

Annexe II au chapitre II

Exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels

Voir chapitre II, partie III, section C des Principes pour une orientation générale sur l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels.

Les ajustements et hypothèses concernant les accords conformes au principe de pleine concurrence dans les exemples qui suivent sont indiqués uniquement à des fins d'illustration et ne doivent pas être considérés comme fixant des normes en matière d'ajustement et d'accords de pleine concurrence dans des situations réelles ou dans des secteurs particuliers. S'ils s'efforcent de faire apparaître les dispositions des sections des principes auxquels ils se réfèrent, ces principes doivent être appliqués dans chaque cas compte tenu des faits et circonstances propres à ce cas.

1. Le succès d'un produit électronique est lié à la conception technique novatrice de ses procédés électroniques et de son principal composant. Ce composant est conçu et fabriqué par la société associée A, transféré à la société associée B qui assure la conception et la fabrication du reste du produit, et distribué par la société associée C. On dispose d'informations permettant de vérifier au moyen de la méthode du prix de revente que les fonctions de distribution et les risques assumés par la société C sont rémunérés de manière appropriée par le prix de transfert du produit fini de B à C.

2. La méthode la plus appropriée d'évaluation du prix du composant transféré de A à B pourrait être la méthode du prix comparable sur le marché libre, si l'on pouvait trouver un comparable suffisamment similaire. Voir paragraphe 2.15 des Principes. Toutefois, comme le composant transféré de A à B reflète l'avance technologique dont bénéficie la société A sur ce marché du fait de ses innovations, dans cet exemple il s'avère impossible (après avoir procédé aux analyses fonctionnelles et aux analyses de comparabilité appropriées) de trouver un prix comparable sur le marché libre permettant d'estimer le prix exact que A pourrait exiger pour son produit selon le principe de pleine concurrence. Le calcul du rendement des coûts de fabrication de A pourrait cependant permettre d'estimer l'élément

de bénéfice qui rémunérerait les fonctions de fabrication de A, en laissant de côté l'élément de bénéfice imputable à l'actif incorporel utilisé dans cette société. On pourrait effectuer des calculs similaires sur les coûts de fabrication de la société B afin de procéder à une estimation du bénéfice que B tire de ses fonctions de fabrication, sans tenir compte de l'élément de bénéfice imputable à son actif incorporel. Comme le prix de vente de B à C est connu et considéré comme conforme au principe de pleine concurrence, le montant du bénéfice résiduel conjoint obtenu par A et B du fait de l'exploitation de leurs actifs incorporels respectifs peut être déterminé. Voir paragraphes 2.114 et 2.127 des Principes. A ce stade, la part de ce bénéfice résiduel qui peut être imputée à chaque entreprise reste indéterminée.

3. Le bénéfice résiduel peut être fractionné sur la base d'une analyse des faits et circonstances susceptible d'indiquer les modalités selon lesquelles la rémunération additionnelle aurait été répartie dans des conditions de pleine concurrence. Voir paragraphe 2.127 des Principes. L'activité de recherche-développement de chaque société est orientée vers la conception technique des mêmes catégories de produits et il est établi dans le cadre de cet exemple que les montants respectifs des dépenses de recherche-développement constituent des indicateurs fiables de la valeur relative des contributions des sociétés. Voir paragraphe 2.126 des Principes. Cela signifie que la contribution de chaque société à l'innovation technologique concernant le produit peut être indiquée de manière fiable par le montant relatif de ses dépenses de recherche et développement, de sorte que si les dépenses de recherche-développement de A sont de 15 et si celles de B sont de 10, le résidu peut être fractionné en 3/5 pour A et 2/5 pour B.

4. Certains chiffres peuvent aider à mieux comprendre l'exemple:

a) Profits et pertes de A et B

	A	B
Ventes	50	100
Moins:		
Achats	(10)	(50)
Coûts de fabrication	(15)	(20)
Marge brute	25	30
Moins:		
R&D	15	10
Charges d'exploitation	10	10
Bénéfice net	0	10

b) Détermination du bénéfice normalement réalisé par A et B sur leurs activités de fabrication et calcul du bénéfice résiduel total

5. Il est établi, pour les deux pays, que les entreprises tierces comparables ne disposant pas d'actifs incorporels correspondant à leurs innovations obtiennent un rendement sur leurs coûts de fabrication (à l'exclusion des achats) de 10 pour cent (rapport entre le bénéfice net et les coûts directs et indirects de fabrication).¹ Voir paragraphe 2.127 des Principes. Les coûts de fabrication de A sont de 15 et, par conséquent, en calculant le rendement par rapport aux coûts on imputerait à A un bénéfice de 1,5 sur ses activités de fabrication. Les coûts équivalents de B sont de 20, et par conséquent, en calculant le rendement par rapport aux coûts, on imputerait à B un bénéfice sur les activités de fabrication de 2,0. Le bénéfice résiduel est donc de 6,5 et on l'obtient en déduisant du bénéfice net combiné de 10 le bénéfice combiné sur les activités de fabrication qui est de 3,5.

c) Imputation du bénéfice résiduel

6. L'imputation initiale du bénéfice (1,5 pour A et 2,0 pour B) rémunère les fonctions de fabrication de A et B mais ne prend pas en compte la valeur de leurs activités respectives de recherche-développement qui a abouti à la mise au point d'un produit faisant intervenir des techniques avancées. Ce résidu peut donc être divisé entre A et B sur la base de leur part des coûts totaux de recherche-développement puisque, aux fins de cet exemple², on peut admettre sans risque d'erreur que les dépenses respectives de recherche-développement des sociétés reflètent exactement leurs contributions relatives à la valeur de l'innovation technologique contenue dans le produit. Les dépenses de recherche-développement de A sont de 15 et celles de B sont de 10, ce qui donne des dépenses combinées de recherche-développement de 25. Le résidu est de 6,5 dont 15/25 peuvent

¹ Ce rendement de 10 pour cent ne correspond pas techniquement à l'application d'une marge au coût au sens le plus strict, car il s'agit d'un bénéfice net et non d'un bénéfice brut. Mais ce rendement de 10 pour cent ne correspond pas non plus à une marge nette d'impôt sur le coût de fabrication au sens le plus strict, dans la mesure où la base des coûts n'inclut pas les dépenses d'exploitation. Le rendement net sur les coûts de fabrication est utilisé comme une méthode du partage des bénéfices commode et pratique dans un premier temps du fait qu'il simplifie la détermination du bénéfice net résiduel imputable aux actifs incorporels.

² Voir cependant paragraphe 6.27 des Principes.

être imputés à A et 10/25 à B, ce qui aboutit à une répartition de 3,9 et 2,6, ainsi qu'il est indiqué ci-dessous:

$$\text{Part de A: } 6.5 \times 15/25 = 3.9$$

$$\text{Part de B: } 6.5 \times 10/25 = 2.6$$

d) Nouveau calcul des bénéfices

7. Les bénéfices nets de A deviendraient donc: $1.5 + 3.9 = 5.4$

Les bénéfices nets de B deviendraient donc: $2.0 + 2.6 = 4.6$

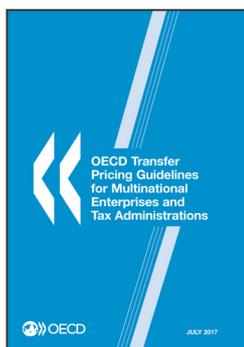
Les comptes de résultat fiscaux seraient comme suit:

	A	B
Ventes	55.4	100
Moins:		
Achats	(10)	(55.4)
Coûts de fabrication	(15)	(20)
Marge brute	30.4	24.6
Moins:		
R&D	15	10
Charges d'exploitation	10 (25)	10 (20)
Bénéfice net	5.4	4.6

Note

8. L'exemple a pour objet d'illustrer de façon simple les mécanismes d'un partage du bénéfice résiduel et ne doit pas être interprété comme donnant des indications générales sur la manière dont il faut appliquer le principe de pleine concurrence dans l'identification de transactions comparables et la détermination d'une répartition appropriée. Il importe que les principes que cet exemple vise à illustrer soient appliqués dans chaque cas compte tenu des faits et circonstances spécifiques. En particulier, il y a lieu de noter que l'imputation des parts du bénéfice résiduel suppose en pratique que des progrès considérables soient réalisés en vue d'identifier et d'évaluer la base de répartition appropriée. Lorsqu'on utilise les dépenses de

recherche-développement, il peut être nécessaire de tenir compte des différences dans les types d'activités de recherche-développement qui sont menées, dans la mesure où ces différents types d'activités peuvent correspondre à différents niveaux de risque et par conséquent à des niveaux différents de rendement escompté dans des conditions de pleine concurrence. Par ailleurs, il est possible que les niveaux relatifs des dépenses courantes de recherche-développement ne reflètent pas de manière satisfaisante la contribution à l'obtention des bénéfices courants qui est imputable aux actifs incorporels mis au point ou acquis dans le passé.



Extrait de :

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

Accéder à cette publication :

<https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2017), « Annexe II au chapitre II. Exemple illustrant l'application de la méthode du partage des bénéfices résiduels », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-16-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 et toute carte 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.

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