

Chapitre VIII

Accords de répartition des coûts

A. Introduction

8.1. Ce chapitre traite des accords de répartition des coûts (ARC) entre deux entreprises associées ou plus. Il vise à fournir des orientations générales permettant de déterminer si les conditions fixées par des entreprises associées pour des transactions couvertes par un ARC sont conformes au principe de pleine concurrence. L'analyse de la structure de ces dispositions doit être déterminée par les dispositions de ce chapitre et par les autres dispositions de ces principes et elle doit être documentée de manière adéquate par l'accord.

8.2. La section B donne une définition générale de l'ARC et présente la notion d'ARC et la section C contient des orientations relatives à l'application du principe de pleine concurrence aux ARC. La section C contient des orientations sur les modalités d'évaluation des contributions à un ARC, la question de savoir s'il est nécessaire de procéder à des paiements compensatoires (c'est-à-dire à des paiements entre des participants permettant d'ajuster leurs parts respectives des contributions) et le régime fiscal applicable à ces contributions et paiements compensatoires. La section C aborde également la détermination des participants à un ARC et les questions liées à l'adhésion ou au retrait des participants et à la résiliation des ARC. Enfin, la section D aborde des suggestions de structure et de documentation des ARC.

B. La notion d'ARC

B.1. Généralités

8.3. Un ARC est un engagement contractuel qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les contributions et les risques impliqués dans le développement, la production ou l'obtention en commun d'actifs incorporels, d'actifs corporels ou de services, étant entendu que l'on attend de ces actifs incorporels, ces actifs corporels ou ces services qu'ils

gènèrent des bénéfices pour les entreprises individuelles de chacun des participants. Un ARC est un accord contractuel plutôt que nécessairement une entité juridique distincte ou un lieu fixe d'activité de tous les participants. Un ARC n'exige pas des participants qu'ils combinent leurs opérations, par exemple pour exploiter conjointement des actifs incorporels en résultant ou pour partager des revenus ou bénéfices. Au contraire, les participants à un ARC peuvent exploiter leurs intérêts dans les résultats d'un ARC par le biais de leurs entreprises individuelles. Les problèmes de prix de transfert sont axés sur les relations commerciales ou financières entre les participants et sur les contributions apportées par les participants, qui offrent l'opportunité de parvenir à ces résultats.

8.4. Comme l'indique la section D.1 du chapitre I, la délimitation de la transaction effectivement conclue constitue la première étape d'une analyse de prix de transfert. L'accord contractuel sert de point de départ à la délimitation de la transaction effective. A cet égard, il n'existe aucune différence, aux fins de l'analyse des prix de transfert, entre un ARC et un autre type d'accord contractuel dans lequel la répartition des responsabilités, risques et résultats escomptés, telle que définie par l'analyse fonctionnelle de la transaction, est identique. Les orientations relatives à l'identification des autres caractéristiques économiquement pertinentes s'appliquent aux ARC de la même manière qu'à un autre type d'accord contractuel, notamment l'évaluation permettant de déterminer si les parties qui assument les risques contractuels prennent en charge réellement ces risques conformément au cadre d'analyse des risques présenté au paragraphe 1.60 de ces Principes. En conséquence, les parties exerçant des activités en vertu d'accords présentant des caractéristiques économiques similaires doivent recevoir des revenus escomptés similaires, indépendamment du fait que l'accord contractuel soit, dans ce cas précis, un ARC. Cependant, il existe des caractéristiques spécifiques des ARC qui méritent une attention particulière.

8.5. La répartition des contributions constitue une caractéristique essentielle de l'ARC. Conformément au principe de pleine concurrence, au moment de conclure un ARC, la part respective de chaque participant dans les contributions globales de l'ARC doit être conforme à la part respective de chaque participant dans les avantages globaux escomptés à recevoir aux termes de l'accord. En outre, en cas d'ARC impliquant le développement, la production ou l'obtention d'actifs incorporels ou corporels, une participation dans des actifs incorporels ou dans des actifs corporels résultant de l'activité d'un ARC ou bien des droits d'utilisation ou d'exploitation de ces actifs incorporels ou corporels, est prévue contractuellement pour chaque participant. En ce qui concerne les ARC de services, chaque participant est en droit contractuellement de bénéficier des services résultant de l'activité de l'ARC. Dans tous les cas, les participants peuvent exploiter leur intérêt, leurs droits ou leur prérogatives, sans payer une contrepartie supplémentaire (autre

que les contributions et les paiements compensatoires décrits respectivement aux sections C.4 et C.5) à une autre partie en échange de cet intérêt, de ces droits ou de ces prérogatives.

8.6. Certains avantages de l'activité d'un ARC peuvent être déterminés à l'avance tandis que d'autres sont incertains. Certains types d'activités des ARC procurent des avantages actuels tandis que d'autres en procurent sur une période plus longue ou bien peuvent n'en procurer aucun. Néanmoins, un ARC comporte toujours un avantage escompté, recherché par chaque participant dans sa contribution, notamment les droits du participant à faire administrer l'ARC de manière appropriée. L'intérêt de chaque participant dans les résultats de l'activité de l'ARC doit être établi dès le départ, même si cet intérêt est lié à celui des autres participants, notamment parce que la propriété légale des actifs incorporels ou des actifs corporels développés peut être attribuée à un seul d'entre eux alors que la totalité d'entre eux ont certains droits d'utilisation ou d'exploitation des actifs incorporels ou des actifs corporels, comme indiqué dans les dispositions contractuelles (par exemple, des licences perpétuelles, libres de redevances pour le territoire sur lequel opère le participant concerné).

8.7. Dans certains cas, les ARC sont utiles pour simplifier plusieurs transactions (en gardant à l'esprit que les conséquences fiscales des transactions sont déterminées conformément aux lois locales en vigueur). Dans une situation où des entreprises associées exercent des activités pour d'autres membres du groupe et profitent simultanément des activités exercées par les autres membres du groupe, un ARC peut fournir un mécanisme se substituant à plusieurs paiements intra-groupe distincts de pleine concurrence, avec un système de paiements nets plus rationalisés, fondé sur le regroupement des contributions et avantages liés aux activités couvertes (voir également les paragraphes 3.9 à 3.17 de ces Principes). Un ARC pour le partage du développement d'actifs incorporels peut éviter de recourir à des accords de licences croisées et à l'attribution correspondante du risque et les remplacer par un partage plus rationalisé des contributions et des risques, les intérêts de participation aux actifs incorporels en résultant étant partagés conformément aux dispositions de l'ARC. Cependant, la rationalisation des flux pouvant résulter de l'adoption d'un ARC n'affecte pas l'évaluation appropriée de la répartition des contributions des parties.

8.8. Pour illustrer l'ARC, prenons l'exemple d'un groupe d'entreprises multinationales qui fabrique des produits par l'intermédiaire de trois entreprises qui exploitent chacune un site de production et disposent chacune de leurs propres équipes de R&D engagées dans divers projets visant à améliorer les processus de production. Ces trois entreprises concluent un ARC afin d'améliorer le processus de production et, par conséquent, regroupent leur expertise et partagent leurs risques. Attendu que l'ARC confère à chaque participant des droits sur les résultats des projets, il remplace les accords de licences croisées qui auraient pu être conclus en l'absence d'ARC, si les

entreprises avaient développé individuellement certains actifs incorporels et si elles s'étaient cédés des droits mutuellement.

B.2. Liens avec d'autres chapitres

8.9. Comme indiqué au paragraphe 8.4, le cadre analytique des prix de transfert applicable aux ARC n'est pas différent de celui utilisé pour l'analyse des autres formes de relations contractuelles. Les indications de la section D du chapitre I sont pertinentes pour l'analyse de toutes les transactions entre des entreprises associées et s'appliquent à la définition des caractéristiques économiquement pertinentes des relations commerciales et financières entre les parties telles qu'elles figurent dans un ARC. Les dispositions contractuelles de l'ARC constituent le point de départ pour délimiter la transaction entre les parties et décider comment il a été prévu d'attribuer les responsabilités, les risques et les résultats escomptés au moment où les dispositions ont été prises. Toutefois, comme l'indiquent ces principes, les éléments probants du comportement des parties peuvent clarifier ou compléter les aspects de l'accord. Le cadre d'analyse du risque de la section D.1.2.1 du chapitre I s'applique pour déterminer si les parties assument les risques aux termes d'un ARC, comme indiqué à la section C.2 de ce chapitre ainsi que les conséquences liées au financement sans assumer le risque ni exercer d'autres fonctions. Le chapitre VI fournit des orientations en vue de déterminer les conditions de pleine concurrence des transactions qui portent sur l'utilisation ou le transfert d'actifs incorporels. Les paragraphes 6.60 à 6.64 fournissent des orientations utiles sur l'exercice du contrôle du risque financier si le financement sert à investir dans des projets de R&D. Les orientations des sections D.3 et D.4 du chapitre VI relatives aux actifs incorporels difficiles à valoriser s'appliquent également aux ARC. Le chapitre VII 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 d'entreprises multinationales à d'autres membres de ce groupe et, dans l'affirmative, pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable à ces services intra-groupe. L'objectif de ce chapitre consiste à fournir des orientations supplémentaires pour les situations dans lesquelles les ressources et les compétences sont mises en commun et la contrepartie reçue est, en tout ou en partie, l'attente raisonnable d'avantages mutuels. En conséquence, les dispositions des chapitres VI et VII ainsi que tous les autres chapitres de ces Principes restent applicables dans la mesure où elles sont pertinentes, par exemple pour mesurer la valeur d'une contribution à un ARC dans le cadre du processus de détermination de la répartition des contributions. Les entreprises multinationales sont encouragées à suivre les orientations données dans le présent chapitre afin de faire en sorte que leurs ARC soient conformes au principe de pleine concurrence.

B.3. Catégories d'ARC

8.10. Il existe deux types courants d'ARC : les ARC établis pour le développement, la production ou l'obtention, en commun, de biens incorporels ou corporels (« les ARC de développement ») et les ARC établis pour l'obtention de services (« les ARC de services »). Bien que chaque ARC spécifique doive être examiné en fonction de ses propres faits et circonstances, ces deux types d'ARC se distingueront généralement par le fait qu'on attend des ARC de développement qu'ils procurent des avantages continus et futurs tandis que les ARC de services ne procurent que des avantages actuels. Les ARC de développement, en particulier lorsqu'ils portent sur des actifs incorporels, impliquent souvent des risques significatifs associés à ce qui peut être des avantages incertains et lointains tandis que les ARC de services offrent des avantages plus certains et moins risqués. Ces distinctions sont utiles car, du fait de leur plus grande complexité, les ARC de développement peuvent nécessiter des orientations plus précises, notamment pour l'évaluation des contributions, que celles requises pour les ARC de service, comme indiqué ci-dessous. L'analyse d'un ARC ne doit cependant pas être fondée sur des distinctions superficielles : dans certains cas, un ARC pour l'obtention de services actuels peut également créer ou renforcer un actif incorporel qui procure des avantages continus et incertains et des actifs incorporels développés dans le cadre d'un ARC peuvent procurer des avantages à court terme et relativement certains.

8.11. Dans le cadre d'un ARC de développement, chaque participant peut prétendre à des droits sur le ou les actifs incorporels ou corporels développés. En ce qui concerne les actifs incorporels, ces droits prennent souvent la forme de droits distincts d'exploitation du bien corporel sur un territoire géographique précis ou pour une application particulière. Les droits distincts obtenus peuvent constituer la propriété légale effective. Il est également possible que l'un des participants soit le propriétaire légal du bien mais que les autres participants aient certains droits d'utilisation ou d'exploitation du bien. Dans les cas où un participant détient de tels droits sur un bien développé par l'ARC, il n'est pas nécessaire de payer une redevance ou toute autre contrepartie en échange de l'utilisation du bien développé, conformément à l'intérêt auquel le participant a droit aux termes de l'ARC (les contributions d'un participant peuvent cependant nécessiter un ajustement si elles ne sont pas proportionnelles aux avantages escomptés, voir section C.5).

C. Application du principe de pleine concurrence

C.1. Généralités

8.12. Pour que les conditions d'un ARC soient conformes au principe de pleine concurrence, il faut que la valeur des contributions des participants soit conforme à celle que des entreprises indépendantes accepteraient de verser dans des circonstances comparables, compte tenu de leur part respective

dans la totalité des avantages escomptés qu'elles peuvent raisonnablement 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 la totalité ou une partie de la contrepartie recherchée par les participants est l'avantage mutuel et proportionnel escompté par chacun de la mise en commun des ressources et compétences. En outre, en particulier pour les ARC de développement, les participants conviennent de partager les conséquences positives et négatives des risques associés à l'obtention des résultats escomptés de l'ARC. En conséquence, il existe une distinction entre une cession de licence intra-groupe d'un actif incorporel dans laquelle le concédant supporte le risque de développement à lui seul et attend une contrepartie par l'intermédiaire de la redevance de licence qu'il reçoit lorsque l'actif corporel a été entièrement développé et un ARC de développement dans lequel toutes les parties apportent des contributions et partagent les conséquences des risques se réalisant dans le cadre du développement de l'actif incorporel, et décident que chacune d'elles acquiert un droit sur l'actif incorporel, par le biais de ces contributions.

8.13. L'attente d'avantages mutuels et proportionnels est fondamentale pour l'acceptation, par des entreprises indépendantes, d'un accord pour le partage des conséquences de la réalisation des risques et la mise en commun des ressources et compétences. Des entreprises indépendantes exigeraient que la valeur de la part respective de chaque participant dans les contributions globales réelles à l'accord soit proportionnelle à sa part respective dans les avantages globaux escomptés à recevoir aux termes de l'accord. Pour appliquer le principe de pleine concurrence à un ARC, il est nécessaire, à titre de condition préalable, que toutes les parties à l'accord attendent un avantage raisonnable. L'étape suivante consiste à calculer la valeur de la contribution de chaque participant à l'activité conjointe et à déterminer pour finir si la répartition des contributions à l'ARC (éventuellement ajustée pour tenir compte de tout paiement compensatoire effectué entre les participants) correspond à leur part respective des avantages escomptés. Il faut reconnaître que ces évaluations peuvent comporter un certain degré d'incertitude, notamment dans le cadre des ARC de développement. Il est possible de répartir les contributions entre les participants à un ARC de manière à aboutir à une surestimation des bénéfices imposables dans certaines juridictions et à leur sous-estimation dans d'autres, si l'on applique le principe de pleine concurrence. Pour cette raison, les contribuables devraient être prêts à démontrer sur quoi ils fondent leur réclamation relative à un l'ARC (voir section E).

C.2. Détermination des participants

8.14. La notion d'avantage mutuel étant fondamentale dans un ARC, une partie ne peut être considérée comme un participant si elle ne peut raisonnablement attendre un avantage des objectifs de l'activité de l'ARC

elle-même (et non pas seulement de l'exercice de tout ou partie de cette activité), par exemple de l'exploitation de son intérêt ou de ses droits sur les actifs incorporels ou corporels ou de l'utilisation des services produits par le biais de l'ARC. Un participant doit donc se voir attribuer un intérêt ou des droits dans les actifs incorporels, les actifs corporels ou les services faisant l'objet de l'ARC et pouvoir raisonnablement s'attendre à être en mesure de bénéficier de cet intérêt ou de ces droits. Une entreprise qui exerce exclusivement l'activité concernée, par exemple des fonctions de recherche, mais qui ne reçoit pas d'intérêt dans le résultat de l'ARC, ne sera pas considérée comme un participant à l'ARC mais plutôt comme un fournisseur de services à l'ARC. En tant que telle, elle sera rémunérée en échange des services fournis sur une base de pleine concurrence indépendante de l'ARC. Voir le paragraphe 8.18. De même, une partie ne sera pas un participant à l'ARC si elle n'est pas capable d'exploiter le résultat de l'ARC dans sa propre entreprise, de quelque manière que ce soit.

8.15. Une partie ne sera pas un participant à un ARC si elle n'exerce pas de contrôle des risques spécifiques qu'elle assume aux termes de l'ARC et si elle n'a pas la capacité financière d'assumer ces risques, dans la mesure où cette partie n'aurait pas droit à une part du résultat, qui est un objectif de l'ARC, fondée sur les fonctions effectivement exercées. Les orientations générales décrites au chapitre I de ces Principes, relatives à la prise en charge des risques, s'appliquent aux situations impliquant des ARC. Chaque participant apporte des contributions spécifiques aux objectifs de l'ARC et assume contractuellement certains risques. Les orientations de la section D.1 du chapitre 1 sur la délimitation de la transaction effective s'appliqueront à l'analyse des prix de transfert liée à ces risques. Cela signifie également qu'une partie assumant des risques aux termes d'un ARC selon une analyse relevant de l'étape 4(i) du cadre d'analyse des risques du paragraphe 1.60 (« assume le risque dans le cadre d'un ARC ») doit contrôler les risques spécifiques qu'elle assume en vertu de l'ARC et doit avoir la capacité financière d'assumer ces risques. Cela implique en particulier qu'un participant à un ARC ait (i) la capacité de prendre la décision de saisir, d'éviter ou de rejeter une opportunité porteuse de risque présentée par la participation à un ARC et doive exercer effectivement cette fonction de prise de décision et (ii) la capacité de prendre la décision de répondre aux risques associés à cette opportunité, et selon quelles modalités, ainsi que l'exercice effectif de cette fonction de prise de décision. S'il n'est pas nécessaire que la partie exerce des activités quotidiennes d'atténuation du risque liées aux activités de l'ARC, elle doit avoir la capacité de déterminer les objectifs de ces activités d'atténuation du risque exercées par une autre partie, de décider de confier à l'autre partie la prise en charge des fonctions d'atténuation du risque, d'évaluer si les objectifs sont correctement respectés et, si nécessaire, de décider d'adapter ou de résilier le contrat, et elle doit effectivement assurer cette évaluation et cette prise de décision. Conformément aux principes de gestion prudente de l'entreprise, l'étendue des risques impliqués par l'accord

déterminera l'étendue de la capacité et du contrôle requis. Les orientations des paragraphes 6.60 à 6.64 s'appliquent à l'évaluation permettant de déterminer si la partie qui fournit les fonds a la capacité fonctionnelle d'exercer le contrôle du risque financier lié aux contributions à l'ARC et si elle exerce effectivement ces fonctions. Voir les exemples 4 et 5 de l'annexe à ce chapitre pour une illustration de ce principe.

8.16. Dans la mesure où les contributions spécifiques apportées par les participants à un ARC sont de nature différente, les participants exerçant, par exemple, des types très différents d'activités de R&D ou l'une des parties contribuant aux biens et l'autre aux activités de R&D, les orientations du paragraphe 6.64 s'appliquent également. Cela signifie que plus le risque de développement lié aux activités de développement exercées par l'autre partie est élevé et plus le risque assumé par l'autre partie est étroitement lié à ce risque de développement, plus la première partie devra avoir la capacité d'évaluer la progression du développement de l'actif incorporel et les conséquences de cette progression pour l'obtention des avantages escomptés et plus cette partie aura besoin de lier étroitement sa prise de décision effective nécessaire dans le cadre de ses contributions continues à l'ARC aux principaux développements opérationnels pouvant avoir un impact sur les risques spécifiques qu'elle assume en vertu de l'ARC. Un ARC de développement dans lequel les avantages sont incertains et lointains est susceptible de donner lieu à des risques plus importants qu'un ARC de services dans lequel les avantages sont actuels.

8.17. Comme indiqué dans les paragraphes précédents, il n'est pas nécessaire que les participants à un ARC exercent toutes les activités de l'ARC par le biais de leur propre personnel. Dans certains cas, les participants à un ARC peuvent décider d'externaliser certaines fonctions relatives à l'activité concernée à une entité distincte qui n'est pas un participant en vertu de la norme du paragraphe 8.14 ci-dessus. Dans ces cas, les participants à un ARC doivent satisfaire individuellement aux exigences d'exercice de contrôle des risques spécifiques qu'ils assument aux termes de l'ARC. Ces exigences incluent l'exercice du contrôle des fonctions externalisées par au moins un des participants à l'ARC. Dans les cas où l'objectif de l'ARC consiste à développer un actif incorporel, au moins un des participants à l'ARC exercera un contrôle des fonctions importantes de développement, renforcement, conservation, protection ou d'exploitation, qui sont externalisées. Lorsque la contribution d'un participant à l'ARC est constituée d'activités autres que le contrôle des fonctions externalisées, les orientations du paragraphe 8.15 s'appliquent à l'évaluation permettant de déterminer si ce participant a la capacité fonctionnelle d'exercer un contrôle des risques spécifiques qu'il assume en vertu de l'ARC et, en particulier, si ces risques sont étroitement liés aux fonctions externalisées.

8.18. Dans les cas d'externalisation des activités de l'ARC, un prix de pleine concurrence est approprié pour rémunérer l'entité en échange des services ou des autres contributions fournis aux participants à l'ARC. Lorsque cette entité est une entreprise associée d'un ou plusieurs participants à l'ARC, le prix de pleine concurrence doit être déterminé selon les principes généraux des chapitres I à III, en tenant compte, entre autres, des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés, et selon les considérations spéciales affectant le prix de pleine concurrence pour les services et/ou les actifs incorporels, comme indiqué aux chapitres VII et VI (notamment les orientations sur les actifs incorporels difficiles à valoriser).

C.3. Avantages escomptés d'un ARC

8.19. Les parts respectives des avantages escomptés doivent être estimées en se fondant sur les prévisions du revenu supplémentaire généré, les économies de coûts ou les autres avantages reçus par chacun des participants à la suite de l'accord. Une approche fréquemment utilisée dans la pratique, le plus souvent pour des ARC de service, consisterait à déterminer la part proportionnelle des avantages escomptés des participants à l'aide d'une clé de répartition. Les clés de répartition possibles incluent les ventes (chiffre d'affaires), les profits, les unités utilisées, produites ou vendues, le nombre de collaborateurs, etc.

8.20. Dans la mesure où une part importante ou la totalité des avantages de l'activité d'un ARC doit se concrétiser à l'avenir et pas uniquement pendant l'année au cours de laquelle les coûts ont été engagés, en particulier pour les ARC de développement, la répartition des contributions doit tenir compte des prévisions relatives aux parts respectives des participants dans ces avantages. L'utilisation de prévisions peut poser problème à l'administration fiscale lors de la vérification des hypothèses sur lesquelles reposent ces projections et du traitement des cas dans lesquels les projections diffèrent notablement des résultats effectifs. Ces problèmes peuvent être encore plus complexes lorsque l'activité de l'ARC cesse plusieurs années avant que les avantages escomptés ne se concrétisent réellement. Il peut être opportun, notamment lorsqu'on s'attend à ce que ces avantages se matérialisent à l'avenir, qu'un ARC prévoie, pendant toute sa durée, des ajustements possibles des parts respectives des contributions, sur une base prospective, afin de faire apparaître les changements de circonstances se traduisant par des modifications de la répartition des avantages. Dans les cas où la part effective des avantages diffère notablement des prévisions, l'administration fiscale peut être amenée à se demander si les prévisions effectuées auraient été considérées comme acceptables par des entreprises indépendantes, dans des circonstances similaires, en prenant en compte l'ensemble des développements qui étaient raisonnablement prévisibles par les participants, sans procéder de façon rétroactive. Lorsque les avantages escomptés d'un ARC sont constitués

d'un droit sur un actif incorporel difficile à évaluer au début du projet de développement ou lorsque les actifs incorporels préexistants qui sont difficiles à évaluer font partie des contributions au projet d'ARC, les orientations des sections D.3 et D.4 du chapitre VI relatives aux actifs difficiles à valoriser s'appliquent à l'évaluation des contributions de chaque participant à l'ARC.

8.21. Si un accord couvre plusieurs activités, il est important d'en tenir compte dans le choix de la méthode de répartition, de telle sorte que la valeur des contributions apportées par chaque participant soit conforme aux avantages escomptés par les participants. L'une des approches possibles (qui n'est cependant pas la seule) consiste à utiliser plusieurs clés de répartition. Par exemple, si un ARC compte cinq participants dont l'un ne peut bénéficier de certaines activités de recherche entreprises dans le cadre de l'ARC, dans ce cas, en l'absence de réduction ou de compensation de la contribution, les contributions liées à ces activités pourraient être réparties uniquement entre les quatre autres participants. Dans ce cas, on pourrait utiliser deux clés de répartition pour les contributions. La nature exacte de l'activité de l'ARC et le lien entre la ou les clés de répartition et les avantages escomptés permettent de déterminer s'il est opportun d'utiliser une ou plusieurs clés de répartition. Les orientations du chapitre VII relatives à l'utilisation des méthodes indirectes de fixation du prix de pleine concurrence pour les services (paragraphes 7.23 à 7.26) peuvent être utiles à cet égard. En revanche, les trois entreprises de l'exemple d'ARC du paragraphe 8.8, qui exploitent des sites de production, profitent de plusieurs projets pour améliorer leurs processus de production et peuvent adopter une clé de répartition fondée, par exemple, sur la dimension relative des capacités de production. Si l'une des entreprises décide de ne pas mettre en œuvre le résultat d'un projet donné, cela n'affectera pas sa part respective des avantages ni la clé de répartition utilisée. Dans de telles circonstances, il convient d'examiner attentivement la raison pour laquelle l'entreprise a choisi de ne pas mettre en œuvre le résultat, si elle avait déjà raisonnablement l'intention de procéder ainsi, si les avantages escomptés auraient dû être adaptés à l'évolution de l'ARC et si elle a changé d'intention.

8.22. Quelle que soit la méthode utilisée pour évaluer les parts respectives des participants, des ajustements du système de mesure utilisé peuvent être nécessaires pour tenir compte des parts respectives dans les avantages escomptés et réels reçus par les participants. L'ARC nécessitera une réévaluation périodique des contributions par rapport à la révision de la répartition des avantages afin de déterminer si les futures contributions des participants doivent être ajustées en conséquence. La ou les clés de répartition les mieux adaptées à un ARC donné peuvent donc évoluer dans le temps et donner lieu à des ajustements prévisionnels. Ces ajustements peuvent tenir compte du fait que les parties disposent, avec le temps, d'informations plus fiables sur des événements prévisibles (mais incertains) ou de la survenue d'événements imprévisibles.

C.4. Valeur de la contribution de chaque participant

8.23. Pour déterminer si un ARC respecte le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire si la part respective de chaque participant dans les contributions globales à l'ARC est conforme à la part respective de chaque participant dans les avantages globaux escomptés, il est nécessaire de mesurer la valeur des contributions de chaque participant à l'accord.

8.24. Les contributions à un ARC peuvent revêtir différentes formes. Pour les ARC de services, les contributions consistent principalement à fournir des services. Pour les ARC de développement, les contributions comprennent principalement la réalisation d'activités de développement (par exemple, R&D, marketing) et incluent souvent des contributions supplémentaires relatives à des ARC de développement tels que des actifs corporels ou incorporels préexistants. Quel que soit le type d'ARC, toutes les contributions d'une valeur actuelle ou préexistante doivent être identifiées et prises en compte de manière appropriée conformément au principe de pleine concurrence. La valeur de la part respective de chaque participant dans les contributions devant être conforme à sa part des avantages escomptés, des paiements compensatoires peuvent être requis pour garantir cette cohérence. Dans ce chapitre, le terme « contributions » comprend les contributions d'une valeur actuelle ou d'une valeur préexistante apportées par les participants à un ARC.

8.25. Selon le principe de pleine concurrence, il faut que la valeur de la contribution de chaque participant soit conforme à celle que des entreprises indépendantes attribueraient à cette contribution, dans des circonstances comparables. Autrement dit, les contributions doivent être généralement évaluées en fonction de leur valeur au moment où elles sont apportées, en gardant à l'esprit le partage mutuel des risques, ainsi que la nature et l'étendue des avantages escomptés correspondants pour les participants à l'ARC, afin de respecter le principe de pleine concurrence. Pour déterminer la valeur des contributions à un ARC, il convient de respecter les orientations mentionnées ailleurs dans ces Principes.

8.26. Pour évaluer les contributions, il convient de distinguer les contributions d'une valeur préexistante des contributions actuelles. Par exemple, dans un ARC de développement d'un actif incorporel, une technologie brevetée apportée par l'un des participants constitue une contribution de valeur préexistante utile au développement d'un actif incorporel, qui constitue l'objectif de l'ARC. La valeur de cette technologie doit être déterminée selon le principe de pleine concurrence en utilisant les orientations des chapitres I à III et du chapitre VI et notamment les techniques d'évaluation mentionnées dans ce chapitre. L'activité actuelle de R&D exercée dans le cadre de l'ARC de développement par une ou plusieurs entreprises associées doit constituer une contribution actuelle. La valeur des contributions fonctionnelles actuelles n'est pas fondée sur la valeur potentielle

de l'application technologique ultérieure en résultant mais sur la valeur des fonctions exercées. Il est tenu compte de la valeur potentielle de l'application technologique ultérieure en résultant dans la valeur des contributions préexistantes et dans la répartition du risque de développement proportionnelle à la part des avantages escomptés par les participants à l'ARC. La valeur des contributions actuelles doit être déterminée en utilisant les orientations des chapitres I à III, VI et VII. Comme l'indique le paragraphe 6.79, dans tous les cas de figure, une rémunération égale au remboursement du coût augmenté d'une marge modeste ne correspondra pas à la valeur escomptée ni au prix de pleine concurrence de la contribution de cette équipe de recherche.

8.27. Si toutes les contributions doivent être mesurées selon leur valeur (voir toutefois le paragraphe 8.28 ci-après), il peut être plus facile à gérer pour les contribuables de payer les contributions actuelles d'après le coût. Cela peut être particulièrement utile pour les ARC de développement. En cas d'adoption de cette approche, les contributions préexistantes doivent récupérer le coût d'opportunité de l'engagement *ex ante* à apporter des ressources à l'ARC. Par exemple, un accord contractuel (c'est-à-dire l'ARC), qui mobilise une équipe existante de R&D pour effectuer un travail au profit de l'ARC, doit tenir compte du coût d'opportunité des autres efforts de R&D (c'est-à-dire de la valeur actuelle de la marge de pleine concurrence par rapport aux coûts de R&D) dans les contributions préexistantes, tout en contribuant aux activités actuelles d'après le coût (voir l'exemple 1.A à l'annexe à ce chapitre).

8.28. Attendu qu'il n'est pas possible de partir du principe que la valeur des contributions préexistantes correspond aux coûts, il arrive parfois que le coût soit utilisé, à des fins de commodité, pour mesurer la valeur respective des contributions actuelles. Lorsque la différence entre la valeur et les coûts est relativement insignifiante, il est possible, pour des raisons pratiques, d'évaluer les contributions actuelles de nature similaire d'après le coût, dans de tels cas d'ARC de services. Toutefois, dans d'autres cas (par exemple, lorsque les contributions apportées par les participants sont de nature différente et comprennent un mélange de divers types de services et/ou d'actifs incorporels ou d'autres actifs), l'évaluation des contributions actuelles d'après le coût n'est pas susceptible de fournir une base fiable de détermination de la valeur des contributions respectives des participants et peut aboutir à des résultats non conformes au principe de pleine concurrence. Pour les ARC de développement, l'évaluation des contributions actuelles d'après le coût (à l'exception du principe administratif du paragraphe 8.27) ne constituera pas, en règle générale, une base fiable pour l'application du principe de pleine concurrence. Pour une illustration de ce principe, voir les exemples 1 à 3 de l'annexe à ce chapitre. Lorsque des transactions sur le marché libre sont réputées comparables à des transactions entre des entreprises associées à un ARC, et lorsque ces transactions sur le marché libre prévoient que les contributions soient effectuées d'après le coût, il est important de prendre

en compte la comparabilité de toutes les caractéristiques économiquement pertinentes des transactions dans un contexte de transactions élargi, notamment l'impact d'un dispositif élargi de transactions économiquement liées pouvant exister entre des parties à une transaction sur le marché libre et le partage des risques. Il faudra en particulier se demander si d'autres paiements sont effectués dans le cadre de transactions sur le marché libre, notamment si des paiements échelonnés ou des contributions compensatoires peuvent être effectués en plus du remboursement des coûts.

8.29. Les contributions étant fondées sur les avantages escomptés, cela implique généralement que si l'évaluation des contributions actuelles peut servir de base de remboursement du coût, l'analyse doit être fondée initialement sur les coûts budgétés. Cela n'implique pas nécessairement la fixation des coûts puisque le cadre budgétaire peut s'adapter à la variabilité résultant de facteurs tels que des niveaux de demande variables (par exemple, les coûts budgétés peuvent être exprimés en pourcentage fixe des ventes réelles). En outre, des différences sont susceptibles d'exister entre les coûts budgétés et les coûts réels pendant la durée d'un ARC. Dans une situation de pleine concurrence, les dispositions convenues entre les parties sont susceptibles de définir comment ces différences doivent être traitées puisque, comme indiqué au paragraphe 2.96, des parties indépendantes ne sont pas susceptibles d'utiliser les coûts budgétés sans convenir des facteurs à prendre en compte pour fixer le budget et définir comment les circonstances imprévues doivent être traitées. Il convient d'être attentif à la raison des différences significatives entre les coûts budgétés et les coûts réels puisque la différence peut souligner des modifications dans l'étendue des activités qui peuvent ne pas profiter à l'ensemble des participants de la même manière que les activités délimitées initialement. Toutefois, d'une manière générale, lorsqu'il est établi que le coût est une base appropriée pour évaluer les contributions actuelles, les coûts réels sont susceptibles de constituer une base suffisante à cet effet.

8.30. Il est important que le processus d'évaluation reconnaisse la totalité des contributions apportées par les participants à l'accord. Cela inclut les contributions apportées par une ou plusieurs parties au début de l'ARC (telles que les contributions d'actifs incorporels préexistants) ainsi que les contributions apportées sur une base régulière pendant la durée de l'ARC. Les contributions à prendre en compte comprennent les biens ou les services qui sont utilisés exclusivement pour l'activité de l'ARC mais aussi les biens ou les services (c'est-à-dire les biens ou services partagés) qui sont utilisés en partie pour l'activité de l'ARC et en partie pour les activités de l'entreprise distincte du participant. Il peut être difficile d'évaluer les contributions qui impliquent un partage de biens ou de services, par exemple lorsqu'un participant contribue à l'utilisation partielle d'actifs tels que des immeubles de bureaux et des systèmes informatiques ou exerce des fonctions de supervision, de secrétariat ou d'administration pour l'ARC et pour sa propre entreprise. Il sera

nécessaire de déterminer la proportion des actifs ou services utilisés dans le cadre de l'activité de l'ARC, d'une manière justifiable sur le plan commercial par rapport aux principes comptables généralement admis et aux faits réels et, en cas d'écart important, des ajustements peuvent être nécessaires pour garantir la cohérence lorsque différentes juridictions sont impliquées. Une fois la proportion déterminée, la contribution peut être évaluée conformément aux principes du reste de ce chapitre.

8.31. Pour les ARC de développement, les contributions prenant la forme du contrôle ou de la gestion de l'ARC, de ses activités et de ses risques sont susceptibles d'être des fonctions importantes, comme indiqué au paragraphe 6.56, dans le cadre du développement, de la production ou de l'obtention d'actifs incorporels ou corporels et elles doivent être évaluées conformément aux principes exposés dans le chapitre VI.

8.32. Le scénario suivant illustre les orientations relatives à la détermination des participants, au partage des avantages et à la valeur des contributions.

8.33. La société A domiciliée dans le pays A et la société B domiciliée dans le pays B font partie d'un groupe d'entreprises multinationales et ont conclu un ARC pour le développement d'actifs incorporels. La société B peut prétendre, en vertu de l'ARC, à l'exploitation des actifs incorporels dans le pays B et la société A peut prétendre, en vertu de l'ARC, à l'exploitation des actifs incorporels dans le reste du monde. Les parties prévoient que la société A aura 75 % du chiffre d'affaires total, que la société B en aura 25 % et que la répartition des avantages escomptés de l'ARC sera de 75/25. La société A et la société B ont toutes deux l'expérience du développement d'actifs incorporels et disposent de leur propre personnel de recherche et de développement. Elles contrôlent leur risque de développement en vertu de l'ARC, selon les dispositions énoncées aux paragraphes 8.14 à 8.16. La société A apporte à l'ARC des actifs incorporels préexistants qu'elle a acquis récemment auprès d'un tiers. La société B apporte des techniques d'analyse exclusives qu'elle a développées pour améliorer l'efficacité et la rapidité de mise sur le marché. Ces deux contributions préexistantes doivent être évaluées selon les indications formulées aux chapitres I à III et au chapitre VI. Les contributions actuelles sous la forme de recherches quotidiennes seront assurées à 80 % par la société B et à 20 % par la société A, sous la supervision d'une équipe de direction constituée du personnel des deux sociétés selon une clé de répartition de 90/10 en faveur de la société A. Ces deux types de contributions actuelles seront analysés séparément et évalués selon les indications des chapitres I à III et du chapitre VI. Lorsque les avantages escomptés d'un ARC sont constitués d'un droit sur un actif incorporel difficile à évaluer au début du projet de développement ou lorsque les actifs incorporels préexistants qui sont difficiles à évaluer font partie des contributions au projet d'ARC, les orientations des

sections D.3 et D.4 du chapitre VI relatives aux actifs difficiles à valoriser s'appliquent à l'évaluation des contributions de chaque participant à l'ARC.

C.5. Paiements compensatoires

8.34. Un ARC sera considéré comme conforme au principe de pleine concurrence si la valeur de la part respective de chaque participant dans les contributions globales à l'accord (en tenant compte des paiements compensatoires déjà effectués) est conforme à sa part respective dans le total des avantages escomptés à recevoir aux termes de l'accord. Si la valeur de la part respective d'un participant dans les contributions globales à l'ARC au moment où ces contributions sont apportées n'est pas conforme à sa part dans le total des avantages escomptés aux termes de l'accord, les contributions apportées par au moins l'un des participants seront inappropriées et celles d'au moins un participant seront excessives. Dans un tel cas, le principe de pleine concurrence nécessitera généralement de procéder à un ajustement. Cela prendra généralement la forme d'un ajustement de la contribution par le versement ou l'imputation d'un paiement compensatoire (supplémentaire). Ces paiements compensatoires augmentent la valeur des contributions du payeur et diminuent celle du bénéficiaire.

8.35. Les participants peuvent effectuer des paiements compensatoires pour compléter la valeur des contributions lorsque leurs contributions respectives sont inférieures à leurs avantages escomptés respectifs. De tels ajustements peuvent être anticipés par les participants lors de la conclusion d'un ARC ou peuvent résulter d'une réévaluation régulière de leur part des avantages escomptés et/ou de la valeur de leurs contributions (voir paragraphe 8.22).

8.36. Des paiements compensatoires peuvent être également requis par l'administration fiscale lorsque la valeur des contributions respectives d'un participant dans les biens ou services au moment où ces contributions sont apportées, n'a pas été déterminée correctement, par exemple lorsque la clé de répartition fixée ou adaptée à des changements de circonstances, ne reflète pas correctement la répartition des avantages escomptés. Normalement, l'ajustement se fera sous la forme d'un paiement compensatoire versé ou imputé d'un participant à un autre pour la période concernée.

8.37. En cas d'ARC de développement, des écarts entre la part respective d'un participant dans les contributions globales à l'ARC et la part respective de ce participant dans les avantages globaux escomptés peuvent se produire au cours d'une année donnée. Si cet ARC est par ailleurs acceptable et mis en œuvre de manière loyale, eu égard aux recommandations de la section E, l'administration fiscale devrait généralement s'abstenir d'effectuer un ajustement fondé sur les résultats d'un seul exercice. Il faudra se demander si la part respective de chaque participant dans les contributions globales à l'accord

est conforme à sa part respective dans les avantages globaux escomptés de la transaction sur une période de plusieurs années (voir paragraphes 3.75 à 3.79). Des paiements compensatoires distincts doivent être effectués respectivement pour les contributions préexistantes et pour les contributions actuelles. Par ailleurs, il peut se révéler plus fiable ou facile à gérer d'effectuer un paiement compensatoire global concernant à la fois les contributions préexistantes et les contributions actuelles. Voir l'exemple 4 à l'annexe de ce chapitre.

8.38. Dans l'exemple du paragraphe 8.33, les participants, à savoir les sociétés A et B, s'attendent à profiter des avantages de l'ARC selon une clé de répartition de 75/25. La première année, la valeur de leurs contributions préexistantes s'élève à 10 millions pour la société A et à 6 millions pour la société B. En conséquence, un paiement compensatoire net de 2 millions doit être effectué par la société B au profit de la société A (c'est-à-dire 4,5 millions de la société A à la société B moins 2,5 millions de la société à la société A) afin d'augmenter la contribution de la société A à 12 millions (75 % des contributions totales) et de diminuer la contribution de la société B à 4 millions (25 % du total).

C.6. Délimitation précise de la transaction

8.39. Comme indiqué au paragraphe 8.9, les caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction définies à la section D du chapitre I peuvent indiquer que la transaction effective diffère des dispositions de l'ARC prétendument convenues par les participants. Par exemple, un ou plusieurs participants déclarés peuvent ne pas s'attendre raisonnablement à tirer des avantages de l'activité de l'ARC. Même si, en principe, le fait que la part modeste des avantages escomptés d'un participant ne soit pas un obstacle à son admissibilité, s'il est prévu qu'un participant qui exerce la totalité de l'activité concernée n'ait qu'une petite fraction de la totalité des avantages escomptés, on peut se demander si les dispositions réelles concernant cette partie consistent à regrouper les ressources et à partager les risques ou si le partage apparent des avantages mutuels a été conçu pour bénéficier de résultats fiscaux plus avantageux. L'existence de paiements compensatoires significatifs résultant d'une différence importante entre la répartition des contributions et des avantages respectifs des parties peut également inciter à se demander s'il existe des avantages mutuels ou si les dispositions doivent être délimitées précisément, en tenant compte de l'ensemble des caractéristiques économiquement pertinentes, comme une transaction de financement.

8.40. Comme l'indique le paragraphe 8.33, les orientations du chapitre VI relatives aux actifs incorporels difficiles à valoriser peuvent également s'appliquer à des situations impliquant des ARC. C'est le cas si l'objectif de l'ARC consiste à développer un nouvel actif incorporel difficile à évaluer, au début du projet de développement mais aussi lors de l'évaluation de

contributions impliquant des actifs incorporels préexistants. Lorsque la totalité des dispositions commerciales examinées est dépourvue de rationalité commerciale selon les critères du chapitre I de la section D.2, l'ARC peut ne pas être pris en compte.

C.7. Régime fiscal des contributions et des paiements compensatoires

8.41. Les contributions d'un participant à un ARC, y compris les paiements compensatoires, doivent être traitées selon le même régime fiscal que celui qui s'appliquerait dans le cadre des règles générales du ou des systèmes fiscaux applicables au participant concerné si les contributions étaient effectuées en-dehors d'un ARC pour l'exercice de l'activité concernée par l'ARC. Le caractère de la contribution dépendra de la nature de l'activité entreprise par l'ARC et déterminera son régime fiscal.

8.42. Dans les ARC de services, la contribution d'un participant à l'ARC donnera souvent lieu à des avantages prenant la forme d'économies de coûts (auquel cas il ne peut pas y avoir de revenu généré directement par l'activité de l'ARC). Dans les ARC de développement, les avantages escomptés pour les participants ne peuvent pas se concrétiser avant un certain délai postérieur aux contributions et, en conséquence, il n'y a pas de reconnaissance immédiate du revenu des participants par rapport à leurs contributions, au moment où ils les apportent.

8.43. Tout paiement compensatoire doit être traité comme un supplément à la contribution du payeur et comme une diminution de la contribution du bénéficiaire. Comme pour les contributions en général, le caractère et le régime fiscal des paiements compensatoires seront déterminés conformément aux lois nationales, notamment aux conventions fiscales en vigueur.

D. Adhésion, retrait ou résiliation

8.44. Les modifications des participants à un ARC entraînent généralement une réévaluation de la répartition des contributions des participants et des avantages escomptés. Une entité qui adhère à un ARC déjà en vigueur peut obtenir un intérêt qui résulte de l'activité antérieure de l'ARC, comme les actifs incorporels ou corporels constitués ou en cours. 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 au nouveau participant. Selon le principe de pleine concurrence, tout transfert d'actifs incorporels ou corporels doit donner lieu à un versement compensatoire sur la base de ce principe. Ce versement compensatoire est qualifié de « paiement d'entrée ».

8.45. Le montant d'un paiement d'entrée devrait être déterminé sur la base de la valeur (c'est-à-dire, le prix de pleine concurrence) de l'intérêt dans les actifs incorporels et/ou corporels obtenu par le nouveau participant, en tenant compte de la part du nouvel adhérent dans les avantages globaux escomptés qu'il compte recevoir en vertu de l'ARC. Dans certains cas, il est possible que le nouveau participant apporte des actifs corporels ou incorporels déjà existants à l'ARC et qu'il y ait lieu pour les autres d'effectuer des paiements compensatoires au titre de cette contribution. Les paiements compensatoires au nouveau participant pourraient être exprimés en valeur nette par rapport aux paiements d'entrée requis mais il faudra tenir des comptes indiquant le montant total des paiements distincts effectués à l'intention de l'administration fiscale.

8.46. Des problèmes similaires peuvent survenir lorsqu'un participant quitte un ARC. En particulier, un participant qui quitte un ARC peut céder ses intérêts dans les résultats éventuels de l'activité antérieure de l'ARC (y compris les travaux en cours) aux autres participants. Ce transfert doit donner lieu à un versement compensatoire conformément au principe de pleine concurrence. Ce versement compensatoire est qualifié dans ce chapitre de « paiement de sortie ».

8.47. Les orientations des chapitres I à III et du chapitre VI s'appliquent pleinement à la détermination du montant de pleine concurrence d'un paiement compensatoire, d'entrée ou de sortie exigé. Dans certains cas, ces paiements ne sont pas exigés dans le cadre du principe de pleine concurrence. Par exemple, un ARC de partage de services administratifs ne produira généralement des avantages pour les participants que sur une base actuelle plutôt que des résultats tangibles en continu.

8.48. Les paiements d'entrée et de sortie doivent être traités sur le plan fiscal de la même manière que celle qui s'appliquerait dans le cadre des règles générales du ou des systèmes fiscaux (notamment les conventions tendant à éviter la double imposition) applicables aux participants respectifs si les paiements avaient lieu en dehors d'un ARC, en contrepartie de l'acquisition ou de la cession de l'intérêt dans les résultats de l'activité antérieure de l'ARC.

8.49. Lorsqu'il est mis fin à un ARC, le principe de pleine concurrence veut que chaque participant reçoive un intérêt dans les résultats éventuels de l'activité de l'ARC proportionnel à sa part des contributions à l'ARC pendant toute la durée de l'accord (ajustée en fonction des paiements compensatoires effectivement effectués, y compris en lien avec l'interruption de l'ARC) ou bien soit indemnisé de manière appropriée en échange du transfert de cet intérêt aux autres participants.

E. Recommandations pour la structuration et la documentation des ARC

8.50. De manière générale, un ARC entre des parties à une transaction contrôlée doit respecter les conditions suivantes :

- a) Les participants doivent se composer exclusivement d'entreprises pouvant retirer des avantages mutuels de l'activité de l'ARC (et non uniquement de l'exercice de tout ou partie de cette activité). Voir paragraphe 8.14.
- b) L'accord doit préciser la nature et l'importance de l'intérêt de chaque participant dans les résultats de l'activité de l'ARC ainsi que sa part respective des avantages.
- c) Aucun paiement autre que les contributions à l'ARC, les paiements compensatoires appropriés et les paiements d'entrée ne doit être effectué au titre d'un intérêt ou de droits dans les actifs incorporels, les actifs corporels ou les intérêts obtenus par le biais de l'ARC.
- d) La valeur des contributions des participants doit être déterminée de manière conforme à ces Principes et des paiements compensatoires doivent être effectués, si nécessaire, afin de faire en sorte que la répartition des contributions soit conforme à la répartition des avantages escomptés de la transaction.
- e) L'accord peut mentionner une disposition spécifique relative aux paiements compensatoires et/ou aux modifications dans l'attribution des contributions de manière prospective après un délai raisonnable pour tenir compte des changements importants dans la répartition des bénéfices escomptés entre les participants.
- f) Des ajustements devront être effectués si nécessaire (notamment d'éventuels paiements d'entrée et de sortie) lors de l'adhésion ou du retrait d'un participant et à l'interruption de l'ARC.

8.51. La norme relative à la documentation sur les prix de transfert, indiquée au chapitre V, exige qu'il soit rendu compte dans le fichier principal des accords de services importants et des accords importants relatifs à des actifs incorporels, notamment des ARC. Le fichier local exige des informations transactionnelles, notamment la description des transactions, le montant des paiements et encaissements, l'identification des entreprises associées impliquées, les copies des accords interentreprises importants et les informations sur les prix, y compris la description des raisons permettant de conclure que les prix des transactions ont été fixés sur une base de pleine concurrence. Pour respecter ces exigences de documentation, il doit être prévu que les participants à un ARC préparent et se procurent des documents sur la nature de l'activité concernée, les dispositions de l'accord et sa conformité au

principe de pleine concurrence. Cela suppose que chaque participant puisse avoir pleinement accès aux détails sur les activités à exercer dans le cadre de l'ARC, à l'identité et à l'adresse des autres parties concernées par l'ARC, aux prévisions sur la base desquelles les contributions doivent être apportées et les avantages escomptés déterminés ainsi qu'aux dépenses budgétées et réelles de l'activité de l'ARC, avec un niveau de précision correspondant à la complexité et à l'importance de l'ARC pour le contribuable. Toutes ces informations peuvent être utiles et pertinentes pour les administrations fiscales dans le contexte d'un ARC et, si elles ne sont pas incluses dans le fichier principal ou le fichier local, les contribuables doivent être en mesure de les fournir sur demande. Les informations utiles dans le cadre d'un ARC spécifique dépendront des faits et circonstances. Il convient de souligner que les informations proposées dans cette liste ne constituent ni une norme de conformité minimum ni une liste exhaustive des informations qu'une administration fiscale est en droit d'exiger.

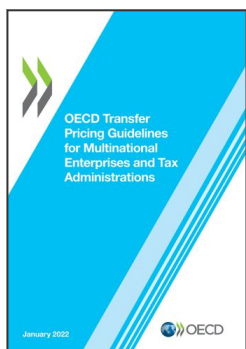
8.52. Il serait intéressant et utile de fournir les renseignements suivants concernant les conditions initiales d'un ARC :

- 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 et la manière dont ces activités de l'ARC sont gérées et contrôlées ;
- d) La durée de l'accord ;
- e) Les modalités selon lesquelles les parts respectives des bénéficiaires attendus des participants sont mesurées et les prévisions utilisées pour déterminer leur montant ;
- f) Les modalités selon lesquelles il est prévu d'exploiter les futurs bénéficiaires (tels que les actifs incorporels) ;
- g) 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 (notamment les ajustements budgétés par rapport aux ajustements réels) a été déterminée et dont les principes comptables s'appliquent de manière cohérente à tous les participants dans l'évaluation des dépenses et de la valeur des contributions ;
- h) La répartition prévue des responsabilités et des tâches et les mécanismes de gestion et de contrôles de ces responsabilités et de ces tâches, en particulier, ceux qui concernent la mise au point, l'amélioration, l'entretien, la protection et à l'exploitation des actifs incorporels ou corporels utilisés pour l'activité de l'ARC ;

- i) Les procédures et conséquences d'une adhésion ou d'un retrait d'un participant à l'ARC et de l'interruption de l'ARC ;
- j) Toute disposition prévoyant des paiements compensatoires ou un ajustement des termes de l'accord afin de refléter une modification des circonstances économiques.

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

- a) Toute modification de l'accord (conditions, participants, activité concernée, etc.) avec les conséquences d'une telle modification ;
- b) Une comparaison entre les prévisions utilisées pour déterminer la répartition des avantages escomptés de l'activité de l'ARC et la répartition effective de ces avantages (en tenant compte toutefois du paragraphe 3.74) ;
- c) Les dépenses annuelles encourues dans le cadre de l'activité de l'ARC, la forme et la valeur des contributions en cours de chaque participant pendant la durée de l'ARC et une description détaillée de la manière dont la valeur des contributions est déterminée.



Extrait de :
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2022), « Accords de répartition des coûts », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/207babd0-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :
<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.