des affaires fiscales le 30 juin 1999 [DAFFE/CFA(99)31] dont le Conseil a pris note le 28 octobre 1999 [C(99)138], incorporé aux Annexes.

De plus, ces principes directeurs ont été modifiés par une mise à jour du Chapitre IV, adoptée par le Comité des affaires fiscales le 6 juin 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] et par une mise à jour de l'avant-propos et de la préface adoptée par le Comité des affaires fiscales le 22 juin 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1]; ces mises à jour ont été approuvées par le Conseil le 16 juillet 2009 [C(2009)88].

Ces principes directeurs continueront à être complétés par des directives additionnelles sur d'autres aspects des prix de transfert et seront périodiquement examinés et révisés de manière continue.

Table des matières

Préface	11
Glossaire	19

Chapitre I

Le principe de pleine concurrence

A.	Introduction	27
B.	Exposé du principe de pleine concurrence.....	29
i)	Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE	29
ii)	Maintien du consensus international autour du principe de pleine concurrence	32
C.	Guide pour l'application du principe de pleine concurrence	33
i)	L'analyse de comparabilité.....	33
a)	Raison d'être de l'examen de la comparabilité	33
b)	Les déterminants de la comparabilité	35
1.	Caractéristiques des biens ou services	35
2.	L'analyse fonctionnelle	35
3.	Clauses contractuelles.....	38
4.	Situations économiques	39
5.	Stratégies des entreprises	39
ii)	Prise en compte des transactions réellement effectuées.....	41
iii)	Évaluation de transactions distinctes ou combinées	44
iv)	Utilisation d'un intervalle de pleine concurrence	45
v)	Utilisation de données portant sur plusieurs années.....	47
vi)	Pertes.....	48
vii)	Incidence des mesures prises par les pouvoirs publics	49
viii)	Compensations intentionnelles	51
ix)	Utilisation de la valeur en douane.....	52
x)	Utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert	53

*Chapitre II***Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions**

A.	Introduction	55
B.	Liens avec l'article 9	55
C.	Les différents types de méthodes fondées sur les transactions	57
i)	Méthode du prix comparable sur le marché libre	57
ii)	Méthode du prix de revente	59
iii)	Méthode du coût majoré	65
D.	Liens avec d'autres méthodes	72

*Chapitre III***Autres méthodes**

A.	Introduction	73
B.	Méthodes transactionnelles de bénéfices	73
i)	Méthode du partage des bénéfices	75
a)	Généralités	75
b)	Forces et faiblesses	76
c)	Conseils de mise en œuvre	77
ii)	Méthode transactionnelle de la marge nette	82
a)	Généralités	82
b)	Forces et faiblesses	82
c)	Conseils de mise en œuvre	84
1.	Critère de comparabilité à appliquer pour la méthode transactionnelle de la marge nette	84
2.	Autres conseils	87
iii)	Les méthodes transactionnelles de bénéfices: conclusions	89
C.	Méthode ne reposant pas sur le principe de pleine concurrence: la répartition globale selon une formule préétablie	92
i)	Contexte et description de la méthode	92
ii)	Comparaison avec le principe de pleine concurrence	93
iii)	Rejet des méthodes ne reposant pas sur le principe de pleine concurrence	97

*Chapitre IV***Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends
en matière de prix de transfert**

A.	Introduction	99
B.	Pratiques de mise en œuvre du régime des prix de transfert.....	100
i)	Pratiques en matière de vérification	102
ii)	Charge de la preuve	103
iii)	Sanctions	105
C.	L'ajustement corrélatif et la procédure amiable: articles 9 et 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.....	109
i)	La procédure amiable	109
ii)	L'ajustement corrélatif : article 9 paragraphe 2.....	110
iii)	Problèmes posés par ces procédures	113
iv)	Recommandations en vue du règlement des problèmes.....	115
a)	Délais	115
b)	Durée de la procédure amiable.....	117
c)	Participation du contribuable	118
d)	Informations concernant les procédures applicables.....	119
e)	Problèmes relatifs au recouvrement des redressements fiscaux et aux intérêts à percevoir.....	120
v)	Ajustements secondaires	122
D.	Contrôles fiscaux simultanés	125
i)	Définition et cadre général	125
ii)	Fondement juridique des contrôles fiscaux simultanés.....	127
iii)	Contrôles fiscaux simultanés et prix de transfert	127
iv)	Recommandation concernant l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés	130
E.	Régime de protection	131
i)	Introduction.....	131
ii)	Définition et finalité des régimes de protection	131
iii)	Éléments en faveur de l'utilisation de régimes d'exception.....	132
a)	Allègement des obligations.....	133
b)	Certitude.....	133
c)	Simplification administrative.....	133
iv)	Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection	134
a)	Risque de double imposition et difficultés pour la procédure amiable	135

b)	Possibilité de favoriser la planification fiscale.....	138
c)	Problèmes d'équité et d'uniformité.....	139
v)	Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection...	139
F.	Les accords préalables en matière de prix de transfert.....	141
i)	Définition et caractéristiques des accords préalables en matière de prix de transfert.....	141
ii)	Approches possibles pour des règles juridiques et administratives régissant les accords préalables en matière de prix de transfert	145
iii)	Avantages offerts par les APP	146
iv)	Inconvénients des APP	148
v)	Recommandations.....	152
a)	D'ordre général.....	152
b)	Champ d'application d'un accord.....	152
c)	Accords unilatéraux ou bilatéraux (multilatéraux).....	153
d)	Égalité d'accès de tous les contribuables aux APP.....	153
e)	Mise en place d'accords entre les autorités compétentes relatifs aux APP et amélioration des procédures.....	153
G.	Arbitrage.....	154

Chapitre V

Documentation

A.	Introduction	157
B.	Principes directeurs concernant les règles et procédures en matière de documentation	158
C.	Informations utiles pour la détermination des prix de transfert	162
D.	Résumé des recommandations concernant la documentation.....	165

Chapitre VI

Considérations particulières applicables aux biens incorporels

A.	Introduction	167
B.	Biens incorporels commerciaux.....	168

i)	Généralités	168
ii)	Exemples: brevets et marques de fabrique.....	170
C.	Application du principe de pleine concurrence.....	172
i)	Généralités	172
ii)	Identification des accords conclus pour le transfert de biens incorporels	173
iii)	Calcul d'un versement de pleine concurrence	175
iv)	Détermination du prix de pleine concurrence lorsque l'évaluation est très incertaine au moment de la transaction	178
D.	Activités de commercialisation exécutées par des entreprises qui ne sont pas propriétaires d'une marque de commerce ou d'un nom commercial.....	180

Chapitre VII

Considérations particulières applicables aux services intra-groupe

A.	Introduction	183
B.	Principales questions	184
i)	Identification des services intra-groupe rendus.....	185
ii)	Détermination de la rémunération de pleine concurrence.....	189
a)	Généralités	189
b)	Détermination des dispositions effectivement applicables en matière de tarification des services intra-groupe.....	189
c)	Calcul du prix de pleine concurrence.....	192
C.	Exemples de services intra-groupe	196

Chapitre VIII

Accords de répartition des coûts

A.	Introduction	199
B.	La notion d'ARC	200
i)	Généralités	200
ii)	Liens avec d'autres chapitres	201
iii)	Catégories d'ARC	201

C.	Application du principe de pleine concurrence.....	202
i)	Généralités	202
ii)	Détermination des participants.....	203
iii)	Montant de la contribution de chaque participant.....	204
iv)	Comment déterminer si la répartition est correcte	205
v)	Traitement fiscal des contributions et des paiements compensatoires.....	207
D.	Conséquences fiscales de la non conformité d'un ARC au principe de pleine concurrence.....	208
i)	Ajustement des contributions.....	208
ii)	Refus de prendre en compte tout ou partie d'un ARC	209
E.	Adhésion, retrait ou résiliation.....	210
F.	Recommandations pour la structuration et la documentation des ARC	212
Appendice: Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées [C(95)126/FINAL]		215
Liste des Annexes.....		219
Annexe aux Principes applicable en matière de prix de transfert: Lignes directrices pour le processus de suivi relatif aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et implication des milieux d'affaires.		221
Annexe au Chapitre III: Exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels.....		229
Annexe au Chapitre IV: Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable.....		235
Annexe au Chapitre VI: Exemples sur les actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine.		267

Préface

1. Le rôle des entreprises multinationales dans le commerce mondial a connu ces 20 dernières années un développement spectaculaire, qui tient en partie à l'intégration de plus en plus étroite des économies nationales et au progrès technologique, notamment dans le domaine des communications. La croissance des entreprises multinationales pose des problèmes de plus en plus complexes aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales elles-mêmes, car les règles d'imposition de ces entreprises, différentes selon les pays, ne peuvent être considérées isolément, mais doivent être analysées dans un contexte international plus large.

2. Ces problèmes découlent essentiellement de la difficulté pratique que soulève, pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales, la détermination des revenus et dépenses d'une société ou d'un établissement stable faisant partie d'un groupe multinational qui devraient être pris en compte par une autorité fiscale, surtout lorsque les activités du groupe multinational sont fortement intégrées.

3. Du point de vue des entreprises multinationales, le fait de devoir se conformer à des obligations juridiques et administratives pouvant être différentes d'un pays à l'autre est source de problèmes supplémentaires. Ces différences peuvent se traduire pour l'entreprise multinationale par une plus lourde charge et résulter en un coût plus élevé pour respecter ses obligations que pour une entreprise similaire relevant d'une seule autorité fiscale.

4. Du point de vue des administrations fiscales, les problèmes particuliers qui se posent se situent à la fois au plan des principes et au plan pratique. Au plan des principes, les autorités nationales doivent concilier leur droit légitime d'imposer les bénéfices d'un contribuable qui peuvent raisonnablement être censés provenir de leur territoire et la nécessité d'éviter l'imposition d'un même élément de revenu par plusieurs autorités fiscales. Cette double imposition peut créer des obstacles aux transactions transfrontières de biens et services et entraver la circulation des capitaux. Sur un plan pratique, l'autorité fiscale peut éprouver des difficultés à déterminer la répartition des bénéfices parce qu'elle a du mal à obtenir des données ne relevant pas de sa compétence territoriale.

5. Fondamentalement, les compétences fiscales revendiquées par chaque pays varient selon que le système d'imposition est fondé sur la résidence, sur la source ou sur ces deux éléments. Avec un système fiscal fondé sur la résidence, un pays inclura dans l'assiette imposable tout ou partie du revenu, y compris le revenu de source extérieure à ce pays, de toute personne (y compris les personnes morales telles que les sociétés) considérée comme résidant sur son territoire. Avec un système fondé sur la source, un pays inclura dans l'assiette imposable les revenus générés sur son territoire, quelle que soit la résidence du contribuable. Appliqués aux entreprises multinationales, ces deux systèmes, souvent utilisés conjointement, traitent chaque entreprise faisant partie d'un groupe multinational comme une entité distincte. Les pays membres de l'OCDE ont opté pour cette approche de l'entité distincte parce qu'elle constitue le moyen le plus raisonnable de parvenir à des résultats équitables et de réduire le risque de non élimination de la double imposition. Par conséquent, chaque membre du groupe individuellement est imposé sur les revenus qu'il réalise (sur le fondement de la résidence ou de la source).

6. Pour appliquer cette méthode de l'entité distincte aux transactions internes au groupe, il faut imposer les différents membres du groupe en partant de l'idée qu'ils opèrent en pleine concurrence dans leurs transactions internes au groupe. Cependant, les liens qui unissent les membres d'un groupe multinational peuvent leur permettre de fixer dans leurs relations au sein du groupe des conditions spéciales qui diffèrent de celles qui auraient été applicables si les membres du groupe, avaient agi comme des entreprises indépendantes opérant sur des marchés libres. Pour assurer l'application correcte de la méthode de l'entité distincte, les pays membres de l'OCDE ont convenu d'adopter le principe de pleine concurrence, qui devrait éliminer l'incidence de conditions spéciales sur les niveaux de bénéfices.

7. Ces principes de fiscalité internationale ont été choisis par les pays membres de l'OCDE pour servir un double objectif : asseoir correctement l'impôt dans chaque pays et éviter les doubles impositions, de façon à éviter les conflits entre administrations fiscales et à promouvoir les échanges et les investissements internationaux. Dans une économie mondiale, la coordination internationale est mieux à même de parvenir à ces objectifs que la surenchère fiscale. L'OCDE, qui a pour vocation de contribuer à l'expansion des échanges mondiaux sur une base multilatérale et non discriminatoire et de réaliser dans les pays membres le taux de croissance durable le plus élevé possible, s'est constamment efforcée de dégager un consensus à propos des principes de fiscalité internationale, afin d'éviter des réponses unilatérales à des problèmes multilatéraux.

8. Les principes d'imposition des entreprises multinationales évoqués ci-dessus sont énoncés dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

concernant le revenu et la fortune (Modèle de Convention fiscale de l'OCDE), qui constitue la base du vaste réseau de conventions bilatérales concernant l'impôt sur le revenu conclues entre les pays membres de l'OCDE, d'une part, et entre ces pays et les pays non membres d'autre part. Ces principes figurent également dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

9. Les conventions bilatérales contiennent les principaux mécanismes destinés à résoudre les problèmes qui se posent pour l'application des principes fiscaux internationaux aux entreprises multinationales. Les articles qui concernent au premier chef l'imposition des entreprises multinationales sont les suivants : l'article 4, qui définit la résidence, les articles 5 et 7, qui ont trait à l'imposition des établissements stables, l'article 9, qui porte sur l'imposition des bénéfices d'entreprises associées et applique le principe de pleine concurrence, les articles 10, 11 et 12 qui fixent respectivement le régime de l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances, et les articles 24, 25 et 26, qui renferment des dispositions spéciales relatives à la non-discrimination, au règlement des différends et à l'échange de renseignements.

10. Le Comité des affaires fiscales, le principal organe de politique fiscale de l'OCDE, a publié un certain nombre de rapports concernant l'application de ces articles aux entreprises multinationales et aux autres entreprises. Le Comité a encouragé l'adoption d'interprétations communes de ces articles, de manière à réduire ainsi le risque d'imposition inadéquate et à permettre de résoudre dans les meilleures conditions les problèmes qui découlent de l'interaction entre les réglementations et pratiques des différents pays.

11. Dans l'application des principes d'imposition des entreprises multinationales exposés ci-dessus, l'une des questions les plus difficiles qui se soit posée concerne la fixation de justes prix de transfert. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. Dans le cadre de ce rapport, une "entreprise associée" est une entreprise qui remplit les conditions précisées à l'article 9, paragraphes 1a) et 1b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Selon ces conditions, deux entreprises sont associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si "les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital" des deux entreprises (c'est-à-dire que les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun). Les questions qui sont abordées dans le présent rapport se posent également dans le contexte du traitement des établissements comme indiqué dans le *Rapport sur l'attribution de bénéfices*

aux établissements stables adopté par le Conseil de l'OCDE en juillet 2008, et qui remplace le rapport de l'OCDE *Modèle de Convention fiscale: Attribution de revenus aux établissements stables* (1994). Des indications utiles sont également fournies dans le rapport de l'OCDE *L'Évasion et la fraude fiscales internationales* (1987).

(Amendé le 16 juillet 2009)

12. Si les prix de transfert sont importants aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent, dans une large mesure, la répartition des revenus et des dépenses et, par conséquent, des bénéfices imposables entre les entreprises associées relevant d'autorités fiscales différentes. Au départ, ce type de problème est apparu dans les relations entre les entreprises associées relevant d'une même autorité fiscale. Les problèmes internes ne sont pas considérés dans le présent rapport qui est exclusivement consacré aux aspects internationaux des prix de transfert. La difficulté est plus grande sur le plan international, puisque plusieurs autorités fiscales sont en cause et que, dès lors, l'ajustement du prix de transfert dans un pays implique qu'un ajustement correspondant est approprié dans un autre pays. Cependant, si l'autre juridiction n'est pas d'accord pour opérer un ajustement correspondant, le groupe multinational sera imposé deux fois sur cette partie de ses bénéfices. Afin de minimiser le risque d'une telle double imposition, un consensus au niveau international sur les modalités de fixation des prix de transfert dans les transactions internationales est nécessaire.

13. Ces principes directeurs constituent une révision et une compilation de divers rapports précédents du Comité des affaires fiscales traitant de la détermination des prix de transfert dans le cadre des entreprises multinationales. Le principal rapport est *Prix de transfert et entreprises multinationales* (1979) (le "rapport de 1979") qui a été abrogé par le Conseil de l'OCDE en 1995. D'autres rapports abordent la question des prix de transfert sous un angle spécifique. Il s'agit des rapports intitulés *Prix de transfert et entreprises multinationales – trois études fiscales* (1984) (le "rapport de 1984") et *Sous-capitalisation* (le "rapport de 1987"). Une liste des amendements effectués à ces principes directeurs figure en avant-propos.

(Amendé le 16 juillet 2009)

14. Ces principes directeurs s'appuient également sur l'examen entrepris par l'OCDE, du projet de réglementation d'application de l'article 482 du code des impôts des États-Unis [voir le rapport OCDE : *Les aspects fiscaux des prix de transfert pratiqués au sein des entreprises multinationales : les propositions américaines de règlements* (1993)]. Néanmoins ces principes directeurs s'inscrivent dans un contexte très

différent, sa portée est beaucoup plus limitée et il vise spécifiquement le projet de réglementation des États-Unis.

15. Les pays membres de l'OCDE demeurent attachés au principe de pleine concurrence, tel qu'il est exprimé dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (et dans les conventions bilatérales qui les obligent à respecter ce principe) et dans le rapport de 1979. Ces Principes directeurs portent sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert des entreprises associées. Ces Principes directeurs visent à aider les administrations fiscales (des pays membres de l'OCDE comme des pays non membres) et les entreprises multinationales, en indiquant les moyens permettant de trouver une solution satisfaisante aux problèmes de prix de transfert, de manière à réduire au minimum les conflits entre administrations fiscales ainsi qu'entre les administrations fiscales et les entreprises multinationales, et d'éviter des contentieux coûteux. Ces Principes directeurs analysent les méthodes pouvant être mises en œuvre pour déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales et financières au sein d'une entreprise multinationale répondent au principe de pleine concurrence et examinent l'application pratique de ces méthodes. Ils contiennent également une analyse de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie.

16. Les pays membres sont encouragés à suivre ces principes dans leurs pratiques internes en matière de prix de transfert, et les contribuables sont invités à les suivre dans l'évaluation de la conformité de leurs prix de transfert au principe de pleine concurrence en vue de l'imposition. Les administrations fiscales sont invitées à tenir compte de l'appréciation du contribuable, d'un point de vue commercial, quant à l'application du principe de pleine concurrence dans le cadre de leurs vérifications, et de mettre en œuvre leurs analyses des prix de transfert en se plaçant de ce point de vue.

17. Ces principes ont aussi pour objet de permettre le règlement des problèmes de fixation des prix de transfert dans le cadre des procédures amiables et, le cas échéant, des procédures d'arbitrage, entre pays membres de l'OCDE. Ils indiquent en outre la marche à suivre lorsqu'une demande d'ajustement corrélatif a été formulée. Les Commentaires sur le paragraphe 2 de l'Article 9 du Modèle de Convention fiscale précisent que l'État auquel un ajustement corrélatif est demandé n'est tenu d'y procéder que s'il "estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance". Cela signifie que, dans le cadre des procédures mises en œuvre par les autorités compétentes, il appartient à l'État qui a proposé l'ajustement primaire de démontrer à l'autre État que "l'ajustement est justifié dans son principe et dans son montant". Il faudra que les autorités compétentes des deux États appliquent les procédures amiables dans un esprit de coopération.

18. Dans la recherche d'un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des administrations fiscales selon des modalités qui soient équitables pour toutes les parties en présence, il est nécessaire de tenir compte de tous les éléments qui interviennent dans la fixation d'un prix de transfert. L'un de ces éléments est de déterminer à qui incombe la charge de la preuve. Dans la plupart des pays, cette charge incombe à l'Administration, qui doit démontrer d'emblée que le prix fixé par le contribuable est incompatible avec le principe de pleine concurrence. Il faut cependant noter que, même dans un tel cas, l'administration fiscale pourrait encore normalement obliger le contribuable à produire ses pièces justificatives concernant les transactions entre entreprises associées en vue de lui permettre d'effectuer sa vérification. Dans d'autres pays, la charge de la preuve peut incomber au contribuable à certains égards. Certains pays membres de l'OCDE estiment que l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE établit des règles en matière de charge de la preuve dans les affaires de prix de transfert qui l'emportent sur toutes dispositions nationales contraires. Toutefois, d'autres pays estiment que l'Article 9 ne fixe pas de règles en matière de charge de la preuve (cf. paragraphe 4 des Commentaires sur l'Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). Quelle que soit la partie à qui incombe la charge de la preuve, il faudrait rechercher si l'attribution de cette charge est équitable compte tenu des autres caractéristiques du système fiscal du pays qui ont une incidence sur l'application des dispositions régissant les prix de transfert, y compris en matière de règlement des différends. Ces caractéristiques comprennent les pénalités, les procédures de vérification, les procédures de recours administratif, les dispositions régissant le paiement d'intérêts sur les impôts dus et les remboursements, l'obligation éventuelle d'effectuer le paiement d'impôt correspondant au redressement avant de contester un redressement, les règles de prescriptions et la notification préalable éventuelle des dispositions applicables. Il ne faut pas utiliser l'une ou l'autre de ces règles, notamment en ce qui concerne la charge de la preuve, pour justifier des assertions sans fondement concernant les prix de transfert. Certains de ces points sont examinés plus en détail au Chapitre IV.

19. Le présent rapport est consacré aux principales questions de principe qui se posent dans le domaine des prix de transfert. Le Comité des affaires fiscales a l'intention de poursuivre ses travaux dans ce domaine et il a donc été décidé de présenter ces Principes directeurs sur feuillets mobiles. Les travaux futurs porteront sur des questions telles que l'application du principe de pleine concurrence aux transactions faisant intervenir un établissement stable et la sous-capitalisation. Le Comité a l'intention d'examiner régulièrement les expériences des pays membres de l'OCDE et de pays non membres sélectionnés en ce qui concerne l'application des méthodes utilisées pour appliquer le principe de pleine concurrence, avec un

accent particulier sur les difficultés rencontrées dans l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices (telles que définies au Chapitre III) et la manière dont elles ont été résolues entre pays. Le Comité demandera également un rapport régulier sur la fréquence de l'utilisation des méthodes transactionnelles de bénéfices. Sur la base de ces examens et rapports, il se peut que le Comité éprouve la nécessité de publier des principes directeurs supplémentaires sur l'utilisation de ces méthodes.

Glossaire

Accord de fixation préalable de prix de transfert

Un tel accord permet de déterminer, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères appropriés (notamment la méthode à utiliser, les éléments de comparaison et les ajustements à y apporter, les hypothèses principales quant à l'évolution future) en vue de déterminer le prix de transfert applicable à ces transactions pendant une période donnée. Un accord de fixation préalable de prix de transfert peut être unilatéral lorsqu'il ne fait intervenir qu'une administration fiscale et un contribuable ou multilatéral lorsqu'il fait intervenir l'accord de deux ou plusieurs administrations fiscales.

Accord de répartition des coûts (“ARC”)

Un ARC est un cadre fixé d'un commun accord entre des entreprises pour partager les coûts et les risques de la mise au point, de la production ou de l'obtention d'actifs, de services ou de droits et pour déterminer la nature et l'étendue de la part de chaque participant dans les résultats de l'activité de mise au point, de production ou d'obtention de ces actifs, services ou droits.

Activité d'actionnaire

Activité exercée par un membre d'un groupe multinational (en général la société mère ou une société de portefeuille régionale) uniquement parce qu'il détient une participation au capital d'un ou plusieurs autres membres du groupe, c'est-à-dire en sa qualité d'actionnaire.

Ajustement compensatoire

Ajustement dans le cadre duquel le contribuable déclare au fisc un prix de transfert qui correspond selon lui, à un prix de pleine concurrence dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées bien que ce prix diffère du montant effectivement appliqué entre les entreprises associées. Cet ajustement aurait lieu avant le dépôt de la déclaration d'impôt.

Ajustement corrélatif

Ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre pays, effectué par l'administration fiscale de ce pays pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier pays, afin d'obtenir une répartition cohérente des bénéfices entre les deux pays.

Ajustement primaire

Ajustement des bénéfices imposables d'une société à laquelle procède une première administration fiscale du fait de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions faisant intervenir une entreprise associée établie dans un territoire qui est du ressort d'une autre administration fiscale.

Ajustement secondaire

Ajustement qui résulte de l'application d'un impôt à une transaction secondaire.

Analyse de comparabilité

Comparaison d'une transaction entre entreprises associées avec une ou plusieurs transactions entre entreprises indépendantes. Ces deux types de transactions sont comparables si aucune différence entre elles n'est susceptible d'affecter matériellement les facteurs pris en compte dans la méthodologie (par exemple le prix ou la marge) ou s'il est possible de procéder aux ajustements nécessaires pour éliminer les effets matériels de ces différences.

Analyse des contributions

Analyse utilisée dans la méthode du partage des bénéfices en vertu de laquelle les bénéfices combinés de plusieurs transactions sont divisés entre les entreprises associées sur la base de la valeur résiduelle des fonctions remplies (compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés) par chacune des entreprises associées participant à ces transactions, complétée autant que possible par des données extérieures qui indiquent comment des entreprises indépendantes auraient divisé les bénéfices dans des circonstances similaires.

Analyse fonctionnelle

Analyse des fonctions exercées (tenant compte des actifs utilisés et des risques assumés par des entreprises associées dans des transactions contrôlées et par des entreprises indépendantes dans des transactions sur le marché libre.

Analyse résiduelle

Une analyse utilisée dans la méthode du partage des bénéfices qui répartit le montant du bénéfice total provenant de transactions contrôlées examinées en deux phases. Dans la première phase, chaque participant se voit attribuer un bénéfice suffisant pour lui fournir un revenu standard approprié pour le type de transactions qu'il effectue. Ordinairement ce revenu standard serait déterminé en référence aux revenus du marché réalisés pour un type similaire de transactions par des entreprises indépendantes. Par conséquent, le revenu standard ne tiendrait généralement pas compte du revenu qui serait généré par tout actif unique et de valeur détenu par les participants. Dans la deuxième phase, tout bénéfice résiduel (ou déficit) restant après la répartition de la première phase serait attribué entre les parties sur la base d'une analyse des faits et circonstances qui pourraient indiquer comment ce montant résiduel aurait été divisé entre des entreprises indépendantes.

Bien incorporel commercial

Bien incorporel qui est utilisé dans le cadre d'activités commerciales telles que la production d'un bien ou la prestation d'un service, ou droit incorporel qui constitue lui-même un actif industriel ou commercial transféré aux clients ou utilisé dans le cadre de l'exercice d'activités industrielles ou commerciales.

Bien incorporel de commercialisation

Bien incorporel lié à des activités de commercialisation, qui contribue à l'exploitation commerciale d'un produit ou d'un service et/ou a une valeur promotionnelle importante pour le produit concerné.

Bien incorporel manufacturier

Bien incorporel commercial autre que les biens incorporels de commercialisation.

Bénéfices bruts

Les bénéfices bruts d'une transaction industrielle ou commerciale sont le montant calculé en déduisant des recettes brutes de la transaction les achats ou les coûts de production correspondant aux ventes en tenant dûment compte des augmentations ou des diminutions des stocks mais sans prise en compte des autres dépenses.

Compensation intentionnelle

Avantage fourni à une entreprise associée par une autre entreprise associée au sein du groupe qui est délibérément compensé dans une certaine mesure par différents avantages reçus en retour de cette entreprise.

Contrôles fiscaux simultanés

Un contrôle fiscal simultané, tel que défini dans la Partie A de l'Accord Modèle OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, désigne "un accord entre deux ou plusieurs parties en vue d'examiner simultanément et de manière indépendante, chacun sur son propre territoire, la situation fiscale d'un ou de plusieurs contribuables qui présentent pour eux un intérêt commun en vue d'échanger les informations pertinentes qu'ils obtiennent de cette manière".

Coûts directs

Dépenses effectuées pour la production d'un bien ou la prestation d'un service donné, comme le coût des matières premières.

Coûts indirects

Coûts de production d'un bien ou service qui, bien qu'étant étroitement liés au processus de production, peuvent être communs à plusieurs produits ou services (par exemple, le coût d'un service de réparations qui s'occupe des équipements utilisés pour produire différents biens).

Entreprises associées

Deux entreprises sont associées si l'une d'entre elles remplit les conditions fixées à l'article 9 alinéas 1a) ou 1b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE vis-à-vis de l'autre entreprise.

Entreprises indépendantes

Deux entreprises sont indépendantes l'une par rapport à l'autre si elles ne sont pas associées.

Entreprise multinationale

Société qui fait partie d'un groupe multinational.

Groupe d'entreprises multinationales

Groupe d'entreprises associées ayant des installations d'affaires dans deux ou plusieurs pays.

Intervalle de pleine concurrence

Fourchette de prix qui sont acceptables pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence et qui résultent, soit de l'application de la même méthode de fixation de prix de transfert à des données comparables multiples soit de l'application de différentes méthodes de fixation des prix de transfert.

Marge sur le prix de revente

Marge représentant le montant à partir duquel un revendeur cherche à récupérer ses frais liés à la vente et autres dépenses d'exploitation et, compte tenu des fonctions exercées (ainsi que des actifs utilisés et des risques assumés) à réaliser un bénéfice approprié.

Marge sur coûts (méthode du coût majoré)¹

Marge calculée par référence aux marges déterminées après les coûts directs et indirects à la charge d'un fournisseur de biens ou de services dans le cadre d'une transaction.

Méthode de facturation directe

Méthode qui consiste à facturer directement des services intragroupe spécifiques sur une base clairement identifiée.

Méthode de facturation indirecte

Méthode qui consiste à facturer les services intergroupe sur la base de méthodes d'imputation et de répartition des coûts.

Méthode du partage des bénéfices

Méthode transactionnelle de bénéfices qui consiste à identifier le bénéfice combiné à répartir entre les entreprises associées à la suite d'une transaction contrôlée (ou de transactions contrôlées qu'il y a lieu de totaliser en vertu des principes du chapitre I) et à partager ensuite ces bénéfices entre les entreprises associées sur le fondement d'une base économiquement valable qui est proche de la division des bénéfices auxquels on aurait pu s'attendre dans un accord conclu en pleine concurrence et qui aurait été reflétée par un tel accord.

Méthode (CUP) du prix comparable sur le marché libre

Une méthode de prix de transfert qui consiste à comparer le prix de biens ou services transférés dans une transaction contrôlée au prix facturé pour des biens ou services transférés dans le cadre d'une transaction entre entreprises indépendantes dans des circonstances comparables.

¹ Dans la version précédente de ces Principes directeurs, cette marge était dénommée «marge du prix de revient majoré». Le changement de nom de la marge vise à utiliser une terminologie plus précise; il n'induit aucun changement quant à la définition.

Méthode du prix de revente

Méthode de prix de transfert fondée sur le prix auquel un produit qui a été acheté à des entreprises associées est revendu à une entreprise indépendante. Le prix de revente est réduit de la marge sur le prix de revente. Le résultat obtenu après avoir soustrait la marge brute peut être considéré, après ajustement pour d'autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple les droits de douane) comme un prix de pleine concurrence du transfert d'origine du bien entre des entreprises associées.

Méthode du coût majoré²

Méthode de prix de transfert utilisant les coûts encourus par le fournisseur de biens (ou de services) dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. Une marge est ajoutée à ces coûts pour obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés, des risques encourus et des conditions du marché. Le résultat obtenu après addition de la marge aux coûts ci-dessus peut être considéré comme un prix de pleine concurrence de la transaction initiale entre entreprises associées.

Méthode de répartition globale selon une formule

Méthode de répartition des bénéfices globaux d'un groupe multinational entre les entreprises associées dans différents pays sur une base consolidée fondée sur une formule préétablie.

Méthode transactionnelle de bénéfices

Méthode de fixation des prix de transfert qui consiste à examiner les bénéfices réalisés à la suite de transactions contrôlées particulières d'une ou plusieurs entreprises associées.

Méthode transactionnelle de la marge nette

Méthode transactionnelle de bénéfices qui consiste à examiner la marge bénéficiaire nette par rapport à une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs) qu'un contribuable réalise à la suite d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il y a lieu d'additionner conformément au principe du chapitre I).

²

Dans la version précédente de ces Principes directeurs, cette méthode était dénommée «méthode du prix de revient majoré». Le changement de nom de la méthode vise à utiliser une terminologie plus précise; il n'induit aucun changement quant à la définition ou aux modalités d'application de la méthode.

Méthode traditionnelle fondée sur les transactions

Méthode du prix comparable sur le marché libre, méthode du prix de revente et méthode du coût majoré.

Païement compensatoire

Païement effectué normalement par un ou plusieurs participants à un autre participant afin d'ajuster les quotes-parts des contributions, et qui a pour effet d'accroître la valeur des contributions du payeur et de diminuer celle des contributions du bénéficiaire à concurrence du montant de ce paiement.

Païement d'entrée

Païement effectué par un nouvel entrant dans le cadre d'un accord de répartition des coûts déjà existant en vue d'obtenir une participation aux résultats de l'activité antérieure de cet accord.

Païement de sortie

Indemnité qu'un participant qui se retire d'un accord de répartition des coûts déjà en vigueur peut recevoir des autres participants au titre d'un transfert effectif de sa participation dans les résultats des activités passées de l'ARC.

Principe de pleine concurrence

La norme internationale qui, comme l'ont convenu les pays membres de l'OCDE, doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert à des fins fiscales. Elle est exposée à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE comme suit : "Lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence".

Procédure amiable

Dispositif par lequel les administrations fiscales se consultent pour résoudre les différends concernant l'application des conventions de double imposition. Cette procédure, décrite et autorisée par l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, peut être utilisée pour éliminer la double imposition susceptible de résulter d'un ajustement de prix de transfert.

Service intragroupe

Activité (par exemple administrative, technique, financière, commerciale, etc.) pour laquelle une entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exercée pour son propre compte.

Services rendus “sur demande”

Services fournis par une société-mère ou un centre de services d'un groupe, qui sont offerts à tout moment aux membres d'un groupe multinational.

Transactions contrôlées

Transactions entre deux entreprises qui sont associées l'une à l'autre.

Transaction secondaire

Reconstitution d'une transaction à laquelle certains pays procèdent en vertu de leur législation interne après avoir proposé un ajustement primaire afin de procéder à une répartition effective des bénéfices compatible avec cet ajustement primaire. Les transactions secondaires peuvent prendre la forme de reconstitution de dividendes, de reconstitution d'apports en capital ou de reconstitution de prêts.

Transactions sur le marché libre

Transactions entre des entreprises qui sont indépendantes les unes par rapport aux autres.

Chapitre I

Le principe de pleine concurrence

A. Introduction

1.1 Ce chapitre expose le principe de pleine concurrence, norme internationale qui, comme en sont convenus les pays membres de l'OCDE, doit être mise en œuvre à des fins fiscales par les groupes multinationaux et les autorités fiscales pour la fixation des prix de transfert. Il s'agira d'examiner ce principe, de rappeler sa valeur de norme internationale et d'énoncer des Principes directeurs pour son application.

1.2 Lorsque des entreprises indépendantes procèdent entre elles à des transactions, les conditions de leurs relations commerciales et financières (par exemple le prix des biens transférés ou des services fournis et les modalités de l'opération) sont généralement régies par les mécanismes du marché. Lorsque des entreprises associées procèdent à des transactions entre elles, leurs relations commerciales et financières ne subissent pas forcément de la même manière l'influence directe des mécanismes du marché, bien que les entreprises cherchent souvent à reproduire la dynamique de ces mécanismes dans leurs transactions, comme on le verra au paragraphe 1.5. Les administrations fiscales ne doivent pas présumer systématiquement que des entreprises associées ont essayé de se livrer à des manipulations concernant leurs bénéfices. Il peut être réellement difficile de déterminer un prix sur le marché libre alors que les mécanismes du marché n'entrent pas en jeu ou qu'il s'agit d'adopter une stratégie commerciale particulière. Il importe de garder à l'esprit que la nécessité d'opérer des ajustements dans la répartition des bénéfices pour se rapprocher de transactions de pleine concurrence s'impose quelles que soient les obligations contractuelles par lesquelles les parties se seraient engagées à payer un prix déterminé et qu'il y ait ou non intention délibérée de minimiser l'impôt. En effet, un ajustement fiscal au titre du principe de pleine concurrence ne porte pas atteinte aux obligations contractuelles qui lient les entreprises associées sur tous les plans autres que fiscaux et peut être nécessaire même s'il n'y a pas intention

de réduire ou d'éluder l'impôt. Il ne faut pas confondre la vérification d'un prix de transfert avec les vérifications portant sur des cas de fraude ou d'évasion fiscale, même s'il arrive que les politiques suivies en matière de prix de transfert poursuivent de tels objectifs.

1.3 Lorsque les prix de transfert ne reflètent pas les mécanismes du marché et le principe de pleine concurrence, cela peut avoir pour effet de fausser aussi bien le montant de l'impôt dû par des entreprises associées que les recettes fiscales du pays d'accueil. C'est pourquoi les pays membres de l'OCDE sont convenus qu'aux fins d'imposition les bénéfices des entreprises associées peuvent être ajustés si nécessaire pour corriger ces distorsions et faire ainsi en sorte que le principe de pleine concurrence soit respecté. Les pays membres de l'OCDE considèrent que l'on peut parvenir à un ajustement approprié en déterminant les conditions commerciales et financières que l'on observerait entre des entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances analogues.

1.4 Hormis les considérations fiscales, d'autres facteurs sont susceptibles de fausser les conditions dans lesquelles s'établissent les relations commerciales et financières entre entreprises associées. A titre d'exemple, ces entreprises peuvent être soumises de la part des pouvoirs publics (aussi bien de leur pays que d'un pays étranger) à des pressions contradictoires liées à la valeur en douane, à des droits antidumping, à un contrôle des changes ou à un contrôle des prix. En outre, certaines distorsions au niveau des prix de transfert peuvent être dues aux contraintes de trésorerie des entreprises d'un groupe multinational. Un groupe multinational dont le capital est largement diffusé dans le public peut subir des pressions de la part de ses actionnaires pour qu'il fasse apparaître une rentabilité élevée au niveau de la société mère, notamment si les comptes présentés aux actionnaires ne sont pas consolidés. Tous ces facteurs peuvent avoir des répercussions sur les prix de transfert et sur le montant des bénéfices des entreprises associées d'un groupe multinational.

1.5 Il ne faut pas croire que les conditions qui président aux relations commerciales et financières entre des entreprises associées s'écartent toujours de celles qu'imposerait le marché libre. Les entreprises associées des groupes multinationaux disposent en général d'une autonomie considérable et négocient souvent entre elles comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Les entreprises réagissent en fonction des conditions économiques du marché, aussi bien dans leurs relations avec les tiers qu'avec les entreprises auxquelles elles sont associées. Par exemple, des dirigeants au niveau local peuvent être intéressés aux bénéfices, auquel cas ils ne voudront pas amputer les bénéfices de leur société par des prix inadéquats. L'administration fiscale ne doit pas perdre de vue que les groupes multinationaux ont intérêt, à des fins de bonne gestion, à utiliser des

prix de pleine concurrence pour pouvoir mesurer les résultats réels de leurs différents centres de profit. La prise en compte de ces considérations par l'administration fiscale lui permettra d'allouer efficacement les ressources affectées à la sélection des prix de transfert à examiner et à l'examen lui-même. Il peut arriver, dans certains cas, que les relations entre les entreprises associées influent sur les résultats des négociations. Par conséquent, il ne suffit pas d'arguer du fait que les négociations ont été difficiles pour prouver que les transactions se sont réalisées dans des conditions de pleine concurrence.

B. Exposé du principe de pleine concurrence

i) Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

1.6 Le principe de pleine concurrence qui fait autorité est énoncé à l'article 9 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, lequel est à la base des conventions fiscales bilatérales liant des pays membres de l'OCDE et, de plus en plus, des pays non membres. L'article 9 stipule :

"[Lorsque] les deux entreprises [associées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence".

En se référant, pour procéder à un ajustement des bénéfices, aux conditions qui prévaudraient entre entreprises indépendantes pour des transactions et dans des circonstances comparables, le principe de pleine concurrence adopte la démarche consistant à traiter les membres d'un groupe multinational comme des entités distinctes et non comme des sous-ensembles indissociables d'une seule entreprise unifiée. En procédant de cette manière, on met l'accent sur la nature des transactions entre les membres du groupe multinational.

1.7 Les pays membres de l'OCDE et d'autres pays ont adopté le principe de pleine concurrence pour plusieurs raisons. L'une des raisons primordiales est que ce principe permet de traiter à peu près sur un pied d'égalité les entreprises multinationales et les entreprises indépendantes. En s'efforçant d'harmoniser le régime fiscal des entreprises associées et des entreprises indépendantes, le principe de pleine concurrence évite que l'une

ou l'autre de ces catégories d'entreprises ne soit désavantagée sur le plan fiscal, ce qui fausserait les positions concurrentielles relatives. En éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux.

1.8 On constate aussi que le principe de pleine concurrence fonctionne bien dans la grande majorité des cas. A titre d'exemple, pour de nombreuses opérations concernant l'achat et la vente de biens ainsi que le prêt d'argent, on peut trouver facilement un prix de pleine concurrence pour une transaction comparable effectuée par des entreprises indépendantes comparables opérant dans des circonstances comparables. Néanmoins, dans certains cas le principe de pleine concurrence est difficile et complexe à mettre en œuvre, par exemple pour des groupes multinationaux produisant de façon intégrée des biens hautement spécialisés, traitant des biens incorporels uniques et/ou fournissant des services spécialisés.

1.9 Pour certains, le principe de pleine concurrence présente des déficiences intrinsèques dans la mesure où la méthode de l'entité distincte sur laquelle il s'appuie ne prend pas toujours en compte les économies d'échelle et les interactions entre diverses activités qui résultent de l'intégration des entreprises. Il n'existe pas cependant de critères objectifs largement acceptés pour imputer les économies d'échelle ou les avantages de l'intégration aux différentes entreprises associées. On reviendra dans la section C du chapitre III sur la possibilité de recourir à des méthodes reposant sur d'autres principes.

1.10 Un autre problème pratique soulevé par le principe de pleine concurrence tient au fait que les entreprises associées sont susceptibles de se livrer à des transactions dans lesquelles des entreprises indépendantes ne s'engageraient pas. Ces transactions ne sont pas nécessairement effectuées dans le but d'échapper à l'impôt, mais parce que, lorsqu'elles traitent entre elles, les entreprises d'un même groupe évoluent dans un contexte commercial différent de celui d'entreprises indépendantes. Par exemple, une entreprise indépendante peut ne pas souhaiter vendre un bien incorporel (par exemple le droit d'exploiter les résultats de recherches futures) à un prix déterminé si les bénéfices qu'est susceptible de procurer ce bien incorporel ne peuvent être correctement estimés et s'il existe d'autres moyens de l'exploiter. En pareil cas, une entreprise indépendante ne voudra peut-être pas risquer une vente à un prix forfaitaire, parce que le prix pourrait ne pas refléter le fait que l'élément incorporel peut se révéler extrêmement rentable à l'avenir. De même, le détenteur d'un bien incorporel peut hésiter à autoriser une entreprise indépendante à exploiter ce bien sous licence de crainte de le dévaloriser. En revanche, il peut être disposé à accorder à des entreprises associées des conditions d'exploitation moins restrictives car il pourra surveiller plus étroitement l'usage qui est fait du bien incorporel en

question. Une telle transaction entre membres d'une multinationale ne compromet pas les bénéfices globaux du groupe. Dans les mêmes circonstances, une entreprise indépendante exploitera probablement elle-même l'élément incorporel ou accordera une licence à une autre entreprise indépendante pour une durée limitée (ou, le cas échéant, selon des modalités permettant d'ajuster la redevance). Cependant, il y a toujours un risque que le bien incorporel ne soit pas aussi précieux qu'il y paraît. Par conséquent, une entreprise indépendante doit choisir entre vendre le bien en diminuant le risque et en sauvegardant un bénéfice, et exploiter le bien en courant le risque que le bénéfice ne soit pas à la hauteur de ce qu'il aurait été en cas de vente. Lorsque des entreprises indépendantes s'engagent rarement dans des transactions du type de celles auxquelles se livrent des entreprises associées, le principe de pleine concurrence est difficile à appliquer, car on n'a que peu ou pas d'élément pour déterminer directement les conditions qui auraient été fixées par des entreprises indépendantes.

1.11 Dans certains cas, le principe de pleine concurrence peut imposer une charge administrative aussi bien aux contribuables qu'à l'administration fiscale, qui devront évaluer des opérations transfrontières aussi nombreuses que variées. Alors qu'une entreprise associée fixe généralement les conditions d'une transaction au moment où celle-ci intervient, à un moment ou à un autre il pourra lui être demandé de démontrer que ces conditions étaient conformes au principe de pleine concurrence (voir le chapitre IV consacré à la documentation). L'administration fiscale devra parfois procéder à cette vérification plusieurs années après l'opération. Elle tentera alors de rassembler des informations sur les opérations similaires, sur les conditions du marché au moment où l'opération a eu lieu, etc. et ce pour des transactions nombreuses et variées. Cette tâche se révèle généralement d'autant plus difficile que le temps a passé.

1.12 L'administration fiscale et les contribuables éprouvent souvent des difficultés à obtenir les informations nécessaires pour appliquer le principe de pleine concurrence. Parce que l'application de ce principe oblige en général les contribuables et l'administration fiscale à évaluer les transactions sur le marché libre et les activités industrielles ou commerciales d'entreprises indépendantes et à les comparer aux activités d'entreprises associées, de très nombreuses données peuvent être nécessaires. Les informations accessibles peuvent être incomplètes et difficiles à interpréter ; d'autres données, s'il en existe, peuvent être difficiles à obtenir en raison de leur localisation géographique ou de celle des parties auprès de qui on peut se les procurer. En outre, il sera parfois impossible d'obtenir des informations auprès d'entreprises indépendantes pour des raisons de confidentialité. Enfin, dans certains cas, des informations sur une entreprise indépendante qui pourraient s'avérer pertinentes peuvent tout simplement ne

pas exister. Il y a lieu également de rappeler, comme on l'a vu plus haut, que la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte et nécessite une appréciation personnelle de la part de l'administration fiscale comme du contribuable.

ii) *Maintien du consensus international autour du principe de pleine concurrence*

1.13 Tout en ayant à l'esprit ces considérations, les pays membres de l'OCDE continuent de penser que le principe de pleine concurrence doit régir l'évaluation des prix de transfert entre entreprises associées. Ce principe est théoriquement valide puisqu'il assure la meilleure approximation possible du fonctionnement du marché libre en cas de transfert de biens et de services entre entreprises associées. Bien qu'il ne soit pas toujours facile à mettre en pratique, il induit généralement parmi les membres de multinationales des niveaux de revenu corrects aux yeux de l'administration fiscale. Il reflète la réalité économique de la situation spécifique du contribuable qui procède à des transactions dans le cadre d'entreprises associées en prenant pour référence le fonctionnement normal du marché.

1.14 L'abandon du principe de pleine concurrence reviendrait à renoncer aux solides fondements théoriques décrits ci-dessus et compromettrait le consensus international, augmentant sérieusement par là même la menace d'une double imposition. L'expérience acquise dans l'application du principe de pleine concurrence est aujourd'hui suffisamment étoffée et circonscrite pour que les entreprises et l'administration fiscale puissent en tirer un ensemble d'enseignements communs. Ce savoir commun est d'une grande valeur pratique dans la poursuite des objectifs visés, à savoir mettre en place l'assiette d'imposition appropriée dans chaque juridiction et éviter la double imposition. Il faut mettre à profit l'expérience acquise pour développer et préciser le principe de pleine concurrence et en améliorer la mise en œuvre en donnant des directives plus claires aux contribuables et en procédant plus rapidement aux vérifications. En résumé, les pays membres de l'OCDE restent fermement attachés au principe de pleine concurrence. En fait, on ne lui a pas trouvé de solution de remplacement légitime ou réaliste. La répartition globale selon une formule préétablie, parfois évoquée comme un substitut possible, ne serait acceptable ni en théorie, ni dans sa mise en œuvre ni dans la pratique (voir le chapitre III, partie B, pour une discussion de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie).

C. Guide pour l'application du principe de pleine concurrence

i) L'analyse de comparabilité

a) Raison d'être de l'examen de la comparabilité

1.15 L'application du principe de pleine concurrence se fonde généralement sur une comparaison entre les conditions pratiquées pour une transaction entre entreprises associées et celles pratiquées pour une transaction entre entreprises indépendantes. Pour qu'une telle comparaison soit significative, il faut que les caractéristiques économiques des situations prises en compte soient suffisamment comparables. Cela signifie qu'il ne doit pas y avoir de différences entre les situations comparées pouvant notablement influencer sur l'élément examiné du point de vue méthodologique (par exemple le prix ou la marge bénéficiaire) ou si des correctifs suffisamment fiables peuvent être utilisés pour éliminer l'incidence de telles différences. Pour déterminer le degré de comparabilité, et notamment les corrections à apporter pour parvenir à cette comparabilité, il faut bien appréhender la manière dont des sociétés indépendantes évaluent des transactions potentielles. Pour évaluer les conditions d'une transaction potentielle, des sociétés indépendantes vont comparer cette transaction aux autres possibilités réalistes qui leur sont offertes et elles ne vont conclure la transaction que si elles ne voient pas d'autres solutions nettement plus avantageuses. A titre d'exemple, il y a peu de chances qu'une entreprise accepte un prix offert pour son produit par une entreprise indépendante si elle sait que d'autres clients potentiels sont prêts à payer plus cher dans des conditions similaires. Cet élément doit être pris en compte pour la comparabilité, puisque des entreprises indépendantes tiennent généralement compte de toutes les différences économiquement significatives entre les options réalistes qui s'offrent à elles (et notamment des différences de niveau de risque ou aux autres facteurs de comparabilité qui sont évoqués ci-dessous) lorsqu'elles évaluent ces options. Par conséquent, en effectuant les comparaisons auxquelles donne lieu l'application du principe de pleine concurrence, l'administration fiscale doit également tenir compte de ces différences lorsqu'elle détermine si les situations envisagées sont comparables et quelles corrections peuvent être nécessaires pour qu'il y ait comparabilité.

1.16 Toutes les méthodes fondées sur le principe de pleine concurrence se rattachent à l'idée que des entreprises indépendantes examinent les différentes options qui s'offrent à elles et, dans la comparaison de ces options, prennent en compte toutes les différences ayant une incidence sur la

valeur respective de ces options. Par exemple, on peut normalement s'attendre à ce que des entreprises indépendantes, avant d'acheter un produit à un certain prix, recherchent si elles ne pourraient pas acheter le même produit moins cher à une autre entreprise. C'est pourquoi, comme on le verra au chapitre II, la méthode du prix comparable sur le marché libre compare une transaction entre entreprises associées aux transactions similaires entre entreprises indépendantes afin d'obtenir une estimation directe du prix sur lequel les parties auraient pu s'accorder si elles avaient eu directement recours au marché au lieu de conclure une transaction contrôlée. Toutefois, cette méthode perd de sa validité en tant que substitut d'une transaction de pleine concurrence si les caractéristiques des transactions sur le marché libre qui ont une incidence substantielle sur le prix pratiqué entre des entreprises indépendantes ne sont pas toutes comparables. De même, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré consistent à comparer la marge bénéficiaire brute obtenue dans le cadre de la transaction entre entreprises associées aux marges bénéficiaires brutes obtenues dans le cadre de transactions similaires sur le marché libre. La comparaison donne une estimation de la marge bénéficiaire brute que l'une des parties aurait pu obtenir si elle avait exécuté les mêmes fonctions pour des entreprises indépendantes et, donc, une estimation du montant que cette partie aurait demandé en paiement et que l'autre partie aurait considéré comme acceptable, et ce dans des conditions de pleine concurrence pour l'exécution de ces fonctions. D'autres méthodes, présentées dans le chapitre III, se fondent sur des comparaisons des taux de profit ou des marges bénéficiaires entre des entités indépendantes et des entités associées, afin d'estimer les bénéfices que l'une des entreprises associées ou les deux auraient pu obtenir si elles avaient traité uniquement avec des entreprises indépendantes et, par conséquent, le paiement que ces entreprises auraient demandé dans des conditions de pleine concurrence en contrepartie de l'utilisation de leurs ressources dans le cadre de la transaction contrôlée. Dans tous les cas, des correctifs sont nécessaires pour tenir compte des différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre qui sont susceptibles d'avoir une incidence substantielle sur le prix pratiqué ou le rendement exigé par des entreprises indépendantes. Par conséquent, le rendement moyen de l'activité ne peut en aucun cas, à lui seul et sans correction, permettre de déterminer les conditions d'une pleine concurrence.

1.17 Comme on l'a indiqué précédemment, il faut tenir compte pour ces comparaisons des différences substantielles entre les transactions ou les entreprises qui en font l'objet. Pour déterminer le degré de comparabilité effective puis effectuer les corrections nécessaires pour mettre en place les conditions (ou un éventail de conditions) de pleine concurrence, il faut comparer les caractéristiques des transactions ou des entreprises qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les conditions propres à des

transactions de pleine concurrence. Les caractéristiques qui peuvent être importantes sont celles des biens ou des services transférés, les fonctions assurées par les parties (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés), les clauses contractuelles, la situation économique respective des parties et les stratégies industrielles et commerciales qu'elles poursuivent. C'est à ces éléments qu'on s'attachera maintenant.

1.18 L'importance de ces facteurs dans la détermination de la comparabilité dépend de la nature de la transaction entre entreprises associées et des méthodes de fixation des prix adoptées. En ce qui concerne le rôle de ces facteurs pour l'application de méthodes particulières de fixation des prix, voir l'examen de ces méthodes aux chapitres II et III.

b) Les déterminants de la comparabilité

1. Caractéristiques des biens ou services

1.19 Les différences dans les caractéristiques spécifiques des biens ou des services expliquent souvent, au moins en partie, les différences dans leur valeur sur le marché libre. Par conséquent, une comparaison de ces caractéristiques peut être utile pour déterminer la comparabilité de transactions entre entreprises associées et de transactions sur le marché libre. En général, les similitudes dans les caractéristiques des biens ou services transférés interviendront surtout dans la comparaison des prix des transactions entre entreprises associées et des transactions sur le marché libre et auront moins d'importance dans la comparaison des marges bénéficiaires. Les caractéristiques à prendre en compte sont les suivantes: dans le cas de transferts portant sur des biens corporels, les caractéristiques physiques du bien, sa qualité et sa fiabilité, ainsi que la facilité d'approvisionnement et le volume de l'offre; dans le cas de la prestation de services, la nature et le volume des services; enfin, dans le cas d'actifs immatériels, la forme de la transaction (par exemple, concession d'une licence ou vente), le type d'actif (par exemple, brevet, marque de fabrique ou procédé technique), la durée et le degré de protection et l'avantage escompté de l'utilisation de l'actif en question.

2. L'analyse fonctionnelle

1.20 Dans le cadre de transactions entre deux entreprises indépendantes, la rémunération correspondra en général aux fonctions assumées par chaque entreprise (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques assumés). Par conséquent, pour déterminer si des transactions entre entreprises associées et des transactions entre entreprises indépendantes sont

comparables, ou si des entités associées ou des entités indépendantes sont comparables, il faut comparer les fonctions exercées par les parties. Cette comparaison repose sur une analyse fonctionnelle, qui a pour but d'identifier et de comparer les activités et responsabilités significatives sur le plan économique qui sont ou seront exercées par les entreprises associées et par les entreprises indépendantes. Pour ce faire, il faut porter une attention particulière à la structure et à l'organisation du groupe. Il serait aussi utile de déterminer à quel titre le contribuable remplit ses fonctions.

1.21 Les fonctions que les contribuables et l'administration fiscale peuvent avoir à identifier et comparer sont, par exemple, la conception, la fabrication, l'assemblage, la recherche-développement, la prestation de services, les achats, la distribution, la commercialisation, la publicité, les transports, les finances et la gestion, etc. Il faut identifier les principales fonctions assurées par la partie concernée. Des ajustements doivent être opérés pour toute différence tangible par rapport aux fonctions exercées par toute entreprise indépendante avec laquelle on la compare. Alors qu'une des parties peut assurer un nombre important de fonctions par rapport à l'autre partie à la transaction, ce qui compte c'est l'importance économique de ces fonctions du point de vue de leur fréquence, de leur nature et de leur valeur pour les parties respectives.

1.22 Il peut également être intéressant et utile, lorsque l'on identifie et l'on compare les fonctions exercées, de prendre en compte les actifs qui sont ou seront mis en œuvre. Il convient à cet égard d'envisager le type d'actifs utilisés (usines, équipements, éléments incorporels, etc.) et les caractéristiques de ces actifs (âge, valeur marchande, localisation, existence de droits de propriété industrielle, etc.).

1.23 Il peut aussi être intéressant et utile, lorsque l'on compare les fonctions exercées, d'examiner les risques assumés par les parties respectives. Sur le marché libre, l'accroissement du risque sera également compensé par un accroissement du rendement escompté. Dès lors, les transactions entre entités associées et entre entités indépendantes et les entités elles-mêmes ne sont pas comparables s'il existe des différences importantes quant aux risques assumés et que ces différences ne peuvent être valablement corrigées. L'analyse fonctionnelle est incomplète tant qu'on n'a pas pris en compte les principaux risques assumés par chacune des parties, puisque l'acceptation ou la répartition des risques influencerait sur les termes des transactions entre entreprises associées. Théoriquement, sur le marché libre, l'acceptation d'un risque accru doit aussi être compensé par un accroissement du rendement escompté, bien qu'en fait le rendement augmentera ou n'augmentera pas suivant le degré de réalisation effective des risques.

1.24 Les risques à prendre en compte sont notamment: les risques de marché, tels que les fluctuations du coût des moyens de production et du prix des produits, les risques de perte liés à l'investissement dans des biens meubles ou immeubles, des installations productives et des biens d'équipement, ainsi qu'à leur utilisation, le caractère aléatoire des résultats des investissements en recherche-développement, les risques financiers tels que ceux qui découlent des variations des taux de change et des taux d'intérêt, le risque de crédit, etc.

1.25 Les fonctions exercées (compte tenu de la structure de propriété des actifs utilisés et des risques assumés) déterminent dans une certaine mesure la répartition des risques entre les parties, et donc les termes dont chacune d'entre elles devrait bénéficier si les transactions se faisaient dans des conditions de pleine concurrence. A titre d'exemple, si un distributeur assume la responsabilité de la commercialisation et de la publicité en risquant ses propres ressources dans ces activités, il est en droit d'en attendre un revenu proportionnellement plus élevé et les termes de la transaction ne seront pas les mêmes que si le distributeur intervient uniquement en qualité d'agent, se fait rembourser ses frais et perçoit le revenu approprié à son activité. De même, un fabricant ou chercheur sous contrat, qui ne prend pas de risque important, n'aura droit qu'à un revenu limité.

1.26 Conformément à l'analyse qui sera conduite ci-après à propos des modalités contractuelles, il est possible de rechercher si la répartition des risques qui est indiquée est conforme à la nature économique de la transaction. A cet égard, c'est en général le comportement des parties qui doit être considéré comme l'élément le plus judicieux pour déterminer la répartition effective des risques. Si, par exemple, un fabricant vend des biens à un distributeur associé dans un autre pays et si par ailleurs le distributeur est censé assumer tous les risques de change alors qu'en fait le prix du transfert est ajusté de manière à le mettre à l'abri des effets des variations du taux de change, l'administration fiscale peut être amenée à contester la répartition du risque de change invoquée par les contribuables.

1.27 Dans l'examen de la nature économique de la répartition des risques qui est indiquée, il y a lieu également de rechercher quelles seraient les conséquences de cette répartition dans le cadre de transactions de pleine concurrence. Dans le cadre de telles transactions, il est généralement rationnel pour les parties de se voir attribuer une plus grande part des risques sur lesquels elles peuvent exercer un certain contrôle. Par exemple, supposons que la société A s'engage par contrat à produire certains biens et à les livrer à la société B et que le niveau de production et de livraison soit fixé par la société B. En pareil cas, il est peu probable que la société A accepte d'assumer un risque important de stock, puisque, contrairement à la société B, elle ne maîtrise pas le niveau des stocks. Bien entendu, il existe

un grand nombre de risques, notamment les aléas de la conjoncture, sur lesquels en général aucune des parties n'exerce un réel contrôle et qui pourraient donc, dans des conditions de pleine concurrence, être imputés à l'une ou l'autre des parties à une transaction. Une analyse est nécessaire pour déterminer quelle est en pratique la part de risque supportée par chaque partie. Quand on veut savoir dans quelle mesure une partie à une transaction supporte un risque de change et/ou un risque de taux d'intérêt, il faut en général examiner dans quelle mesure, le cas échéant, le contribuable et/ou le groupe multinational a une stratégie industrielle ou commerciale visant à minimiser ou à gérer les risques en question. Les opérations de couverture, les contrats à terme, les options d'achat et de vente, etc. sur ou hors marché, sont maintenant de pratique courante. Si un contribuable assumant les risques de change ou de taux d'intérêt ne se protège pas, cela peut tenir à la stratégie du groupe multinational qui cherche à se couvrir globalement ou à ne couvrir qu'une partie des positions du groupe. S'il n'en est pas tenu compte de façon appropriée, cette dernière pratique peut se traduire par des pertes ou des profits importants que le groupe pourra imputer là où cela lui convient le mieux.

3. Clauses contractuelles

1.28 Dans des transactions de pleine concurrence, les clauses contractuelles définissent en général, expressément ou implicitement, les modalités de répartition des responsabilités, des risques et des bénéfices entre les parties. C'est pourquoi l'analyse des clauses contractuelles fait partie intégrante de l'analyse fonctionnelle évoquée ci-dessus. On peut également déduire les conditions d'une transaction de la correspondance et des communications entre les parties en l'absence de contrat écrit. À défaut de dispositions écrites, les relations contractuelles entre les parties doivent être déduites de leur comportement ainsi que des principes économiques qui régissent habituellement les relations entre des entreprises indépendantes.

1.29 Dans le cadre de transactions entre entreprises indépendantes, les parties -- du fait de leurs intérêts divergents -- s'efforceront habituellement de faire respecter le contrat et les clauses contractuelles ne seront transgressées ou modifiées après coup que si les deux parties y ont intérêt. On ne rencontre pas toujours cette divergence d'intérêt lorsqu'on a affaire à des entreprises associées et il importe alors d'examiner si les parties se sont conformées au contrat ou si leur comportement démontre que le contrat n'a pas été respecté ou n'est qu'une fiction. En pareils cas, une analyse s'impose pour déterminer les véritables modalités de la transaction.

4. Situations économiques

1.30 Les prix de pleine concurrence peuvent varier selon les marchés, même pour des transactions portant sur un même bien ou service ; par conséquent, pour pouvoir faire des comparaisons, il faut que les marchés sur lesquels opèrent les entreprises associées et les entreprises indépendantes soient comparables et que leurs différences n'aient pas d'effet sensible sur les prix (ou que des correctifs valables puissent être apportés). Au départ, il est essentiel d'identifier le marché ou les marchés en cause, en tenant compte des biens ou des services de substitution disponibles. Les caractéristiques de la situation économique à envisager pour déterminer la comparabilité des marchés sont notamment: la localisation géographique, la dimension des marchés, le degré de concurrence sur les marchés et la position concurrentielle relative des acheteurs et des vendeurs, l'existence de biens et de services de substitution ou le risque d'apparition de tels biens ou services, le niveau de l'offre et de la demande sur l'ensemble du marché (et, le cas échéant, dans certaines régions), le pouvoir d'achat des consommateurs, la nature et la portée des réglementations publiques applicables au marché, les coûts de production (en particulier, le coût des terrains, de la main-d'œuvre et du capital), les coûts de transport, le stade de commercialisation (détail ou gros, par exemple), la date et le moment des transactions, etc..

5. Stratégies des entreprises

1.31 Il faut également prendre en compte les stratégies des entreprises dans la détermination de la comparabilité en vue de la fixation des prix de transfert. Les stratégies des entreprises présentent de nombreux aspects, et portent notamment sur l'innovation et la mise au point de nouveaux produits, le degré de diversification, l'aversion pour le risque, la prise en compte des facteurs politiques, le rôle de la législation du travail en vigueur et des nouvelles dispositions envisagées dans ce domaine, ainsi que sur tous les autres facteurs qui ont une incidence sur le fonctionnement quotidien des entreprises. Il peut être nécessaire de prendre en compte ces stratégies pour déterminer la comparabilité des transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes ainsi que des entreprises elles-mêmes. Il conviendra aussi d'examiner si les stratégies en question sont le fait du groupe multinational ou d'un membre du groupe agissant isolément et de définir la nature et le degré de la participation des autres membres du groupe nécessaire à la mise en œuvre de ces stratégies.

1.32 Les stratégies des entreprises peuvent aussi porter sur les modalités de pénétration du marché. Un contribuable voulant pénétrer sur un marché ou accroître sa part de marché pourra pratiquer temporairement pour son produit un prix inférieur à celui pratiqué sur ce marché pour des produits

comparables. En outre, un contribuable s'efforçant d'entrer sur un nouveau marché ou d'accroître (ou de préserver) sa part de marché pourra temporairement supporter des coûts plus élevés (par exemple à cause des coûts de lancement ou d'un renforcement de son effort de commercialisation) et réaliser ainsi des bénéfices inférieurs à ceux d'autres contribuables opérant sur ce marché.

1.33 Des problèmes particuliers de calendrier peuvent se poser à l'administration fiscale lorsqu'elle a à se prononcer sur la légitimité des allégations d'un contribuable faisant valoir que son entreprise mène une stratégie qui la distingue des autres entreprises auxquelles elle pourrait être comparée. Certaines stratégies, comme celles de pénétration du marché ou d'accroissement de la part de marché, se traduisent par une réduction des bénéfices courants du contribuable en prévision d'une augmentation des bénéfices futurs. Si, plus tard, l'accroissement des bénéfices ne se concrétise pas parce que la stratégie prévue n'a pas été mise en œuvre en fait par le contribuable, des contraintes d'ordre juridique peuvent empêcher le réexamen des exercices fiscaux antérieurs par l'administration fiscale. C'est notamment pour cette raison que celle-ci peut souhaiter étudier avec un soin particulier les dires des contribuables qui prétendent suivre une telle stratégie.

1.34 Lorsqu'un contribuable soutient qu'il mène une stratégie industrielle ou commerciale ayant pour effet de diminuer ses bénéfices en contrepartie de leur accroissement à long terme, il y a lieu de prendre en compte plusieurs éléments pour vérifier ses dires. L'administration fiscale doit examiner le comportement des parties pour déterminer s'il est conforme à la stratégie alléguée. Par exemple, si un fabricant facture à son distributeur associé un prix inférieur à celui du marché dans le cadre d'une stratégie de pénétration du marché, les économies réalisées par le distributeur peuvent se refléter dans le prix demandé par le distributeur à ses clients ou dans les dépenses encourues par le distributeur pour mieux s'implanter sur le marché. Une stratégie de pénétration du marché d'un groupe multinational peut être mise en place par le fabricant ou par le distributeur agissant indépendamment du fabricant (et le coût peut être supporté par l'un ou l'autre). En outre, une stratégie de pénétration du marché ou d'accroissement de la part du marché s'accompagne souvent d'efforts de commercialisation et de publicité d'une ampleur inhabituelle. Il faudra également rechercher si la nature des relations entre les parties à la transaction contrôlée est compatible avec le fait que le contribuable supporte le coût de la stratégie. C'est ainsi que dans le cadre d'une transaction de pleine concurrence, une entreprise qui intervient uniquement comme agent commercial et dont la responsabilité dans le développement à long terme du marché est faible ou nulle ne supporte pas en général le coût d'une stratégie de pénétration du marché.

Lorsqu'une entreprise s'engage dans des activités de développement du marché à ses propres risques et valorise un produit grâce à une marque de fabrique ou à un nom commercial ou accroît la notoriété du produit, il faudra en tenir compte dans l'analyse des fonctions visant à déterminer le degré de comparabilité.

1.35 Un autre point doit être examiné: peut-on raisonnablement s'attendre à ce que la mise en œuvre de la stratégie en question procure un bénéfice suffisant dans un délai qui soit acceptable dans le cadre d'une transaction de pleine concurrence pour justifier son coût. Il est admis qu'une stratégie d'entreprise telle que la pénétration du marché peut échouer, et l'échec ne permet pas en lui-même de ne pas tenir compte de cette stratégie pour la détermination du prix de transfert. Toutefois, si un tel résultat n'était pas plausible au moment de la transaction ou si la stratégie alléguée par l'entreprise est infructueuse mais se poursuit néanmoins au-delà de ce qu'une entreprise indépendante accepterait, les allégations du contribuable risquent d'être discutables. Pour déterminer la période qu'une entreprise indépendante accepterait, l'administration fiscale pourra examiner les stratégies pratiquées dans le pays où la stratégie examinée est mise en œuvre. Mais, en définitive, le facteur le plus important est de savoir si la stratégie en cause pouvait raisonnablement se révéler rentable dans un avenir prévisible (tout en admettant que la stratégie pouvait échouer) et si une partie opérant dans des conditions de pleine concurrence aurait été disposée à sacrifier ses bénéfices pendant une période similaire dans les mêmes conditions économiques et de concurrence.

ii) Prise en compte des transactions réellement effectuées

1.36 L'examen par l'administration fiscale d'une transaction entre entreprises associées doit se fonder sur la transaction effectivement intervenue entre les parties et les modalités de cette transaction, selon les méthodes utilisées par le contribuable dans la mesure où elles sont conformes à celles qui sont exposées aux chapitres II et III. Sauf dans des cas exceptionnels, l'administration fiscale ne devra pas faire abstraction des transactions effectives ni leur substituer d'autres transactions. La restructuration de transactions commerciales légitimes relèverait d'une démarche totalement arbitraire rendue plus injuste encore par une double imposition au cas où l'autre administration fiscale concernée aurait une opinion différente sur la façon dont la transaction devrait être structurée.

1.37 Il existe toutefois deux cas particuliers où, exceptionnellement, les autorités fiscales peuvent être fondées à ne pas tenir compte de la structure adoptée par un contribuable pour réaliser la transaction entre entreprises associées. Le premier cas se caractérise par une discordance entre la forme

de la transaction et sa nature économique sur le fond. Les autorités fiscales peuvent alors ignorer la qualification donnée par les parties et requalifier la transaction en fonction de sa nature quant au fond. On peut illustrer ce premier cas par l'exemple d'une entreprise investissant dans une entreprise associée sous la forme d'un prêt rémunéré alors que, dans des conditions de pleine concurrence, compte tenu de la situation économique de l'entreprise emprunteuse, l'investissement n'aurait pas dû normalement prendre cette forme. Les autorités fiscales seront alors fondées à qualifier l'investissement en fonction de sa nature économique et à traiter le prêt comme une souscription au capital. Le deuxième cas se présente lorsque, en l'absence de divergences entre la forme et la véritable nature de la transaction, les modalités de la transaction, envisagées dans leur totalité, sont différentes de celles qui auraient été adoptées par des entreprises indépendantes dans une optique commerciale rationnelle, et que, en pratique, la structure effective empêche l'administration fiscale de déterminer un prix de transfert approprié. On peut illustrer ce deuxième cas par l'exemple d'une vente dans le cadre d'un contrat de longue durée, pour une somme forfaitaire, d'un droit illimité sur les droits de propriété intellectuelle liés aux résultats de recherches futures jusqu'à l'expiration du contrat (comme on l'a vu au paragraphe 1.10). S'il convient alors sans doute que les autorités fiscales considèrent effectivement cette transaction comme un transfert de propriété commerciale, elles seraient néanmoins fondées à aligner les modalités de ce transfert dans sa totalité (et non pas simplement du point de vue de la fixation des prix) sur celles auxquelles on aurait pu raisonnablement s'attendre si le transfert de propriété avait fait l'objet d'une transaction entre entreprises indépendantes. Dès lors, l'administration fiscale pourra être fondée, par exemple, à modifier les termes de l'accord dans une optique commerciale rationnelle en le traitant comme un accord permanent de recherche.

1.38 Dans les deux cas décrits ci-dessus, la nature de la transaction peut découler des relations entre les parties et non des conditions commerciales normales et la transaction aura pu être structurée par le contribuable de manière à éviter ou à minimiser l'impôt. Aussi les modalités de la transaction considérées dans leur ensemble résulteront-elles d'une condition qui aurait fait défaut si les parties avaient conclu une transaction de pleine concurrence. L'article 9 permettrait donc que les modalités soient modifiées de manière à refléter celles que les parties auraient adoptées si la transaction avait été structurée en conformité avec la situation économique et commerciale réelle de parties traitant dans un contexte de pleine concurrence.

1.39 Des entreprises associées peuvent conclure des contrats et des accords de types beaucoup plus divers que des entreprises indépendantes,

car elles ignorent souvent les conflits d'intérêt habituels entre entreprises indépendantes. Des entreprises associées peuvent passer et passent souvent des accords de nature spécifique que l'on ne rencontre que très rarement ou jamais entre entreprises indépendantes. Il peut y avoir à cela des raisons économiques, juridiques ou fiscales diverses, selon les circonstances qui entourent chaque cas particulier. De plus, les contrats conclus au sein d'un groupe multinational peuvent facilement être révisés, suspendus, étendus ou clos en fonction de la stratégie globale du groupe, et ces modifications peuvent même être rétroactives. En pareil cas, l'administration fiscale appliquant le principe de pleine concurrence devra rechercher la réalité qui se cache derrière l'accord contractuel.

1.40 En outre, pour déterminer si une transaction entre entreprises effectuée selon certaines modalités est conforme au principe de pleine concurrence, l'administration fiscale peut juger utile de se référer à des transactions entre entreprises indépendantes effectuées selon des modalités différentes. Quant à savoir si telle ou telle autre structure peut être valablement retenue comme référence, cela dépendra des faits et circonstances propres au cas d'espèce, et notamment du nombre et de l'exactitude des corrections nécessaires pour tenir compte des différences entre la transaction entre entreprises associées et la transaction de référence, ainsi que de la fiabilité des autres éléments disponibles.

1.41 L'exemple qui suit met bien en lumière la différence entre la restructuration de la transaction entre entreprises associées -- méthode qui, comme on l'a vu, est en général inadaptée -- et le recours à des transactions libres structurées différemment qui sont jugées comparables. Supposons qu'une entreprise manufacturière vende des produits à un distributeur associé situé dans un autre pays et que ce distributeur assume tous les risques de change de ces transactions. Supposons par ailleurs que les transactions similaires entre fabricants et distributeurs indépendants soient structurées différemment dans la mesure où c'est le fabricant et non le distributeur qui supporte tous les risques de change. En pareil cas, l'autorité fiscale devra tenir compte du risque prétendument assumé par le distributeur associé, à moins qu'il n'y ait de bonnes raisons de douter du bien-fondé économique de la prise en charge du risque de change. Le fait que des entreprises indépendantes n'organisent pas leurs transactions selon certaines modalités peut justifier un examen plus attentif de la logique économique des modalités retenues, sans jouer cependant un rôle déterminant. En revanche, les transactions sur le marché libre comportant une répartition différente du risque de change peuvent être utiles pour établir le prix de la transaction entre entreprises associées, en utilisant éventuellement la méthode des prix pratiqués dans le cadre de transactions comparables sur le

marché libre si des correctifs suffisamment précis peuvent être apportés pour tenir compte de la structure différente des transactions.

iii) Évaluation de transactions distinctes ou combinées

1.42 En théorie, pour se rapprocher le plus possible de la juste valeur du marché, le principe de pleine concurrence doit être appliqué transaction par transaction. Mais bien souvent des transactions distinctes sont si étroitement liées ou continues qu'il n'est pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble. Tel est le cas, par exemple, 1. pour des contrats à long terme de fourniture de biens ou de services 2. pour des droits d'exploitation d'éléments incorporels 3. pour la fixation des prix par ligne de produit lorsque la détermination du prix de chaque produit présente des difficultés. . Pour prendre un autre exemple, dans le cas d'une transaction combinant une licence d'un procédé de fabrication et la fourniture de composants vitaux à un fabricant associé, il sera sans doute plus raisonnable de déterminer les conditions de pleine concurrence pour les deux éléments considérés ensemble. Ces transactions doivent être examinées conjointement en utilisant la ou les méthodes reposant sur le principe de pleine concurrence qui sont les plus appropriées. Un autre exemple pourrait être l'acheminement de transactions par l'intermédiaire d'une autre entreprise associée ; il sera alors sans doute plus judicieux de considérer la transaction dont l'intermédiation fait partie comme un tout et non de traiter chaque transaction séparément.

1.43 S'il faut parfois évaluer conjointement certaines transactions conclues séparément entre entreprises associées pour déterminer si l'on a bien affaire à des conditions de pleine concurrence, d'autres transactions faisant l'objet d'un contrat global entre entreprises associées peuvent nécessiter des évaluations séparées. Une entreprise multinationale peut regrouper en une seule transaction -- assortie d'un prix unique -- un certain nombre de prestations, comme la concession de brevets, de procédés techniques et de marques de fabrique, des prestations de services techniques et administratifs et la location d'installations de production. Cette formule est en général qualifiée d'arrangement global. Toutefois, de tels arrangements incluent rarement la vente de produits, bien que le prix de vente de produits puisse, lui, couvrir aussi quelques services annexes. Dans certains cas, il peut ne pas être possible d'évaluer l'arrangement dans son ensemble, et il faut donc en isoler les différents éléments. Dans ces cas, après avoir déterminé des prix de transfert distincts pour les différents éléments, l'administration fiscale devra néanmoins rechercher si le niveau des prix de transfert applicables à l'ensemble de l'arrangement est conforme au principe de pleine concurrence.

1.44 Même si les parties sont indépendantes, les arrangements globaux peuvent combiner des éléments qui sont soumis à un régime fiscal différent selon le droit interne et selon une convention concernant l'impôt sur le revenu. A titre d'exemple, les paiements de redevances peuvent être soumis à une retenue à la source, alors que des versements effectués au titre d'une location peuvent être imposés sur la valeur nette. Dans ces conditions, la détermination des prix de transfert dans une optique globale pourrait être encore justifiée et l'administration fiscale pourrait décider ensuite s'il est nécessaire, pour d'autres raisons d'ordre fiscal, d'attribuer le prix aux différents éléments de l'opération. En prenant cette décision, les administrations fiscales devront examiner l'arrangement entre entreprises associées comme s'il s'agissait d'arrangements similaires entre entreprises indépendantes. Les contribuables devront être en mesure de démontrer que l'arrangement global recouvre un prix de transfert convenable.

iv) Utilisation d'un intervalle de pleine concurrence

1.45 Dans certains cas, il sera possible d'appliquer le principe de pleine concurrence en aboutissant à un seul chiffre (par exemple un prix ou une marge) qui constituera la meilleure référence possible pour établir si une transaction s'est faite ou non dans des conditions de pleine concurrence. Mais très souvent, comme la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur une fourchette de chiffres tous d'une fiabilité plus ou moins équivalente. Les différences entre les chiffres constituant cette fourchette peuvent être dues au fait qu'en général l'application du principe de pleine concurrence ne permet d'obtenir qu'une approximation des conditions qui se seraient établies entre des entreprises indépendantes. Il est également possible que les différents points de l'intervalle résultent de ce que des entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables dans des circonstances comparables ne pratiqueraient pas exactement le même prix pour la transaction en question. Toutefois, dans certains cas, les transactions comparables examinées n'auront pas toutes un degré de comparabilité voisin. Par conséquent, la détermination du prix de pleine concurrence exige forcément une part d'interprétation. Comme on le verra au chapitre III, l'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence peut être particulièrement adaptée lorsqu'on applique, faute de mieux, la méthode transactionnelle de la marge nette.

1.46 On peut également obtenir une fourchette lorsqu'on applique plus d'une méthode pour évaluer une transaction entre entreprises associées. Par exemple, deux méthodes dotées d'un degré similaire de comparabilité pourront être utilisées pour juger si une transaction entre entreprises associées est conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces

méthodes pourra aboutir à un résultat ou une fourchette de résultats différents de ceux obtenus avec l'autre méthode, du fait des différences de nature entre les méthodes et entre les données correspondantes pertinentes pour l'application d'une méthode particulière. Néanmoins, chaque méthode pourrait être utilisée séparément pour définir une fourchette acceptable de chiffres de pleine concurrence. Les données résultant de ces fourchettes pourraient permettre de déterminer avec plus d'exactitude l'intervalle de pleine concurrence, par exemple lorsque les fourchettes se chevauchent, ou de réexaminer l'exactitude des méthodes utilisées lorsque les fourchettes ne se chevauchent pas. Il n'est pas possible d'établir une règle générale en ce qui concerne l'utilisation de fourchettes obtenues en appliquant plusieurs méthodes, dans la mesure où les conclusions tirées de cette utilisation dépendront de la fiabilité comparée des méthodes appliquées pour déterminer les fourchettes et de la qualité des informations utilisées dans le cadre des différentes méthodes.

1.47 Lorsque l'application d'une ou plusieurs méthodes aboutit à une fourchette de chiffres, un écart important entre les points de l'intervalle de pleine concurrence ainsi défini peut indiquer que les données utilisées pour établir certains de ces points ne sont peut-être pas aussi fiables que celles qui ont servi à obtenir les autres points de l'intervalle, ou que l'écart tient à certaines caractéristiques des données comparables qui exigent des correctifs. En pareils cas, il pourra être nécessaire d'analyser de plus près les points en question pour déterminer s'il convient de les inclure dans un quelconque intervalle de pleine concurrence.

1.48 Si les conditions de la transaction entre entreprises associées (par exemple le prix ou la marge) se situent à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement. Si elles se situent en dehors de cet intervalle de pleine concurrence déterminé par l'administration fiscale, le contribuable devrait avoir la possibilité de démontrer que les conditions de la transaction sont conformes au principe de pleine concurrence et que l'intervalle de pleine concurrence englobe leurs résultats. Si le contribuable ne peut apporter cette démonstration, l'administration fiscale devrait déterminer comment il convient d'ajuster les conditions de la transaction entre entreprises associées en fonction de l'intervalle obtenu. On pourrait faire valoir que tout point de l'intervalle est néanmoins conforme au principe de pleine concurrence. En général, et dans la mesure où il est possible de distinguer les différents points de l'intervalle, l'ajustement devra être opéré en utilisant le point de l'intervalle qui reflète le mieux les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées qui est en cause.

v) *Utilisation de données portant sur plusieurs années*

1.49 Afin d'appréhender parfaitement les faits et les circonstances de la transaction entre entreprises associées, il pourrait en général être utile d'examiner des données portant à la fois sur l'exercice vérifié et des exercices antérieurs. L'analyse de cette information pourrait faire apparaître les faits qui ont pu influencer (ou auraient dû influencer) la fixation du prix de transfert. Les données d'exercices antérieurs permettront de savoir, par exemple, si la perte déclarée par le contribuable pour une transaction fait suite à une série de pertes antérieures pour des transactions similaires, si elle est le résultat de conditions économiques particulières au cours d'un exercice antérieur qui ont eu pour effet d'accroître les coûts au cours d'exercices ultérieurs ou si elle tient au fait que le produit se trouve à la fin de son cycle de vie. Une telle analyse peut être particulièrement fructueuse lorsque, en dernier recours, on applique une méthode transactionnelle de bénéfices.

1.50 Les données portant sur plusieurs années sont également utiles dans la mesure où elles informent sur la conjoncture dans laquelle opèrent les entreprises comparables et sur les cycles de vie de leurs produits. Les différences tenant à l'évolution de la conjoncture ou au cycle de vie des produits peuvent avoir sur les conditions de fixation des prix de transfert une incidence substantielle qu'il est nécessaire d'évaluer pour se prononcer sur la comparabilité. Les données des exercices antérieurs permettront de savoir si une entreprise indépendante qui a effectué une transaction comparable, a été affectée par des conditions économiques comparables, d'une manière comparable ou si des conditions différentes au cours d'un exercice antérieur ont eu une telle incidence sur le prix ou le bénéfice que la transaction de l'entreprise ne doit pas être utilisée comme élément de comparaison.

1.51 Les données portant sur des exercices postérieurs à celui où a eu lieu la transaction peuvent aussi être utiles pour l'examen des prix de transfert, mais l'administration fiscale doit alors prendre soin d'éviter les effets pervers de l'analyse rétrospective. Par exemple, des données d'années ultérieures peuvent être utiles dans la comparaison des cycles de vie des produits pour des transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes lorsqu'il s'agit de déterminer si la transaction sur le marché libre constitue un bon élément de comparaison pour l'application d'une méthode particulière. Le comportement ultérieur des parties devra également être pris en compte pour s'assurer des conditions effectives qui régissent leurs transactions.

vi) *Pertes*

1.52 Lorsqu'une entreprise associée accuse constamment des pertes alors que le groupe dans son ensemble est bénéficiaire, il faut examiner avec un soin particulier les modes de fixation des prix de transfert. Bien entendu, les entreprises associées, tout comme les entreprises indépendantes, peuvent réellement accuser des pertes, dues à des coûts de démarrage élevés, à des conditions économiques défavorables, à un manque d'efficacité, ou à d'autres motifs industriels ou commerciaux légitimes. Toutefois, une entreprise indépendante n'acceptera pas des pertes indéfiniment. Une entreprise indépendante subissant des pertes récurrentes finira par cesser ses activités dans de telles conditions. Au contraire, une entreprise associée accusant des pertes peut continuer à fonctionner si ses activités sont profitables au groupe multinational dans son ensemble.

1.53 Le fait pour une entreprise déficitaire de conclure des transactions avec les membres bénéficiaires de son groupe multinational peut donner à penser au contribuable ou à l'administration fiscale qu'un examen des prix de transfert s'impose. L'entreprise déficitaire n'est peut-être pas correctement rétribuée par le groupe multinational dont elle fait partie, compte tenu des avantages que celui-ci retire de ses activités. A titre d'exemple, un groupe multinational peut avoir besoin de produire toute une gamme de produits et ou de services pour rester compétitif et être globalement bénéficiaire, alors que certaines lignes de produits seront systématiquement déficitaires. Un membre du groupe multinational peut constamment accuser des pertes parce qu'il produit tous les articles générant des pertes, les autres membres produisant les articles générant des bénéfices. Une entreprise indépendante ne rendrait un tel service que si elle recevait en compensation une rémunération suffisante. Par conséquent, l'un des moyens d'aborder ce type de problème de fixation des prix de transfert serait de considérer que l'entreprise déficitaire perçoit le même type de rémunération qu'une entreprise indépendante percevrait conformément au principe de pleine concurrence.

1.54 Dans l'analyse des pertes, il faut tenir compte du fait que les stratégies industrielles ou commerciales peuvent différer d'un groupe à l'autre pour diverses raisons d'ordre historique, économique et culturel. Des pertes récurrentes intervenues durant une période raisonnable peuvent se justifier dans certains cas par une stratégie commerciale consistant à fixer les prix à un niveau particulièrement bas pour pénétrer sur le marché. Un producteur abaissera, par exemple, le prix de ses produits au point même de subir temporairement des pertes pour pouvoir accéder à de nouveaux marchés, élargir sa part de marché, lancer des produits ou des services nouveaux, ou décourager les concurrents potentiels. Toutefois, des prix particulièrement bas ne devraient normalement être pratiqués que pendant

une période limitée, précisément dans le but d'accroître les bénéfices à long terme. Si une telle stratégie de fixation des prix se poursuit au-delà d'une période raisonnable, un ajustement du prix de transfert peut être justifié, en particulier lorsque des données comparables portant sur plusieurs années montrent que les pertes ont été subies pendant une période plus longue que pour des entreprises indépendantes comparables. En outre, l'administration fiscale ne devrait pas considérer des prix particulièrement bas (par exemple, au coût marginal alors que les capacités de production sont sous-employées) comme conformes au principe de pleine concurrence, à moins qu'on puisse s'attendre à ce que des entreprises indépendantes fixent leurs prix de manière comparable.

vii) *Incidence des mesures prises par les pouvoirs publics*

1.55 Dans certains cas, un contribuable prétendra qu'un prix de pleine concurrence doit être ajusté pour tenir compte des interventions de l'État sous la forme d'un contrôle des prix (et même des réductions de prix) ou des taux d'intérêt, de restrictions concernant la rémunération de prestations de services ou de prestations de gestion, d'une réglementation des versements de redevances, de subventions en faveur de certains secteurs, d'un contrôle des changes, de droits antidumping ou de mesures touchant au taux de change. En général, ces interventions des pouvoirs publics doivent être prises en compte au nombre des conditions du marché du pays considéré et en temps normal elles constitueront l'un des éléments d'appréciation qui permettront de se prononcer sur le prix de transfert pratiqué par un contribuable sur ce marché. La question qui se pose alors est de savoir si, dans ces conditions, les transactions effectuées par les entreprises associées sont en conformité avec celles qui interviennent entre entreprises indépendantes.

1.56 L'un des problèmes qui se pose à cet égard est de déterminer le stade auquel un contrôle des prix affecte le prix d'un produit ou d'un service. Souvent, il aura une incidence directe sur le prix final à la consommation, mais il peut aussi avoir un effet sur les prix payés aux stades antérieurs. En pratique, les entreprises multinationales pourront ne pas ajuster leurs prix de transfert pour tenir compte d'un contrôle des prix, en laissant le vendeur final subir les effets éventuels d'une limitation de ses bénéfices, ou fixer leurs prix de manière à répartir la charge résultant du contrôle des prix entre le vendeur final et le fournisseur intermédiaire. Il faut examiner si un fournisseur indépendant prendrait sa part des coûts résultant d'un contrôle des prix et si une entreprise indépendante chercherait d'autres lignes de produits ou d'autres débouchés commerciaux. A cet égard, il est peu probable qu'une entreprise indépendante soit disposée à produire, distribuer ou fournir autrement des produits ou services dans des conditions qui ne lui

rapportent aucun bénéfice. Il n'en reste pas moins qu'un pays pratiquant un contrôle des prix doit tenir compte du fait que ce contrôle altérera les bénéfices réalisables par les entreprises qui vendent les produits contrôlés.

1.57 Un problème particulier se pose lorsqu'un pays empêche ou "bloque" le paiement d'une somme due -- ou qui, aux termes d'un accord de pleine concurrence, serait due -- par une entreprise associée à une autre entreprise associée. Par exemple, un contrôle des changes pourra réellement empêcher une entreprise associée de transférer à l'étranger les intérêts d'un prêt consenti par une autre entreprise associée. Cette situation peut donner lieu à un traitement différent dans les deux pays concernés : le pays de l'emprunteur peut ou non considérer les intérêts non transférés comme ayant été versés par l'emprunteur et le pays du prêteur peut ou non considérer les intérêts comme ayant été reçus par le prêteur. En règle générale, si la réglementation s'applique également aux transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes (à la fois légalement et dans la pratique), le régime fiscal devrait être le même pour des entreprises associées que celui qui s'appliquerait si la transaction avait lieu entre des entreprises indépendantes. Si la réglementation ne s'applique qu'aux transactions entre entreprises associées, il n'y a pas de façon simple de régler le problème. L'une des solutions pourrait être d'appliquer le principe de pleine concurrence en considérant la réglementation comme une condition modifiant les termes de la transaction. Les conventions internationales pourraient envisager les solutions possibles en pareils cas.

1.58 Cette analyse suscite une difficulté en ce sens que, souvent, des entreprises indépendantes ne concluraient tout simplement pas une transaction pour laquelle les paiements seraient bloqués. Une entreprise indépendante peut se trouver occasionnellement dans une telle situation, la plupart du temps parce que la réglementation aura été instaurée après la conclusion de la transaction. Il semble cependant peu probable qu'une entreprise indépendante assume délibérément un risque important de non-paiement de produits ou services en concluant une transaction alors qu'une réglementation stricte est déjà en application, à moins que les prévisions de profits ou le rendement anticipé dans le cadre de la stratégie envisagée par l'entreprise en question soient suffisants pour rendre le taux de rendement acceptable malgré l'existence de la réglementation bloquant les paiements.

1.59 Étant donné que des entreprises indépendantes ne s'engageraient sans doute pas dans une transaction soumise à une réglementation, on ne voit pas très bien comment appliquer le principe de pleine concurrence. L'une des solutions possibles est de traiter le paiement comme s'il avait été effectué entre les entreprises associées, en partant de l'idée qu'une entreprise indépendante se trouvant dans une situation similaire aurait exigé de recevoir un paiement par d'autres moyens. Selon cette approche, la partie à

laquelle est dû le paiement bloqué est censée rendre un service au groupe multinational. En pareil cas, le problème qui se pose aux administrations fiscales concerne essentiellement leur base d'imposition respective. Si une entreprise associée demande à bénéficier d'une déduction au titre d'un paiement bloqué, l'autre partie devrait déclarer le revenu correspondant. De toute façon, le contribuable ne devrait pas être autorisé à appliquer aux paiements bloqués dus par une entreprise associée un régime différent de celui des paiements bloqués dus par une entreprise indépendante.

viii) *Compensations intentionnelles*

1.60 Il y a compensation intentionnelle lorsque les entreprises associées intègrent sciemment cette compensation dans les conditions des transactions effectuées au sein du groupe. C'est le cas lorsqu'une entreprise associée a fourni à une autre entreprise associée du groupe une prestation qui est compensée dans une certaine mesure par des prestations différentes reçues de cette entreprise en échange. Ces entreprises peuvent prétendre que la prestation que chacune d'entre elles a reçue doit donner lieu à une compensation avec la prestation que chacune d'entre elles a fourni en paiement intégral ou partiel de cette prestation, de sorte qu'il n'y a lieu de prendre en compte que le gain net ou la perte nette occasionné par la transaction pour évaluer le montant de l'impôt dû. Par exemple, une entreprise peut autoriser une autre entreprise à utiliser un brevet en échange de la fourniture de procédés techniques dans un autre domaine et prétendre que la transaction n'entraîne ni bénéfice ni perte pour aucune des parties concernées. De tels accords peuvent être parfois conclus entre des entreprises indépendantes et il y a lieu d'en examiner la conformité au principe de pleine concurrence pour déterminer la valeur des différentes prestations qui font l'objet de demandes de compensations.

1.61 L'importance et la complexité des compensations intentionnelles sont variables. Elles peuvent aller d'une simple compensation entre deux transactions (prenant par exemple la forme d'un prix de vente avantageux de produits manufacturés en échange d'un prix d'achat avantageux des matières premières utilisées pour les fabriquer) à un accord général portant sur le règlement de l'ensemble des prestations offertes aux deux parties sur une période donnée. Il est très peu probable que des entreprises indépendantes concluent ce dernier type d'accord à moins qu'il ne soit possible d'évaluer avec précision les différentes prestations et que le contrat ne soit conclu à l'avance. Normalement, des entreprises indépendantes préféreraient que leurs flux de recettes et de dépenses restent indépendants les uns des autres, et enregistrer les bénéfices ou les pertes résultant de transactions normales.

1.62 La prise en compte de compensations intentionnelles ne modifie pas la condition essentielle, qui est la conformité des prix de transfert pratiqués entre entreprises associées au principe de pleine concurrence. Il serait utile que les contribuables divulguent l'existence de compensations intentionnelles dans le cadre de deux ou plusieurs transactions entre entreprises associées et démontrent (ou déclarent qu'ils disposent de la documentation nécessaire et ont effectué une analyse suffisante pour démontrer) que, une fois ces compensations prises en compte, les termes des transactions considérées sont compatibles avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de la déclaration d'impôts.

1.63 Il peut être nécessaire d'évaluer séparément les transactions pour déterminer si chacune d'entre elles est conforme au principe de pleine concurrence. Si les transactions doivent être analysées conjointement, il faut se montrer prudent dans le choix de transactions comparables (voir l'exposé dans la section iii) de la partie C). Les dispositions concernant les compensations entre entreprises associées dans le cadre de transactions internationales peuvent n'être pas tout à fait compatibles avec celles qui concernent les compensations entre entreprises indépendantes dans un cadre purement national, en raison des différences de régime fiscal des compensations applicables dans les différents systèmes nationaux ou de différences de régime des paiements en vertu d'une convention fiscale bilatérale. Par exemple, l'existence d'une retenue à la source rendrait plus difficile une compensation entre des redevances et des recettes perçues à l'occasion de ventes.

1.64 A l'occasion d'une vérification, un contribuable peut tenter d'obtenir une réduction d'un ajustement du prix de transfert au titre d'une surévaluation involontaire du revenu imposable. L'administration fiscale a toute latitude pour donner ou non une suite favorable à une telle demande. Elle peut aussi envisager ces demandes dans le contexte des procédures amiables et des ajustements corrélatifs (voir chapitre IV).

ix) Utilisation de la valeur en douane

1.65 D'une manière générale, beaucoup d'administrations des douanes appliquent le principe de pleine concurrence pour disposer d'un critère neutre de comparaison entre les valeurs à attribuer aux marchandises importées par des entreprises associées et la valeur d'articles similaires importés par des entreprises indépendantes.

1.66 Toutefois, les administrations fiscales comme les administrations douanières s'efforcent de déterminer la valeur des produits au moment où ils sont transférés ou importés. (Pour l'administration fiscale, la date retenue est généralement celle où le contrat a été conclu, mais dans bien des cas celle-ci

coïncide avec la date du transfert). Par conséquent, les évaluations douanières, dans la mesure où elles peuvent intervenir au moment même où le transfert a lieu ou à un moment voisin peuvent être utiles à l'administration fiscale pour vérifier si le prix de transfert pratiqué dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées est bien conforme au principe de pleine concurrence. En particulier, les autorités douanières peuvent disposer d'informations concernant la transaction, recueillies à la date de celle-ci, qui peuvent être utiles dans l'examen des prix de transfert, notamment si elles ont été établies par le contribuable.

1.67 Si les autorités douanières et l'administration fiscale peuvent poursuivre un objectif similaire dans l'examen des valeurs déclarées de transactions transfrontières entre entreprises associées, les contribuables peuvent avoir des motivations contradictoires lorsqu'ils fixent la valeur de leurs transactions à l'intention des autorités douanières et des autorités fiscales. En général, un contribuable qui importe des produits a intérêt à fixer le prix de la transaction à un faible niveau à l'intention des autorités douanières de manière que le droit de douane applicable soit faible (des considérations similaires peuvent jouer pour la TVA et les droits d'accise). En revanche, en matière fiscale, le contribuable peut avoir intérêt à déclarer un prix plus élevé pour ces mêmes biens afin d'accroître ses dépenses déductibles. La coopération entre les administrations fiscales et douanières dans la vérification des prix de transfert devient plus courante, ce qui devrait contribuer à réduire le nombre de cas dans lesquels les valeurs en douane sont jugées inacceptables en matière fiscale ou vice versa. Un renforcement de la coopération dans le domaine des échanges de renseignements serait particulièrement utile et ne devrait pas être difficile à réaliser dans les pays qui disposent déjà d'administrations fiscales et douanières intégrées. Les pays qui ont des administrations distinctes pourraient souhaiter envisager une modification des règles relatives aux échanges de renseignements de manière que les informations puissent circuler plus facilement entre les différentes administrations.

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

1.68 Les méthodes exposées aux chapitres II et III permettent de déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toute circonstance et il n'est pas nécessaire de rejeter telle ou telle méthode. Les responsables de l'administration fiscale doivent hésiter à procéder à des ajustements mineurs ou marginaux. Par ailleurs, les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans ce rapport, dès lors que les prix fixés satisfont au principe de

pleine concurrence, conformément aux Principes directeurs exposées ici. Le contribuable devra toutefois conserver une documentation concernant la façon dont les prix de transfert ont été établis et être prêt à la communiquer. A propos de la documentation, voir le chapitre V.

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

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

Chapitre II

Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

A. Introduction

2.1 Ce chapitre décrit en détail les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions qui sont utilisées pour appliquer le principe de pleine concurrence. Il s'agit de la méthode du prix comparable sur le marché libre, de la méthode du prix de revente et de la méthode du coût majoré.

B. Liens avec l'article 9

2.2 Comme on l'a vu au chapitre I, l'article 9 (paragraphe 1) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE stipule que lorsque "les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence".

2.3 Le commentaire relatif à l'article 9 (paragraphe 1) indique qu'en vertu de cette disposition les autorités fiscales d'un État contractant "peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises [associées] si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. On entend par "bénéfices réels imposables", ceux qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence. Le commentaire souligne que cette disposition ne s'applique pas lorsque les transactions se sont déroulées "aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence)" ; les comptes ne peuvent être rectifiés que lorsque "des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises". L'enjeu de l'article 9 est donc de savoir si les

conditions des relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence ou s'il existe une ou plusieurs "conditions spéciales" (c'est-à-dire des conditions qui ne sont pas de pleine concurrence).

2.4 Les relations commerciales ou financières entre entreprises associées peuvent prendre de nombreuses formes. Il s'agit notamment de transactions contrôlées s'effectuant à un prix de transfert convenu et/ou de conditions ou accords se traduisant par la fourniture de prestations à d'autres membres du groupe à titre gratuit. Les relations commerciales et financières peuvent se répercuter non seulement sur une transaction contrôlée pour laquelle se pose un problème de prix de transfert, mais aussi sur les caractéristiques essentielles de l'entreprise, notamment sur les proportions et les volumes d'endettement et de fonds propres dont est dotée l'entreprise pour exercer ses activités. La question de la sous-capitalisation sera traitée lors de travaux ultérieurs.

2.5 La façon la plus directe de déterminer si les conditions accordées ou imposées entre des entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence consiste à comparer les prix pratiqués dans le cadre de transactions contrôlées entre ces entreprises aux prix pratiqués dans le cadre des transactions comparables entre entreprises indépendantes. C'est la voie la plus directe, parce que toute différence entre le prix pratiqué pour une transaction contrôlée et celui pratiqué pour une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être imputée directement aux relations commerciales et financières accordées ou imposées entre les entreprises, et les conditions de pleine concurrence peuvent être déterminées en remplaçant directement le prix pratiqué pour la transaction contrôlée par celui pratiqué pour la transaction comparable sur le marché libre. Toutefois, on ne disposera pas toujours de transactions comparables pour pouvoir mettre en œuvre cette seule approche directe et il faudra donc dans certains cas comparer les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre sur la base d'indices moins directs, comme les marges brutes, pour déterminer si les conditions de la transaction entre les entreprises associées sont bien des conditions de pleine concurrence. C'est sur ces approches, directes et indirectes, que s'appuient les méthodes transactionnelles traditionnelles qui seront exposées ci-après.

C. Les différents types de méthodes fondées sur les transactions

i) *Méthode du prix comparable sur le marché libre*

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

2.7 Conformément aux principes exposés au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire c'est une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre si l'une des deux conditions suivantes est remplie : 1. aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix du marché libre, ou 2. des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Lorsqu'il est possible d'identifier des transactions comparables sur le marché libre, la méthode du prix comparable sur le marché libre constitue le moyen le plus direct et le plus fiable pour mettre en œuvre le principe de pleine concurrence. En conséquence, cette méthode doit être dans ce cas préférée à toute autre.

2.8 Il peut être difficile d'identifier une transaction entre entreprises indépendantes qui soit suffisamment similaire à une transaction entre entreprises associées pour qu'aucune différence n'ait une incidence sensible sur le prix. A titre d'exemple, une différence mineure entre les biens transférés dans le cadre d'une transaction contrôlée et dans le cadre d'une transaction sur le marché libre peut avoir une incidence sensible sur le prix, même si la nature des activités industrielles ou commerciales entreprises est suffisamment similaire pour dégager la même marge bénéficiaire globale. Lorsque c'est le cas, il faudra apporter des correctifs. Comme on le verra au paragraphe 2.9, l'ampleur et la fiabilité de tels ajustements affectent la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre.

2.9 Lorsque l'on étudie la question de savoir si les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées sont comparables,

il convient d'examiner l'effet sur les prix, de fonctions de l'entreprise plus larges que la simple possibilité de comparer des prix (c'est-à-dire les facteurs déterminant la comparabilité au chapitre I). Lorsque des différences existent entre les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées ou entre les entreprises effectuant ces transactions, il peut être difficile de déterminer quels correctifs suffisamment précis devront être apportés pour remédier à l'incidence que peuvent avoir sur le prix, les différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. Mais cette difficulté ne doit pas conduire à écarter l'éventuelle application de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Pour des raisons pratiques, une plus grande souplesse s'impose de manière à pouvoir utiliser cette méthode et à la compléter le cas échéant par d'autres méthodes adéquates, toutes ces méthodes devant être appréciées en fonction de leur exactitude relative. Il faut s'efforcer, dans toute la mesure du possible, d'ajuster les données pour qu'elles puissent être utilisées de façon adéquate dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre. Comme pour toute autre méthode, la fiabilité relative de la méthode du prix comparable sur le marché libre est fonction du degré d'exactitude des correctifs qui peuvent être apportés aux fins de comparabilité.

Exemples d'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre

2.10 Les exemples suivants illustrent l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre, y compris dans les cas où un ajustement des transactions sur le marché libre peut être nécessaire pour les rendre comparables.

2.11 La méthode du prix comparable sur le marché libre est particulièrement fiable dans les cas où une entreprise indépendante vend le même produit que celui qui est vendu entre deux entreprises associées. Par exemple, une entreprise indépendante vend du café en grains de Colombie sans marque et une entreprise associée vend à une autre entreprise associée, en quantités similaires, du café en grains de Colombie sans marque, d'un type et d'une qualité similaire, les deux types de transaction ayant lieu à peu près au même moment, au même stade du processus de production/distribution et dans des conditions similaires. Si la seule transaction sur le marché libre dont on dispose pour effectuer une comparaison porte sur du café en grains du Brésil sans marque, il y aura lieu de rechercher si la différence au niveau du produit peut avoir une incidence matérielle sur le prix. Par exemple, on pourra rechercher dans quelle mesure l'origine même du produit exige généralement sur le marché libre un prix plus élevé ou moins élevé. De telles informations peuvent être obtenues sur les marchés des matières premières ou être déduites des prix des négociants. Si cette différence a effectivement une incidence matérielle sur le prix, il y a

lieu d'effectuer des ajustements. S'il n'est pas possible d'appliquer un correctif suffisamment exact, la fiabilité de la méthode du prix comparable sur le marché libre s'en trouvera réduite, et il pourrait être nécessaire de la combiner à d'autres méthodes moins directes, ou d'utiliser plutôt ces dernières.

2.12 Comme autre exemple significatif de cas où des ajustements peuvent s'avérer nécessaires, on peut citer celui où les conditions des ventes sur le marché libre et des ventes contrôlées sont identiques, hormis le fait que le prix des ventes contrôlées est un prix de livraison et que les ventes sur le marché libre sont effectuées au prix d'usine franco à bord. Les différences en termes de transport et d'assurance ont généralement un effet déterminé et raisonnablement quantifiable sur le prix. En conséquence, pour déterminer le prix de vente sur le marché libre, il convient de corriger le prix par la différence des conditions de livraison.

2.13 Autre exemple, supposons qu'un contribuable vende 1 000 tonnes d'un produit pour 80 dollars la tonne à une entreprise associée dans son groupe multinational et qu'il vende parallèlement 500 tonnes du même produit pour 100\$ la tonne à une entreprise indépendante. Dans un tel cas, il convient de savoir si les différences de volumes doivent se traduire par une correction du prix de transfert. Il convient de déterminer le marché pertinent en analysant des transactions sur des produits analogues afin de déterminer les rabais normalement appliqués en fonction du volume fourni.

ii) Méthode du prix de revente

2.14 Avec la méthode du prix de revente, le point de départ est le prix auquel un produit acheté à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix (le prix de revente) une marge brute appropriée (la "marge sur prix de revente") représentant le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et, à la lumière des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) réaliserait un bénéfice convenable. Le prix obtenu après défalcation de la marge brute peut être considéré, après correction des autres coûts liés à l'achat du produit (par exemple, les droits de douane) comme un prix de pleine concurrence pour le transfert initial de propriété entre entreprises associées. C'est probablement lorsqu'elle est appliquée à des opérations de commercialisation que cette méthode est la plus efficace.

2.15 La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre. En outre, la marge sur le prix de revente

réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur. Lorsque le revendeur exerce des activités générales de courtage, la marge sur prix de revente peut être rapportée à une commission de courtage, qui est en général calculée en pourcentage du prix de vente du produit. La détermination de la marge sur le prix de revente dans un tel cas doit tenir compte de la question de savoir si le courtier intervient en tant qu'intermédiaire ou à titre principal.

2.16 Conformément aux principes énoncés au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire constitue une transaction sur le marché libre comparable) pour l'application de la méthode du prix de revente si l'une des deux conditions suivantes est remplie: 1. aucune différence (s'il en existe) entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge de prix de revente sur le marché libre, ou 2. des correctifs suffisamment précis peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de telles différences. En ce qui concerne les comparaisons destinées à l'application de la méthode du prix de revente, les correctifs nécessaires pour tenir compte des différences entre les produits sont moins nombreux que ce n'est le cas normalement avec la méthode du prix comparable sur le marché libre, parce que les différences mineures entre les produits sont moins susceptibles d'avoir une incidence sensible sur les marges bénéficiaires qu'elles n'en ont sur les prix.

2.17 Dans une économie de marché, la rémunération de l'exécution de fonctions analogues tend à se rapprocher entre les différentes activités. En revanche, les prix de produits différents ne tendent à se rapprocher que dans la mesure où ces produits peuvent se substituer les uns aux autres. Étant donné que la marge brute bénéficiaire représente une rémunération brute, après prise en compte du coût de la vente dans le cadre des fonctions exercées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus), les différences de produits sont moins importantes. À titre d'exemple, l'observation des faits semble indiquer qu'une entreprise de distribution exerce les mêmes fonctions (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) en vendant des grille-pain qu'en vendant des mixeurs. Par conséquent, en économie de marché, le niveau de rémunération devrait être similaire pour ces deux activités. Mais, du point de vue des consommateurs, un grille-pain et un mixeur ne sont pas de proches substituts. Par conséquent, on ne voit pas pourquoi leur prix serait le même.

2.18 Bien que la méthode du prix de revente s'accommode de différences plus marquées entre les produits, il faut néanmoins comparer le bien transféré dans le cadre de la transaction contrôlée à celui transféré dans le cadre de la transaction sur le marché libre. Des différences importantes à

cet égard sont en effet plus susceptibles de se traduire par des différences de fonctions exercées entre les parties prenantes à des transactions contrôlées et à des transactions sur le marché libre. Même si l'utilisation de la méthode du prix de revente nécessite une moindre comparabilité des produits, il n'en demeure pas moins qu'une comparabilité plus étroite des produits donne de meilleurs résultats. Par exemple, lorsque la transaction porte sur un actif incorporel de grande valeur ou relativement spécifique, le problème de la similitude peut revêtir une plus grande importance et il faut tout particulièrement s'y attacher pour que la comparaison soit valable.

2.19 Il est parfois souhaitable de donner davantage d'importance à d'autres facteurs de comparabilité évoqués au chapitre I (c'est-à-dire les fonctions exercées, les conditions économiques, etc.), lorsque la marge bénéficiaire est principalement liée à ces autres facteurs et seulement accessoirement au produit qui fait l'objet de la transaction. Ce cas se présente en général lorsqu'il s'agit de déterminer la marge bénéficiaire d'une entreprise associée qui n'a pas utilisé des actifs relativement spécifiques (tels que des actifs incorporels de grande valeur) ayant conféré une forte valeur ajoutée aux produits transférés. En conséquence, lorsque les transactions sur le marché libre et les transactions entre entreprises associées sont comparables dans toutes leurs caractéristiques autres que celles concernant leurs produits transférés, la méthode du prix de revente peut constituer un indicateur plus fiable de la conformité au principe de pleine concurrence que la méthode du prix comparable sur le marché libre, à condition que des correctifs assez précis puissent être apportés pour tenir compte des différences entre les produits transférés. Il en va de même de la méthode du coût majoré, que l'on traitera ci-après.

2.20 Lorsque la marge sur le prix de revente retenue est celle qu'une entreprise indépendante aurait utilisée dans le cadre d'une transaction comparable, la fiabilité de la méthode du prix de revente peut être affectée par des différences importantes quant à la manière dont les entreprises associées et les entreprises indépendantes conduisent leurs activités. Ces différences pourraient comprendre notamment celles qui influent sur le niveau des coûts pris en compte (par exemple, les différences pourraient recouvrir l'effet de l'efficacité de la gestion sur les niveaux et les choix de la gestion des stocks) qui peuvent avoir une incidence sur la rentabilité d'une entreprise sans en avoir nécessairement sur le prix auquel une entreprise achète ou vend ses produits ou services sur le marché libre. Il faudrait analyser ces types de caractéristiques lorsqu'on cherche à déterminer si une transaction sur le marché libre est comparable pour l'application de la méthode du prix de revente.

2.21 La méthode du prix de revente repose également sur la comparabilité des fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et

des risques encourus). Elle peut se révéler moins fiable lorsqu'il existe des différences entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre ainsi qu'entre les parties prenantes aux transactions et ces différences ont une incidence sensible sur l'indicateur utilisé pour déterminer la conformité au principe de pleine concurrence, qui est, dans ce cas, la marge réalisée sur le prix de revente. Lorsqu'il existe des différences sensibles qui affectent les marges brutes réalisées sur les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre (par exemple quant à la nature des fonctions exercées par les parties aux transactions) il convient d'apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences. L'ampleur et la fiabilité de ces correctifs affecte la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix de revente dans des cas particuliers.

2.22 C'est lorsque le revendeur n'accroît pas sensiblement la valeur du produit qu'il est le plus facile de déterminer la marge appropriée sur le prix de revente. En revanche, la méthode du prix de revente risque d'être plus difficile à utiliser pour parvenir à un prix de pleine concurrence lorsqu'avant la revente, les produits font l'objet d'une nouvelle transformation ou sont incorporés dans un produit plus complexe de sorte qu'ils perdent leur identité ou que celle-ci se trouve modifiée (par exemple, lorsque les différents composants sont assemblés pour donner des produits finis ou semi-finis). Un autre exemple dans lequel la marge sur le prix de revente doit être maniée avec précaution réside dans le cas où le revendeur contribue de façon sensible à la création ou l'entretien d'actifs incorporels associés avec le produit (par exemple, les marques ou appellations commerciales qui appartiennent à une entreprise associée). Dans de tels cas, il n'est pas facile d'apprécier la contribution des éléments ayant fait l'objet du transfert initial à la valeur du produit final.

2.23 La marge sur le prix de revente est plus exacte si elle a été fixée peu de temps après la date à laquelle a eu lieu l'achat des produits par le revendeur. Il est probablement d'autant plus nécessaire de faire entrer en ligne de compte dans une comparaison d'autres facteurs tels que les modifications de la situation du marché, des taux de changes, des prix de revient etc., que le délai écoulé entre l'achat initial et la revente est plus long.

2.24 Il est à prévoir que le montant de la marge sur le prix de revente va dépendre des fonctions exercées par le revendeur. Ces fonctions peuvent varier fortement, allant du cas où le revendeur exécute effectivement un service minimal en tant que transitaire au cas où il assume la totalité des risques de la propriété du produit ainsi que la responsabilité de la publicité, de la commercialisation, de la distribution et de la garantie des marchandises, du financement des stocks et des autres services connexes. Si le revendeur dans le cadre d'une transaction avec une entreprise associée n'exerce pas d'activité commerciale notable, mais n'assure que le transfert

des biens à un tiers, la marge sur le prix de revente peut, compte tenu des fonctions assumées, être faible. Elle peut être plus importante lorsque l'on peut établir que le revendeur détient un certain savoir-faire dans la commercialisation de ces biens, c'est-à-dire qu'il assume de fait certains risques, ou qu'il contribue de façon sensible à la création ou l'entretien d'actifs incorporels liés au produit. Toutefois, il convient d'apporter des preuves pertinentes de l'ampleur des opérations effectuées par le revendeur, qu'elles soient minimales ou importantes. Il peut s'agir de justifier des frais de commercialisation qui peuvent apparaître disproportionnés; par exemple, lorsqu'une partie ou l'essentiel des dépenses promotionnelles ont été manifestement encourues à titre de service rendu en faveur du propriétaire légal de la marque commerciale. Dans un tel cas, la méthode du coût majoré peut fort bien venir en complément de la méthode du prix de revente.

2.25 Si le revendeur effectue véritablement une opération commerciale substantielle, en sus de l'opération de revente proprement dite, on peut s'attendre à ce qu'une marge bénéficiaire raisonnablement importante lui soit imputée. Si, dans le cadre de ses activités, le revendeur utilise des actifs relativement spécifiques (par exemple, des actifs incorporels du revendeur comme son organisation de commercialisation), la marge sur le prix de revente non ajustée constatée dans le cadre de transactions sur le marché libre dans lesquelles le revendeur indépendant n'utilise pas des actifs analogues, risque de ne plus convenir pour déterminer les conditions de pleine concurrence dans le cadre d'une transaction contrôlée. Si le revendeur possède des actifs incorporels de valeur dans le domaine de la commercialisation, l'application d'une marge sur le prix de revente dans le cadre de la transaction comparable sur le marché libre risque d'aboutir à une sous-estimation du bénéfice auquel a droit le revendeur dans le cadre d'une transaction contrôlée, à moins que la transaction comparable sur le marché libre ne fasse intervenir le même revendeur ou un revendeur qui possède des actifs incorporels d'une valeur similaire dans le domaine de la commercialisation.

2.26 Lorsque le circuit de distribution des produits fait intervenir une société intermédiaire, les administrations fiscales peuvent utilement considérer non seulement le prix de revente des marchandises qui ont été achetées à cette société intermédiaire, mais aussi le prix que cette société paie à son propre fournisseur et les fonctions qu'elle exerce. En pratique, il pourrait bien se révéler difficile d'obtenir ces renseignements et d'apprécier le rôle exact de la société qui fait fonction d'intermédiaire. S'il ne peut être démontré que cette société assume un risque réel ou accomplit une fonction économique dans le circuit qui a augmenté la valeur des produits, tout élément du prix censé être imputable aux activités de cette société doit en principe être attribué à une autre société du groupe multinational dans la

mesure où, normalement, des entreprises indépendantes ne permettraient pas à une telle société de participer aux bénéfices de la transaction.

2.27 Il faut également s'attendre à ce que la marge sur le prix de revente varie selon que le revendeur a ou non le droit exclusif de revendre les marchandises. Les opérations entre entreprises indépendantes comportent ce type d'accords d'exclusivité qui peuvent avoir une incidence sur la marge. Par conséquent, ce type de droits exclusifs doit être pris en compte dans toute comparaison. La valeur du droit d'exclusivité dépend dans une certaine mesure du territoire qu'il couvre et de l'existence de produits de substitution éventuels ainsi que de leur compétitivité relative. Dans une situation de pleine concurrence, l'accord d'exclusivité peut être profitable aussi bien au vendeur qu'au revendeur. Par exemple, il peut inciter le revendeur à redoubler d'efforts pour vendre une certaine ligne de produits. Au contraire, s'il lui assure une sorte de monopole, il peut le conduire à réaliser un chiffre d'affaires substantiel sans grand effort. Il faut donc examiner avec soin, dans tous les cas, l'incidence de ce facteur sur la marge qu'il y a lieu d'appliquer au prix de revente.

2.28 Lorsque les pratiques comptables ne sont pas les mêmes dans le cadre de la transaction contrôlée et dans celui de la transaction sur le marché libre, il y a lieu de procéder aux ajustements appropriés des données utilisées dans le calcul de la marge sur le prix de revente de façon à s'assurer que l'on utilise le même type de coût dans chaque cas pour déterminer la marge brute. Par exemple, les coûts de recherche-développement peuvent être pris en compte dans les dépenses d'exploitation ou dans les coûts des marchandises vendues. Les marges brutes respectives ne seraient pas alors comparables en l'absence de correctifs convenables.

Exemples de l'application de la méthode du prix de revente

2.29 Soit deux distributeurs vendant le même produit sur le même marché sous la même marque. Le distributeur A offre une garantie ; le distributeur B n'en offre pas. Le distributeur A n'inclut pas la garantie dans sa stratégie de prix ; il vend donc son produit à un prix supérieur et dégage donc une marge bénéficiaire brute supérieure (si l'on ne tient pas compte des coûts d'application de la garantie) à celle du distributeur B, qui vend à un prix inférieur. Les deux marges ne sont pas comparables en l'absence de correctifs permettant de tenir compte de cette différence.

2.30 Supposons qu'une garantie soit offerte pour tous les produits de sorte que le prix en aval soit uniforme. Le distributeur C assume la fonction de garantie, mais il est en fait dédommagé de cette fonction par le fournisseur à travers un prix minoré. Le distributeur D n'exerce pas la fonction de garantie qui est assumée par le fournisseur (les produits sont retournés à l'usine). Toutefois, le fournisseur du distributeur D lui facture un

prix supérieur à celui qui est facturé au distributeur C. Si le distributeur C comptabilise le coût de l'exercice de la fonction de garantie à titre de coût des marchandises vendues, les différences sont alors automatiquement corrigées dans les marges bénéficiaires brutes. En revanche, si les frais de garantie sont comptabilisés en tant que dépenses d'exploitation, il y a une distorsion des marges qui doit être corrigée. Dans ce cas, le raisonnement consiste à dire que si D assumait lui-même la fonction de garantie, son fournisseur réduirait le prix de transfert, ce qui accroîtrait la marge bénéficiaire brute de D.

2.31 Une société vend un produit par l'intermédiaire de distributeurs indépendants dans cinq pays dans lesquels elle n'a pas de filiale. Les distributeurs se contentent de commercialiser le produit sans opération supplémentaire. Dans un pays, la société a établi une filiale. Parce que ce marché particulier revêt une importance stratégique, la société demande à sa filiale de ne vendre que son produit et d'assurer des services techniques à la clientèle. Même si tous les autres faits et circonstances étaient similaires, si les marges sont calculées à partir des entreprises indépendantes qui n'ont pas d'accord de distribution exclusive, et qui n'assurent pas de services techniques comme ceux que fournit la filiale, il convient d'étudier s'il faut apporter des correctifs pour assurer la comparabilité.

iii) Méthode du coût majoré

2.32 Cette méthode consiste tout d'abord à déterminer, pour les biens (ou services) transférés à un acheteur apparenté, les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées. On ajoute ensuite une marge appropriée à ces coûts, de façon à obtenir un bénéfice approprié compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché. On obtient ainsi un prix pouvant être considéré comme le prix de pleine concurrence pour la transaction initiale entre entreprises associées. Cette méthode convient sans doute le mieux lorsque des produits semi-finis sont vendus entre des entreprises associées, lorsque des entreprises associées ont conclu des accords de mise en commun d'équipements ou d'approvisionnement à long terme, ou lorsque la transaction contrôlée consiste en prestations de services. On examinera dans la partie II de ce rapport l'application de la méthode coût majoré dans le contexte des services.

2.33 La solution idéale est de déterminer la marge sur coûts du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur coûts de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre. De plus, la marge sur coûts qui aurait été obtenue dans

des transactions comparables par une entreprise indépendante peut servir d'indicateur.

2.34 Conformément aux principes évoqués au chapitre 1, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire constitue une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du coût majoré si l'une des deux conditions suivantes est remplie : 1) aucune différence (s'il en existe) entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions, n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur coûts pratiqué sur le marché libre, ou 2) des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Pour déterminer si une transaction est une transaction comparable sur le marché libre lorsqu'on utilise la méthode du coût majoré, sont appliqués les principes décrits aux paragraphes 2.16-2.21 pour la méthode du prix de revente. Par conséquent, il est probablement nécessaire d'apporter moins de correctifs pour tenir compte des différences entre les produits qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre et il faut sans doute accorder plus d'importance aux autres facteurs de comparabilité mentionnés au chapitre I, dont certains ont probablement plus d'incidence sur la marge sur coûts que sur le prix même du produit. Comme dans le cas de la méthode du prix de revente (voir paragraphe 2.21), lorsqu'il y a des différences qui ont une incidence matérielle sur les marges sur coûts dégagées lors des transactions entre entreprises associées et les transactions sur le marché libre (par exemple, dans la nature des fonctions exercées par les parties prenantes aux transactions), il convient d'apporter des correctifs afin de prendre en compte ces différences. L'importance et la fiabilité de ces correctifs affectent la fiabilité relative de l'analyse dans la méthode du prix de revente majoré dans certains cas particuliers.

2.35 Supposons par exemple que la société A vende des grille-pain à un distributeur apparenté, que la société B vende des fers à repasser à un distributeur indépendant et que les marges bénéficiaires sur la fabrication de ces produits soient en général les mêmes dans le secteur des petits appareils ménagers. (L'utilisation de la méthode coût majoré repose sur l'hypothèse qu'il n'existe pas de fabricants de grille-pain présentant de grandes similitudes). Si l'on applique la méthode du coût majoré, la marge bénéficiaire à comparer pour les transactions entre entreprises associées et les transactions sur le marché libre correspondra à la différence entre le prix de vente du fabricant au distributeur et le coût de fabrication du produit. Toutefois, la société A peut être bien plus efficace dans ses procédés de fabrication que la société B, ce qui lui permettra d'avoir des coûts plus faibles. De ce fait, même si la société A fabriquait des fers à repasser et non des grille-pain et facturait le même prix que la société B pour des fers à

repasser (c'est-à-dire s'il n'existait pas de conditions spéciales), il serait approprié que la marge bénéficiaire de la société A soit supérieure à celle de la société B. Par conséquent, à moins qu'il soit possible de compenser l'incidence de cette différence sur la marge bénéficiaire, l'application de la méthode du coût majoré ne serait pas totalement fiable dans ce cas.

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

2.37 En outre, lorsque l'on a recours à la méthode du coût majoré, il convient de veiller à appliquer des majorations comparables à une base de coûts comparable. Par exemple, si le fournisseur auquel on fait référence en appliquant la méthode du coût majoré utilise des actifs industriels ou commerciaux en location lors de ses opérations, la base de coûts risque de ne pas être comparable sans correctif si le fournisseur, dans le cadre d'une transaction contrôlée, utilise ses propres actifs industriels ou commerciaux. Comme dans la méthode du prix de revente, la méthode du coût majoré repose sur une comparaison entre la marge réalisée par le fournisseur associé de biens ou services et les marges réalisées par une ou plusieurs entités indépendantes sur leurs coûts dans le cadre de transactions comparables. En conséquence, il convient d'analyser les différences entre transactions contrôlées et transactions sur le marché libre qui produisent un effet sur l'amplitude de la marge afin de déterminer quels correctifs doivent être apportés aux marges respectives des transactions sur le marché libre.

2.38 A cet effet, il est particulièrement important d'étudier les différences de niveaux et de catégories de dépenses -- dépenses d'exploitation et autres dépenses y compris les frais de financement -- liées aux fonctions assumées et aux risques encourus par les parties prenantes, ou les différences entre les transactions comparées. L'étude de ces différences peut donner les indications suivantes :

1. Si les dépenses correspondent à une différence fonctionnelle (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) qui n'a pas été prise en compte lors de l'application de cette méthode, il peut être nécessaire d'apporter un correctif à la marge sur coûts.

2. Si les dépenses correspondent à des fonctions supplémentaires distinctes des opérations vérifiées par cette méthode, il peut être nécessaire de déterminer une rémunération distincte de ces fonctions. Ces fonctions peuvent consister par exemple dans la fourniture de services pour laquelle une rémunération convenable peut être déterminée. De même, des dépenses qui résultent de structures du capital ne correspondant pas à des mécanismes de pleine concurrence peuvent nécessiter un correctif particulier.
3. Si les différences dans les dépenses des parties faisant l'objet de la comparaison traduisent simplement l'efficacité ou l'inefficacité des entreprises, comme c'est normalement le cas pour les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives, il n'est pas nécessaire d'apporter un quelconque correctif à la marge brute.

Dans tous les cas précédents, il peut être utile de compléter les méthodes du coût majoré et du prix de revente en étudiant les résultats obtenus par application d'autres méthodes (voir paragraphes 1.69-1.70).

2.39 La compatibilité des règles comptables constitue un autre aspect important de la comparabilité. Lorsque les pratiques comptables ne sont pas les mêmes dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées et dans celui d'une transaction entre entreprises indépendantes, il y a lieu d'apporter les ajustements appropriés aux données utilisées afin de faire en sorte que les mêmes catégories de coûts soient prises en compte dans chaque cas dans un souci de cohérence. Les marges bénéficiaires brutes doivent être mesurées de manière à permettre des comparaisons entre l'entreprise associée et l'entreprise indépendante. En outre, il peut y avoir des différences entre les entreprises pour ce qui est du traitement des coûts qui ont une incidence sur les marges bénéficiaires brutes à prendre en compte pour effectuer des comparaisons acceptables. Dans certains cas, il peut être nécessaire de faire intervenir certaines dépenses d'exploitation afin de parvenir à une meilleure cohérence des données et de faciliter les comparaisons ; dans ces conditions, la méthode du coût majoré s'oriente vers la détermination d'une marge nette plutôt que d'une marge brute. Dans la mesure où l'analyse prend en compte les dépenses d'exploitation, sa fiabilité risque d'en être affectée défavorablement pour les raisons énoncées aux paragraphes 3.29-3.32. Par conséquent, les mises en garde énoncées aux paragraphes 3.34-3.40 peuvent être utiles pour évaluer la fiabilité de ces analyses.

2.40 Si les normes et termes comptables peuvent varier, d'une manière générale on peut considérer les coûts et dépenses d'une entreprise comme

divisibles en trois grandes catégories. La première est celle des coûts directs de production d'un bien ou service, tels que le coût des matières premières. En second lieu, il existe des coûts de production indirects, qui bien qu'étroitement liés au processus de production, peuvent être communs à plusieurs biens ou services (par exemple les coûts d'une unité de réparation, d'équipements utilisés pour produire différents biens). Enfin, il existe des dépenses d'exploitation de l'entreprise dans son ensemble, telles que les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives.

2.41 On peut interpréter la distinction entre les analyses de marge brute et les analyses de marge nette de la manière suivante. En général, la méthode du coût majoré se fondera sur des marges calculées après prise en compte des coûts directs et indirects de production alors qu'une méthode portant sur la marge nette utilisera des marges calculées après que les dépenses d'exploitation de l'entreprise aient été également prises en compte. Il faut reconnaître qu'en raison des différences dans les pratiques suivies par les pays, il est difficile d'effectuer des distinctions précises entre les trois catégories énoncées ci-dessus. Par exemple, l'application de la méthode du coût majoré peut inclure dans un cas particulier la prise en compte de certaines dépenses qui pourraient être considérées comme des dépenses d'exploitation, comme on l'a vu au paragraphe 2.39. Néanmoins, le problème que pose la détermination précise des limites des trois catégories évoquées ci-dessus ne modifie pas la distinction pratique fondamentale entre l'approche fondée sur la marge brute et celle fondée sur la marge nette.

2.42 En principe, des coûts historiques doivent être attribués aux différentes unités de production, même s'il faut reconnaître que la méthode du coût majoré risque de donner une importance excessive aux coûts d'acquisition. Certains coûts, notamment ceux relatifs aux matières premières, à la main d'œuvre et aux frais de transport, varient sur une période donnée et il y a alors lieu de calculer la moyenne de ces coûts sur la période. Il peut être également souhaitable d'établir une moyenne entre les différents groupes de produits ou pour une ligne de production particulière. En outre, il faut sans doute calculer une moyenne pour le coût des actifs fixes lorsque différents produits sont fabriqués ou transformés simultanément et que le volume d'activité fluctue. Il peut aussi être utile de prendre en compte des coûts comme les coûts de remplacement et les coûts marginaux qui permettent une estimation plus précise de la marge bénéficiaire appropriée.

2.43 Les coûts à prendre en considération pour l'application de la méthode du coût majoré sont limités à ceux du fournisseur de biens ou services. Cette limitation peut soulever le problème de la répartition de certaines charges entre fournisseurs et acheteurs. Il est possible que certains coûts soient supportés par l'acheteur pour diminuer les charges du

fournisseur sur la base desquelles la marge sera calculée. En pratique, une certaine proportion des frais généraux et autres charges supportés par l'acheteur (souvent la société-mère) ne sont pas imputés au fournisseur et ce, au bénéfice de ce dernier (souvent une filiale). Il faut alors procéder à cette imputation en analysant les fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) conformément aux principes indiqués au chapitre I. Un problème connexe est celui de la répartition des frais généraux. Faut-il les répartir en fonction du chiffre d'affaires, des effectifs ou des coûts de main-d'œuvre, ou encore d'autres critères? Cette question de la répartition des coûts sera également traitée ultérieurement dans un chapitre consacré aux accords de répartition des coûts).

2.44 Dans certains cas, l'utilisation des seuls coûts variables ou marginaux peut être justifiée, dans la mesure où les transactions en cause représentent la cession d'une production marginale. Ce raisonnement peut être justifié si les biens ne peuvent être vendus à un coût plus élevé sur le marché étranger en question (voir également l'analyse consacrée à la pénétration du marché au chapitre I). Parmi les facteurs qui pourraient être pris en compte pour déterminer le bien-fondé de ce raisonnement, on citera notamment les renseignements permettant de déterminer si le contribuable a procédé à d'autres ventes de produits identiques ou analogues sur ce marché étranger, le pourcentage de la production du contribuable (à la fois en volume et en valeur) que représente la "production marginale" affichée, les conditions du mécanisme et les détails de l'analyse commerciale qui a été entreprise par le contribuable ou le groupe multinational et qui a abouti à la conclusion que les produits n'auraient pas pu être vendus à un prix supérieur sur ce marché étranger.

2.45 On ne peut définir aucune règle d'application générale pour tous les cas. Quoi qu'il en soit, les diverses méthodes utilisées pour déterminer les coûts des transactions sur le marché libre et ceux des transactions entre entreprises associées doivent être cohérentes. Elles doivent être également appliquées de façon cohérente sur le plan temporel aux entreprises considérées. Par exemple, pour déterminer la marge sur coûts, il peut être nécessaire de savoir si les produits peuvent être fournis par différentes sources à des coûts variant considérablement. Les parties associées peuvent décider de normaliser le calcul de leur base de prix de revient. Une partie indépendante n'accepterait probablement pas de payer un prix supérieur résultant de l'inefficience de l'autre partie. En revanche, si l'autre partie est plus efficiente que l'on peut s'y attendre dans des conditions normales, cette autre partie doit pouvoir profiter de cet avantage. L'entreprise associée peut convenir d'avance quels coûts peuvent être acceptés à titre de base pour la méthode du coût majoré d'une marge bénéficiaire.

Exemples de l'application de la méthode du coût majoré

2.46 A est un fabricant national de mécanismes d'horlogerie pour des montres fabriquées en grande série. A vend ce produit à sa filiale étrangère B. A dégage une marge bénéficiaire brute de 5 pour cent sur son opération de fabrication. X, Y et Z sont des fabricants nationaux indépendants du même produit que celui que fabrique A. X, Y et Z vendent leurs produits à des acheteurs étrangers indépendants. X, Y et Z dégagent une marge bénéficiaire brute de 3 à 5 pour cent sur leurs opérations de fabrication de mécanismes d'horlogerie pour des montres fabriquées en grande série. A comptabilise ses frais de contrôle, ses frais généraux et ses dépenses administratives dans les dépenses d'exploitation, de sorte que ces coûts ne sont pas pris en compte dans le coût des marchandises vendues. En revanche, les marges bénéficiaires brutes de X, Y et Z reflètent les frais de contrôle, frais généraux et dépenses administratives en tant que coûts des marchandises vendues. En conséquence, les marges bénéficiaires brutes de X, Y et Z doivent être corrigées pour assurer la cohérence des méthodes comptables.

2.47 La société C, dans le pays D, est une filiale à 100 pour cent de la société E, sise dans le pays F. Par rapport au pays F, les salaires sont très bas dans le pays D. La société C assemble des téléviseurs aux frais et risques de la société E. Tous les composants nécessaires, le savoir-faire etc., sont fournis par la société E. L'achat du produit assemblé est garanti par la société E dès lors que les téléviseurs ne respectent pas certaines normes de qualité. Après le contrôle de qualité, les téléviseurs sont transportés -- aux frais et risques de la société E -- vers des centres de distribution que la société E détient dans plusieurs pays. La fonction de la société C peut être décrite comme une fonction purement manufacturière du point de vue de ses coûts. Les risques que la société A peut encourir résident dans les éventuelles différences dans la qualité et la quantité convenues. La base d'application de la méthode du coût majoré est constituée par l'ensemble des coûts liés aux opérations d'assemblage.

2.48 La société A d'un groupe multinational convient avec la société B du même groupe de réaliser un contrat de recherche pour la société B. Tous les risques d'échec de la recherche sont supportés par la société B. Cette société est aussi propriétaire de tous les actifs incorporels mis au point par la recherche et c'est à elle que s'offrent les perspectives de bénéfices induits par la recherche. Il s'agit là d'une configuration classique pour l'application de la méthode du coût majoré. Tous les frais de recherche sur lesquels les parties associées se sont entendues doivent être rémunérés. Le coût revient majoré supplémentaire peut refléter le caractère innovant ou la complexité de la recherche effectuée.

D. Liens avec d'autres méthodes

2.49 Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. C'est pourquoi elles sont préférables aux autres méthodes. Mais, du fait de la complexité des situations dans lesquelles se trouvent concrètement les entreprises, l'application des méthodes fondées sur les transactions peut soulever un grand nombre de difficultés pratiques. Dans ces situations exceptionnelles, lorsque les données ne sont pas disponibles ou lorsque les données disponibles ne sont pas d'une qualité suffisante pour qu'on puisse se fier uniquement ou de façon générale aux méthodes fondées sur les transactions, il peut être nécessaire de se demander si et sous quelles conditions d'autres méthodes peuvent être utilisées. Tel sera l'objet du chapitre III, qui sera en particulier l'occasion d'examiner le rôle des méthodes transactionnelles de bénéfices et de tirer certaines conclusions quant à leur utilisation.

Chapitre III

Autres méthodes

A. Introduction

3.1 La partie B de ce chapitre examine les autres méthodes qui pourraient être utilisées pour se rapprocher des conditions de pleine concurrence lorsque les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ne sont pas suffisamment fiables pour être appliquées seules ou lorsque dans des situations exceptionnelles elles ne sont pas du tout applicables. Les autres sont désignées dans le cadre de cette étude comme "méthodes transactionnelles de bénéfices", c'est-à-dire comme des méthodes qui consistent à prendre en compte les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre entreprises associées. Les seules méthodes de bénéfices qui sont conformes au principe de pleine concurrence sont celles qui correspondent à la méthode du partage des bénéfices ou à la méthode transactionnelle de la marge nette telles qu'elles sont décrites dans ces Principes directeurs. En particulier, les méthodes dites "des bénéfices comparables" ou "du coût majoré/du prix de revente modifié" ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont conformes à ces principes. La partie C examine une approche qui n'est pas suffisamment fiable pour se rapprocher des conditions de pleine concurrence : la répartition selon une formule globale. Les pays membres de l'OCDE réitèrent leur soutien au principe de pleine concurrence et rejettent par conséquent l'utilisation d'une répartition selon une formule globale.

B. Méthodes transactionnelles de bénéfices

3.2 Une méthode transactionnelle de bénéfices consiste à prendre en compte les bénéfices réalisés à la suite de transactions particulières entre des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes directeurs, les deux méthodes de ce type sont la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Il est rare que l'on se trouve en présence

d'entreprises effectuant des transactions dans le cadre desquelles le bénéfice est une condition "fixée ou imposée" pour ces transactions. En fait, les entreprises ont rarement recours à une méthode transactionnelle de bénéfices pour fixer leurs prix et il est même possible qu'elles n'y aient jamais recours. Néanmoins, les bénéfices obtenus à la suite d'une transaction entre entreprises associées peuvent permettre de déterminer si la transaction a été affectée par des conditions qui diffèrent de celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes dans des circonstances par ailleurs comparables. Par conséquent, dans ces cas exceptionnels où la complexité du fonctionnement pratique des entreprises rend difficile l'application des méthodes traditionnelles transactionnelles et à condition qu'il soit tenu compte de toutes les mises en garde énoncées dans ce chapitre, l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices (partage des bénéfices et méthode transactionnelle de la marge nette) peut permettre de fixer des prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. Cependant, il est possible que les méthodes transactionnelles de bénéfices ne puissent être appliquées automatiquement simplement parce qu'il est difficile de se procurer des données. Il faut réexaminer les facteurs qui ont permis d'aboutir à la conclusion selon laquelle il n'était pas possible d'appliquer d'une manière fiable une méthode traditionnelle fondée sur les transactions lorsqu'on évalue la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices. Il faut plutôt déterminer la fiabilité d'une méthode en tenant compte des principes envisagés dans ce rapport et notamment de l'importance des ajustements apportés aux données utilisées et de leur fiabilité.

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

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

i) Méthode du partage des bénéfices¹

a) Généralités

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

¹ Un exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels se trouve en Annexe aux Principes.

b) Forces et faiblesses

3.6 L'une des forces de la méthode du partage des bénéfices est qu'elle ne se fonde généralement pas directement sur des transactions étroitement comparables, et peut donc être utilisée dans des cas où de telles transactions entre entreprises indépendantes ne peuvent pas être identifiées. La répartition des bénéfices repose sur la répartition des fonctions entre les entreprises associées elles-mêmes. Les données externes provenant d'entreprises indépendantes sont appropriées dans l'analyse du partage des bénéfices pour déterminer la valeur de la contribution de chaque entreprise associée aux transactions, et non pour déterminer directement la répartition des bénéfices. Par conséquent, la méthode du partage des bénéfices offre de la souplesse en tenant compte de la situation particulière des entreprises associées, qui peut être exceptionnelle et ne pas exister dans le cas d'entreprises indépendantes tout en constituant toujours une approche de pleine concurrence dans la mesure où elle reflète ce qu'auraient fait des entreprises indépendantes, confrontées à des circonstances identiques.

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

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

3.9 Une deuxième faiblesse tient aux difficultés que soulève l'application de cette méthode. A première vue, elle apparaît plus maniable pour les contribuables et les autorités fiscales parce qu'elle a tendance à moins s'appuyer sur les informations concernant des entreprises indépendantes. Mais il pourra être difficile pour les entreprises associées et les autorités fiscales d'obtenir des informations d'entreprises étrangères affiliées. De plus, les entreprises indépendantes n'utilisent pas ordinairement

la méthode du partage des bénéfices pour déterminer leurs prix de transfert (sauf peut-être dans des co-entreprises). En outre, il sera sans doute difficile de déterminer les recettes et les charges globales de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudra pour cela uniformiser les documents comptables et procéder à des correctifs pour tenir compte des pratiques comptables et des monnaies utilisées. Enfin, lorsqu'on applique la méthode du partage des bénéfices au bénéfice d'exploitation, il peut être difficile d'identifier les dépenses d'exploitation se rattachant aux transactions analysées et de ventiler les coûts entre ces transactions et les autres activités des entreprises associées.

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

c) Conseils de mise en œuvre

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

3.12 Lorsqu'une administration fiscale examine l'application de la méthode pour déterminer si elle permet de se rapprocher d'un prix de transfert de pleine concurrence, il est fondamental qu'elle tienne compte du fait que le contribuable ne pouvait pas savoir, au moment où les conditions ont été fixées, quels seraient les bénéfices effectivement réalisés du fait de l'activité en cause. Sinon, l'application de la méthode du partage des bénéfices pourrait pénaliser ou favoriser le contribuable en se concentrant sur les circonstances qu'il ne pouvait raisonnablement prévoir. Cela serait contraire au principe de pleine concurrence, car, dans des circonstances similaires, des entreprises indépendantes auraient seulement pu s'appuyer sur des prévisions et n'auraient pu connaître à l'avance le montant des bénéfices réalisés.

3.13 En utilisant la méthode du partage des bénéfices pour établir la condition des transactions contrôlées, les entreprises associées

rechercheraient à atteindre la division des bénéfices que des entreprises indépendantes auraient réalisée. L'appréciation des conditions des transactions contrôlées d'entreprises associées utilisant une méthode du partage des bénéfices, sera la plus facile pour une administration fiscale lorsque les entreprises associées ont à l'origine déterminé ces conditions sur la même base. L'appréciation peut ensuite commencer sur la même base pour vérifier si la division des bénéfices effectifs est en accord avec le principe de pleine concurrence.

3.14 Lorsque les entreprises associées ont fixé les conditions de leurs transactions contrôlées autrement que selon la méthode du partage des bénéfices, (ce qui sera presque toujours le cas), l'administration fiscale apprécierait ces conditions en fonction du bénéfice effectif de l'entreprise. Toutefois, il conviendrait de s'assurer soigneusement que l'application d'une méthode du partage des bénéfices est opérée dans un contexte similaire à celui que les entreprises associées auraient connu, c'est-à-dire sur la base de renseignements connus ou raisonnablement prévisibles, par les entreprises associées au moment où les transactions ont été opérées, afin d'éviter une appréciation a posteriori.

3.15 Il existe un certain nombre d'approches pour estimer le partage des bénéfices (fondées soit sur les bénéfices prévus, soit sur les bénéfices effectifs, selon le cas) qu'auraient escompté des entreprises indépendantes. On examinera ci-après deux de ces approches. Ces approches -- d'analyse des contributions et d'analyse résiduelle -- ne sont pas nécessairement exhaustives, ni exclusives l'une de l'autre.

3.16 Lorsqu'on recourt à ce type d'analyse, le montant total des bénéfices qui correspondent au bénéfice total provenant des transactions entre les entreprises associées serait réparti entre les entreprises associées en fonction de la valeur relative des fonctions exercées, par chacune des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, complétée autant que possible par des données extérieures relatives au marché faisant apparaître comment des entreprises indépendantes auraient réparti les bénéfices dans des circonstances similaires. Dans des cas où la valeur relative des contributions peut être mesurée directement, il peut ne pas être nécessaire de déterminer la valeur marchande effective des contributions de chaque participant.

3.17 Généralement, le bénéfice à totaliser et diviser dans le cadre de l'analyse des contributions est le bénéfice d'exploitation. Le fait d'appliquer le partage des bénéfices de cette manière assure qu'à la fois les bénéfices et les dépenses d'une entreprise multinationale sont attribués à l'entreprise associée appropriée, sur une base uniforme. Cependant, il peut être approprié, à l'occasion, d'opérer un partage des bénéfices bruts et de déduire

ensuite les dépenses encourues ou attribuables à chaque entreprise concernée (et en excluant les dépenses prises en compte pour la détermination des bénéfices bruts). Dans ces cas, lorsque différentes analyses sont appliquées pour répartir le revenu brut et les déductions de l'entreprise multinationale entre des entreprises associées, il faut veiller à s'assurer que les dépenses encourues par ou attribuables à chaque entreprise sont compatibles avec les activités entreprises et les risques qui y sont pris, et que la répartition des bénéfices bruts est de même compatible avec l'attribution des activités et des risques. Par exemple, dans le cas d'une entreprise multinationale engagée dans des opérations commerciales à l'échelle mondiale hautement intégrées, impliquant différents types de biens, il peut être difficile de déterminer les entreprises dans lesquelles les dépenses sont encourues (ou auxquelles elles sont attribuées), mais pas de déterminer avec exactitude les activités commerciales particulières auxquelles ont trait ces dépenses. Dans ce cas, il peut être approprié de partager les bénéfices bruts de chaque activité commerciale et de déduire ensuite du bénéfice brut total qui en résulte, les dépenses encourues par ou attribuables à chaque entreprise, en ayant à l'esprit la mise en garde susmentionnée.

3.18 Il peut être difficile de déterminer la valeur relative de la contribution de chacune des entreprises associées aux transactions contrôlées et l'approche dépendra souvent des faits et circonstances de chaque cas. Une solution consiste à comparer la nature et l'intensité de la contribution de chacune des parties sous différentes formes (par exemple, prestations de services, dépenses de développement, capital investi) et à fixer un pourcentage fondé sur cette comparaison et des données extérieures relatives au marché.

3.19 L'analyse résiduelle consiste à répartir en deux phases le montant total des bénéfices provenant des transactions contrôlées. En premier lieu, chaque participant se voit attribuer un niveau suffisant de bénéfices pour lui assurer un revenu standard correspondant au type de transactions qu'il effectue. Normalement son revenu standard sera déterminé par référence au revenu observé sur le marché pour des transactions similaires par des entreprises indépendantes. Par conséquent, le revenu standard ne prendra pas généralement en compte le revenu procuré par des actifs uniques et de grande valeur détenus par les participants. Dans une seconde étape, tout bénéfice résiduel (ou toute perte résiduelle) à l'issue de la répartition opérée précédemment sera réparti entre les participants sur la base d'une analyse des éléments susceptibles d'indiquer comment ce bénéfice ou cette perte résiduelle aurait été réparti entre des entreprises indépendantes. Tout ce qui concerne la contribution des parties sous la forme d'actifs incorporels et leur

pouvoir respectif de négociation pourra être particulièrement utile dans ce contexte.

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

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

3.22 Dans certains cas, une analyse pourrait être effectuée, peut être dans le cadre d'un partage résiduel des bénéfices ou comme méthode du partage des bénéfices en tant que telle, en prenant en compte des projections de trésorerie actualisée procurée aux parties par les transactions contrôlées sur la durée prévisible de l'entreprise. Ceci peut être une méthode effective dans les circonstances suivantes : lorsqu'un démarrage est en cause, lorsque des projections de trésorerie ont été effectuées dans le cadre de l'appréciation de la viabilité du projet, et que l'investissement en capital et les ventes pouvaient être estimés avec un degré suffisant de certitude. Toutefois, la fiabilité d'une telle approche dépendra de l'utilisation d'un taux d'actualisation approprié (qui devrait être fondé sur des références existant sur le marché). A cet égard, il devrait être noté que les primes de risque établies à l'échelle d'une branche d'activité utilisées pour calculer le taux d'actualisation approprié ne font pas la distinction entre les sociétés individuelles et encore moins entre les segments d'activités, et l'estimation de la date de réalisation des recettes peut être problématique. Une telle approche, par conséquent, nécessiterait une considérable prudence et devrait être complétée lorsque cela est possible par des informations provenant d'autres méthodes.

3.23 On ne cherchera pas dans le présent rapport à dresser une liste complète des modalités d'application de la méthode du partage des bénéfices. Ce sont les caractéristiques du cas d'espèce et les informations disponibles qui détermineront les modalités d'application de la méthode. Quoi qu'il en soit, l'objectif primordial devra être de se rapprocher autant que possible de la répartition des bénéfices à laquelle il aurait été procédé si les parties avaient été des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence.

3.24 L'une des autres possibilités qui n'ont pas été évoquées ci-dessus consiste à répartir le bénéfice total de façon que chacune des entreprises associées participant à la transaction contrôlée obtienne le même taux de rendement pour le capital investi dans cette transaction. Cette méthode assume que le capital investi par chaque participant dans la transaction est soumis à un niveau de risque similaire de sorte qu'on peut penser que les participants obtiendraient des taux similaires de rendement s'ils opéraient sur le marché libre. Cependant, cette supposition peut ne pas être réaliste. Par exemple, elle ne rendrait pas compte des conditions sur les marchés de capitaux et pourrait ignorer tous les aspects pertinents qui seraient révélés par une analyse fonctionnelle et dont il devrait être tenu compte dans un partage des bénéfices. Par conséquent, cette méthode devrait être utilisée avec une grande prudence et, en toute hypothèse, d'autres méthodes de partage des bénéfices devraient être considérées avant de choisir de l'utiliser.

3.25 Une autre possibilité consiste à se fonder, pour le partage des bénéfices, sur la répartition effective constatée pour des transactions comparables entre des entreprises indépendantes. Dans la plupart des cas où des méthodes fondées sur les transactions ne seraient pas utilisées, il sera difficile d'identifier des entreprises indépendantes se livrant à des transactions suffisamment comparables, de sorte qu'on ne pourra pas recourir à titre principal à cette approche en tant que première méthode. Même s'il existe des transactions suffisamment comparables, les contribuables et les administrations fiscales pourront manquer d'informations adéquates sur les entreprises indépendantes. Cependant, les accords de coopération ne sont pas limités aux entreprises associées, mais surviennent aussi parfois entre entreprises indépendantes. Des entreprises indépendantes peuvent établir des accords du type de co-entreprises, par exemple, parce que la rentabilité est imprévisible et parce qu'elles veulent partager les risques et les coûts encourus. Des entreprises indépendantes pourraient choisir d'établir une véritable co-entreprise, et dans ce cas conviendraient probablement d'une certaine forme de partage des bénéfices.

ii) *Méthode transactionnelle de la marge nette*

a) *Généralités*

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

b) *Forces et faiblesses*

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

3.28 Une autre force d'un point de vue pratique est qu'il n'est pas nécessaire de déterminer les fonctions exercées et les responsabilités

assumées par plus d'une des entreprises associées. De même, on n'aura pas, bien souvent, à uniformiser la présentation des documents comptables de tous les participants aux activités industrielles et commerciales en cause, ni à répartir les coûts entre tous les participants. Cela peut être en pratique très intéressant lorsqu'une des parties à la transaction revêt des caractéristiques complexes et exécute un grand nombre d'activités étroitement liées entre elles ou lorsqu'il est difficile d'obtenir des informations fiables sur l'une des parties.

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

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

3.31 La méthode transactionnelle de la marge nette pose un autre problème qui tient au fait qu'en général elle n'est appliquée qu'à une seule

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

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

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

c) Conseils de mise en œuvre

1. Critère de comparabilité à appliquer pour la méthode transactionnelle de la marge nette

3.34 Les prix risquent fort d'être influencés par les différences entre les produits et les marges brutes par les différences quant aux fonctions exercées par les entreprises. En revanche, le bénéfice d'exploitation est moins influencé par ces différences. Cela ne veut pas dire pour autant, comme dans le cas de la méthode du prix de revente et de la méthode du coût majoré, qui présentent des ressemblances avec la méthode de la marge nette, qu'une simple similitude de fonctions entre deux entreprises aboutira

nécessairement à des comparaisons fiables. En admettant que des fonctions similaires puissent être isolées, dans le large éventail de fonctions que les entreprises peuvent exercer, en vue d'appliquer cette méthode, il est possible que les marges de bénéfices correspondant à ces fonctions ne soient pas automatiquement comparables lorsque, par exemple, les entreprises en cause exercent ces fonctions dans des secteurs économiques ou sur des marchés différents avec des niveaux de rentabilité différents. Lorsque les transactions comparables sur le marché libre qui sont utilisées sont celles d'une entreprise indépendante, il faut que l'entreprise associée et l'entreprise indépendante concernées par les transactions présentent un degré élevé de similitude à de nombreux égards pour que les transactions contrôlées soient comparables ; un certain nombre de facteurs n'ayant trait ni aux produits ni aux fonctions peuvent avoir une incidence sensible sur la rentabilité.

3.35 Le recours à la marge nette risque d'introduire plus d'aléas dans la détermination des prix de transfert, et ce pour deux raisons. Premièrement, les marges nettes peuvent subir l'influence de certains facteurs qui sont sans effet (ou ont un effet moins marqué ou moins direct) sur les marges brutes et sur les prix, parce que les dépenses d'exploitation peuvent être fluctuantes d'une entreprise à l'autre. Deuxièmement, les marges nettes peuvent subir l'influence de facteurs qui sont les mêmes que pour le prix et les marges brutes, notamment tous ceux qui ont trait à la position concurrentielle, mais il sera alors sans doute plus difficile d'éliminer l'incidence de ces facteurs. Avec les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, cette incidence peut être éliminée du simple fait qu'on met davantage l'accent sur les similitudes au niveau des produits et des fonctions.

3.36 Les marges nettes peuvent être directement affectées par les facteurs suivants dans le cadre de la branche d'activité : la menace de nouvelles entrées sur le marché, la position concurrentielle, l'efficacité de la gestion, et les stratégies individuelles, la menace de produits de substitution, la structure variable des coûts (obsolescence des équipements, par exemple), les différences quant au coût du capital (autofinancement ou emprunt, par exemple) et l'expérience industrielle ou commerciale (démarrage ou maturité de l'activité, par exemple). Chacun de ces facteurs fait intervenir à son tour un grand nombre d'autres éléments. C'est ainsi que l'intensité de la menace de nouvelles entrées sur le marché sera fonction de la différenciation des produits, des besoins en capital, des subventions et des réglementations applicables. Certains de ces éléments peuvent jouer également pour l'application des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.

3.37 Supposons qu'un contribuable vende des magnétoscopes de qualité supérieure à une entreprise associée et que les seules informations sur les bénéfices dont on dispose concernent la vente de magnétoscopes de qualité moyenne. Supposons que le marché des magnétoscopes de qualité

supérieure soit un marché en croissance, se caractérise par de fortes barrières à l'entrée, comporte un petit nombre de concurrents et offre de larges possibilités de différenciation des produits. Tous ces éléments pouvant avoir une incidence sensible sur la rentabilité des activités considérées et des activités comparées, il faudra apporter des correctifs. Tout comme avec les autres méthodes, la fiabilité des correctifs nécessaires conditionne la fiabilité de l'analyse. On notera que même si deux entreprises exercent exactement les mêmes activités, la rentabilité variera en fonction de la part de marché, de la position concurrentielle, etc.

3.38 On pourra faire valoir que les inexactitudes pouvant résulter de ces divers facteurs se refléteront dans l'amplitude de l'intervalle de pleine concurrence. En utilisant un intervalle de pleine concurrence, on pourra dans une certaine mesure atténuer le degré d'inexactitude, mais on ne pourra pas prendre en compte le cas de réduction des bénéfices du contribuable sous l'effet d'un facteur spécifique à ce contribuable. Dans ce cas, l'intervalle de pleine concurrence ne reflétera pas les bénéfices d'entreprises indépendantes subissant de façon similaire les effets d'un facteur spécifique. L'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence ne permettra donc pas toujours de remédier aux difficultés qui viennent d'être évoquées.

3.39 La méthode transactionnelle de la marge nette peut offrir une solution pratique à des problèmes de prix de transfert qui seraient sinon insolubles si elle est utilisée rationnellement, en procédant à des correctifs judicieux pour tenir compte des différences du type de celles décrites ci-dessus. Cette méthode exige que les marges nettes soient déterminées à partir de transactions effectuées par le même contribuable sur le marché libre dans des circonstances comparables ou, lorsque les transactions comparables sur le marché libre sont celles d'une entreprise indépendante, que l'on tienne dûment compte des différences entre les entreprises associées et les entreprises indépendantes qui ont une incidence matérielle sur la marge nette utilisée. Un grand nombre de pays craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes fondées sur les transactions ne soient ignorés lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette. Par conséquent, lorsque les différences quant aux caractéristiques des entreprises comparées ont une incidence importante sur les marges nettes utilisées, il ne faudra pas appliquer la méthode des bénéfices comparables sans apporter des correctifs pour compenser ces différences. L'ampleur et la fiabilité de ces ajustements affectera la relative fiabilité de l'analyse dans le cadre de la méthode transactionnelle de la marge nette.

3.40 La cohérence des mesures effectuées constitue un autre aspect important de la comparabilité. Les marges nettes de l'entreprise associée et celles de l'entreprise indépendante doivent être mesurées d'une manière cohérente. En outre, il peut exister, dans le traitement des dépenses

d'exploitation et des autres dépenses, des différences affectant les marges nettes, en matière d'amortissement, de réserves ou de provisions, dont il faudrait tenir compte pour parvenir à une comparabilité acceptable.

2. Autres conseils

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

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

3.43 L'entreprise associée à laquelle la méthode transactionnelle de la marge nette est appliquée devrait être l'entreprise pour laquelle des données fiables sur les transactions les plus étroitement comparables, peuvent être identifiées. Ceci impliquera souvent de choisir l'entreprise associée qui est la moins complexe des entreprises concernées par la transaction et qui ne possède pas d'actifs incorporels de valeur ou des actifs uniques. Toutefois, le choix pourra être limité par l'insuffisance de données disponibles concernant les entreprises relevant d'autorités fiscales étrangères.

3.44 Des données portant sur plusieurs années devraient être utilisées pour l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette, aussi bien pour l'entreprise considérée que pour les entreprises indépendantes auxquelles sa marge nette est comparée, afin de tenir compte de l'incidence du cycle de vie des produits et de la conjoncture économique sur les bénéfices. A titre d'exemple, des données portant sur plusieurs années pourraient indiquer si les entreprises indépendantes effectuant des

transactions comparables sur le marché libre ont souffert de la conjoncture au cours de la même période de la même manière qu'une entreprise associée examinée et sur une période similaire. Ces données pourraient aussi montrer si des caractéristiques similaires au niveau des activités industrielles ou commerciales, ont affecté au cours d'une période d'une durée similaire, les bénéfices des entreprises indépendantes comparables et ceux de l'entreprise examinée.

3.45 Il est également essentiel de prendre en compte une fourchette de résultats lorsqu'on utilise la méthode des bénéfices comparables. On pourra ainsi atténuer l'incidence des différences au niveau des caractéristiques des entreprises associées et d'entreprises indépendantes effectuant des transactions comparables sur le marché libre, en disposant de tout un éventail de résultats pour diverses conditions commerciales et financières.

Exemples de l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette

3.46 A titre d'exemple, le cas du coût majoré mentionné au paragraphe 2.46 montre la nécessité d'ajuster la marge brute réalisée sur ces transactions afin de parvenir à une comparaison cohérente et fiable. De tels ajustements peuvent être effectués sans difficultés lorsque les coûts correspondants peuvent être facilement analysés. Toutefois, lorsqu'on sait qu'un ajustement est nécessaire mais qu'il n'est pas possible d'identifier les coûts particuliers sur lesquels il doit porter, il peut néanmoins être possible d'identifier la marge nette sur la transaction et de s'assurer ainsi que la mesure a été effectuée d'une manière cohérente. Par exemple, si les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives qui sont considérés comme faisant partie des coûts des biens vendus aux entreprises indépendantes X, Y et Z ne peuvent être identifiées de manière à ajuster la marge brute dans le cadre d'une application fiable de la méthode du coût majoré, il peut être nécessaire d'examiner les marges nettes en l'absence de comparaisons plus fiables.

3.47 Une approche similaire peut être nécessaire lorsqu'il existe des différences dans les fonctions exercées par les parties faisant l'objet de la comparaison. Supposons que les faits soient les mêmes que dans l'exemple cité au paragraphe 2.31 à l'exception du fait que ce sont les entreprises indépendantes comparables qui exercent la fonction additionnelle d'assistance technique et non l'entreprise associée, et que les coûts soient déclarés dans le coût des produits vendus sans pouvoir être identifiés séparément. En raison de différences dans les produits et les marchés, il peut ne pas être possible de trouver un prix comparable sur le marché libre et une méthode du prix de revente ne serait pas fiable dans la mesure où la marge brute des entreprises indépendantes devrait être plus élevée que celle de

l'entreprise associée pour faire apparaître ces fonctions supplémentaires et pour couvrir les coûts additionnels inconnus. Dans cet exemple, il pourrait être préférable d'examiner les marges nettes afin de déterminer la différence dans le prix de transfert qui correspond à la différence de fonctions. L'utilisation de marges nettes dans un tel cas doit tenir compte de la comparabilité et risque de ne pas être fiable si les fonctions additionnelles, ou des différences tenant au marché avaient une incidence matérielle sur la marge nette.

3.48 Les faits sont les mêmes qu'au paragraphe 2.30. Toutefois, le montant des dépenses de garantie effectuées par le distributeur A s'avère impossible à évaluer de sorte qu'il n'est pas possible de procéder d'une manière fiable à l'ajustement du bénéfice brut de A de manière que sa marge bénéficiaire brute soit comparable à celle de B. Toutefois, s'il n'existe pas d'autres différences fonctionnelles importantes entre A et B et si l'on connaît le rapport entre le bénéfice net de A et ses ventes, il peut être possible d'appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette à B en comparant la marge par rapport aux ventes de A et à ses bénéfices nets à la marge calculée sur les mêmes bases pour B.

iii) *Les méthodes transactionnelles de bénéfices: conclusions*

3.49 Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont préférables aux méthodes transactionnelles de bénéfices pour déterminer si un prix de transfert est un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire s'il existe ou non des conditions spéciales ayant affecté la répartition des bénéfices entre des entreprises associées. A ce jour, l'expérience montre que dans la majorité des cas il est possible d'appliquer les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.

3.50 Mais dans certains cas les méthodes fondées sur les transactions ne peuvent être appliquées seules et il arrive même qu'elles ne puissent pas être appliquées du tout. Ces cas doivent être considérés comme exceptionnels. Ils se présentent uniquement lorsque les données concernant les transactions sur le marché libre sont insuffisantes (éventuellement parce que le contribuable ne s'est pas montré coopératif dans l'application de ces Principes directeurs), lorsque ces données ne sont pas jugées fiables ou lorsque les caractéristiques industrielles ou commerciales sont d'une nature particulière. Dans ces cas exceptionnels, des considérations pratiques militent en faveur de l'application d'une méthode transactionnelle de bénéfices, seule ou en combinaison avec les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions. Toutefois, même en dernier ressort, il ne faut pas appliquer une méthode transactionnelle de bénéfices sans commencer par vérifier la fiabilité de cette méthode [voir en particulier les paragraphes

3.9 et 3.31]. Les mêmes facteurs qui ont permis de conclure à la fiabilité insuffisante d'une méthode traditionnelle fondée sur les transactions doivent être à nouveau pris en compte lorsqu'on évalue la fiabilité d'une méthode transactionnelle de bénéfices. Par conséquent, s'il est nécessaire d'agréger les transactions pour appliquer une méthode transactionnelle de bénéfices et s'il est possible d'agréger les mêmes transactions et d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions, il faudra examiner l'incidence de cette agrégation sur la fiabilité des deux méthodes. Par conséquent, pour des raisons indiquées dans ce rapport, et en particulier aux paragraphes 3.52 à 3.57 ci-dessous, en règle générale l'utilisation de la méthode transactionnelle de bénéfices est à éviter.

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

3.52 Dans la plupart des pays, la seule méthode transactionnelle de bénéfices qui ait été utilisée est celle du partage des bénéfices. On notera en outre que cette méthode n'a pas été utilisée fréquemment et que, pour l'essentiel, elle l'a été dans le cadre des procédures amiables bilatérales, c'est-à-dire dans des situations où le risque de non élimination de la double imposition est minime. Très rares sont les pays qui ont une grande expérience de l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. La plupart d'entre eux considèrent que cette méthode présente un caractère expérimental et ils préfèrent donc recourir à la méthode du partage des bénéfices en dernier recours.

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

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

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

3.56 En tout état de cause, une grande prudence sera de rigueur pour déterminer si une méthode transactionnelle de bénéfices peut, lorsqu'elle est appliquée à un aspect particulier d'une affaire, permettre d'obtenir un résultat de pleine concurrence, seule ou en combinaison avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions (voir paragraphe 3.50). Cette question ne saurait en définitive qu'être réglée au coup par coup, compte tenu des forces et des faiblesses qui ont été signalés pour les diverses méthodes transactionnelles de bénéfices. En outre, ces conclusions

supposent que le système fiscal en cause soit suffisamment élaboré, et elles ne peuvent être interprétées sans tenir compte de ce contexte. Par conséquent, les méthodes transactionnelles de bénéfices ne devraient jamais être utilisées par les administrations dans les pays qui ne disposent pas d'un cadre juridique et institutionnel permettant de s'assurer que les précautions nécessaires sont prises. En particulier, il faut qu'il existe des mécanismes efficaces de recours administratif. Le Comité des affaires fiscales a l'intention d'engager avec les principaux pays non-membres un dialogue sur l'application des principes et méthodes énoncés dans ce Rapport et sur leurs modifications éventuelles.

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

C. Méthode ne reposant pas sur le principe de pleine concurrence: la répartition globale selon une formule préétablie

i) Contexte et description de la méthode

3.58 La répartition globale selon une formule préétablie a parfois été proposée comme alternative au principe de pleine concurrence pour déterminer la répartition appropriée des bénéfices entre différents pays. Cette méthode n'a pas été appliquée jusqu'à présent dans les relations internationales bien qu'elles aient été essayées par des autorités fiscales locales.

3.59 La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie consiste à répartir les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée entre les entreprises associées localisées dans différents pays au moyen d'une formule prédéterminée et automatique. Cette méthode comporte trois composantes essentielles: la détermination de l'unité à imposer, c'est-à-dire des filiales et succursales du groupe multinational devant constituer l'entité globale imposable, la détermination précise des bénéfices globaux et la détermination de la formule à appliquer pour répartir les bénéfices globaux de l'unité considérée. Cette formule repose

généralement sur une combinaison des coûts, des actifs, des salaires et des ventes.

3.60 La méthode de répartition globale selon une formule préétablie se distingue des méthodes transactionnelles de bénéfices qui ont été examinées dans la partie B du présent chapitre. Elle utilise une formule de répartition des bénéfices qui est prédéterminée pour tous les contribuables, alors que les méthodes transactionnelles de bénéfices, comparent au cas par cas les bénéfices d'une ou plusieurs entreprises associées avec le bénéfice que des entreprises indépendantes comparables auraient recherché à réaliser dans des circonstances comparables. La méthode de répartition globale selon une formule préétablie se distingue également de l'application d'une formule déterminée par les deux autorités fiscales en coopération avec un contribuable ou un groupe multinational après un examen minutieux des faits et des circonstances, comme cela peut se faire dans le cadre d'une procédure amiable, d'un accord préalable en matière de prix de transfert ou un autre mécanisme bilatéral ou multilatéral. La formule résulte alors de la situation spécifique du contribuable et évite donc le caractère globalement prédéterminé et mécanique des méthodes de répartition globale.

ii) Comparaison avec le principe de pleine concurrence

3.61 Les partisans de la répartition globale selon une formule préétablie estiment que cette méthode offre, par rapport au principe de pleine concurrence, une plus grande commodité administrative et une plus grande sécurité pour le contribuable. Ils font valoir également que la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie est plus conforme à la réalité économique. Selon eux, un groupe multinational doit être envisagé en tant que tel ou sur une base consolidée pour bien refléter la réalité des relations commerciales entre les entreprises associées. Ils reprochent à la méthode reposant sur des comptabilités distinctes de n'être pas adaptée aux groupes très intégrés dans la mesure où il est difficile de déterminer la contribution de chacune des entreprises associées au bénéfice global du groupe multinational.

3.62 Hormis ces arguments, les partisans de la répartition globale selon une formule préétablie soutiennent que cette méthode réduit le coût du respect des obligations fiscales pour les contribuables, puisqu'en principe une seule série de comptes est à établir pour l'ensemble du groupe à l'intention des autorités fiscales nationales.

3.63 Les pays membres de l'OCDE n'acceptent pas ces propositions et considèrent, pour les raisons suivantes, que la répartition globale selon une formule préétablie n'est pas une alternative réaliste au principe de pleine concurrence.

3.64 La préoccupation majeure que suscite la répartition globale selon une formule préétablie tient à la difficulté de mettre en œuvre cette méthode d'une manière qui à la fois protège contre une double imposition et assure une imposition unique. Pour ce faire, une étroite coordination internationale serait nécessaire et il faudrait qu'il y ait accord sur les formules préétablies à utiliser et sur la composition du groupe considéré. A titre d'exemple, il faudrait, pour éviter la double imposition, s'entendre d'abord sur l'application de cette méthode, puis sur la façon de déterminer l'assiette globale de l'impôt pour un groupe multinational, sur l'utilisation d'un système comptable commun, sur les facteurs qui devront intervenir pour répartir la base d'imposition entre les différentes autorités fiscales (y compris des pays non membres) et sur la façon de mesurer et de pondérer ces facteurs. Il serait long et extrêmement difficile d'aboutir à un accord et il est loin d'être clair que les pays aient l'intention de convenir d'une formule universelle.

3.65 Même si certains pays avaient l'intention d'accepter la répartition globale selon une formule préétablie, des divergences pourraient surgir parce que chaque pays voudra sans doute inclure dans la formule des facteurs différents, ou privilégier certains d'entre eux, en fonction des activités ou des facteurs qui prédominent dans le pays considéré. Chaque pays aura intérêt à ce que la formule ou les pondérations adoptées maximisent ses propres recettes. En outre, il faudra que les autorités fiscales examinent ensemble comment résoudre le problème du transfert artificiel de facteurs de production pris en compte dans la formule (par exemple les ventes ou le capital) vers des pays à faible imposition. Des possibilités d'évasion fiscale s'offriront dans la mesure où il pourra y avoir manipulation des éléments de la formule, par exemple en concluant des transactions financières ne répondant à aucune nécessité, en localisant délibérément des actifs mobiles, en imposant à certaines sociétés du groupe multinational des stocks supérieurs à la normale par rapport à une société indépendante du même type, etc.

3.66 Le passage à un système de répartition globale selon une formule préétablie serait donc extrêmement complexe sur le plan politique et administratif. Il nécessiterait un degré de coopération internationale qu'il n'est pas réaliste d'escompter dans le domaine de la fiscalité internationale. Une telle coordination multilatérale exigerait la participation de tous les grands pays où opèrent des entreprises multinationales. Si tous les grands pays ne s'entendaient pas pour adopter cette méthode, les entreprises multinationales verraient leurs charges alourdies puisqu'elles auraient à se conformer à deux systèmes totalement différents. Autrement dit, elles seraient obligées, pour un même ensemble de transaction, de calculer les bénéfices réalisés par leur membres selon deux méthodes totalement

différentes. D'où des possibilités de double imposition ou de sous-imposition dans chaque cas.

3.67 Hormis les problèmes de double imposition qui viennent d'être évoqués, cette méthode soulève d'autres difficultés. On peut craindre que les formules préétablies soient arbitraires et qu'elles ne tiennent compte ni des conditions du marché, ni de la situation particulière des différentes entreprises, ni de la répartition des ressources opérées par les dirigeants eux-mêmes, ce qui aboutira à une répartition des bénéfices qui risque d'être sans rapport réel avec les circonstances spécifiques de la transaction. Plus précisément, une formule fondée sur une combinaison des coûts, des actifs, des salaires et des ventes impute implicitement pour chaque élément un taux fixe de bénéfice par unité monétaire à chaque membre du groupe et à chaque territoire relevant de la compétence des différentes administrations fiscales, quelles que soient les différences au niveau des fonctions, des actifs, des risques et de l'efficacité et entre les membres du groupe multinational. Cela pourra aboutir à affecter des bénéfices à une entité qui aurait subi des pertes si elle avait été indépendante.

3.68 Un autre problème avec la méthode de répartition globale selon une formule préétablie est le traitement des fluctuations des taux de change. Bien que des fluctuations de taux de change puissent compliquer l'application du principe de pleine concurrence, elles n'ont pas le même impact que pour la méthode de répartition globale selon une formule préétablie ; le principe de pleine concurrence est mieux équipé pour traiter des conséquences économiques des fluctuations de taux de change parce qu'il requiert l'analyse des faits et circonstances particulières du contribuable. Si la formule se fonde sur les coûts, elle aura le résultat suivant : dès lors qu'une monnaie s'appréciera systématiquement par rapport à une autre monnaie dans laquelle une entreprise associée libelle ses comptes, une part accrue des bénéfices sera attribuée à l'entreprise située dans le premier pays pour tenir compte de ses coûts salariaux augmentés en valeur nominale des fluctuations de change. Par conséquent, avec la méthode de répartition globale selon une formule préétablie, l'évolution du taux de change dans ce cas aboutira à augmenter les bénéfices de l'entreprise associée opérant avec la monnaie la plus forte, alors qu'à long terme l'appréciation de la monnaie diminuera la compétitivité à l'exportation et fera pression à la baisse sur les bénéfices.

3.69 Contrairement à ce qu'affirment ses partisans, la méthode de répartition globale selon une formule préétablie peut en fait occasionner des coûts très élevés de respect des obligations fiscales et imposer de très lourdes charges pour l'obtention de données, parce que des informations doivent être collectées sur l'ensemble du groupe multinational et être présentées dans chaque pays dans sa monnaie et selon ses règles comptables

et fiscales. Ainsi, les obligations en matière de documentation et d'exécution des obligations fiscales qu'entraînerait l'application de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie seraient généralement plus lourdes qu'en cas d'application du principe de pleine concurrence, qui se situe dans l'optique d'entités distinctes. Avec la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie, les coûts se trouveraient encore alourdis si tous les pays ne pouvaient s'entendre sur les éléments de la formule ou sur la façon de mesurer ces éléments.

3.70 Les difficultés surgiront également en ce qui concerne la détermination de l'origine des ventes de chaque membre et l'évaluation des actifs (par exemple, coût historique ou valeur marchande), surtout pour les biens incorporels. Ces difficultés seront multipliées du fait de l'existence, dans les territoires relevant de la compétence des diverses autorités fiscales, de normes comptables et de monnaies différentes. Il faudra harmoniser les normes comptables entre tous les pays si l'on veut pouvoir mesurer correctement les bénéfices pour l'ensemble du groupe multinational. Bien entendu, on rencontre également certaines de ces difficultés avec le principe de pleine concurrence, notamment pour l'évaluation des biens incorporels, mais des progrès importants ont été réalisés dans ce domaine pour l'application de ce principe, alors qu'il n'a jusqu'à présent été proposé aucune solution crédible pour l'application de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie.

3.71 La méthode de répartition globale selon une formule préétablie a pour effet d'imposer un groupe multinational sur une base consolidée, c'est-à-dire qu'elle écarte l'approche par entité distincte. En conséquence, la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie ne permet pas en pratique de prendre en compte d'importantes différences géographiques, l'efficacité de chacune des entreprises et d'autres facteurs spécifiques à une entreprise ou à un sous-ensemble du groupe multinational, facteurs susceptibles de jouer normalement un rôle dans la répartition des bénéfices entre les autorités fiscales en présence. Au contraire, le principe de pleine concurrence reconnaît qu'une entreprise associée peut constituer un centre de profit distinct doté de caractéristiques particulières et dégager d'un point de vue économique un bénéfice même si le reste du groupe multinational accuse des pertes. La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie ne revêt pas une souplesse suffisante pour tenir compte comme il convient de cette possibilité.

3.72 En ne tenant pas compte des transactions intra-groupe pour le calcul des bénéfices consolidés, la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie conduit à s'interroger sur l'opportunité d'appliquer une retenue à la source aux non-résidents pour les paiements transfrontières

entre membres du groupe et elle exigerait l'abandon d'un certain nombre de règles édictées dans les conventions fiscales bilatérales.

3.73 Sauf si elle inclut tous les membres d'un groupe multinational, la méthode de la répartition globale selon une formule préétablie devra conserver une règle fondée sur le principe de l'entité distincte pour l'interface entre le groupe assujéti à la répartition globale et le reste du groupe multinational. La méthode de la répartition globale selon une formule préétablie ne pourra pas être utilisée pour évaluer les transactions entre le groupe soumis à la répartition globale et le reste du groupe multinational. On voit donc clairement l'inconvénient de cette méthode: elle ne règle pas totalement la question de la répartition des bénéfices d'un groupe multinational tant qu'elle n'est pas appliquée à l'ensemble du groupe. Une telle application à l'échelle de l'ensemble du groupe est une tâche énorme pour une seule administration fiscale, étant donné la dimension et l'échelle des opérations des grands groupes multinationaux et la quantité d'informations qui serait nécessaire. Le groupe multinational devrait aussi maintenir en tout état de cause une comptabilité distincte pour les sociétés qui ne sont pas membres du groupe multinational aux fins de l'application de la méthode de répartition globale tout en étant des entreprises associées à un ou plusieurs membres du groupe multinational. En fait, un grand nombre de règles nationales de droit commercial et de droit comptable exigeraient encore l'utilisation de prix de pleine concurrence (notamment les règles douanières), de sorte qu'indépendamment des dispositions fiscales le contribuable devrait comptabiliser correctement chaque transaction aux prix de pleine concurrence.

iii) Rejet des méthodes ne reposant pas sur le principe de pleine concurrence

3.74 Compte tenu de ce qui précède, les pays membres de l'OCDE réaffirment leur attachement au consensus qui s'est dégagé au fil des ans sur l'utilisation du principe de pleine concurrence entre les pays membres et les pays non membres et ils conviennent que l'alternative théorique au principe de pleine concurrence que représente la répartition globale selon une formule préétablie doit être rejetée.

Chapitre IV

Méthodes administratives destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert

A. Introduction

4.1 Ce chapitre examine les différentes procédures administratives susceptibles d'être utilisées pour réduire au maximum et contribuer à résoudre les différends en matière de prix de transfert qui peuvent survenir entre les contribuables et les administrations fiscales, ainsi qu'entre les différentes administrations fiscales. De tels différends peuvent surgir même si les orientations figurant dans ce rapport sont suivies scrupuleusement pour l'application du principe de pleine concurrence. Il est possible que les contribuables et les administrations fiscales aboutissent à des conclusions différentes en ce qui concerne les conditions de pleine concurrence des transactions entre entreprises associées qui font l'objet d'une vérification, étant donné la complexité de certaines questions de prix de transfert et les difficultés d'interprétation et d'évaluation dans chaque cas d'espèce.

4.2 Lorsque deux administrations fiscales ou plus adoptent des positions divergentes pour la détermination des conditions de pleine concurrence, il peut en résulter une double imposition. On entend par double imposition la prise en compte d'un même revenu dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale, soit lorsque le revenu se trouve entre les mains de contribuables différents (double imposition économique, pour les entreprises associées) soit lorsqu'il se trouve entre les mains de la même entité juridique (double imposition juridique, pour les établissements stables). La double imposition n'est pas souhaitable et doit être éliminée dans toute la mesure du possible, parce qu'elle constitue un obstacle potentiel à l'expansion des flux internationaux d'échanges et d'investissements. Mais le fait qu'un même revenu soit inclus dans la base d'imposition par plus d'une administration fiscale ne signifie pas toujours qu'il sera effectivement taxé deux fois.

4.3 Ce chapitre est consacré à un certain nombre de méthodes administratives permettant de résoudre les différends dus à l'ajustement de prix de transfert et d'éviter la double imposition. La section B traite des pratiques mises en œuvre par les administrations fiscales pour faire respecter le régime des prix de transfert, en particulier sous l'angle du contrôle, de la charge de la preuve et des sanctions. La section C porte sur les ajustements corrélatifs (article 9 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) et la procédure amiable (article 25). La section D décrit l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés par deux administrations fiscales (ou plus) pour accélérer l'identification, l'examen et le règlement des problèmes que posent les prix de transfert (et d'autres problèmes fiscaux internationaux). Les sections E et F traitent de divers dispositifs visant à réduire les différends en matière de prix de transfert entre les contribuables et leur administration fiscale. La section E évoque la possibilité d'instaurer des régimes de protection en faveur de certains contribuables et la section F les Accords de fixation préalable des prix de transfert, qui consistent à définir par avance une méthode ou des conditions de fixation des prix de transfert auxquelles le contribuable devra se conformer pour certaines transactions entre entreprises associées. La section G commente brièvement l'utilisation de l'arbitrage pour le règlement des différends entre pays se rapportant aux prix de transfert.

B. Pratiques de mise en œuvre du régime des prix de transfert

4.4 Chaque pays Membre définit et met en œuvre conformément à son droit interne et à ses procédures administratives certaines pratiques tendant à assurer le respect de ses dispositions fiscales. Un grand nombre de pays font essentiellement appel à trois éléments pour la mise en œuvre des dispositions fiscales internes : ils s'efforcent 1. de limiter les possibilités d'inobservation des dispositions fiscales (par exemple en instaurant une retenue à la source et en exigeant la communication de certains renseignements), 2. de faciliter de manière positive le respect des obligations fiscales (par exemple par des actions de formation et par la publication de guides) ; et 3. de dissuader le contribuable de ne pas se conformer à la législation fiscale. Ces pratiques fiscales qui relèvent de la souveraineté nationale et sont fonction des particularités de systèmes fiscaux très différents doivent rester de la compétence de chaque pays. Néanmoins, une application équitable du principe de pleine concurrence requiert des règles de procédures claires pour assurer une protection suffisante du contribuable et faire en sorte que les recettes fiscales ne soient pas transférées vers les pays qui appliquent des règles de procédure excessivement sévères. Toutefois, lorsqu'un contribuable soumis à un contrôle dans un pays fait partie d'un groupe multinational, il est possible que les pratiques de mise en

œuvre de la législation fiscale nationale d'un pays, qui vérifie la situation d'un contribuable, aient une incidence dans d'autres pays. Tel pourra être en particulier le cas lorsqu'on a affaire à des prix de transfert se rapportant à des opérations internationales, la fixation des prix de transfert se répercutant sur l'impôt recouvré par les deux administrations fiscales dont relèvent les entreprises associées qui ont conclu la transaction contrôlée. Si le même prix de transfert n'est pas accepté par les autres administrations fiscales, le groupe multinational peut être soumis à une double imposition ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 4.26. Par conséquent, les administrations fiscales devraient prendre en compte le principe de pleine concurrence dans la mise en œuvre de leurs pratiques nationales destinées à assurer le respect des obligations fiscales ainsi que les conséquences que peuvent avoir pour les autres administrations fiscales, les règles qu'elles appliquent pour faire respecter le régime des prix de transfert ; elles doivent s'efforcer non seulement de faciliter une juste répartition de l'impôt entre les pays mais aussi de prévenir la double imposition des contribuables.

4.5 Cette section décrit trois aspects de la mise en œuvre des règles relatives aux prix de transfert qui doivent tout particulièrement retenir l'attention lorsqu'il s'agit de faire en sorte que les administrations fiscales mettent en œuvre ces règles de façon équitable à la fois pour les contribuables et les autres administrations fiscales. Si d'autres pratiques de mise en œuvre du régime des prix de transfert sont communément utilisées dans les pays membres de l'OCDE, comme par exemple le recours à des procédures contentieuses, et des sanctions en matière de charge de la preuve lorsque des informations peuvent être réclamées par une administration fiscale mais ne sont pas fournies, ces trois aspects auront souvent une incidence sur la manière dont les administrations fiscales d'autres pays envisagent la procédure amiable et définissent leur attitude pour s'assurer le respect de leur propre réglementation en matière de prix de transfert. Ces trois aspects sont les suivants: les pratiques en matière de vérification, la charge de la preuve et les sanctions. Toute évaluation dans ces trois domaines est nécessairement fonction des caractéristiques du système fiscal. Il ne sera donc pas possible de définir un ensemble uniforme de principes à respecter ou de points à examiner qui soit valable dans tous les cas. Cette section a donné donc des indications générales quant aux types de problèmes qui peuvent se poser et aux méthodes pouvant être raisonnablement appliquées pour arriver à un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des administrations fiscales concernées par une investigation relative aux prix de transfert.

i) Pratiques en matière de vérification

4.6 Les pratiques en matière de vérification sont très différentes d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre. Ces différences peuvent être dues à toute une série de facteurs, notamment, la structure de l'administration fiscale, la superficie et la population du pays, le volume du commerce intérieur et du commerce extérieur et divers paramètres culturels et historiques.

4.7 Les affaires de prix de transfert peuvent soulever des difficultés particulières par rapport aux pratiques normales de vérification ou de contrôle, aussi bien pour l'administration fiscale que pour le contribuable. En effet, elles mettent en jeu un très grand nombre d'éléments et peuvent exiger une évaluation complexe pour ce qui est de la comparabilité, des marchés et des informations de nature financière ou d'autres informations concernant la branche d'activité. Par conséquent, certaines administrations fiscales ont des vérificateurs spécialisés dans les prix de transfert et les vérifications en matière de prix de transfert peuvent exiger plus de temps que d'autres vérifications et suivre des procédures particulières.

4.8 Comme la fixation d'un prix de transfert n'est pas une science exacte, il ne sera pas toujours possible de déterminer un seul prix correct de pleine concurrence ; au contraire, comme il est indiqué au chapitre I, il faudra parfois estimer le prix correct par référence à une fourchette de chiffres acceptables. Par ailleurs, le choix de la méthode de fixation du prix de pleine concurrence ne sera pas, dans bien des cas, parfaitement clair. Le contribuable peut éprouver des difficultés particulières lorsque l'administration fiscale propose d'appliquer une méthode, par exemple la méthode transactionnelle de bénéfice qui n'est pas la même que celle utilisée par le contribuable.

4.9 Lorsqu'une affaire de prix de transfert soulève des problèmes particulièrement délicats, le contribuable même le mieux intentionné peut commettre de bonne foi une erreur en raison de la complexité des faits à apprécier. En outre, le vérificateur même le mieux intentionné peut tirer des conclusions erronées des circonstances de l'espèce. Les administrations fiscales sont invitées à prendre en compte cette observation pour leurs vérifications ayant trait à des prix de transfert, et ce de deux manières. Premièrement, il est souhaitable que les vérificateurs fassent preuve de souplesse et n'exigent pas des contribuables, pour la fixation de leurs prix de transfert, un niveau de précision irréaliste compte tenu des faits et circonstances. Deuxièmement, il est souhaitable que les vérificateurs tiennent compte du jugement commercial porté par le contribuable sur l'application du principe de pleine concurrence, afin que l'analyse des prix de transfert soit en phase avec les réalités de la vie des affaires. Par conséquent, il est souhaitable que les vérificateurs commencent par

examiner les prix de transfert du point de vue de la méthode que le contribuable a choisie pour fixer ses prix. Les indications données au chapitre I dans la section relative à l'utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert (paragraphe 1.68 à 1.70 du chapitre I) peuvent également être utiles à cet égard.

4.10 Dans la répartition des moyens dont elles disposent pour effectuer les vérifications, les administrations fiscales devraient tenir compte des méthodes de fixation des prix utilisées par le contribuable, en recherchant par exemple si le groupe multinational a recours à un centre de profit. Voir le paragraphe 1.5.

ii) Charge de la preuve

4.11 Tout comme les pratiques en matière de vérification, les règles qui régissent la charge de la preuve dans le domaine fiscal sont différentes d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre. Dans la plupart des pays, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, aussi bien dans le cadre de ses propres procédures (par exemple en matière d'assiette et de recours) qu'au stade contentieux. Dans certains de ces pays, il peut y avoir renversement de la charge de la preuve, l'administration fiscale étant en droit d'évaluer le revenu imposable s'il s'avère que le contribuable n'a pas agi de bonne foi, par exemple en ne coopérant pas, en ne se conformant pas à des demandes raisonnables de documents ou en procédant à des déclarations erronées ou fallacieuses. Dans d'autres pays, la charge de la preuve incombe au contribuable. A cet égard, il faut cependant noter les conclusions des paragraphes 4.16 et 4.17.

4.12 Il y a lieu de tenir compte de l'incidence des dispositions régissant la charge de la preuve sur le comportement de l'administration fiscale et du contribuable. A titre d'exemple, lorsqu'en droit interne la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, le contribuable pourra n'être aucunement tenu, sur le plan juridique, de démontrer qu'il a correctement calculé ses prix de transfert, tant que l'administration fiscale n'aura pas fourni un commencement de preuve montrant que la fixation des prix n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Mais même dans ce cas, l'administration fiscale peut bien entendu contraindre le contribuable à produire les documents relatifs à ses transactions avec des entreprises associées qui sont susceptibles de lui permettre d'entreprendre une vérification. Dans certains pays, les contribuables ont le devoir de coopérer avec l'administration fiscale. Si un contribuable manque à cette obligation, l'administration fiscale peut être habilitée à évaluer d'office ses revenus et à estimer sa situation, sur la base des données dont elle dispose. Dans ces cas, les administrations ne doivent pas chercher à imposer en matière de

coopération des règles trop strictes auxquelles les contribuables auraient du mal à se conformer.

4.13 Dans les pays où la charge de la preuve incombe au contribuable, les administrations fiscales n'ont généralement pas la possibilité d'opérer des redressements qui ne reposent pas sur des bases juridiques solides. Par exemple, une administration fiscale d'un pays Membre de l'OCDE ne pourrait pas opérer un redressement sur la base d'un revenu imposable calculé à partir d'un pourcentage fixe du chiffre d'affaires sans tenir compte du principe de pleine concurrence. Dans les pays où la charge de la preuve incombe au contribuable, en cas de procédure contentieuse, la charge de la preuve est souvent considérée comme susceptible d'être renversée. Lorsque le contribuable présente à un tribunal des arguments et des preuves suffisantes pour démontrer que son prix de transfert était conforme au principe de pleine concurrence, c'est alors à l'administration fiscale qu'incombe, en droit ou en fait, la charge de la preuve pour contester la position du contribuable et présenter des arguments et des données démontrant pourquoi le prix de transfert fixé par le contribuable n'était pas conforme au principe de pleine concurrence et pourquoi l'évaluation de l'administration est correcte. En revanche, si un contribuable ne fait pas beaucoup d'efforts pour démontrer que son prix de transfert était conforme au principe de pleine concurrence, on estime qu'il ne s'est pas conformé aux obligations qui lui incombent en matière de charge de la preuve lorsqu'une administration fiscale a procédé à un redressement qui reposait sur des fondements juridiques solides.

4.14 Dans les affaires de prix de transfert, le régime différent de la preuve d'un pays Membre de l'OCDE à l'autre pose de sérieux problèmes si les droits qui découlent des règles de preuve sont déterminants du point de vue de l'attitude des intéressés. Prenons l'exemple de la vérification d'une transaction entre entreprises associées faisant intervenir les autorités d'un pays dans lequel la charge de la preuve incombe au contribuable et celles d'un deuxième pays dans lequel elle incombe à l'administration fiscale. Si la charge de la preuve est déterminante du point de vue de l'attitude adoptée, l'administration fiscale du premier pays pourra faire valoir au sujet des prix de transfert une position sans fondement que le contribuable pourra accepter, et l'administration fiscale du deuxième pays aura alors à démontrer que les prix de transfert n'ont pas été correctement fixés. Il pourrait advenir que ni le contribuable du second pays ni l'administration fiscale du premier pays ne s'efforcent de déterminer un prix acceptable de pleine concurrence. Ce type de comportement pourrait aboutir à un conflit significatif et à une double imposition.

4.15 Considérons une situation identique à celle de l'exemple du paragraphe précédent. Si la charge de la preuve est encore déterminante du

point de vue de l'attitude adoptée, un contribuable du premier pays qui est une filiale d'un contribuable du deuxième pays (nonobstant les règles en matière de charge de la preuve et ces Principes directeurs) peut ne pas être en mesure de montrer que ses prix de transfert sont de pleine concurrence ou ne pas être disposé à le faire. Après vérification, l'administration fiscale du premier pays effectue un ajustement de bonne foi sur la base des informations dont elle dispose. La société-mère de l'autre pays n'est pas tenue de fournir à son administration fiscale des informations montrant que le prix de transfert était de pleine concurrence dans la mesure où la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale. De ce fait, il sera difficile aux deux administrations fiscales de parvenir à un accord dans le cadre de procédures faisant intervenir les autorités compétentes.

4.16 Dans la pratique, ni les administrations fiscales ni les contribuables ne devraient faire un aussi mauvais usage des règles de preuve. Vu la complexité des analyses qui ont trait aux prix de transfert, il convient que les contribuables et les administrations fiscales mettent en œuvre avec une particulière prudence et avec modération les règles de preuve dans les affaires de prix de transfert. Plus précisément, la pratique suivante paraît souhaitable : l'administration fiscale ou le contribuable ne devraient pas faire un usage abusif des règles de preuve pour se livrer à des assertions sans fondement ou non vérifiables dans le contexte de prix de transfert. L'administration fiscale devrait être prête à démontrer de bonne foi qu'elle a déterminé les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence, même si la charge de la preuve incombe au contribuable. De même, le contribuable devrait être prêt à démontrer de bonne foi qu'il a fixé ses prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence, quelles que soient les règles de preuve.

4.17 Les Commentaires sur le paragraphe 2 de l'article 9 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent que l'État auquel un ajustement corrélatif est demandé ne doit donner suite à cette mesure que s'il "estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance". Cela signifie que dans le cadre de procédures faisant intervenir les autorités compétentes, c'est à l'État qui a proposé l'ajustement primaire qu'incombe la charge de démontrer à l'autre État que le redressement "est justifié dans son principe et dans son montant". Il faut que les autorités compétentes des deux pays se montrent coopératives dans le cadre de procédures amiables.

iii) Sanctions

4.18 Les sanctions ont le plus souvent pour objet de dissuader le contribuable de ne pas se conformer à la législation fiscale, lorsque les

obligations en cause visent soit des prescriptions de nature procédurale, notamment la fourniture des renseignements nécessaires ou le dépôt de déclarations, soit la détermination quant au fond de l'obligation fiscale. L'objectif est généralement de rendre le coût d'insuffisances de paiement ou d'autres inobservances de la législation fiscale plus élevé que celui du respect des obligations fiscales. Le Comité des affaires fiscales a reconnu que l'objectif premier des sanctions fiscales de nature civile devait être de favoriser le respect de la législation fiscale [voir le rapport OCDE Droits et obligations des contribuables (1990)]. Si une procédure amiable entre deux pays aboutit à une suppression ou à une réduction de l'ajustement, il est important qu'il existe des possibilités d'annuler ou d'atténuer une pénalité imposée par les administrations fiscales.

4.19 Une grande prudence s'impose lorsqu'on veut comparer les pratiques et politiques des différents pays en matière de sanctions. Premièrement, il faut être bien conscient que les dénominations de sanctions ayant le même objet peuvent varier d'un pays à l'autre. Deuxièmement, il faut tenir compte de l'ensemble des dispositions en vigueur dans un pays Membre de l'OCDE pour assurer le respect des obligations fiscales. Les pratiques nationales de mise en œuvre des dispositions fiscales sont fonction, comme on l'a vu précédemment, de l'ensemble du système fiscal du pays et elles reposent sur une certaine appréciation des besoins et des équilibres à respecter, notamment pour ce qui est du choix entre les mesures qui éliminent les possibilités d'inobservation des dispositions fiscales (par exemple, le fait d'imposer aux contribuables l'obligation de coopérer avec l'administration fiscale ou de renverser la charge de la preuve dans les cas où il apparaît qu'ils n'ont pas agi de bonne foi) et les sanctions pécuniaires (par exemple, l'application, en cas d'insuffisance de l'impôt versé, d'un supplément d'impôt en plus du montant de l'insuffisance de l'impôt). En outre, la nature des sanctions fiscales peut être fonction du système judiciaire du pays. La plupart des pays n'appliquent pas de pénalités sans faute : dans certains pays, par exemple, l'imposition d'une pénalité sans faute serait contraire aux principes sous-jacents de leur système juridique.

4.20 Il existe tout un éventail de sanctions. Il faut tout d'abord distinguer les sanctions civiles et les sanctions pénales. Les sanctions pénales sont pratiquement toujours réservées aux cas de fraude très grave et la charge de la preuve est généralement très lourde pour la partie qui invoque l'application de la sanction (c'est-à-dire l'administration fiscale). Dans aucun pays Membre de l'OCDE, les sanctions pénales ne constituent le principal moyen pour promouvoir le respect des obligations fiscales. Les sanctions civiles (ou administratives) sont plus courantes et il s'agit généralement de sanctions pécuniaires (même si, comme on l'a vu, la sanction peut avoir un caractère autre que pécuniaire, notamment sous la

forme d'un renversement de la charge de la preuve, lorsque, par exemple, le contribuable ne s'est pas conformé à certaines règles de procédure ou n'a pas coopéré et les ajustements discrétionnaires aboutissent à une sanction effective).

4.21 Certaines sanctions civiles visent à faire respecter des obligations d'ordre procédural, comme le dépôt de déclarations en temps voulu et la communication de renseignements. Souvent, les sanctions de ce type sont faibles et calculées sur la base d'un montant forfaitaire pour chaque jour de retard, par exemple lorsqu'une déclaration n'a pas été soumise. Les sanctions civiles les plus lourdes sont celles qui concernent la minoration de l'impôt dû.

4.22 Bien que certains pays puissent employer le terme de "pénalités", dans d'autres pays, les mêmes prélèvements ou des prélèvements similaires peuvent être classés dans la catégorie des "intérêts". Les régimes de "pénalités" de certains pays peuvent donc comporter des "suppléments d'impôt" ou des "intérêts" en cas de minoration aboutissant à des paiements d'impôts tardifs postérieurs à la date d'exigibilité. Ces dispositions sont souvent destinées à faire en sorte que l'administration fiscale récupère au moins la valeur réelle du manque à gagner qu'elle a subi.

4.23 Les sanctions pécuniaires civiles pour minoration d'impôt interviennent fréquemment dans l'un des cas suivants : minoration d'impôt au-delà d'un certain seuil, négligence du contribuable ou intention délibérée d'éluder l'impôt (et également en cas de fraude, celle-ci pouvant toutefois déclencher des sanctions pénales plus lourdes). Il existe dans un grand nombre de pays membres de l'OCDE des sanctions pécuniaires civiles pour négligence ou intention délibérée, alors qu'un petit nombre seulement de pays membres sanctionnent la minoration d'impôt en l'absence de faute.

4.24 Il est difficile d'apprécier dans l'abstrait si une sanction pécuniaire civile est ou non excessive. Dans les pays membres de l'OCDE, les sanctions pécuniaires civiles pour minoration sont souvent calculées en pourcentage de la minoration, la fourchette étant le plus souvent de 10 à 200 pour cent. Dans la plupart des pays membres, la sanction est modulée en fonction des agissements du contribuable. A titre d'exemple, les sanctions les plus lourdes ne peuvent souvent être prononcées qu'en cas de degré élevé de culpabilité du contribuable, et notamment en cas d'intention délibérée d'échapper à l'impôt. Les pénalités sans faute, lorsqu'elles sont utilisées, sont généralement moins lourdes que celles qui supposent la culpabilité du contribuable (voir paragraphe 4.28).

4.25 Les sanctions, s'il en est fait bon usage, peuvent utilement répondre au souci des pays membres de parvenir à un meilleur respect des obligations fiscales dans le domaine des prix de transfert. Toutefois, de par

la nature des problèmes que posent les prix de transfert, il faut veiller à ce que dans ces cas, la mise en œuvre d'un dispositif de sanctions se fasse dans des conditions qui soient justes et ne constituent pas une charge excessive pour le contribuable.

4.26 Puisque les affaires internationales de prix de transfert concernent l'assiette de deux pays, des sanctions trop lourdes dans un pays peuvent inciter le contribuable à majorer ses revenus dans ce pays contrairement à l'article 9. S'il aboutit à ce résultat, le dispositif de sanctions n'a pas atteint son objectif premier, à savoir promouvoir le respect des obligations fiscales, et se traduit par une inobservation d'un genre différent, à savoir la non-conformité au principe de pleine concurrence et une minoration de revenus dans l'autre pays. Chaque pays Membre de l'OCDE devrait s'assurer que ses pratiques en matière de prix de transfert ne soient pas appliquées d'une manière incompatible avec les objectifs du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE de manière à éviter les distorsions mentionnées ci-dessus.

4.27 Les pays membres de l'OCDE estiment en général que, pour apprécier l'équité d'un système de sanctions, il faut se demander si la pénalité est proportionnée à l'infraction. Cela veut dire, par exemple, que la gravité de la sanction sera fonction des conditions dans lesquelles elle peut être prononcée et que plus la sanction sera lourde, plus les conditions d'application seront strictes.

4.28 Comme les pénalités ne constituent que l'un des nombreux aspects administratifs et procéduraux d'un système fiscal, il est difficile de se prononcer sur l'équité d'une sanction particulière sans examiner les autres aspects du système fiscal. Néanmoins, les pays membres de l'OCDE conviennent qu'il est possible de tirer les conclusions suivantes, indépendamment des autres aspects du système fiscal en vigueur dans un pays donné. En premier lieu, l'application d'une pénalité conséquente en l'absence de faute, du seul fait d'une minoration d'un certain montant, serait considérée comme excessivement sévère lorsqu'il s'agit d'une erreur de bonne foi et non d'une négligence ou d'une véritable intention d'échapper à l'impôt. En second lieu, il serait injuste de proposer des pénalités importantes aux contribuables qui se sont efforcés de bonne foi de fixer les conditions de leurs transactions avec des entreprises associées selon des modalités conformes au principe de pleine concurrence. En particulier, il ne faudrait pas imposer une pénalité à un contribuable pour n'avoir pas tenu compte, dans la fixation de son prix de transfert, de données auxquelles il n'avait pas accès, ou pour n'avoir pas appliqué une méthode de fixation des prix nécessitant des données auxquelles il n'avait pas accès. Les administrations fiscales sont invitées à tenir compte de ces observations dans l'application de leurs dispositions en matière de pénalités.

C. L'ajustement corrélatif et la procédure amiable: articles 9 et 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

i) La procédure amiable

4.29 La procédure amiable constitue pour les administrations fiscales un moyen traditionnel de résoudre les différends concernant l'application de conventions de double imposition. Cette procédure, qu'expose et autorise l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, peut être utilisée pour éliminer la double imposition qui est susceptible de résulter de l'ajustement de prix de transfert.

4.30 L'article 25 indique trois domaines dans lesquels la procédure amiable est généralement utilisée. Il s'agit tout d'abord des cas "d'imposition non conforme aux dispositions de la Convention", qui relèvent des paragraphes 1 et 2 de cet article. Dans ce domaine, la procédure est généralement engagée par le contribuable. Les deux autres domaines, qui ne font pas nécessairement intervenir le contribuable, relèvent du paragraphe 3; il s'agit des questions ayant trait à "l'interprétation ou l'application de la Convention" et à l'élimination de la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. Le paragraphe 9 des Commentaires de l'article 25 précise que cet article constitue également pour les autorités compétentes un mécanisme leur permettant de résoudre non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi ceux de double imposition économique découlant des ajustements des prix de transfert effectués conformément à l'article 9 paragraphe 1.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.31 L'article 25 paragraphe 5, qui a été intégré au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE en 2008, stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord dans un délai de deux ans à compter de la présentation d'un cas en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, les problèmes laissés en suspens seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolus par arbitrage. Ce prolongement de la procédure amiable garantit que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas en question, celle-ci sera alors rendue possible en les soumettant à un arbitrage ayant force obligatoire. Lorsqu'une ou plusieurs questions ont été soumises à arbitrage conformément à cette disposition, et à moins que la personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable concrétisant la décision d'arbitrage, cette décision devra lier les deux États, et l'imposition de toute personne directement concernée par le cas devra se conformer à la décision prise quant aux problèmes

soumis à arbitrage; de plus, les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu devront figurer dans l'accord amiable qui lui sera présenté. Lorsqu'une convention bilatérale en particulier ne contient pas de clause d'arbitrage analogue à celle prévue à l'article 25 paragraphe 5, la procédure amiable n'oblige pas les autorités compétentes à parvenir à un accord et à résoudre leurs différends en matière fiscale et elles sont seulement tenues de s'efforcer de parvenir à un accord. Il est possible qu'elles n'y parviennent pas en raison de divergences entre les législations internes ou de restrictions aux pouvoirs de négociation de l'administration fiscale découlant de la législation nationale. Il faut toutefois préciser qu'en l'absence de clause d'arbitrage sur le modèle de celle prévue au paragraphe 5 de l'article 25 dans une convention bilatérale en particulier, les autorités compétentes des États peuvent d'un commun accord mettre en place une procédure d'arbitrage analogue ayant force obligatoire (voir le paragraphe 51 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). On notera à cet égard que les États Membres des Communautés européennes ont signé le 23 juillet 1990 une convention d'arbitrage, qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, afin de résoudre les différends en matière de prix de transfert qui surviennent entre eux.

(Amendé le 16 juillet 2009)

ii) L'ajustement corrélatif : article 9 paragraphe 2

4.32 Pour éliminer la double imposition liée aux prix de transfert, les administrations fiscales peuvent prendre en compte les demandes en vue d'un ajustement corrélatif tel que décrit à l'article 9 paragraphe 2. L'ajustement corrélatif, qui peut en pratique intervenir dans le cadre de la procédure amiable, permet d'atténuer ou d'éliminer la double imposition lorsqu'une seule administration fiscale majore les bénéfices imposables d'une société (c'est-à-dire effectue un "ajustement primaire") par suite de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions faisant intervenir une entreprise associée relevant d'une deuxième autorité fiscale. L'ajustement corrélatif consiste alors en un ajustement en baisse, effectué par l'administration fiscale de l'autre pays, de l'impôt dû par cette entreprise associée, de sorte que la répartition des bénéfices entre les deux autorités fiscales est conforme à l'ajustement primaire et qu'il n'y a pas double imposition. Il se peut également que la première administration fiscale accepte de réduire (ou de supprimer) l'ajustement primaire dans le cadre de consultations avec l'autre administration fiscale, auquel cas l'ajustement corrélatif sera moindre (ou peut-être inutile). On notera que la finalité de l'ajustement corrélatif n'est pas d'assurer à une multinationale un avantage supérieur à celui qui aurait résulté de transactions réalisées dès le départ dans des conditions de pleine concurrence.

4.33 L'article 9 paragraphe 2 prévoit expressément que les autorités compétentes se consultent si nécessaire pour déterminer l'ajustement corrélatif, ce qui montre que la procédure amiable de l'article 25 peut être utilisée pour examiner les demandes d'ajustement corrélatif. Toutefois, le chevauchement entre les deux articles a amené les pays membres de l'OCDE à rechercher si la procédure amiable peut être utilisée pour procéder à un ajustement corrélatif lorsque la convention bilatérale concernant l'impôt sur le revenu ne comporte aucune disposition comparable à l'article 9 paragraphe 2. Les paragraphes 10 et 10.1 des Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent désormais expressément que, selon l'opinion dominante au sein des pays membres de l'OCDE, la procédure amiable s'applique aux ajustements des prix de transfert même en l'absence de disposition comparable à l'article 9 paragraphe 2. Le paragraphe 10.1 note également que les pays membres de l'OCDE qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.34 Selon l'article 9 paragraphe 2, un ajustement corrélatif peut être effectué par un État contractant soit en recalculant, sur la base du prix révisé approprié, les bénéfices imposables de l'entreprise associée assujettie à l'impôt dans cet État, soit en ne modifiant pas les calculs et en accordant à l'entreprise associée un allègement qu'elle pourra faire valoir sur l'impôt acquitté dans cet État à concurrence de l'impôt supplémentaire perçu dans l'État procédant à l'ajustement en conséquence de la révision du prix de transfert. La première méthode est de loin la plus répandue parmi les pays membres de l'OCDE.

4.35 En l'absence de décision d'arbitrage prise conformément à une procédure d'arbitrage analogue à celle décrite à l'article 25 paragraphe 5 prévoyant un ajustement corrélatif, l'ajustement corrélatif n'est pas obligatoire, la règle étant que les administrations fiscales ne sont pas tenues de parvenir à un accord dans le cadre de la procédure amiable. En vertu de l'article 9 paragraphe 2, une administration fiscale ne devrait procéder à un ajustement corrélatif que dans la mesure où elle considère que l'ajustement initial est justifié à la fois dans son principe et dans son montant. Il est indispensable que l'ajustement corrélatif ne soit pas obligatoire, afin qu'une administration fiscale ne soit pas obligée d'accepter les conséquences d'un

ajustement arbitraire ou fantaisiste opéré par un autre État. Il est par ailleurs essentiel de préserver la souveraineté fiscale de chaque pays Membre de l'OCDE.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.36 Lorsqu'une administration fiscale a décidé de procéder à un ajustement corrélatif, il lui faut déterminer si cet ajustement doit porter sur l'année au cours de laquelle les transactions entre entreprises associées donnant lieu à l'ajustement ont été réalisées ou sur une autre année, par exemple celle au cours de laquelle l'ajustement primaire a été opéré. A cet égard, la question se pose souvent de savoir si un contribuable a droit à des intérêts sur les impôts qu'il a versés en trop dans le pays qui a accepté de procéder à l'ajustement corrélatif (examiné aux paragraphes 4.64 à 4.66). La première méthode est préférable parce qu'elle permet une compensation entre les revenus et les charges et reflète mieux la situation économique qui aurait prévalu si les transactions entre entreprises associées s'étaient effectuées dans des conditions de pleine concurrence. Toutefois, lorsqu'un long délai se sera écoulé entre l'année donnant lieu à ajustement et l'année au cours de laquelle le contribuable a accepté l'ajustement ou une décision judiciaire définitive a été rendue, l'administration fiscale devrait disposer d'une marge de manœuvre suffisante pour pouvoir procéder à l'ajustement corrélatif au titre de l'année où l'ajustement primaire a été accepté ou a fait l'objet d'une décision judiciaire. Cette méthode suppose nécessairement des dispositions de droit interne pour sa mise en œuvre. En général, ce n'est pas celle qui est choisie, mais elle pourrait constituer une mesure équitable dans des cas exceptionnels pour faciliter la mise en œuvre de l'ajustement et éviter une éventuelle prescription.

4.37 L'ajustement corrélatif peut être un moyen très efficace pour remédier à la double imposition résultant d'ajustements des prix de transfert. En général, les pays membres de l'OCDE s'efforcent de bonne foi de parvenir à un accord chaque fois que la procédure amiable est invoquée. Grâce à la procédure amiable, les administrations fiscales peuvent traiter les problèmes dans un cadre non contentieux et parviennent souvent à une solution négociée conforme à l'intérêt de l'ensemble des parties. La procédure amiable permet également aux administrations fiscales de prendre en compte d'autres aspects de l'imposition, notamment en ce qui concerne les retenues à la source.

4.38 Un pays Membre de l'OCDE au moins a mis en place un mécanisme qui peut rendre moins nécessaires des ajustements primaires ; ce mécanisme consiste à autoriser le contribuable à déclarer fiscalement un prix de transfert qu'il estime conforme au principe de pleine concurrence pour une transaction entre entreprises associées, même si ce prix est différent de

celui effectivement pratiqué pour la transaction entre les entreprises associées. Cet ajustement, qualifié parfois de "compensatoire", intervient lors de la déclaration d'impôt. Grâce à l'ajustement compensatoire, le contribuable peut déclarer plus facilement son revenu conformément au principe de pleine concurrence, sachant qu'au moment où des entreprises associées fixent les prix de leurs transactions elles peuvent ne pas disposer d'informations au sujet de transactions comparables sur le marché libre. Par conséquent, pour effectuer une déclaration fiscale exacte, un contribuable serait autorisé à procéder à un ajustement compensatoire en comptabilisant la différence entre le prix de pleine concurrence et le prix effectivement enregistré dans ses documents comptables.

4.39 Toutefois, la plupart des pays membres de l'OCDE n'admettent pas l'ajustement compensatoire, au motif que la déclaration d'impôt doit refléter les transactions effectives. Si l'ajustement compensatoire est autorisé (ou requis) dans le pays d'une entreprise associée, mais ne l'est pas dans le pays de l'autre entreprise associée, il peut y avoir double imposition parce que, à défaut d'ajustement primaire, un ajustement corrélatif sera impossible. La procédure amiable est disponible pour résoudre les difficultés que soulève l'ajustement compensatoire, et les autorités compétentes sont encouragées à mettre tout en œuvre pour résoudre tout cas de double imposition susceptible de résulter d'approches nationales différentes de ces ajustements de fin d'année.

(Amendé le 16 juillet 2009)

iii) Problèmes posés par ces procédures

4.40 S'il est vrai que la procédure d'ajustement corrélatif et la procédure amiable se sont avérées à même de régler la plupart des litiges relatifs aux prix de transfert, les contribuables ont fait part de sérieuses préoccupations. Par exemple, ils se sont inquiétés qu'en raison de la complexité des problèmes de prix de transfert, les procédures destinées à éviter la double imposition ne comportent pas de garde fous suffisants. L'inclusion dans la mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE d'un nouveau paragraphe 5 à l'article 25 apporte une réponse à ces préoccupations. Ce paragraphe introduit un mécanisme permettant aux contribuables de demander un arbitrage sur les points non résolus qui empêchent les autorités compétentes d'aboutir à un accord amiable dans un délai de deux ans. Les Commentaires de l'article 25 envisagent également le recours à des mécanismes supplémentaires de résolution des différends en plus de l'arbitrage, y compris la médiation et la soumission des différends factuels à des experts tiers.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.41 Les contribuables craignent également que les affaires ne soient pas réglées uniquement en fonction du cas d'espèce, mais au vu d'un bilan global des résultats d'autres affaires. Une bonne pratique établie est que, dans la résolution de cas de procédures amiables, une autorité compétente doit conduire les discussions avec les autres autorités compétentes sur la base de principes et d'une manière qui soit juste et objective, chaque cas devant faire l'objet d'une décision en fonction de ses caractéristiques propres et non par référence à un équilibre des résultats d'autres cas. Dans la mesure où ils s'appliquent, ces principes directeurs fournissent une base appropriée pour le développement d'une approche qui repose sur des principes. De même, on peut redouter des mesures de représailles ou des ajustements compensatoires de la part du pays auquel il a été demandé de procéder à un ajustement corrélatif. Il n'est pas dans les intentions des administrations fiscales de prendre des mesures de rétorsion; c'est peut-être parce que les contribuables ne sont pas bien informés qu'ils nourrissent cette appréhension. Les administrations fiscales devraient prendre des initiatives pour donner aux contribuables l'assurance qu'ils n'ont pas à craindre des mesures de rétorsion et que, conformément au principe de pleine concurrence, chaque affaire est réglée en fonction du cas d'espèce. Les contribuables ne devraient pas être dissuadés de mettre en œuvre des procédures amiables lorsque l'Article 25 est applicable.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.42 Les préoccupations les plus importantes qui ont été exprimées à propos de la procédure amiable, dans la mesure où elle se répercute sur l'ajustement corrélatif, sont sans doute les suivantes (elles seront examinées successivement) :

- a) les délais prévus en droit interne peuvent rendre impossible l'ajustement corrélatif en l'absence de dispositions dérogoires dans la convention fiscale;
- b) la procédure amiable peut être d'une durée excessive;
- c) la participation des contribuables peut être limitée;
- d) les contribuables peuvent rencontrer des difficultés pour se procurer des documents rendus publics leur indiquant comment ils peuvent utiliser la procédure;
- e) dans certains cas il n'existe pas de possibilité de suspension du recouvrement des redressements fiscaux ou la perception d'intérêts en attendant l'aboutissement de la procédure amiable.

iv) Recommandations en vue du règlement des problèmes

a) Délais

4.43 L'allègement prévu à l'article 9 paragraphe 2 peut ne plus être possible lorsque le délai fixé par la Convention ou la législation interne pour effectuer l'ajustement corrélatif est venu à expiration. L'article 9 paragraphe 2 ne fixe aucune limite au-delà de laquelle l'ajustement corrélatif ne pourra plus être effectué. Certains pays préfèrent une solution souple pour atténuer la double imposition. D'autres jugent cette attitude déraisonnable pour des raisons administratives. Dans ces conditions, les possibilités d'allègement seront fonction de la solution adoptée dans la convention applicable : elle pourra déroger aux délais prévus en droit interne, fixer d'autres délais ou n'avoir aucune incidence sur les délais prévus en droit interne.

4.44 L'imposition doit devenir définitive à un certain moment si l'on veut éviter une situation d'incertitude pour le contribuable et pour l'administration fiscale. Dans une affaire de prix de transfert, un pays peut être juridiquement dans l'incapacité de procéder à un ajustement corrélatif si le délai imparti pour liquider définitivement l'impôt dû par l'entreprise associée en cause a expiré. Si l'on veut limiter le plus possible la double imposition, il faut donc prendre en compte l'existence de ces délais et leur variabilité d'un pays à l'autre.

4.45 L'article 25 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE retient la solution suivante : l'accord conclu via la procédure amiable devra être appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Par conséquent, ces délais n'empêchent pas de procéder à un ajustement corrélatif lorsqu'une convention bilatérale comporte cette disposition. Mais certains pays, ne voulant pas ou ne pouvant pas déroger par le biais de cette disposition aux délais fixés dans leur droit interne, ont formulé sur ce point des réserves expresses. Les pays membres de l'OCDE sont donc invités dans toute la mesure du possible à allonger les délais prévus en droit interne aux fins de l'ajustement corrélatif lorsque la procédure amiable a été invoquée.

4.46 Lorsqu'une convention bilatérale ne déroge pas, aux fins de la procédure amiable, aux délais fixés en droit interne, les administrations fiscales devraient être prêtes à engager rapidement des discussions à la demande du contribuable bien avant l'expiration de tout délai rendant impossible un ajustement. De plus, il est souhaitable que les pays membres de l'OCDE adoptent en droit interne des dispositions autorisant la suspension des délais applicables pour la détermination de l'impôt dû tant que les discussions ne sont pas achevées.

4.47 Une autre solution pour régler le problème des délais consiste à fixer des règles au niveau de l'ajustement primaire et non de l'ajustement corrélatif. Le problème que posent les délais pour l'ajustement corrélatif tient parfois à ce que la liquidation initiale de l'impôt à laquelle est subordonné l'ajustement primaire intervient plusieurs années après l'année d'imposition. C'est pourquoi certains pays estiment qu'il faudrait prévoir dans les conventions fiscales une disposition rendant impossible une liquidation initiale après un certain délai. Mais un grand nombre de pays s'opposent à cette solution. En effet, il faudra parfois beaucoup de temps à l'administration fiscale pour mener les enquêtes préalables à tout ajustement. Un grand nombre d'administrations fiscales pourraient en outre difficilement écarter un ajustement, quel que soit le moment où sa nécessité se fait sentir, dès lors que les délais fixés par leur droit interne ne les empêchent pas d'y procéder. Il n'est pas possible au stade actuel de formuler une recommandation générale pour le délai concernant la liquidation initiale. Il est néanmoins souhaitable que les administrations fiscales procèdent à cette liquidation dans les délais prévus par leur législation interne, sans prorogation. Si la complexité du dossier ou le manque de coopération de la part du contribuable exige une prorogation, celle-ci devra être d'une durée minimale et précise. De plus, lorsque les délais maximums applicables sur le plan interne peuvent être prorogés avec l'accord du contribuable, cette prorogation ne devrait avoir lieu que lorsque celui-ci y consent de son plein gré. Les vérificateurs sont invités à faire connaître suffisamment tôt aux contribuables leur intention de procéder à un redressement lié à des prix de transfert dans le cadre de transactions internationales, de manière que le contribuable puisse, s'il le souhaite, informer l'administration fiscale de l'autre État concerné, qui pourra ainsi envisager d'emblée le problème dans l'optique d'une éventuelle procédure amiable.

4.48 Un autre délai doit être pris en compte, celui des trois ans dans lesquels le contribuable doit invoquer la procédure amiable en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce délai de trois ans commence à courir à compter de la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention, qui peut être la date à laquelle l'administration fiscale notifie pour la première fois l'ajustement envisagé au contribuable, dite « mesure d'ajustement » ou « acte d'imposition », ou une date antérieure mentionnée aux paragraphes 18-18.2 des Commentaires de l'article 25. Certains pays jugent ce délai trop bref. D'autres le jugeant trop long, ont formulé sur ce point des réserves. Les Commentaires de l'article 25 précisent que ce délai

"doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir dans les conventions bilatérales d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables".

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.49 Un problème se pose pour l'application de ce délai de trois ans en ce qui concerne la détermination de son point de départ, dont traitent les paragraphes 18-18.3 des Commentaires de l'article 25. En particulier, le paragraphe 18 indique que le délai de trois ans "doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable". Le paragraphe 18.1 contient des indications pour déterminer la date de l'acte d'imposition. Le paragraphe 18.2 examine les cas d'autoévaluation. Le paragraphe 18.3 précise que lorsque l'imposition non conforme à la Convention "résulte de l'effet combiné de décisions ou de mesures prises par les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente."

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.50 Afin d'éviter autant que possible que les délais fixés empêchent le fonctionnement efficace de la procédure amiable pour la réduction ou l'élimination de la double imposition, le contribuable devrait pouvoir invoquer cette procédure le plus tôt possible, c'est-à-dire dès qu'un ajustement paraît probable. De cette manière, les consultations pourraient être engagées avant que l'une ou l'autre des autorités fiscales prenne des mesures irrévocables, de sorte que les obstacles à une conclusion des discussions mutuellement acceptable soient aussi peu nombreux que possible. Toutefois, certaines autorités compétentes ne souhaitent pas intervenir si tôt parce que l'ajustement envisagé ne débouchera pas nécessairement sur l'adoption d'une mesure ou ne déclenchera pas nécessairement une demande d'ajustement corrélatif. Par conséquent, permettre aux contribuables d'invoquer trop tôt la procédure amiable peut être source de travail inutile.

4.51 Il convient malgré tout que les autorités compétentes soient prêtes à engager, dans le cadre de la procédure amiable, des discussions portant sur des prix de transfert aussitôt qu'il leur est possible compte tenu des impératifs d'utilisation économique de leurs ressources.

b) Durée de la procédure amiable

4.52 Une fois engagée, la procédure amiable peut se révéler très longue. En effet, les prix de transfert posent des problèmes complexes qui ne peuvent pas toujours être résolus rapidement par les autorités fiscales. L'éloignement empêche parfois les autorités fiscales de se rencontrer

fréquemment et un échange de correspondance n'est souvent guère satisfaisant par rapport à des discussions en tête à tête. Il faut également tenir compte des difficultés de communication linguistique et des différences sur le plan des procédures et des systèmes juridiques et comptables, autant de facteurs qui peuvent retarder les opérations. En outre, le contribuable peut lui-même tarder à fournir les renseignements qui lui sont demandés par les administrations fiscales pour constituer leur dossier. Quoi qu'il en soit, des retards ne se produisent pas toujours et dans la pratique les consultations aboutissent souvent à un règlement relativement rapide des problèmes.

4.53 Il est possible de réduire le temps nécessaire à l'achèvement de la procédure amiable. L'allégement des formalités requises pour mettre en œuvre la procédure peut accélérer les opérations. A cet égard, des contacts personnels ou des entretiens téléphoniques seront souvent utiles pour déterminer plus rapidement si un ajustement dans un pays peut soulever des difficultés dans un autre pays. Ces contacts sont onéreux, mais ils peuvent à la longue avoir un meilleur rapport coût-efficacité que des communications formelles par écrit, qui prennent beaucoup de temps. L'OCDE a rédigé un Manuel en ligne pour des procédures amiables efficaces (MEMAP) qui recense des pratiques exemplaires que les pays sont incités à suivre afin d'améliorer l'efficacité de leurs procédures amiables.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.54 Plus fondamentalement, l'introduction d'une clause d'arbitrage analogue à celle envisagée à l'article 25 paragraphe 5 afin de résoudre les questions non réglées après un délai de deux ans devrait réduire considérablement les risques de procédures amiables trop longues.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

4.55 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*

c) Participation du contribuable

4.56 En vertu de l'article 25 paragraphe 1 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, le contribuable peut soumettre une demande de mise en œuvre de la procédure amiable. Le paragraphe 23 des Commentaires de l'article 25 précise que les demandes d'ouverture de la procédure amiable ne doivent pas être rejetées sans motif valable. Les circonstances dans lesquelles un État peut souhaiter refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable et la réponse adéquate à apporter dans ce cas sont analysées aux paragraphes 18.5 - 18.8 des Commentaires de l'article 25.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.57 Mais tout en ayant le droit d'engager la procédure, le contribuable n'a aucun droit d'y participer. On peut faire valoir qu'il devrait lui aussi avoir le droit de participer à la procédure amiable -- et notamment de soumettre ses arguments aux deux autorités compétentes -- et d'être informé de l'état d'avancement des discussions. On notera à cet égard que la mise en œuvre de la procédure amiable nécessite en pratique l'accord du contribuable. Certains représentants des contribuables estiment que le contribuable devrait également avoir le droit d'assister aux discussions en tête à tête entre les autorités compétentes. Le but serait d'éviter tout malentendu, de la part des autorités compétentes, quant aux éléments de fait et à la position du contribuable.

4.58 La procédure amiable prévue à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et adoptée dans un grand nombre de conventions bilatérales n'est qu'une procédure de consultations et non une procédure contentieuse. S'il est vrai que dans certains cas l'intervention du contribuable peut faciliter le déroulement de la procédure, cette participation devrait être laissée à la discrétion des autorités compétentes.

4.59 Sur un plan plus général, il est essentiel que le contribuable fournisse aux autorités compétentes en temps utile toutes les informations requises. Les administrations fiscales disposant de moyens limités, les contribuables doivent faire tout leur possible pour faciliter la procédure amiable. En outre, cette procédure ayant fondamentalement pour but de venir en aide au contribuable, les administrations fiscales doivent lui permettre de soumettre comme il convient tous faits et arguments pertinents, de façon à éviter autant que possible des malentendus.

4.60 Dans la pratique, les autorités fiscales d'un grand nombre de pays membres de l'OCDE offrent couramment ces possibilités au contribuable, le tiennent informé de l'état d'avancement des discussions et lui demandent souvent s'il est en mesure d'accepter les solutions envisagées par les autorités compétentes. Il conviendrait d'adopter aussi largement que possible cette pratique déjà courante dans la plupart des pays. Le Manuel MEMAP de l'OCDE en tient d'ailleurs compte.

(Amendé le 16 juillet 2009)

d) Informations concernant les procédures applicables

4.61 Il serait utile, pour une meilleure information du contribuable, que les autorités compétentes établissent et rendent publiques leurs propres règles ou procédures internes régissant le recours à la procédure amiable. Les pays membres de l'OCDE et plusieurs économies non membres sont convenus d'inclure des références à leurs règles ou procédures nationales dans

leurs Fiches par pays sur les procédures amiables publiées sur le site Internet de l'OCDE et régulièrement mises à jour. La tâche des administrations fiscales pourrait également s'en trouver facilitée, surtout si elles sont susceptibles d'être saisies d'un nombre élevé et croissant d'affaires pour lesquelles un accord amiable avec d'autres administrations fiscales pourra être nécessaire ou souhaitable, ne serait-ce que pour leur éviter d'avoir à répondre à de nombreuses demandes d'information ou à élaborer de nouvelles procédures pour chaque cas.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.62 Les administrations fiscales pourraient par exemple indiquer clairement comment le contribuable peut porter une difficulté à l'attention de l'autorité compétente de façon qu'elle puisse engager des discussions avec l'autorité compétente de l'autre pays. Toute publication à cet effet pourrait préciser l'adresse des autorités à contacter, le stade auquel l'autorité compétente est prête à se saisir du dossier, la nature des informations nécessaires ou utiles à l'autorité compétente pour instruire le dossier, etc. Il pourrait être également intéressant d'exposer la politique des autorités compétentes pour les questions qui ont trait aux prix de transfert et aux ajustements corrélatifs. Cette possibilité pourrait être étudiée unilatéralement par l'autorité compétente, qui devrait, le cas échéant, donner sur le plan interne la publicité qui convient aux règles et procédures qu'elle applique (dans le respect de la confidentialité des informations concernant le contribuable).

4.63 Les règles ou directives régissant la procédure amiable n'ont pas à être déterminées d'un commun accord entre autorités compétentes, puisqu'elles ne concernent que les relations entre l'autorité compétente d'un pays et ses contribuables. Il conviendrait néanmoins que chaque autorité compétente communique régulièrement ses règles ou directives unilatérales aux autorités compétentes des autres pays avec lesquelles elle engage une procédure amiable.

e) Problèmes relatifs au recouvrement des redressements fiscaux et aux intérêts à percevoir

4.64 Le processus d'obtention d'un allègement de la double imposition au moyen d'un ajustement corrélatif peut être rendu plus complexe par des problèmes de recouvrement des redressements et de calcul des intérêts en cas d'insuffisance de paiement d'impôts ou de trop-perçu. Un premier problème tient au fait que le recouvrement du montant du redressement peut intervenir avant l'achèvement de la procédure d'ajustement corrélatif, en l'absence de mécanisme interne permettant de suspendre le recouvrement.

De ce fait, le groupe multinational risque de payer deux fois le même impôt en attendant que son affaire soit réglée. Ce problème n'est pas propre à la procédure amiable. Il peut également se poser en cas de recours interne. Il est souhaitable que les pays n'ayant pas de procédure permettant de suspendre le recouvrement au cours d'une procédure amiable mettent en place une telle procédure si leur droit interne le permet, sous réserve qu'ils puissent se prémunir contre le risque de défaut de paiement du contribuable. Voir les paragraphes 31.5-31.6 des Commentaires de l'article 25.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.65 Que le recouvrement du redressement soit ou non suspendu ou partiellement suspendu, d'autres complications peuvent survenir. L'instruction des affaires de prix de transfert durant souvent très longtemps, les intérêts au titre de l'insuffisance de paiement d'impôt ou en cas d'ajustement corrélatif, au titre du trop perçu dans l'autre pays, peuvent être égaux ou supérieurs au montant même de l'impôt. Les administrations fiscales devraient être conscientes du fait que l'incompatibilité des règles de calcul des intérêts appliquées par deux pays risque d'aboutir à un coût supplémentaire pour le groupe multinational ou dans d'autres cas le faire profiter d'un avantage (par exemple, lorsque l'intérêt versé dans le pays qui effectue l'ajustement corrélatif excède celui qui est appliqué dans le pays qui effectue l'ajustement primaire) qui n'aurait pas existé si les transactions contrôlées avaient eu lieu au départ dans des conditions de pleine concurrence, et elles devraient en tenir compte dans leurs procédures amiables.

4.66 Le montant des intérêts (à distinguer du taux auquel ceux-ci sont appliqués) peut aussi dépendre de l'année au cours de laquelle les autorités compétentes effectuent l'ajustement corrélatif. Ces autorités peuvent décider d'imputer l'ajustement sur l'année où l'ajustement primaire est effectué, auquel cas les intérêts susceptibles d'être versés (quel que soit le taux applicable) seront relativement faibles, alors que l'administration qui effectue l'ajustement primaire peut s'efforcer d'imposer des intérêts sur les redressements effectués à partir de l'année au cours de laquelle les transactions contrôlées ont eu lieu (nonobstant le fait que le taux d'intérêt applicable peut être relativement faible). La question de savoir sur quelle année il faut imputer un ajustement corrélatif est traitée au paragraphe 4.36. C'est pourquoi il conviendra dans certains cas que les deux autorités compétentes décident d'un commun accord que l'ajustement en cause ne donnera pas lieu au paiement d'intérêts de la part du contribuable ou de leur part, étant entendu que cela ne sera pas toujours possible en l'absence d'une disposition spécifique à cet effet dans la convention bilatérale applicable. On pourra ainsi éviter également des complications administratives. Toutefois, étant donné que les intérêts relatifs à l'insuffisance de paiement et ceux

relatifs au trop-perçu sont imputables à des contribuables différents de pays différents, cette méthode ne garantit pas un résultat économique correct.

v) *Ajustements secondaires*

4.67 L'ajustement corrélatif n'est pas le seul ajustement susceptible d'être déclenché par un ajustement primaire de prix de transfert. L'ajustement primaire d'un prix de transfert et l'ajustement corrélatif modifient fiscalement la répartition des bénéfices imposables d'un groupe multinational, mais il ne change rien au fait que l'excédent de bénéfices correspondant à l'ajustement n'est pas conforme au résultat qui aurait été obtenu dans des conditions de pleine concurrence. Pour que la répartition effective des bénéfices soit conforme à l'ajustement primaire du prix de transfert, certains pays qui ont proposé un tel ajustement reconstituent, en vertu de leur législation nationale, une transaction (transaction secondaire) dans laquelle les bénéfices excédentaires résultant de l'ajustement primaire sont traités comme s'ils avaient été transférés sous une forme ou sous une autre et sont imposés en conséquence. En général, la transaction secondaire prend la forme de reconstitution de dividendes, d'apports en fonds propres ou de prêts. Ainsi, un pays opérant un ajustement primaire sur le revenu d'une filiale d'une société mère étrangère pourra traiter l'excédent de bénéfices de la société-mère étrangère comme un dividende, assujettissant le cas échéant à une retenue à la source. Il est possible que la filiale ait payé à sa société mère étrangère un prix de transfert excessif pour éviter cette retenue à la source. Par conséquent, les ajustements secondaires s'efforcent de prendre en compte la différence entre les bénéfices imposables ajustés et ceux qui avaient été comptabilisés initialement. L'assujettissement à l'impôt d'une transaction secondaire donne lieu à un ajustement secondaire du prix de transfert (un ajustement secondaire). L'ajustement secondaire peut donc servir à empêcher l'évasion fiscale. Les modalités exactes de la transaction secondaire ainsi que de l'ajustement qui en résulte seront fonction des particularités du cas d'espèce et de la législation fiscale du pays qui établit l'ajustement secondaire.

4.68 Un autre exemple de cas où une administration fiscale s'efforce d'établir une transaction secondaire est celui où l'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire traite le bénéfice excédentaire comme une reconstitution de prêt d'une entreprise associée à l'autre entreprise associée. Dans ce cas, on admet qu'il y a obligation de rembourser le prêt. L'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire peut ensuite s'efforcer d'appliquer le principe de pleine concurrence à cette transaction secondaire afin d'imputer un taux d'intérêt de pleine concurrence. Il faut en général déterminer le taux d'intérêt à appliquer et la date à laquelle les versements d'intérêts doivent intervenir le cas échéant ou rechercher si les

intérêts doivent être capitalisés. L'approche de la reconstitution de prêt peut avoir une incidence non seulement pour l'année sur laquelle porte un ajustement primaire mais aussi pour les années ultérieures jusqu'à la date à laquelle le prêt reconstitué est considéré par l'administration fiscale qui invoque l'ajustement secondaire comme ayant été remboursé.

4.69 Un ajustement secondaire peut aboutir à une double imposition si l'autre pays n'accorde pas un crédit d'impôt correspondant ou une autre forme d'allègement pour le supplément d'impôt pouvant résulter de l'ajustement secondaire. Lorsque l'ajustement secondaire prend la forme d'un dividende imputé, toute retenue à la source qui est ensuite appliquée peut n'être pas susceptible d'allègement parce que le droit interne de l'autre pays peut considérer que les dividendes n'ont pas été reçus.

4.70 Les Commentaires de l'article 9 paragraphe 2 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE précisent que l'objet de ce paragraphe n'est pas de traiter des ajustements secondaires, et que par conséquent cette disposition n'interdit pas aux administrations fiscales d'opérer de tels ajustements et ne les oblige pas non plus à le faire. D'une manière générale, on peut dire que l'objet des conventions fiscales est d'éviter la fraude en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune. De nombreux pays ne pratiquent pas l'ajustement secondaire, soit parce que cette solution ne leur paraît pas satisfaisante, soit parce que leur droit interne ne les y autorise pas. Certains pays pourront refuser d'accorder un allègement au titre d'ajustements secondaires effectués par d'autres pays et, en fait, l'article 9 ne les oblige pas à le faire.

4.71 Certains pays ne procèdent pas à des ajustements secondaires en raison des difficultés qu'ils soulèvent dans la pratique. A titre d'exemple, si un ajustement primaire est effectué entre des sociétés sœurs, l'ajustement secondaire peut entraîner le versement d'un dividende théorique, par une des sociétés jusqu'à une société mère commune via toute une chaîne de participations, suivi d'apports en fonds propres en sens inverse jusqu'à l'autre société participant à la transaction, à travers une autre chaîne de participations. On peut ainsi créer un grand nombre de transactions hypothétiques, qui posent les problèmes suivants: d'autres pays doivent-ils tirer des conséquences fiscales au-delà de celles liées à la transaction pour laquelle l'ajustement primaire a été effectué? On pourrait éviter ce problème en assimilant la transaction secondaire à un prêt, mais cette méthode n'est pas utilisée à cette fin par la plupart des pays et un prêt imputé pose lui-même des problèmes en ce qui concerne le calcul des intérêts. Il serait regrettable que des actionnaires minoritaires qui ne sont pas parties aux transactions contrôlées et qui n'ont par conséquent pas bénéficié de versements excédentaires soient considérés comme bénéficiaires d'un dividende reconstitué, bien qu'un dividende non proportionnel puisse être

considéré comme incompatible avec les dispositions du droit des sociétés applicables. En outre, du fait de l'interaction avec le système de crédit d'impôt étranger, un ajustement secondaire peut réduire excessivement la charge fiscale globale du groupe multinational.

4.72 Compte tenu des difficultés qui viennent d'être évoquées, il est souhaitable que les administrations fiscales, lorsque des ajustements secondaires sont considérés comme nécessaires, procèdent à ces ajustements de telle manière que les risques de double imposition qui pourraient en résulter soient réduits au minimum, sauf lorsque le comportement du contribuable dénote une intention de déguiser un dividende en vue d'échapper à la retenue à la source. En outre, il est recommandé aux pays qui sont en train de définir ou de modifier leur politique dans ce domaine de tenir compte des difficultés mentionnées ci-dessus.

4.73 Certains pays pratiquant l'ajustement secondaire offrent au contribuable qui a bénéficié de l'ajustement primaire une autre option : il pourra éviter l'ajustement secondaire en faisant rapatrier l'excédent de bénéfices pour le groupe multinational dont il fait partie afin de mettre ses comptes en conformité avec l'ajustement primaire. Ce rapatriement peut prendre la forme de l'ouverture d'un compte clients ou de la reclassification d'autres transferts, par exemple comme versement de dividendes lorsque l'ajustement est effectué entre une société-mère et sa filiale, comme paiement d'un prix de transfert additionnel (lorsque le prix initial était trop faible) ou comme remboursement d'une partie d'un prix de transfert (lorsque le prix initial était trop élevé).

4.74 Lorsqu'un rapatriement implique la reclassification d'un versement de dividendes, le montant du dividende (jusqu'à concurrence de l'ajustement primaire) est déduit du revenu brut du bénéficiaire (puisque'il aura déjà été pris en compte lors de l'ajustement primaire). En conséquence, le bénéficiaire perd un crédit d'impôt indirect (ou le bénéfice d'une exonération fiscale du dividende en régime d'exonération) et le crédit d'impôt au titre de la retenue à la source qui avait été accordé pour le dividende.

4.75 Lorsque le rapatriement se traduit par l'ouverture d'un compte client, les rectifications des flux effectifs de trésorerie seront étalées dans le temps, la législation interne pouvant toutefois limiter le délai dans lequel ce compte peut être apuré. Cela revient à recourir à un prêt hypothétique comme transaction secondaire pour tenir compte de l'excédent de bénéfices se trouvant entre les mains de l'une des parties à la transaction entre entreprises associées. Les intérêts courant sur ce compte peuvent cependant avoir eux-mêmes des conséquences sur le plan fiscal, ce qui peut être un facteur de complication, selon la date à laquelle ils commencent à courir en droit interne (comme on l'a vu au paragraphe 4.68). Certains pays peuvent

être disposés à renoncer à taxer les intérêts courant sur ces comptes dans le cadre d'un accord entre autorités compétentes.

4.76 En cas de tentative de rapatriement, la question se pose de savoir comment enregistrer de tels paiements ou arrangements dans la comptabilité du contribuable qui rapatrie les paiements effectués à l'entreprise qui lui est associée de sorte que celle-ci, comme l'administration fiscale du pays en question, soit informée du fait qu'un rapatriement a eu lieu ou a été mis en place. L'enregistrement effectif des sommes rapatriées dans les comptes de l'entreprise à laquelle le rapatriement est demandé dépendra en définitive de la forme que prend ce rapatriement. Par exemple, lorsqu'un dividende perçu doit être considéré par l'administration fiscale qui effectue l'ajustement primaire et par le contribuable qui perçoit ce dividende comme le rapatriement en question, il n'est pas forcément nécessaire que ce type d'opération soit expressément enregistré dans les comptes de l'entreprise associée qui effectue ce versement, dans la mesure où une telle opération peut être sans incidence sur le montant ou la qualification du dividende qui est entre ses mains. En revanche, lorsqu'un compte client est constitué, le contribuable qui enregistre ce compte, de même que l'administration fiscale du pays concerné, devront être conscients du fait qu'il porte sur un rapatriement, de sorte que l'on puisse clairement identifier tous les remboursements effectués à l'aide de ce compte ou les intérêts de la dette en cours et les traiter conformément à la législation interne de ce pays. En outre, des problèmes peuvent se poser en ce qui concerne les gains et pertes de change.

4.77 Comme, à l'heure actuelle, la plupart des pays membres de l'OCDE n'ont pas beaucoup d'expérience en matière de rapatriement, il est recommandé d'examiner les accords entre contribuables et administrations fiscales en vue d'un rapatriement dans le cadre de la procédure amiable lorsqu'elle a été mise en œuvre en ce qui concerne l'ajustement primaire correspondant.

(Amendé le 16 juillet 2009)

D. Contrôles fiscaux simultanés

i) Définition et cadre général

4.78 Le contrôle fiscal simultané est une forme d'assistance mutuelle, utilisée dans un grand nombre d'affaires relatives à des transactions internationales, qui permet à deux pays ou plus de coopérer dans des enquêtes fiscales. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent être

particulièrement utiles lorsque l'accès à des renseignements qui se trouvent dans un pays tiers est déterminant pour une enquête fiscale, car ils accélèrent et facilitent en général l'échange de renseignements. Traditionnellement, les contrôles fiscaux simultanés concernent essentiellement, dans le domaine des prix de transfert, les affaires dans lesquelles l'interposition de paradis fiscaux masque la véritable nature des opérations. Certains suggèrent toutefois que, dans les affaires complexes de prix de transfert, les contrôles simultanés jouent un plus grand rôle, de manière à améliorer la qualité des données dont les administrations fiscales participantes ont besoin pour analyser les prix de transfert. Ils considèrent également que les contrôles simultanés sont à même de réduire les possibilités de double imposition économique, d'abaisser le coût que l'application de la réglementation fiscale représente pour le contribuable et d'accélérer la solution des problèmes. Lorsqu'un contrôle simultané aboutit à un redressement, les deux pays concernés doivent s'efforcer d'aboutir à un résultat permettant d'éviter la double imposition de l'ensemble du groupe multinational.

4.79 Les contrôles fiscaux simultanés sont définis dans la partie A de l'Accord modèle de l'OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés ("Accord Modèle OCDE"). Selon cet accord, un contrôle fiscal simultané est un "contrôle entrepris en vertu d'un accord par lequel deux ou plusieurs États contractants conviennent de contrôler simultanément et de manière indépendante, chacun sur son territoire, la situation fiscale d'un (de plusieurs) contribuable(s) qui présente pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus". Cette forme d'assistance mutuelle n'est pas censée remplacer la procédure amiable. Tout échange de renseignements qui résulte d'un tel contrôle simultané continue de s'effectuer par l'intermédiaire des autorités compétentes, moyennant toutes les mesures de sauvegarde prévues dans ce type d'échange. On trouvera des renseignements pratiques sur les contrôles fiscaux simultanés dans le module concerné du Manuel sur l'échange de renseignements approuvé par le Comité des affaires fiscales le 23 janvier 2006 (voir <http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual>).

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.80 Bien que des dispositions calquées sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE puissent constituer la base juridique nécessaire pour la réalisation de contrôles simultanées, les autorités compétentes concluent souvent des accords ad hoc qui définissent les objectifs de leurs programmes de contrôles fiscaux simultanés et les modalités pratiques de ces contrôles et de l'échange de renseignements. Une fois qu'un accord fixant les grandes lignes à suivre a été conclu et que certaines affaires ont été sélectionnées, les fonctionnaires des services fiscaux de chaque État procèdent séparément à leurs contrôles dans leur

propre juridiction et conformément à leur droit et à leurs pratiques administratives.

ii) *Fondement juridique des contrôles fiscaux simultanés*

4.81 Les contrôles fiscaux simultanés entrent dans le champ des dispositions prévues en matière d'échange de renseignements à l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Cet article régit la coopération entre les autorités compétentes des États contractants sous forme d'échanges de renseignements nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la convention ou de leur droit interne relatives aux impôts couverts par la convention. L'article 26 et les Commentaires ne limitent pas les possibilités d'assistance aux trois méthodes d'échange de renseignements mentionnées dans les Commentaires (échange sur demande, échange automatique et échange spontané de renseignements).

4.82 Les contrôles fiscaux simultanés peuvent être autorisés en dehors du cadre des conventions de double imposition. À titre d'exemple, l'article 12 de la Convention nordique d'assistance mutuelle en matière fiscale régit l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement entre les pays nordiques et ouvre la possibilité de procéder à des contrôles fiscaux simultanés. Cette convention définit des Principes directeurs communs pour la sélection des affaires et l'exécution des contrôles simultanés. La Convention conjointe du Conseil de l'Europe et de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale prévoit elle aussi expressément à son article 8 la possibilité de contrôles fiscaux simultanés.

4.83 Dans tous les cas, les renseignements obtenus par l'administration fiscale d'un État doivent être traités de façon confidentielle dans le cadre du droit interne et ne peuvent être utilisés qu'à certaines fins de nature fiscale et être divulgués qu'à certaines personnes et autorités intervenant dans des affaires fiscales définies de façon précise et couvertes par la convention fiscale ou l'accord d'assistance mutuelle. Les contribuables concernés sont normalement avisés que le contrôle fiscal dont ils feront l'objet est un contrôle fiscal simultané et dans certains pays ils ont le droit d'être informés lorsque les administrations fiscales envisagent un contrôle fiscal simultané ou lorsque des informations seront transmises conformément à l'article 26. Dans ces cas, l'autorité compétente doit faire connaître à son homologue étranger qu'une telle divulgation aura lieu.

iii) *Contrôles fiscaux simultanés et prix de transfert*

4.84 Les différences qui existent d'un pays à l'autre quant aux délais dans lesquels les contrôles doivent être effectués ou l'imposition doit être

liquidée et également quant aux exercices fiscaux susceptibles de donner lieu à un contrôle peuvent entraver considérablement la sélection des affaires de prix de transfert en vue d'un contrôle simultané. Toutefois, ces problèmes peuvent être atténués si les autorités compétentes se communiquent suffisamment tôt leurs calendriers de contrôle, de façon à pouvoir déterminer dans quels cas les périodes de contrôle fiscal coïncident et à synchroniser les périodes futures de contrôle. Certains pays ont constaté qu'une telle communication des calendriers de contrôle était certes très utile, mais qu'une présentation plus complète des problèmes justifiant un contrôle simultané augmentait très nettement les chances de voir l'autre partie accepter une proposition.

4.85 Dès lors qu'un dossier a été retenu pour un contrôle fiscal simultané, il est habituel que les fonctionnaires des services fiscaux se rencontrent pour planifier et coordonner le contrôle simultané et en suivre de près les résultats. Surtout lorsque l'affaire est complexe, des rencontres entre les fonctionnaires concernés peuvent aussi se tenir en présence du contribuable afin de clarifier certains éléments de fait. Dans les pays où le contribuable a le droit d'être consulté avant la transmission d'informations à une autre administration fiscale, cette procédure devrait également être suivie dans le cadre d'un contrôle simultané. Dans ce cas, l'administration fiscale en question devrait informer, avant le déclenchement du contrôle simultané, ses partenaires conventionnels de l'obligation qui lui incombe.

4.86 Les contrôles fiscaux simultanés peuvent constituer un moyen utile pour déterminer correctement les obligations fiscales d'entreprises associées lorsque, par exemple, il y a partage ou imputation des coûts et lorsque les bénéfices sont répartis entre des contribuables de différentes juridictions fiscales ou, plus généralement, lorsque des problèmes de détermination des prix de transfert interviennent. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent faciliter l'échange de renseignements relatifs aux pratiques des entreprises multinationales, à des transactions complexes, aux accords de partage des coûts et aux méthodes de répartition des bénéfices dans des domaines particuliers comme les transactions sur titres ou marchandises à l'échelle mondiale ou les transactions financières innovatrices. Grâce aux contrôles fiscaux simultanés, les administrations fiscales seront mieux au fait des activités d'ensemble d'une entreprise multinationale et mieux à même de comparer et de vérifier des transactions internationales. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent également contribuer à l'échange de renseignements à l'échelle d'une branche d'activité, en vue de mieux connaître le comportement des contribuables, les pratiques et les tendances dans un secteur et d'obtenir d'autres informations pouvant être utiles au-delà des affaires spécifiques donnant lieu à un contrôle simultané.

4.87 L'un des objectifs des contrôles fiscaux simultanés est de faire mieux respecter la réglementation concernant les prix de transfert. En effet, il peut être difficile pour une administration fiscale d'obtenir les renseignements nécessaires et de déterminer les éléments de fait qui s'attachent par exemple aux conditions dans lesquelles des entreprises associées de deux pays ou plus fixent leurs prix de transfert pour leurs transactions, surtout si les contribuables qui relèvent de sa compétence ne coopèrent pas ou ne fournissent pas en temps utile les informations nécessaires. Les contrôles fiscaux simultanés permettent aux administrations fiscales d'établir plus rapidement, plus efficacement et à moindres frais ces éléments de fait.

4.88 Cette procédure permet également de déceler suffisamment tôt d'éventuels différends en matière de prix de transfert, de façon à minimiser le contentieux. Sur la base des renseignements recueillis au cours d'un contrôle fiscal simultané, les fonctionnaires des services fiscaux participants ont en effet la possibilité d'examiner leurs divergences à propos des conditions de détermination des prix de transfert entre les entreprises associées et d'aplanir ces divergences. En cas de contrôle fiscal simultané, les fonctionnaires concernés doivent, dans toute la mesure du possible, arriver à des constatations convergentes pour ce qui est de l'établissement et de l'appréciation des faits se rapportant aux transactions entre les entreprises associées, en consignait le cas échéant leurs désaccords quant à l'analyse des éléments de fait et toute divergence ayant trait au traitement juridique des conditions de détermination des prix de transfert entre les entreprises associées. Ces constatations peuvent servir de base à des procédures amiables ultérieures et sont susceptibles d'éviter les problèmes qui se posent lorsqu'un pays contrôle un contribuable longtemps après que l'autre État contractant a définitivement liquidé l'impôt de l'entreprise associée concernée. On peut ainsi, par exemple, éviter certaines des difficultés auxquelles se heurte la procédure amiable par manque de renseignements pertinents.

4.89 Dans certains cas, le contrôle fiscal simultané débouche sur un accord entre les administrations fiscales participantes au sujet des conditions de détermination des prix de transfert des transactions entre les entreprises associées. Lorsqu'un accord est obtenu, un ajustement corrélatif peut être effectué suffisamment tôt, de sorte qu'on peut éviter au maximum la prescription et la double imposition économique. En outre, si l'accord concernant les prix de transfert entre entreprises associées est approuvé par le contribuable, chacun s'épargnera un contentieux long et onéreux.

4.90 Même si les administrations fiscales ne parviennent pas à s'entendre lors d'un contrôle fiscal simultané sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées, l'Accord modèle de l'OCDE prévoit la

possibilité, pour l'une des entreprises associées, de présenter une demande d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éviter la double imposition plus tôt qu'en l'absence de contrôle fiscal simultané. Dans ce cas, le contrôle fiscal simultané permet de réduire sensiblement le délai entre les redressements effectués par l'administration fiscale et la mise en œuvre d'une procédure amiable. De plus, l'Accord modèle de l'OCDE repose sur l'idée qu'un contrôle fiscal simultané peut faciliter la procédure amiable, parce que les administrations fiscales pourront rassembler des éléments de fait plus complets pour les redressements susceptibles de donner lieu de la part d'un contribuable à une demande de procédure amiable. Grâce aux constatations des administrations fiscales concernant l'établissement et l'appréciation des faits ainsi que le traitement fiscal envisagé, la mise en œuvre de la procédure amiable sera sensiblement améliorée et les autorités compétentes pourront parvenir plus facilement à un accord.

4.91 Les entreprises associées peuvent également tirer avantage d'un contrôle fiscal simultané en ce qu'il leur fera gagner du temps et économiser des ressources du fait de la coordination des enquêtes des administrations fiscales concernées et de l'élimination de doubles emplois. En outre, l'intervention simultanée de deux administrations fiscales ou plus dans le contrôle des prix de transfert entre des entreprises associées offre la possibilité à une entreprise multinationale de jouer un rôle plus actif dans le règlement des problèmes que posent les prix de transfert. En présentant les faits et arguments pertinents à chaque administration fiscale participante durant le contrôle fiscal simultané, les entreprises associées pourront en effet éviter des malentendus et faciliter le travail parallèle de détermination et d'évaluation de leurs conditions de prix de transfert accompli par les administrations fiscales concernées. Ainsi, les entreprises associées pourront savoir suffisamment tôt à quoi s'en tenir pour leurs prix de transfert (voir paragraphe 4.78).

iv) Recommandation concernant l'utilisation des contrôles fiscaux simultanés

4.92 Devant le recours croissant aux contrôles fiscaux simultanés entre pays membres de l'OCDE, le Comité des affaires fiscales a jugé utile d'établir un Accord modèle de l'OCDE pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés, à l'intention des pays qui peuvent et veulent s'engager dans ce type de coopération. Le 23 juillet 1992, le Conseil de l'OCDE a recommandé aux pays membres d'utiliser cet accord modèle, qui contient des Principes directeurs sur les aspects juridiques et pratiques de cette forme de coopération.

4.93 Compte tenu de l'internationalisation croissante des échanges et des activités industrielles et commerciales et de la complexité des opérations des entreprises multinationales, les problèmes liés aux prix de transfert jouent un rôle de plus en plus important. Les contrôles fiscaux simultanés peuvent atténuer les difficultés auxquelles se heurtent les contribuables et les administrations fiscales dans le domaine de la fixation des prix de transfert des entreprises multinationales. Il est donc recommandé de recourir plus souvent aux contrôles fiscaux simultanés, en matière de prix de transfert et de faciliter l'échange de renseignements ainsi que le déroulement des procédures amiables. Dans le cadre d'un contrôle simultané, si un redressement intervient, les deux pays concernés doivent s'efforcer d'éviter la double imposition du groupe multinational.

E. Régime de protection

i) Introduction

4.94 L'application du principe de pleine concurrence, exige la recherche de très nombreux éléments de fait et comporte souvent une large marge d'appréciation. Elle laisse place à l'incertitude et peut imposer aux contribuables et aux administrations fiscales une lourde charge administrative, que la complexité des réglementations et des formalités que doivent respecter les contribuables peuvent encore aggraver. C'est pourquoi les pays membres de l'OCDE ont été amenés à s'interroger sur l'opportunité d'instaurer des régimes de protection dans le domaine des prix de transfert.

ii) Définition et finalité des régimes de protection

4.95 Les difficultés que suscite l'application du principe de pleine concurrence peuvent être atténuées si dans certains cas les contribuables peuvent se conformer, pour leurs prix de transfert, à un ensemble de règles simples et si les prix de transfert ainsi fixés sont automatiquement acceptés par l'administration fiscale nationale. C'est ce qu'on appelle un "régime de protection". En matière fiscale, un régime de protection est une réglementation qui s'applique à une catégorie donnée de contribuables exemptés de certaines obligations édictées par la législation fiscale et bénéficiant d'un régime exceptionnel, souvent plus simple. Dans le cas particulier des prix de transfert, l'éventail des règles administratives applicables à un régime de protection se situe entre l'exonération totale des contribuables concernés de l'obligation de se conformer à la législation nationale en matière de prix de transfert et l'obligation de se conformer à diverses règles de procédure pour pouvoir bénéficier du régime de

protection. Il peut s'agir, par exemple, d'imposer au contribuable qu'il établisse ses prix de transfert ou ses résultats d'une certaine manière (en appliquant par exemple une méthode simplifiée de fixation des prix de transfert prescrite par l'administration fiscale), ou de l'astreindre à la fourniture de certains renseignements ou à la tenue de certains comptes pour ses transactions avec des entreprises associées. Avec un régime de protection, l'administration fiscale doit s'investir davantage, puisqu'il faudra assurer le suivi du respect des règles de procédure par le contribuable.

4.96 On peut distinguer pour les régimes de protection deux variantes du point de vue du régime des transactions du contribuable avec des entreprises associées: soit certaines transactions échapperont à l'application des réglementations en matière de prix de transfert (en particulier grâce à la fixation de seuils), soit la réglementation sera simplifiée (par exemple grâce à la fixation de fourchettes dans lesquelles devront s'inscrire les prix ou les bénéfices). Les autorités fiscales devront en tant que de besoin réviser et rendre publics périodiquement ces deux modes de délimitation des régimes de protection. Les régimes de protection ne comportent pas de procédure par laquelle une administration fiscale et un contribuable s'entendent par avance sur la fixation du prix de transfert pour des transactions avec des entreprises associées ("accords préalables en matière de prix de transfert") ; ce mécanisme sera commenté à la section E du présent chapitre. On ne traitera pas non plus dans cette section des dispositions fiscales destinées à empêcher l'endettement "excessif" d'une filiale étrangère (règles relatives à la "sous-capitalisation"), qui seront évoquées au chapitre X du présent rapport.

4.97 Les régimes de protection soulèvent des problèmes importants du point de vue du risque d'arbitraire que peut engendrer la détermination des prix de transfert par les contribuables admis à bénéficier de ces régimes, des possibilités de planification fiscale et du risque de double imposition lié à une éventuelle non-conformité des régimes d'exception au principe de pleine concurrence.

iii) Éléments en faveur de l'utilisation de régimes d'exception

4.98 Les principaux objectifs des régimes de protection sont les suivants: simplifier, pour les contribuables admis à en bénéficier, la mise en conformité avec la réglementation aux fins de l'application du principe de pleine concurrence aux transactions avec des entreprises associées ; donner à une catégorie de contribuables l'assurance que le prix imputé ou perçu au titre de transactions avec des entreprises associées sera accepté par l'administration fiscale sans vérification particulière ; alléger la tâche de l'administration fiscale en ce qu'elle n'aura pas à procéder à des vérifications et

à des contrôles auprès de ces contribuables en ce qui concerne leurs prix de transfert.

a) Allègement des obligations

4.99 La mise en œuvre du principe de pleine concurrence peut exiger la collecte et l'analyse de données difficiles à obtenir et/ou à évaluer. Dans certains cas, la complexité de ces opérations peut être disproportionnée par rapport à la taille de la société ou au volume de ses transactions avec des entreprises associées.

4.100 Les régimes de protection pourraient sensiblement faciliter le respect des obligations en exemptant les contribuables de certaines dispositions. Conçu comme une commodité, un régime de protection confère plus de souplesse, surtout lorsqu'il n'existe pas de prix de pleine concurrence correspondants ou comparables. Dans le cadre d'un régime de protection, le contribuable connaîtrait par avance la fourchette de prix ou de marge bénéficiaire que doit respecter l'entreprise pour bénéficier de ce régime. Il suffirait au contribuable d'appliquer une méthode simplifiée, essentiellement une mesure de la rentabilité, qui lui épargnerait la recherche d'éléments de comparaison et lui permettrait donc d'économiser le temps et les ressources qui auraient dû être consacrés à la détermination des prix de transfert.

b) Certitude

4.101 Un autre avantage des régimes de protection résiderait dans la certitude que les prix de transfert du contribuable seront acceptés par l'administration fiscale. Les contribuables admis au bénéfice du régime de protection auraient l'assurance qu'ils ne seront pas soumis à une vérification ou à un redressement liés à leurs prix de transfert. L'administration fiscale accepterait automatiquement, sans autre examen, tout prix ou résultat dépassant un seuil minimum ou s'inscrivant dans une fourchette préétablie. A cet effet, les contribuables pourraient se voir indiquer les paramètres permettant d'obtenir un prix de transfert ou un résultat acceptable pour l'administration fiscale. Il pourrait s'agir, par exemple, d'un barème de marge commerciale ou d'indicateurs de bénéfices propres à un secteur.

c) Simplification administrative

4.102 Un régime de protection simplifierait la tâche de l'administration fiscale. Une fois défini le groupe de contribuables admis au bénéfice du régime de protection, ces contribuables ne nécessiteraient plus qu'une vérification minimale de leurs prix de transfert et des résultats de leurs

transactions avec des entreprises associées. L'administration fiscale pourrait alors affecter davantage de ressources au contrôle d'autres transactions et d'autres contribuables.

iv) *Problèmes posés par l'utilisation des régimes de protection*

4.103 L'existence d'un régime de protection pour une catégorie donnée de contribuables pourrait avoir un certain nombre de conséquences négatives, que les administrations fiscales doivent apprécier soigneusement par rapport aux avantages qu'elles en attendent. Ces préoccupations résultent du fait que :

- a) l'application du régime de protection dans un pays donné peut non seulement influencer sur le calcul de l'impôt dans ce pays, mais aussi se répercuter sur le calcul de l'impôt pour les entreprises associées d'autres pays ;
- b) il est difficile de définir des critères satisfaisants pour les régimes de protection, qui peuvent donc aboutir à des prix ou résultats non conformes au principe de pleine concurrence.

Ce problème peut être étudié sous plusieurs angles.

4.104 Dans le cadre d'un régime de protection, les contribuables peuvent être exemptés de l'obligation d'appliquer une méthode particulière de détermination des prix, voire d'utiliser une méthode quelconque de détermination des prix à des fins fiscales. Lorsqu'un régime de protection impose une méthode simplifiée de détermination des prix de transfert, il est peu probable que cette méthode corresponde dans tous les cas à celle qui est la plus appropriée à la situation concrète d'un contribuable soumis aux règles de droit commun en matière de détermination des prix de transfert. Par exemple, un régime de protection peut comporter une marge bénéficiaire minimale en pourcentage dans le cadre d'une méthode de bénéfices, alors que le contribuable aurait pu utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre ou d'autres méthodes fondées sur les transactions.

4.105 Dans ce cas, on pourrait considérer qu'il y a incompatibilité avec le principe de pleine concurrence, qui exige l'utilisation d'une méthode de détermination des prix conforme aux conditions que des parties indépendantes réalisant des transactions comparables auraient convenues sur le marché libre dans une situation comparable. Certains secteurs, pour lesquels les biens, matières premières ou services sont normalisés et les prix de marché sont largement connus, comme le secteur du pétrole ou les

industries extractives ou encore le secteur des services financiers, pourraient fort bien appliquer un régime de protection très précis et dérogeant donc moins au principe de pleine concurrence. Mais même dans ces secteurs on observe un vaste éventail de résultats qu'un régime de protection ne parviendrait probablement pas à prendre en compte de façon acceptable pour l'administration fiscale. De plus, l'existence de prix du marché publiés faciliterait sans doute l'utilisation d'une méthode fondée sur les transactions, auquel cas un régime de protection pourra être superflu.

4.106 A supposer même que la méthode de détermination des prix imposée par un régime de protection soit adaptée à certaines situations concrètes, l'application du régime de protection sacrifie la précision au niveau de la déclaration des prix de transfert. Cela tient à la nature même des régimes de protection, car les prix de transfert sont principalement établis avec ces régimes par référence à un objectif normalisé et non en fonction des situations individuelles dans lesquelles s'inscrivent les transactions, élément caractéristique du principe de pleine concurrence. Il s'ensuit que les prix ou résultats conformes à l'objectif normalisé ne sont pas toujours conformes aux prix ou résultats de pleine concurrence.

4.107 Les régimes de protection risquent d'être arbitraires dès lors qu'ils ne correspondent que rarement avec précision aux diverses situations concrètes des entreprises, même lorsqu'elles appartiennent au même secteur ou à la même branche d'activité. On ne pourrait remédier que très difficilement à ce caractère arbitraire, en affectant de nombreux agents qualifiés à la collecte, la vérification et la mise à jour permanente de tout un ensemble de renseignements relatifs à l'évolution des prix et des modalités de fixation des prix. Il faudra que l'administration fiscale obtienne les informations pertinentes pour définir les paramètres du régime de protection et en assurer le suivi ; ce sera pour elle une lourde charge, parce que ces informations risquent de ne pas être faciles à obtenir et que des enquêtes approfondies sur les modalités de détermination des prix de transfert pourront être nécessaires. Or, l'ampleur des recherches indispensables pour définir les paramètres d'un régime de protection qui soit suffisamment précis pour répondre au principe de pleine concurrence risque de remettre en cause l'un des objectifs des régimes de protection, à savoir la simplification du travail administratif.

a) Risque de double imposition et difficultés pour la procédure amiable

4.108 Du point de vue pratique, le problème majeur que posent les régimes de protection réside dans leur impact sur le plan international. En effet, les régimes de protection peuvent influencer sur la stratégie de

détermination des prix des sociétés. L'existence d'"objectifs" fixés par un régime de protection peut inciter les contribuables à modifier les prix qu'ils auraient pratiqués dans d'autres circonstances à l'égard d'entreprises associées, et ce afin d'accroître leurs bénéfices de manière à se conformer aux objectifs et à éviter ainsi la vérification de leurs prix de transfert. Le risque de majoration du revenu imposable dans le pays accordant le régime de protection augmente lorsque ce pays sanctionne lourdement la minoration ou la non-communication de documents, ce qui incite encore davantage les contribuables à faire en sorte que leurs prix de transfert soient acceptés sans autre examen.

4.109 Les contribuables peuvent apprécier la certitude que leur procure un régime de protection au point de relever les prix facturés à des entreprises associées afin d'être admis au bénéfice de ce régime, alors même que ces prix de transfert seront supérieurs aux prix de pleine concurrence qu'ils auraient pratiqués compte tenu de leur situation particulière. Dans ce cas, le régime de protection peut se révéler avantageux pour l'administration fiscale qui l'accorde, puisque les contribuables résidents déclareront davantage de revenus imposables. En revanche, le régime de protection pénalisera à la fois les entreprises associées et leurs administrations fiscales, puisque ces entreprises déclareront moins de bénéfices et de revenus imposables. On se trouve donc devant un problème de partage correct des recettes fiscales entre pays.

4.110 En effet, dans de tels cas, l'administration fiscale du pays défavorisé par ce régime peut ne pas être prête à accepter les prix facturés à ses contribuables à l'occasion de transactions avec des entreprises associées du pays accordant le régime de protection. Ces prix peuvent différer de ceux obtenus avec les méthodes de calcul des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. On peut alors penser que l'administration fiscale étrangère va contester les prix résultant de l'application du régime de protection, avec le risque pour le contribuable de subir une double imposition.

4.111 A première vue, on peut faire valoir que le risque de double imposition va à l'encontre des objectifs de certitude et de simplicité recherchés à l'origine par le contribuable lorsqu'il opte pour le régime de protection. Toutefois, les contribuables peuvent considérer qu'une double imposition limitée constitue un prix acceptable à payer pour ne pas avoir à se conformer à des règles complexes de fixation des prix de transfert.

4.112 Il en résulte que la double imposition peut ne pas être, en soi, un facteur rédhibitoire pour les régimes de protection. On peut faire valoir que le contribuable doit seul décider si le risque de double imposition est acceptable, en optant ou en n'optant pas pour le régime de protection. Mais,

pour que les contribuables se déterminent clairement en fonction de cet arbitrage, il faut que le pays offrant le régime de protection fasse savoir clairement s'il interviendra ou n'interviendra pas pour atténuer la double imposition pouvant résulter de l'utilisation du régime de protection. Le régime de protection permettant au contribuable d'éviter tout examen ou contrôle ultérieur des prix de transfert résultant de son application et les prix ou résultats obtenus n'étant par définition, qu'une approximation de ceux qu'on obtiendrait en appliquant le principe de pleine concurrence, il est tout à fait normal que le contribuable soit prêt, lorsqu'il opte pour un régime de protection, à supporter la double imposition internationale que pourra entraîner la non-acceptation, par une administration fiscale étrangère, des prix de transfert pratiqués dans le cadre du régime de protection. Il en résulte en toute logique que le contribuable, optant pour un régime de protection, devrait en général se voir refuser le droit de porter devant les autorités compétentes des cas de double imposition lorsque l'utilisation du régime de protection aboutit à une double imposition internationale. L'allègement de la double imposition imputable au choix d'un régime de protection par un contribuable ne devrait être accordé dans le pays étranger que si le contribuable peut démontrer que les résultats obtenus par application du régime de protection sont conformes au principe de pleine concurrence.

4.113 Toutefois, l'ajustement des prix de transfert par l'administration fiscale deviendra plus complexe lorsqu'une multinationale a opté pour un régime de protection dans un autre pays, parce que le contribuable contestera probablement l'ajustement pour éviter une double imposition. Sachant que les procédures amiables ne permettent généralement pas d'ajuster à la baisse les prix ou les résultats fixés dans le cadre d'un régime de protection, l'application d'un tel régime risque donc d'avoir des effets négatifs pour l'administration fiscale des pays étrangers.

4.114 L'adoption de régimes de protection dans un pays peut obliger les administrations fiscales des autres pays à examiner la politique de fixation des prix de transfert de l'ensemble des entreprises associées à des entreprises qui ont opté pour un régime de protection, afin de détecter tous les cas éventuels de non-conformité au principe de pleine concurrence. Sinon, il pourra y avoir un transfert de recettes fiscales de ces pays au profit du pays accordant le régime de protection. En conséquence, la simplification administrative obtenue par l'administration fiscale du pays accordant le régime de protection l'est aux dépens des autres pays qui, pour préserver leur base d'imposition, devront déterminer systématiquement si les prix ou résultats autorisés dans le cadre du régime de protection sont compatibles avec ceux qui seraient obtenus en application de leurs propres règles en matière de prix de transfert. Le travail administratif que s'est épargné le pays accordant le régime de protection se trouve ainsi reporté sur les autres pays.

4.115 Les risques de double imposition n'existent pas uniquement lorsqu'un seul pays adopte un régime de protection. L'adoption d'un régime de protection par plusieurs pays n'évitera pas la double imposition si chaque pays adopte des approches et des méthodes contradictoires. Les paramètres retenus dans les régimes de protection de deux pays pour telle ou telle branche d'activité seront sans doute différents, car chaque pays voudra préserver ses recettes fiscales. En théorie, une coordination internationale pourrait parvenir au degré d'harmonisation des systèmes nationaux nécessaire pour empêcher la double imposition. Mais, dans la pratique, il est fort peu probable que deux pays parviennent à harmoniser des régimes de protection contradictoires de façon à éliminer la double imposition.

b) Possibilité de favoriser la planification fiscale

4.116 Les régimes de protection ouvrent également aux contribuables des possibilités de planification fiscale. Les entreprises risquent d'être incitées à modifier leurs prix de transfert de façon à transférer des revenus imposables dans d'autres pays. Cela peut favoriser l'évasion fiscale, dans la mesure où les contribuables mettront en place des mécanismes artificiels pour tirer parti des régimes de protection.

4.117 Si un régime de protection repose sur une moyenne pour un secteur, les contribuables ayant une rentabilité supérieure à la moyenne pourront en tirer parti. Par exemple, une entreprise efficiente pratiquant le prix de pleine concurrence pourra dégager une marge de 15 pour cent sur des ventes à des entreprises associées. Elle aura intérêt à opter pour un régime de protection prévoyant une marge de 10 pour cent. Dans le cadre du régime de protection, elle sera imposée sur un bénéfice minoré, indépendamment du fait que les prix de transfert pour les transactions entre entreprises associées seront sensiblement inférieurs aux prix de pleine concurrence. En conséquence, il y aura transfert de revenu imposable hors du pays. A grande échelle, cela pourra se traduire par une perte de recettes considérable pour le pays offrant le régime de protection. De par la conception même du dispositif, l'administration fiscale n'aura aucun recours pour contrecarrer de tels transferts de bénéfices.

4.118 Les régimes de protection risquent de se traduire par une sous-imposition des revenus à l'échelle internationale, dès lors qu'ils aboutissent à des prix ou des bénéfices ne se rapprochant pas de ceux obtenus en application du principe de pleine concurrence et qu'ils permettent de transférer des revenus imposables vers des pays à faible fiscalité ou des paradis fiscaux.

4.119 Il appartient à chaque pays de décider s'il est disposé à subir une certaine érosion de sa base d'imposition du fait de la mise en œuvre d'un

régime de protection. Les deux éléments fondamentaux pour cet arbitrage sont le champ d'application et l'attrait du régime de protection pour les contribuables, d'une part, et l'érosion des recettes fiscales de l'autre. Plus un régime de protection est attrayant pour les contribuables, plus ceux-ci seront nombreux à opter pour ce régime, ce qui allégera d'autant la tâche de l'administration fiscale. Mais plus le régime de protection est intéressant, plus s'aggrave le risque de perte de recettes fiscales pour cause de minoration de revenus. Quoi qu'il en soit, un tel arbitrage, quels que soient ses coûts ou ses avantages, suppose bien évidemment que l'administration fiscale soit prête à renoncer à une partie de ses prérogatives en matière d'imposition.

c) Problèmes d'équité et d'uniformité

4.120 Enfin, les régimes de protection soulèvent des problèmes d'équité et d'uniformité. En mettant en place un régime de protection, on crée deux ensembles de règles de détermination des prix de transfert ; dans un cas il faut se conformer au principe de pleine concurrence et dans l'autre à des conditions différentes et plus simples. Puisque certains critères doivent nécessairement être fixés pour différencier des autres contribuables ceux qui sont admis au bénéfice du régime de protection, il se peut que, dans certaines circonstances, deux contribuables présentant de grandes similitudes et éventuellement concurrents se situent de part et d'autre du seuil ouvrant droit au régime de protection et soient donc soumis à un traitement fiscal différent : l'un, se conformant aux règles du régime de protection, sera exempté de l'application des obligations de droit commun ; l'autre sera astreint à respecter dans tous les cas le principe de pleine concurrence (soit il traitera en fait dans des conditions de pleine concurrence, soit il sera soumis à une législation sur les prix de transfert fondée sur le principe de pleine concurrence). L'application d'un traitement fiscal préférentiel dans le cadre d'un régime de protection dont bénéficie une catégorie particulière de contribuables risque donc de créer une discrimination et de fausser la concurrence.

v) Recommandations pour l'utilisation des régimes de protection

4.121 L'analyse qui précède suggère que les régimes de protection soulèvent des problèmes fondamentaux, même s'ils peuvent permettre de réaliser un certain nombre d'objectifs en matière de respect et d'administration de la réglementation des prix de transfert. En effet, ils risquent d'avoir des effets pervers sur les décisions de prix des entreprises effectuant des transactions avec des entreprises associées. Ils peuvent aussi

avoir des répercussions négatives sur les recettes fiscales du pays qui applique le régime de protection et sur celles des pays dans lesquels des entreprises associées réalisent des transactions avec des contribuables ayant opté pour un régime de protection. Mais, surtout, les régimes de protection ne sont généralement pas compatibles avec l'application de prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. Il faut mettre en balance ces inconvénients et les avantages escomptés des régimes de protection, à savoir d'un côté la certitude et la simplicité pour le contribuable et de l'autre l'allègement de la charge administrative pour l'autorité fiscale.

4.122 Le droit commun de la fiscalité ne comporte aucune garantie de certitude pour le contribuable, car l'administration fiscale doit conserver la possibilité de contrôler tous les éléments du calcul de l'impôt sur le revenu du contribuable, notamment dans le domaine des prix de transfert. Fondamentalement, la mise en place d'un régime de protection signifie que l'administration fiscale renonce en partie à ses prérogatives au profit de l'application de règles automatiques. Les administrations fiscales peuvent ne pas être disposées à aller si loin, en jugeant essentiel de conserver la possibilité de vérifier l'exactitude de la charge fiscale et de l'assiette de l'impôt telles qu'elles ont été calculées par le contribuable lui-même. En outre, la simplicité d'application doit souvent être subordonnée à d'autres objectifs de politique fiscale, comme la fourniture de pièces justificatives et le dépôt de déclarations raisonnables et adéquates et la prévention de l'évasion fiscale.

4.123 Par ailleurs, les administrations fiscales disposent sur un plan général d'une grande souplesse pour la mise en œuvre de la législation fiscale. Elles peuvent choisir d'affecter plus de ressources à des dossiers concernant de gros contribuables ou se caractérisant par une proportion importante de transactions entre entreprises associées, en se montrant plus tolérantes à l'égard des petits contribuables. Certes, des pratiques administratives plus souples à l'égard des petits contribuables ne sauraient remplacer un régime formel de protection, mais elles peuvent servir, jusqu'à un certain point, les mêmes objectifs que les régimes de protection. Eu égard aux considérations qui précèdent, des régimes dérogatoires en faveur de certaines catégories de contribuables pour la détermination des prix de transfert ne sont généralement pas jugés souhaitables et la mise en place de régimes de protection n'est donc pas recommandé.

F. Les accords préalables en matière de prix de transfert¹

i) *Définition et caractéristiques des accords préalables en matière de prix de transfert*

4.124 Un accord préalable en matière de prix de transfert ("APP") est un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période. La procédure d'APP est engagée à l'initiative du contribuable ; elle suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales. L'APP a pour objet de compléter les mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes qui ont trait aux prix de transfert. C'est lorsque les mécanismes traditionnels échouent ou sont difficiles à mettre en œuvre que l'APP se révèle le plus utile. Des Principes détaillées pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix de transfert dans le cadre de la procédure amiable («APP PA») ont été adoptés en octobre 1999 et sont reproduites dans une annexe à cette publication.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.125 L'un des principaux problèmes que pose l'APP est celui de son degré de spécificité. Puisqu'il régira la détermination des prix de transfert du contribuable sur un certain nombre d'années, faut-il par exemple définir uniquement la méthode de détermination des prix de transfert ou fixer des résultats plus spécifiques? D'une manière générale, il faut être très prudent lorsqu'on va au-delà de la méthode de ses modalités d'application et des hypothèses de base, parce que les éléments plus spécifiques se fondent sur des prévisions.

4.126 La fiabilité d'une prévision utilisée dans un APP est fonction à la fois de la nature de cette prévision et des hypothèses clés sur lesquelles elle repose. A titre d'exemple, il ne serait pas raisonnable de considérer que dans des conditions de pleine concurrence le taux d'emprunt à court terme d'une entreprise donnée dans le cadre d'un groupe restera égal à six pour cent les trois années suivantes. Une prévision plus plausible serait que ce taux soit égal au LIBOR majoré d'un pourcentage fixe. Cette prévision serait encore

¹ Des indications additionnelles pour la conclusion d'accords préalables de prix dans le cadre de la procédure amiable («APP PA») sont disponibles en Annexe aux Principes.

plus fiable si l'on ajoutait une hypothèse concernant la notation de l'entreprise (en décidant, par exemple, que la majoration du LIBOR sera modifiée si la notation change).

4.127 Autre exemple : il ne serait pas judicieux de fixer une formule de partage des bénéfices entre entreprises associées si la répartition des fonctions entre les entreprises est appelée à se modifier. Il serait en revanche possible de fixer une telle formule si certaines hypothèses clés permettaient de bien articuler le rôle de chaque entreprise. Dans certains cas, il pourrait même sans doute être possible de formuler une prévision raisonnable au sujet d'un ratio réel de partage des bénéfices approprié si l'on peut s'appuyer sur suffisamment d'hypothèses.

4.128 Pour se prononcer sur le degré de spécificité d'un APP dans chaque cas d'espèce, l'administration fiscale doit bien avoir conscience que ce sont les prévisions concernant l'évolution future des bénéfices envisagée dans l'absolu qui paraissent les moins plausibles. On pourrait certes utiliser comme élément de comparaison les taux de bénéfices d'entreprises indépendantes, mais il est également difficile de les prévoir vu leur fréquente instabilité. La définition d'hypothèses clés pertinentes et l'utilisation de fourchettes peuvent permettre d'obtenir des prévisions plus fiables. Les données rétrospectives concernant la branche d'activité peuvent constituer également une utile référence.

4.129 En résumé, la fiabilité d'une prévision dépend des circonstances de chaque cas d'espèce. Les contribuables et les administrations fiscales doivent prêter une grande attention à la fiabilité des prévisions lorsqu'il s'agit de définir la portée d'un APP. L'APP ne devrait pas comporter de prévisions qui ne sont pas fiables. En général, on pourra formuler une prévision plus fiable pour l'adéquation d'une méthode et de son application, ainsi que pour les hypothèses de base formulées, que pour les résultats futurs (niveau de prix ou des bénéfices).

4.130 Il existe dans certains pays des accords unilatéraux par lesquels l'administration fiscale et le contribuable qui relève de sa compétence s'entendent sans intervention des autres administrations fiscales concernées. Or, un APP unilatéral peut avoir une incidence sur l'impôt dû par des entreprises associées dans d'autres pays. Lorsque les APP unilatéraux sont autorisés, les autorités compétentes des autres pays concernés doivent être informées le plus tôt possible de la procédure, afin qu'elles puissent se prononcer sur l'acceptabilité d'un accord bilatéral dans le cadre de la procédure amiable. En tout état de cause, les pays ne doivent pas stipuler dans un APP unilatéral qu'ils sont susceptibles de conclure avec un contribuable l'obligation pour ce dernier de renoncer à la procédure amiable si un différend portant sur des prix de transfert survient; si un autre pays

opère un ajustement de prix de transfert concernant une transaction ou une question couverte par l'APP unilatéral, le premier pays est encouragé à examiner le bien-fondé d'un ajustement corrélatif et à ne pas considérer que l'APP unilatéral constitue un règlement irréversible.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.131 Du fait des problèmes de double imposition, la plupart des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux (c'est-à-dire avec un ou plusieurs autres pays) et, en fait, certains pays n'admettent pas les APP unilatéraux (c'est-à-dire les APP entre le contribuable et une seule administration fiscale). La démarche bilatérale (ou multilatérale) a beaucoup plus de chances de réduire le risque de double imposition, d'être équitable pour l'ensemble des administrations fiscales et des contribuables concernés et d'offrir plus de certitude aux contribuables. Par ailleurs, dans certains pays, la législation interne ne permet pas à l'administration fiscale de conclure directement avec le contribuable un accord contraignant, de sorte qu'un APP ne peut être conclu qu'avec l'autorité compétente d'un État partie à une convention dans le cadre de la procédure amiable. Dans les développements qui suivent, on ne prendra pas en compte dans les APP les accords unilatéraux, sauf référence expresse à ce type d'accord.

4.132 Les administrations fiscales peuvent juger les APP particulièrement utiles pour résoudre les problèmes de répartition des bénéfices ou d'imputation de revenus qui se posent dans le contexte des opérations mondiales sur titres et sur marchandises et également ceux qui ont trait aux accords multilatéraux de contribution aux coûts. Les APP peuvent également se révéler fructueux pour régler les problèmes que soulève l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour les problèmes de répartition, les activités des établissements stables et des succursales.

4.133 Les APP, y compris lorsqu'ils sont unilatéraux, diffèrent à certains égards des décisions anticipées traditionnelles que peuvent rendre certaines administrations fiscales. En outre, l'APP prend généralement en compte des éléments de fait, alors que les décisions anticipées traditionnelles se limitent généralement à l'interprétation de points de droit à partir des faits soumis par le contribuable. En cas de décision anticipée traditionnelle, l'administration fiscale ne s'interroge pas sur les faits évoqués par le contribuable, alors que dans le cas d'un APP, il est probable que les faits seront analysés en profondeur. En outre, l'APP porte généralement sur plusieurs transactions, plusieurs catégories de transactions récurrentes ou sur l'ensemble des transactions internationales du contribuable au cours d'une période donnée. Par contre, la décision anticipée traditionnelle ne vaut généralement que pour une transaction donnée.

4.134 La coopération des entreprises associées est vitale pour la réussite des négociations qui aboutiront à l'APP. Par exemple, les entreprises associées devront normalement indiquer aux administrations fiscales la méthode qu'elles jugent la plus appropriée compte tenu de leur situation particulière. Les entreprises associées devront également fournir des documents étayant leurs propositions, par exemple des données concernant le secteur, les marchés et les pays qui seront pris en compte dans l'accord. En outre, les entreprises associées pourront identifier des transactions sur le marché libre qui sont comparables ou similaires à leurs transactions du point de vue des activités économiques exercées et des conditions des prix de transfert -- par exemple pour ce qui est des coûts économiques et des risques encourus, etc. -- et effectuer une analyse fonctionnelle du type de celle décrite au chapitre I du présent rapport.

4.135 En général, les entreprises associées sont autorisées à participer à la procédure d'obtention d'un APP, en présentant le dossier et en négociant avec les administrations fiscales concernées, en leur fournissant les informations nécessaires et en recherchant avec elles un accord en matière de prix de transfert. Du point de vue des entreprises associées, cette possibilité peut paraître offrir des avantages par rapport à la procédure amiable conventionnelle.

4.136 La procédure d'APP achevée, l'administration fiscale devra donner confirmation aux entreprises associées de son ressort qu'aucun ajustement de ses prix de transfert ne sera effectué tant qu'elles se conformeront aux clauses des accords. L'APP devra également comporter, pour les années futures, une clause de révision ou d'annulation se référant éventuellement à une "fourchette" en cas de modification importante des opérations de l'entreprise ou de circonstances économiques imprévisibles (par exemple, des modifications importantes des taux de change) ayant une incidence importante sur la fiabilité de la méthode utilisée lorsque des entreprises indépendantes auraient jugé ces changements importants pour la fixation de leurs prix de transfert.

4.137 Un APP peut porter sur l'ensemble des prix de transfert du contribuable (c'est la solution qui a la préférence de certains pays) ou laisser au contribuable la possibilité de limiter sa demande d'APP à des filiales ou des transactions interentreprises déterminées. En général, l'APP ne s'applique qu'aux exercices futurs et aux transactions futures, sa durée étant fonction de la branche d'activité, des produits ou des transactions en cause. Les entreprises associées pourront limiter leur demande à certains exercices futurs. L'APP pourra également ouvrir la possibilité d'appliquer la méthode convenue de fixation des prix de transfert pour résoudre des problèmes similaires qui se sont posés lors d'exercices antérieurs non prescrits. Mais, pour ce faire, il faudra alors l'accord de l'administration fiscale, du

contribuable et, le cas échéant, de celle de l'État avec lequel une convention fiscale a été conclue.

4.138 Naturellement, chaque administration fiscale partie à l'APP voudra vérifier que les contribuables de son ressort se conforment à l'APP. Elle pourra le faire en général de deux manières. Premièrement, elle pourra exiger du contribuable un rapport annuel faisant état de la conformité de ses prix de transfert aux conditions prévues dans l'APP et montrant la validité des hypothèses de base. Deuxièmement, elle pourra continuer à examiner la situation du contribuable dans le cadre de ses vérifications régulières, sans remettre en question la validité de la méthode. Elle pourra se borner à vérifier les données initiales sur lesquelles s'est fondée la proposition d'APP et à déterminer si celui-ci s'est conformé aux conditions prévues dans l'APP. Elle pourra également vérifier la véracité des informations consignées dans l'APP et dans les rapports annuels et l'application systématique de la méthode retenue. Tout ce qui n'a pas trait à l'APP relèvera de la procédure ordinaire de vérification.

4.139 L'APP devra pouvoir faire l'objet d'une annulation, même rétroactive, en cas de fraude ou de dénaturation d'informations au cours des négociations, ou en cas d'inobservation par le contribuable des conditions prévues dans l'APP. En cas de proposition d'annulation d'un APP, l'administration fiscale qui est à l'origine de la proposition doit informer les autres administrations de son intention et de ses motifs.

ii) *Approches possibles pour des règles juridiques et administratives régissant les accords préalables en matière de prix de transfert*

4.140 Les APP qui font intervenir l'autorité compétente d'un État cocontractant relèvent de la procédure amiable de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, bien qu'ils n'y soient pas expressément mentionnés. Le paragraphe 3 de cet article dispose que les autorités compétentes "s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention". Tout en indiquant que l'article 25 paragraphe 3 vise les difficultés d'ordre général concernant une catégorie de contribuables, le paragraphe 32 des Commentaires reconnaît expressément que ces difficultés ont pu être soulevées à l'occasion d'un cas particulier. Dans un certain nombre de cas, si des APP ont été mis en place, c'est parce que l'application des règles en matière de prix de transfert à une catégorie particulière de contribuables soulève des doutes et des difficultés. L'article 25 paragraphe 3 précise également que les autorités compétentes peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les

cas non prévus par la Convention. Les APP bilatéraux devraient relever de cette disposition parce que l'un de leurs objectifs est d'éviter la double imposition. La Convention prévoit des ajustements des prix de transfert, mais elle n'indique aucune méthode ou procédure particulière, si ce n'est le principe de pleine concurrence de l'article 9. On peut donc considérer que les APP sont autorisés par le paragraphe 3 de l'article 25, car les affaires spécifiques de prix de transfert soumises à un APP ne sont pas visées ailleurs dans la Convention. L'article 26, relatif à l'échange de renseignements, peut également faciliter les APP en instaurant une coopération entre les autorités compétentes sous la forme d'échanges de renseignements.

4.141 Par ailleurs, les administrations fiscales peuvent s'appuyer sur les prérogatives générales qui leur sont conférées en droit interne dans le domaine de l'administration de l'impôt pour conclure des APP. Dans certains pays, l'administration fiscale est habilitée à formuler à l'intention des contribuables des instructions administratives ou de procédures décrivant le régime fiscal des transactions et la méthode adéquate de fixation des prix. Comme on l'a vu ci-dessus, la législation fiscale de certains pays membres de l'OCDE comporte également des dispositions permettant aux contribuables d'obtenir des décisions spécifiques à diverses fins. Même si ces décisions n'ont pas été spécifiquement conçues pour les APP, leur champ d'application est souvent suffisamment large pour les couvrir.

4.142 Certains pays ne peuvent pas, en vertu de leur droit interne, conclure des APP. Toutefois, lorsqu'une convention fiscale comporte une disposition relative à la procédure amiable similaire à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les autorités compétentes devraient en général être autorisées à conclure un APP si les problèmes que posent les prix de transfert sont susceptibles d'entraîner une double imposition ou de soulever des difficultés ou des doutes quant à l'interprétation ou à l'application de la Convention. Un tel accord serait juridiquement contraignant pour les deux États et créerait des droits pour le contribuable concerné. Dans la mesure où les conventions de double imposition priment sur le droit interne, l'absence de base juridique en droit interne pour la conclusion d'un APP n'empêchera pas l'application d'un APP au titre de la procédure amiable.

iii) Avantages offerts par les APP

4.143 Un dispositif d'APP peut être très utile pour les contribuables parce qu'il élimine l'incertitude en rendant plus prévisible le régime fiscal des transactions internationales. Dès lors que les conditions à remplir ont été respectées, l'APP constitue pour les contribuables concernés un facteur de

sécurité juridique pour le régime fiscal des opérations régies par l'APP, et ce pour une période fixée à l'avance. Dans certains cas, l'APP comportera une possibilité de prorogation. Il pourra également donner lieu à une renégociation par les administrations fiscales et les contribuables concernés, à son expiration. Grâce à cette sécurité que lui procure l'APP, le contribuable est mieux à même de prévoir ses charges fiscales, ce qui est de nature à favoriser l'investissement.

4.144 Les APP sont l'occasion pour les administrations fiscales et les contribuables de se consulter et de coopérer dans un esprit de concertation. La possibilité qui s'offre d'examiner des problèmes fiscaux complexes dans un cadre plus serein que celui d'une vérification des prix de transfert peut favoriser la libre circulation des informations entre toutes les parties concernées, en vue d'un résultat qui soit juridiquement correct et réalisable dans la pratique. L'absence de confrontation peut également conduire à plus d'objectivité pour l'examen des données et renseignements fournis que dans un cadre plus ou moins contentieux (procès, par exemple). L'étroite concertation et l'étroite coopération nécessaires entre les administrations fiscales pour la mise en œuvre d'un dispositif d'APP se traduisent également par des relations plus étroites entre les pays parties à la convention pour tout ce qui concerne la fixation des prix de transfert.

4.145 L'APP est susceptible d'éviter aux contribuables et aux administrations fiscales les vérifications et les actions en justice longues et coûteuses auxquelles peut donner lieu la fixation des prix de transfert. Lorsqu'un APP a été conclu, les administrations fiscales auront sans doute à consacrer moins de ressources aux contrôles ultérieurs des déclarations d'impôt du contribuable, parce qu'elles seront mieux informées. Il pourra toutefois être difficile de suivre l'application de l'accord. La procédure d'APP peut en elle-même également faire gagner du temps aux contribuables comme aux administrations fiscales par rapport aux vérifications traditionnelles, bien qu'il puisse n'y avoir au total aucun gain net de temps, par exemple dans les pays où la procédure de suivi n'est pas formalisée et où l'existence d'un APP n'a pas d'incidence directe sur le montant des ressources consacrées à la mise en œuvre de la législation fiscale.

4.146 Les APP bilatéraux et multilatéraux réduisent très sensiblement ou éliminent la possibilité de double imposition ou de non-imposition juridiques ou économiques, dès lors que tous les États concernés participent. En revanche, les APP unilatéraux n'apportent pas de certitude pour la réduction de la double imposition, parce que les administrations fiscales qui ont à connaître des transactions régies par ces accords peuvent considérer que la méthode adoptée ne donne pas un résultat conforme au principe de pleine concurrence. En outre, les APP bilatéraux ou multilatéraux peuvent améliorer la procédure amiable en faisant gagner beaucoup de temps pour la

conclusion d'un accord amiable, dans la mesure où les autorités compétentes ont affaire à des données actuelles et non à des données portant sur des exercices antérieurs, dont la collecte peut se révéler difficile et exiger de longs délais.

4.147 Les obligations de communication de renseignements dans le cadre d'un dispositif d'APP et l'esprit de coopération qui préside à la négociation de l'APP peuvent permettre aux administrations fiscales de mieux comprendre certaines opérations internationales complexes auxquelles se livrent les entreprises multinationales. Grâce à un dispositif d'APP, il est possible de mieux connaître et de mieux comprendre les aspects extrêmement techniques et les éléments de fait de certaines opérations, comme les transactions financières à l'échelle mondiale, et les problèmes fiscaux qu'elles soulèvent. L'acquisition de compétences très pointues pour certains secteurs ou certaines catégories sera bénéfique pour les administrations fiscales, qui pourront ainsi rendre un meilleur service aux autres contribuables se trouvant dans des situations similaires. Par le biais d'un dispositif d'APP, les administrations fiscales ont accès à des données sectorielles très utiles et sont à même d'analyser les méthodes de fixation des prix dans un esprit de coopération.

iv) Inconvénients des APP

4.148 Les APP unilatéraux peuvent soulever de sérieux problèmes pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Du point de vue des autres administrations fiscales, des problèmes peuvent se poser si elles sont en désaccord avec les conclusions de l'APP. Du point de vue des entreprises associées, l'un de ces problèmes tient à l'incidence qu'ils peuvent avoir sur leur comportement. Contrairement aux APP bilatéraux ou multilatéraux, les APP unilatéraux risquent de ne pas réduire l'incertitude pour le contribuable concerné ni la double imposition économique ou juridique pour le groupe multinational. Si le contribuable, pour éviter des enquêtes longues et coûteuses sur ses prix de transfert ou des sanctions démesurées, accepte un accord se traduisant par une sur-imputation de revenus au profit du pays avec lequel il conclut l'APP, ce sont les autres pays qui verront s'alourdir leurs charges administratives. Ces motifs ne doivent pas conduire le contribuable à conclure un APP.

4.149 Les APP unilatéraux posent un autre problème, celui de l'ajustement corrélatif. La souplesse qu'offre l'APP peut avoir la conséquence suivante : le contribuable et l'entreprise associée feront en sorte que leurs prix s'inscrivent dans la fourchette autorisée par l'APP. En cas d'APP unilatéral, il faut absolument que cette souplesse préserve le principe de pleine concurrence, puisqu'une autorité compétente étrangère refusera

probablement d'opérer un ajustement corrélatif découlant d'un APP non conforme selon elle, au principe de pleine concurrence.

4.150 L'APP peut présenter un autre inconvénient s'il repose sur des prévisions concernant l'évolution du marché qui ne sont pas fiables, sans comporter les hypothèses clés nécessaires (voir ci-dessus). Pour éviter le risque de double imposition, il faut que le dispositif d'APP reste souple, parce qu'un APP rigide pourra ne pas refléter correctement des conditions de pleine concurrence.

4.151 Un dispositif d'APP risque de faire peser au départ de lourdes contraintes sur les services chargés de la vérification des prix de transfert, puisque les administrations fiscales devront généralement faire appel à des ressources affectées à d'autres missions (par exemple les contrôles, le conseil, le contentieux, etc.). Le contribuable, soucieux de réaliser ses objectifs industriels et commerciaux et de respecter ses calendriers, pourra demander la conclusion d'un APP dans les plus brefs délais et le programme d'APP dans son ensemble dépendra souvent des exigences des milieux d'affaires. Or, il n'y aura pas toujours coïncidence entre ces exigences et le programme de gestion des ressources des administrations fiscales, qui éprouveront des difficultés à mener de front la négociation d'APP et des travaux tout aussi importants. Le renouvellement d'un APP prendra certes probablement moins de temps que sa conclusion initiale. En effet, on pourra essentiellement s'attacher lors du renouvellement à la mise à jour et à l'adaptation des éléments de fait ainsi que des critères et calculs industriels, commerciaux et économiques. Pour éviter une double imposition (ou une non-imposition), il faudra dans le cas d'APP bilatéraux obtenir l'accord des autorités compétentes des deux États contractants pour le renouvellement d'un APP.

4.152 Les APP peuvent présenter un autre inconvénient lorsqu'une administration fiscale a conclu un certain nombre d'APP bilatéraux ne couvrant qu'une partie des entreprises associées d'un groupe multinational. N'aura-t-on pas alors tendance à conclure les APP ultérieurs sur des bases similaires à celles des accords précédents, sans tenir suffisamment compte des conditions prévalant sur d'autres marchés ? Il faut prendre garde à ne pas considérer les résultats d'APP antérieurs comme représentatifs pour tous les marchés.

4.153 On peut craindre également que, de par sa nature même, la procédure d'APP intéresse les contribuables qui se sont toujours acquittés correctement de leurs obligations fiscales. Dans certains pays, l'expérience a montré que, la plupart du temps, les contribuables intéressés par les APP sont les très grandes entreprises qui font l'objet de contrôles périodiques et dont les méthodes de fixation des prix sont examinées de toute manière. La

différence dans la vérification effectuée du prix de transfert porterait sur la date plus que sur le contenu. De même, il n'a pas été démontré que les APP ne présentent un intérêt que pour ces contribuables. En fait, il semble déjà que les contribuables qui ont eu des problèmes avec les administrations fiscales en matière de prix de transfert et qui souhaitent y mettre fin soient souvent intéressés par l'application d'un APP. L'administration fiscale risque donc de consacrer à ces contribuables des ressources et des compétences qu'il serait préférable d'affecter au contrôle de contribuables moins scrupuleux, de façon à réduire le risque de perte de recettes. Il sera sans doute très difficile de parvenir à un équilibre, parce qu'un dispositif d'APP nécessite en général un personnel très expérimenté et souvent spécialisé. Les demandes d'APP peuvent concerner surtout certains domaines ou secteurs, par exemple les transactions financières à l'échelle mondiale, ce qui risque de surcharger le personnel spécialisé que les autorités fiscales ont déjà affecté à ces domaines. Si elles veulent pouvoir faire face à des demandes imprévisibles d'APP de la part de contribuables exerçant leurs activités dans certains secteurs, les administrations fiscales ont besoin de temps pour former des spécialistes de ces secteurs.

4.154 Outre ces préoccupations, un dispositif d'APP mal géré peut se heurter aux écueils éventuels évoqués ci-après. Les administrations fiscales qui recourent aux APP doivent s'employer à éviter ces écueils au fur et à mesure que la pratique des APP se développe.

4.155 A titre d'exemple, un APP pourra exiger des informations sur la branche d'activité et sur le contribuable plus détaillées que celles nécessaires pour la vérification de prix de transfert. Tel ne devrait pas être le cas en principe et les exigences en matière de documentation ne devraient pas être plus lourdes pour un APP que pour une vérification excepté le fait que, dans le cadre d'un APP, l'administration fiscale devra disposer de précisions concernant les prévisions et leurs fondements, alors que ces éléments ne tiennent pas une place essentielle dans le cadre d'un contrôle de prix de transfert, qui porte sur des transactions ayant déjà eu lieu. En fait, comme on l'a vu précédemment, il faudrait s'efforcer de limiter la documentation pour les APP, en la circonscrivant aux éléments qui se rapportent aux pratiques industrielles ou commerciales du contribuable. Il faut que les administrations fiscales reconnaissent que :

- a) les informations accessibles au public concernant les concurrents et les transactions comparables sont limitées;
- b) tous les contribuables n'ont pas les moyens de procéder à une analyse approfondie du marché;

- c) seules les sociétés-mères peuvent être parfaitement informées de la politique de fixation des prix au sein du groupe.

4.156 On peut également craindre qu'un APP permette à l'administration fiscale d'examiner les opérations en cause de façon plus approfondie qu'en cas de vérification des prix de transfert selon les circonstances de l'affaire. Le contribuable devra fournir des renseignements détaillés sur la fixation de ses prix de transfert et se conformer à toute autre obligation que l'administration fiscale lui imposera pour s'assurer du respect des conditions édictées dans l'APP. Mais il n'est pas à l'abri des vérifications normales périodiques auxquelles l'administration fiscale pourra procéder sur d'autres points. Ce n'est pas parce qu'il a conclu un APP que le contribuable échappera obligatoirement à un contrôle de ses opérations de fixation de prix de transfert. Le contribuable pourra avoir encore à démontrer qu'il s'est conformé de bonne foi aux conditions prévues par l'APP, que les principales énonciations de l'APP restent valables, que les données utilisées pour appliquer la méthode retenue étaient correctes, que les hypothèses de base sur lesquelles repose l'APP demeurent exactes et sont systématiquement respectées et que la méthode est appliquée de façon cohérente. Les administrations fiscales devront donc faire en sorte que les procédures d'APP ne soient pas trop lourdes et n'imposent pas aux contribuables des contraintes allant au delà des conditions d'application de l'APP.

4.157 Des problèmes peuvent également se poser si les administrations fiscales font un usage abusif, à des fins de vérification, des renseignements obtenus lors d'un APP. Si le contribuable retire sa demande d'APP ou si celle-ci est rejetée après instruction du dossier, les renseignements non factuels qu'il a fournis dans le cadre de cette demande, tels que les propositions de règlement, les avis, opinions et jugements ne peuvent être considérés comme utilisables à des fins de vérification. En outre, il ne faut pas qu'une demande infructueuse d'APP par un contribuable incite l'administration fiscale à déclencher un contrôle de sa situation.

4.158 Les administrations fiscales doivent également préserver la confidentialité des secrets d'affaires et des autres informations et documents sensibles qui leur sont soumis au cours de la procédure d'APP. Par conséquent, les règles internes concernant la divulgation des informations doivent être appliquées. En cas d'APP bilatéral, il faut que les règles en matière de confidentialité s'appliquent aux États avec lesquels une convention fiscale a été conclue, de manière à empêcher la divulgation au public de données confidentielles.

4.159 Un dispositif d'APP ne pourra pas être utilisé par tous les contribuables parce qu'il met en œuvre une procédure coûteuse et longue et que les petits contribuables ne disposeront généralement pas des ressources

nécessaires. Tel sera en particulier le cas si des experts indépendants doivent intervenir. Les APP risquent donc de ne contribuer à résoudre essentiellement que les affaires de prix de transfert de grande envergure. En outre, un dispositif d'APP exigeant des moyens importants de la part de l'administration fiscale, celle-ci ne pourra probablement satisfaire qu'une partie des demandes. Dans l'évaluation des APP, les administrations fiscales peuvent atténuer ces problèmes potentiels en s'assurant que les renseignements demandés correspondent à l'importance des transactions internationales en cause.

v) *Recommandations*

a) *D'ordre général*

4.160 Depuis que les Principes ont été publiés en 1995, de nombreux pays de l'OCDE ont expérimenté les APP. Ces pays semblent être satisfaits de ce dispositif jusqu'à présent. On peut donc s'attendre à ce que, lorsque les circonstances s'y prêtent, l'expérience des APP se développe. Le succès d'un dispositif d'APP est fonction de plusieurs éléments: le soin apporté à la recherche du degré approprié de spécificité de l'accord, sur la base d'hypothèses clés, la bonne gestion du dispositif et la présence de garde-fous destinés à éviter les écueils évoqués ci-dessus, ce à quoi il faut ajouter la souplesse et l'ouverture d'esprit qui doit présider à cette procédure.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.161 Certains des problèmes que posent les APP du point de vue de leurs modalités et de leur portée exigent une plus grande expérience pour pouvoir être pleinement résolus et faire l'objet d'un accord entre les pays membres, l'un de ces problèmes étant celui des APP unilatéraux. Le Comité des affaires fiscales se propose de suivre de près le développement des APP et d'œuvrer à plus de cohérence dans les pratiques des pays qui utilisent ce dispositif.

(Amendé le 16 juillet 2009)

b) *Champ d'application d'un accord*

4.162 Dans l'examen du champ d'application d'un accord, les contribuables et les administrations fiscales doivent prêter une attention particulière à la fiabilité des prévisions. Il faut en général faire preuve d'une grande prudence lorsque l'APP va au delà de la méthodologie utilisée, de son application et des hypothèses de base. Voir paragraphes 4.124-4.129.

c) Accords unilatéraux ou bilatéraux (multilatéraux)

4.163 Dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement entre les autorités compétentes via la procédure amiable de la convention correspondante. Dans le cadre d'un APP bilatéral, les contribuables risquent moins de se sentir obligés de conclure un APP ou d'accepter un accord non conforme au principe de pleine concurrence pour éviter des enquêtes coûteuses et longues et d'éventuelles sanctions. En outre, un APP bilatéral réduit sensiblement les risques de non-imposition ou de double imposition des bénéfices. De plus, la conclusion d'un APP par le biais de la procédure amiable peut être la seule formule ouverte à l'administration fiscale d'un pays que sa législation interne n'autorise pas à conclure directement avec le contribuable des accords contraignants.

d) Égalité d'accès de tous les contribuables aux APP

4.164 Comme on l'a vu précédemment, la procédure d'APP, de par sa nature, peut de fait limiter son accessibilité, aux gros contribuables. Les contribuables se trouvant dans des situations identiques ne devant pas être traités différemment, on peut se demander ce qu'il en est des principes d'égalité et d'uniformité. Une répartition souple des moyens des administrations fiscales peut remédier à ces préoccupations. Il faudra peut-être également que les administrations fiscales envisagent la possibilité de mettre en place une procédure simplifiée pour les petits contribuables. Les administrations fiscales devraient veiller à adapter les informations recherchées dans l'évaluation des APP à l'importance des transactions internationales en cause.

e) Mise en place d'accords entre les autorités compétentes relatifs aux APP et amélioration des procédures

4.165 Une harmonisation des pratiques concernant les APP entre les pays qui utilisent ce dispositif pourrait être bénéfique aussi bien pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Par conséquent, les administrations fiscales des pays concernés pourraient envisager la conclusion d'accords entre autorités compétentes portant sur les APP. Ces accords pourraient fixer des Principes directeurs généraux et certaines modalités pour la mise en œuvre de la procédure amiable lorsque le contribuable a demandé un APP concernant des prix de transfert.

4.166 En outre, les APP bilatéraux devraient répondre à certaines exigences. A titre d'exemple, il faudrait que chacune des administrations fiscales se voie transmettre simultanément les mêmes informations jugées

nécessaires et pertinentes et que la méthode convenue soit conforme au principe de pleine concurrence.

G. Arbitrage

4.167 Les échanges et les investissements s'internationalisant de plus en plus, les différends fiscaux auxquels ils donnent lieu occasionnellement se situent eux aussi de plus en plus sur le plan international. Plus précisément, ils ne mettent plus seulement en cause de simples litiges entre un contribuable et son administration fiscale, mais également des désaccords entre administrations fiscales. Bien souvent, le groupe multinational n'a pas le rôle principal et les véritables protagonistes sont les gouvernements. Bien que traditionnellement, les problèmes de double imposition soient résolus par la procédure amiable, cette procédure ne garantit pas une solution, si, après consultation, les administrations fiscales ne peuvent pas s'entendre d'elles-mêmes et s'il n'existe pas de mécanisme qui, comme la clause d'arbitrage évoquée à l'article 25 paragraphe 5, permette de résoudre le problème. Si toutefois une convention fiscale spécifique contient une clause d'arbitrage analogue à celle visée à l'article 25 paragraphe 5, ce prolongement de la procédure amiable permet un règlement de l'affaire en soumettant à l'arbitrage un ou plusieurs points sur lesquels les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre.

(Amendé le 16 juillet 2009)

4.168 Dans la mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, l'article 25 a été complété par un nouveau paragraphe 5 qui stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord dans un délai de deux ans, les problèmes laissés en suspens seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolus par arbitrage. Ce prolongement de la procédure amiable garantit que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas en question, celle-ci sera alors rendue possible en les soumettant à un arbitrage ayant force obligatoire. L'arbitrage visé à l'article 25 paragraphe 5 fait partie intégrante de la procédure amiable et ne constitue pas une solution de rechange pour résoudre des différends relatifs à des conventions fiscales entre États. Les paragraphes 45-67 des Commentaires sur l'article 25 fournissent des indications sur la phase d'arbitrage de la procédure amiable.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

4.169 L'existence d'une clause d'arbitrage analogue à celle évoquée à l'article 25 paragraphe 5 dans une convention bilatérale en particulier devrait améliorer l'efficacité de la procédure amiable proprement dite,

même dans les cas où le recours à l'arbitrage n'est pas nécessaire. L'existence même de cette possibilité devrait encourager l'utilisation accrue de la procédure amiable dans la mesure où tant les pouvoirs publics que les contribuables sauront d'emblée que le temps et les efforts investis dans la procédure amiable aboutiront vraisemblablement à un résultat satisfaisant. En outre, les gouvernements auront intérêt à veiller à ce que la procédure amiable soit menée efficacement afin de ne pas devoir ultérieurement engager de procédures supplémentaires.

(Remplacé le 16 juillet 2009)

4.170 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*

4.171 *(Supprimé le 16 juillet 2009)*

Chapitre V

Documentation

A. Introduction

5.1 Le présent chapitre fournit aux administrations fiscales des orientations générales à prendre en compte pour l'établissement de règles et/ou de procédures relatives aux documents à demander aux contribuables dans le cadre d'une vérification concernant des prix de transfert. Il contient également des indications destinées à aider les contribuables à identifier les documents qui leur seraient les plus utiles pour démontrer que leurs transactions avec des entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence et donc pour résoudre les problèmes se rapportant aux prix de transfert et faciliter les vérifications fiscales.

5.2 Les obligations en matière de documentation peuvent être fonction des règles qui régissent la charge de la preuve dans le pays concerné. Dans la plupart des pays, c'est l'administration fiscale qui a la charge de la preuve. Par conséquent, le contribuable n'a pas à prouver que ses prix de transfert ont été correctement calculés tant que l'administration fiscale n'a pas démontré *prima facie* que la fixation des prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Le but de ce chapitre n'est pas d'imposer aux contribuables une charge de la preuve qui soit plus lourde que celle résultant des règles de droit interne. On notera toutefois que, même si la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, celle-ci peut raisonnablement obliger le contribuable à soumettre certains documents concernant ses prix de transfert, parce que, sans informations suffisantes, l'administration fiscale ne pourra pas instruire correctement le dossier. En fait, lorsque le contribuable ne fournit pas des documents suffisants, il peut y avoir dans certains pays renversement de la charge de la preuve, sous la forme d'une présomption réfragable en faveur de l'ajustement proposé par l'administration fiscale. Ce qui est peut-être encore plus important, c'est que l'administration fiscale et le contribuable devraient s'efforcer de démontrer de bonne foi, indépendamment de la charge de la preuve, qu'ils ont calculé

les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. Le fait que la charge de la preuve incombe au contribuable, si tel est le cas, ne doit pas influencer sur la façon dont l'administration fiscale conduira la vérification. La charge de la preuve ne doit jamais constituer, ni pour l'administration fiscale ni pour le contribuable, un prétexte à des assertions sans fondements ou invérifiables à propos de prix de transfert.

B. Principes directeurs concernant les règles et procédures en matière de documentation

5.3 Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert sur le plan fiscal conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de cette détermination. Par conséquent, le contribuable doit normalement examiner si ses prix de transfert sont calculés correctement sur le plan fiscal avant de fixer ces prix. Par exemple, il serait souhaitable que le contribuable examine si des données comparables concernant des transactions sur le marché libre sont disponibles. Le contribuable pourrait également examiner, sur la base des informations dont il peut raisonnablement disposer, si les conditions dans lesquelles ses prix de transfert ont été établis au cours des années précédentes ont changé, dès lors que les prix de transfert pour l'année en cours doivent être fixés sur la base de ces conditions.

5.4 Lorsque le contribuable examine si la façon dont il fixe ses prix de transfert est correcte du point de vue fiscal, il devrait mettre en œuvre les mêmes principes de gestion prudente que lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. Pour l'application de ces principes, il serait normal que le contribuable établisse des pièces écrites -- ou s'y réfère -- témoignant des efforts qu'il a déployés pour se conformer au principe de pleine concurrence, ces documents faisant notamment état des informations à la base de la fixation des prix de transfert, des facteurs pris en compte et de la méthode retenue. L'administration fiscale est en droit d'attendre du contribuable, lorsqu'il fixe ses prix de transfert pour une certaine activité industrielle ou commerciale, qu'il établisse ou se procure de tels documents relatifs à la nature de l'activité et à la détermination des prix de transfert et qu'il les conserve pour pouvoir les produire en tant que de besoin à l'occasion d'une vérification fiscale. Cela devrait aider le contribuable à remplir correctement ses déclarations d'impôt. On notera toutefois qu'il ne devrait pas être obligatoire de produire ces types de documents, ou de les établir pour examen par l'administration fiscale, au moment même de la détermination du prix ou de la déclaration fiscale. Les

documents qu'il y aurait lieu de demander lors de la déclaration d'impôt sont indiqués au paragraphe 5.15.

5.5 Dans la mesure où l'intérêt de l'administration fiscale est en définitive que les documents nécessaires lui soient transmis en temps voulu lorsqu'elle en fait la demande à l'occasion d'une vérification, la procédure de conservation des documents devrait être laissée à la discrétion du contribuable. Par exemple, le contribuable pourra choisir de conserver les documents en cause sous la forme d'originaux en l'état ou sous la forme d'un recueil bien structuré, dans la langue qui lui convient, jusqu'au moment où les documents devront être soumis à l'administration fiscale. Le contribuable devra toutefois se conformer aux demandes raisonnables qui lui seront faites pour ce qui est de la traduction des documents soumis à l'administration fiscale.

5.6 Pour l'examen de la validité des prix de transfert à des fins fiscales, il faudra sans doute, en application des principes de gestion prudente, que le contribuable établisse des pièces écrites (ou s'y réfère) qui ne seraient normalement pas établies (ou auxquelles il ne se référerait normalement pas) en dehors du contexte fiscal, et certains documents pouvant émaner d'entreprises étrangères associées. En ce qui concerne ces types de documents, l'administration fiscale devrait soigneusement veiller à maintenir un juste équilibre entre ses besoins en documentation et le coût et la charge administrative que représente pour le contribuable la création ou l'obtention de ces documents. Par exemple, le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour obtenir des documents d'entreprises étrangères associées ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données comparables concernant les transactions sur le marché libre s'il a de bonnes raisons de penser, compte tenu des principes exposés dans le présent rapport, que de telles données n'existent pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu. Les administrations fiscales devraient également reconnaître qu'elles peuvent recourir aux dispositions des conventions bilatérales de double imposition qui ont trait à l'échange de renseignements pour obtenir ces informations, dès lors que cette procédure est appelée à être rapide et efficace.

5.7 Par conséquent, si certains des documents susceptibles d'être normalement utilisés pour déterminer un prix de transfert de pleine concurrence à des fins fiscales sont d'un type spécifique, le contribuable ne devrait pas être tenu d'établir ou d'obtenir de tels documents, sauf s'ils sont indispensables pour une vérification raisonnable de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence et peuvent être obtenus ou établis par le contribuable sans frais disproportionnés. Le contribuable ne devrait pas être tenu d'établir ou d'obtenir des documents au-delà du minimum

nécessaire pour pouvoir déterminer raisonnablement la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence.

5.8 Conformément aux orientations données ci-dessus, le contribuable ne devrait pas être tenu de conserver au-delà d'un délai raisonnable conforme aux règles générales de droit interne applicable à des documents de type similaire, les pièces qu'il a établies ou auxquelles il s'est référé en liaison avec des transactions qui ont eu lieu au cours d'années pour lesquelles l'ajustement ne peut plus être effectué pour cause de prescription. De plus, les administrations fiscales ne devraient pas normalement demander des documents se rapportant à ces années, même lorsqu'ils ont été conservés. Toutefois, ces documents pourront être parfois utiles pour une vérification des prix de transfert portant sur une année ultérieure non prescrite -- par exemple lorsque le contribuable conserve de sa propre initiative de tels documents se rapportant à des contrats à long terme -- ou pour déterminer si les normes de comparabilité relatives à l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert pour cette année ultérieure sont respectées. Les administrations fiscales devraient garder à l'esprit les difficultés rencontrées lorsqu'il s'agit de rechercher des documents portant sur des années antérieures et elles devraient limiter ces demandes aux cas où elles ont de bonnes raisons d'examiner les documents en question en liaison avec la transaction faisant l'objet d'une vérification.

5.9 Les administrations fiscales devraient également, pour les documents qui n'ont été disponibles qu'après exécution de la transaction en cause, limiter les demandes à ceux qui peuvent raisonnablement contenir des informations utiles, déterminées conformément aux principes énoncés au chapitre I qui régissent l'utilisation des données portant sur plusieurs années, ou des informations concernant des éléments de fait qui existaient au moment de la fixation du prix de transfert. Pour juger de l'adéquation des documents, l'administration fiscale devra se demander dans quelle mesure le contribuable aurait pu raisonnablement disposer d'informations au moment de la fixation du prix de transfert.

5.10 En outre, les administrations fiscales ne devraient pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou sous leur contrôle ou qui ne peuvent pas autrement être raisonnablement obtenus, par exemple des renseignements qui ne peuvent pas être légalement obtenus ou qui ne peuvent pas en fait être obtenus par le contribuable parce qu'ils présentent un caractère confidentiel pour le concurrent du contribuable ou parce qu'ils n'ont pas été rendu publics et ne peuvent pas être obtenus par le biais d'une demande normale de renseignements ou la consultation d'informations du marché.

5.11 Dans de nombreux cas, des informations relatives aux entreprises étrangères associées sont indispensables pour les vérifications portant sur des prix de transfert. Mais, pour rassembler ces informations, le contribuable pourra éprouver des difficultés qu'il ne rencontre pas pour établir sa propre documentation. Lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée, ou n'en est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté parce qu'il ne contrôle pas l'entreprise associée. Quoi qu'il en soit, les normes comptables et les obligations de documentation (y compris les délais impartis pour établir et soumettre cette documentation) diffèrent d'un pays à l'autre. Les documents demandés par le contribuable ne seront pas toujours du type de ceux que l'entreprise étrangère associée devrait établir en vertu des principes de gestion prudente et la rédaction ainsi que la traduction de ces documents pourront prendre beaucoup de temps et se révéler très coûteuses. Ces éléments doivent être pris en compte pour définir l'obligation de documentation du contribuable.

5.12 Il ne faudra pas toujours étendre la demande de renseignements à toutes les entreprises associées qui ont participé à la transaction contrôlée. A titre d'exemple, pour la fixation d'un prix de transfert dans le cas d'un distributeur exerçant des fonctions limitées, il pourra suffire d'obtenir des renseignements sur ces fonctions sans étendre la demande d'information aux autres membres du groupe multinational.

5.13 Les administrations fiscales devraient veiller à ce qu'il n'y ait aucune divulgation au public de secrets commerciaux, professionnels et scientifiques ou d'autres données confidentielles. Les administrations fiscales doivent donc faire preuve de discrétion lorsqu'elles demandent ce type de renseignements et s'engager à préserver leur confidentialité vis-à-vis des tiers, sauf dans la mesure où ces informations doivent être divulguées lors d'instances judiciaires en audience publique ou dans des décisions judiciaires. Il faudra mettre tout en œuvre pour que cette confidentialité soit préservée dans toute la mesure du possible lors de ces instances et dans ces décisions.

5.14 Les contribuables doivent reconnaître que, malgré les restrictions qui peuvent exister dans le domaine de la documentation, l'administration fiscale aura à déterminer un prix de transfert de pleine concurrence même si les informations disponibles sont incomplètes. Ils doivent donc être conscients que de bonnes pratiques en matière de tenue de livres et de comptes et la production spontanée de documents sont susceptibles de rendre plus crédible la façon dont ils ont fixé leurs prix de transfert. Tel sera le cas, que l'affaire soit relativement simple ou relativement complexe. Néanmoins, plus l'affaire sera complexe et inhabituelle, plus la documentation revêtira d'importance.

5.15 Les administrations fiscales devraient limiter la quantité d'informations demandées au stade de l'établissement de la déclaration d'impôt. A ce moment, aucune transaction particulière pouvant donner lieu à une vérification des prix de transfert n'a été identifiée. Il serait excessif de demander à ce stade une documentation détaillée sur toutes les transactions transfrontières entre entreprises associées et de demander cette documentation à toutes les entreprises participant à ces transactions. Par conséquent, il ne serait pas raisonnable d'exiger que le contribuable fournisse avec sa déclaration d'impôt des documents justifiant le mode de calcul de chacun des prix de transfert. Cela risquerait d'entraver les échanges et les investissements internationaux. Les documents dont la production est exigée au stade de la déclaration d'impôt devraient se limiter à ceux qui sont suffisants pour permettre à l'administration fiscale de se faire une idée des contribuables devant faire l'objet d'un examen plus approfondi.

C. Informations utiles pour la détermination des prix de transfert

5.16 Les informations utiles pour une vérification portant sur des prix de transfert sont fonction des faits et circonstances du cas d'espèce. C'est pourquoi il n'est pas possible de définir d'une manière générale la quantité précise et la nature des informations qui, en temps normal, pourraient être exigées par l'administration et devraient être fournies par le contribuable au moment d'une vérification. Il existe cependant un certain nombre de caractéristiques communes à toutes les vérifications portant sur des prix de transfert qui nécessitent des informations concernant le contribuable, les entreprises associées, la nature de la transaction et la base de calcul du prix de cette transaction. La section suivante indique les informations qui pourraient être utiles, en fonction des circonstances propres à chaque cas particulier. Elle s'efforce de faire apparaître le type d'informations qui faciliteraient la vérification dans l'ensemble des cas, étant entendu que les informations visées ne sauraient constituer une norme minimale à respecter. Il ne s'agit pas non plus de dresser une liste exhaustive des informations que l'administration fiscale serait en droit d'exiger.

5.17 Les analyses dans l'optique du principe de pleine concurrence nécessitent en général des informations sur les entreprises associées participant aux transactions qui ne sont pas effectuées sur le marché libre, sur les transactions en cause, sur les fonctions exercées, sur les conditions pratiquées par des entreprises indépendantes réalisant des transactions ou des opérations similaires, sur tous les autres éléments qui ont pu être évoqués dans le présent rapport, compte tenu également des orientations données au paragraphe 5.4. D'autres informations complémentaires concernant les transactions entre entreprises associées peuvent être

également utiles. Il peut s'agir de la nature et des conditions de la transaction, de ses conditions économiques et des biens sur lesquels elle porte, des modalités de circulation du produit ou du service entre les entreprises associées et de la modification des conditions commerciales ou de la renégociation d'accords en vigueur. Il pourra s'agir également d'une description des circonstances de toute transaction connue entre le contribuable et une entreprise indépendante similaires à celles de la transaction avec une entreprise étrangère associée et de toutes informations pouvant être utiles pour savoir si des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence dans des circonstances comparables auraient conclu une transaction conçue de façon similaire. Parmi les autres informations pouvant être utiles, on citera une liste des entreprises comparables ayant conclu des transactions similaires aux transactions en cause.

5.18 Dans une affaire de prix de transfert, il peut être utile de se reporter à des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé à la transaction en cause, ces informations étant les suivantes:

- i. une description succincte de l'entreprise;
- ii. la structure organisationnelle;
- iii. les liens de participation au sein du groupe multinational;
- iv. le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation au cours des derniers exercices qui précèdent la transaction;
- v. le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées, par exemple le montant des ventes de marchandises en stock, les prestations de services, la location d'actifs corporels, l'utilisation et le transfert de biens incorporels et les intérêts de prêts.

5.19 Des informations sur la fixation des prix, concernant notamment la stratégie des entreprises et les circonstances particulières entrant en jeu, peuvent être également utiles. Ces informations pourront porter sur les facteurs qui ont influé sur la fixation des prix ou la politique de fixation des prix du contribuable et de l'ensemble du groupe multinational. Cette politique de prix pourra consister, par exemple, à majorer d'une marge fixe les coûts de fabrication, à déduire du prix de vente aux utilisateurs finals, les coûts correspondants lorsque les parties associées étrangères exercent des activités de vente en gros, ou à pratiquer une politique intégrée de fixation des prix ou de répartition des coûts à l'échelle de l'ensemble du groupe. Les

informations concernant les facteurs qui ont conduit à l'adoption d'une telle politique peuvent aider une entreprise multinationale à convaincre les administrations fiscales que sa politique en matière de prix de transfert est conforme aux conditions qui président aux transactions effectuées sur le marché libre. Des précisions pourront être utiles également en ce qui concerne le choix et l'application de la méthode utilisée pour fixer les prix de transfert et sa conformité au principe de pleine concurrence. On notera à cet égard que les informations les plus utiles concernant la fixation des prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence peuvent être fonction de la méthode utilisée.

5.20 Les circonstances particulières à prendre en compte sont notamment celles qui ont trait à l'existence éventuelle de transactions compensatoires ayant un effet sur la détermination du prix de pleine concurrence. En pareil cas, il est utile de disposer de documents pour établir les faits en cause, définir les liens qualitatifs entre les transactions et évaluer la compensation. L'établissement de documents au moment même de la transaction permet d'éviter au maximum le recours à des reconstitutions a posteriori. Comme on l'a vu au chapitre I, une transaction compensatoire peut avoir lieu, par exemple, lorsque le vendeur livre des produits à un prix moins élevé parce que l'acheteur lui fournit gratuitement certains services, lorsqu'une redevance plus élevée est fixée pour compenser une réduction volontaire du prix des produits et lorsqu'un accord de licences croisées ne donnant pas lieu au paiement de redevances est conclu pour l'utilisation d'un droit de propriété industrielle ou d'un savoir-faire technique.

5.21 Les autres circonstances particulières peuvent être la stratégie de gestion ou le type d'entreprises concernées. On peut citer comme exemple la stratégie mise en œuvre par le contribuable pour entrer sur un nouveau marché, accroître sa part de marché, lancer de nouveaux produits sur un marché ou faire face à un renforcement de la concurrence.

5.22 La situation générale du contribuable, du point de vue industriel et commercial, pourra également entrer en ligne de compte. Les informations utiles pourront être notamment celles qui concernent l'environnement de l'entreprise au moment considéré, ses modifications prévisibles et l'influence que ces modifications peuvent exercer sur le secteur où opère le contribuable, les dimensions du marché, les conditions de concurrence, le cadre réglementaire, le progrès technologique et le marché des changes.

5.23 Des informations concernant les fonctions exercées (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques encourus) peuvent être utiles pour l'analyse fonctionnelle à laquelle il est normalement procédé pour appliquer le principe de pleine concurrence. Les fonctions comprennent la fabrication, l'assemblage, la gestion des achats et des matières, la commercialisation, la

vente en gros, la gestion des stocks, la gestion des garanties, les activités de publicité et de promotion des ventes, les activités de transport et d'entreposage, les conditions des prêts et des paiements, la formation, la gestion du personnel.

5.24 Les risques encourus susceptibles d'être pris en compte dans l'analyse fonctionnelle sont les risques de variation des coûts, des prix ou des stocks, les risques de succès ou d'échec de la recherche-développement, les risques financiers, en particulier de variation des taux de change et des taux d'intérêt, les risques liés aux conditions de crédit et de paiement, les risques découlant de la responsabilité du fait des produits et les risques industriels ou commerciaux liés à la propriété de biens ou d'équipements.

5.25 Des informations financières peuvent être également utiles lorsqu'il faut comparer les situations bénéficiaires ou déficitaires des entreprises associées avec lesquelles le contribuable conclut des transactions soumises aux règles de fixation des prix de transfert. Ces informations peuvent consister en documents expliquant les profits ou pertes dans la mesure nécessaire pour évaluer le bien-fondé de la politique de prix de transfert au sein d'un groupe multinational. Il peut également s'agir de documents concernant les dépenses supportées par des entreprises étrangères associées, notamment pour la promotion des ventes ou la publicité.

5.26 Certaines informations financières utiles pourront en outre se trouver entre les mains de l'entreprise étrangère associée. Il pourra s'agir d'informations sur les coûts de fabrication, les coûts de recherche-développement et/ou les frais généraux et administratifs.

5.27 Il pourra être également utile de disposer de documents faisant apparaître les procédures de négociation pour la détermination ou la révision des prix des transactions avec des entreprises étrangères associées. Lorsque les contribuables négocient pour fixer ou réviser le prix d'une transaction avec des entreprises associées, il pourra être utile de disposer de documents contenant des prévisions des dépenses administratives et commerciales qui seront supportées par les filiales étrangères, notamment pour ce qui est des frais de personnel, d'amortissement, de commercialisation, de distribution ou de transport, et expliquant le mode de détermination des prix de transfert (par exemple la déduction, pour les filiales, d'une marge brute par rapport au prix de vente estimé facturé à l'utilisateur final).

D. Résumé des recommandations concernant la documentation

5.28 Les contribuables devraient raisonnablement s'efforcer, au moment où ils fixent leurs prix de transfert, de déterminer si ces prix sont corrects sur le plan fiscal du fait de leur conformité au principe de pleine

concurrence. Les administrations fiscales devraient être en droit, pour vérifier la conformité au principe de pleine concurrence, d'obtenir les documents établis ou ayant servi de référence à cet effet. Toutefois, les besoins de documentation devraient être déterminés au regard des principes de gestion prudente qui régiraient l'évaluation d'une décision industrielle ou commerciale d'un niveau similaire de complexité. De plus, il faudrait tenir compte du coût et des charges administratives, en particulier lorsque sont appelés à être créés des documents qui n'auraient pas été établis ou n'auraient pas été utilisés comme référence dans un contexte autre que fiscal. Les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances. Les contribuables doivent être néanmoins conscients que des pratiques adéquates en matière d'archivage et la production spontanée de documents facilitent les vérifications et la solution des problèmes que peuvent poser le prix de transfert.

5.29 Les administrations fiscales et les contribuables devraient coopérer davantage pour tout ce qui concerne la documentation, afin d'éviter de trop lourdes obligations en matière de documentation tout en faisant en sorte que, grâce à des informations suffisantes, le principe de pleine concurrence puisse être correctement appliqué. Les contribuables devraient produire les informations pertinentes en leur possession et les administrations fiscales devraient reconnaître qu'elles peuvent recourir dans certains cas aux dispositions des conventions fiscales concernant l'échange de renseignements pour moins solliciter le contribuable dans le cadre d'une vérification. Le Comité des affaires fiscales se propose d'étudier de façon plus approfondie le problème de la documentation afin de dégager des orientations complémentaires pouvant aider les contribuables et les administrations fiscales dans ce domaine.

Chapitre VI

Considérations particulières applicables aux biens incorporels

A. Introduction

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

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

risques importants (par exemple en matière de responsabilité contractuelle, de responsabilité du fait des produits ou d'atteinte à l'environnement).

B. Biens incorporels commerciaux

i) Généralités

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

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

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

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

6.6 Déterminer l'existence d'un bien incorporel manufacturier ou de commercialisation demande beaucoup d'attention. C'est ainsi que toutes les dépenses de recherche et développement n'aboutissent pas à un bien incorporel manufacturier qui ait de la valeur et toutes les activités commerciales n'entraînent pas nécessairement la création d'un bien incorporel de commercialisation. Il peut être difficile de déterminer dans quelle mesure une dépense donnée a permis d'obtenir un actif industriel ou

commercial et de calculer l'incidence économique de cet actif pour un exercice donné.

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

ii) Exemples: brevets et marques de fabrique

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

peuvent être en mesure de vendre les mêmes produits ou des produits similaires dès lors qu'ils utilisent des signes distinctifs différents.

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

6.10 Une marque peut s'appliquer soit à des produits spécifiques soit à une ligne de produits. C'est peut-être sur le marché de la consommation finale que les marques sont le plus familières, mais elles peuvent exister à tous les stades de commercialisation. Les services aussi peuvent être fournis sous une marque déterminée. Une marque de fabrique ou de commerce appartient habituellement à une seule personne, par exemple à une société juridiquement indépendante. Un nom commercial (souvent le nom d'une entreprise) peut avoir la même force de pénétration qu'une marque et il peut être déposé comme elle. Par exemple, les noms de certaines entreprises multinationales dans les branches des produits pharmaceutiques ou de l'électronique ont une grande valeur pour la promotion des ventes et ils peuvent être utilisés pour la commercialisation d'un grand nombre de produits ou services. Les noms de personnages connus, de stylistes, de sportifs, d'acteurs, de personnalités du monde du spectacle, etc. peuvent aussi être utilisés comme noms commerciaux et/ou comme marques et

constituent souvent des instruments de commercialisation particulièrement efficaces.

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

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

C. Application du principe de pleine concurrence

i) Généralités

6.13 Les lignes directrices définies aux chapitres I, II et III pour l'application du principe de pleine concurrence valent aussi pour la détermination de prix de transfert entre entreprises associées dans le cas de biens incorporels. Ce principe peut toutefois s'avérer particulièrement difficile à appliquer lorsqu'on a affaire à des transactions entre entreprises associées portant sur des biens incorporels, parce que ces biens peuvent avoir un caractère spécifique compliquant la recherche de biens comparables et, parfois, la détermination de la valeur au moment de la transaction. En outre, dans certains cas, des entreprises associées, pour des raisons

commerciales tout à fait légitimes tenant aux liens qu'elles ont entre elles, peuvent mettre au point des modalités de transfert que des entreprises indépendantes n'envisageraient pas (voir chapitre I, paragraphe 1.10 et 1.36).

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

6.15 Cette analyse est importante si l'on veut veiller à ce qu'une entreprise associée n'ait pas à payer pour l'acquisition ou l'utilisation d'un bien incorporel une somme calculée sur la base de l'utilisation la plus intensive ou la plus productive de ce bien lorsque celui-ci est d'une utilité plus limitée pour l'entreprise associée compte tenu de ses activités et des autres éléments à prendre en considération. En pareil cas, il faudrait s'attacher à l'utilité du bien pour déterminer la comparabilité. On voit donc combien il importe de prendre en compte tous les faits et toutes les conditions entourant les transactions lors de la détermination de la comparabilité des transactions.

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

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

contexte (par exemple, un nouveau design, une intensification de la publicité de la marque par son propriétaire) entraîne une révision des conditions de rémunération.

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

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

6.19 Un contrat de "savoir-faire" et un contrat de services peuvent faire l'objet d'un traitement différent dans un pays donné selon sa législation fiscale interne ou les conventions qu'il a conclues avec d'autres pays. Cette question sera examinée de plus près par le Groupe de travail n° 1 sur la double imposition et les questions connexes. La perception d'une retenue à la source sur les versements effectués au profit de non-résidents peut

dépendre de la manière dont on envisage le contrat. Si le paiement est considéré comme une commission au titre de services rendus, il n'est généralement pas imposé dans le pays d'origine à moins que l'entreprise bénéficiaire n'exerce ses activités dans ce pays par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que la commission puisse être imputée à cet établissement stable. En revanche, les redevances versées pour l'utilisation de biens incorporels sont soumises à une retenue à la source dans certains pays.

iii) *Calcul d'un versement de pleine concurrence*

6.20 Lorsqu'on applique le principe de pleine concurrence à des transactions entre entreprises associées faisant intervenir des biens incorporels, il faut tenir compte de certains facteurs spécifiques qui affectent la comparabilité des transactions entre entreprises associées et des transactions sur le marché libre. Parmi ces facteurs figurent les avantages attendus du bien incorporel (qui peuvent être déterminés au moyen d'un calcul de valeur actualisée nette). Les autres facteurs sont notamment : les limites de la zone géographique à l'intérieur de laquelle les droits peuvent être exercés ; les restrictions à l'exportation des biens produits en vertu des droits transférés ; le caractère exclusif ou non exclusif des droits transférés ; les investissements (pour construire de nouvelles usines ou acquérir des machines spéciales), les dépenses de démarrage et les travaux de développement nécessaires sur le marché ; les possibilités en matière de sous-licences, le réseau de distribution du licencié, et la question de savoir si celui-ci a le droit de bénéficier des développements ultérieurs du bien incorporel par l'entreprise cédante.

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

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

6.23 Pour déterminer un prix de pleine concurrence dans le cas d'une vente ou de la concession d'une licence portant sur un bien incorporel, il est possible d'utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre lorsque le même propriétaire a transféré des biens incorporels comparables ou en a cédé la licence dans des conditions comparables à des entreprises indépendantes. Le montant des règlements effectués dans le cadre de transactions comparables entre entreprises indépendantes du même secteur peut également servir d'indication lorsque ces informations sont disponibles et il peut être souhaitable d'établir une fourchette de prix. Les offres faites à des parties indépendantes ou les offres loyales de licenciés concurrents peuvent également être prises en compte. Si l'entreprise associée cède le bien incorporel à des tiers par voie de sous-licence, il sera possible d'utiliser sous une forme ou sous une autre la méthode du prix de revente pour analyser les conditions de la transaction entre entreprises associées.

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

6.25 Par exemple, il est possible que des chaussures de sport de marque transférées dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées soient comparables à des chaussures de sport transférées sous une marque

différente dans le cadre d'une transaction sur le marché libre, aussi bien pour ce qui est de la qualité et des caractéristiques de la chaussure elle-même que pour ce qui est de son acceptabilité par le consommateur et des autres caractéristiques de la marque sur ce marché. Lorsqu'une telle comparaison n'est pas possible, on peut aussi se référer, si l'on dispose d'éléments suffisants, à des comparaisons entre le volume des ventes, les prix et les bénéfices réalisés pour des produits de marque et ceux concernant des produits similaires qui n'ont pas cette marque. Il est donc possible d'utiliser les ventes de produits sans marque comme transactions comparables aux ventes de produits de marque par ailleurs comparables, mais seulement dans la mesure où des ajustements peuvent être effectués pour tenir compte de la valeur ajoutée par la marque. Par exemple, des chaussures de sport de marque "A" peuvent être comparables à des chaussures sans marque à tous égards (après ajustements) sauf en ce qui concerne la marque elle-même. Dans ce cas, la prime attribuable à la marque peut être déterminée en comparant une chaussure sans marque présentant des caractéristiques différentes, transférée dans le cadre d'une transaction sur le marché libre, à son équivalent de marque, également transféré dans le cadre d'une transaction sur le marché libre. On pourra s'appuyer sur cette information pour déterminer le prix de la chaussure de sport de marque "A", des ajustements pouvant être nécessaires pour tenir compte de l'incidence des caractéristiques différentes sur la valeur de la marque. Mais ces ajustements peuvent être particulièrement difficiles lorsqu'un produit de marque dispose d'une telle position dominante sur le marché que le produit générique s'adresse essentiellement à un marché différent, notamment lorsqu'il s'agit de produits très élaborés.

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

6.27 Pour déterminer si les conditions d'une transaction faisant intervenir des biens incorporels sont conformes au principe de pleine concurrence, on peut examiner le montant, la nature et l'incidence des dépenses exposées par l'entreprise qui a mis au point ou exploité le bien incorporel pour déterminer la comparabilité ou éventuellement la valeur relative des contributions de chaque partie, en particulier lorsqu'une méthode

du partage des bénéfices est utilisée. Toutefois, il n'y a pas nécessairement de lien entre les coûts et la valeur. En particulier, la valeur vénale équitable effective d'un bien incorporel n'est souvent pas mesurable en fonction des dépenses encourues pour la mise au point et la préservation du bien incorporel. Cela s'explique notamment par le fait que les biens incorporels, comme les brevets et le savoir-faire, découlent parfois d'activités de recherche-développement longues et onéreuses. L'importance des budgets de recherche-développement dépend de divers facteurs comme la politique des concurrents en place ou potentiels, la rentabilité attendue de l'activité de recherche et l'évolution des bénéfices, de considérations liées au chiffre d'affaires ou d'une évaluation du rendement des activités passées de recherche-développement. On peut chercher à couvrir les budgets de recherche développement par les ventes de produits même si les produits en question peuvent ne pas être un résultat direct et peut-être même pas un résultat indirect de la recherche-développement. Par ailleurs, les biens incorporels peuvent nécessiter des dépenses constantes de recherche-développement et de contrôle de la qualité, dont un grand nombre de produits peuvent bénéficier.

iv) *Détermination du prix de pleine concurrence lorsque l'évaluation est très incertaine au moment de la transaction*¹

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

6.29 En fonction des faits et des circonstances, des entreprises indépendantes peuvent procéder de différentes manières pour faire face à ce problème de l'incertitude de l'évaluation lorsqu'elles fixent le prix d'une transaction. L'une des possibilités consiste à fixer le prix dès le départ sur la

¹ Un exemple illustrant l'application du principe de pleine concurrence aux actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine se trouve en Annexe aux Principes.

base des avantages escomptés (compte tenu des divers facteurs économiques entrant en ligne de compte). Pour déterminer les avantages escomptés, des entreprises indépendantes rechercheraient dans quelle mesure l'évolution future est envisageable et prévisible. Dans certains cas, des entreprises indépendantes jugeront que des prévisions d'avantages sont suffisamment fiables pour que le prix de la transaction soit fixé dès le départ en fonction de ces prévisions, sans se réserver le droit de procéder à des ajustements à l'avenir.

6.30 Dans d'autres cas, des entreprises indépendantes jugeront que la fixation du prix uniquement sur la base des avantages escomptés ne permet pas de se prémunir suffisamment contre les risques liés à la forte incertitude qui entoure l'évaluation du bien incorporel. Des entreprises indépendantes pourront alors opter pour des contrats de plus faible durée ou faire figurer dans leurs contrats des clauses de révision des prix, de façon à se prémunir contre des événements imprévisibles. Par exemple, le taux de la redevance pourra être relevé à mesure qu'augmentent les ventes du licencié.

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

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

6.33 L'administration fiscale éprouvera certes des difficultés, notamment si le contribuable ne se montre pas coopératif, pour déterminer quels sont les bénéfices qui étaient raisonnablement prévisibles au moment

où a été conclue la transaction. On peut imaginer, par exemple, qu'un contribuable transfère un bien incorporel à une entreprise associée, fixe une redevance qui ne reflète pas la valeur ultérieure avérée du bien corporel et fasse valoir plus tard qu'il n'était pas possible, au moment du transfert, de prévoir le succès qu'à eu le produit. En pareil cas, l'administration fiscale, au vu des événements ultérieurs, pourra être conduite à s'interroger sur la façon dont auraient procédé des entreprises indépendantes en fonction des informations raisonnablement disponibles au moment de la transaction. Il faudra en particulier se demander si les entreprises associées avaient l'intention d'établir et ont effectivement établi des prévisions que des entreprises indépendantes auraient jugées adéquates, compte tenu des événements raisonnablement prévisibles et des risques d'événements imprévisibles, et si des entreprises indépendantes auraient veillé à se prémunir par des moyens supplémentaires contre le risque lié à l'incertitude entourant l'évaluation.

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

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

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

6.36 Des problèmes très délicats peuvent se poser pour les prix de transfert lorsque des activités de commercialisation sont le fait d'entreprises qui ne sont pas propriétaires de la marque ou du nom commercial dont elles assurent la promotion (cas, notamment, du distributeur de produits de marque). Il faut alors déterminer quel est, pour ces activités, le mode de rémunération adéquat de l'entreprise effectuant la commercialisation. Il

s'agit de savoir si cette entreprise doit être rémunérée en tant que prestataire de services, au titre de la prestation de services promotionnels, ou si dans certains cas elle pourra bénéficier d'une fraction des revenus supplémentaires imputables au bien incorporel de commercialisation. Une autre question se pose dans ce contexte: comment identifier les revenus imputables au bien incorporel de commercialisation?

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

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

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

Chapitre VII

Considérations particulières applicables aux services intra-groupe

A. Introduction

7.1 Le présent chapitre examine les problèmes qui se posent en matière de prix de transfert pour déterminer si des services ont été rendus par un membre d'un groupe multinational à d'autres membres de ce groupe et, dans l'affirmative, pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable à ces services intra-groupe. On n'examinera pas, ou seulement incidemment, si des services ont été rendus en application d'un accord de répartition des coûts selon lequel les membres d'une entreprise multinationale achètent, produisent ou fournissent conjointement des biens, des services et/ou des biens incorporels en partageant les frais occasionnés par ces activités entre les différentes parties à l'accord et, dans l'affirmative, on ne cherchera pas à déterminer le prix de pleine concurrence approprié. Les accords de répartition des coûts font l'objet du chapitre VIII.

7.2 Presque tous les groupes multinationaux doivent prendre des dispositions pour fournir à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial. On peut mentionner à cet égard les services de gestion, de coordination et de contrôle au niveau de l'ensemble du groupe. Les dépenses relatives à la fourniture de ces services peuvent être supportées au départ par la société mère, par un membre du groupe spécialement désigné ("un centre de service du groupe") ou par un autre membre du groupe. Une entreprise indépendante ayant besoin d'un service peut l'obtenir auprès d'un prestataire spécialisé dans ce type de services ou se charger elle-même du service en question (en interne). De même, une entreprise membre d'un groupe multinational qui a besoin d'un service peut l'obtenir directement ou indirectement auprès d'entreprises indépendantes ou auprès d'une ou plusieurs entreprises associées du même groupe multinational (service intra-

groupe) ou assurer elle-même l'exécution de ce service. Parmi les services intra-groupe, on trouve souvent des services qui peuvent en général être fournis à l'extérieur du groupe par des entreprises indépendantes (tels que les services juridiques et comptables) ainsi que des services qui sont généralement exécutés en interne (par exemple, les services assurés par l'entreprise elle-même tels que le contrôle financier central, les conseils financiers ou la formation du personnel).

7.3 Les modalités mises en œuvre pour les prestations de services intra-groupe sont parfois liées à celles qui ont trait au transfert de biens corporels ou incorporels (ou à la cession de licences concernant ces biens). Dans certains cas, notamment pour les contrats de savoir-faire comportant un élément de service, il peut être très difficile de déterminer où se trouve exactement la ligne de partage entre le transfert de biens (ou la cession de licences concernant ces biens) et le transfert de services. Les transferts de technologie se doublent souvent de la fourniture de services auxiliaires. Il peut donc être nécessaire de prendre en compte les principes d'agrégation et de désagrégation des transactions examinés au chapitre I lorsqu'on est en présence d'un transfert mixte de services et de biens.

7.4 Les activités de services intra-groupe peuvent comporter des différences considérables selon les entreprises multinationales, et il en est de même de l'importance des avantages réels ou escomptés qui en résultent pour un ou plusieurs membres du groupe. Tout dépend des faits et circonstances propres à chaque cas et des accords conclus au sein du groupe. Par exemple, dans un groupe décentralisé, la société mère pourra limiter ses activités intra-groupe au suivi de ses investissements dans ses filiales en sa qualité d'actionnaire. Au contraire, dans un groupe centralisé ou intégré, le conseil d'administration et la direction générale de la société mère pourront prendre toutes les décisions importantes concernant les activités des filiales et la société mère pourra exercer toutes les fonctions de commercialisation, de formation et de gestion de la trésorerie.

B. Principales questions

7.5 Deux problèmes se posent dans l'analyse de la fixation des prix de transfert des services intra-groupe. Le premier est de savoir s'il y a eu effectivement prestation de services intra-groupe. Le deuxième a trait à la conformité du prix des services au principe de pleine concurrence. Chacun de ces problèmes sera examiné ci-dessous.

i) Identification des services intra-groupe rendus

7.6 En vertu du principe de pleine concurrence, pour répondre à la question de savoir si un service intra-groupe a été rendu lorsqu'une activité est exercée au profit d'un ou plusieurs membres du groupe par un autre membre de ce groupe, on recherchera si l'activité présente pour un membre du groupe un intérêt économique ou commercial renforçant sa position commerciale. On peut répondre à cette question en se demandant si, dans des circonstances comparables, une entreprise indépendante aurait été disposée à payer une autre entreprise indépendante pour exécuter cette activité ou si elle l'aurait exécutée elle-même en interne. Si l'activité n'est pas de celles pour lesquelles l'entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exécutées elle-même, elle ne devra pas en général être considérée comme un service intra-groupe conforme au principe de pleine concurrence.

7.7 Il est clair que l'analyse exposée ci-dessus dépend des faits et circonstances effectivement observés et il n'est pas possible de définir dans l'abstrait et de manière catégorique les activités qui constituent ou non des prestations de services intra-groupe. Toutefois, il est possible de donner des indications permettant de déterminer comment l'analyse doit s'appliquer à certaines catégories courantes d'activités exercées dans le cadre de groupes multinationaux.

7.8 Certains services intra-groupe sont rendus par un membre d'un groupe multinational pour répondre à un besoin identifié d'une ou plusieurs entreprises membres du groupe. Dans ce cas, on peut répondre assez directement à la question de savoir si un service a été fourni. En général, dans des circonstances comparables une entreprise indépendante aurait répondu au besoin identifié soit en exerçant l'activité elle-même, soit en ayant recours à un tiers. Par conséquent, dans ce cas, on en déduira généralement qu'on est en présence d'un service intra-groupe. Par exemple, le fait pour une entreprise associée de réparer des biens d'équipement utilisés par une autre entreprise membre d'un groupe multinational dans le cadre de ses activités de fabrication constitue normalement un service intra-groupe.

7.9 Il faut procéder à une analyse plus complexe lorsqu'une entreprise associée exerce des activités qui concernent plusieurs membres du groupe ou le groupe dans son ensemble. Dans un petit nombre de cas, une activité intra-groupe peut être exercée vis-à-vis de membres d'un groupe même lorsque ceux-ci n'en ont pas besoin (et lorsqu'ils ne seraient pas disposés à les payer s'il s'agissait d'entreprises indépendantes). C'est donc uniquement en raison de ses participations au capital d'un ou plusieurs membres du groupe, c'est-à-dire en qualité d'actionnaire, qu'un membre du groupe (en général la société mère ou une société holding régionale) exerce ces

activités. Il n'y a pas de raison pour que les sociétés qui en bénéficient aient à payer pour ce type d'activités. Celles-ci peuvent être qualifiées "d'activités d'actionnaire", à distinguer du terme plus général "d'activités de tutelle" utilisé dans les Principes directeurs de 1979. Les activités de tutelle couvriraient tout un ensemble d'activités exercées par un actionnaire, qui peuvent comprendre la fourniture de services à d'autres membres du groupe, par exemple de services qui seraient fournis par un centre de coordination. Ces derniers types d'activités, qui ne sont pas celles d'un actionnaire, pourraient comprendre des services détaillés de planification en vue d'opérations spécifiques, des conseils spéciaux ou à caractère technique en situation d'urgence ("dépannage") ou, dans certains cas, l'assistance à la gestion au jour le jour.

7.10 Les exemples suivants (décrits dans le rapport de 1984), correspondent à des activités d'actionnaire, selon le critère énoncé au paragraphe 7.6:

- a) les coûts se rattachant à la structure juridique de la société mère elle-même, telles que l'organisation des assemblées d'actionnaires de la société mère, l'émission d'actions de cette société et les frais de fonctionnement du conseil de surveillance;
- b) les coûts relatifs aux obligations de la société mère en matière de présentation des comptes et des rapports d'activité, y compris en ce qui concerne la consolidation au niveau du groupe;
- c) les frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires à la société mère pour l'acquisition de ses participations.

Au contraire, si par exemple une société mère lève des fonds pour le compte d'un membre du groupe qui utilise ces fonds pour acquérir une nouvelle société, on considère en général que la société mère rend un service au membre du groupe. Le rapport de 1984 mentionnait aussi "les coûts des activités de gestion et de contrôle ("monitoring") liées à la gestion et à la protection de l'investissement représenté par les participations en tant que tel". Pour déterminer si ces activités relèvent ou non de la définition des activités d'actionnaire au sens des présents Principes, il faudra rechercher si, dans des circonstances comparables, il s'agit d'une activité pour laquelle une entreprise indépendante aurait été disposée à payer ou qu'elle aurait exercée elle-même.

7.11 En général, les activités exercées par un membre d'un groupe, lorsqu'elles font simplement double emploi avec une activité de service qu'un autre membre du groupe exerce pour son propre compte ou qui est exercée pour le compte de cet autre membre du groupe par un tiers, ne sont

pas des services intra-groupe. Le cas où les services ne font double emploi que temporairement, par exemple lorsqu'un groupe multinational se réorganise pour centraliser ses fonctions de direction, peut faire une exception. Une autre exception serait le cas où le double emploi est destiné à réduire le risque de mauvaise décision (par exemple, en obtenant un deuxième avis juridique sur la question).

7.12 Dans certains cas, un service intra-groupe rendu par un membre d'un groupe tel qu'un actionnaire ou un centre de coordination ne concerne que certains membres mais procure accessoirement des avantages à d'autres membres. On peut citer comme exemple l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division. Ces activités pourraient constituer des services intra-groupe au profit des membres concernés, par exemple ceux qui procèdent à l'acquisition ou qui suppriment une division, mais elles peuvent aussi procurer des avantages économiques à d'autres membres du groupe qui n'étaient pas concernés par la décision grâce à des gains d'efficacité, à des économies d'échelle ou à d'autres synergies. En général, ces autres membres du groupe ne sont pas considérés du fait de ces avantages accessoires comme bénéficiant d'un service intra-groupe, dans la mesure où les activités qui procurent ces avantages ne sont pas de celles pour lesquelles une entreprise indépendante serait normalement disposée à payer.

7.13 De même, il ne faut pas considérer qu'une entreprise associée bénéficie d'un service intra-groupe lorsqu'elle obtient des avantages accessoires qui sont uniquement imputables au fait qu'elle fait partie d'une entité plus vaste et non à l'exercice d'une activité spécifique. Par exemple, il n'y a pas de prestation de service lorsqu'une entreprise associée dispose, du seul fait de son affiliation, d'une meilleure cote de crédit, mais en général on considère qu'il y a une prestation de service lorsque cette meilleure notation est due à une garantie d'un autre membre du groupe ou lorsque l'entreprise bénéficie de la notoriété du groupe en liaison avec des campagnes générales de commercialisation et de relations publiques. À cet égard, il faut distinguer l'association passive de la promotion active des caractéristiques d'un groupe multinational qui a une incidence positive sur les perspectives de profit des différents membres du groupe. Il faut tenir compte des circonstances de chaque cas d'espèce.

7.14 Les autres activités qui peuvent concerner le groupe dans son ensemble sont celles qui sont centralisées par la société mère ou par un centre de service du groupe (par exemple le siège régional d'une société) et qui sont mises à la disposition du groupe (ou de plusieurs de ses membres). Les activités qui sont centralisées dépendent du domaine dans lequel opère le groupe et de sa structure organisationnelle, mais en général il pourra s'agir de services administratifs comme la planification, la coordination, le

contrôle budgétaire, les conseils financiers, la comptabilité, la vérification des comptes, les services juridiques, l'affacturage, les services informatiques, les services financiers tels que la gestion de trésorerie et le contrôle de la solvabilité, les augmentations de capital, les contrats de prêt, la gestion du risque de taux d'intérêt et de change, le refinancement, l'assistance pour la production, les achats, la distribution et la commercialisation, et enfin les services de gestion du personnel, notamment en ce qui concerne le recrutement et la formation. Il est fréquent en outre que les centres de service de groupe exécutent des travaux de recherche-développement ou gèrent et protègent la propriété intellectuelle pour une partie ou l'ensemble du groupe multinational. En général, les activités de ce type seront considérées comme des services intra-groupe parce qu'elles comptent parmi celles pour lesquelles des entreprises indépendantes auraient été disposées à payer ou qu'elles auraient exercées pour leur propre compte.

7.15 Pour déterminer si un paiement aurait eu lieu entre des entreprises indépendantes pour la prestation de services, il y aurait lieu également de rechercher la forme qu'aurait prise un paiement de pleine concurrence si la transaction avait eu lieu entre des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence. Par exemple, en ce qui concerne des services financiers tels que des prêts, des opérations de change et des opérations de couverture, la rémunération sera généralement incorporée dans la marge et il n'y a pas lieu de s'attendre dans ce cas à ce qu'une commission supplémentaire soit appliquée au titre du service en question.

7.16 Un autre problème se pose en ce qui concerne les services rendus sur demande. La question est de savoir si la disponibilité de ces services est elle-même un service distinct auquel doit s'appliquer un tarif de pleine concurrence (en plus de la facturation des services effectivement rendus). La société mère ou un centre de service de groupe peut être à même de fournir par exemple des conseils d'ordre financier, administratif, technique, juridique ou fiscal et d'assister les membres du groupe à tout moment. Le service rendu consiste alors à mettre à la disposition des entreprises associées du personnel, des équipements, etc. On peut se trouver en présence de services intra-groupe dans la mesure où l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'une entreprise indépendante, dans des circonstances comparables, supporte des frais "d'assistance" pour s'assurer la disponibilité des services en question lorsqu'elle en a besoin. Il n'est pas rare par exemple qu'une entreprise indépendante paie une "provision" annuelle à un cabinet d'avocats pour pouvoir bénéficier de conseils juridiques et être représentée en cas de procès. On peut également citer comme exemple les contrats de service permettant de bénéficier en priorité de réparations d'un réseau informatique en cas de panne.

7.17 Ces services pourront être obtenus à la demande et ils pourront être plus ou moins nombreux et revêtir une importance variable d'une année sur l'autre. Il est peu probable qu'une entreprise indépendante supporte des frais d'assistance lorsque le besoin potentiel du service est incertain, lorsque l'avantage que représente le fait de pouvoir bénéficier de ces services à la demande est négligeable, ou lorsque ces mêmes services peuvent être obtenus rapidement d'une autre manière sans qu'il soit nécessaire d'avoir conclu des contrats d'assistance. Par conséquent, l'avantage précis qui est conféré à une société du groupe par l'existence d'accords de prestation de services sur demande devra être examiné, éventuellement par la prise en compte d'une période de plusieurs années et non pas seulement de l'année au cours de laquelle un paiement est effectué avant de conclure à l'existence d'un service intra-groupe.

7.18 Le fait qu'un paiement ait été effectué à une entreprise associée au titre de services supposés peut être utile pour déterminer si ces services ont été effectivement rendus, mais la simple désignation d'un paiement comme "commission pour frais de gestion" ne doit pas être considérée à première vue comme la preuve que la prestation a eu lieu. De même, l'absence de paiement ou de contrat ne doit pas amener automatiquement à la conclusion qu'aucun service intra-groupe n'a été rendu.

ii) Détermination de la rémunération de pleine concurrence

a) Généralités

7.19 Dès lors qu'on s'est assuré qu'un service intra-groupe a été rendu, il faut, comme pour les autres types de transferts intra-groupe, déterminer si le montant du paiement éventuel est conforme au principe de pleine concurrence. Cela signifie que le prix applicable devrait être celui qu'auraient pratiqué et accepté des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Par conséquent, ces transactions ne devraient pas être soumises à un traitement fiscal différent de celui de transactions comparables entre entreprises indépendantes simplement parce qu'il se trouve que les entreprises en cause sont associées.

b) Détermination des dispositions effectivement applicables en matière de tarification des services intra-groupe

7.20 Pour identifier le montant qui a pu être facturé au titre de services, l'administration fiscale devra déterminer les accords qui ont pu être conclus entre les entreprises associées pour faciliter la facturation des prestations de services entre elles. Dans certains cas, il est facile de déterminer les

modalités de facturation des services intra-groupe. Il en est ainsi lorsque le groupe multinational pratique la facturation directe, c'est-à-dire que les entreprises associées se voient directement facturer des services spécifiques. En général, la méthode de la facturation directe offre un grand intérêt pratique pour les administrations fiscales parce qu'elle permet d'identifier précisément la prestation fournie et la base de calcul du paiement. Par conséquent, la méthode de la facturation directe permet de déterminer plus facilement si le montant exigé est conforme au principe de pleine concurrence.

7.21 Un groupe multinational devrait être souvent en mesure d'adopter un système de facturation directe, notamment lorsque des services similaires à ceux rendus à des entreprises associées sont également rendus à des entreprises indépendantes. Si certains services ne sont pas fournis uniquement à des entreprises associées mais aussi à des entreprises indépendantes dans des conditions comparables et sur une large échelle, on pourra présumer que le groupe multinational est à même de justifier le calcul du paiement facturé (par exemple en comptabilisant les travaux effectués et les frais supportés pour l'exécution des contrats qu'il a conclus avec des tiers). En conséquence, il est préconisé dans ce cas que les groupes multinationaux adoptent la méthode de la facturation directe pour leurs transactions avec des entreprises associées. On admettra néanmoins que cette méthode peut n'être pas toujours appropriée si, par exemple, les services fournis à des tiers ne sont qu'occasionnels ou marginaux.

7.22 La méthode de la facturation directe des services intra-groupe est souvent si difficile à appliquer en pratique pour les groupes multinationaux qu'ils ont mis au point d'autres méthodes de facturation des services rendus par les sociétés mères ou par les centres de service d'un groupe. Dans ces cas, les pratiques suivies par les groupes multinationaux pour la facturation des services intra-groupe consistent souvent à mettre en place des accords qui sont soit a) facilement identifiables tout en ne reposant pas sur une méthode de facturation directe ; soit b) plus difficiles à identifier et qui peuvent être incorporés dans la facturation d'autres transferts, répartis entre les membres du groupe.

7.23 Dans de tels cas, les groupes multinationaux peuvent estimer que pour calculer un prix de pleine concurrence conformément aux principes exprimés dans la partie c) de cette sous-section, ils n'ont guère d'autre choix que d'utiliser des méthodes de répartition des coûts qui les amènent souvent à procéder, dans une certaine mesure, à des estimations ou à des évaluations approximatives. Ces méthodes sont généralement qualifiées de méthodes d'imputation indirecte et devraient être autorisées à condition que l'on prête suffisamment attention à la valeur des services rendus à leurs bénéficiaires et que l'on recherche dans quelle mesure des prestations de services

comparables ont lieu entre des entreprises indépendantes. Ces méthodes de calcul ne seraient généralement pas acceptables lorsque des services spécifiques qui constituent une activité principale de l'entreprise sont fournis non seulement à des entreprises associées mais aussi à des tiers. Il faudra s'efforcer dans toute la mesure du possible de procéder à une tarification équitable du service rendu et toute facturation devra être justifiée par une prestation identifiable et suffisamment prévisible. Toute méthode d'imputation indirecte doit être sensible aux caractéristiques commerciales de chaque cas, (par exemple, la clé de répartition devra être rationnelle compte tenu des circonstances), comporter des clauses de sauvegarde contre toute manipulation, être conforme à de sains principes comptables et permettre d'aboutir à des tarifications ou à des répartitions des coûts correspondant aux avantages obtenus ou susceptibles d'être obtenus par le bénéficiaire du service.

7.24 Dans certains cas, la nature du service rendu peut exiger une méthode d'imputation indirecte. Il en est ainsi lorsqu'on ne peut quantifier autrement que de manière approximative ou sur la base d'une estimation la quote-part de la valeur de l'avantage procuré aux sociétés concernées. Ce problème peut se poser, par exemple, lorsque des activités de promotion des ventes exercées à un niveau central (notamment à l'occasion de foires-expositions internationales, par voie d'insertions dans la presse internationale ou au moyen d'autres campagnes publicitaires centralisées) peuvent influencer sur la quantité de produits fabriqués ou vendus par un certain nombre de sociétés affiliées, ou lorsqu'un recensement exhaustif distinct et une analyse complète des activités en cause se traduiraient par une charge administrative disproportionnée au regard des activités mêmes. Dans de tels cas, la facturation pourrait être déterminée en répartissant entre tous les bénéficiaires potentiels les coûts qui ne peuvent être imputés directement, c'est-à-dire ceux qui ne peuvent être affectés spécialement aux bénéficiaires effectifs des différents services. Pour être conforme au principe de pleine concurrence, la méthode de répartition choisie doit aboutir à un résultat conforme à celui que des entreprises indépendantes comparables auraient été prêtes à accepter; voir la partie c) de cette sous-section.

7.25 La répartition peut être fondée sur le chiffre d'affaires, les effectifs employés ou sur toute autre base. Le choix de la méthode la plus appropriée peut dépendre de la nature et de l'utilisation du service. Par exemple, le recours à des services de rémunération des salariés peut dépendre davantage des effectifs que du chiffre d'affaires, alors que la répartition des frais d'assistance pour dépannage d'urgence d'ordinateurs pourra se faire en proportion des dépenses d'équipement informatique des divers membres du groupe.

7.26 Le paiement des services rendus à une entreprise associée peut être inclus dans le prix d'autres transferts. Par exemple, le prix de la cession d'une licence portant sur un brevet ou sur du savoir-faire peut inclure un paiement au titre de services d'assistance technique, de services centralisés rendus au licencié ou de conseils en gestion pour la commercialisation des biens produits en application de la licence. Dans de tels cas, l'administration fiscale et le contribuable devront vérifier qu'aucune commission additionnelle n'est facturée au titre des services rendus et qu'il n'y a pas de double déduction.

7.27 Lorsqu'une méthode d'imputation indirecte est appliquée, le lien entre les coûts et les services fournis peut ne plus être très net et des difficultés peuvent surgir lorsqu'il s'agit d'évaluer l'avantage procuré. De fait, il se peut fort bien que l'entreprise à laquelle un service est facturé n'ait pas fait de rapprochement entre la facturation et le service rendu. Dès lors, le risque de double imposition est plus grand, parce qu'il peut être plus difficile de déterminer une déduction au titre des dépenses encourues pour le compte de membres du groupe si la rémunération ne peut être directement identifiée, ou parce que le bénéficiaire du service pourra éprouver des difficultés à prouver que les sommes versées sont déductibles s'il n'est pas en mesure de démontrer que des services ont été rendus.

7.28 En ce qui concerne les systèmes de provisions pour les services rendus sur demande (évoqués aux paragraphes 7.16 et 7.17), il peut être nécessaire d'examiner les conditions d'utilisation effective de ces services puisque ces accords peuvent prévoir qu'aucune facturation n'a lieu au titre de l'utilisation effective de ces services tant que leur niveau d'utilisation ne dépasse pas un seuil déterminé d'avance.

c) Calcul du prix de pleine concurrence

7.29 Pour déterminer le prix de pleine concurrence de services intra-groupe, il faut se placer à la fois du point de vue du prestataire du service et du point de vue de son bénéficiaire. A cet égard, les facteurs à prendre en compte sont notamment la valeur du service pour le bénéficiaire et le montant qu'une entreprise indépendante comparable aurait été disposée à payer en rémunération de ce service dans des circonstances comparables, ainsi que les coûts pour le prestataire du service.

7.30 Par exemple, si l'on se place du point de vue d'une entreprise indépendante qui a besoin d'un service, les prestataires de services sur ce marché ne sont pas forcément disposés à fournir ce service au prix qu'une entreprise indépendante est disposée à payer. S'ils sont en mesure d'assurer ce service à un prix qui se situe à l'intérieur d'une fourchette susceptible d'être jugée acceptable par des entreprises indépendantes, l'affaire sera

conclue. Du point de vue du prestataire de services, les éléments à prendre en compte sont le prix au-dessous duquel il n'accepterait pas de fournir le service ainsi que le coût de celui-ci, mais ces facteurs ne sont pas nécessairement déterminants dans tous les cas.

7.31 La méthode à utiliser pour déterminer le prix de transfert de pleine concurrence applicable à des services intra-groupe doit être déterminée conformément aux principes énoncés aux chapitres I, II et III. Souvent, l'application de ces principes aboutira à l'utilisation de la méthode du prix comparable sur le marché libre ou de la méthode du coût majoré pour la fixation du prix des services intra-groupe. En général, on utilisera une méthode des prix comparables sur le marché libre lorsqu'il existe un service comparable fourni entre entreprises indépendantes sur le marché du bénéficiaire ou pour l'entreprise associée fournissant les services à une entreprise indépendante dans des circonstances comparables. Par exemple, ce peut-être le cas en matière de comptabilité, de contrôle financier, de conseils juridiques ou de services informatiques. Une méthode du coût majoré sera généralement appropriée en l'absence de prix comparables sur le marché libre lorsque les activités concernées, les actifs utilisés et les risques assumés sont comparables par leur nature à ceux d'entreprises indépendantes. Ainsi qu'il est indiqué au chapitre II, lorsqu'on applique la méthode du coût majoré, il doit y avoir une cohérence entre les transactions entre entreprises associées et entre entreprises indépendantes dans les catégories de coûts qui sont prises en compte. Dans certains cas exceptionnels, par exemple lorsqu'il est difficile d'appliquer la méthode du prix comparable sur le marché libre ou la méthode du coût majoré, il pourra être utile de prendre en compte plusieurs méthodes (voir paragraphe 1.69) pour déterminer correctement le prix de pleine concurrence et il faudra peut-être en dernier ressort utiliser une méthode transactionnelles de bénéfices (voir paragraphe 2.49).

7.32 Il peut être utile de procéder à une analyse fonctionnelle des différents membres du groupe pour établir la relation entre les services en question et les activités et résultats des différents membres. En outre, il peut être nécessaire d'envisager non seulement l'incidence immédiate d'un service mais aussi ses effets à long terme, en gardant à l'esprit que certaines dépenses ne procureront en fait jamais les avantages qu'on pouvait raisonnablement attendre au moment où elles ont été exposées. Par exemple, les dépenses occasionnées par la préparation d'une opération de promotion commerciale peuvent à première vue paraître trop élevées pour être supportées par un membre du groupe compte tenu des ressources dont il dispose au moment considéré ; pour déterminer si la somme facturée est en l'occurrence d'un niveau de pleine concurrence, il faut prendre en compte les avantages escomptés de l'opération et la possibilité que dans le cadre

d'accords répondant aux conditions de pleine concurrence le montant et le moment de la facturation soient fonction des résultats de l'opération. Le contribuable doit être prêt à prouver le bien-fondé du niveau de facturation qu'il a appliqué à ses associés dans de tels cas.

7.33 Selon la méthode utilisée pour déterminer une tarification de pleine concurrence des services intra-groupe, le problème peut se poser de savoir s'il est nécessaire que le prix appliqué soit tel qu'il aboutisse à un bénéfice pour le prestataire de services. Dans le cas d'une transaction de pleine concurrence, une entreprise indépendante s'efforcera normalement de facturer ses services de manière à réaliser un bénéfice et ne fournira pas simplement ses services à prix coûtant. Pour déterminer la tarification de pleine concurrence, il faut également envisager les autres options économiques qui s'offrent au bénéficiaire du service. Toutefois, il y a des cas (comme ceux qui ont été présentés dans l'étude des stratégies d'entreprises du chapitre I) où une entreprise indépendante peut ne pas réaliser un bénéfice uniquement sur des prestations de services, par exemple lorsque le coût (anticipé ou effectif) de ce service pour le fournisseur excède le prix du marché, mais qu'il accepte de fournir ce service pour accroître sa rentabilité, éventuellement en complétant sa gamme d'activités. Par conséquent, un prix de pleine concurrence ne se traduit pas toujours par un bénéfice pour une entreprise associée qui fournit un service intra-groupe.

7.34 Par exemple, il est possible que la valeur de marché de services intra-groupe ne soit pas supérieure aux dépenses encourues par le prestataire de services. Ce cas peut se présenter lorsque, par exemple, le service ne correspond pas à une activité normale ou récurrente du prestataire, mais est fourni occasionnellement aux membres du groupe multinational à titre de commodité. Pour déterminer si les services intra-groupe ont la même valeur monétaire que ceux que pourrait fournir une entreprise indépendante, une comparaison des fonctions et des avantages escomptés sera utile pour juger de la comparabilité des transactions. Un groupe multinational pourra décider que le service sera fourni en interne, au lieu de recourir à un tiers, pour toute une série de motifs, et notamment en raison d'autres avantages intra-groupe (pour lesquels une rémunération de pleine concurrence pourra être adéquate). En pareil cas, il ne faudrait pas augmenter le prix du service au-delà du niveau qui serait obtenu par l'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre simplement pour permettre à l'entreprise associée de réaliser un bénéfice. Il faut néanmoins s'assurer que tous les avantages procurés au bénéficiaire soient correctement pris en compte.

7.35 Lorsque la méthode du coût majoré est utilisable (et qu'on ne peut utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre), il faut rechercher si les dépenses encourues par le prestataire de services du groupe n'ont pas besoin d'être ajustées pour permettre une comparaison avec des

transactions. Par exemple, si la transaction entre entreprises associées a un ratio de charges indirectes aux coûts directs plus élevé que la transaction par ailleurs comparable, il peut ne pas être justifié d'appliquer la marge dégagée à l'occasion de cette dernière transaction sans ajuster les coûts de l'entreprise associée afin de procéder à une comparaison valable. Dans certains cas, les dépenses qui seraient effectuées par le bénéficiaire s'il devait exécuter le service pour son propre compte peuvent donner une indication du type d'accord qu'un bénéficiaire serait disposé à accepter pour la prestation du service dans des conditions de pleine concurrence.

7.36 Lorsqu'une entreprise associée intervient seulement comme agent ou comme intermédiaire dans une prestation de services, il est nécessaire, lorsqu'on applique la méthode du coût majoré, que le rendement ou la marge soit d'un niveau qui convient à l'exercice de fonctions d'agent et non pas à la fourniture des services eux-mêmes. Dans un tel cas, il n'y a pas toujours lieu de déterminer le prix de pleine concurrence en appliquant une marge au prix de revient des services, mais il faut plutôt appliquer la marge aux coûts inhérents à la fonction d'agent elle-même, ou encore, selon le type de données comparables utilisées, la marge sur le coût des services doit être plus faible que ce que justifierait l'exécution des services eux-mêmes. Par exemple, une entreprise associée peut supporter les dépenses concernant la location d'espaces publicitaires pour le compte de membres du groupe, dépenses que les membres du groupe auraient directement supportées s'ils avaient été indépendants. En pareil cas, il pourra être approprié de répercuter ces dépenses sur les bénéficiaires du groupe sans application d'une marge et de n'appliquer une marge qu'aux dépenses exposées par l'intermédiaire pour l'exercice de ses fonctions d'agent.

7.37 En principe, l'administration fiscale et le contribuable doivent s'efforcer d'établir le prix correct de pleine concurrence, mais il ne faut pas oublier qu'il peut y avoir des raisons pratiques pour lesquelles une administration fiscale pourrait être exceptionnellement disposée, dans le cadre de ses pouvoirs discrétionnaires, à renoncer à évaluer et à imposer un prix de pleine concurrence pour la prestation de services, au lieu d'autoriser un contribuable dans les situations appropriées à simplement répartir les coûts de prestation de ces services. Par exemple, une analyse coûts-avantages pourrait montrer que les recettes fiscales additionnelles susceptibles d'être obtenues ne justifient pas les dépenses et les charges administratives qu'occasionnerait la détermination de ce que pourrait être dans certains cas un prix de pleine concurrence approprié. Dans de tels cas, la facturation de tous les coûts pertinents et non d'un prix de pleine concurrence pourrait donner un résultat satisfaisant pour les entreprises multinationales et les administrations fiscales. Cette concession n'est cependant guère probable de la part des administrations fiscales lorsque la

fourniture d'un service constitue la principale activité de l'entreprise associée, lorsque l'élément de bénéfice est relativement important ou lorsqu'il est possible d'appliquer une méthode d'imputation directe pour déterminer le prix de pleine concurrence.

C. Exemples de services intra-groupe

7.38 On trouvera ci-après plusieurs exemples de problèmes qui se posent pour la fixation des prix de transfert de prestations de services intra-groupe. Les cas mentionnés sont seulement indiqués à titre d'exemple. Dans chaque cas particulier, il est nécessaire de tenir compte des circonstances pour juger de l'opportunité d'appliquer l'une ou l'autre méthode de fixation des prix de transfert.

7.39 Un premier exemple est celui du recouvrement des créances, un groupe multinational décidant de centraliser cette activité pour des raisons de coût. Il pourra être prudent, par exemple, de centraliser les activités de recouvrement des créances pour limiter les risques monétaires et les risques de crédit et pour alléger les charges administratives. Un organisme central chargé de ces fonctions fournit des services intra-groupe qu'il doit facturer à un prix de pleine concurrence. L'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être appropriée dans un tel cas.

7.40 La fabrication sous contrat offre également l'exemple d'une activité pouvant comporter des services intra-groupe. Le producteur pourra en effet recevoir des instructions très précises sur ce qu'il doit fabriquer, en quelle quantité et selon quelles normes de qualité. Il ne court qu'un faible risque et pourra être assuré de vendre la totalité de sa production dès lors qu'il se conforme aux normes de qualité. On pourra alors considérer que la société productrice exécute un service et la méthode du coût majoré pourra être utilement appliquée, sous réserve des principes énoncés au chapitre II.

7.41 Les contrats de recherche constituent également un exemple de services intra-groupe faisant intervenir du personnel très qualifié dont le rôle est souvent essentiel dans la réussite du groupe. Les dispositions effectivement mises en œuvre peuvent prendre des formes diverses, qui vont de l'établissement de programmes détaillés par la principale entreprise concernée à des accords dans lesquels la société chargée des recherches organise librement ses travaux selon des lignes directrices définies en termes généraux. Dans ce dernier cas, qui concerne en général la recherche de pointe, les fonctions complémentaires qui consistent à identifier les domaines offrant des perspectives commerciales intéressantes et à évaluer les risques de recherches infructueuses peuvent jouer un rôle déterminant dans les résultats du groupe dans son ensemble. Toutefois, la société

effectuant les recherches est souvent protégée des risques financiers dans la mesure où il est normalement convenu que toutes ces dépenses seront remboursées en cas de succès comme en cas d'échec. En outre, les biens incorporels obtenus à la suite des activités de recherche appartiennent en général à la société principale et par conséquent les risques afférents à l'exploitation commerciale de ces biens ne sont pas assumés par la société effectuant les recherches. Dans un tel cas, l'application de la méthode du coût majoré pourrait être appropriée, sous réserve des principes énoncés au chapitre II.

7.42 La gestion des licences constitue un autre exemple de services intra-groupe. On distinguera à cet égard l'administration et la protection des droits concernant des actifs incorporels de l'exploitation de ces droits. Le contrôle de la mise en œuvre d'une licence pourra être confié à un centre de service du groupe chargé de veiller au respect de la licence.

Chapitre VIII

Accords de répartition des coûts

A. Introduction

8.1 On examinera dans ce chapitre les accords de répartition des coûts (ARC) entre deux entreprises associées ou plus (et, éventuellement, avec des entreprises indépendantes). Il existe de nombreux types d'accords de répartition des coûts. Ce chapitre n'a pas pour but d'analyser ou d'exposer les conséquences fiscales de chaque variante, mais de fournir des orientations générales permettant de déterminer si les conditions établies par des entreprises associées pour un ARC sont conformes au principe de pleine concurrence. Les conséquences fiscales d'un ARC varient selon que l'accord a été conçu conformément au principe de pleine concurrence aux termes des dispositions du présent chapitre et documenté de manière adéquate. Ce chapitre ne résout pas tous les problèmes importants concernant l'application et les conséquences fiscales des accords de répartition des coûts. Par exemple, il serait peut-être nécessaire de disposer d'indications complémentaires sur l'évaluation des contributions aux ARC, en particulier sur le point de savoir quand il y a lieu de se fonder sur les coûts ou sur les prix du marché et sur les effets des subventions publiques ou des mesures d'incitations fiscales (voir paragraphes 8.15 et 8.17). Il y aurait lieu aussi d'examiner plus en profondeur les caractéristiques fiscales des contributions, des paiements compensatoires et des paiements d'entrée et de sortie (voir paragraphes 8.23, 8.25, 8.33 et 8.35). D'autres travaux seront entrepris en cas de nécessité en vue de mettre à jour et de développer ce chapitre à mesure que l'on disposera de plus d'expérience sur le fonctionnement effectif des ARC.

8.2 La section B donne une définition générale de l'ARC et examine les principales caractéristiques de cette notion. La section C décrit la norme permettant de déterminer si un ARC est conforme au principe de pleine concurrence. Elle contient également des orientations permettant de mesurer les contributions au titre d'un ARC, de savoir s'il est nécessaire de procéder

à des paiements compensatoires (c'est-à-dire à des paiements entre participants permettant d'ajuster leur part proportionnelle des contributions) et de savoir quel traitement fiscal il convient de réserver à de tels contributions et paiements compensatoires. La section C aborde également la question de la détermination des participants et du traitement des sociétés à objet spécifique. La Section D est consacrée aux ajustements à opérer lorsque les conditions prévues dans un ARC sont jugées non conformes au principe de pleine concurrence, notamment en ce qui concerne l'ajustement des parts relatives dans les contributions en vertu de l'accord. La section E traite des questions relatives à l'adhésion à un ARC ou au retrait d'un tel accord après sa mise en application. Enfin, la section F formule une série de suggestions au sujet de la structure des ARC et des documents à établir.

B. La notion d'ARC

i) Généralités

8.3 Un ARC est un accord-cadre qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits, et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, ces services ou ces droits. Un ARC est un accord contractuel plutôt que nécessairement une entité juridique distincte ou un établissement stable composé de tous les participants. Dans un ARC, la part des avantages escomptés de l'accord revenant à un participant correspond à sa part dans le total des contributions à l'accord, compte tenu du fait que les prix de transfert ne sont pas une science exacte. En outre, chaque participant à un ARC est fondé à exploiter séparément la part qu'il détient dans l'ARC en tant que propriétaire effectif de cette part et non comme titulaire d'une licence, sans verser à une autre partie quelle qu'elle soit de redevance ou d'autres rémunérations au titre de cette part. À l'inverse, toute autre partie doit verser à un participant une rémunération appropriée (par exemple une redevance) si elle utilise tout ou partie de la part revenant à ce participant.

8.4 Certains avantages retirés des activités exercées dans le cadre de l'ARC sont connus par avance, alors que d'autres, par exemple les résultats d'activités de recherche et de développement, ne peuvent l'être. Certaines activités au titre d'un ARC portent leurs fruits à court terme, alors que d'autres se situent à un horizon plus lointain ou peuvent être infructueuses. Quoi qu'il en soit, un ARC comporte toujours un avantage escompté que chaque participant recherche en apportant sa contribution. L'intérêt proportionnel de chaque participant au titre de l'activité menée dans le cadre

de l'ARC devrait être établi d'emblée, même s'il est lié à celui des autres participants, par exemple parce que la propriété du bien incorporel développé n'appartient qu'à l'un des participants, mais que tous ont le droit de l'exploiter.

ii) Liens avec d'autres chapitres

8.5 Les chapitres VI et VII indiquent comment déterminer s'il y a eu contrepartie conforme au principe de pleine concurrence au titre d'un transfert intra-groupe de biens incorporels ou de services. Le présent chapitre vise à fournir des indicateurs supplémentaires dans les cas où des ressources et des compétences sont mises en commun et où la contrepartie est, totalement ou partiellement, l'attente raisonnable d'avantages mutuels. Par conséquent, les chapitres VI et VII, de même que tous les autres chapitres, restent applicables au besoin, par exemple pour déterminer la répartition proportionnelle des contributions. Les entreprises multinationales sont encouragées à suivre les orientations données dans le présent chapitre afin de s'assurer que leurs ARC sont conformes au principe de pleine concurrence.

iii) Catégories d'ARC

8.6 Le type d'ARC peut-être le plus fréquent prend la forme d'un accord en vue du développement conjoint de biens incorporels, dans lequel chaque participant reçoit une part des droits sur le bien ainsi développé. Dans un tel ARC, chaque participant se voit attribuer des droits spécifiques d'exploitation du bien incorporel, par exemple dans certaines zones géographiques ou pour certaines applications. Plus généralement, le participant utilise le bien incorporel pour son propre compte et non dans le cadre d'une activité conjointe avec les autres participants. Les droits spécifiques obtenus peuvent être des droits de propriété, cependant, il arrive également qu'un seul des participants soit le propriétaire du bien mais qu'économiquement, tous les participants en soient copropriétaires. Dans les cas où un participant détient un droit effectif de propriété sur tout bien développé dans le cadre de l'ARC et où les contributions sont proportionnelles, il n'y a pas lieu à paiement d'une redevance ou d'une autre rémunération pour l'utilisation du bien développé en fonction du droit acquis par le participant.

8.7 Les ARC sans doute les plus répandus sont ceux conclus en vue d'activités de recherche-développement portant sur des biens incorporels, mais ils ne se limitent pas à ce type d'activité. Il pourrait y avoir un ARC pour tout financement conjoint ou partage des coûts et des risques liés au

développement ou à l'acquisition de biens ou à l'obtention de services. A titre d'exemple, les entreprises pourront mettre en commun des ressources pour acquérir des services de gestion centralisés ou mettre au point des campagnes publicitaires communes aux marchés des participants.

C. Application du principe de pleine concurrence

i) Généralités

8.8 Pour que les conditions prévues dans un ARC soient conformes au principe de pleine concurrence, il faut que les contributions effectuées par un participant soient conformes à celles qu'une entreprise indépendante accepterait de verser dans des circonstances comparables compte tenu des avantages qu'il est raisonnablement possible d'attendre de l'accord. Ce qui distingue la contribution à un ARC d'un transfert ordinaire intra-groupe de biens ou de services, c'est que, totalement ou partiellement, la contrepartie recherchée par les participants est l'avantage escompté par chacun de la mise en commun de ressources et compétences. Les entreprises indépendantes concluent effectivement des accords de répartition des coûts et des risques lorsqu'il existe un besoin commun auquel elles peuvent répondre dans leur intérêt mutuel. Par exemple, des parties indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence souhaiteront partager les risques (notamment pour les recherches dans le domaine des technologies de pointe) afin de réduire à un minimum les pertes pouvant résulter d'une activité, ou voudront procéder à un partage des coûts ou à un développement conjoint pour réaliser des économies, éventuellement des économies d'échelle, ou pour améliorer l'efficacité et la productivité, le cas échéant en tirant parti des points forts et de l'expertise de chacun. Plus généralement, on rencontre ces accords lorsqu'un groupe de sociétés dont chacune a besoin de certaines activités décide de centraliser ou d'entreprendre conjointement ces activités de façon à réduire les coûts et les risques au bénéfice de chaque participant.

8.9 L'attente d'avantages mutuels est fondamentale pour l'acceptation, par des entreprises indépendantes, d'un accord de mise en commun de ressources et de compétences ne donnant pas lieu à une rémunération distincte des prestations. Des entreprises indépendantes exigeraient que la part de chaque participant dans le total des contributions à l'accord soit proportionnelle à sa part dans le total des avantages qu'il compte recevoir de l'accord. Pour appliquer le principe de pleine concurrence à un ARC, il faut donc établir que toutes les parties à l'accord attendent un avantage, puis calculer la contribution relative (en numéraire ou en nature) de chaque participant à l'activité conjointe et déterminer pour finir

si la répartition des contributions à l'ARC (éventuellement ajustée pour tenir compte de tout paiement compensatoire effectué entre participants) est appropriée. Il faut reconnaître que ces évaluations peuvent comporter un certain degré d'incertitude. Il est possible de répartir les coûts entre les participants à un ARC de manière à aboutir à une surestimation des bénéfices imposables dans certains pays et à leur sous-évaluation dans d'autres, si l'on applique le principe de pleine concurrence. Pour cette raison, les contribuables devraient être prêts à justifier qu'ils peuvent prétendre au bénéfice du traitement réservé aux ARC (voir la section F).

ii) Détermination des participants

8.10 La notion d'avantage mutuel étant fondamentale dans un ARC, une partie ne peut pas être considérée comme un participant si elle ne peut raisonnablement attendre un avantage de l'activité de l'ARC elle-même (et non seulement de l'exercice de tout ou partie de cette activité). Un participant doit donc se voir attribuer un intérêt dans le bien ou les services faisant l'objet de l'ARC et pouvoir raisonnablement s'attendre à être en mesure, directement ou indirectement (par le biais d'accords de licence par exemple), d'exploiter ou d'utiliser l'intérêt qui lui a été attribué.

8.11 Le fait d'exiger l'attente d'un avantage ne signifie pas non plus que l'activité en cause doit avoir un résultat positif. A titre d'exemple, la recherche développement ne débouchera pas, dans certains cas, sur la production d'un bien incorporel commercialement valorisable. Mais si à l'issue de la période durant laquelle elle devrait normalement produire certains avantages, l'activité ne produit toujours aucun avantage effectif, l'administration fiscale pourra se demander si les parties, dès lors qu'il se serait agi d'entreprises indépendantes, auraient poursuivi leur participation [voir au chapitre I les paragraphes consacrés aux stratégies industrielles et commerciales (notamment 1.35) et aux pertes (1.52-1.54)].

8.12 Dans certains cas, les participants à un ARC confieront une partie ou la totalité de l'activité faisant l'objet de l'ARC à une société distincte qui n'est pas considérée comme un participant aux termes du paragraphe 8.10 ci-dessus. Dans le cas d'un contrat de recherche et/ou de fabrication, cette société devra être rémunérée à un prix de pleine concurrence pour les services rendus aux participants à l'ARC. Ceci sera le cas même si, par exemple, la société est une entreprise apparentée à l'un ou plusieurs des participants à l'ARC et a été créée pour bénéficier d'un régime de responsabilité limitée si l'activité de recherche développement est à haut risque. La rémunération à un prix de pleine concurrence sera déterminée selon les principes généraux exposés au chapitre I, en tenant compte notamment des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés,

ainsi que de considération spéciales ayant trait à la rémunération de pleine concurrence des services comme indiqué au chapitre VII, particulièrement aux paragraphes 7.29 - 7.37.

iii) *Montant de la contribution de chaque participant*

8.13 Afin de déterminer si un ARC est conforme au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire si la part relative de chaque participant au total des contributions à l'ARC est la même que sa part relative dans le total des avantages escomptés de l'ARC, il est nécessaire de mesurer la valeur ou le montant de la contribution de chacun des participants à l'ARC.

8.14 En vertu du principe de pleine concurrence, la valeur de la contribution de chaque participant doit correspondre au montant qui aurait été fixé par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Par conséquent, pour déterminer la valeur des contributions à un ARC, il faut suivre les indications données aux Chapitres I à VII des Principes. Par exemple, comme l'indique le Chapitre I, l'application du principe de pleine concurrence doit notamment prendre en compte les termes contractuels et les circonstances économiques d'un ARC, par exemple le partage des risques et des coûts.

8.15 Aucun résultat spécifique ne peut être fourni pour toutes les situations et les problèmes doivent plutôt être résolus au cas par cas, dans le respect de l'application générale du principe de pleine concurrence. Les pays ont l'expérience de l'utilisation des coûts aussi bien que des prix du marché pour déterminer la valeur des contributions à des ARC conformes au principe de pleine concurrence. Il n'est probablement pas facile de déterminer la valeur relative de la contribution de chaque participant sauf lorsque toutes les contributions sont intégralement versées en numéraire, par exemple lorsque l'activité est exercée par un prestataire de services extérieur ou lorsque les coûts sont financés conjointement par tous les participants.

8.16 Il est essentiel de tenir compte, pour l'évaluation, de toutes les contributions des participants à l'accord, y compris des biens ou services utilisés en partie pour l'activité de l'ARC et en même temps en partie pour les activités professionnelles distinctes du participant. Il est quelquefois difficile de mesurer les contributions qui comportent des biens ou des services partagés, par exemple lorsqu'un participant apporte l'utilisation partielle de biens en capital tels que des immeubles ou équipements ou exerce des fonctions de surveillance ou des fonctions administratives pour l'ARC et pour sa propre activité. Il sera nécessaire de déterminer la part des actifs utilisés ou des services qui ont trait à l'activité de l'ARC et il faudra peut-être effectuer des ajustements, si ceux-ci sont importants, pour permettre une meilleure cohérence lorsque les autorités de plusieurs pays

sont concernées. Lorsque cette part sera déterminée, la contribution pourra être mesurée conformément aux principes figurant dans le reste du chapitre.

8.17 Pour évaluer la contribution d'un participant, il faut déterminer le sort à réserver aux économies qui peuvent résulter de subventions ou d'avantages fiscaux (sous la forme notamment de crédits d'impôt pour investissement). La prise en compte éventuelle de ces économies pour évaluer la part relative d'un participant dans les contributions et, si elles sont prise en compte, la hauteur à laquelle elles le sont, seront fonction de ce qu'auraient fait des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables.

8.18 Des paiements compensatoires peuvent être nécessaires afin d'ajuster les parts relatives des contributions des participants. Un paiement compensatoire a pour effet d'augmenter la contribution relative du payeur et d'abaisser la contribution du bénéficiaire d'un montant équivalent à celui du paiement effectué. Les paiements compensatoires devront respecter les conditions de pleine concurrence selon lesquelles la part de chaque participant dans le total des contributions doit correspondre à sa part dans le total des avantages escomptés de l'accord. On pourra se reporter au paragraphe 8.25 ci-dessous pour le traitement fiscal des paiements compensatoires.

iv) Comment déterminer si la répartition est correcte

8.19 Il n'existe pas de règle d'application universelle pour déterminer si la part relative de chaque participant dans le total des contributions à l'activité d'un ARC correspond à sa part relative dans le total des avantages escomptés de l'accord. L'objectif consiste à estimer la fraction des avantages escomptés obtenue par chaque participant et de répartir les contributions dans la même proportion. La fraction des avantages escomptés peut être estimée sur la base des revenus supplémentaires ou des économies de coûts que chaque participant attend de l'accord. D'autres techniques d'estimation des avantages escomptés (par exemple l'utilisation du prix facturé pour la vente d'actifs ou de services comparables) peuvent être utiles dans certains cas. Une autre approche souvent utilisée en pratique consisterait à déterminer la fraction des bénéfices escomptés revenant à chaque participant en utilisant une clé de répartition. Parmi les clés de répartition possibles, on peut citer le chiffre d'affaires, le nombre d'unités utilisés, produites ou vendues, le bénéfice brut ou le bénéfice d'exploitation, le nombre de salariés, le capital investi, etc. La validité de la clé de répartition dépend de la nature de l'activité de l'ARC et du lien entre la clé de répartition et les avantages escomptés.

8.20 Dans la mesure où les avantages de l'activité d'un ARC sont, en totalité ou en partie, attendus pour l'avenir et non dans le présent, la répartition des contributions doit tenir compte des prévisions relatives aux parts respectives des participants dans ces avantages. L'utilisation de prévisions peut poser des problèmes aux administrations fiscales sur deux plans: lorsqu'il s'agit de vérifier que ces prévisions sont de bonne foi et lorsqu'il s'agit de savoir quelle attitude adopter lorsque les prévisions sont très différentes des résultats effectifs. Les problèmes peuvent être encore plus complexes lorsque l'activité faisant l'objet de l'ARC cesse plusieurs années avant que les avantages escomptés se concrétisent. Il pourrait être opportun, lorsqu'on s'attend à ce que ces avantages se matérialisent à l'avenir, qu'un ARC prévoie, pendant toute sa durée, la possibilité de procéder à des ajustements des parts respectives dans les contributions dans une optique prospective afin de faire apparaître les changements de circonstances aboutissant à des modifications dans la répartition des avantages en question. Lorsque les résultats effectifs sont très différents des prévisions, l'administration fiscale pourra être amenée à se demander si les prévisions qui ont été faites auraient été jugées fiables par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables, en prenant en compte tous les développements que l'on pouvait raisonnablement prévoir à ce moment précis, sans avoir encore de recul.

8.21 Pour estimer les avantages relatifs escomptés d'une activité de R-D visant à la mise au point d'une nouvelle gamme de produits ou d'un nouveau procédé, certaines entreprises utilisent parfois comme indicateur indirect les ventes prévisibles de la nouvelle gamme de produits ou les recettes prévisibles au titre des redevances pour la concession de licences concernant le nouveau procédé. Cet exemple n'est donné qu'à titre d'illustration et ne signifie pas que l'utilisation des données portant sur les ventes sera recevable dans un cas particulier. Quel que soit l'indicateur retenu, si les avantages doivent se matérialiser dans le futur, il faut veiller à ce que toute donnée actuelle utilisée constitue un indicateur fiable de la répartition future de ces avantages.

8.22 Quelle que soit la méthode de répartition, il faudra dans certains cas apporter à l'indicateur utilisé des correctifs pour tenir compte des différences entre les avantages que doivent recevoir les participants, notamment du point de vue de l'échelonnement dans le temps des bénéfices escomptés, du caractère éventuellement exclusif de leurs droits, des différents risques liés à l'obtention des avantages, etc. Il est possible que la clé de répartition la mieux adaptée à un ARC particulier change au fil du temps. Si un accord porte sur des activités multiples, il sera souhaitable d'en tenir compte dans le choix d'une méthode de répartition des contributions de sorte que cette répartition soit liée aux avantages attendus par les

participants. L'une des méthodes possibles (qui n'est cependant pas la seule) consiste à utiliser plusieurs clés de répartition. Par exemple, si un ARC est conclu entre cinq participants dont l'un ne peut bénéficier de certaines activités de recherche entreprises dans le cadre de l'accord, les coûts liés à ces activités pourraient être répartis uniquement entre les quatre autres participants. Dans ce cas, on pourrait utiliser deux clés pour répartir les coûts. En outre, l'échange de renseignements entre les parties à une convention, la procédure amiable et les accords préalables en matière de prix de transfert, bilatéraux ou multilatéraux, peuvent aider à se prononcer sur l'acceptabilité de la méthode de répartition.

v) *Traitement fiscal des contributions et des paiements compensatoires*

8.23 Les contributions versées par un participant à un ARC doivent être traitées d'un point de vue fiscal selon les règles fiscales générales qui seraient applicables à ce participant si les contributions étaient effectuées en dehors d'un ARC pour effectuer l'activité qui fait l'objet de l'accord (par exemple pour mener des activités de recherche-développement, obtenir un intérêt dans des biens nécessaires à l'exercice de l'activité de l'ARC). Le caractère de la contribution, par exemple une dépense de recherche-développement, dépendra de la nature de l'activité entreprise par l'ARC et déterminera son traitement d'un point de vue fiscal. Il arrive fréquemment que les contributions soient considérées comme des dépenses déductibles par référence à ces critères. La contribution d'un participant à un ARC ne constitue pas une redevance au titre de l'utilisation d'actifs incorporels, sauf dans la mesure où ce paiement permet à celui qui l'a effectué de disposer d'un droit d'utiliser les actifs immatériels appartenant à l'un des participants (ou à un tiers) et où le contributeur n'obtient pas une part de l'actif incorporel lui-même.

8.24 Étant donné que la contribution appropriée d'un participant à un ARC doit être compensée par les avantages qu'il compte retirer de l'accord, et que ces avantages ne pourront peut-être être obtenus qu'au cours d'une période ultérieure, il n'y a généralement pas de prise en compte immédiate d'un revenu pour le payeur au moment où la contribution est effectuée. La rentabilité d'une contribution sera, pour celui qui l'a versée, prise en compte soit sous la forme d'une réduction de coût (auquel cas il est possible qu'aucun revenu ne soit généré directement par l'activité de l'ARC) soit matérialisée au fur et à mesure que les résultats de l'activité entraîneront des revenus (ou des pertes) pour le participant concerné, par exemple dans le cas d'une activité de recherche développement. À l'évidence, dans certains cas tels que les prestations de services, l'avantage retiré de l'accord peut se

matérialiser au moment où la contribution est effectuée et il sera alors pris en compte à ce moment là.

8.25 Un paiement compensatoire doit être traité comme un coût supplémentaire pour le payeur et comme un remboursement (et par conséquent une réduction) de coût pour le bénéficiaire. Il ne constitue pas normalement une redevance, sauf dans la mesure où il donne au payeur le droit d'utiliser des actifs incorporels appartenant aux participants (ou à un tiers) et où le payeur n'acquiert pas une part de l'actif incorporel lui-même. Dans certains cas, un paiement compensatoire peut être supérieur aux dépenses ou coûts fiscalement déductibles par le bénéficiaire tels que définis par le système fiscal national, auquel cas la fraction excédentaire sera considérée comme un bénéfice imposable.

D. Conséquences fiscales de la non conformité d'un ARC au principe de pleine concurrence

8.26 Un ARC sera jugé conforme au principe de pleine concurrence lorsque la part respective de chaque participant dans le total des contributions à l'accord, ajustée compte tenu des éventuels paiements compensatoires, correspond à la part des avantages escomptés par le participant dans le cadre de l'arrangement. Si tel n'est pas le cas, la contrepartie reçue par au moins un des participants pour sa contribution sera insuffisante et la contrepartie reçue par au moins un autre participant pour sa contribution sera excessive, et ce par rapport à ce que des entreprises indépendantes auraient reçu. Dans un tel cas, le principe de pleine concurrence impose un ajustement. La nature de cet ajustement sera fonction des faits et circonstances, mais le plus souvent elle prendra la forme d'un ajustement de la contribution nette, éventuellement par le versement ou l'imputation d'un paiement compensatoire. Lorsque la réalité commerciale d'un accord diffère des conditions réputées convenues par les participants, il conviendra peut-être de refuser de prendre en compte tout ou partie des termes de l'ARC. Ce sont ces différents cas qu'on examinera ci-après.

i) Ajustement des contributions

8.27 Lorsque les parts respectives de chaque participant dans le total des contributions à un ARC, compte tenu des paiements compensatoires, ne sont pas réparties dans les mêmes proportions que les avantages attendus de l'accord, l'administration fiscale est en droit d'ajuster les contributions du participant (en sachant toutefois que les administrations fiscales hésitent souvent à pratiquer des ajustements mineurs pour marginaux). Voir paragraphe 1.68. Ces cas peuvent se présenter lorsque la proportion des

apports de biens ou de services d'un participant n'a pas été déterminée correctement ou lorsque la valeur relative des avantages attendus n'a pas été correctement évaluée, par exemple lorsque la clé de répartition, s'il en existe une, ne reflète pas correctement la répartition proportionnelle des avantages escomptés (voir paragraphe 8.19). Normalement, l'ajustement se fera sous la forme d'un paiement compensatoire versé ou imputé d'un participant à un autre.

8.28 Si un ARC est par ailleurs acceptable et exécuté correctement, eu égard aux recommandations de la Section F, l'administration fiscale s'abstiendra en général d'opérer un ajustement fondé sur un seul exercice. Ce qu'il faut examiner, c'est si la part relative de chaque participant dans le total des contributions est égale à sa part du total des avantages escomptés de l'accord sur plusieurs années (voir les paragraphes 1.49 à 1.51).

ii) Refus de prendre en compte tout ou partie d'un ARC

8.29 Dans certains cas, il peut résulter des faits et circonstances que la réalité d'un accord diffère des termes réputés convenus par les participants, notamment lorsqu'un ou plusieurs prétendus participants ne peuvent pas raisonnablement s'attendre à obtenir des avantages de l'activité de l'ARC. Bien qu'en principe le fait qu'un participant n'ait qu'une faible part des avantages attendus ne doive aucunement conduire à considérer un ARC comme non valable, si un participant exécutant la totalité de l'activité ne doit bénéficier que d'une faible part des avantages attendus, on peut se demander si l'accord a véritablement pour ce participant une réalité commerciale, sous la forme de la participation à des avantages mutuels, et si derrière l'apparence de partage d'avantages mutuels, ce ne sont pas en fait des résultats fiscaux plus favorables qu'on a voulu obtenir. Dans ces cas, l'administration peut en tirer les conséquences fiscales comme si les termes de l'accord correspondaient à ceux auxquels on aurait pu raisonnablement s'attendre si l'accord avait été conclu entre des entreprises indépendantes, conformément aux indications qui figurent aux paragraphes 1.36-1.41.

8.30 Une administration fiscale peut aussi refuser de prendre en compte tout ou partie des termes réputés convenus d'un ARC lorsque sur une certaine période, on constate un écart substantiel entre la part relative d'un participant aux contributions ajustée (compte tenu des paiements compensatoires) et sa part relative dans les avantages attendus et lorsque la réalité commerciale est telle que le participant qui supporte une part disproportionnée des contributions reçoit un intérêt plus important dans l'activité qui fait l'objet de l'ARC. Dans ce cas, ce participant pourrait avoir le droit de recevoir une rétribution de pleine concurrence des autres participants bénéficiant de cet intérêt. Si les circonstances indiquent qu'il

s'agit d'une tentative d'abus des règles gouvernant les ARC, l'administration fiscale pourra refuser de prendre en compte l'ARC dans sa totalité.

E. Adhésion, retrait ou résiliation

8.31 Une entité qui adhère à un ARC déjà en vigueur peut obtenir une part des bénéfices qui résultent de l'activité antérieure de cet ARC, telle que les actifs incorporels constitués dans le cadre de cet accord, les travaux en cours et les connaissances acquises à la suite des activités passées. Dans un tel cas, les anciens participants transfèrent effectivement une partie de leurs intérêts respectifs dans les résultats de l'activité antérieure de l'ARC. Selon le principe de pleine concurrence, tout transfert de droits au profit d'un nouveau participant doit donner lieu à un versement compensatoire déterminé sur la base de ce principe. Ce versement compensatoire est qualifié de "paiement d'entrée". La terminologie utilisée varie selon les pays et il arrive par conséquent que toute contribution (ou versement compensatoire) effectuée en contrepartie du transfert de biens ou de droits existants soit qualifiée de paiement d'entrée, qu'il soit ou non effectué par un nouveau participant à l'ARC. Toutefois, dans le cadre de ce chapitre, le terme "paiement d'entrée" est limité aux paiements effectués par les nouveaux participants à un ARC déjà en vigueur pour l'obtention d'une participation aux résultats des activités antérieures de l'ARC; les autres contributions, y compris les paiements compensatoires, sont traités séparément dans ce chapitre.

8.32 Le montant d'un paiement d'entrée devrait être déterminé sur la base de la valeur de pleine concurrence des droits que le nouveau participant obtient, compte tenu de la part des bénéfices de l'ARC qu'il s'attend à obtenir. Dans certains cas, les résultats des activités antérieures de l'ARC peuvent être sans valeur, et par conséquent il n'y a pas de paiement d'entrée. Il est possible que le nouveau participant apporte des actifs incorporels déjà existants à l'ARC et qu'il y ait lieu pour les autres participants d'effectuer des paiements compensatoires au titre de cette contribution. Les paiements compensatoires et le paiement d'entrée pourraient être exprimés en valeur nette dans un tel cas, mais il faudra tenir des comptes indiquant le montant total des paiements distincts effectués à l'intention de l'administration fiscale.

8.33 Un paiement d'entrée peut être traité en vue de l'imposition de la même manière que dans le cadre des dispositions fiscales générales (y compris les conventions de double imposition applicables) qui s'appliquent aux différents participants comme si le paiement était effectué en dehors de l'ARC pour l'acquisition de la part obtenue, c'est-à-dire une part des actifs

incorporels déjà mis au point par l'ARC, des travaux en cours et des connaissances acquises à la suite des activités passées de l'ARC. Aucun élément d'un paiement d'entrée effectué au titre d'un ARC ne constitue une redevance, sauf dans la mesure où ce paiement ne confère à son auteur que l'obtention d'un droit d'utiliser des actifs incorporels appartenant à un participant (ou à un tiers) et où le payeur n'obtient pas une part de cet actif incorporel proprement dit.

8.34 Des problèmes similaires à ceux que posent les paiements d'entrée pourraient survenir lorsqu'un participant quitte un ARC. En particulier, un participant qui quitte un ARC peut céder sa part des résultats des activités antérieures de cet accord (y compris pour ce qui est des travaux en cours) aux autres participants. S'il y a un transfert effectif de droits de propriété au moment du retrait d'un participant, ce transfert doit donner lieu à un versement compensatoire conformément au principe de pleine concurrence. Ce versement est qualifié de paiement "de sortie".

8.35 Dans certains cas, les résultats des activités antérieures de l'ARC peuvent n'avoir aucune valeur, et par conséquent ne donner lieu à aucun paiement de sortie. En outre, il faudrait, pour déterminer le montant du paiement de sortie conformément au principe de pleine concurrence, se placer du point de vue des autres participants. Par exemple, dans certains cas, le retrait d'un participant aboutit à une réduction identifiable et quantifiable de la valeur des activités ultérieures de l'ARC. En revanche, lorsque la valeur de la part des autres participants dans les bénéfices des activités passées de l'ARC n'a pas augmenté du fait du retrait, il n'y a pas lieu que ce participant procède à un paiement de sortie. Un paiement de sortie se verrait appliquer le même traitement au regard de l'impôt que celui qui résulte des dispositions générales du système fiscal (y compris les conventions destinées à éviter la double imposition) applicables aux différents participants comme si les paiements étaient effectués en dehors d'un ARC en règlement de la cession des droits préexistants (par exemple une part des actifs incorporels déjà enveloppés par l'ARC, des travaux en cours et les connaissances acquises à la suite des activités passées menées dans le cadre de l'ARC). Une partie d'un paiement de sortie effectué au titre de l'ARC ne constitue pas une redevance au titre de l'utilisation d'actifs incorporels sauf dans la mesure où ce paiement ne confère à son auteur que le droit d'utiliser des actifs incorporels appartenant au participant qui se retire et où le payeur n'obtient pas également une part des bénéfices de l'actif incorporel lui-même.

8.36 Dans certains cas, l'absence de paiements d'entrée ou de sortie ne pose pas de problème. Par exemple, de telles dispositions ne sont pas nécessaires lorsque l'accord concerne exclusivement la fourniture de services que les participants acquièrent conjointement et paient au fur et à

mesure et que ces services n'aboutissent pas à la création de biens ou de droits.

8.37 Lorsqu'un participant adhère à un ARC ou s'en retire, il peut être également nécessaire d'ajuster les fractions relatives des contributions (sur la base de la modification de la répartition des avantages escomptés) en fonction du nombre accru ou réduit de participants restants après l'adhésion ou le retrait.

8.38 Mais dans certains cas, même si l'ARC ne prévoit rien au sujet des conséquences d'une adhésion ou d'un retrait, les participants procèdent à des paiements d'entrée ou de sortie et ajustent les parts relatives des contributions (reflétant la modification de la répartition des avantages escomptés) lorsque de tels mouvements se produisent. L'absence de dispositions expresses ne doit pas empêcher de conclure que les intentions et le comportement des parties concernées est par ailleurs conforme aux principes contenus dans le présent chapitre en ce qui concerne les activités passées. Toutefois, dans l'idéal, un tel accord devrait être modifié de façon à prendre en compte expressément les modifications futures de la participation.

8.39 Lorsqu'il est mis fin à un ARC, le principe de pleine concurrence veut que chaque participant reçoive un intérêt dans les résultats de l'activité de l'ARC proportionnel à sa part des contributions pendant toute la durée d'application de l'accord (ajustée en fonction des paiements compensatoires effectivement effectués, y compris en liaison avec l'interruption de l'ARC). Il est également possible qu'un participant soit indemnisé par un ou plusieurs autres participants en échange de sa renonciation à sa part des résultats de l'activité de l'ARC.

F. Recommandations pour la structuration et la documentation des ARC

8.40 Un ARC devrait être structuré de manière à se conformer au principe de pleine concurrence. Un ARC conforme au principe de pleine concurrence devrait normalement remplir les conditions suivantes :

- a) les participants doivent se composer exclusivement d'entreprises pouvant retirer des avantages mutuels de l'activité de l'ARC, soit directement, soit indirectement (et non uniquement de l'exercice de tout ou partie de cette activité). Voir à ce propos le paragraphe 8.10;
- b) l'accord préciserait la nature et l'importance de la part de chaque participant aux résultats des activités de l'ARC ;

- c) aucun paiement autre que les contributions à l'ARC et les paiements compensatoires appropriés ne doivent être effectués au titre d'un intérêt dans les biens, services ou droits obtenus par le biais de l'ARC;
- d) la répartition proportionnelle des contributions doit être déterminée de manière appropriée et conforme aux principes, en utilisant une méthode de répartition qui reflète le partage des avantages escomptés de l'accord;
- e) l'accord doit prévoir des paiements compensatoires ou la modification à titre prévisionnel de la répartition des contributions après un délai raisonnable afin de refléter toute modification de la répartition proportionnelle des avantages attendus entre les participants;
- f) des ajustements pourront être effectués si nécessaire (notamment d'éventuels paiements d'entrée ou de sortie) lors de l'adhésion ou du retrait d'un participant, et à l'interruption de l'ARC.

8.41 Comme indiqué au chapitre V sur la documentation, la mise en œuvre des principes de prudence dans la gestion des entreprises devrait amener les participants à un ARC à préparer ou à se procurer des informations sur la nature de l'activité de l'ARC, les termes de l'accord et sa conformité au principe de pleine concurrence. A cet égard, il va de soi que chaque participant devrait avoir complètement accès au détail des activités qui devront être menées dans le cadre de l'ARC, des prévisions sur lesquelles le montant des contributions sera fondé ainsi que du montant des bénéfices attendus, ainsi que des dépenses prévues et effectives dans le cadre des activités de l'ARC. Toutes ces informations pourraient être pertinentes et utiles pour les administrations fiscales et les contribuables devraient être prêts à les fournir sur demande. Les informations relatives à un ARC particulier dépendront des circonstances. Il convient de souligner que ces renseignements ne constituent ni une norme de discipline minimale, ni une liste exhaustive des informations qu'une administration fiscale peut être fondée à demander.

8.42 Il serait intéressant et utile de fournir les renseignements suivants concernant les conditions initiales d'un ARC:

- a) une liste des participants;
- b) une liste de toute autre entreprise associée qui participera à l'activité de l'ARC ou qui devrait exploiter ou utiliser les résultats de cette activité;
- c) la portée des activités et projets spécifiques couverts par l'ARC; la durée de l'accord;
- d) Les modalités selon lesquelles les parts respectives des bénéfices attendus de chaque participant sont mesurées et les prévisions utilisées pour déterminer leurs montants;
- e) La forme et la valeur des contributions initiales de chaque participant ainsi qu'une description détaillée de la manière dont la valeur des contributions initiales et en cours a été déterminée et dont les principes comptables s'appliquent à tous les participants dans l'évaluation des dépenses et de la valeur des contributions;
- f) la répartition prévue des responsabilités et des tâches connexes à l'activité de l'ARC entre les participants et les autres entreprises;
- g) les procédures et conséquences d'une adhésion ou d'un retrait d'un participant à l'ARC et de l'interruption de l'ARC;
- h) toute disposition prévoyant des paiements compensatoires ou un ajustement des termes de l'accord afin de refléter une modification des circonstances économiques.

8.43 Pendant la durée de l'accord, les renseignements suivants pourraient être utilement fournis :

- a) toute modification de l'accord (conditions, participants, activités, etc.), avec les conséquences d'une telle modification;
- b) une comparaison entre les prévisions utilisées pour déterminer les avantages escomptés de l'activité de l'ARC et les résultats effectifs (tenir compte toutefois du paragraphe 1.51);
- c) les dépenses annuelles encourues par l'ARC dans le cadre de ses activités, la forme et la valeur des contributions en cours de chaque participant, ainsi qu'une description détaillée de la manière dont la valeur des contributions est déterminée et dont les principes comptables s'appliquent à tous les participants pour l'évaluation des dépenses et des contributions.

Appendice

Recommandation du Conseil sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées [C(95)126/FINAL]

Telle qu'amendée les 11 avril 1996 [C(96)46/FINAL], 24 juillet 1997 [C(97)144/FINAL], 28 octobre 1999 [C(99)138] et 16 juillet 2009 [C(2009)88]

Le CONSEIL,

Vu l'Article 5 b) de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, en date du 14 décembre 1960 ;

Vu la Déclaration du 21 juin 1976 adoptée par les gouvernements des pays membres de l'OCDE sur l'investissement international et les entreprises multinationales et les Principes directeurs qui y sont annexés [C(76)99(Final) telle qu'amendée] ;

Vu le rapport sur les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, ci-après dénommé "Le rapport de 1995" [DAFFE/CFA(95)19 et Corrigendum 1], adopté le 27 juin 1995 par le Comité des affaires fiscales, tel que complété par le rapport sur les droits incorporels et les services adopté le 23 janvier 1996 par le Comité des affaires fiscales [DAFFE/CFA(96)2]) et incorporé aux chapitres VI et VII; par le rapport sur les accords de répartition des coûts adopté le 25 juin 1997 par le Comité des affaires fiscales [DAFFE/CFA(97)27]) et incorporé au chapitre VIII; par le rapport sur les lignes directrices pour le processus de suivi relatif aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et l'implication des milieux des affaires, adopté par le Comité des affaires fiscales le 24 juin 1997 [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] et incorporé aux Annexes; par le rapport sur les principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable adopté le 30 juin 1999 par le Comité des affaires fiscales [DAFFE/CFA(99)31] et

incorporé aux Annexes; et modifié par une mise à jour du Chapitre IV, adoptée par le Comité des affaires fiscales le 6 juin 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] et par une mise à jour de l'avant-propos et de la préface adoptée par le Comité des affaires fiscales le 22 juin 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1];

Vu la nécessité fondamentale de coopérer entre administrations fiscales afin de supprimer les obstacles que présente la double imposition pour la libre circulation des biens, des services et du capital entre les pays membres;

Considérant que les transactions entre entreprises associées peuvent intervenir dans des conditions différentes de celles qui sont appliquées entre des entreprises indépendantes ;

Considérant néanmoins que les prix pratiqués pour ces transactions entre entreprises associées (généralement désignés sous le nom de prix de transfert) devraient correspondre, en vue de l'imposition, aux prix qui seraient pratiqués entre des entreprises indépendantes (généralement désignés sous le nom de prix de pleine concurrence) conformément à l'Article 9 (paragraphe 1) du Modèle de convention de l'OCDE concernant le revenu et la fortune ;

Considérant que les problèmes posés par les prix de transfert pratiqués dans les transactions internationales prennent une importance particulière du fait du volume considérable de ces transactions ;

Considérant la nécessité de parvenir à une plus grande cohérence dans les approches des administrations fiscales d'une part et des entreprises associées de l'autre, dans la détermination des revenus et dépenses d'une société qui fait partie d'un groupe multinational dont il faut tenir compte dans le cadre d'un pays donné.

I. RECOMMANDE aux gouvernements des pays membres:

I.1 que leurs administrations fiscales suivent, lorsqu'elles examinent et, s'il y a lieu, ajustent les prix de transfert entre entreprises associées afin de déterminer le revenu imposable, les principes applicables figurant dans le rapport de 1995 tel qu'amendé -- considérant l'intégralité du rapport et l'interaction des différents chapitres -- pour aboutir à la détermination d'un prix de pleine concurrence pour des transactions entre entreprises associées ;

I.2 que leurs administrations fiscales encouragent les contribuables à suivre les principes applicables figurant dans le rapport de 1995 tel qu'amendé et qu'à cette fin, ils donnent au rapport de 1995 tel qu'amendé une large publicité dans leurs pays et le fassent traduire, s'il y a lieu, dans leurs langue(s) nationale(s) ;

I.3 qu'ils poursuivent la coopération entre leurs administrations fiscales, sur une base bilatérale ou multilatérale, dans les domaines concernant les prix de transfert.

II. INVITE les gouvernements des pays membres:

II.1 à notifier au Comité des affaires fiscales toute modification au texte des lois ou règlements applicables à la détermination des prix de transfert ou à l'adoption de nouvelles lois ou règlements.

III. CHARGE le Comité des affaires fiscales:

III.1 de poursuivre ses travaux sur les questions se rattachant aux prix de transfert et de diffuser des additions aux principes applicables mentionnés dans le rapport de 1995 tel qu'amendé ;

III.2 d'assurer le suivi de l'application du rapport de 1995 tel qu'amendé en liaison avec les autorités fiscales des pays membres et avec la participation des milieux d'affaires, de recommander au Conseil d'amender et de mettre à jour le rapport de 1995 tel qu'amendé, s'il y a lieu, compte tenu de ce suivi ;

III.3 de rendre compte périodiquement au Conseil des résultats de ses travaux dans ces domaines ainsi que de toute proposition pertinente en vue d'améliorer la coopération internationale ;

III.4 de développer son dialogue avec les pays non membres, conformément à la politique de l'Organisation, en vue de les aider à se familiariser avec le rapport de 1995 tel qu'amendé et s'il y a lieu de les encourager à adhérer eux-mêmes au rapport de 1995 tel qu'amendé.

IV. DÉCIDE d'abroger la Recommandation sur la détermination des prix de transfert entre entreprises associées adoptée le 29 mai 1979 (C(79)83/Final).

Liste des Annexes

Annexe aux Principes applicable en matière de prix de transfert: Lignes directrices pour le processus de suivi relatif aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et implication des milieux d'affaires.

Annexe au Chapitre III: Exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels.

Annexe au Chapitre IV: Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable («APP PA»).

Annexe au Chapitre VI: Exemples sur les actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine.

Annexe aux Principes applicable en matière de prix de transfert: Lignes directrices pour le processus de suivi relatif aux principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et implication des milieux d'affaires.

A. Rappel des faits

1. En juillet 1995, le Conseil de l'OCDE a approuvé en vue de leur publication les "Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales" (ci-après "les Principes") soumis par le Comité des affaires fiscales (ci-après "le Comité"). Parallèlement, le Conseil de l'OCDE a approuvé la recommandation du Comité selon laquelle les Principes devraient, si nécessaire, être périodiquement revus et remis à jour en fonction de l'expérience des pays membres et des milieux d'affaires, en appliquant les principes et méthodes définis dans les Principes. A cette fin et pour faciliter les clarifications et améliorations en cours, le Conseil de l'OCDE a donné pour instruction au Comité d'entreprendre un suivi de l'expérience internationale en matière de prix de transfert. Le rôle de suivi est considéré comme faisant partie intégrante de l'accord qui a été conclu en juillet dernier, et qu'il est indispensable que sa mise en œuvre soit réussie pour que les Principes puissent être appliqués d'une manière cohérente. La recommandation du Conseil "charge le Comité des affaires fiscales d'assurer le suivi de l'application du rapport de 1995, en liaison avec les autorités fiscales des pays membres et avec la participation des milieux d'affaires et, s'il y a lieu, de recommander au Conseil d'amender et de mettre à jour ce rapport, compte tenu de ce suivi".

2. En résumé, le principal objectif du suivi est d'examiner dans quelle mesure la législation, la réglementation et les pratiques administratives des pays membres sont conformes aux Principes et de recenser les domaines dans lesquels ces Principes pourraient nécessiter des amendements ou des adjonctions. Le suivi ne devrait pas seulement conduire à recenser les aspects posant problème, mais également à mettre en évidence les modes d'application des Principes adoptés par un ou plusieurs pays membres, qui gagneraient à être étendus à d'autres pays. Le suivi n'a pas pour objet de se prononcer sur des cas particuliers.

3. La procédure de suivi devrait être permanente et s'étendre à tous les aspects couverts par les Principes, avec toutefois une insistance particulière sur l'utilisation des méthodes transactionnelles de bénéfices. La présente note a pour objet de présenter quelques procédures de mise en

œuvre du suivi, obéissant en cela aux directives du Conseil de l'OCDE. Ces procédures seront mises en œuvre progressivement. Des révisions ultérieures pourraient être nécessaires une fois que les procédures auront été mises en pratique.

4. Conformément à la recommandation du Conseil, les milieux d'affaires auront également à jouer un rôle dans le suivi, lequel est décrit à la section C.

B. Procédures

5. Les procédures de suivi seront mises en œuvre par le biais de quatre projets connexes : (1) examens d'évaluation mutuelle des pratiques des pays membres; (2) identification et analyse de problèmes-types ; (3) revue des modifications apportées aux textes de loi, règlements et pratiques administratives ; et (4) élaboration d'exemples. Chacun de ces points est examiné ci-après.

i) Examens d'évaluation mutuelle

6. Le Groupe de travail No. 6 sur l'imposition des entreprises multinationales a entrepris ces dernières années des examens d'évaluation mutuelle des pratiques en matière de prix de transfert. Ces examens ont pour but de fournir des informations détaillées sur la législation, les pratiques et l'expérience des pays membres en matière de prix de transfert. Les délégués du Groupe de travail No. 6 décident ensemble quel pays devra faire l'objet d'un examen et par quels pays ce dernier sera réalisé. Les examens suivent les principes approuvés par le Comité.

7. Les principes directeurs applicables aux examens d'évaluation mutuelle prévoient la remise au Groupe de travail No. 6 d'un rapport pour chaque pays ayant fait l'objet d'un examen. Ce rapport doit mentionner les fondements juridiques applicables en matière de prix de transfert, les éventuelles recommandations nationales relatives aux pratiques opérationnelles, les approches couramment utilisées pour aborder un problème complexe de prix de transfert, les modalités administratives prévues pour le traitement des affaires de prix de transfert, les principes de la jurisprudence et l'expérience en matière de collecte de données et de documentation concernant les contribuables. Ce rapport doit également décrire les méthodes administratives utilisées pour éviter et résoudre les litiges portant sur les prix de transfert (exemples : procédure amiable, APP et marges de tolérance).

8. Les examens d'évaluation mutuelle continueront à être menés mais à trois niveaux différents :

- i. Le premier niveau serait un "examen thématique" qui consisterait à étudier l'approche adoptée par tous les pays membres sur un point particulier présentant de l'importance. Théoriquement, l'examen devrait se rattacher aux autres aspects du processus de suivi. Par exemple, le meilleur moyen de résoudre les problèmes qui pourraient se poser à la suite d'un tel examen, pourrait être de développer des exemples pratiques en vue de leur insertion dans les Principes (voir partie B(iv) ci-dessous) ou d'analyser la question plus en détail en mettant au point des modèles applicables aux cas difficiles (voir partie B(ii) ci-dessous).
- ii. Le deuxième niveau serait un "examen limité" qui porterait seulement sur l'approche d'un pays en particulier ou de plusieurs pays concernant un point spécifique et relativement limité. L'examen serait effectué par deux examinateurs par pays et le montant des ressources nécessaires dépendrait de la nature de la question à étudier.
- iii. Le troisième niveau serait un "examen complet" d'un pays en particulier qui serait mené sur la base des principes d'évaluation mutuelle mentionnés au paragraphe 7 ci-dessus.

Un "examen complet" porterait directement sur l'interprétation et l'application des Principes dans le pays Membre.

Critères de sélection

9. Afin d'améliorer l'efficacité du processus des examens d'évaluation mutuelle, il importe que ces examens soient effectués d'une manière sélective et portent sur les domaines dans lesquels l'application des principes directeurs présentent le plus de difficultés. La décision finale d'entreprendre l'un de ces trois types d'examens sera effectué par le Groupe de travail en séance plénière; en tenant compte à la fois de l'intérêt que présente en général chaque examen pour les activités de suivi de l'application des Principes menées par le Groupe de travail et de la question de savoir si les ressources disponibles sont suffisantes pour mener à bien l'examen proposé. Les critères indiqués ci-dessous pourraient aider le Groupe de travail à prendre sa décision. Il importe que tout examen soit d'un degré de qualité élevé, afin que des conclusions significatives puissent en être tirées.

ii) Identification et analyse de problèmes-types

10. L'un des aspects essentiels de la procédure de suivi consistera à identifier, puis analyser, des schémas types de difficultés et des catégories de problèmes faisant obstacle à une application internationale cohérente des méthodes de fixation des prix de transfert exposées dans les Principes et pouvant être illustrées par des exemples concrets. Le suivi pourrait également porter sur des aspects sur lesquels les Principes s'avèrent ne pas fournir d'indications aux autorités fiscales ou aux contribuables. Tous les pays membres participeront activement à ce processus et être prêts à consacrer les ressources nécessaires pour assurer son succès. Les milieux d'affaires participeront également au suivi (voir section C).

11. Le premier point consiste à rechercher les procédures qu'il faudra utiliser et à déterminer à qui incombera la responsabilité d'identifier les problèmes-types en mettant l'accent sur les questions et les situations dans lesquelles les Principes directeurs risquent de ne pas fournir des indications suffisantes ou qui pourraient amener les pays membres à interpréter les Principes de façon différente, ce qui ferait obstacle à une application internationale cohérente des Principes. Les pays membres peuvent recenser les domaines dans lesquels, selon eux, les Principes pourraient ne pas aborder ou ne pas traiter correctement une question particulière.

12. Dans le cadre des réunions périodiques d'inspecteurs des impôts organisées par le Comité des affaires fiscales, le Groupe de travail pourrait prévoir des réunions bisannuelles de vérificateurs pour examiner les problèmes-types et réunir les éléments d'une éventuelle mise à jour appropriée des Principes. L'OCDE n'étudiera ces problèmes-types que dans la perspective du suivi de l'application des Principes.

13. Des pays en particulier prendraient la responsabilité aux réunions du Groupe de travail No. 6 pour conduire l'examen des difficultés-types et des catégories de problèmes susceptibles d'être illustrés par des exemples concrets.

14. Parmi les résultats que le Groupe de travail compte tirer de l'identification et de l'analyse des problèmes-types, pourraient figurer la mise au point d'exemples illustrant l'application des Principes dans des cas (retenus pour analyse) où les principes contenus dans ces Principes peuvent être appliqués. Elles pourraient également avoir comme résultat d'identifier les domaines pour lesquels il serait possible de modifier les Principes afin de donner des indications plus précises, ou il conviendrait d'y insérer de nouveaux éléments.

iii) Mises à jour de la législation et de la pratique

15. Conformément à la mission qui lui a été confiée par le Conseil, le Secrétariat sollicitera des pays membres des rapports sur l'évolution de leur législation, règlements et pratiques administratives en matière de prix de transfert.

iv) Élaboration d'exemples

16. Les procédures de suivi décrites précédemment se doubleront de la mise au point d'exemples théoriques supplémentaires qui seront ajoutés aux Principes. Ces exemples n'ont pas pour objet de mettre au point de nouveaux principes ou d'aborder de nouvelles questions, mais plutôt de faciliter l'interprétation desdits principes et de traiter des questions difficiles déjà abordées dans les Principes. Afin de s'assurer de leur intérêt pratique et d'éviter qu'ils ne présentent un caractère trop prescriptifs, ces exemples seront succincts, fondés sur des faits avérés et relativement simples, de sorte que leur portée soit suffisamment large pour que les indications qu'ils fournissent ne soient pas d'une application étroite et limitée. Ils se répartiront en deux grandes catégories. La première regroupera des illustrations de l'application des méthodes et approches décrites dans les Principes. La seconde visera à aider à la sélection d'une ou de plusieurs méthodes appropriées de détermination des prix de transfert. Quoique théoriques, ces exemples s'inspireront de l'expérience concrète des administrations fiscales et des contribuables en matière d'application du principe de pleine concurrence prévu dans les Principes, contribuant ainsi à l'établissement de pratiques satisfaisantes.

C. Participation des milieux d'affaires

17. Il n'est pas prévu que l'OCDE intervienne dans la résolution de litiges relatifs à des prix de transfert entre un contribuable et l'administration fiscale. Le processus de suivi ne vise pas à constituer une forme d'arbitrage et les contribuables ne pourront donc pas soumettre des cas particuliers au Groupe de travail en vue de leur résolution. Toutefois, comme le prévoient les Principes et la recommandation du Conseil, les milieux d'affaires seront encouragés à recenser les problèmes engendrant des difficultés au niveau de l'application des Principes (en fournissant, de préférence, des exemples concrets).

18. Le Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC) sera invité à présenter au Groupe de travail les difficultés concrètes rencontrées dans l'application des Principes, afin que celui-ci examine la pertinence des indications fournies pour les domaines en cause, tout en respectant la confidentialité des informations.

19. En assistant l'OCDE dans son rôle de suivi de la mise en œuvre des Principes, les milieux d'affaires seront encouragés à tenir compte spécialement des orientations formulées au paragraphe 17 ci-dessus. Ainsi devra-t-il se concentrer sur les questions qui engendrent des difficultés théoriques ou concrètes et non sur des affaires particulières non résolues de détermination de prix de transfert. Toutefois, il pourrait être utile d'illustrer une question particulière en faisant référence à un exemple théorique. En élaborant ce type d'exemples, qui pourrait s'inspirer de caractéristiques empruntées à un certain nombre de cas réels, il conviendra de s'efforcer de veiller à ce que ces exemples restent théoriques et ne ressemblent pas à des affaires réelles, et à ce que les caractéristiques décrites se limitent aux aspects en cause, afin d'éviter que l'on ait l'impression qu'il s'agit d'établir un quelconque précédent général pour la résolution d'une affaire spécifique.

Examens d'évaluation mutuelle

20. On considère que l'un des points forts des examens d'évaluation mutuelle tient à ce qu'ils sont effectués par les autres pays membres et selon un processus positif et constructif qui permet la transmission des pratiques les plus performantes et l'amélioration des moins satisfaisantes. Toutefois, les directives générales données aux milieux d'affaires l'encouragent à recenser les questions posant problème qu'il conviendrait d'analyser plus avant. Ainsi le Groupe de travail pourra-t-il tenir compte de cette contribution lors du choix définitif des questions à aborder dans le cadre de la procédure révisée d'examen d'évaluation mutuelle.

21. Il est également prévu qu'une fois que le Groupe de travail aura choisi la question ou le pays devant faire l'objet d'un examen d'évaluation mutuelle, le BIAC en sera averti, de façon à ce qu'il puisse faire part de ses remarques. S'il s'agit d'une question identifiée à l'origine par le BIAC - et en particulier pour ce qui est des examens thématiques -, ce dernier sera tenu informé des débats du Groupe de travail et, si nécessaire, convié à fournir des précisions supplémentaires. Par contre, il n'est pas envisagé à l'heure actuelle d'étendre le rôle du BIAC dans le processus d'examen d'évaluation mutuelle au-delà de ce qui a été déjà décrit.

Identification et analyse de problèmes-types et élaboration d'exemples concrets

22. Les problèmes-types ont pour objet d'offrir des exemples de questions ou de situations dans lesquelles les indications fournies par les Principes sont inexistantes ou inappropriées. Une fois définitivement mis au point, les exemples concrets seront intégrés aux Principes pour servir d'illustration à des principes spécifiques. Les milieux d'affaires ont clairement ici un rôle à jouer en facilitant la mise au point de problèmes-

types ou d'exemples, grâce à l'expérience concrète de ses membres. Le Groupe de travail sollicitera des Commentaires tant sur les problèmes-types que sur les exemples concrets tout au long de leur élaboration. Le BIAC pourrait proposer lui-même des problèmes-types ou des exemples, pour autant que les mises en garde formulées au paragraphe 17 soient respectées et qu'en aucun cas, le processus puisse être utilisé pour résoudre un problème de prix de transfert particulier.

Mises à jour de la législation et de la pratique

23. Le but de cet élément du processus de suivi est de tenir informés les pays membres de l'évolution intervenue dans chacun des autres pays. Il existe habituellement au niveau national des mécanismes bien rodés permettant aux milieux d'affaires de contribuer à la mise à jour de la législation, des règlements et des pratiques administratives des pays membres en matière de prix de transfert. Au niveau de l'OCDE, le BIAC aura la possibilité d'attirer l'attention du Groupe de travail sur les modifications apportées à la législation ou aux pratiques des pays membres et non membres qu'il jugera en contradiction avec les Principes ou susceptibles d'engendrer des problèmes pratiques sur le plan de leur mise en œuvre, sans bien évidemment faire référence à des cas individuels.

24. La contribution du BIAC sera examinée lors de réunions mixtes régulières avec le Groupe de travail.

Annexe au Chapitre III: Exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels.

Voir Chapitre III, Section B des Principes pour une orientation générale sur l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels.

Les ajustements et hypothèses concernant les accords conformes au principe de pleine concurrence dans les exemples qui suivent sont indiqués uniquement à des fins d'illustration et ne doivent pas être considérés comme fixant des normes en matière d'ajustement et d'accords de pleine concurrence dans des situations réelles ou dans des secteurs particuliers. S'ils s'efforcent de faire apparaître les dispositions des sections des principes auxquels ils se réfèrent, ces principes doivent être appliqués dans chaque cas compte tenu des faits et circonstances propres à ce cas.

1. Le succès d'un produit électronique est lié à la conception technique novatrice de ses procédés électroniques et de son principal composant. Ce composant est conçu et fabriqué par la société associée A, transféré à la société associée B qui assure la conception et la fabrication du reste du produit, et distribué par la société associée C. On dispose d'informations permettant de vérifier au moyen de la méthode du prix de revente que les fonctions de distribution et les risques assumés par la société C sont rémunérés de manière appropriée par le prix de transfert du produit fini de B à C.

2. La méthode la plus fiable d'évaluation du prix du composant transféré de A à B serait la méthode des prix comparables sur le marché libre, si l'on pouvait trouver un prix suffisamment comparable. Voir paragraphe 2.7 des Principes. Toutefois, comme le composant transféré de A à B reflète l'avance technologique dont bénéficie la société A sur ce marché du fait de ses innovations, dans cet exemple il s'avère impossible (après avoir procédé aux analyses fonctionnelles et aux analyses de comparabilité appropriées) de trouver un prix comparable sur le marché libre permettant d'estimer le prix exact que A pourrait exiger pour son produit selon le principe de pleine concurrence. Le calcul du rendement des coûts de fabrication de A pourrait cependant permettre d'estimer l'élément de bénéfice qui rémunérerait les fonctions de fabrication de A, en laissant de côté l'élément de bénéfice imputable à l'actif incorporel utilisé dans cette société. On pourrait effectuer des calculs similaires sur les coûts de

fabrication de la société B afin de procéder à une estimation du bénéfice que B tire de ses fonctions de fabrication, sans tenir compte de l'élément de bénéfice imputable à son actif incorporel. Comme le prix de vente de B à C est connu et considéré comme conforme au principe de pleine concurrence, le montant du bénéfice résiduel conjoint obtenu par A et B du fait de l'exploitation de leurs actifs incorporels respectifs peut être déterminé. Voir paragraphes 3.5, 3.19 des Principes. A ce stade, la part de ce bénéfice résiduel qui peut être imputée à chaque entreprise reste indéterminée.

3. Le bénéfice résiduel peut être fractionné sur la base d'une analyse des faits et circonstances susceptible d'indiquer les modalités selon lesquelles la rémunération additionnelle aurait été répartie dans des conditions de pleine concurrence. Voir paragraphe 3.19 des Principes. L'activité de recherche-développement de chaque société est orientée vers la conception technique des mêmes catégories de produits et il est établi dans le cadre de cet exemple que les montants respectifs des dépenses de recherche-développement constituent des indicateurs fiables de la valeur relative des contributions des sociétés. Voir paragraphe 3.18 des Principes. Cela signifie que la contribution de chaque société à l'innovation technologique concernant le produit peut être indiquée de manière fiable par le montant relatif de ses dépenses de recherche et développement, de sorte que si les dépenses de recherche-développement de A sont de 15 et si celles de B sont de 10, le résidu peut être fractionné en 3 et 2.

4. Certains chiffres peuvent aider à mieux comprendre l'exemple:

a) Profits et pertes de A et B

	A		B	
Ventes		50		100
moins				
Achats		10		50
Coûts de fabrication		<u>15</u>		<u>20</u>
Bénéfice brut		25		30
moins				
Recherche-développement	15		10	
Dépenses d'exploitation	<u>10</u>	<u>25</u>	<u>10</u>	<u>20</u>
Bénéfice net		<u>0</u>		<u>10</u>

b) Détermination du bénéfice normalement réalisé par A et B sur leurs activités de fabrication et calcul du bénéfice résiduel total

Il est établi, pour les deux pays, que les entreprises tierces comparables ne disposant pas d'actifs incorporels correspondant à leurs innovations obtiennent un rendement sur leurs coûts de fabrication (à l'exclusion des achats) de 10 pour cent (rapport entre le bénéfice net et les coûts directs et indirects de fabrication).¹ Voir paragraphe 3.19 des Principes. Les coûts de fabrication de A sont de 15 et, par conséquent, en calculant le rendement par rapport aux coûts on imputerait à A un bénéfice de 1,5 sur ses activités de fabrication. Les coûts équivalents de B sont de 20, et par conséquent, en calculant le rendement par rapport aux coûts, on imputerait à B un bénéfice sur les activités de fabrication de 2,0. Le bénéfice résiduel est donc de 6,5 et on l'obtient en déduisant du bénéfice net combiné de 10 le bénéfice combiné sur les activités de fabrication qui est de 3,5.

c) Imputation du bénéfice résiduel

L'imputation initiale du bénéfice (1,5 pour A et 2,0 pour B) rémunère les fonctions de fabrication de A et B mais ne prend pas en compte la valeur de leurs activités respectives de recherche-développement qui a abouti à la mise au point d'un produit faisant intervenir des techniques avancées. Ce résidu peut donc être divisé entre A et B sur la base de leur part des coûts totaux de recherche-développement puisque, aux fins de cet exemple², on peut admettre sans risque d'erreur que les dépenses respectives de recherche-développement des sociétés reflètent exactement leurs contributions relatives à la valeur de l'innovation technologique contenue dans le produit. Les dépenses de recherche-développement de A sont de 15 et celles de B sont de 10, ce qui donne des dépenses combinées de recherche-développement de 25. Le résidu est de 6,5 dont 15/25 peuvent être imputés à A et 10/25 à B, ce qui aboutit à une répartition de 3,9 et 2,6, ainsi qu'il est indiqué ci-dessous :

¹ Ce rendement de 10 pour cent ne correspond pas techniquement à l'application d'une marge au coût au sens le plus strict, car il s'agit d'un bénéfice net et non d'un bénéfice brut. Mais ce rendement de 10 pour cent ne correspond pas non plus à une marge nette d'impôt sur le coût de fabrication au sens le plus strict, dans la mesure où la base des coûts n'inclut pas les dépenses d'exploitation. Le rendement net sur les coûts de fabrication est utilisé comme une méthode du partage des bénéfices commode et pratique dans un premier temps du fait qu'il simplifie la détermination du bénéfice net résiduel imputable aux actifs incorporels.

² Voir cependant paragraphe 6.27 des Principes.

Part de A: $6.5 \times 15/25 = 3.9$

Part de B: $6.5 \times 10/25 = 2.6$

d) Nouveau calcul des bénéfices

Les bénéfices nets de A deviendraient donc: $1.5 + 3.9 = 5.4$

Les bénéfices nets de B deviendraient donc: $2.0 + 2.6 = 4.6$

		A		B
Ventes		55.4		100
moins				
Achats		10		55.4
Coûts de fabrication		<u>15</u>		<u>20</u>
Bénéfice brut		30.4		24.6
moins	15		10	
Recherche-développement	<u>10</u>	25	<u>10</u>	20
Dépenses d'exploitation		<u>5.4</u>		<u>4.6</u>

Note

5. L'exemple a pour objet d'illustrer de façon simple les mécanismes d'un partage du bénéfice résiduel et ne doit pas être interprété comme donnant des indications générales sur la manière dont il faut appliquer le principe de pleine concurrence dans l'identification de transactions comparables et la détermination d'une répartition appropriée. Il importe que les principes que cet exemple vise à illustrer soient appliqués dans chaque cas compte tenu des faits et circonstances spécifiques. En particulier, il y a lieu de noter que l'imputation des parts du bénéfice résiduel suppose en pratique que des progrès considérables soient réalisés en vue d'identifier et d'évaluer la base de répartition appropriée. Lorsqu'on utilise les dépenses de recherche-développement, il peut être nécessaire de tenir compte des différences dans les types d'activités de recherche-développement qui sont menées, dans la mesure où ces différents types d'activités peuvent correspondre à différents niveaux de risque et par conséquent à des niveaux différents de rendement escompté dans des conditions de pleine concurrence. Par ailleurs, il est possible que les niveaux relatifs des dépenses courantes de recherche-développement ne reflètent pas de manière satisfaisante la contribution à l'obtention des bénéfices courants qui est imputable aux actifs incorporels mis au point ou acquis dans le passé.

Annexe au Chapitre IV: Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable («APP PA»)

A. Généralités

i) Introduction

1. Les accords préalables en matière de prix (“APP”) font l’objet d’un examen approfondi dans les Principes directeurs à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (OCDE 1995) (ci-après désignés sous le nom de “Principes en matière de prix de transfert”) au chapitre IV, section F. La mise en place d’accord entre les autorités compétentes est examinée au paragraphe 4.165.

Une harmonisation des pratiques concernant les APP entre les pays qui utilisent ce dispositif pourrait être bénéfique aussi bien pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Par conséquent, les administrations fiscales des pays concernés pourraient envisager la conclusion d’accords entre autorités compétentes portant sur les APP. Ces accords pourraient fixer des principes directeurs généraux et certaines modalités pour la mise en œuvre de la procédure amiable lorsque le contribuable a demandé un APP concernant des prix de transfert.

Il y a lieu de noter que l’utilisation du terme “accord” dans la citation ci-dessus n’a pas pour objet de donner à ces accords de procédure une portée juridique supérieure à celle qui est prévue par l’article relatif à la procédure amiable du Modèle de Convention fiscale de l’OCDE. En outre, le Comité des affaires fiscales a déclaré, au paragraphe 4.161 des Principes en matière de prix de transfert, qu’il “se propose de suivre de près le développement des APP et d’œuvrer à plus de cohérence dans les pratiques des pays qui utilisent ce dispositif”.

2. La présente annexe fait suite aux recommandations ci-dessus. L’objectif est d’améliorer la cohérence dans l’application des APP en donnant aux administrations fiscales des indications sur les procédures amiables à suivre en matière d’APP. Bien que cette Annexe mette l’accent sur le rôle des administrations fiscales, elle examine également à cette occasion la manière dont les contribuables pourraient être associés à ce processus. Ces indications sont destinées aux pays — qu’ils soient ou non membres de l’OCDE — qui souhaitent recourir à des APP.

ii) *Définition d'un APP*

3. Depuis un certain temps, il existe dans beaucoup de pays des procédures (telles que les décisions anticipées) qui permettent au contribuable d'obtenir des assurances concernant la manière dont la législation sera appliquée dans certaines circonstances. Les conséquences juridiques des mesures proposées sont déterminées à l'avance sur la base d'hypothèses concernant les données factuelles utilisées. La validité des conditions dans lesquelles elles sont déterminées varie selon que les hypothèses formulées sont ou non confirmées par les faits lorsque les transactions ont effectivement lieu. Le terme d'APP désigne une forme d'accord de procédure entre un ou plusieurs contribuables et une administration fiscale afin de résoudre à l'avance les différends potentiels en matière de prix de transfert. L'APP diffère de la procédure classique de décision anticipée dans la mesure où il nécessite un examen, et, s'il y a lieu, une vérification des hypothèses factuelles sur lesquelles est fondée la détermination de ses conséquences juridiques avant que cette détermination puisse avoir lieu. En outre, l'APP prévoit un suivi continu afin de déterminer si les hypothèses factuelles restent valables pendant toute sa durée d'application.

4. Un APP est défini à la première phrase du paragraphe 4.124 des Principes applicables en matière de prix de transfert comme "un accord qui fixe, préalablement à des transactions entre entreprises associées, un ensemble approprié de critères (concernant par exemple la méthode de calcul, les éléments de comparaison, les correctifs à y apporter et les hypothèses de base concernant l'évolution future) pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période". Il est par ailleurs affirmé au paragraphe 4.132 que "Les APP peuvent également se révéler fructueux pour régler les problèmes que soulève l'Article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour les problèmes de répartition, et les activités des établissements stables et des succursales".

5. Dans les principes applicables en matière de prix de transfert (voir paragraphe 4.130), les accords conclus entre une seule administration fiscale et un ou plusieurs contribuables sont désignés sous le nom "d'APP unilatéraux". Les Principes en matière de prix de transfert conseillent les APP bilatéraux et formulent au paragraphe 4.163 la recommandation suivante: "dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement entre les autorités compétentes via la procédure amiable de la convention correspondante". Un APP bilatéral est fondé sur un accord amiable unique entre les autorités compétentes de deux administrations fiscales dans le cadre de la convention applicable. On utilise

le terme d'APP multilatéral pour décrire une situation dans laquelle il existe plusieurs accords amiables bilatéraux.

6. Bien qu'en général un APP s'applique à des transactions transfrontières faisant intervenir plusieurs contribuables et entreprises ayant la personnalité juridique, c'est-à-dire des membres d'un groupe multinational, il est également possible qu'un APP ne s'applique qu'à un seul contribuable et à une seule entité juridique. Considérons par exemple le cas d'une entreprise située dans un pays A qui effectue des transactions par l'intermédiaire de succursales dans les pays B, C et D. Afin d'avoir la certitude qu'il n'y aura pas de double imposition, il faudra que les pays A, B, C et D parviennent à une position commune sur le montant des bénéfices à attribuer à chaque pays au titre de cette activité commerciale en vertu de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ils peuvent obtenir cette certitude par la négociation d'une série d'accords amiables bilatéraux distincts mais compatibles entre eux, conclus entre A et B, A et C et A et D. L'existence d'accords bilatéraux multiples pose un certain nombre de problèmes spécifiques qui sont examinés ci-après à la section B, paragraphes 20-24 de cette Annexe.

7. Il est important de distinguer les différentes catégories d'APP et par conséquent les APP bilatéraux ou multilatéraux, sur lesquels cette Annexe porte plus particulièrement, sont désignés ci-après sous le nom "d'APP PA". Les APP qui ne font pas intervenir une procédure amiable sont désignés sous le nom "d'APP unilatéraux". Le terme générique "APP" est utilisé lorsque le point à examiner vaut pour les deux catégories d'APP. Il faut noter que, dans la grande majorité des cas, les APP bilatéraux sont conclus dans le cadre de la procédure amiable prévue par une convention de double imposition. Cependant, dans certains cas, lorsqu'il a été tenté de conclure un APP bilatéral et que la Convention n'est pas appropriée ou pas applicable, et les autorités compétentes de certains pays peuvent néanmoins conclure un accord en utilisant le pouvoir exécutif qui est conféré aux chefs des administrations fiscales. Le terme d'APP PA doit être interprété, sous réserve des adaptations nécessaires, comme incluant ce type d'accords exceptionnels.

8. L'objectif principal de cette annexe est de fournir des indications permettant aux autorités fiscales de résoudre leurs différends dans le cadre de la procédure amiable, et de contribuer ainsi à supprimer le risque de double imposition potentielle et d'assurer au contribuable des garanties suffisantes quant au régime fiscal qui lui sera appliqué. Cependant, il y a lieu de noter qu'il existe d'autres mécanismes permettant d'atteindre les mêmes objectifs qui ne sont pas envisagés dans cette annexe.

iii) *Objectifs de la procédure d'APP*

9. Un certain nombre de pays ont fait l'expérience de la résolution de différends en matière de prix de transfert par les techniques traditionnelles de vérification ou d'examen, ce qui s'est souvent avéré très difficile et également coûteux pour les contribuables et pour les autorités fiscales aussi bien en termes de temps qu'en termes de ressources. Ces techniques amènent à examiner inévitablement les prix de transfert (et les conditions dans lesquelles ils sont fixés) un certain temps après leur fixation et il peut être réellement difficile d'obtenir des informations suffisantes pour déterminer si les prix utilisés étaient effectivement conformes au principe de pleine concurrence au moment où ils ont été fixés. Ces difficultés ont été l'une des causes de la mise au point d'une procédure d'APP comme autre solution aux problèmes de prix de transfert dans certains cas afin d'éviter certaines des difficultés mentionnées ci-dessus. Les objectifs d'une procédure d'APP sont de faire en sorte que les négociations soient menées dans le respect des principes, de façon pratique et dans un esprit de coopération, afin de résoudre les problèmes de prix de transfert de manière efficace et prospective, d'utiliser les ressources du contribuable et de l'administration fiscale de façon plus efficace, en permettant au contribuable de prévoir le régime qui lui sera appliqué.

10. Pour être efficace, le processus doit être appliqué d'une manière non conflictuelle, efficace et pratique et requiert la coopération de toutes les parties concernées. Il a pour objet de compléter plutôt que de remplacer les mécanismes administratifs et judiciaires ainsi que ceux mis en place par des conventions pour résoudre les problèmes posés par les prix de transfert. Le recours à un APP pourrait être le plus justifié lorsque la méthode d'application du principe de pleine concurrence pose des problèmes importants de fiabilité et d'exactitude ou lorsque les circonstances spécifiques dans lesquelles se posent les problèmes de prix de transfert envisagés sont d'une complexité inhabituelle.

11. L'un des principaux objectifs de la procédure d'APP PA est la suppression de la double imposition potentielle. Les APP unilatéraux donnent lieu à des difficultés considérables dans ce domaine, ce qui explique que "la plupart des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux" (paragraphe 4.131 des Principes en matière de prix de transfert). Toutefois, une confirmation ou un accord sous une forme ou sous une autre entre le contribuable et l'administration fiscale est nécessaire pour permettre l'entrée en vigueur de l'APP PA dans chacun des pays participants. La forme exacte de cette confirmation ou de cet accord dépend des procédures en vigueur dans chaque pays (qui sont examinées plus en détail aux paragraphes 65 et 66 ci-dessous). Une telle confirmation ou accord permet par ailleurs la mise en place d'un mécanisme destiné à faire en sorte que le contribuable se

conforme aux conditions de l'APP PA sur lesquelles est fondé cette confirmation ou accord amiable.

12. De plus, pour répondre aux objectifs énoncés dans cette section, il faut que la procédure d'APP PA soit menée d'une manière neutre. Elle doit notamment être neutre en ce qui concerne la résidence du contribuable, le pays dans lequel la demande d'APP PA a été présentée pour la première fois, la situation du contribuable au regard des contrôles et des vérifications et le choix, en général, des contribuables qui devront faire l'objet de contrôles ou de vérifications. Il faut par ailleurs tenir compte des indications qui figurent au paragraphe 4.157 de Principes en matière de prix de transfert sur les risques d'une mauvaise utilisation, par les administrations fiscales, dans le cadre de leurs vérifications, des informations obtenues à la suite de la procédure d'APP.

Les indications données dans Annexe ont pour objet d'aider à atteindre les objectifs décrits dans cette section.

B. Conditions d'application d'un APP PA

i) Questions relatives aux conventions

13. La première question qui se pose est de savoir s'il est possible de mettre en place un APP. Un contribuable pourra demander à se voir appliquer un APP unilatéral en fonction des conditions spécifiques requises dans le cadre national par l'administration fiscale compétente. Les APP PA sont régis par la procédure amiable de la convention de double imposition applicable (article 25 du Modèle de convention de double imposition de l'OCDE) et sont appliqués de façon discrétionnaire par les administrations fiscales compétentes.

14. Dans certains cas, le contribuable demandera seulement un APP unilatéral. Il y aura lieu d'examiner les raisons pour lesquelles le contribuable ne demande pas un APP PA. Conformément aux orientations données par les principes applicables en matière de prix de transfert au paragraphe 4.163, ("dans la mesure du possible, un APP devrait être conclu bilatéralement ou multilatéralement") les autorités fiscales devraient encourager le contribuable à demander un APP PA si les circonstances l'exigent. Certains pays, s'il leur semble qu'une autre administration fiscale devrait intervenir, peuvent refuser d'engager des négociations unilatérales avec le contribuable, même lorsque celui-ci insiste pour qu'une telle approche soit adoptée.

15. La négociation d'un APP PA nécessite le consentement des autorités compétentes. Dans certains cas, le contribuable prend l'initiative en présentant simultanément des demandes aux autorités compétentes concernées. Dans d'autres cas, le contribuable peut transmettre une demande

auprès de l'administration d'un pays selon la procédure interne applicable et lui demander de contacter l'autre administration concernée pour examiner la possibilité de conclure un APP PA. Par conséquent, dès que l'administration est prête, les autorités nationales du pays en question doivent adresser une notification à celles de l'autre État partie à une convention afin de leur demander si elles souhaitent participer à un tel accord. L'autre administration fiscale doit répondre à l'invitation aussi rapidement que possible, compte tenu de la nécessité de disposer d'assez de temps pour déterminer la possibilité ou la faisabilité de sa participation.

16. Cependant, l'article 25 n'oblige pas les autorités compétentes à conclure un APP PA à la demande du contribuable. La volonté de conclure un APP PA dépendra de la politique particulière d'un pays et de la manière dont il interprète l'article de ses conventions bilatérales relatif à la procédure amiable. Certaines autorités compétentes n'envisageront un tel accord que dans les cas où il est nécessaire de "résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention". Le fait que le contribuable souhaite avoir des garanties quant au traitement qui lui sera appliqué n'est donc pas en lui-même suffisant pour que les conditions mentionnées ci-dessus soient réunies. D'autres autorités compétentes appliquent un seuil moins restrictif pour la conclusion d'APP PA, estimant que cette procédure doit être encouragée. En outre, le contribuable doit remplir certaines conditions pour bénéficier d'une convention (c'est-à-dire en ayant droit au statut de résident de l'un des États contractants) et doit satisfaire à tous les autres critères contenus dans l'article relatif à la procédure amiable.

ii) Autres facteurs

17. Le fait qu'un contribuable puisse faire l'objet de vérifications ou d'examens ne doit pas l'empêcher de demander un APP PA au titre de ses transactions futures. La vérification ou l'examen et la procédure amiable sont des processus distincts qui peuvent généralement être réglés séparément. Les activités de vérification ou d'examen ne sont normalement pas suspendues par les administrations fiscales lorsqu'un APP PA est envisagé, à moins qu'il ne soit convenu par toutes les parties que la vérification ou l'examen doit être suspendu du fait que la conclusion de l'APP PA faciliterait l'achèvement de cette vérification ou de cet examen. Néanmoins, le traitement des transactions qui font l'objet de la vérification ou de l'examen peut être étayé par la méthodologie qu'il est convenu d'appliquer ultérieurement dans le cadre de l'APP PA, à condition que les faits et circonstances dans lesquels la transaction qui fait l'objet de la vérification ou de l'examen est intervenue soient comparables à ceux dans lesquels seront effectuées les transactions futures. Cette section est examinée plus en détail au paragraphe 69 ci-dessous.

18. La possibilité de conclure un APP PA est fondée sur une coopération totale du contribuable. Le contribuable ainsi que toutes les entreprises associées doivent : i) apporter leur coopération totale avec les administrations fiscales dans l'évaluation de leur proposition ; et ii) fournir sur demande toutes autres informations nécessaires à cette évaluation, par exemple des détails sur leurs transactions auxquelles s'appliquent les prix de transfert, leurs accords commerciaux, leurs prévisions et plans d'entreprise et leurs résultats financiers. Il est souhaitable de rechercher cet engagement de la part du contribuable avant d'engager la procédure d'APP PA.

19. Dans certains cas, la liberté dont disposent les deux autorités compétentes ou l'une d'entre elles pour conclure un APP PA peut être limitée, par exemple par une décision juridiquement contraignante concernant les points qui peuvent faire l'objet de propositions d'APP. Dans ces conditions, comme la procédure d'APP PA est par définition consensuelle, il appartient à chacune des autorités compétentes concernées (sous réserve des législations et politiques nationales de chaque pays) de décider s'il y a lieu d'entreprendre des discussions en vue de la conclusion d'un APP PA. Par exemple, certaines autorités compétentes peuvent refuser d'engager de telles discussions s'il leur semble qu'une telle limitation concernant la position des autres autorités compétentes réduit de manière inacceptable la possibilité d'un accord amiable. Cependant, il est probable que dans de nombreux cas les discussions en vue de la conclusion d'APP PA seraient considérées comme souhaitables même si la marge de manœuvre des deux autorités compétentes ou de l'une d'entre elles se trouve limitée. C'est une question que les autorités compétentes devront déterminer au cas par cas.

20. Lors de la décision sur l'opportunité d'un APP PA, l'un des points essentiels à examiner est de savoir dans quelle mesure il est avantageux de s'entendre sur une méthode permettant d'éviter à l'avance le risque de double imposition. Cela suppose un jugement personnel et oblige à concilier l'utilisation efficace de ressources limitées, aussi bien sur le plan financier que sur le plan humain, avec le désir de réduire la probabilité de double imposition. Les administrations fiscales pourraient juger utile de répondre aux questions suivantes :

- a) Est-ce que la méthodologie et les autres conditions de la proposition respectent les indications données par les principes en matière de prix de transfert ? Dans le cas contraire, il sera souhaitable d'amener le contribuable à réviser la proposition en conséquence, afin d'accroître les chances de parvenir à un accord amiable. Comme l'indique le paragraphe 17 de la préface aux Principes applicables en matière de prix de transfert : "ces principes ont aussi pour objet de permettre le règlement des problèmes de fixation des prix de transfert dans le

cadre des procédures amiables et, le cas échéant, des procédures d'arbitrage entre pays membres de l'OCDE".

- b) Les "difficultés ou doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention" sont-ils susceptibles d'accroître sensiblement le risque de double imposition, et par conséquent de justifier l'utilisation de ressources pour régler des problèmes préalablement aux transactions envisagées?
- c) Les transactions couvertes par la proposition sont-elles continues par nature et y a-t-il une part notable d'un projet de durée limitée qui se trouve exclue?
- d) Les transactions en question sont-elles sérieusement envisagées ou ont-elles un caractère purement hypothétique ? Ce processus ne doit pas être utilisé pour connaître le point de vue éventuel de l'administration fiscale sur un point de principe général -- il existe dans de nombreux pays d'autres méthodes bien établies pour y parvenir.
- e) Une vérification fiscale portant sur les prix de transfert est-elle déjà en cours au sujet des années passées où le contexte était sensiblement le même ? Dans l'affirmative, les résultats de la vérification peuvent être obtenus plus rapidement par la conclusion d'un APP PA dont les conditions pourraient être appliquées à des fins d'information ou de règlement de la vérification et de toute autre procédure amiable non résolue au titre des années antérieures.

iii) APP PA multilatéraux

21. Le besoin de sécurité s'est traduit par la tendance de plus en plus forte des contribuables à s'efforcer de conclure des APP PA multilatéraux couvrant l'ensemble de leurs opérations au niveau mondial. Le contribuable s'adresse à toutes les autorités fiscales des pays concernés en leur faisant une proposition globale et suggère de mener les négociations sur une base multilatérale faisant intervenir toutes les autorités concernées, plutôt que de mener une série de négociations distinctes avec chacune des autorités fiscales en cause. Il y a lieu de noter qu'il n'y a pas de méthode multilatérale pour appliquer les accords qui peuvent être conclus à l'exception de la conclusion d'une série d'APP PA bilatéraux distincts. Le succès de la négociation d'une série d'APP PA bilatéraux conclus dans ces conditions permettrait au groupe multinational de bénéficier d'une plus grande sécurité et de coûts moins élevés que dans le cas d'APP PA distincts conclus bilatéralement et isolément.

22. Bien que, comme on l'a indiqué ci-dessus, la conclusion d'APP PA multilatéraux soit susceptible de présenter des avantages, il y a lieu d'examiner un certain nombre de points. En premier lieu, il y a peu de chances pour qu'une seule méthode de fixation des prix de transfert puisse être applicable à toutes les circonstances, toutes les transactions et tous les pays susceptibles de donner lieu à des APP PA multilatéraux, à moins que cette méthodologie ne puisse être adaptée de manière appropriée pour tenir compte des circonstances particulières propres à chaque pays. Par conséquent, tous les pays participants devront veiller à ce que les méthodes utilisées, même après une telle adaptation, constituent une application adéquate du principe de pleine concurrence à la situation de leur pays.

23. En second lieu, des problèmes se posent également du fait que dans le cadre d'un APP PA multilatéral, plusieurs autorités compétentes sont effectivement concernées par une procédure qui a été conçue pour être bilatérale. L'un des problèmes qui se posent est de savoir dans quelle mesure il pourrait être nécessaire d'échanger des renseignements entre tous les pays concernés. Cela pourrait poser des problèmes dans les cas où il n'existe pas de flux de transactions ou de transactions communes entre deux ou plusieurs parties à une convention, ce qui donne lieu à des incertitudes quant à la question de savoir si les informations portent à proprement parler sur l'APP PA bilatéral qui est envisagé. Cependant, dans les cas où des transactions similaires sont menées par différentes parties de l'entreprise multinationale ou lorsque le domaine envisagé porte sur des transactions intégrées, il peut être nécessaire de disposer d'informations concernant les flux entre d'autres parties pour être en mesure de comprendre et d'évaluer les flux qui font l'objet de l'APP PA bilatéral considéré. L'autre problème qui se pose est lié à la difficulté de déterminer si ces informations sont vraiment pertinentes avant de les obtenir.

24. En outre, même si les informations en question concernent l'APP PA bilatéral particulier, il peut subsister des problèmes de confidentialité empêchant d'échanger ces informations, soit en vertu des termes de l'article sur les échanges de renseignements de la convention applicable, soit en vertu de la législation interne de l'une des administrations participantes. Étant donné la très grande diversité des situations dans lesquelles des APP PA multilatéraux peuvent intervenir, il n'est pas possible de recommander une solution générale à ces problèmes. Il est préférable de les traiter d'une manière spécifique pour chacun des APP PA bilatéraux.

25. Dans les cas où il apparaît utile de disposer d'informations sur les flux entre d'autres parties certains problèmes posés par les échanges de renseignements pourraient être résolus non pas en prévoyant dans les conventions des dispositions relatives à ces échanges mais plutôt en demandant aux contribuables d'assumer la responsabilité de la transmission

d'informations à toutes les administrations fiscales concernées (cependant, il resterait nécessaire de prévoir des procédures afin de vérifier que les mêmes informations sont effectivement fournies à toutes les administrations fiscales). Enfin, dans certains cas, il est possible que les articles des conventions relatifs à la procédure amiable ne fournissent pas une base appropriée pour un examen et une discussion sur un plan multilatéral bien que l'article du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE relatif à la procédure amiable soit destiné à faciliter la suppression de la double imposition dans des circonstances très variées et semble donc, s'il est applicable, avoir une portée juridique suffisante dans la plupart des cas.

26. En résumé, comme on l'a vu à la partie A de cette section, le désir de sécurité du contribuable n'est pas suffisant en lui-même pour obliger une administration fiscale à conclure un APP PA lorsqu'un tel accord pourrait être inopportun. Une invitation à participer à un APP PA multilatéral est donc appréciée conformément aux critères habituels permettant de déterminer si un APP PA bilatéral peut être conclu et chaque APP bilatéral proposé est également évalué d'une manière distincte. Une décision est prise ensuite sur la question de savoir si le meilleur moyen d'achever les négociations en vue de la conclusion d'un APP PA bilatéral que l'administration a décidé de poursuivre serait de participer à des négociations multilatérales. Cette évaluation sera effectuée cas par cas.

27. La mise en place d'APP PA multilatéraux ne se trouve pas encore à un stade très avancé, sauf peut-être dans le domaine des transactions mondialisées. En fait, lorsque les transactions mondialisées sont effectuées dans des conditions d'intégration totale¹ (c'est-à-dire que la négociation et la gestion du risque d'un portefeuille de produits financiers a lieu dans un certain nombre de sites différents, en général au moins trois) ce sont les APP multilatéraux et non les APP bilatéraux qui sont devenus la norme. Il est envisagé de suivre de près l'évolution ultérieure dans le domaine des APP PA multilatéraux.

C. Demandes d'APP PA

i) Introduction

28. Bien qu'un APP PA demande par nature, un accord entre administrations fiscales, cette procédure nécessite une implication considérable de la part du ou des contribuables pour être couronnée de succès. On examinera dans cette section les premières étapes de ce processus, à savoir la demande d'APP PA dont un ou plusieurs contribuables prennent normalement

¹ Pour plus de précisions, voir le document de l'OCDE intitulé: L'imposition des transactions mondialisées sur instruments financiers (1998).

l'initiative. (N.B. Certaines administrations fiscales considèrent qu'elles devraient prendre l'initiative et inciter activement les contribuables à formuler des demandes dans les cas appropriés, par exemple à la suite d'une vérification ou d'une analyse de risque). Une fois qu'il a été décidé qu'un APP PA est effectivement approprié, il est inévitable que la responsabilité principale de la fourniture aux administrations fiscales participantes d'informations suffisantes pour qu'elles puissent mener les négociations dans le cadre d'une procédure amiable incombe au contribuable. Par conséquent, celui-ci devrait transmettre une proposition détaillée destinée à être examinée par l'administration fiscale compétente et être prêt à lui communiquer toutes les informations complémentaires qu'elle pourrait lui demander.

ii) Discussions préliminaires

29. L'un des traits caractéristiques de beaucoup de procédures nationales en vue de l'obtention d'un APP bilatéral est la possibilité de tenir une (ou plusieurs) réunions préliminaires avant la formulation d'une demande officielle. De telles réunions donnent au contribuable l'occasion d'examiner avec les administrations fiscales l'opportunité d'un APP, le type et la portée des informations qui peuvent être nécessaires et le champ d'application des analyses qui peuvent être requises pour mener à bien cet APP (par exemple : la portée des analyses fonctionnelles éventuelles concernant des entreprises affiliées ; l'identification, le choix et l'ajustement des transactions comparables ; enfin, la nécessité d'analyses du marché, ainsi que d'analyses sectorielles et géographiques, et leur champ d'application). Ce processus donne aussi au contribuable la possibilité d'examiner les questions concernant, par exemple, la communication et la confidentialité des renseignements ou la durée de l'APP. L'expérience a montré qu'en général, la possibilité de procéder à ces discussions préliminaires permet de faire avancer plus rapidement la procédure de mise en œuvre d'une proposition ultérieure d'APP PA formel.

30. Dans le cadre d'un APP PA, il peut également être utile que les autorités compétentes aient la possibilité de tenir des discussions préalables avec le contribuable. Outre les points mentionnés ci-dessus, il pourrait être utile que les discussions portent sur le point de savoir si les circonstances se prêtent à un APP PA, par exemple s'il existe suffisamment de difficultés ou de doutes "auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention".

31. La réunion préliminaire pourrait aussi être utile pour préciser les attentes et les objectifs du contribuable et de l'administration fiscale. Elle serait aussi l'occasion d'expliquer la procédure d'APP PA, la politique de l'administration fiscale en matière d'APP PA et de donner des précisions sur les différentes procédures pour mettre en application dans le droit interne

l'accord une fois conclu. En même temps, les administrations fiscales pourraient donner des indications sur le contenu de la proposition, ainsi que sur les calendriers fixés pour l'évaluation et la conclusion de l'accord amiable. Les administrations fiscales pourraient publier des indications générales sur la procédure d'APP PA conformément à la recommandation concernant les autres types d'accords amiables qui figurent aux paragraphes 4.61 et 4.62 des Principes en matière de prix de transfert.

32. La réunion préliminaire peut avoir lieu sous une forme anonyme ou nominative selon les usages et les pratiques en vigueur dans chaque pays. Cependant, si la réunion a lieu dans des conditions d'anonymat, il faudra que des informations suffisantes soient transmises au sujet des opérations effectuées pour que la discussion soit utile. L'organisation des réunions doit être convenue entre les parties et les formes prises par les réunions préliminaires peuvent varier entre une discussion informelle et un exposé officiel. En général, il est dans l'intérêt du contribuable de fournir aux administrations fiscales un mémorandum exposant les sujets de la discussion. Plusieurs réunions préliminaires peuvent être nécessaires pour qu'il soit possible de procéder à une discussion informelle sur la recevabilité d'une demande d'APP PA, son champ d'application éventuel, le bien-fondé d'une méthodologie ainsi que sur la nature et la quantité d'informations qui doivent être transmises par le contribuable.

33. Il peut également être utile que les autorités compétentes respectives procèdent non seulement à des discussions informelles avec leurs contribuables mais aussi à un premier échange de vues sur l'opportunité d'un APP PA. Cela peut permettre d'éviter des travaux inutiles s'il apparaît peu probable que l'une des autorités compétentes participe à l'accord. Ces discussions peuvent avoir un caractère informel et ne nécessitent pas nécessairement une réunion officielle en présence des différentes parties concernées. Par ailleurs, de tels échanges de vues peuvent avoir lieu au cours de réunions et de négociations périodiques des autorités compétentes.

iii) Propositions d'APP PA

a) Introduction

34. Si le contribuable souhaite présenter une demande d'APP PA, il faudra qu'il soumette une proposition détaillée à l'administration fiscale compétente, conformément aux règles de procédure nationales applicables: par exemple, le contribuable peut être tenu de présenter la demande à un service déterminé de l'administration fiscale nationale. Dans le cas d'un APP PA, l'objet de la proposition du contribuable est de fournir aux autorités compétentes concernées tous les éléments dont elles ont besoin pour évaluer la proposition et amorcer les discussions en vue de la conclusion d'un

accord amiable. Les pays disposent de plusieurs moyens pour faire en sorte que les autorités compétentes obtiennent les informations nécessaires. L'un des moyens consiste à permettre au contribuable de faire directement la proposition aux autorités compétentes. Un autre moyen d'atteindre ces objectifs consiste pour le contribuable à communiquer une copie d'une proposition d'APP nationale à tous les autres pays participants. En théorie, la forme exacte et le contenu de la proposition seront déterminés lors des réunions préliminaires.

b) Activités généralement couvertes dans le cadre d'une procédure d'APP PA

35. Le champ d'application de l'APP PA dépend des souhaits des pays participants ainsi que de ceux du contribuable. Un tel accord peut s'appliquer afin de résoudre les problèmes envisagés aux articles 7 et 9 du Modèle de convention de l'OCDE et pour déterminer le montant des bénéfices imposables générés dans les différents pays concernés.

36. L'APP PA peut s'appliquer à tous les prix de transfert d'un contribuable ou des membres d'un groupe multinational ou avoir une portée plus limitée, en s'appliquant par exemple à une transaction donnée, à des séries particulières de transactions, à des lignes de produits ou à certains membres seulement d'un groupe multinational. Certains pays, tout en reconnaissant la nécessité d'une certaine flexibilité du processus, s'interrogent sur l'opportunité d'APP spécifiques. Il peut être difficile d'évaluer certaines questions isolément, par exemple lorsque les transactions couvertes par la proposition sont étroitement liées à d'autres transactions qu'elle ne couvre pas, ou lorsqu'il est nécessaire d'analyser les problèmes de prix de transfert dans un contexte plus large, dans la mesure où des compensations intentionnelles interviennent (voir paragraphes 1.60-1.64 des Principes en matière de prix de transfert).

37. Un APP PA peut aussi s'appliquer à des domaines autres que la méthode de fixation des prix de transfert, à condition que ces autres domaines aient un lien suffisamment clair avec les questions de prix de transfert sous-jacentes pour qu'il vaille la peine de s'efforcer de les résoudre à l'avance et qu'ils relèvent de l'article de la convention correspondante concernant la procédure amiable. C'est une question qu'il y aura lieu de décider entre les parties concernées dans chaque cas particulier.

c) Contenu d'une proposition d'APP PA

38. Le contenu de la proposition, ainsi que les informations et documents à joindre à l'appui de cette proposition, dépendront des faits et circonstances propres à chaque cas particulier et des conditions fixées par chacune des administrations fiscales participantes. Il n'apparaît donc pas possible d'énumérer ou de définir exactement ce qui doit être transmis.

Toutefois, le principe à retenir devrait être de fournir les informations et documents nécessaires pour expliquer les faits relevant de la méthodologie proposée et pour montrer qu'elle a été appliquée conformément aux articles appropriés de la convention en vigueur. La proposition devrait donc être compatible avec les orientations générales données par les Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur les articles correspondants ainsi qu'avec les orientations relatives à l'application du principe de pleine concurrence de l'article 9 données par les Principes en matière de prix de transfert dans les cas qui font intervenir de tels prix entre des entreprises associées.

39. Pour ce qui est des informations et de la documentation à joindre aux demandes, il faut tenir compte des indications données au Chapitre IV, paragraphes 4.155-158) et au chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert sur les documents à fournir. Toutefois, en raison du caractère prospectif de l'accord que l'on cherche à conclure, il est possible que les informations à fournir ne soient pas les mêmes que dans les cas de procédures amiables, qui ne portent que sur des transactions déjà effectuées. Les informations suivantes pourraient donner des indications générales en matière d'APP PA, bien qu'il faille souligner que la liste ci-dessous n'a pas pour but d'être exhaustive ni normative:

- a) les transactions, produits, entreprises ou accords qui seront couverts par la proposition; (y compris, le cas échéant, une brève explication des raisons pour lesquelles une partie seulement des transactions, produits, entreprises ou accords du contribuable concerné par la demande ont été inclus);
- b) les entreprises et établissements stables qui interviennent dans ces transactions ou arrangements;
- c) l'autre ou les autres pays auxquels il a été demandé de participer à l'accord;
- d) les informations concernant la structure organisationnelle au niveau mondial, l'histoire, les états financiers, les produits, les fonctions et actifs (corporels et incorporels) des entreprises associées concernées;
- e) une description de la méthodologie proposée en matière de prix de transfert et des informations et analyses détaillées à l'appui de cette méthodologie, par exemple l'identification de prix ou de marges comparables et l'éventail des résultats que l'on s'attend à obtenir etc.;

- f) les hypothèses sur lesquelles reposent la proposition et l'examen des effets de modifications de ces hypothèses ou d'autres événements, tels que des résultats inattendus qui pourraient affecter la validité de la proposition;
- g) l'exercice comptable ou les exercices fiscaux qui seront ouverts;
- h) une description générale de la situation du marché (par exemple l'évolution du secteur et le contexte concurrentiel);
- i) un examen de tous les problèmes fiscaux accessoires pertinents que pose la méthodologie proposée;
- j) un examen et une démonstration concernant la conformité à toute législation interne et à toute disposition de conventions et de principes de l'OCDE se rattachant à la proposition; et,
- k) toutes autres informations qui pourraient avoir une incidence sur la méthodologie actuelle ou proposée en matière de prix de transfert ainsi que les données correspondantes pour toute partie à la demande.

La suite de cette section examine plus en détail certain des principaux points de la liste ci-dessus.

d) Informations sur les prix comparables

40. Le contribuable doit inclure une discussion sur la disponibilité et l'utilisation d'informations sur les prix comparables. Cela comprend une description de la manière dont les recherches de prix comparables ont été effectuées (y compris les critères de recherche utilisés), des données relatives aux transactions sur le marché libre qui ont été obtenues de tiers et de la manière dont ces données ont été acceptées ou rejetées selon qu'elles étaient considérées ou non comme comparables. Le contribuable devrait aussi présenter une description de transactions comparables ainsi que des ajustements destinés à tenir compte des différences matérielles éventuelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. Dans les cas où il n'est pas possible d'identifier des transactions comparables, le contribuable doit démontrer, en se référant aux données pertinentes relatives au marché ainsi qu'aux données financières (y compris les données internes concernant le contribuable), que la méthodologie choisie est bien conforme au principe de pleine concurrence.

e) Méthodologie

41. La proposition d'APP PA doit comporter une description complète de la méthodologie choisie. Dans les cas qui font intervenir des entreprises associées, la méthodologie choisie doit également être conforme aux orientations qui figurent dans les principes en matière de prix de transfert sur l'application du principe de pleine concurrence figurant à l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE. Il est dit au paragraphe 1.70 des Principes en matière de prix de transfert que : « en outre, toute méthode devra pouvoir être utilisée lorsqu'elle est acceptable pour les membres du groupe multinational parties à la transaction ou aux transactions considérées ainsi que pour les administrations fiscales des pays dont relèvent ces membres ». Ces indications sur l'utilisation des méthodes de fixation des prix de transfert sont particulièrement utiles dans le cadre d'un APP PA en raison de la possibilité de conclure un accord préalable sur la méthode à utiliser. L'application de la méthodologie doit s'appuyer sur les données qui peuvent être obtenues et mises à jour au cours de la période couverte par l'APP PA sans imposer une charge excessive au contribuable et qui peuvent être examinées et vérifiées effectivement par les administrations fiscales.

42. Le contribuable doit, dans la mesure du possible, effectuer une analyse des effets de l'application de la ou des méthodologies choisies au cours de la période d'application proposée de l'accord. Cette analyse devra nécessairement être fondée sur les résultats prévus et par conséquent il sera nécessaire de disposer de précisions sur les hypothèses à partir desquelles ces prévisions ont été effectuées. Il pourrait également être utile d'illustrer les effets de l'application de la ou des méthodologies en question aux périodes qui précèdent immédiatement celle de l'APP. L'utilité de cette analyse, même à titre d'illustration, dépendra de la comparabilité des faits et circonstances dans lesquelles les transactions en question sont intervenues avec le contexte dans lequel seront effectuées les transactions futures envisagées dans la proposition.

f) Hypothèses critiques

43. Lors de la conclusion d'un APP PA concernant la fixation, conformément au principe de pleine concurrence, du prix de transactions contrôlées qui n'ont pas encore eu lieu, il est nécessaire de formuler certaines hypothèses quant aux conditions opérationnelles et économiques qui affecteront ces transactions lorsqu'elles interviendront. Le contribuable doit décrire dans sa proposition les hypothèses sur lesquelles il se fonde pour soutenir que la méthode envisagée permet de fixer le prix des transactions futures à un niveau conforme au principe de pleine concurrence. En outre, le contribuable doit expliquer comment les méthodes choisies seront adaptées de manière satisfaisante à toute modification de ces hypothèses. Les

hypothèses sont définies comme “critiques” si les conditions effectives en vigueur au moment où les transactions interviennent peuvent diverger de celles qui étaient prévues, au point que la méthodologie adoptée ne peut plus aboutir à la fixation de prix conformes au principe de pleine concurrence. On peut citer comme exemple un changement fondamental des conditions du marché résultant de l’apparition de nouvelles technologies, de nouvelles réglementations publiques ou d’une perte généralisée de confiance de la part des consommateurs. Dans un tel cas, la divergence peut signifier qu’il est nécessaire de réviser l’accord ou d’y mettre fin.

44. Pour améliorer la fiabilité de la méthode d’établissement d’APP PA, les contribuables et les administrations fiscales devraient s’efforcer d’identifier des hypothèses critiques qui soient si possible fondées sur des données observables, fiables et indépendantes. Ces hypothèses ne sont pas limitées aux aspects qui se trouvent sous le contrôle du contribuable. Toute série d’hypothèses critiques doit être adaptée à la situation particulière du contribuable, aux caractéristiques de l’environnement commercial, aux méthodes utilisées et au type de transactions couvertes. Elles ne doivent pas être établies d’une manière si stricte que la sécurité assurée par l’accord se trouverait remise en cause mais elles doivent englober un intervalle de variation des conditions des transactions suffisamment large pour que les parties à l’accord bénéficient des garanties appropriées. Toutefois, on peut citer d’une manière générale, et uniquement à titre d’exemple, les hypothèses critiques suivantes :

- a) hypothèses concernant la législation fiscale interne et les dispositions des conventions;
- b) hypothèses relatives aux tarifs, aux droits de douane, aux restrictions à l’importation et aux réglementations publiques;
- c) hypothèses quant aux conditions économiques, aux parts de marché, aux conditions du marché, aux prix de vente finals et au volume des ventes;
- d) hypothèses quant à la nature des fonctions et des risques encourus par les entreprises qui participent aux transactions;
- e) hypothèses quant aux taux de change, aux taux d’intérêt, à la qualité de la signature et à la structure du capital;
- f) hypothèses concernant la gestion ou les comptes financiers et la classification des recettes et dépenses;

- g) hypothèses concernant les entreprises qui effectuent leurs opérations dans les différents pays et la forme que prendront ces opérations.

45. Il pourrait également être utile de fixer des paramètres permettant de déterminer à l'avance un niveau acceptable de divergence pour certaines hypothèses, afin d'obtenir la flexibilité nécessaire. Il faudrait fixer ces paramètres individuellement pour chaque APP PA dans le cadre de négociations entre les autorités compétentes. Ce n'est que si la divergence par rapport aux prévisions excède le paramètre que l'hypothèse devient "critique" et que des mesures sont envisagées. Toute mesure à prendre peut aussi dépendre de la nature de l'hypothèse et du niveau de divergence.

46. Si l'on sait que la fiabilité de la méthode de fixation des prix de transfert proposée est sensible aux fluctuations de taux de change, il semblerait judicieux de concevoir une méthodologie qui puisse s'accommoder d'un certain degré de variation prévisible, notamment en prévoyant l'ajustement des prix pour tenir compte des fluctuations des taux de change. Par ailleurs, il est possible de convenir à l'avance que les variations dans un sens ou dans l'autre ne dépassant pas X % ne nécessiteront aucune mesure, que les variations comprises entre X et Y % déclencheront un réexamen prévisionnel de la méthodologie afin de s'assurer qu'elle reste appropriée, tandis qu'une variation de plus de Y % signifierait qu'une hypothèse critique cesse d'être vérifiée et qu'il est nécessaire de renégocier préventivement l'APP PA. Il serait nécessaire de fixer ces paramètres pour chaque APP PA en particulier, et ceci ferait l'objet de la négociation entre les autorités compétentes.

g) Résultats imprévus

47. Un problème peut se poser lorsque les résultats de l'application des méthodes de fixation des prix de transfert convenues dans l'APP PA ne répondent pas aux attentes de l'une des parties dans la mesure où cette partie peut se demander si les hypothèses critiques et la méthodologie fondée sur ces hypothèses, sont encore valables. La solution de ces questions peut nécessiter beaucoup de temps et des efforts considérables, ce qui est contraire aux objectifs de toute la procédure. L'un des moyens possibles de résoudre ce problème est de prévoir dans cette proposition une flexibilité suffisante pour qu'il soit possible de s'adapter aux changements éventuels des faits et circonstances de manière que l'on risque moins d'obtenir des résultats imprévus et d'avoir besoin de renégocier l'APP PA fondé sur la proposition. La proposition doit bien entendu rester conforme au principe de pleine concurrence.

48. L'un des moyens d'atteindre l'objectif ci-dessus est de concevoir une méthodologie qui tienne compte de manière appropriée des

changements probables des faits et circonstances; par exemple, un écart entre le volume prévu et le volume effectif des ventes peut être intégré dès le départ dans la méthode de fixation des prix par l'insertion de clauses d'ajustement des prix ou en prévoyant une variation des prix en fonction du volume. L'importance de l'écart autorisé devrait être fixée par référence à ce que des parties indépendantes accepteraient.

49. L'autre moyen d'atteindre l'objectif de renforcement de la fiabilité est de convenir d'une fourchette acceptable de résultats susceptibles d'être obtenus à l'aide de la méthode utilisée pour l'APP PA. Dans un but de conformité au principe de pleine concurrence, la fourchette devrait être convenue à l'avance, ce qui éviterait d'avoir à recourir à des évaluations a posteriori, et fondée sur ce que des parties indépendantes auraient convenu dans des circonstances comparables (voir paragraphes 1.45-1.48 pour une discussion sur la notion de "fourchette". Par exemple, le montant d'un élément tel qu'une redevance, serait accepté tant qu'il reste à l'intérieur d'un intervalle donné exprimé en pourcentage des bénéfices.

50. Si les résultats obtenus se trouvaient en dehors de l'intervalle convenu, les mesures à prendre dépendraient de ce qui a été négocié dans la proposition conformément aux souhaits des parties. Certaines parties peuvent ne pas souhaiter prendre le risque d'aboutir à des résultats sensiblement différents de leurs prévisions. En conséquence, elles utiliseront simplement la notion de fourchette comme moyen de déterminer si une hypothèse critique n'est plus vérifiée comme on l'a déjà vu au paragraphe 40. D'autres parties peuvent mettre l'accent sur la certitude du régime applicable plutôt que sur le souci d'éviter des résultats inattendus et convenir par conséquent que l'APP PA devra comporter un mécanisme d'ajustement des résultats afin qu'ils restent à l'intérieur de la fourchette convenue à l'avance.

h) Durée de l'APP PA

51. Par sa nature même, un APP s'applique à des transactions futures et par conséquent il y a lieu de décider de sa durée. Deux séries d'objectifs contradictoires influent sur la négociation de la durée appropriée. D'une part, il est souhaitable de prévoir une période suffisamment longue pour assurer une sécurité suffisante quant au traitement qui sera appliqué. Par ailleurs, il n'est peut-être pas nécessaire de faire l'effort de résoudre à l'avance les problèmes potentiels de prix de transfert, au lieu de n'aborder les problèmes qu'au moment où ils se posent dans le cadre des procédures normales de vérification ou d'examen des déclarations d'impôt. D'autre part, sur une longue période, les prévisions quant à l'évolution future des conditions sur lesquelles sont fondées les négociations dans le cadre de la procédure amiable deviennent moins exactes, ce qui fait planer un doute sur

la fiabilité des propositions d'APP PA. L'équilibre optimal entre ces deux séries d'objectifs dépendra d'un certain nombre de facteurs, tels que le secteur concerné, les transactions en cause et le climat économique. La durée doit donc être négociée entre les autorités compétentes au cas par cas. Jusqu'à présent, l'expérience a montré que la durée moyenne d'un APP PA pourrait être de 3 à 5 ans.

D. Négociations de l'APP PA

i) Introduction

52. Le succès d'une procédure d'APP PA, choisie plutôt que de recourir uniquement aux techniques traditionnelles de vérification et d'examen, dépend dans une large mesure de la motivation de tous les participants. La capacité des autorités compétentes d'aboutir à un accord dans des délais rapides dépendra des dispositions qu'elles prendront mais aussi, dans une large mesure, de la bonne volonté dont fera (feront) preuve le(s) contribuable(s) pour fournir toutes les informations nécessaires aussi rapidement que possible. L'utilité de cette procédure, aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, se trouvera sensiblement réduite si l'accord n'est pas conclu avant l'expiration de la période d'application proposée dans la demande du contribuable. Du fait de ces retards, il peut aussi être plus difficile d'éviter de recourir à des évaluations a posteriori de la proposition du fait que les résultats de l'application de la méthodologie seront connus pour la plus grande partie de la période envisagée pour l'APP PA. On comprend bien, étant donné que le processus d'APP PA se trouve encore à ses débuts, que l'objectif de règlement rapide n'a pas toujours été atteint dans le passé. Dans une certaine mesure, des retards dans ce processus sont inévitables. Les APP PA concernent généralement des contribuables importants, des situations complexes, et des problèmes juridiques et économiques délicats, dont la compréhension et l'évaluation nécessitent du temps et des ressources.

53. Les autorités fiscales sont encouragées, dans la mesure du possible à consacrer suffisamment de ressources et de personnel qualifié à ces procédures pour faire en sorte que les affaires soient réglées promptement et efficacement. Certaines autorités fiscales peuvent souhaiter améliorer l'efficacité de leur programme d'APP PA en fixant des objectifs informels en matière de délais nécessaires d'achèvement du processus et en publiant des durées moyennes d'achèvement. Les parties à une convention peuvent aussi convenir de fixer des objectifs informels pour l'achèvement de leurs négociations bilatérales. Étant donné les situations souvent complexes et délicates, la nécessité éventuelle de traductions et le caractère relativement nouveau de ces accords, il n'apparaît pas souhaitable pour le moment de fixer davantage d'objectifs spécifiques ou contraignants pour la conclusion

d'APP PA. Cependant, il y aura lieu de fixer à l'avenir des objectifs plus précis en matière de délais d'achèvement, lorsqu'on aura plus d'expérience en matière d'application de la procédure d'APP PA.

54. Une fois qu'une proposition d'un contribuable a été reçue par les administrations fiscales, celles-ci doivent se mettre d'accord sur la coordination de l'examen, de l'évaluation et de la négociation de l'APP PA. Il peut être commode de scinder la procédure d'APP PA en deux étapes principales: 1) la collecte, l'examen et l'évaluation des données et 2) les discussions entre les autorités compétentes, dont chacune est examinée plus en détail ci-dessous.

ii) Collecte, examen et évaluation des données

a) Généralités

55. Dans l'examen d'une proposition d'APP PA, les administrations fiscales peuvent prendre les mesures qui leur semblent appropriées compte tenu des circonstances pour appliquer la procédure amiable. On peut citer à cet égard les mesures suivantes, sans que cette énumération ait un caractère limitatif : demandes d'informations complémentaires jugées nécessaires pour examiner et évaluer la proposition du contribuable, travaux sur le terrain (par exemple enquête dans les locaux du contribuable, audition de membres du personnel, examen des opérations financières ou de la gestion etc.) et engagement des experts dont l'intervention est nécessaire. Les administrations fiscales peuvent aussi avoir recours à des informations émanant d'autres sources, et notamment à des informations et données concernant des contribuables comparables.

56. L'objectif de ce stade de la procédure d'APP PA est que les autorités compétentes participantes disposent de toutes les informations, données et analyses nécessaires en vue des négociations. Lorsqu'une administration fiscale obtient du contribuable des informations additionnelles utiles pour l'APP PA, par exemple lors d'une réunion avec des membres de son personnel, l'administration comme le contribuable doivent s'assurer que les informations parviennent aux autres administrations fiscales participantes. Les autorités compétentes doivent convenir, entre elles et avec les contribuables, d'un mécanisme approprié pour compléter et préciser les documents et informations fournis par le ou les contribuables. Il faut respecter les exigences des autorités compétentes participantes. Par exemple, beaucoup de pays exigent non seulement que les mêmes informations factuelles soient fournies à toutes les autorités compétentes participantes mais aussi dans la mesure du possible qu'elles soient communiquées en même temps.

57. Du fait du caractère prospectif de l'APP PA, il est souvent nécessaire que le contribuable fournisse des informations commerciales prévisionnelles qui risquent d'être encore plus sensibles aux effets de la divulgation que les informations transmises après coup. En conséquence, pour faire en sorte que les contribuables aient confiance dans la procédure d'APP PA, les administrations fiscales doivent veiller à ce que les informations transmises par le contribuable au cours de la procédure d'APP soient assorties des mêmes garanties prévues par la législation nationale en matière de secret, de confidentialité et de respect de la vie privée que tous autres renseignements concernant le contribuable. En outre, lorsque des renseignements sont échangés entre autorités compétentes en vertu de la convention fiscale, ces renseignements ne peuvent être divulgués qu'en conformité avec les clauses particulières de la convention, et tout échange de renseignements doit être conforme à l'(aux) article(s) de cette convention concernant les échanges de renseignements.

58. En général, les autorités compétentes effectuent des examens simultanés et des évaluations indépendantes de la proposition du contribuable, assistées dans cette tâche si nécessaire par des spécialistes des prix de transfert, de l'industrie ou d'autres domaines provenant d'autres secteurs de leurs administrations fiscales. Toutefois, il peut être plus efficace, le cas échéant, de collecter conjointement les informations dans une certaine mesure. On peut le faire de diverses manières, qui vont de la réunion conjointe occasionnelle d'information ou de la visite sur place à l'établissement d'un rapport conjoint par les agents chargés d'instruire l'affaire, comme l'indique le paragraphe 4.55 des Principes en matière de prix de transfert.

b) Rôle du contribuable dans la procédure de collecte, d'examen et d'évaluation des informations

59. Afin d'accélérer la procédure, les contribuables doivent prendre la responsabilité de veiller à ce que les autorités compétentes, avant de commencer à négocier, soient en possession des mêmes données, disposent de toutes les informations dont elles ont besoin et soient en mesure de comprendre en profondeur les problèmes. Il est possible d'y parvenir si le contribuable transmet systématiquement et à peu près en même temps à l'autre administration fiscale les informations demandées par l'une de ces administrations, si l'une des administrations fiscales établit et transmet à l'autre des notes sur les réunions d'information qui ont eu lieu et aussi, lorsque c'est matériellement et économiquement pratique, en facilitant les réunions d'information conjointes. Le contribuable devrait aussi veiller à ce que les traductions nécessaires soient effectuées et à ce qu'il n'y ait pas de retard injustifié dans ses réponses aux demandes de renseignements

complémentaires. Le contribuable doit également avoir la possibilité d'entrer en contact avec son administration fiscale lorsque ces contacts sont justifiés et conviennent aux différentes parties concernées pendant que sa proposition est en cours d'examen et d'évaluation, et il doit être tenu informé de l'état d'avancement de l'instruction de son dossier.

iii) Conduite des discussions des autorités compétentes

a) Coordination entre les autorités compétentes

60. Beaucoup de pays préfèrent participer intégralement à la procédure dès qu'elle débute et travailler en contact étroit avec les autres autorités compétentes. D'autres préfèrent limiter leur participation à l'examen et aux Commentaires des propositions d'APP PA lorsque ces accords sont en voie d'achèvement. Cependant, il est recommandé que toutes les administrations fiscales concernées participent à cette procédure dès ses premiers stades, sous réserve des contraintes quant aux ressources disponibles, car cela devrait permettre de maximiser l'efficacité du processus et d'éviter des retards injustifiés dans la conclusion de l'accord amiable.

61. Les autorités compétentes devraient mener les discussions dans le cadre de la procédure amiable dans les délais requis. Cela les oblige à consacrer à cette procédure des ressources suffisantes et du personnel qualifié. Il est souhaitable que les autorités compétentes examinent et coordonnent un plan d'action approprié concernant les points suivants : désignation des agents habilités, échanges de renseignements, coordination de l'examen et de l'évaluation de la proposition, établissement d'un calendrier provisoire des consultations ultérieures, négociation et conclusion d'un accord acceptable. Le niveau des moyens et des ressources nécessaires doit être adapté aux besoins propres à chaque cas particulier.

62. Par ailleurs, l'expérience a montré que des discussions intervenant dès les premiers stades et fréquemment entre les autorités compétentes à mesure que les problèmes se posent peuvent être utiles et éviter des surprises désagréables au cours de la procédure. Étant donné la nature des APP PA, il se posera souvent des problèmes importants qui ne peuvent être résolus simplement par des échanges de notes et, par conséquent, des échanges plus formels, par exemple dans le cadre de réunions mettant en présence les différentes autorités compétentes, peuvent être nécessaires. Le recours à des conférences téléphoniques ou à des vidéoconférences peut être utile.

b) Rôle du contribuable dans les discussions des autorités compétentes

63. Le rôle du contribuable dans cette procédure de négociations est nécessairement plus limité que dans le cadre de la procédure d'établissement des faits, étant donné que la mise en forme définitive d'un APP PA a lieu entre gouvernements. Les autorités compétentes peuvent convenir que le contribuable présente un exposé sur certains points de fait et de droit avant le début des discussions proprement dites, auxquelles le contribuable ne participe pas. Il peut aussi être utile de faire en sorte que le contribuable soit en mesure de répondre à la demande à toutes les questions de fait qui pourraient se poser au cours des discussions. Le contribuable devrait s'abstenir de présenter de nouvelles informations factuelles ou d'invoquer de nouveaux arguments au cours de cette réunion. Les autorités fiscales auront besoin de temps pour examiner ces questions, ce qui nécessitera un report de la décision finale sur l'APP PA proposé. De telles informations devraient avoir été fournies avant le commencement des discussions.

c) Retrait d'une procédure d'APP

64. Le contribuable ou l'administration fiscale peut se retirer d'une procédure d'APP PA à tout moment. Toutefois, le retrait de la procédure, surtout à un stade avancé et sans motif valable, est à déconseiller en raison du gaspillage inévitable de ressources qu'il entraîne. Lorsqu'une demande d'APP est retirée, ni le contribuable ni l'administration fiscale n'ont d'obligation l'un envers l'autre et tout accord antérieur entre les parties se trouve privé d'effet sauf disposition contraire de la législation interne (par exemple la redevance au titre de l'APP peut ne pas être remboursable). Si une administration fiscale envisage de se retirer, le contribuable doit être avisé des motifs de cette décision et doit avoir la possibilité de présenter de nouvelles demandes.

d) Documents utilisés dans la procédure amiable

65. Les autorités compétentes participantes doivent établir un projet d'accord amiable lorsqu'elles sont convenues de la méthodologie et des autres conditions de cet accord. Il est possible que malgré tous les efforts des autorités compétentes, l'accord amiable proposé ne supprime pas totalement la double imposition. Il faut donc donner au contribuable la possibilité d'indiquer si ce projet d'APP PA lui paraît acceptable avant qu'il ait reçu sa forme définitive ; il ne peut être question d'imposer à l'avance un tel accord au contribuable sans son consentement.

66. L'APP PA prendra la forme d'un document écrit et ce sont les autorités compétentes participantes qui décideront de son contenu et de sa

présentation. Afin que l'accord amiable soit enregistré d'une manière satisfaisante et effectivement appliqué, il faut qu'il comporte au minimum les informations suivantes ou qu'il indique où l'on peut trouver ces informations dans les documents joints à la proposition d'APP PA :

- a) les noms et adresses des entreprises qui sont couvertes par l'accord;
- b) les transactions, accords ou arrangements, exercices fiscaux ou périodes comptables couverts;
- c) une description de la méthodologie adoptée et des autres aspects connexes, tels que les transactions comparables choisies ou un intervalle de résultats attendus;
- d) une définition des termes appropriés qui servent de base à l'application de la méthodologie et aux calculs (par exemple, ventes, coûts des ventes, bénéfices bruts, etc.);
- e) les hypothèses critiques sur lesquelles est fondée la méthodologie et dont la non-vérification rendrait nécessaire la renégociation de l'accord;
- f) toute procédure convenue pour faire face à des changements de circonstances qui ne sont pas suffisamment importants pour rendre nécessaire la renégociation de l'accord;
- g) le cas échéant, le régime fiscal convenu pour les questions accessoires;
- h) les clauses et conditions qui doivent être remplies par le contribuable pour que l'accord amiable reste valable ainsi que les procédures visant à faire en sorte que le contribuable se conforme à ces clauses et conditions;
- i) des détails sur les obligations du contribuable vis-à-vis des administrations fiscales à la suite de la mise en œuvre dans le cadre national de l'APP PA (par exemple les rapports annuels, la comptabilité, la notification des changements intervenus dans les hypothèses critiques etc.); et,
- j) la confirmation qu'afin d'obtenir la confiance des contribuables et des autorités compétentes dans une procédure d'APP PA à l'occasion de laquelle des informations sont échangées librement, toutes les informations fournies par le contribuable dans le cadre d'une telle

procédure (y compris son identité) seront préservées de toute divulgation dans la mesure du possible en vertu des législations internes des pays concernés et toutes les informations échangées entre les autorités compétentes concernées par une telle affaire resteront confidentielles conformément aux conventions bilatérales et aux législations internes applicables.

iv) Mise en œuvre de l'APP PA

a) Entrée en vigueur de l'APP PA et confirmation de cet accord au contribuable

67. Une fois que l'APP PA a fait l'objet d'un accord définitif, il faut que les autorités fiscales participantes le mettent en application sur le territoire qui relève de leur compétence. Les administrations fiscales doivent procéder à une sorte de confirmation ou d'accord avec leurs contribuables respectifs conformément à la procédure amiable qui est intervenue entre les autorités compétentes. Cette confirmation ou accord assurerait au contribuable la certitude que les transactions faisant intervenir des prix de transfert qui sont couverts par l'APP PA ne seront pas ajustées tant qu'il se conforme aux clauses et conditions de l'accord amiable, telles qu'elles sont reprises dans la confirmation donnée ou l'accord conclu dans le cadre national et qu'il n'a pas fait de déclaration matériellement fausse ou susceptible d'induire en erreur au cours de la procédure, notamment dans le cadre des rapports annuels de contrôle. Les clauses et conditions comportent certaines hypothèses qui, si elles ne sont pas vérifiées, pourraient nécessiter un ajustement ou le réexamen de l'accord.

68. La manière dont cette confirmation est donnée ou cet accord est conclu varie d'un pays à l'autre et sa forme exacte dépend de la législation et des pratiques particulières de chaque pays. Dans certains pays, la confirmation ou l'accord prend la forme d'un APP selon la procédure interne applicable. Pour assurer une application effective de l'accord amiable, la confirmation donnée ou l'accord conclu dans le cadre national doit être conforme à l'APP PA et offrir au minimum au contribuable les mêmes avantages que ceux qui ont été négociés dans le cadre de la procédure amiable. En outre, lorsqu'il n'a pas été possible de supprimer complètement la double imposition, l'une des parties a la possibilité de réduire unilatéralement, dans le cadre de sa procédure interne de confirmation, la double-imposition qui subsiste. Par ailleurs, cette confirmation ou cet accord peut s'appliquer à des domaines autres que ceux qui figurent dans l'APP PA, par exemple le régime fiscal applicable dans le cadre national à d'autres éléments ou à des éléments accessoires, et les obligations additionnelles en matière de tenue de comptabilité ou de

communication de documents et la transmission de rapports. Il faut veiller à ce qu’aucune des dispositions additionnelles de la confirmation donnée ou de l’accord conclu sur le plan intérieur ne soit incompatible avec les dispositions de l’APP PA.

b) Possibilité d’application rétroactive (“retour en arrière”)

69. Ni les administrations fiscales ni les contribuables ne sont obligés d’appliquer la méthodologie convenue dans le cadre de l’APP PA aux exercices fiscaux se terminant la première année d’application de l’accord (mesure souvent qualifiée de “retour en arrière”). En fait, il pourrait s’avérer impossible de le faire en cas de changement de circonstances. Toutefois, la méthodologie à appliquer aux années futures dans le cadre de l’APP PA peut être utile pour déterminer le traitement des transactions comparables au cours des années antérieures. Dans certains cas, les prix de transfert peuvent faire déjà l’objet d’une enquête d’une administration fiscale pour des périodes comptables antérieures à l’entrée en vigueur de l’APP PA et l’administration fiscale en question ainsi que le contribuable peuvent souhaiter en profiter pour utiliser la méthodologie convenue dans le cadre de cette enquête ou l’administration fiscale peut, dans le cadre de la législation interne, décider d’effectuer un tel ajustement même en l’absence de demande ou d’accord du contribuable. Si le contribuable veut avoir la certitude d’obtenir une réduction de la double-imposition, l’accord de l’autre ou des autres administrations fiscales concernées sur ce “retour en arrière” est nécessaire. La possibilité de décider d’un tel “retour en arrière” dépend aussi de la législation interne applicable, par exemple en ce qui concerne les limitations dans le temps.

E. Suivi des APP PA

70. Il est essentiel que les administrations fiscales soient en mesure de confirmer que le contribuable respectera les clauses et conditions sur lesquelles est fondé l’accord amiable pendant toute la durée de celui-ci. Comme l’accord amiable est conclu entre les administrations fiscales sans que le contribuable soit partie à ces accords, celles-ci doivent recourir à la procédure interne de confirmation ou d’accord décrite ci-dessus pour contrôler le respect de ses obligations par le contribuable. Si celui-ci manque à son obligation de respecter les clauses et conditions de l’APP PA, cet accord n’a plus besoin d’être appliqué. Cette section met donc l’accent sur les aspects des procédures internes nécessaires pour que l’application de l’APP PA soit réussie ainsi que sur les mesures nécessaires pour faire en sorte que le contribuable se conforme à toutes les clauses et conditions de l’accord.

i) Tenue des comptes

71. Le contribuable et les administrations fiscales doivent convenir des types de documents et de registres (y compris les traductions qui seraient éventuellement nécessaires) que le contribuable doit tenir afin qu'il soit possible de vérifier s'il se conforme à l'APP PA. Il faut suivre les indications qui sont données au chapitre IV et V des Principes en matière de prix de transfert pour éviter que les obligations concernant les documents à fournir ne deviennent trop lourdes. On peut aussi prévoir des dispositions concernant la période pendant laquelle les documents doivent être conservés et les délais de réponse pour leur communication.

ii) Mécanismes de suivi

a) Rapports annuels

72. Pour chaque exercice fiscal ou période comptable couverte par l'APP PA, le contribuable peut être tenu de transmettre, en plus de sa déclaration d'impôt, un rapport annuel décrivant les opérations qu'il a effectivement réalisées au cours de l'année et montrant qu'il a respecté les clauses et conditions de l'APP PA, en communiquant notamment les informations nécessaires pour décider si les hypothèses critiques ou autres clauses de sauvegarde se sont trouvées vérifiées. Ces informations devraient être transmises par le contribuable à l'administration fiscale dont il a obtenu l'accord ou la confirmation sur le plan interne, dans les conditions prévues par la législation ou les règles de procédure nationales applicables.

b) Vérification

73. Un APP PA ne s'applique qu'aux parties mentionnées dans l'accord et qu'aux transactions qui y sont mentionnées. L'existence d'un tel accord n'empêcherait pas les administrations fiscales participantes d'entreprendre des vérifications à l'avenir, bien que toute vérification des transactions couvertes par l'APP PA soit limitée à la détermination du degré de respect des clauses et conditions de l'accord par le contribuable, et à la réponse à la question de savoir si les circonstances et hypothèses nécessaires pour que la méthodologie choisie puisse être appliquée d'une manière fiable restent valables. Les administrations fiscales concernées peuvent demander au contribuable de prouver :

- a) qu'il s'est conformé aux clauses et conditions de l'APP PA;
- b) que les arguments qui figurent dans la proposition, les rapports annuels ainsi que tout autre document transmis à l'appui de la

demande restent valables et que toutes modifications matérielles des faits ou des circonstances ont été indiquées dans les rapports annuels;

- c) que la méthodologie a été appliquée exactement et de manière cohérente conformément aux clauses et conditions de l'APP PA; et
- d) que les hypothèses critiques sur lesquelles repose la méthodologie en matière de prix de transfert restent valables.

iii) Conséquences du non-respect des obligations fiscales ou de changements de circonstance

74. En général, les conséquences du non-respect des clauses et conditions d'un APP PA, ou la non-conformité à une hypothèse critique se feront sentir sur i) les conditions de l'APP PA, ii) tout autre accord entre les autorités compétentes sur la manière de traiter les manquements à ces obligations et iii) toute législation interne ou règles de procédure applicables. Cela signifie que l'APP PA peut en lui-même indiquer explicitement les procédures à suivre ou les conséquences qui résulteront d'un manquement à ces obligations. Dans de tels cas, les autorités compétentes peuvent librement engager, au cas par cas, des discussions sur les mesures à prendre. Enfin, la législation interne ou les règles de procédure peuvent avoir des conséquences pour le contribuable et l'administration fiscale concernée ou leur imposer des obligations. Les paragraphes suivants suggèrent des orientations similaires aux procédures qui ont été adoptées dans certains pays et qui se sont avérées dans l'ensemble applicables. Il faut cependant souligner que certaines administrations fiscales pourraient souhaiter adopter des procédures et des approches différentes.

75. Si les administrations fiscales constatent qu'une condition de l'APP PA n'a pas été remplie, elles peuvent néanmoins convenir sur la base des clauses et conditions énoncées dans l'APP PA, de continuer à l'appliquer, par exemple dans les cas où le non-respect de cette condition n'a pas de conséquences graves. Si elles ne sont pas d'accord pour continuer à appliquer l'APP PA, trois possibilités s'offrent aux administrations fiscales. La nature des mesures à prendre est susceptible de dépendre de la gravité du non-respect des obligations.

76. La méthode la plus drastique est la révocation, qui a pour effet de traiter le contribuable comme si l'APP PA n'avait jamais été conclu. La mesure la moins grave est l'annulation, dans le cadre de laquelle le contribuable est traité comme si l'APP PA avait été en vigueur mais seulement jusqu'à la date de son annulation et non pendant l'ensemble de la période envisagée. Si l'APP PA est annulé ou révoqué, pour les années

d'imposition ou les exercices comptables pour lesquels l'annulation ou la révocation est effective, les administrations fiscales et les contribuables concernés conserveront tous leurs droits résultant de la législation interne et des clauses des conventions, comme si l'APP PA n'avait pas existé. Enfin, l'APP PA peut être révisé, ce qui signifie que le contribuable continuera à bénéficier de l'APP pendant l'ensemble de la période envisagée, bien que les conditions applicables avant et après la date de révision soient différentes. On trouvera plus de précisions ci-dessous.

a) Révocation d'un APP PA

77. Une administration fiscale peut révoquer un APP PA soit unilatéralement, soit d'un commun accord s'il est démontré:

- a) qu'il y a eu présentation erronée des faits, erreurs ou omissions imputables à la négligence, à l'inattention ou à un manquement volontaire d'un contribuable lors de l'établissement et de la transmission de la demande d'APP PA, des rapports annuels ou des autres documents justificatifs, ou lors de la transmission des informations correspondantes; ou,
- b) que le ou les contribuables participants ne se sont pas conformés matériellement à une clause ou condition fondamentale de l'APP PA.

78. Lorsqu'un APP PA est révoqué, la révocation est rétroactive à compter du premier jour de la première année d'imposition ou exercice comptable pour lequel il était applicable et cet accord devient nul et de nul effet pour le(s) contribuable(s) concerné(s) et les autres administrations fiscales participantes. En raison des conséquences graves d'une telle mesure, l'administration fiscale qui envisage de révoquer un APP PA ne doit le faire qu'après une évaluation minutieuse et approfondie des faits et doit informer et consulter les contribuables et les autres administrations fiscales concernées en temps utile.

b) Annulation d'un APP PA

79. Une administration fiscale peut annuler un APP PA (soit unilatéralement, soit d'un commun accord) s'il est démontré que l'on se trouve dans l'un des cas suivants :

- a) qu'il y a eu présentation erronée des faits, erreurs ou omissions qui n'étaient pas imputables à la négligence, à l'inattention ou à un manquement volontaire d'un contribuable lors de l'établissement et de la transmission d'une demande d'APP PA, des rapports annuels

ou autres documents justificatifs, ou lors de la transmission des informations correspondantes; ou

- b) que le ou les contribuables participants n'ont pas respecté matériellement certaines clauses ou conditions de l'APP PA; ou
- c) qu'il y a eu rupture matérielle d'une ou plusieurs hypothèses critiques; ou
- d) qu'il y a eu un changement de la législation fiscale, y compris une clause d'une convention se rattachant matériellement à l'APP PA; et,

qu'il n'est pas apparu possible de réviser l'accord (voir paragraphes 80-82 ci-dessous), pour tenir compte des changements de circonstances.

80. Lorsqu'un APP PA est annulé, la date d'annulation est déterminée selon la nature de l'événement qui a donné lieu à l'annulation. Ce peut être une date spécifique, par exemple si l'événement qui a donné lieu à l'annulation était une modification matérielle de la législation fiscale (bien que l'APP PA puisse encore prévoir une période de transition entre la date de modification de la législation et la date d'annulation). Dans d'autres cas, l'annulation entrera en vigueur pour un exercice fiscal ou une période comptable particulière, par exemple lorsqu'il y a eu une modification matérielle de l'une des hypothèses critiques à laquelle il n'était pas possible d'attribuer une date particulière de l'exercice fiscal ou de la période comptable en cause. L'APP PA cesse d'être en vigueur et n'a plus aucun effet sur le(s) contribuable(s) et les autres administrations fiscales concernées à partir de la date d'annulation.

81. L'administration fiscale peut renoncer à l'annulation si le contribuable peut faire état de motifs raisonnables qui satisfassent l'administration fiscale et s'il accepte de procéder aux ajustements proposés par l'administration fiscale afin de corriger la présentation erronée des faits, l'erreur, l'omission ou le non-respect de ses obligations ou de tenir compte des changements dans les hypothèses critiques, la législation fiscale ou les clauses de conventions se rattachant à l'APP. Ces mesures peuvent donner lieu à la révision de l'APP PA (voir ci-dessous).

82. L'administration fiscale qui envisage d'annuler un accord doit en informer et consulter le ou les contribuables concernés ainsi que l'autre administration fiscale dans un délai raisonnable. Cette consultation doit comporter une explication des motifs pour lesquels l'annulation de l'APP est envisagée. Le contribuable doit avoir la possibilité de donner une réponse avant qu'une décision définitive soit prise.

c) Révision d'un APP PA

83. La validité de la méthodologie utilisée en matière de prix de transfert suppose que les hypothèses critiques continuent à s'appliquer pendant la durée de l'APP PA. L'APP PA, ainsi que toute confirmation ou accord intervenu sur le plan interne doit donc prévoir que le contribuable soit obligé d'une manière ou d'une autre de notifier tout changement aux administrations fiscales concernées. Si, après l'évaluation par les administrations fiscales, il est établi qu'il y a eu une modification importante de certains éléments d'une hypothèse critique, l'APP PA peut être révisé en vue de tenir compte de ce changement. Comme on l'a vu ci-dessus, l'APP PA peut aussi comporter des hypothèses, qui sans être critiques pour la validité de cet accord, méritent néanmoins d'être examinées par les parties concernées. L'un des résultats d'un tel examen peut, là encore, être une révision de l'APP PA. Cependant, dans de nombreux cas, les clauses et conditions de l'APP PA peuvent être suffisamment souples pour permettre de prendre en compte les effets de tels changements sans qu'il soit nécessaire de procéder à des révisions.

84. La notification d'un tel changement par le contribuable aux administrations fiscales doit être transmise dès que possible après que le changement soit intervenu, ou que le contribuable en ait eu connaissance, et de toute manière avant la date de transmission, en cas de demande, du rapport annuel concernant l'année ou la période comptable concernée. Les contribuables sont incités à notifier rapidement les changements afin que les parties concernées disposent de plus de temps pour s'efforcer de parvenir à un accord sur la révision de l'APP PA, ce qui permettrait de réduire le risque d'annulation.

85. L'APP PA révisé doit indiquer la date à compter de laquelle la révision entre en vigueur ainsi que la date à partir de laquelle l'APP PA initial cesse d'être applicable. Si la date de la modification peut être identifiée avec précision, la révision doit normalement entrer en vigueur à compter de cette date mais s'il n'est pas possible d'identifier une date précise, normalement l'APP PA est révisé à compter du premier jour de la période comptable qui suit celle au cours de laquelle le changement a eu lieu. Si les administrations fiscales et le contribuable ne peuvent se mettre d'accord sur la nécessité de réviser l'APP PA ou sur les modalités de cette révision, l'APP PA est annulé et cesse d'être applicable aux contribuables et aux administrations fiscales qui y participent. La détermination de la date effective d'annulation de l'APP PA suit normalement les mêmes principes que ceux qui s'appliquent à la détermination de la date de révision.

iv) *Renouvellement d'un APP PA*

86. Une demande de renouvellement d'un APP PA doit être formulée à la date prévue par les administrations fiscales participantes, compte tenu de la nécessité, pour le contribuable et les administrations fiscales, de disposer d'assez de temps pour examiner et évaluer la demande de renouvellement et pour parvenir à un accord. Il peut être utile d'aborder la procédure de renouvellement bien avant l'expiration de l'APP PA existant.

87. La présentation, le traitement et l'évaluation de la demande de renouvellement sont généralement similaires à ceux de la demande initiale d'APP PA. Cependant, le niveau de détail nécessaire peut être réduit avec l'accord des administrations fiscales participantes, notamment s'il n'y a pas eu de modification importante des faits et circonstances propres à l'affaire. Le renouvellement d'un APP PA n'est pas automatique ; il suppose que toutes les parties concernées soient consentantes et que le contribuable donne notamment la preuve qu'il s'est conformé aux clauses et conditions de l'APP PA existant. La méthodologie et les clauses et conditions de l'APP PA renouvelé peuvent, bien évidemment, être différentes de celles de l'APP PA antérieur.

Annexe au Chapitre VI:

Exemples sur les actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine.

Les trois exemples qui suivent illustrent l'application des principes régissant la fixation de prix de pleine concurrence lorsque l'évaluation de l'actif incorporel qui est transféré est très incertaine au moment de la transaction. Voir paragraphes 6.28-6.35

Les ajustements et hypothèses concernant les accords conformes au principe de pleine concurrence dans les exemples qui suivent sont indiqués uniquement à des fins d'illustration et ne doivent pas être considérés comme fixant des normes en matière d'ajustement et d'accords de pleine concurrence dans des situations réelles ou dans des secteurs particuliers. S'ils s'efforcent de faire apparaître les dispositions des sections des principes auxquels ils se réfèrent, ces principes doivent être appliqués dans chaque cas compte tenu des faits et circonstances propres à ce cas.

Exemple 1

1. Les droits de fabrication et de distribution d'un médicament mis sur le marché font l'objet d'une licence entre des entreprises associées en vertu d'un accord fixant le taux de la redevance pendant la durée de l'accord, qui est de trois ans. Ces conditions apparaissent conformes aux pratiques suivies dans le secteur et aux accords conclus dans des conditions de pleine concurrence au sujet de produits comparables, et le taux est accepté comme étant équivalent à celui qui serait convenu dans le cadre de transactions sur le marché libre fondées sur les bénéfices auxquels les deux parties pourraient raisonnablement s'attendre au moment où l'accord est conclu.

2. Au cours de la troisième année d'application de l'accord, on découvre que le médicament a des propriétés qui relèvent d'une autre catégorie thérapeutique en combinaison avec un autre médicament et cette découverte aboutit à une augmentation considérable des ventes et des bénéfices du titulaire de la licence. Si l'accord avait été négocié dans des conditions de pleine concurrence au cours de la troisième année en disposant de cette information, il est incontestable qu'un taux de redevance plus élevé aurait été convenu afin de tenir compte de l'accroissement de la valeur de l'actif incorporel.

3. On dispose d'informations montrant (et ces informations sont transmises à l'administration fiscale) que les nouvelles propriétés du médicament étaient imprévues au moment où l'accord a été conclu et que le taux de redevance fixé au cours de l'année 1 était fondé de manière appropriée sur les bénéfices auxquels les deux parties pouvaient raisonnablement s'attendre à l'époque. L'absence de clause d'ajustement des prix ou d'autres protections contre le risque d'incertitude de l'évaluation est également conforme aux conditions dans lesquelles s'effectuent des transactions comparables sur le marché libre. Par ailleurs, sur la base d'une analyse du comportement d'entreprises indépendantes dans des circonstances similaires, il n'y a pas de raison de croire que l'évolution intervenue au cours de l'année 3 était si fondamentale qu'elle aurait entraîné dans une situation de pleine concurrence une renégociation du prix de la transaction.

4. Compte tenu de toutes ces circonstances, il n'y a pas de raison d'ajuster le taux de la redevance au cours de l'année 3. Un tel ajustement serait contraire aux principes énoncés au chapitre 6 dans la mesure où il constituerait dans ce cas un ajustement a posteriori injustifié. Voir paragraphe 6.29 des principes. Il n'y a pas de raison de considérer que l'évaluation était suffisamment incertaine au départ pour justifier le fait que des parties opérant dans des conditions de pleine concurrence auraient dû exiger une clause d'ajustement de prix ou que le changement de valeur constituait un fait si fondamental qu'il aurait entraîné une renégociation de la transaction. Voir paragraphes 6.30-6.31.

Exemple 2

5. Les faits sont les mêmes que dans l'exemple précédent. Supposons qu'à la fin de la période triennale, l'accord a été renégocié entre les parties. A ce stade, on sait que les droits sur le médicament ont une valeur nettement plus élevée qu'il semblait au départ. Toutefois, l'évolution inattendue de l'année précédente est encore récente et il n'est pas possible de dire avec certitude si les ventes vont continuer à progresser, si d'autres effets bénéfiques vont être découverts, et quels sont les faits intervenus sur le marché qui pourraient affecter les ventes à mesure que les entreprises concurrentes cherchent également à tirer profit de la découverte. Toutes ces considérations font de la réévaluation des droits incorporels un processus très incertain. Néanmoins, les entreprises associées concluent un nouvel accord de licence pour une durée de 10 ans qui a pour effet d'accroître sensiblement le taux fixé pour la redevance sur la base d'anticipations spéculatives de maintien et d'accroissement de la demande.

6. Dans ce secteur, les entreprises n'ont pas l'habitude de conclure des accords à long terme pour fixer les taux de redevance lorsque l'actif

incorporel concerné est susceptible d'avoir une valeur élevée, mais cette valeur n'a pas été déterminée en retraçant les transactions effectuées dans le passé. Il n'est pas non plus prouvé qu'étant donné l'incertitude de l'évaluation, des projections effectuées par les entreprises associées auraient été considérées comme suffisantes par des entreprises indépendantes pour justifier la conclusion d'un accord fixant un taux de redevance. On peut admettre que des entreprises indépendantes auraient insisté pour bénéficier d'une protection sous forme de clauses d'ajustement futures des prix sur la base d'examens effectués chaque année.

7. On suppose qu'au cours de l'année 4, les ventes ont augmenté et que le taux de redevance fixé en vertu de l'accord portant sur une période de dix ans est considéré comme conforme au principe de pleine concurrence. Toutefois, au début de l'année 5, un concurrent lance un médicament plus efficace que le premier dans la catégorie thérapeutique dans laquelle le premier médicament combiné à d'autres avait eu des vertus inattendues et les ventes du premier médicament effectuées pour cet usage diminuent rapidement. Le taux de redevance fixé au départ de l'accord décennal ne peut être considéré comme conforme au principe de pleine concurrence au-delà de l'année 5 et l'administration fiscale peut à bon droit opérer un ajustement du prix de transfert à partir du début de l'année 6. Cet ajustement est justifié par le fait qu'il apparaît clairement, comme on l'a indiqué au paragraphe précédent, que dans des circonstances comparables des entreprises indépendantes auraient prévu dans l'accord un ajustement de prix fondé sur un examen annuel. Voir paragraphe 6.34 des Principes.

Exemple 3

8. Supposons que la société X cède une licence du droit de produire et de distribuer une microplaquette à la société Y, filiale nouvelle créée, pendant une période de cinq ans. Le taux de redevance est fixé à 2 pour cent. Ce taux de redevance est fondé sur une projection des bénéfices susceptibles d'être tirés de l'exploitation de l'actif incorporel, qui fait apparaître des prévisions de ventes de 50 à 100 millions pour chacune des cinq premières années.

9. Il est établi que des contrats entre des entreprises indépendantes portant sur des actifs incorporels comparables dans des circonstances comparables ne considéreraient pas les prévisions comme suffisamment fiables pour justifier un taux de redevance fixe, et que par conséquent les parties conviendraient d'une clause d'ajustement des prix pour tenir compte des différences entre les bénéfices effectifs et les bénéfices prévus. Un accord conclu par la société X avec un fabricant indépendant pour un actif incorporel comparable dans des circonstances comparables prévoit les ajustements suivants au taux :

Ventes	Taux
Jusqu'à 100 millions	2.00%
100 à 150 millions	2.25%
150 à 200 millions	2.50%
Plus de 200 millions	2.75%

10. En fait, bien que les ventes effectuées par Y au cours de l'année 1 soient de 50 millions, au cours des années ultérieures les ventes sont trois fois supérieures aux chiffres prévus. Conformément aux principes de cette section, pour ces années ultérieures, l'administration fiscale aurait pu à bon droit déterminer le taux de redevance sur la base de la clause d'ajustement qui serait prévue dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre telle que celle qui a été conclue entre la société X et le fabricant indépendant. Voir paragraphes 6.30, 6.32 et 6.33 des Principes.

ÉDITIONS OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
IMPRIMÉ EN FRANCE
(23 2009 11 2 P) ISBN 978-92-64-07535-1 – 2009

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales

Les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* fournissent des lignes directrices sur l'application du « principe de pleine concurrence ». Ce principe est le consensus international en matière de prix de transfert, c'est-à-dire pour la valorisation aux fins fiscales des transactions internationales entre entreprises associées. Dans une économie globale où les entreprises multinationales (EMN) jouent un rôle essentiel, les prix de transfert sont un sujet prioritaire pour les administrations fiscales comme pour les contribuables. Les gouvernements doivent s'assurer que les profits imposables des EMN ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction et que les bases fiscales déclarées par les EMN dans leur pays reflètent l'activité économique qui y est entreprise. Pour les contribuables, il est essentiel de limiter les risques de double imposition économique qui peuvent résulter d'un différend entre deux pays sur la détermination de la rémunération de pleine concurrence de leurs transactions internationales avec des entreprises associées.

Les *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* ont été approuvées par le Conseil de l'OCDE dans leur version originale en 1995. Dans l'édition 2009, des modifications ont été effectuées au chapitre IV, principalement pour refléter l'adoption, dans la mise à jour 2008 du *Modèle de convention fiscale*, d'un nouveau paragraphe 5 de l'article 25 traitant de l'arbitrage, ainsi que de changements apportés au Commentaire de l'article 25 sur les procédures amiables pour résoudre les différends fiscaux internationaux. Des références à des bonnes pratiques identifiées dans le manuel en ligne pour des procédures amiables effectives (www.oecd.org/ctp/memap) ont été incluses. L'avant-propos et la préface ont également été mis à jour.

ISBN 978-92-64-07535-1
23 2009 11 2 P

www.oecd.org



éditions OCDE
www.oecd.org/editions