

Chapitre III

Analyse de comparabilité

A. Réalisation d'une analyse de comparabilité

3.1. La section D du chapitre I contient des indications générales sur la comparabilité. Par définition, une comparaison implique d'examiner deux éléments : la transaction contrôlée examinée et les transactions sur le marché libre considérées comme potentiellement comparables. La recherche de comparables n'est qu'un aspect de l'analyse de comparabilité. Elle ne doit pas être confondue avec cette analyse, pas plus qu'elle ne doit en être dissociée. La recherche d'informations sur des transactions potentiellement comparables sur le marché libre et l'identification de comparables sont tributaires de l'analyse antérieure de la transaction contrôlée du contribuable et des caractéristiques économiquement significatives ou des facteurs de comparabilité pertinents (voir la section D.1 du chapitre I). Une approche méthodologique cohérente doit assurer une certaine continuité ou établir des liens au sein du processus analytique d'ensemble, permettant de conserver une relation constante entre les différentes étapes : depuis l'analyse préliminaire des conditions de la transaction contrôlée jusqu'à la sélection de la méthode de prix de transfert, en passant par la recherche potentielle de comparables et en aboutissant à une conclusion sur la question de savoir si les transactions contrôlées examinées sont compatibles avec le principe de pleine concurrence décrit à l'article 9 paragraphe 1.

3.2. Dans le cadre du processus de sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (voir le paragraphe 2.2) et de son application, l'analyse de comparabilité a toujours pour objectif de trouver les comparables les plus fiables. Par conséquent, lorsqu'il est possible de déterminer que certaines transactions sur le marché libre ont un degré de comparabilité inférieur à d'autres, elles devraient être éliminées (voir également le paragraphe 3.56). Ceci ne signifie pas qu'il soit nécessaire de rechercher de manière exhaustive toutes les sources possibles de comparables car il est admis qu'il y a des limites aux informations disponibles et que les recherches

de données comparables peuvent être onéreuses. Voir les commentaires sur les efforts de discipline fiscale aux paragraphes 3.80-3.83.

3.3. Pour que le processus soit transparent, on considère comme une bonne pratique le fait pour un contribuable qui utilise des comparables afin d'étayer ses prix de transfert ou pour une administration fiscale qui utilise des comparables pour étayer un ajustement des prix de transfert, de fournir des justificatifs adéquats permettant à l'autre partie intéressée (contrôleur des impôts, contribuable ou autorités compétentes étrangères) d'évaluer la fiabilité des comparables employés. Voir le paragraphe 3.36 en ce qui concerne les informations dont disposent les administrations fiscales mais qui ne peuvent être communiquées aux contribuables. Le chapitre V des présents Principes contient des lignes directrices générales sur les exigences documentaires. Voir également l'annexe II au chapitre IV d'octobre 1999 contenant les Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable (« APP PA »).

A.1. Processus type

3.4. Cette section contient une description du processus type d'une analyse de comparabilité. Ce processus est considéré comme une bonne pratique, mais n'est pas obligatoire, et tout autre processus de recherche permettant d'identifier des comparables fiables peut être acceptable car la fiabilité du résultat est plus importante que la procédure suivie (suivre le processus ne garantit pas que le résultat sera conforme au principe de pleine concurrence, et ne pas le suivre ne signifie pas que le résultat ne sera pas conforme à ce même principe).

Étape 1 : Détermination des années à inclure dans l'analyse.

Étape 2 : Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable.

Étape 3 : Compréhension de la ou des transaction(s) contrôlée(s) examinée(s), en s'appuyant notamment sur une analyse fonctionnelle, afin de choisir la partie testée (le cas échéant), la méthode de prix de transfert la plus appropriée compte tenu des circonstances du cas d'espèce, l'indicateur financier à tester (dans le cas d'une méthode transactionnelle de bénéfices) et d'identifier les facteurs de comparabilité importants à prendre en compte.

Étape 4 : Examen des comparables internes existants, le cas échéant.

Étape 5 : Identification des sources disponibles d'informations sur des comparables externes dans les cas où de tels comparables sont nécessaires, et appréciation de leur fiabilité.

- Étape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et, en fonction de celle-ci, détermination de l'indicateur financier à utiliser (par exemple détermination de l'indicateur du bénéfice net dans le cas d'une méthode transactionnelle de la marge nette).
- Étape 7 : Identification de comparables potentiels : détermination des caractéristiques fondamentales qui doivent être satisfaites par toute transaction sur le marché libre pour qu'elle puisse être considérée comme potentiellement comparable, sur la base des facteurs pertinents identifiés à l'étape 3 et conformément aux facteurs de comparabilité définis dans la section D.1 du chapitre I.
- Étape 8 : Le cas échéant, détermination et réalisation des ajustements de comparabilité.
- Étape 9 : Interprétation et utilisation des données recueillies et détermination de la rémunération de pleine concurrence.

3.5. Dans la pratique, ce processus n'est pas linéaire. Les étapes 5 à 7 en particulier doivent parfois être mises en œuvre à plusieurs reprises jusqu'à parvenir à une conclusion satisfaisante, c'est-à-dire jusqu'à ce que la méthode la plus appropriée soit sélectionnée, en particulier parce que l'examen des sources d'informations disponibles peut dans certaines circonstances avoir une influence sur la sélection de la méthode de prix de transfert. Par exemple, lorsqu'il est impossible de trouver des informations sur des transactions comparables (étape 7) et/ou de procéder à des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables (étape 8), il se peut que les contribuables soient obligés de choisir une autre méthode de prix de transfert et de reprendre le processus à partir de l'étape 4.

3.6. Voir le paragraphe 3.82 pour un examen du processus à suivre pour établir, suivre et revoir les prix de transfert.

A.2. Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable

3.7. L'analyse d'ensemble des circonstances du contribuable est une étape essentielle de l'analyse de comparabilité. Elle peut être définie comme une analyse du secteur d'activité, de la concurrence, des facteurs économiques et réglementaires, ainsi que d'autres éléments permettant de mieux comprendre le contribuable et son environnement, sans se placer à ce stade dans le contexte plus limité de l'examen des transactions spécifiques en question. Cette étape permet de comprendre les conditions de la transaction contrôlée du contribuable ainsi que celles des transactions sur le marché à libre qui seront comparées, notamment les circonstances économiques de la transaction (voir les paragraphes 1.130 à 1.133).

A.3. Examen de la transaction contrôlée et choix de la partie testée

3.8. L'examen de la ou des transactions contrôlées concernées vise à identifier les facteurs importants qui influenceront sur la sélection de la partie testée (le cas échéant), la sélection et l'application de la méthode appropriée à la situation, la sélection de l'indicateur financier qui sera testé (dans le cas d'une méthode transactionnelle fondée sur les bénéfices), la sélection des comparables et, le cas échéant, la détermination des ajustements de comparabilité.

A.3.1. Évaluation de transactions distinctes et combinées d'un contribuable

3.9. 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, a) pour des contrats à long terme de fourniture de biens ou de services ; b) pour des droits d'exploitation de biens incorporels ; c) pour la fixation des prix d'un éventail de produits qui sont liés les uns aux autres (par exemple, une ligne de produits) lorsque la détermination du prix de chaque produit ou transaction pris(e) individuellement n'est pas faisable en pratique. 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 méthode reposant sur le principe de pleine concurrence qui est la plus appropriée. 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. Voir l'exemple 26 de l'annexe I au chapitre VI.

3.10. Les approches de portefeuille constituent un autre cas de figure dans lequel les transactions d'un contribuable peuvent être agrégées. Une approche de portefeuille est une stratégie d'entreprise qui consiste, pour un contribuable, à regrouper certaines transactions afin de dégager un bénéfice adéquat sur l'ensemble du portefeuille plutôt que sur un seul produit du portefeuille. Par exemple, certains produits peuvent être commercialisés en réalisant un bénéfice faible ou même à perte, parce qu'ils génèrent une demande pour d'autres produits de la même entreprise qui sont ensuite vendus ou fournis en dégageant un bénéfice élevé (par exemple, des équipements et consommables sur le marché captif des pièces de rechange, comme les distributeurs à café et leurs capsules, ou les imprimantes et leurs cartouches). On constate des stratégies similaires dans différents secteurs d'activité. Les approches de portefeuille sont

un exemple de stratégie d'entreprise qui peut devoir être prise en compte dans l'analyse de comparabilité et dans l'examen de la fiabilité de comparables. Voir les paragraphes 1.134-1.138 consacrés aux stratégies des entreprises. Toutefois, comme l'expliquent les paragraphes 1.149-1.151, ces considérations n'expliqueront pas des pertes globales ou des mauvais résultats sur une période prolongée. En outre, pour être acceptables, les approches de portefeuille doivent être correctement ciblées, car elles ne doivent pas servir pour appliquer une méthode de prix de transfert au niveau de l'ensemble de la société du contribuable dans les cas où différentes transactions répondent à différentes logiques économiques et doivent être segmentées. Voir les paragraphes 2.84-2.85. Enfin, les commentaires ci-dessus ne signifient pas qu'il serait acceptable qu'une entité membre d'un groupe multinational réalise un bénéfice inférieur au niveau de pleine concurrence pour avantager une autre entité du groupe multinational (voir en particulier le paragraphe 1.150).

3.11. 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 savoir-faire 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.

3.12. 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. À 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.

A.3.2. Compensations intentionnelles

3.13. 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 indiquer 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 fournie 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 occasionnée 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 savoir-faire dans un autre domaine et indiquer 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 présentées comme des compensations.

3.14. 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.

3.15. La prise en compte de compensations intentionnelles ne modifie pas la condition essentielle, qui est la conformité au principe de pleine concurrence des prix de transfert entre entreprises associées. Une bonne pratique serait 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 justificatifs nécessaires 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.

3.16. 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 faudrait se montrer prudent dans le choix de transactions comparables et tenir compte des commentaires figurant aux paragraphes 3.9-3.12. Les dispositions concernant les compensations intentionnelles 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 dans le traitement des versements effectués, en application d'une convention fiscale bilatérale. Par exemple, l'existence d'une retenue à la source rendrait plus difficile une compensation entre des redevances et un chiffre d'affaires de vente.

3.17. À 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 examiner ces demandes dans le contexte des procédures amiables et des ajustements corrélatifs (voir chapitre IV).

A.3.3. Choix de la partie testée

3.18. Lorsqu'on applique une méthode du coût majoré, du prix de revente ou la méthode transactionnelle de la marge nette telles que décrites au chapitre II, il est nécessaire de choisir la partie à la transaction pour laquelle un indicateur financier (marge sur coûts, marge brute ou indicateur du bénéfice net) est testé. Le choix de la partie testée doit être compatible avec l'analyse fonctionnelle de la transaction. En règle générale, la partie testée est celle à qui une méthode de prix de transfert peut être appliquée de la manière la plus fiable et pour laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés ; ce sera le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe.

3.19. En voici une illustration. Supposons que l'entreprise A fabrique deux types de produits, P1 et P2, qu'elle vend à l'entreprise B, une entreprise associée dans un autre pays. Supposons que A fabrique les produits P1 en utilisant des actifs incorporels uniques de grande valeur qui appartiennent à B et en suivant des spécifications techniques définies par B. Supposons que dans cette transaction P1, A exerce uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique et de valeur en lien avec la transaction. Le plus souvent, la partie testée pour cette transaction P1 serait l'entreprise A. Supposons maintenant que A fabrique aussi les produits P2 pour lesquels elle possède et utilise des actifs incorporels uniques et de valeur, comme des brevets et des marques de fabrique de grande valeur, pour lesquels B agit en

tant que distributeur. Supposons enfin que dans cette transaction P2, B exerce uniquement des fonctions simples et n'apporte aucune contribution unique et de valeur en lien avec la transaction. Le plus souvent, la partie testée pour cette transaction P2 serait l'entreprise B.

A.3.4. Informations sur la transaction contrôlée

3.20. Pour pouvoir sélectionner et appliquer la méthode de prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, des informations sont requises sur les facteurs de comparabilité en lien avec la transaction contrôlée examinée, et en particulier sur les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par toutes les parties impliquées dans la transaction contrôlée, y compris la ou les entreprises étrangères associées. En effet, même si les méthodes unilatérales (par exemple, méthodes du coût majoré, du prix de revente ou transactionnelle de marge nette qui font l'objet de commentaires détaillés au chapitre II) exigent uniquement d'examiner un indicateur financier ou un indicateur de bénéfice pour l'une des parties à la transaction (la « partie testée », voir les paragraphes 3.18-3.19), des informations sur les facteurs de comparabilité de la transaction contrôlée et en particulier sur l'analyse fonctionnelle de la partie non testée sont également requises afin de qualifier correctement la transaction contrôlée et de choisir la méthode de prix de transfert la plus fiable.

3.21. Lorsque la méthode de prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, déterminée selon les indications des paragraphes 2.1-2.12, est une méthode transactionnelle du partage des bénéfices, des informations financières sont nécessaires sur toutes les parties à la transaction, tant nationales qu'étrangères. Compte tenu de la nature bilatérale de cette méthode, l'application de la méthode transactionnelle du partage des bénéfices nécessite des données particulièrement détaillées sur l'entreprise étrangère associée à la transaction. Cela inclut des informations sur les cinq facteurs de comparabilité afin de qualifier correctement la relation entre les parties et de démontrer que la méthode transactionnelle du partage des bénéfices est appropriée aux circonstances du cas d'espèce, ainsi que des informations financières (la détermination des bénéfices à considérer à répartir et le partage de ce bénéfice s'appuient tous deux sur des données financières relatives à toutes les parties à la transaction, y compris l'entreprise étrangère associée). Par conséquent, il serait raisonnable d'attendre des contribuables qui ont l'intention d'utiliser une méthode transactionnelle du partage des bénéfices qu'ils soient prêts à fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires relatives à l'entreprise étrangère associée à la transaction, y compris les données financières nécessaires pour procéder au partage du bénéfice. Voir le chapitre V.

3.22. Lorsque la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce, déterminée selon les indications des paragraphes 2.1-2.12, est une méthode unilatérale, des informations financières sur la partie testée sont requises, en plus des informations mentionnées au paragraphe 3.20, que celle-ci soit une entreprise nationale ou étrangère. Si la méthode la plus appropriée est une méthode du prix de revente, du coût majoré ou transactionnelle de marge nette et si la partie testée est le résident étranger, des informations suffisantes sont requises pour pouvoir appliquer de manière fiable la méthode retenue à la partie testée étrangère et pour que l'administration fiscale de la juridiction de la partie non testée puisse examiner l'application de la méthode à la partie étrangère associée. En revanche, lorsqu'une méthode unilatérale donnée est choisie comme étant la méthode la plus appropriée et si la partie testée est le contribuable national, l'administration fiscale n'a généralement aucune raison de demander plus d'informations financières sur l'entreprise étrangère associée, au-delà de celles découlant des exigences visées par la Déclaration pays par pays ou par le Fichier principal (voir le chapitre V).

3.23. Comme on l'a vu plus haut, l'analyse des prix de transfert nécessite de disposer d'informations sur les entreprises étrangères associées, dont la nature et la portée dépendent surtout de la méthode de prix de transfert utilisée. Toutefois, pour rassembler ces informations, le contribuable pourra éprouver des difficultés qu'il ne rencontre pas pour établir ses propres informations. Ces difficultés doivent être prises en compte pour définir les règles et/ou procédures de documentation.

A.4. Transactions comparables sur le marché libre

A.4.1. Généralités

3.24. Une transaction comparable sur le marché libre est une transaction entre deux parties indépendantes qui est comparable à la transaction contrôlée examinée. Il peut s'agir d'une transaction comparable entre une partie à la transaction contrôlée et une partie indépendante (« comparable interne ») ou entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction contrôlée (« comparable externe »).

3.25. La comparaison des transactions contrôlées d'un contribuable avec d'autres transactions contrôlées effectuées par le même groupe multinational ou par un autre groupe n'est pas pertinente pour l'application du principe de pleine concurrence et ne devrait donc pas être utilisée par une administration fiscale comme base pour procéder à un ajustement des prix de transfert ou par un contribuable pour étayer sa politique en matière de prix de transfert.

3.26. La présence d'actionnaires minoritaires peut avoir pour conséquence que les transactions contrôlées d'un contribuable sont plus proches des conditions de pleine concurrence, mais elle n'est pas déterminante en soi. L'influence d'actionnaires minoritaires dépend de plusieurs facteurs, dont le fait de savoir s'ils détiennent une participation dans le capital de la société-mère ou dans le capital d'une de ses filiales, et s'ils possèdent et exercent effectivement une influence sur la fixation des prix des transactions intra-groupe.

A.4.2. Comparables internes

3.27. L'étape 4 du processus typique décrit au paragraphe 3.4 est un examen des comparables internes existants, s'il y en a. Les comparables internes peuvent avoir un lien plus direct et plus étroit avec la transaction contrôlée examinée que les comparables externes. L'analyse financière peut être à la fois plus facile à mener et plus fiable étant donné qu'elle repose supposément sur des normes et des pratiques comptables identiques pour le comparable interne et la transaction contrôlée. Par ailleurs, les informations sur les comparables internes peuvent être à la fois plus complètes et moins onéreuses.

3.28. En revanche, les comparables internes ne sont pas toujours plus fiables et une transaction entre un contribuable et une partie indépendante ne peut pas toujours être considérée comme un comparable fiable pour des transactions contrôlées effectuées par le même contribuable. Les comparables internes, lorsqu'il en existe, doivent satisfaire aux cinq critères de comparabilité, exactement comme les comparables externes (voir les paragraphes 1.33-1.138). Les indications relatives aux ajustements de comparabilité s'appliquent aussi aux transactions comparables internes (voir les paragraphes 3.47-3.54). Supposons par exemple qu'un contribuable fabrique un produit particulier, en vend un volume significatif à un revendeur associé à l'étranger et un volume marginal à une partie indépendante. Dans une telle situation, la différence de volumes affectera de manière significative la comparabilité entre les deux transactions. S'il n'est pas possible de procéder à un ajustement raisonnablement précis permettant de supprimer les effets de cet écart, la transaction entre le contribuable et son client indépendant ne constituera pas un comparable fiable.

A.4.3. Comparables externes et sources d'informations

3.29. Il existe diverses sources d'informations pouvant servir à identifier des comparables externes potentiels. Cette sous-section examine plusieurs questions soulevées par les bases de données commerciales, les comparables étrangers et les informations non communiquées aux contribuables. En outre, lorsqu'il existe des comparables internes fiables, il peut être superflu de rechercher des comparables externes (voir les paragraphes 3.27-3.28).

A.4.3.1. Bases de données

3.30. Les bases de données commerciales, qui ont été mises au point par des éditeurs qui compilent les comptes déposés par des entreprises auprès des organismes administratifs concernés et qui les présentent dans un format électronique adapté aux recherches et à l'analyse statistique, constituent une source habituelle d'informations. Elles peuvent offrir un moyen pratique et parfois rentable d'identifier des comparables externes et constituer la source d'informations la plus fiable, en fonction de la situation.

3.31. On identifie fréquemment plusieurs limites aux bases de données commerciales. Étant donné que ces bases de données commerciales se fondent sur des informations publiques, elles n'existent pas dans toutes les juridictions, car toutes les juridictions ne publient pas la même quantité d'informations sur leurs entreprises. En outre, lorsqu'elles sont disponibles, elles ne contiennent pas le même type d'informations pour toutes les entreprises exerçant leurs activités dans une juridiction donnée, car les obligations en matière de communication d'information et de dépôt peuvent varier en fonction de la forme juridique de la société et selon qu'elle est ou non cotée en bourse. Ces bases de données doivent être utilisées avec prudence, car elles sont compilées et présentées à des fins autres que le calcul des prix de transfert. Les bases de données commerciales ne fournissent pas nécessairement des informations suffisamment détaillées pour justifier le choix d'une méthode de prix de transfert. Toutes les bases de données n'incluent pas le même niveau de détail et ne peuvent pas être utilisées avec la même confiance. Surtout, on constate dans de nombreuses juridictions que les bases de données commerciales sont utilisées pour comparer des entreprises plutôt que des transactions, car les informations transactionnelles sur les tiers sont rarement rendues publiques. Voir le paragraphe 3.37 en ce qui concerne l'utilisation de données non transactionnelles de tiers.

3.32. L'utilisation d'une base de données commerciale peut être superflue si des informations fiables sont disponibles auprès d'autres sources, par exemple des comparables internes. Les bases de données commerciales doivent être utilisées de façon objective traduisant une volonté réelle d'identifier des informations sur des comparables fiables.

3.33. Lorsque des bases de données commerciales sont utilisées, la quantité ne doit pas prendre le pas sur la qualité. En pratique, réaliser une analyse de comparabilité en s'appuyant uniquement sur une base de données commerciale peut soulever des doutes quant à la fiabilité de l'analyse, compte tenu de la qualité des informations requises pour évaluer la comparabilité qui sont généralement contenues dans une base de données. Pour remédier à ces préoccupations, les recherches dans les bases de données peuvent être affinées au moyen d'autres informations publiques, en fonction des faits et des circonstances. Ce recours à d'autres sources vise à promouvoir la qualité par

rapport à des approches standardisées et s'applique aux recherches effectuées par les contribuables/fiscalistes comme à celles des administrations fiscales. Il doit être appréhendé dans le cadre de l'examen, aux paragraphes 3.80-3.83, des coûts et de la charge administrative induite pour le contribuable.

3.34. Il existe également des bases de données propriétaires développées et gérées par des cabinets de conseil. Ces bases de données posent généralement les mêmes problèmes que les bases de données commerciales qui sont plus largement diffusées. Elles soulèvent une préoccupation supplémentaire concernant l'exhaustivité des données, car elles peuvent être basées sur une fraction plus limitée du marché que les bases de données commerciales. Lorsqu'un contribuable a utilisé une base de données propriétaire pour étayer ses prix de transfert, l'administration fiscale peut demander l'accès à cette base de données afin d'examiner les résultats soumis par le contribuable, pour des raisons évidentes de transparence.

A.4.3.2. Comparables de source étrangère ou comparables non nationaux

3.35. Les contribuables ne recherchent pas toujours des comparables juridiction par juridiction, par exemple lorsque les comparables disponibles à l'échelle nationale sont insuffisants, et/ou afin de réduire les coûts de conformité lorsque plusieurs entités d'un groupe multinational ont des analyses fonctionnelles comparables. Les comparables non nationaux ne doivent pas être systématiquement rejetés au seul motif qu'ils ne sont pas nationaux. Il convient de déterminer si des comparables non nationaux sont fiables au cas par cas, en examinant la mesure dans laquelle ils satisfont aux cinq critères de comparabilité. La fiabilité d'utilisation de recherches de comparables régionales pour plusieurs filiales d'un groupe multinational exerçant ses activités dans une région donnée du monde dépend des circonstances particulières dans lesquelles opère chacune de ces filiales. Voir les paragraphes 1.132-1.133 consacrés aux différences entre les marchés et aux analyses couvrant plusieurs juridictions. Des difficultés peuvent également provenir de différences de normes comptables.

A.4.3.3. Informations non communiquées aux contribuables

3.36. Les administrations fiscales peuvent disposer d'informations à la suite de vérifications effectuées auprès d'autres contribuables ou via d'autres sources qui ne peuvent pas être communiquées au contribuable. Toutefois, il serait injuste d'appliquer une méthode de prix de transfert en s'appuyant sur de telles données, à moins que l'administration fiscale soit en mesure, dans les limites des obligations de confidentialité requises par ses dispositions nationales, de communiquer ces données au contribuable de manière à lui permettre de défendre sa position et de sauvegarder ses droits grâce à un contrôle judiciaire efficace.

A.4.4. Utilisation de données non transactionnelles de tiers

3.37. Le caractère transactionnel des méthodes de prix de transfert et la question de l'agrégation éventuelle des transactions contrôlées du contribuable sont abordés aux paragraphes 3.9-3.12. Une question différente concerne le fait de savoir si des données non transactionnelles de tiers peuvent fournir des comparables fiables pour les transactions contrôlées d'un contribuable (ou pour un ensemble de transactions agrégées conformément aux paragraphes 3.9-3.12). En pratique, les données disponibles sur des tiers sont souvent des données agrégées, établies au niveau d'une entreprise ou d'un segment, en fonction des normes comptables applicables. La question de savoir si ces données non transactionnelles sur des tiers peuvent fournir des comparables fiables pour la transaction contrôlée d'un contribuable ou pour un ensemble de transactions agrégées conformément aux paragraphes 3.9-3.12 dépend notamment de la question de savoir si le tiers en question effectue une gamme de transactions sensiblement différentes. Lorsque des données segmentées sont disponibles, elles peuvent fournir de meilleurs comparables que des données non segmentées au niveau d'une entreprise, parce qu'elles mettent davantage l'accent sur l'aspect transactionnel, bien que les données segmentées puissent poser des problèmes liés à l'allocation des dépenses aux différents segments. De même, les données de tiers au niveau d'une entreprise peuvent fournir des comparables de meilleure qualité que des données segmentées dans certaines circonstances, par exemple lorsque les activités que recouvrent les comparables correspondent à la gamme de transactions contrôlées du contribuable.

A.4.5. Disponibilité limitée de comparables

3.38. L'identification de comparables potentiels doit viser à trouver les données les plus fiables, tout en sachant qu'elles ne seront pas toujours parfaites. Par exemple, les transactions indépendantes peuvent être rares sur certains marchés et dans certains secteurs. Il faudra parfois rechercher une solution pragmatique, en procédant au cas par cas, par exemple en élargissant la recherche et en utilisant des informations relatives à des transactions sur le marché libre réalisées dans le même secteur d'activité et sur un marché géographique comparable, mais par des tiers ayant des stratégies commerciales, modèles commerciaux ou autres circonstances économiques légèrement différents; ou des informations relatives à des transactions sur le marché libre réalisées dans le même secteur d'activité mais sur d'autres marchés géographiques; ou des informations relatives à des transactions sur le marché libre réalisées sur le même marché géographique, mais dans d'autres secteurs d'activité. Le choix entre ces diverses options dépendra des faits et circonstances du cas d'espèce, et en particulier de l'importance des effets escomptés des insuffisances de comparabilité sur la fiabilité de l'analyse.

3.39. Une méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut, lorsque les circonstances s’y prêtent, être envisagée sans données comparables, par exemple lorsque l’absence de données comparables s’explique par l’apport de biens incorporels uniques et de valeur par les deux parties à la transaction (voir le paragraphe 2.119). Toutefois, même dans les cas où les données comparables sont rares et imparfaites, la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée doit être compatible avec l’analyse fonctionnelle des parties, voir le paragraphe 2.2.

4.5. Sélection ou rejet de comparables potentiels

3.40. Il existe principalement deux approches selon lesquelles l’identification de comparables éventuels peut être effectuée.

3.41. La première, que l’on peut qualifier d’« additive », consiste pour le contribuable à dresser la liste d’entreprises indépendantes dont il considère qu’elles réalisent des transactions potentiellement comparables. Des informations sont ensuite rassemblées sur les transactions effectuées par ces tiers, afin de confirmer si elles sont effectivement des comparables acceptables, sur la base de critères de comparabilité prédéterminés. Cette approche donne certainement des résultats bien ciblés – toutes les entreprises tierces concernées par l’analyse sont des acteurs sur le marché bien connus du contribuable. Comme indiqué ci-dessus, pour garantir un degré d’objectivité suffisant, il est important que le processus suivi soit transparent, systématique et vérifiable. L’approche « additive » peut être utilisée seule lorsque l’auteur de la recherche connaît un petit nombre de tiers qui effectuent des transactions comparables à la transaction contrôlée examinée. Il convient de signaler ici que l’approche « additive » présente des similarités avec l’approche suivie par un contribuable lors de l’identification de comparables internes. Dans la pratique, l’approche « additive » peut recouvrir à la fois des comparables internes et externes.

3.42. La seconde possibilité, l’approche « déductive », se fonde d’abord sur un vaste ensemble d’entreprises qui exercent leurs activités dans le même secteur, qui exercent des fonctions similaires et qui ne présentent pas de caractéristiques économiques sensiblement différentes. Cette liste est ensuite affinée grâce à l’utilisation de critères de sélection et d’informations publiques (par exemple, bases de données, sites Internet, connaissances acquises sur les concurrents du contribuable). Dans la pratique, l’approche dite déductive commence généralement par une recherche dans une base de données. Il est donc important de suivre les indications relatives aux comparables internes et aux sources d’informations sur les comparables externes, voir les paragraphes 3.24-3.39. Par ailleurs, l’approche déductive ne se prête pas à tous les cas et à toutes les méthodes et la présente section ne doit pas être interprétée comme ayant un impact sur les critères de sélection d’une méthode de prix de transfert tels qu’exposés aux paragraphes 2.1-2.12.

3.43. Dans la pratique, des critères à la fois quantitatifs et qualitatifs sont utilisés pour inclure ou rejeter des comparables potentiels. On trouve des exemples de critères qualitatifs dans les portefeuilles de produits et les stratégies des entreprises. Les critères quantitatifs les plus communs sont :

- Les critères touchant à la taille de l'entreprise (chiffre d'affaires, éléments d'actif ou effectifs). La taille de la transaction en valeur absolue ou en proportion des activités des parties peut influencer la position concurrentielle relative de l'acheteur et du vendeur et donc la comparabilité.
- Les critères liés aux éléments d'actif incorporels tels que la valeur nette des éléments d'actif incorporels rapportée à la valeur nette totale des éléments d'actif, ou le ratio des dépenses de recherche et développement (R&D) sur le chiffre d'affaires lorsqu'il est disponible : ils permettent, par exemple, d'exclure les entreprises qui ont à leur bilan des éléments d'actif incorporels de valeur ou qui exercent des activités de R&D significatives lorsque la partie testée ne détient pas d'éléments incorporels de valeur et ne participe à des activités de R&D significatives.
- Les critères liés à l'importance des ventes à l'exportation (chiffre d'affaires à l'export sur chiffre d'affaires total), dans les cas appropriés.
- Les critères liés aux stocks, en valeur absolue ou relative, dans les cas appropriés.
- D'autres critères permettant d'exclure les tiers se trouvant dans des situations particulières, telles que les entreprises nouvelles, les entreprises en faillite, etc. lorsqu'il est évident que ces situations particulières empêchent d'établir des comparaisons pertinentes.

Le choix et l'application des critères de sélection dépendent des faits et circonstances propres à chaque cas particulier et la liste ci-dessus n'est ni limitative, ni impérative.

3.44. L'approche « déductive » présente l'avantage d'être plus transparente et reproductible que l'approche « additive ». Elle est également plus simple à vérifier parce que l'examen se concentre sur le processus et sur la pertinence des critères de sélection retenus. Cela étant, il est évident que la qualité des résultats de l'approche « déductive » dépend de la qualité des outils de recherche sur lesquels elle se fonde (par exemple, qualité de la base de données lorsqu'une telle base est utilisée et possibilité de se procurer des informations suffisamment détaillées). Ceci peut d'ailleurs constituer une limitation d'ordre pratique dans certaines juridictions où la fiabilité et l'utilité des bases de données utilisées dans les analyses de comparabilité peuvent être sujettes à caution.

3.45. Il ne serait pas approprié de donner systématiquement la préférence à une approche par rapport à l'autre parce que, en fonction des circonstances du cas d'espèce, il peut être plus intéressant d'utiliser une approche « additive » ou une approche « déductive », voire une combinaison des deux. L'approche « additive » et l'approche « déductive » ne sont souvent pas utilisées de façon exclusive. Dans une approche « déductive » typique, en plus des recherches effectuées dans des bases de données, il est courant d'ajouter des tiers, par exemple des concurrents connus (ou des tiers dont on sait qu'ils effectuent des transactions potentiellement comparables à celles du contribuable), qu'une simple recherche déductive ne permettrait pas d'identifier, par exemple parce qu'ils sont codifiés dans un secteur d'activité différent. Dans ce cas, l'approche « additive » permet d'améliorer la qualité de l'approche « déductive ».

3.46. Le processus suivi pour identifier des comparables potentiels est l'un des aspects les plus critiques de l'analyse de comparabilité et doit être transparent, systématique et vérifiable. En particulier, le choix des critères de sélection exerce une influence considérable sur le résultat de l'analyse et doit tenir compte des caractéristiques économiques les plus pertinentes des transactions comparées. Il serait impossible d'éliminer complètement tout élément subjectif lors de la sélection des comparables ; mais, il est possible d'œuvrer pour renforcer de manière importante l'objectivité et garantir la transparence dans la mise en œuvre d'éléments subjectifs. Garantir la transparence du processus peut dépendre de la possibilité de communiquer les critères utilisés pour sélectionner les comparables potentiels et d'expliquer les raisons pour lesquelles certains comparables potentiels ont été rejetés. L'objectivité et la transparence du processus peuvent aussi dépendre de l'accès de la personne chargée de l'examen (qu'il s'agisse du contribuable ou de l'administration fiscale) aux informations relatives au processus suivi et aux mêmes sources de données. Le chapitre V aborde les questions de documentation du processus d'identification de comparables.

A.6. Correctifs ou ajustements de comparabilité

3.47. La nécessité d'ajuster les comparables et l'exigence d'exactitude et de fiabilité sont soulignées à plusieurs reprises dans ces Principes, tant pour l'application générale du principe de pleine concurrence que plus spécifiquement dans le cadre de chaque méthode. Être comparable signifie qu'aucune des différences éventuelles entre les situations comparées ne pourrait influencer de manière significative sur l'élément examiné du point de vue méthodologique, ou que des ajustements de comparabilité raisonnablement fiables peuvent être pratiqués pour éliminer l'incidence de telles différences. L'opportunité d'effectuer des ajustements de comparabilité (et, dans ce cas, les types d'ajustements à effectuer) dans chaque cas particulier sont une question de jugement et doivent être évalués à la lumière des commentaires sur les coûts et de la charge administrative figurant à la section C.

A.6.1. Différents types d'ajustements de comparabilité

3.48. Les exemples d'ajustements de comparabilité incluent les ajustements visant à éliminer les effets des différences de normes comptables entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre ; la segmentation des données financières visant à éliminer les transactions non comparables significatives ; les ajustements visant à tenir compte des différences dans le capital, les fonctions, les actifs et les risques.

3.49. L'annexe au chapitre III fournit un exemple d'ajustement du fonds de roulement visant à tenir compte de différents niveaux de comptes clients, comptes fournisseurs et stocks. Le fait que de tels ajustements soient effectués dans la pratique ne signifie pas qu'ils doivent l'être automatiquement ou systématiquement. Au contraire, il convient au préalable de démontrer que l'ajustement proposé améliore la comparabilité (comme pour tout type d'ajustement). En outre, un niveau de fonds de roulement très différent entre la partie contrôlée et les tiers indépendants peut justifier un examen plus poussé des caractéristiques de comparabilité du comparable potentiel.

A.6.2. Objet des ajustements de comparabilité

3.50. Les ajustements de comparabilité devraient être envisagés lorsque (et seulement lorsque) on peut s'attendre à ce qu'ils améliorent la fiabilité des résultats. Des observations s'imposent concernant l'importance de la différence pour laquelle un ajustement est envisagé, la qualité des données ajustées, l'objet de l'ajustement opéré et la fiabilité de la méthode qui sous-tend l'ajustement.

3.51. Les ajustements de comparabilité ne sont nécessaires que s'ils visent à corriger des différences qui ont un effet significatif sur la comparaison. Il y aura toujours des différences entre les transactions contrôlées du contribuable et chacun des comparables tiers. La simple existence d'une différence non ajustée ne doit pas conduire à rejeter une comparaison dès lors que cette différence n'a pas d'effet significatif sur la comparabilité. En revanche, la nécessité d'apporter des ajustements nombreux ou très importants aux principaux facteurs de comparabilité pourrait indiquer que les transactions des tiers ne sont en fait pas suffisamment comparables.

3.52. Les données sur les comparables potentiels ne méritent pas toujours les ajustements proposés. Par exemple, il peut ne pas être utile de corriger des différences dans les comptes clients si des différences importantes de normes comptables n'ont par ailleurs pas pu être résolues. De même, des ajustements sophistiqués peuvent parfois créer l'impression fallacieuse que le résultat est « scientifique », fiable et exact.

A.6.3. Fiabilité de l'ajustement réalisé

3.53. Il n'y a pas lieu de considérer certains ajustements de comparabilité, comme les ajustements du fonds de roulement, comme « standards » et non discutables, tandis que d'autres ajustements de comparabilité, comme ceux apportés parfois pour tenir compte du risque pays, seraient considérés comme plus subjectifs, et par conséquent devant faire l'objet de plus de justifications et de fiabilité. Les seuls ajustements qui devraient être pratiqués sont ceux dont on attend qu'ils améliorent la comparabilité.

A.6.4. Documentation et test des ajustements de comparabilité

3.54. Assurer le niveau de transparence requis peut requérir une explication des ajustements effectués, des raisons pour lesquelles ces ajustements sont considérés comme appropriés, de la manière dont ils ont été calculés, de la manière dont ils ont modifié les résultats pour chaque comparable et de la manière dont l'ajustement améliore la comparabilité. Les questions relatives à la documentation des ajustements de comparabilité sont commentées au chapitre V.

A.7. Intervalle de pleine concurrence

A.7.1. Généralités

3.55. 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 sera la donnée la plus fiable pour établir si une transaction s'est faite ou non dans des conditions de pleine concurrence. Mais très souvent, comme la fixation des prix de transfert n'est pas une science exacte, l'application de la méthode ou des méthodes les plus appropriées débouchera sur un intervalle de chiffres tous relativement aussi fiables. Dans ce cas, les différences entre les chiffres compris dans cet intervalle 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 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.

3.56. Dans certains cas, les transactions comparables examinées n'auront pas toutes un degré de comparabilité relativement équivalent. Lorsqu'il est possible de déterminer que certaines transactions sur le marché libre ont un degré de comparabilité inférieur à d'autres, elles devraient être éliminées.

3.57. Il se peut également qu'après qu'on se soit efforcé d'exclure les points qui ont un moindre degré de comparabilité, on obtienne un intervalle composé de points pour lesquels on considère, compte tenu de la méthodologie employée pour sélectionner les comparables et des limites quant aux informations disponibles sur lesdits comparables, qu'il subsiste des insuffisances en termes de comparabilité qui ne peuvent pas être identifiées et/ou quantifiées et qui ne sont donc pas corrigées. En pareils cas, si l'intervalle inclut un nombre important d'observations, des outils statistiques qui prennent en compte la tendance centrale afin de restreindre l'intervalle (tels que l'intervalle interquartile ou d'autres centiles) pourraient permettre de renforcer la fiabilité de l'analyse.

3.58. On peut également obtenir un intervalle de pleine concurrence lorsqu'on applique plusieurs méthodes 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 contrôlée est conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes pourra aboutir à un résultat ou un intervalle 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 un intervalle acceptable de pleine concurrence. Les données résultant de ces intervalles pourraient permettre de déterminer avec plus d'exactitude l'intervalle de pleine concurrence, par exemple lorsque les intervalles se chevauchent, ou de réexaminer l'exactitude des méthodes utilisées lorsque les intervalles ne se chevauchent pas. Il n'est pas possible d'établir une règle générale en ce qui concerne l'utilisation d'intervalles obtenus 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 intervalles et de la qualité des informations utilisées dans le cadre des différentes méthodes.

3.59. Lorsque l'application de la méthode la plus appropriée (ou de plusieurs méthodes le cas échéant, voir le paragraphe 2.12) aboutit à un intervalle composé de plusieurs points, 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.

A.7.2. Sélection du point le plus approprié dans l'intervalle

3.60. Si la condition de la transaction entre entreprises associées (par exemple, le prix ou la marge) se situe à l'intérieur de l'intervalle de pleine concurrence, il n'y a pas lieu de procéder à un ajustement.

3.61. Si la condition de la transaction entre entreprises associées (par exemple, le prix ou la marge) se situe 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 (c'est-à-dire que l'intervalle de pleine concurrence est différent de celui déterminé par l'administration fiscale). Si le contribuable ne peut apporter cette démonstration, l'administration fiscale devrait déterminer le point de l'intervalle auquel il convient d'ajuster la condition de la transaction entre entreprises associées.

3.62. Pour déterminer ce point, lorsque l'intervalle comprend des résultats dont le degré de fiabilité est relativement équivalent et élevé, on pourrait considérer que n'importe quel point de l'intervalle satisfait au principe de pleine concurrence. Lorsque des défauts de comparabilité demeurent ainsi que noté au paragraphe 3.57, il peut être approprié d'utiliser des mesures de tendance centrale (par exemple la médiane, la moyenne ou des moyennes pondérées, etc., selon les caractéristiques spécifiques de l'ensemble de données) pour déterminer le point d'ajustement, afin de minimiser le risque d'erreur dû aux défauts de comparabilité non identifiés ou non quantifiables.

A.7.3. Résultats extrêmes : questions de comparabilité

3.63. Les résultats extrêmes peuvent consister en des pertes ou des bénéfices inhabituellement élevés. Les résultats extrêmes peuvent avoir un impact sur l'indice financier examiné dans le cadre de la méthode retenue (par exemple, la marge brute lors de l'application d'une méthode du prix de vente ou un indicateur du bénéfice net lors de l'application d'une méthode transactionnelle de la marge nette). Ils peuvent aussi affecter d'autres éléments, comme les éléments exceptionnels hors exploitation, mais refléter toutefois des circonstances exceptionnelles. Lorsqu'un ou plusieurs des comparables potentiels présentent des résultats extrêmes, il conviendrait de procéder à un examen complémentaire pour comprendre les raisons de tels résultats. La raison peut être une insuffisance de comparabilité ou des conditions exceptionnelles rencontrées par une tierce partie par ailleurs tout à fait comparable. Un résultat extrême peut être exclu au motif qu'un défaut de comparabilité significatif auparavant négligé a été mis au jour, et non pas au seul motif que le résultat venant du « comparable » proposé semble simplement très différent des résultats observés pour d'autres « comparables » proposés.

3.64. Une entreprise indépendante ne poursuivrait pas des activités déficitaires à moins de pouvoir raisonnablement compter sur des bénéfices futurs. Voir les paragraphes 1.149 à 1.151. En particulier, des fonctions simples ou à faible risque ne sont pas censées générer des pertes sur une longue période. Cela ne veut pas dire pour autant que des transactions déficitaires ne peuvent jamais servir de comparables. De façon générale, toutes les informations pertinentes doivent être utilisées et il ne devrait pas y avoir de règle prépondérante sur l'inclusion ou l'exclusion des comparables déficitaires. En effet, c'est la situation particulière de la société concernée qui doit déterminer son statut de comparable et non pas son résultat financier.

3.65. De façon générale, une transaction sur le marché libre déficitaire doit déclencher des recherches complémentaires afin de déterminer si elle peut ou non servir de comparable. Les circonstances dans lesquelles des transactions/entreprises déficitaires doivent être exclues de la liste des comparables comprennent les cas où les pertes ne reflètent pas des conditions d'activité normales, et où les pertes subies par des tierces parties reflètent des risques tels qu'ils ne sont pas comparables à ceux qu'assume le contribuable dans ses transactions contrôlées. Les comparables déficitaires qui satisfont à l'analyse de comparabilité ne devraient toutefois pas être rejetés au seul motif qu'ils subissent des pertes.

3.66. Un examen similaire devrait être entrepris pour les comparables potentiels qui déclarent des profits anormalement élevés par rapport aux autres comparables potentiels.

B. Cadre temporel et comparabilité

3.67. La comparabilité pose des problèmes concernant notamment la date d'origine, de collecte et de production des informations sur les facteurs de comparabilité et les transactions comparables sur le marché libre qui sont utilisées dans une analyse de comparabilité. Voir les paragraphes 5.27 et 5.36 du chapitre V en ce qui concerne les questions de cadre temporel dans le contexte des exigences documentaires en matière de prix de transfert.

B.1. Date d'origine

3.68. En principe, les informations concernant les conditions de transactions comparables sur le marché libre qui ont été entreprises ou effectuées au cours de la même période que la transaction contrôlée (« transactions contemporaines sur le marché libre ») sont censées être les informations les plus fiables à utiliser dans une analyse de comparabilité, parce qu'elles reflètent la manière dont des parties indépendantes se sont comportées dans un environnement économique analogue à celui de la transaction contrôlée du contribuable. Toutefois, en pratique, les informations

disponibles sur les transactions contemporaines sur le marché libre peuvent être limitées, en fonction de leur date de collecte.

B.2. Date de collecte

3.69. Dans certains cas, les contribuables établissent une documentation de leurs prix de transfert afin de démontrer qu'ils se sont efforcés de respecter le principe de pleine concurrence lorsque leurs transactions intragroupe ont été entreprises, c'est-à-dire sur une base *ex ante* (approche dite de la « fixation de prix de pleine concurrence »), en se basant sur des renseignements dont ils pouvaient raisonnablement disposer à ce moment. Ces renseignements englobent non seulement des informations sur des transactions comparables des années antérieures, mais également des informations sur les changements économiques et sur le marché qui peuvent s'être produits entre ces années antérieures et l'année de la transaction contrôlée. En effet, des parties indépendantes dans des circonstances comparables ne fonderaient pas leurs décisions de prix uniquement sur des données historiques.

3.70. Dans d'autres cas, les contribuables peuvent être tenus de tester le résultat effectif de leurs transactions contrôlées afin de démontrer que les conditions de ces transactions respectaient le principe de pleine concurrence, c'est-à-dire sur une base *ex post* (approche dite du « test du résultat de pleine concurrence »). Habituellement, ce test a lieu lors de l'établissement de la déclaration fiscale en fin d'année.

3.71. Les approches de la fixation de prix de pleine concurrence et du test du résultat de pleine concurrence, ainsi que des combinaisons de ces deux approches, sont mises en œuvre par les pays de l'OCDE. Un problème de double imposition peut se poser lorsqu'une transaction contrôlée a lieu entre deux entreprises associées dans des juridictions qui appliquent des approches différentes, conduisant à des résultats différents, par exemple à cause d'un écart entre les anticipations d'évolution du marché prises en compte dans l'approche de fixation de prix de pleine concurrence et les résultats effectifs observés avec l'approche de test du résultat de pleine concurrence. Voir les paragraphes 4.38 et 4.39. Les autorités compétentes sont invitées à faire tout leur possible pour résoudre tout problème de double imposition qui pourrait résulter des différences d'approches entre juridictions en ce qui concerne les ajustements en fin d'année et qui pourrait leur être soumis dans le cadre d'une procédure amiable (article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE).

B.3. Évaluation très incertaine au départ et événements imprévisibles

3.72. La question se pose de savoir s'il faut tenir compte, dans l'analyse des prix de transfert, d'événements futurs qui étaient imprévisibles au moment du test d'une transaction contrôlée, en particulier lorsque l'évaluation était alors

très incertaine, et dans l'affirmative comment en tenir compte. Cette question doit être résolue, tant par les contribuables que par les administrations fiscales, en se référant à ce que des entreprises indépendantes auraient fait dans des circonstances comparables pour tenir compte, dans la fixation du prix de la transaction, de l'incertitude de l'évaluation.

3.73. Le raisonnement qu'on trouve aux paragraphes 6.181-6.185, qui contiennent des instructions sur le prix de pleine concurrence de transactions faisant intervenir des actifs incorporels dont la valeur est grandement incertaine au moment de la transaction, s'applique par analogie à d'autres types de transactions présentant des incertitudes d'évaluation. La principale question est de déterminer si l'évaluation était suffisamment incertaine au départ pour justifier que les parties opérant dans des conditions de pleine concurrence auraient exigé un mécanisme d'ajustement de prix, ou si le changement de valeur constituait un fait si fondamental qu'il aurait entraîné une renégociation de la transaction. Lorsque tel est le cas, l'administration fiscale serait fondée à déterminer le prix de pleine concurrence pour la transaction en se fondant sur la clause d'ajustement ou sur la renégociation qui serait opérée dans des conditions de pleine concurrence pour une transaction comparable sur le marché libre. Dans d'autres circonstances, lorsqu'il n'y a pas de raison de considérer que l'évaluation était suffisamment incertaine au départ pour justifier le fait que des parties auraient exigé une clause d'ajustement de prix ou auraient renégocié les termes du contrat, l'administration fiscale n'aurait pas de raison de procéder à un tel ajustement qui constituerait un ajustement a posteriori injustifié. La simple existence de l'incertitude ne doit pas entraîner d'office un ajustement *ex post* sans tenir compte de ce que des entreprises indépendantes auraient fait ou ce dont elles seraient convenues.

B.4. Données portant sur des exercices postérieurs à celui de la transaction

3.74. 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 il faut alors veiller à 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 des parties lors des années qui suivent la transaction devra également être pris en compte pour délimiter précisément la transaction effective.

B.5. Données pluriannuelles

3.75. En pratique, l'examen de données pluriannuelles est souvent utile lors d'une analyse de comparabilité, mais ce n'est pas une exigence systématique. Des données pluriannuelles doivent être utilisées dans les cas où elles permettent d'améliorer l'analyse des prix de transfert. Il n'y a pas lieu de fixer de normes quant au nombre d'années qui doivent être couvertes par les analyses pluriannuelles.

3.76. 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 des 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 lorsqu'on applique une méthode transactionnelle de bénéfices. Voir le paragraphe 1.151 sur l'utilité de données pluriannuelles pour examiner des situations de pertes. Les données pluriannuelles peuvent aussi améliorer la compréhension de contrats à long terme.

3.77. Les données pluriannuelles seront également utiles pour éclairer la conjoncture dans laquelle opèrent les entreprises comparables et 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 considérée comme comparable.

3.78. Des données pluriannuelles peuvent aussi améliorer le processus de sélection de comparables de tiers, par exemple en identifiant les résultats qui peuvent faire apparaître un écart significatif par rapport aux caractéristiques sous-jacentes de comparabilité de la transaction entre entreprises associées examinée, ce qui aboutit dans certains cas à rejeter le comparable; elles peuvent aussi permettre de déceler des anomalies dans les informations sur les tiers.

3.79. L'utilisation de données pluriannuelles n'implique pas nécessairement l'utilisation de moyennes pluriannuelles. Néanmoins, l'utilisation de données et de moyennes pluriannuelles peut parfois améliorer la fiabilité de l'intervalle. Voir aux paragraphes 3.57-3.62 un examen des instruments statistiques.

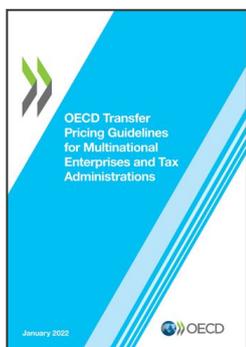
C. Respect des obligations fiscales par les contribuables

3.80. Une question qui se pose lorsqu'on met en perspective la nécessité de réaliser des analyses de comparabilité concerne la charge et les coûts supportés par le contribuable pour identifier des comparables potentiels et se procurer des informations détaillées. Il est admis que le coût des informations peut être très problématique, surtout pour les entreprises de taille petite ou moyenne, mais aussi pour les groupes multinationaux qui gèrent de très nombreuses transactions contrôlées dans de multiples juridictions. Le paragraphe 4.28 et le chapitre V reconnaissent explicitement la nécessité d'une application raisonnable de l'obligation de documenter la comparabilité.

3.81. Lorsqu'on entreprend une analyse de comparabilité, il n'est pas nécessaire d'effectuer une recherche exhaustive de toutes les sources d'informations pertinentes potentielles. Les contribuables et les administrations fiscales doivent faire preuve de discernement pour déterminer si des comparables donnés sont fiables.

3.82. À titre de bonne pratique, les contribuables devraient mettre en place un processus pour établir, suivre et revoir leurs prix de transfert, en tenant compte de l'importance des transactions, de leur complexité, du niveau de risque impliqué et du fait qu'elles ont été effectuées dans un environnement stable ou en mutation. Une approche pratique de ce type serait conforme à la stratégie d'évaluation pragmatique des risques ou au concept de gestion commerciale prudente. En pratique, cela signifie qu'il serait raisonnable pour un contribuable de consacrer relativement moins d'efforts à trouver des informations sur des comparables à l'appui de transactions contrôlées moins importantes ou moins significatives. Pour des transactions simples effectuées dans un environnement stable et dont les caractéristiques restent identiques ou similaires, il ne serait pas nécessaire d'effectuer chaque année une analyse de comparabilité détaillée avec une analyse fonctionnelle.

3.83. Les questions afférentes aux prix de transfert concernent de plus en plus de petites et moyennes entreprises et le nombre de transactions internationales ne cesse de croître. Bien que le principe de pleine concurrence s'applique de la même manière aux petites et moyennes entreprises et transactions, des formules souples peuvent être appropriées pour trouver une solution raisonnable à chaque cas de prix de transfert.



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), « Analyse de comparabilité », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/19697940-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>.