

## *Chapitre II*

### **Méthodes de prix de transfert**

#### **Partie I : Sélection de la méthode de prix de transfert**

##### **A. Sélection de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce**

2.1. Les parties II et III de ce chapitre décrivent respectivement les « méthodes traditionnelles fondées sur les transactions » et les « méthodes transactionnelles de bénéfices » qui peuvent être utilisées pour déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales ou financières entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré. Les méthodes transactionnelles de bénéfices sont la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode transactionnelle de partage des bénéfices.

2.2. La sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée dans un cas spécifique. À cette fin, le processus de sélection doit tenir compte des forces et des faiblesses des méthodes reconnues par l'OCDE; de la cohérence de la méthode envisagée avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle; de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode sélectionnée et/ou d'autres méthodes; du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour éliminer les différences entre elles. Il n'existe pas de méthode qui soit utilisable en toutes circonstances et il n'est pas nécessaire de démontrer la non-applicabilité de telle ou telle méthode aux circonstances du cas d'espèce.

2.3. Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions sont considérées comme le moyen le plus direct de déterminer si les conditions des relations commerciales et financières entre les entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence. En effet, toute différence entre le prix d'une transaction contrôlée et le prix d'une transaction comparable sur le marché libre peut normalement être directement imputée aux relations commerciales et financières fixées ou imposées entre les entreprises, et les conditions de pleine concurrence peuvent être établies en substituant le prix de la transaction comparable sur le marché libre au prix de la transaction contrôlée. Lorsque, compte tenu des critères décrits au paragraphe 2.2, une méthode traditionnelle fondée sur les transactions et une méthode transactionnelle de bénéfices peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode traditionnelle fondée sur les transactions est préférable à la méthode transactionnelle de bénéfices. En outre, lorsque compte tenu des critères présentés au paragraphe 2.2, la méthode du prix comparable sur le marché libre et une autre méthode de prix de transfert peuvent être appliquées avec un degré de fiabilité identique, la méthode du prix comparable sur le marché libre est préférable. Voir les paragraphes 2.14-2.26 pour un examen de la méthode du prix comparable sur le marché libre.

2.4. Il existe des situations dans lesquelles les méthodes transactionnelles de bénéfices s'avèrent plus appropriées que les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions. Par exemple, dans les cas où chacune des parties apporte des contributions uniques et de valeur à la transaction contrôlée, ou lorsque les parties participent à des opérations très intégrées, une méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être plus appropriée qu'une méthode unilatérale. Autre exemple : lorsqu'on ne dispose pas d'informations publiques fiables sur les marges brutes de tiers, il peut être difficile d'appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions à moins de disposer de comparables internes, et une méthode transactionnelle de bénéfices peut alors s'avérer la plus appropriée compte tenu des informations qui sont disponibles.

2.5. Cependant, une méthode transactionnelle de bénéfices n'est pas plus appropriée simplement parce les données concernant des transactions sur le marché libre sont difficiles à obtenir ou sont incomplètes sur un ou plusieurs points. Les mêmes critères énumérés au paragraphe 2.2 qui ont été appliqués pour arriver à la conclusion initiale qu'il n'était pas possible d'appliquer d'une manière fiable une méthode traditionnelle fondée sur les transactions compte tenu des circonstances, doivent être réexaminés pour évaluer la fiabilité de la méthode transactionnelle de bénéfices.

2.6. Les méthodes de bénéfices ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont compatibles avec l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, en particulier en ce qui concerne la comparabilité. On y parvient en appliquant les méthodes de manière à se rapprocher d'un prix de pleine

concurrence. L'application du principe de pleine concurrence repose généralement sur une comparaison du prix, de la marge ou des bénéfices de transactions données entre entreprises associées avec le prix, la marge ou les bénéfices de transactions comparables entre entreprises indépendantes. Dans le cas de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, elle repose sur une approximation raisonnable du partage des bénéfices que des entreprises indépendantes auraient escompté de la transaction ou des transactions en question (voir paragraphe 2.114).

2.7. En aucun cas les méthodes transactionnelles de bénéfices ne doivent être utilisées d'une manière telle qu'elles aboutissent à une surimposition des entreprises simplement parce qu'elles réalisent des bénéfices inférieurs à la moyenne ou au contraire à une sous-imposition des entreprises qui réalisent des bénéfices supérieurs à la moyenne. Il n'y a pas de raison, dans le cadre du principe de pleine concurrence, d'imposer une charge fiscale additionnelle à des entreprises qui sont moins performantes que la moyenne ou, au contraire, de sous-imposer les entreprises qui sont plus performantes que la moyenne, lorsque les raisons de leur succès ou de leur insuccès sont imputables à des facteurs commerciaux.

2.8. Les indications au paragraphe 2.2 selon lesquelles la sélection d'une méthode de prix de transfert vise toujours à trouver la méthode la plus appropriée au cas d'espèce ne signifient pas qu'il faille analyser en détail ou tester à chaque fois toutes les méthodes de prix de transfert pour sélectionner celle qui est la plus appropriée. Il relève d'une bonne pratique que d'étayer la sélection de la méthode la plus appropriée et des comparables et ceci peut s'inscrire dans un processus typique de recherche tel que celui proposé au paragraphe 3.4.

2.9. Par ailleurs, les groupes multinationaux sont entièrement libres de recourir à des méthodes autres que celles qui sont exposées dans ces Principes (ci-après dénommées « autres méthodes »), dès lors que les prix fixés satisfont au principe de pleine concurrence, conformément à ces Principes. Toutefois, ces autres méthodes ne doivent pas se substituer à celles reconnues par l'OCDE lorsque ces dernières sont plus appropriées aux circonstances de l'espèce. Lorsque d'autres méthodes sont utilisées, leur sélection devrait être étayée par une explication des raisons pour lesquelles les méthodes reconnues par l'OCDE ont été considérées comme moins appropriées ou non applicables au cas d'espèce, ainsi que de la raison pour laquelle on a considéré qu'une autre méthode donnait une meilleure solution. Le contribuable devrait conserver une documentation concernant la façon dont ses prix de transfert ont été établis et être prêt à la communiquer. À propos de la documentation, voir le chapitre V.

2.10. L'application d'une règle générale n'est pas un substitut adéquat à une analyse fonctionnelle et de comparabilité complètes menées selon les principes

des chapitres I à III. Par conséquent, une règle de base ne peut pas être utilisée pour prouver qu'un prix ou une répartition des revenus répond au principe de pleine concurrence.

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

## **B. Utilisation de plusieurs méthodes**

2.12. Le principe de pleine concurrence ne nécessite pas le recours à plusieurs méthodes pour une transaction donnée (ou une série de transactions combinées en accord avec les principes décrits au paragraphe 3.9) et, en fait, un tel recours à plusieurs méthodes risquerait de faire peser une lourde charge sur les contribuables. Par conséquent, ces Principes n'exigent ni des vérificateurs ni des contribuables qu'ils mettent en œuvre plusieurs méthodes dans leur analyse. Bien que, dans certains cas, la sélection d'une méthode puisse ne pas être simple et le recours à plusieurs méthodes puisse être initialement envisagé, il sera généralement possible de sélectionner une méthode qui permette d'estimer au mieux le prix de pleine concurrence. Toutefois, dans des cas difficiles où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes. Dans de tels cas, on s'efforcera d'aboutir à une conclusion conforme au principe de pleine concurrence qui soit satisfaisante pour toutes les parties en présence, eu égard aux circonstances spécifiques, à l'ensemble des données disponibles et à la fiabilité relative des différentes méthodes considérées. Voir les paragraphes 3.58-3.59 en ce qui concerne les cas où un intervalle est obtenu du fait de l'utilisation de plusieurs méthodes.

## Partie II : Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

### A. Introduction

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

### B. Méthode du prix comparable sur le marché libre

#### *B.1. Généralités*

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

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

2.16. Il peut être difficile d'identifier une transaction entre entreprises indépendantes qui soit suffisamment similaire à une transaction entre entreprises associées pour qu'aucune différence n'ait une incidence sensible sur le prix. A titre d'exemple, une différence mineure entre les biens transférés dans le cadre d'une transaction contrôlée et dans le cadre d'une transaction sur le marché libre peut avoir une incidence sensible sur le prix, même si la nature des activités industrielles ou commerciales entreprises est suffisamment similaire pour dégager la même marge bénéficiaire globale. Lorsque c'est le cas, il faudra apporter des correctifs. Comme on le verra au paragraphe 2.17, l'ampleur et la fiabilité de tels ajustements affectent la fiabilité relative de l'analyse dans le cadre de la méthode du prix comparable sur le marché libre.

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

2.18. Sous réserve des principes du paragraphe 2.2 sur le choix de la méthode de prix de transfert la mieux appropriée selon chaque cas particulier, la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être généralement appropriée pour établir un prix de pleine concurrence applicable au transfert de produits de base entre des entreprises associées. La référence à des « produits de base » s'entend comme englobant des biens corporels dont le prix est fixé par des parties indépendantes en utilisant un prix coté, pour les transactions industrielles sur le marché libre. L'expression « prix coté » désigne le prix des produits de base durant la période concernée obtenu auprès d'un marché d'échange de produits de base international ou national. Dans ce contexte, un prix coté inclut également les prix obtenus soit auprès d'agences de collecte des prix ou d'organismes de statistique reconnus et transparents, soit auprès d'entités publiques de fixation des prix, lorsque de tels indices sont

utilisés, comme référence, par des parties indépendantes pour déterminer les prix des transactions effectuées entre elles.

2.19. Selon la méthode du prix comparable sur le marché libre, le prix de pleine concurrence applicable à des transactions portant sur des produits de base peut être déterminé en se référant à des transactions sur le marché libre et à des accords entre parties indépendantes comparables, représentés par le prix coté. Les prix cotés des produits de base reflètent généralement un accord entre des acheteurs et vendeurs indépendants du marché sur le prix d'un type spécifique et d'une quantité de produits de base, échangés dans certaines conditions et à un moment précis. Pour déterminer avec pertinence l'opportunité d'appliquer le prix coté à un produit de base spécifique, il faut tenir compte de la mesure dans laquelle le prix coté est utilisé de manière systématique et habituelle dans le cours normal de l'activité du secteur concerné pour négocier les prix des transactions sur le marché libre comparables à ceux des transactions contrôlées. En conséquence, selon les faits et circonstances de chaque cas, les prix cotés peuvent servir de référence pour calculer les prix des transactions portant sur des produits de base entre des entreprises associées. Les contribuables et les administrations fiscales doivent faire preuve de cohérence dans leur application d'un prix coté sélectionné de manière appropriée.

2.20. Pour que la méthode du prix comparable sur le marché libre soit appliquée avec fiabilité à des transactions portant sur des produits de base, les caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction contrôlée et des transactions sur le marché libre ou des accords sur le marché libre représentés par le prix coté doivent être comparables. Pour les produits de base, les caractéristiques économiquement pertinentes comprennent, entre autres, les caractéristiques physiques et la qualité du produit de base, les dispositions contractuelles de la transaction contrôlée, telles que les volumes échangés, la date des dispositions, le calendrier et les conditions de livraison, le transport, l'assurance et les clauses de devises étrangères. Pour certains produits de base, les caractéristiques économiquement pertinentes (par exemple, la rapidité de la livraison) peuvent entraîner une prime ou un escompte. Si le prix coté sert de référence pour déterminer le prix de pleine concurrence ou la fourchette de prix, les contrats standardisés qui précisent les spécifications sur la base desquelles les produits de base sont négociés et qui se traduisent pas un prix coté peuvent être pertinents. Lorsque des différences entre les conditions de la transaction contrôlée et celles des transactions sur le marché libre ou celles qui déterminent le prix coté du produit de base ont une incidence sensible le prix des transactions portant sur des produits de base soumises à l'analyse, il convient d'apporter des correctifs raisonnablement fiables afin de s'assurer que les caractéristiques économiquement pertinentes des transactions considérées sont comparables. Les contributions apportées sous la forme des fonctions exercées, des actifs employés ou des risques assumés, par d'autres

entités de la chaîne d'approvisionnement doivent être rémunérées selon les indications fournies dans ces Principes.

2.21. Afin d'aider les autorités fiscales à évaluer en connaissance de cause les pratiques de prix de transfert du contribuable, les contribuables devraient fournir des éléments probants fiables et consigner par écrit, dans le cadre de la documentation de leurs prix de transfert, leur politique de fixation des prix lors de transactions portant sur des produits de base, ainsi que les informations nécessaires pour justifier les ajustements de prix reposant sur des transactions sur le marché libre ou des transactions contrôlées comparables, représentées par le prix coté ainsi que toute autre information pertinente, notamment les formules de calcul utilisées, les accords conclus avec des tiers à propos des utilisateurs finaux, les primes ou remises appliquées, la date de fixation du prix, les informations sur la chaîne d'approvisionnement et les informations établies à des fins non fiscales.

2.22. La date de fixation du prix revêt une importance particulière lorsque le prix appliqué lors d'une transaction portant sur des produits de base a été déterminé à partir d'un prix coté. La date de fixation du prix renvoie à la date précise, à la date ou à la période choisies par les parties (par exemple, une plage de dates retenues pour le calcul d'un prix moyen) pour déterminer le prix aux fins d'une transaction portant sur des produits de base. Lorsque le contribuable fournit des preuves fiables attestant de la date de fixation du prix définie par des entreprises associées dans une transaction contrôlée portant sur des produits de base (par exemple, des propositions et acceptations, contrats ou contrats enregistrés ou d'autres documents définissant les conditions de l'accord peuvent constituer une preuve fiable) et lorsque cela est conforme au comportement effectif des parties ou aux autres faits concernés, selon les indications de la section D du chapitre I sur la délimitation précise de la transaction réelle, l'administration fiscale devrait déterminer le prix de la transaction portant sur des produits de base en se référant à la date de fixation du prix convenue par les entreprises associées. Si la date de fixation du prix définie dans un accord écrit entre les entreprises associées n'est pas conforme au comportement effectif des parties ou à d'autres caractéristiques du cas d'espèce, l'administration fiscale peut définir une date de fixation du prix différente, conforme à ces autres caractéristiques et avec ce que des entreprises indépendantes seraient convenues dans des circonstances comparables (en tenant compte des pratiques suivies dans le secteur). Lorsque le contribuable ne fournit pas de preuves fiables attestant de la date de fixation du prix convenue par des entreprises associées dans une transaction contrôlée portant sur des produits de base et lorsque l'administration fiscale ne peut pas déterminer par ailleurs une date de fixation du prix différente conformément aux indications de la section D du chapitre I, l'administration fiscale peut présumer la date de fixation du prix aux fins de la transaction portant sur des produits de base en fonction des éléments probants dont elle dispose. Il peut



s'agir de la date d'expédition figurant dans le connaissance ou dans tout document équivalent, selon le moyen de transport utilisé. Par conséquent, le prix des produits de base objets de la transaction serait dans ce cas déterminé en s'appuyant sur le prix coté moyen à la date d'expédition des biens, après les ajustements de comparabilité nécessaires, reposant sur les informations à la disposition de l'administration fiscale. Il serait important de faciliter, dans le cadre d'une procédure amiable aux termes de la convention applicable, le règlement des situations de double imposition résultant de la date présumée de fixation des prix.

### ***B.2. Exemples d'application de la méthode du prix comparable sur le marché libre***

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

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

2.25. Comme autre exemple significatif de cas où des ajustements peuvent s'avérer nécessaires, on peut citer celui où les conditions des ventes sur le marché libre et des ventes contrôlées sont identiques, hormis le fait que le prix des ventes contrôlées est un prix de livraison et que les ventes sur le marché libre sont effectuées au prix d'usine franco à bord. Les différences en termes de transport et d'assurance ont généralement un effet déterminé et

raisonnablement quantifiable sur le prix. En conséquence, pour déterminer le prix de vente sur le marché libre, il convient de corriger le prix par la différence des conditions de livraison.

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

## C. Méthode du prix de revente

### C.1. Généralités

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

2.28. La marge sur prix de revente du revendeur dans le cadre de la transaction contrôlée peut être déterminée par référence à la marge que le même revendeur réalise sur les produits achetés et revendus dans le cadre de transactions sur le marché libre (« comparable interne »). En outre, la marge sur le prix de revente réalisée par une entreprise indépendante dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre peut servir d'indicateur (« comparable externe »). Lorsque le revendeur exerce des activités générales de courtage, la marge sur prix de revente peut être rapportée à une commission de courtage, qui est en général calculée en pourcentage du prix de vente du produit. La détermination de la marge sur le prix de revente dans un tel cas doit tenir compte de la question de savoir si le courtier intervient en tant qu'intermédiaire ou à titre principal.

2.29. Conformément aux principes énoncés au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire

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

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

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

2.32. Il est parfois souhaitable de donner davantage d'importance à d'autres facteurs de comparabilité évoqués au chapitre I (c'est-à-dire les fonctions exercées, les conditions économiques, etc.), lorsque la marge bénéficiaire est

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

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

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

2.35. C'est lorsque le revendeur n'accroît pas sensiblement la valeur du produit qu'il est le plus facile de déterminer la marge appropriée sur le prix de

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

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

2.37. Il est à prévoir que le montant de la marge sur le prix de revente va dépendre des fonctions exercées par le revendeur. Ces fonctions peuvent varier fortement, allant du cas où le revendeur exécute effectivement un service minimal en tant que transitaire au cas où il assume la totalité des risques de la propriété du produit ainsi que la responsabilité de la publicité, de la commercialisation, de la distribution et de la garantie des marchandises, du financement des stocks et des autres services connexes. Si le revendeur dans le cadre d'une transaction avec une entreprise associée n'exerce pas d'activité commerciale notable, mais n'assume que le transfert des biens à un tiers, la marge sur le prix de revente peut, compte tenu des fonctions assumées, être faible. Elle peut être plus importante lorsque l'on peut établir que le revendeur détient un certain savoir-faire dans la commercialisation de ces biens, c'est-à-dire qu'il assume de fait certains risques, ou qu'il contribue de façon sensible à la création ou l'entretien d'actifs incorporels liés au produit. Toutefois, il convient d'apporter des preuves pertinentes de l'ampleur des opérations effectuées par le revendeur, qu'elles soient minimales ou importantes. Il peut s'agir de justifier des frais de commercialisation qui peuvent apparaître disproportionnés; par exemple, lorsqu'une partie ou l'essentiel des dépenses promotionnelles ont été manifestement encourues à titre de service rendu en faveur du propriétaire légal de la marque commerciale. Dans un tel cas, la méthode du coût majoré peut fort bien venir en complément de la méthode du prix de revente.

2.38. Si le revendeur effectue véritablement une opération commerciale substantielle, en sus de l'opération de revente proprement dite, on peut

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

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

2.40. Il faut également s'attendre à ce que la marge sur le prix de revente varie selon que le revendeur a ou non le droit exclusif de revendre les marchandises. Les opérations entre entreprises indépendantes comportent ce type d'accords d'exclusivité qui peuvent avoir une incidence sur la marge. Par conséquent, ce type de droits exclusifs doit être pris en compte dans toute comparaison. La valeur du droit d'exclusivité dépend dans une certaine mesure du territoire qu'il couvre et de l'existence de produits de substitution éventuels ainsi que de leur compétitivité relative. Dans une situation de pleine concurrence, l'accord d'exclusivité peut être profitable aussi bien au vendeur qu'au revendeur. Par exemple, il peut inciter le revendeur à redoubler d'efforts pour vendre une certaine ligne de produits. Au contraire, s'il lui assure une sorte de monopole, il peut le conduire à réaliser un chiffre d'affaires substantiel sans grand effort. Il faut donc examiner avec soin, dans tous les cas, l'incidence de ce facteur sur la marge qu'il y a lieu d'appliquer au prix de revente. Voir également les paragraphes 6.118 et 6.120.

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

### ***C.2. Exemples d'application de la méthode du prix de revente***

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

2.43. Supposons qu'une garantie soit offerte pour tous les produits de sorte que le prix en aval soit uniforme. Le distributeur C assume la fonction de garantie, mais il est en fait dédommagé de cette fonction par le fournisseur à travers un prix minoré. Le distributeur D n'exerce pas la fonction de garantie qui est assumée par le fournisseur (les produits sont retournés à l'usine). Toutefois, le fournisseur du distributeur D lui facture un prix supérieur à celui qui est facturé au distributeur C. Si le distributeur C comptabilise le coût de l'exercice de la fonction de garantie à titre de coût des marchandises vendues, les différences sont alors automatiquement corrigées dans les marges bénéficiaires brutes. En revanche, si les frais de garantie sont comptabilisés en tant que dépenses d'exploitation, il y a une distorsion des marges qui doit être corrigée. Dans ce cas, le raisonnement consiste à dire que si D assumait lui-même la fonction de garantie, son fournisseur réduirait le prix de transfert, ce qui accroîtrait la marge bénéficiaire brute de D.

2.44. Une société vend un produit par l'intermédiaire de distributeurs indépendants dans cinq juridictions dans lesquelles elle n'a pas de filiale. Les distributeurs se contentent de commercialiser le produit sans opération supplémentaire. Dans une juridiction, la société a établi une filiale. Parce que ce marché particulier revêt une importance stratégique, la société demande à sa filiale de ne vendre que son produit et d'assurer des services techniques à la clientèle. Même si tous les autres faits et circonstances étaient similaires, si les marges sont calculées à partir des entreprises indépendantes qui n'ont pas d'accord de distribution exclusive, et qui n'assurent pas de services techniques

comme ceux que fournit la filiale, il convient d'étudier s'il faut apporter des correctifs pour assurer la comparabilité.

## D. Méthode du coût majoré

### D.1. Généralités

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

2.46. La solution idéale est de déterminer la marge sur coûts du fournisseur dans le cadre de la transaction contrôlée par référence à la marge sur coûts de ce même fournisseur dans le cadre de transactions comparables sur le marché libre (« comparable interne »). De plus, la marge sur coûts qui aurait été obtenue dans des transactions comparables par une entreprise indépendante peut servir d'indicateur (« comparable externe »).

2.47. Conformément aux principes évoqués au chapitre I, une transaction sur le marché libre est comparable à une transaction contrôlée (c'est-à-dire constitue une transaction comparable sur le marché libre) pour l'application de la méthode du coût majoré si l'une des deux conditions suivantes est remplie : 1) aucune différence (s'il en existe) entre les transactions faisant l'objet de la comparaison ou entre les entreprises effectuant ces transactions n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur la marge sur coûts pratiqué sur le marché libre, ou 2) des correctifs suffisamment exacts peuvent être apportés pour supprimer les effets matériels de ces différences. Pour déterminer si une transaction est une transaction comparable sur le marché libre lorsqu'on utilise la méthode du coût majoré, sont appliqués les principes décrits aux paragraphes 2.29-2.34 pour la méthode du prix de revente. Par conséquent, il est probablement nécessaire d'apporter moins de correctifs pour tenir compte des différences entre les produits qu'avec la méthode du prix comparable sur le marché libre et il faut sans doute accorder plus d'importance aux autres facteurs de comparabilité mentionnés au chapitre I, dont certains ont probablement plus d'incidence sur la marge sur coûts que sur le prix même du produit. Comme dans le cas de la méthode du prix de revente (voir



paragraphe 2.34), lorsqu'il y a des différences qui ont une incidence sensible sur les marges sur coûts dégagées lors des transactions entre entreprises associées et les transactions sur le marché libre (par exemple, dans la nature des fonctions exercées par les parties prenantes aux transactions), il convient d'apporter des correctifs raisonnablement fiables afin de prendre en compte ces différences. L'importance et la fiabilité de ces correctifs affectent la fiabilité relative de l'analyse dans la méthode du prix de revente majoré dans certains cas particuliers.

2.48. Supposons par exemple que la société A produit et vend des grille-pains à un distributeur qui est une entreprise associée, que la société B produit et vend des fers à repasser à un distributeur indépendant et que les marges bénéficiaires sur la fabrication de ces produits sont en général les mêmes dans le secteur des petits appareils ménagers. (L'utilisation de la méthode du coût majoré dans ce cas repose sur l'hypothèse qu'il n'existe pas de fabricants indépendants de grille-pains présentant de grandes similitudes). Si l'on applique la méthode du coût majoré, la marge sur coûts à comparer pour les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre correspondra à la différence entre le prix de vente du fabricant au distributeur et le coût de fabrication du produit, divisé par le coût de fabrication du produit. Toutefois, la société A peut être bien plus efficace dans ses procédés de fabrication que la société B, ce qui lui permettra d'avoir des coûts plus faibles. De ce fait, même si la société A fabriquait des fers à repasser et non des grille-pain et facturait le même prix que la société B pour des fers à repasser (c'est-à-dire s'il n'existait pas de conditions spéciales), il serait approprié que le niveau de bénéfices de la société A soit supérieur à celui de la société B. Par conséquent, à moins qu'il soit possible de compenser l'incidence de cette différence sur le bénéfice, l'application de la méthode du coût majoré ne serait pas totalement fiable dans ce cas.

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

2.50. En outre, lorsque l'on a recours à la méthode du coût majoré, il convient de veiller à appliquer des majorations comparables à une base de coûts comparable. Par exemple, si le fournisseur auquel on fait référence en appliquant la méthode du coût majoré utilise des actifs industriels ou commerciaux en location lors de ses opérations, la base de coûts risque de

ne pas être comparable sans correctif si le fournisseur, dans le cadre d'une transaction contrôlée, utilise ses propres actifs industriels ou commerciaux. La méthode du coût majoré repose sur une comparaison entre la marge réalisée sur coûts dans une transaction contrôlée et la marge sur coûts dans une ou plusieurs transactions comparables sur le marché libre. En conséquence, il convient d'analyser les différences entre transactions contrôlées et transactions sur le marché libre qui produisent un effet sur l'amplitude de la marge afin de déterminer quels correctifs doivent être apportés aux marges respectives des transactions sur le marché libre.

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

- a) Si les dépenses correspondent à une différence fonctionnelle (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) qui n'a pas été prise en compte lors de l'application de cette méthode, il peut être nécessaire d'apporter un correctif à la marge sur coûts.
- b) Si les dépenses correspondent à des fonctions supplémentaires distinctes des opérations vérifiées par cette méthode, il peut être nécessaire de déterminer une rémunération distincte de ces fonctions. Ces fonctions peuvent consister par exemple dans la fourniture de services pour laquelle une rémunération convenable peut être déterminée. De même, des dépenses qui résultent de structures du capital ne correspondant pas à des mécanismes de pleine concurrence peuvent nécessiter un correctif particulier.
- c) Si les différences dans les dépenses des parties faisant l'objet de la comparaison traduisent simplement l'efficacité ou l'inefficacité des entreprises, comme c'est normalement le cas pour les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives, il n'est pas nécessaire d'apporter un quelconque correctif à la marge brute.

Dans tous les cas précédents, il peut être utile de compléter les méthodes du coût majoré et du prix de revente en étudiant les résultats obtenus par application d'autres méthodes (voir paragraphe 2.12).

2.52. L'homogénéité des règles comptables constitue un autre aspect important de la comparabilité. Lorsque les pratiques comptables ne sont pas les mêmes dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées et dans celui d'une transaction entre entreprises indépendantes, il y a lieu d'apporter les ajustements appropriés aux données utilisées afin de faire en

sorte que les mêmes catégories de coûts soient prises en compte dans chaque cas dans un souci de cohérence. Les marges brutes sur coûts doivent être mesurées de manière à permettre des comparaisons entre l'entreprise associée et l'entreprise indépendante. En outre, il peut y avoir des différences entre les entreprises pour ce qui est du traitement des coûts qui ont une incidence sur les marges bénéficiaires brutes à prendre en compte pour effectuer des comparaisons acceptables. Dans certains cas, il peut être nécessaire de prendre en compte certaines dépenses d'exploitation afin de parvenir à une meilleure cohérence des données et de faciliter les comparaisons; dans ces circonstances, la méthode du coût majoré s'oriente vers l'analyse d'une marge nette plutôt que d'une marge brute. Dans la mesure où l'analyse prend en compte les dépenses d'exploitation, sa fiabilité risque d'en être affectée défavorablement pour les raisons énoncées aux paragraphes 2.70-2.73. Par conséquent, les mises en garde énoncées aux paragraphes 2.74-2.81 peuvent être utiles pour évaluer la fiabilité de ces analyses.

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

2.54. On peut interpréter la distinction entre les analyses de marge brute et les analyses de marge nette de la manière suivante. En général, la méthode du coût majoré se fondera sur des marges calculées après prise en compte des coûts directs et indirects de production alors qu'une méthode portant sur le bénéfice net utilisera des bénéfices calculés après que les dépenses d'exploitation de l'entreprise aient été également prises en compte. Il faut reconnaître qu'en raison des différences dans les pratiques suivies par les juridictions, il est difficile d'effectuer des distinctions précises entre les trois catégories énoncées ci-dessus. Par exemple, l'application de la méthode du coût majoré peut inclure dans un cas particulier la prise en compte de certaines dépenses qui pourraient être considérées comme des dépenses d'exploitation, comme on l'a vu au paragraphe 2.52. Néanmoins, le problème que pose la détermination précise des limites des trois catégories évoquées ci-dessus ne modifie pas la distinction pratique fondamentale entre l'approche fondée sur la marge brute et celle fondée sur la marge nette.

2.55. En principe, des coûts historiques doivent être attribués aux différentes unités de production, même s'il faut reconnaître que la méthode du coût majoré

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

2.56. Les coûts à prendre en considération pour l'application de la méthode du coût majoré sont limités à ceux du fournisseur de biens ou services. Cette limitation peut soulever le problème de la répartition de certaines charges entre fournisseurs et acheteurs. Il est possible que certains coûts soient supportés par l'acheteur pour diminuer les charges du fournisseur sur la base desquelles la marge sera calculée. En pratique, une certaine proportion des frais généraux et autres charges supportés par l'acheteur (souvent la société-mère) ne sont pas imputés au fournisseur et ce, au bénéfice de ce dernier (souvent une filiale). Il faut alors procéder à cette imputation en analysant les fonctions assumées (en tenant compte des actifs utilisés et des risques encourus) conformément aux principes indiqués au chapitre I. Un problème connexe est celui de la répartition des frais généraux. Faut-il les répartir en fonction du chiffre d'affaires, des effectifs ou des coûts de main-d'œuvre, ou encore d'autres critères? Cette question de la répartition des coûts est également traitée au chapitre VIII consacré aux accords de répartition des coûts.

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

2.58. On ne peut définir aucune règle d'application générale pour tous les cas. Quoi qu'il en soit, les diverses méthodes utilisées pour déterminer les coûts

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

### ***D.2. Exemples d'application de la méthode du coût majoré***

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

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

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

## Partie III : Méthodes transactionnelles de bénéfices

### A. Introduction

2.62. Cette partie examine les méthodes transactionnelles de bénéfices qui pourraient être utilisées pour se rapprocher des conditions de pleine concurrence lorsque ces méthodes sont les plus appropriées dans les circonstances du cas d'espèce, voir les paragraphes 2.1 à 2.12. Les méthodes transactionnelles de bénéfices examinent les bénéfices réalisés du fait de transactions données entre entreprises associées. Les seules méthodes de bénéfices qui satisfont au principe de pleine concurrence sont celles qui sont conformes à l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et qui répondent à l'exigence d'une analyse de comparabilité telle que décrite dans ces Principes. En particulier, les méthodes dites « des bénéfices comparables » ou la « méthode modifiée du coût majoré/du prix de revente » ne sont acceptables que dans la mesure où elles sont conformes à ces Principes.

2.63. Une méthode transactionnelle de bénéfices consiste à examiner les bénéfices réalisés sur des transactions particulières entre des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes, les deux méthodes de ce type sont la méthode transactionnelle de partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Les bénéfices obtenus du fait d'une transaction entre entreprises associées peuvent permettre de déterminer si la transaction a été affectée par des conditions qui diffèrent de celles qui auraient prévalu entre des entreprises indépendantes dans des circonstances par ailleurs comparables.

### B. Méthode transactionnelle de la marge nette

#### *B.1. Généralités*

2.64. La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer, à partir d'une base appropriée (par exemple les coûts, les ventes ou les actifs), le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner en vertu des principes des paragraphes 3.9-3.12). Par conséquent, cette méthode s'applique de manière similaire à la méthode du coût majoré et à la méthode du prix de revente. De

ce fait, pour aboutir à des résultats fiables, elle doit être appliquée selon des modalités compatibles avec celles de ces méthodes. Cela signifie en particulier que l'indicateur du bénéfice net obtenu par le contribuable au titre d'une transaction contrôlée (ou de transactions qu'il convient de combiner en vertu des principes des paragraphes 3.9-3.12) devrait théoriquement être déterminé par référence à l'indicateur du bénéfice net que le même contribuable réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre, c'est-à-dire par référence à des « comparables internes » (voir paragraphes 3.27 et 3.28). Lorsque ce n'est pas possible, la marge nette qui aurait été obtenue au titre de transactions comparables par une entreprise indépendante (« comparables externes ») peut donner des indications (voir paragraphes 3.29-3.35). Une analyse fonctionnelle des transactions contrôlées et des transactions sur le marché libre est nécessaire pour déterminer si elles sont comparables et quels sont les ajustements de comparabilité qui peuvent être nécessaires pour obtenir des résultats fiables. Il faut également appliquer les autres critères de comparabilité, et en particulier ceux des paragraphes 2.74-2.81.

2.65. Une méthode transactionnelle de la marge nette ne sera vraisemblablement pas fiable si les deux parties à une transaction effectuent des contributions uniques et de valeur, voir le paragraphe 2.4. Dans ce cas, une méthode transactionnelle du partage des bénéfices sera généralement mieux adaptée, voir le paragraphe 2.119. Toutefois, une méthode unilatérale (méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou méthode transactionnelle de la marge nette) peut être appliquée dans les cas où l'une des parties effectue la totalité des contributions uniques et de valeur impliquées dans la transaction contrôlée, tandis que l'autre partie n'apporte aucune contribution unique et de valeur. Dans ce cas, la partie testée devrait être la moins complexe. Voir les paragraphes 3.18-3.19 en ce qui concerne la notion de partie testée.

2.66. Il existe aussi de nombreux cas dans lesquels une partie à une transaction effectue des contributions qui ne sont pas uniques; elle utilise par exemple des biens incorporels non uniques comme des processus opérationnels ou des connaissances du marché qui ne sont pas uniques. Dans ces circonstances, il peut toujours être possible de satisfaire aux exigences de comparabilité pour appliquer une méthode traditionnelle fondée sur les transactions ou une méthode transactionnelle de la marge nette parce que les comparables sont censés employer eux aussi un ensemble comparable de contributions non uniques.

2.67. Enfin, l'absence de contributions uniques et de valeur dans une transaction donnée n'implique pas automatiquement que la méthode transactionnelle de la marge nette est la plus appropriée.



## ***B.2. Forces et faiblesses***

2.68. L'une des forces de la méthode transactionnelle de la marge nette est que les indicateurs du bénéfice net (par exemple, le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation sur chiffre d'affaires, ou d'autres indicateurs de marge nette) sont moins sensibles aux différences affectant les transactions que ne l'est le prix, tel qu'il est utilisé dans la méthode du prix comparable sur le marché libre. Les indicateurs du bénéfice net peuvent aussi être plus tolérants que les marges brutes à l'égard de certaines différences fonctionnelles entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre. Les différences qui existent entre les entreprises du point de vue des fonctions exercées se traduisent souvent par des variations dans les dépenses d'exploitation. Par conséquent, cela peut conduire à un large intervalle de marges brutes alors que les indicateurs du bénéfice d'exploitation net restent d'un niveau similaire. En outre, dans certaines juridictions le manque de clarté des données publiques concernant la classification des dépenses comprises dans la marge brute ou dans le bénéfice d'exploitation peut compliquer l'évaluation de la comparabilité des marges brutes, tandis que l'utilisation d'indicateurs du bénéfice net peut éviter le problème.

2.69. Un autre atout pratique de la méthode transactionnelle de la marge nette est que, comme avec toute méthode unilatérale, il est nécessaire d'examiner un indicateur financier pour l'une des entreprises associées seulement (la « partie testée »). De même, on n'aura pas, bien souvent, à uniformiser les normes comptables de tous les participants aux activités industrielles et commerciales en cause, ni à répartir les coûts entre tous les participants comme c'est le cas avec la méthode transactionnelle du partage des bénéfices. Cela peut être un avantage en pratique lorsqu'une des parties à la transaction revêt des caractéristiques complexes et exécute un grand nombre d'activités étroitement liées entre elles ou lorsqu'il est difficile d'obtenir des informations fiables sur l'une des parties. Toutefois, il faudra toujours mener une analyse de comparabilité (et notamment une analyse fonctionnelle) afin de qualifier convenablement la transaction entre les parties et de choisir la méthode de prix de transfert la plus appropriée; cette analyse nécessite généralement de réunir des informations sur les cinq facteurs de comparabilité concernant la transaction contrôlée à la fois sur la partie testée et sur les parties non testées. Voir les paragraphes 3.20-3.23.

2.70. La méthode transactionnelle de la marge nette présente aussi un certain nombre de faiblesses. L'indicateur de bénéfice net d'un contribuable peut être influencé par certains facteurs qui, soit n'auraient pas d'incidence, soit auraient une incidence moins marquée ou moins directe, sur le prix ou les marges brutes entre parties indépendantes. Ces aspects peuvent rendre difficile une détermination exacte et fiable des indicateurs du bénéfice net de pleine concurrence. Il importe donc de disposer d'indications détaillées

sur la manière d'établir la comparabilité dans le cadre d'une méthode transactionnelle de la marge nette, voir les paragraphes 2.74-2.81 ci-dessous.

2.71. L'application de toute méthode conforme au principe de pleine concurrence nécessite des informations concernant les transactions sur le marché libre qui peuvent ne pas être disponibles au moment où ont lieu les transactions contrôlées. Cela peut compliquer particulièrement la tâche des contribuables qui s'efforcent d'appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette lors de la réalisation de transactions contrôlées (bien que l'utilisation de données pluriannuelles comme indiqué aux paragraphes 3.75-3.79 puisse permettre d'atténuer ces difficultés). En outre, il est possible que les contribuables n'aient pas accès à des informations suffisamment précises sur les bénéfices imputables à des transactions comparables sur le marché libre pour pouvoir appliquer la méthode d'une manière qui soit acceptable. Par ailleurs, il peut être difficile de déterminer les recettes et les charges d'exploitation liées aux transactions contrôlées pour établir l'indicateur du bénéfice net utilisé comme mesure de bénéfices pour les transactions. Les agents des impôts peuvent disposer d'informations plus abondantes à la suite de vérifications effectuées auprès d'autres contribuables. Voir le paragraphe 3.36 en ce qui concerne les informations dont disposent les administrations fiscales mais qui ne peuvent être communiquées au contribuable, et les paragraphes 3.67-3.79 sur le cadre temporel.

2.72. Comme la méthode du prix de revente et la méthode du coût majoré, la méthode transactionnelle de la marge nette n'est appliquée qu'à une seule des entreprises associées. Le fait que de nombreux facteurs sans rapport avec les prix de transfert puissent affecter les bénéfices nets, ajouté à la nature unilatérale de l'analyse menée selon cette méthode, peut réduire la fiabilité globale de cette méthode si un standard de comparabilité insuffisant est appliqué. Des indications détaillées sur la manière d'établir la comparabilité pour la méthode transactionnelle de la marge nette sont données à la section B.3.1 ci-après.

2.73. Il peut également être difficile de déterminer l'ajustement corrélatif à opérer lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette, surtout s'il n'est pas possible de reconstituer un prix de transfert. Ceci pourrait être le cas, par exemple, lorsque le contribuable traite avec des entreprises associées aussi bien au niveau de ses achats que de ses ventes au titre de la même transaction contrôlée. En pareil cas, si la méthode transactionnelle de la marge nette indique que le bénéfice du contribuable doit être corrigé à la hausse, on peut se demander quelle est l'entreprise associée dont les bénéfices devraient être corrigés à la baisse.

### ***B.3. Conseils de mise en œuvre***

#### ***B.3.1. Standard de comparabilité à appliquer pour la méthode transactionnelle de la marge nette***

2.74. Une analyse de comparabilité doit toujours être effectuée afin de sélectionner et d'appliquer la méthode de prix de transfert la plus appropriée, et le processus de sélection et d'application d'une méthode transactionnelle de marge nette ne doit pas être moins fiable que pour les autres méthodes. S'agissant de bonne pratique, il est préconisé de suivre le processus typique d'identification de transactions comparables et d'utilisation des données ainsi obtenues qui est décrit au paragraphe 3.4 ou tout autre processus équivalent visant à garantir la robustesse de l'analyse lorsqu'on applique une méthode transactionnelle de la marge nette, comme pour toute autre méthode. Ceci étant dit, il est admis qu'en pratique, les informations disponibles sur les facteurs ayant une incidence sur les comparables externes sont souvent limitées. Souplesse et exercice du jugement sont de mise pour déterminer une estimation fiable d'un résultat de pleine concurrence. Voir le paragraphe 1.13.

2.75. Les prix risquent fort d'être influencés par les différences entre les produits, et les marges brutes par les différences fonctionnelles, mais les indicateurs de bénéfice net sont moins influencés par ces différences. Tout comme dans le cas de la méthode du prix de revente et de la méthode du coût majoré auxquelles la méthode de la marge nette ressemble, ceci ne veut pas dire qu'une simple similitude de fonctions entre deux entreprises aboutira nécessairement à des comparaisons fiables. En admettant que des fonctions similaires puissent être isolées au sein du large éventail de fonctions que les entreprises peuvent exercer, en vue d'appliquer cette méthode, il reste néanmoins possible que les indicateurs du bénéfice net correspondant à ces fonctions ne soient pas automatiquement comparables lorsque, par exemple, les entreprises en cause exercent ces fonctions dans des secteurs économiques ou sur des marchés différents avec des niveaux de rentabilité différents. Lorsque les transactions comparables sur le marché libre qui sont utilisées sont celles d'une entreprise indépendante, il faut que l'entreprise associée et l'entreprise indépendante concernées par les transactions présentent un degré élevé de similitude à de nombreux égards pour que les transactions contrôlées soient comparables ; un certain nombre de facteurs n'ayant trait ni aux produits ni aux fonctions peuvent avoir une incidence sensible sur les indicateurs du bénéfice net.

2.76. Le recours aux indicateurs du bénéfice net risque d'introduire plus d'aléas dans la détermination des prix de transfert, et ce pour deux raisons. Premièrement, les indicateurs de bénéfice net peuvent subir l'influence de certains facteurs qui sont sans effet (ou ont un effet moins marqué ou moins direct) sur les marges brutes et sur les prix, parce que les dépenses

d'exploitation peuvent varier d'une entreprise à l'autre. Deuxièmement, les indicateurs du bénéfice net peuvent subir l'influence de facteurs qui sont les mêmes que pour le prix et les marges brutes, notamment tous ceux qui ont trait à la position concurrentielle, mais il sera alors sans doute plus difficile d'éliminer l'incidence de ces facteurs. Avec les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions, cette incidence peut être éliminée du simple fait qu'on met davantage l'accent sur les similitudes au niveau des produits et des fonctions. En fonction des circonstances spécifiques et notamment de l'effet des différences fonctionnelles sur la structure des coûts et sur les recettes des « comparables potentiels », les indicateurs du bénéfice net peuvent être moins sensibles que les marges brutes aux différences qui sont liées à l'étendue et à la complexité des fonctions et aux différences de niveaux de risques (sous réserve que la répartition contractuelle des risques soit conforme aux conditions de pleine concurrence, comme l'explique la section D.1.2.1 du chapitre I). En revanche, en fonction des circonstances du cas d'espèce et notamment de la proportion des coûts fixes et des coûts variables, la méthode transactionnelle de la marge nette peut être plus sensible que les méthodes du prix de revente ou du coût majoré aux différences d'utilisation des capacités, parce que les différences de niveaux d'absorption des coûts fixes indirects (par exemple, coûts fixes de production ou coûts fixes de distribution) auraient une incidence sur l'indicateur du bénéfice net, mais pas forcément sur la marge brute ou sur la marge brute sur coûts si elles ne se traduisent pas par des différences de prix. Voir l'annexe I au chapitre II « Sensibilité des indicateurs de marge brute et de marge nette ».

2.77. Les indicateurs du bénéfice net peuvent être directement affectés par les facteurs suivants en vigueur dans le secteur d'activité : la menace de l'arrivée de nouveaux concurrents, la position concurrentielle, l'efficacité de la gestion et des stratégies individuelles, la menace du développement de produits de substitution, des variations dans la structure des coûts (telle que reflétée, par exemple, dans l'ancienneté des usines et équipements), des différences quant au coût des capitaux (autofinancement ou emprunt, par exemple) et le degré d'expérience industrielle ou commerciale (selon que l'activité est en phase de démarrage ou mature, par exemple). Chacun de ces facteurs fait intervenir à son tour un grand nombre d'autres éléments. Par exemple, le niveau de la menace liée à l'arrivée éventuelle de nouveaux concurrents sera fonction d'éléments tels que la différenciation des produits, les besoins en financement, les subventions gouvernementales et les réglementations applicables. Certains de ces éléments peuvent jouer également pour l'application des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.

2.78. Supposons, par exemple, qu'un contribuable vende à une entreprise associée des lecteurs audio de qualité supérieure et que les seules informations sur les bénéfices dont on dispose concernent la vente de lecteurs audio de qualité moyenne. Supposons que le marché des lecteurs audio de qualité supérieure

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

2.79. On pourra faire valoir que les inexacitudes pouvant résulter des types de facteurs décrits ci-dessus se reflèteront dans l'amplitude de l'intervalle de pleine concurrence. En utilisant un intervalle de pleine concurrence, on pourra dans une certaine mesure atténuer le degré d'inexactitude, mais on ne pourra pas prendre en compte les cas où les bénéfices du contribuable sont augmentés ou réduits du fait d'un facteur spécifique à ce contribuable. Dans ce cas, l'intervalle de pleine concurrence ne reflétera pas les bénéfices d'entreprises indépendantes subissant de façon similaire les effets d'un facteur spécifique. L'utilisation d'un intervalle de pleine concurrence ne permettra donc pas toujours de remédier aux difficultés qui viennent d'être évoquées. Voir l'examen des intervalles de pleine concurrence aux paragraphes 3.55-3.66.

2.80. La méthode transactionnelle de la marge nette peut offrir une solution pratique à des problèmes de prix de transfert qui seraient sinon insolubles, à condition d'être utilisée de manière rationnelle, en procédant à des ajustements de comparabilité judicieux pour tenir compte des différences du type de celles décrites ci-dessus. Cette méthode exige que les indicateurs du bénéfice net soient déterminés à partir de transactions effectuées par le même contribuable sur le marché libre dans des circonstances comparables ou, lorsque les transactions comparables sur le marché libre sont celles d'une entreprise indépendante, que l'on tienne dûment compte des différences entre les entreprises associées et les entreprises indépendantes qui ont une incidence matérielle sur l'indicateur du bénéfice net utilisé. Un grand nombre de juridictions craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes fondées sur les transactions ne soient ignorés lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette. Par conséquent, lorsque les différences quant aux caractéristiques des entreprises comparées ont une incidence importante sur les indicateurs du bénéfice net utilisés, il ne serait pas approprié d'utiliser la méthode transactionnelle de la marge nette sans effectuer d'ajustements de comparabilité pour éliminer ces différences. L'ampleur et la fiabilité de ces ajustements affecteront la relative fiabilité de l'analyse dans le cadre de la méthode transactionnelle de la marge nette. Voir l'examen des ajustements de comparabilité aux paragraphes 3.47-3.54.

2.81. La cohérence des mesures effectuées constitue un autre aspect important de la comparabilité. Les indicateurs du bénéfice net de l'entreprise associée et ceux de l'entreprise indépendante doivent être mesurés d'une manière cohérente. En outre, il peut exister, dans le traitement des charges d'exploitation et des autres charges, des différences affectant les bénéfices nets, concernant par exemple les dotations aux amortissements, réserves ou provisions, dont il faudrait tenir compte pour parvenir à une comparabilité fiable.

### *B.3.2. Sélection de l'indicateur de bénéfice net*

2.82. Lorsque l'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette, la sélection de l'indicateur du bénéfice net devrait suivre les indications des paragraphes 2.2 et 2.8 concernant le choix de la méthode la plus appropriée aux circonstances d'espèce. Elle doit tenir compte des forces et faiblesses respectives des différents indicateurs possibles ; de la cohérence de l'indicateur avec la nature de la transaction contrôlée examinée, déterminée notamment par une analyse fonctionnelle ; de la disponibilité d'informations fiables (notamment sur des comparables indépendants) nécessaires pour appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette basée sur cet indicateur ; et du degré de comparabilité des transactions contrôlées et des transactions indépendantes, y compris la fiabilité des ajustements de comparabilité pouvant être nécessaires pour supprimer les différences entre elles, lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de la marge nette basée sur cet indicateur. Ces facteurs sont examinés ci-dessous en lien avec la détermination du bénéfice net et sa pondération.

### *B.3.3. Détermination du bénéfice net*

2.83. En principe, seuls les éléments qui (a) sont liés directement ou indirectement à la transaction contrôlée examinée et qui (b) relèvent de l'exploitation devraient être pris en compte dans la détermination de l'indicateur du bénéfice net pour l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette.

2.84. Les charges et les produits qui ne sont pas liés à la transaction contrôlée examinée devraient être exclus lorsqu'ils ont une incidence significative sur la comparabilité avec des transactions sur le marché libre. Un niveau de segmentation approprié des données financières du contribuable est nécessaire pour déterminer ou tester le bénéfice net réalisé sur une transaction contrôlée (ou sur des transactions qui sont combinées conformément aux indications des paragraphes 3.9-3.12). Par conséquent, il ne faut pas appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette au niveau de l'ensemble de la société si celle-ci effectue beaucoup de transactions différentes entre entreprises associées qui ne peuvent être comparées sur une base combinée à celles d'une entreprise indépendante.

2.85. De même, lorsqu'on analyse les transactions entre les entreprises indépendantes, dans la mesure où il est nécessaire de les prendre en compte, les bénéfices imputables aux transactions qui ne sont pas similaires aux transactions contrôlées qui font l'objet de l'examen devraient être exclus de la comparaison. Enfin, lorsqu'on utilise les indicateurs du bénéfice net d'une entreprise indépendante, les bénéfices imputables aux transactions de cette entreprise ne doivent pas être faussés par la prise en compte de ses propres transactions contrôlées. Voir les paragraphes 3.9-3.12 concernant l'évaluation de transactions distinctes et combinées d'un contribuable et au paragraphe 3.37 en ce qui concerne l'utilisation de données non transactionnelles de tiers.

2.86. Les éléments hors exploitation, comme les charges et produits financiers et les impôts sur les bénéfices, devraient être exclus du calcul de l'indicateur du bénéfice net. Les éléments exceptionnels de nature non récurrente devraient normalement être aussi exclus. Toutefois, ce n'est pas systématique car il se peut que, dans certaines situations, il soit opportun de les inclure, en fonction des circonstances spécifiques, des fonctions exercées et des risques assumés par la partie testée. Même si la détermination de l'indicateur du bénéfice net ne tient pas compte des éléments exceptionnels et extraordinaires, il peut être opportun de les examiner dans la mesure où ils peuvent fournir des renseignements utiles aux fins de l'analyse de comparabilité (par exemple en montrant que la partie testée supporte un risque donné).

2.87. Dans les cas où il existe une corrélation entre les délais de paiement et les prix de vente, il pourrait être approprié de répercuter dans le calcul de l'indicateur du bénéfice net les intérêts perçus sur le fonds de roulement à court terme et/ou de procéder à un ajustement du fonds de roulement, voir les paragraphes 3.47-3.54. Un exemple pourrait être le cas d'une entreprise de la grande distribution qui bénéficie de longs délais de paiement avec ses fournisseurs et de délais de paiement courts avec ses clients, ce qui se solde par un excédent de trésorerie grâce auquel elle peut pratiquer à l'égard de ses clients des prix de vente plus bas que si elle ne bénéficiait pas de ces conditions avantageuses.

2.88. L'opportunité d'inclure ou non les gains et les pertes de change dans la détermination de l'indicateur du bénéfice net pose un certain nombre de problèmes de compatibilité délicats. En premier lieu, il faut examiner si les gains et les pertes de change sont de nature commerciale (par exemple, gain ou perte de change sur un compte client ou fournisseur) et si la partie testée en est ou non responsable. En second lieu, toute couverture du risque de change sur le compte client ou fournisseur sous-jacent doit être prise en compte et traitée de la même manière pour déterminer le bénéfice net. En effet, si une méthode transactionnelle de marge nette est appliquée à une transaction dans laquelle le risque de change est supporté par la partie testée, les gains ou les pertes de change devraient être pris en compte de façon cohérente (soit dans le calcul de l'indicateur du bénéfice net, soit séparément).

2.89. Pour les activités financières dans lesquelles l'octroi et la réception de crédit constituent l'activité commerciale ordinaire du contribuable, il sera généralement opportun d'examiner l'impact des intérêts et des montants apparentés à des intérêts sur la détermination de l'indicateur du bénéfice net.

2.90. Des problèmes de comparabilité difficiles peuvent se poser lorsque le traitement comptable de certains éléments par les entreprises comparables tierces n'est pas clair ou ne permet pas d'effectuer une mesure ou un ajustement de comparabilité fiable (voir le paragraphe 2.81). Cela peut être notamment le cas pour les charges de dépréciations et amortissements, plans d'options d'achat d'actions et plans de retraite. La décision d'inclure ou non ces éléments dans le calcul de l'indicateur du bénéfice net pour appliquer la méthode transactionnelle de la marge nette dépendra de l'importance relative de leurs effets escomptés sur la cohérence de l'indicateur du bénéfice net avec les circonstances de la transaction et sur la fiabilité de la comparaison (voir le paragraphe 3.50).

2.91. Une autre question est de savoir si les coûts de lancement et de cessation d'activité doivent être inclus dans la détermination de l'indicateur du bénéfice net. La réponse dépend des faits et des circonstances du cas d'espèce et du point de savoir si, dans des circonstances comparables, des parties indépendantes auraient convenu, soit que la partie qui exerce les fonctions supporte les éventuels coûts de lancement ou de cessation; soit qu'elle répercute tout ou partie de ces coûts sans marge, par exemple au client ou donneur d'ordre; soit qu'elle répercute tout ou partie de ces coûts avec une marge, par exemple en les incluant dans le calcul de son indicateur de bénéfice net. Voir le chapitre IX, partie I, section F pour un examen des coûts de cessation d'activité dans le contexte d'une réorganisation d'entreprise.

#### *B.3.4. Pondération du bénéfice net*

2.92. Le choix du dénominateur doit être cohérent avec l'analyse de comparabilité (et notamment l'analyse fonctionnelle), et doit en particulier refléter la répartition des risques entre les parties (à condition que cette répartition des risques soit conforme au principe de pleine concurrence, voir la section D.1.2.1 au chapitre I). Par exemple, des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités de production peuvent impliquer un risque élevé du fait de l'importance des investissements, même dans les cas où les risques opérationnels (comme les risques de marché ou les risques de stocks) peuvent être limités. Lorsqu'une méthode transactionnelle de la marge nette est appliquée dans ces cas, les risques liés à l'investissement sont reflétés dans l'indicateur du bénéfice net si cet indicateur est un rendement sur investissements (par exemple, rendement des actifs ou rendement des capitaux employés). Cet indicateur peut devoir être ajusté (ou un indicateur du bénéfice net différent peut devoir être sélectionné) en fonction de la partie à



la transaction contrôlée qui supporte le risque, et pour tenir compte du degré des différences de risque entre la transaction contrôlée du contribuable et les comparables. Voir les paragraphes 3.47-3.54 en ce qui concerne les ajustements de comparabilité.

2.93. Le dénominateur devrait être axé sur les indicateurs pertinents de la valeur des fonctions de la partie testée dans la transaction examinée, compte tenu de ses actifs et de ses risques. En général, et sous réserve de l'examen des faits et des circonstances spécifiques, les ventes ou les charges d'exploitation de distribution peuvent être une base appropriée pour les activités de distribution; les coûts complets ou les charges d'exploitation peuvent être une base appropriée pour les activités de services ou de fabrication; les actifs opérationnels peuvent être une base appropriée pour des activités à forte intensité capitalistique comme certaines activités manufacturières ou certains services d'infrastructure. D'autres bases peuvent être appropriées en fonction des circonstances du cas d'espèce.

2.94. Le dénominateur devrait être relativement indépendant des transactions contrôlées, sinon il n'y aurait pas de point de départ objectif. Si par exemple on analyse une transaction qui consiste pour un distributeur à acheter des marchandises auprès d'une entreprise associée pour les revendre à des clients indépendants, on ne pourrait pas pondérer l'indicateur de bénéfice net par rapport au coût des marchandises vendues parce que ces coûts sont les coûts contrôlés dont on teste la conformité avec le principe de pleine concurrence. De la même façon, s'agissant d'une transaction contrôlée qui consiste à fournir des services à une entreprise associée, on ne pourrait pas pondérer l'indicateur du bénéfice net par rapport au chiffre d'affaires des services parce que ce sont les ventes contrôlées dont on teste la conformité avec le principe de pleine concurrence. Lorsque des coûts d'une transaction contrôlée qui ne font pas l'objet du test (frais de siège, loyers ou redevances payés à une entreprise associée) ont une incidence notable sur le dénominateur, il faut s'assurer que ces coûts ne faussent pas l'analyse et en particulier qu'ils soient conformes au principe de pleine concurrence.

2.95. Le dénominateur devrait pouvoir être mesuré de manière fiable et cohérente au niveau des transactions contrôlées du contribuable. En outre, la base appropriée devrait pouvoir être mesurée de manière fiable et cohérente au niveau des transactions comparables sur le marché libre. Cette condition limite dans la pratique la possibilité d'utiliser certains indicateurs, comme indiqué au paragraphe 2.105 ci-dessous. En particulier, l'allocation par le contribuable de charges indirectes à la transaction examinée doit être appropriée et cohérente dans le temps.

### B.3.4.1. Cas dans lesquels le bénéfice net est pondéré par rapport au chiffre d'affaires

2.96. Un indicateur de bénéfice net sur chiffre d'affaires, ou marge nette, est parfois utilisé pour déterminer le prix de pleine concurrence d'achats auprès d'une entreprise associée en vue d'une revente à des clients indépendants. Dans ce cas, le chiffre d'affaires au dénominateur doit être celui de la revente de biens achetés dans le cadre de la transaction contrôlée examinée. Le chiffre d'affaires issu d'activités sur le marché libre (achats auprès de parties indépendantes en vue d'une revente à des parties indépendantes) ne doit pas être inclus dans la détermination ou le test de la rémunération des transactions contrôlées, sauf si les transactions sur le marché libre sont telles qu'elles n'ont pas d'incidence notable sur la comparaison ; et/ou si les transactions contrôlées et sur le marché libre sont si étroitement liées qu'elles ne peuvent pas être évaluées correctement sur une base séparée. Cette situation peut parfois se produire dans le cas de prestations de services après-vente ou de ventes de pièces détachées par un distributeur à des utilisateurs finaux indépendants, lorsqu'elles sont étroitement liées à des transactions d'achat par le distributeur auprès de parties associées en vue de la revente aux mêmes utilisateurs finaux indépendants, par exemple parce que l'activité de service est effectuée en utilisant des droits ou d'autres actifs accordés en vertu de l'accord de distribution. Voir également l'examen des approches de portefeuille au paragraphe 3.10.

2.97. Une question qui se pose dans les cas où l'indicateur du bénéfice net est pondéré par rapport au chiffre d'affaires est de savoir comment prendre en compte les remises et rabais que le contribuable ou les comparables peuvent accorder aux clients. En fonction des normes comptables en vigueur, les remises et rabais peuvent être considérés comme venant en déduction du chiffre d'affaires ou comme une charge. Les gains ou pertes de change peuvent poser des difficultés similaires. Si de tels éléments ont une incidence notable sur la comparaison, il faut comparer ce qui est comparable et suivre les mêmes principes comptables pour le contribuable et pour les comparables.

### B.3.4.2. Cas dans lesquels le bénéfice net est pondéré par rapport aux coûts

2.98. Les indicateurs basés sur les coûts doivent être employés uniquement dans les cas où les coûts sont un indicateur pertinent de la valeur des fonctions accomplies, des actifs utilisés et des risques assumés par la partie testée. En outre, le choix des coûts à inclure dans la base doit résulter d'un examen approfondi des faits et circonstances spécifiques. Lorsque l'indicateur du bénéfice net est pondéré par rapport aux coûts, seuls les coûts qui se rapportent directement ou indirectement à la transaction contrôlée examinée (ou aux transactions combinées conformément aux paragraphes 3.9-3.12) doivent être pris en compte. Par conséquent, un niveau approprié de segmentation des

comptes du contribuable est requis pour exclure du dénominateur les coûts liés à d'autres activités ou transactions et qui ont une incidence notable sur la comparabilité avec des transactions sur le marché libre. En outre, dans la plupart des cas, seules les charges opérationnelles doivent être incluses dans le dénominateur. Les commentaires figurant aux paragraphes 2.86-2.91 ci-dessus s'appliquent également aux coûts lorsque ceux-ci figurent au dénominateur.

2.99. Lorsqu'on applique une méthode transactionnelle de la marge nette basée sur les coûts, on utilise souvent les coûts complets, qui englobent tous les coûts directs et indirects imputables à l'activité ou à la transaction, en procédant à une répartition appropriée compte tenu des frais généraux de l'entreprise. La question se pose de savoir si et dans quelle mesure il est acceptable, dans des conditions de pleine concurrence, de répercuter sans marge une fraction significative des coûts du contribuable (coûts susceptibles d'être exclus du dénominateur de l'indicateur du bénéfice net). Il s'agit de déterminer dans quelle mesure une partie indépendante agissant dans des circonstances comparables accepterait de ne pas percevoir de marge sur une fraction des charges qu'elle engage. La réponse ne doit pas résulter d'une simple classification des charges en charges « internes » ou « externes », mais plutôt d'une analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle). Voir le paragraphe 7.34.

2.100. S'il s'avère conforme au principe de pleine concurrence de répercuter des coûts sans marge, une deuxième question concerne les conséquences sur la comparabilité et sur la détermination de l'intervalle de pleine concurrence. Puisqu'il faut comparer ce qui est comparable, si des coûts répercutés sans marge sont exclus du dénominateur de l'indicateur du bénéfice net du contribuable, les mêmes catégories de coûts devraient aussi être exclues du dénominateur de l'indicateur du bénéfice net du comparable. En pratique, des problèmes de comparabilité peuvent survenir lorsqu'on dispose d'informations limitées sur la ventilation des coûts des comparables.

2.101. En fonction des faits et circonstances du cas d'espèce, les coûts réels, les coûts standards ou les coûts prévisionnels peuvent constituer une base de coûts appropriée. L'utilisation des coûts réels peut être problématique parce que dans ce cas la partie testée n'est pas forcément incitée à contrôler ses coûts. Dans les accords entre parties indépendantes, il n'est pas rare que la méthode de rémunération intègre un objectif de réduction des coûts. Il arrive aussi, dans les accords de production entre entreprises indépendantes, que les prix soient fixés en fonction des coûts standards, et que toute diminution ou augmentation des coûts réels par rapport aux coûts standards soit attribuée au producteur. Lorsqu'ils reflètent les accords qui seraient conclus entre parties indépendantes, des mécanismes similaires pourraient être pris en compte dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette sur coûts. Voir au paragraphe 2.58 une discussion sur cette même question dans le cadre de la méthode du coût majoré.

2.102. L'utilisation de coûts prévisionnels peut aussi soulever un certain nombre de préoccupations lorsqu'il existe de grandes différences entre les coûts réels et les coûts prévisionnels. Des parties indépendantes ne fixeront vraisemblablement pas des prix sur la base de coûts prévisionnels sans se mettre d'accord sur les facteurs qui doivent être pris en compte pour déterminer le budget, sans examiner le rapport entre coûts prévisionnels et coûts réels les années précédentes et sans réfléchir au traitement à réserver aux circonstances imprévues.

#### B.3.4.3. Cas dans lesquels le bénéfice net est pondéré par rapport aux actifs

2.103. Le rendement des actifs (ou des capitaux) peut être une base appropriée dans les cas où les actifs (plutôt que les coûts ou le chiffre d'affaires) constituent un meilleur indicateur de la valeur créée par la partie testée, comme dans certaines activités de production à forte intensité d'actifs et dans les activités financières à forte intensité de capital. Lorsque l'indicateur est un bénéfice net sur actifs, seuls les actifs d'exploitation devraient être utilisés. Les actifs d'exploitation incluent les immobilisations corporelles dédiées à l'exploitation, dont les terrains et les bâtiments, les usines et les équipements, les immobilisations incorporelles utilisées dans l'exploitation de l'entreprise, comme les brevets et le savoir-faire, et les actifs du fonds de roulement tels que les stocks et les comptes clients (diminués des comptes fournisseurs). Les investissements et les liquidités ne constituent généralement pas des actifs d'exploitation en dehors du secteur financier.

2.104. Lorsque le bénéfice net est pondéré par rapport aux actifs, la question se pose de savoir comment évaluer les actifs, par exemple à valeur comptable ou valeur de marché. L'utilisation de la valeur comptable risquerait de fausser la comparaison entre les entreprises qui ont déjà amorti leurs actifs et celles qui possèdent des actifs plus récents en cours d'amortissement, et entre les entreprises qui utilisent des immobilisations incorporelles acquises et celles qui utilisent des actifs incorporels développés en interne. L'utilisation de la valeur de marché pourrait atténuer ce problème, bien qu'elle puisse aussi poser d'autres difficultés de fiabilité lorsque l'évaluation des actifs est incertaine, et puisse s'avérer extrêmement coûteuse et pesante, surtout pour les actifs incorporels. En fonction des faits et des circonstances spécifiques, il peut être possible d'opérer des ajustements afin d'améliorer la fiabilité de la comparaison. Le choix entre valeur comptable, valeur comptable corrigée, valeur de marché et autres méthodes possibles doit viser à trouver la mesure la plus fiable, en tenant compte de la taille et de la complexité de la transaction, ainsi que des coûts et des contraintes entraînés ; voir le chapitre III, section C.

#### B.3.4.4. Autres indicateurs possibles de bénéfice net

2.105. D'autres indicateurs du bénéfice net pourraient être appropriés en fonction des faits et des circonstances propres aux transactions. Selon le

secteur d'activité concerné et la transaction contrôlée examinée, il pourrait être utile d'examiner d'autres dénominateurs, dès lors que des données indépendantes sont susceptibles d'exister, par exemple : surface des points de vente, poids des produits transportés, effectifs, temps, distance, etc. Il n'y a pas de raison d'exclure l'utilisation de ces autres bases dès lors qu'elles fournissent une indication raisonnable de la valeur créée par la partie testée dans la transaction contrôlée, mais elles ne devraient être employées que s'il est possible d'obtenir des informations fiables sur des comparables pour étayer l'application de la méthode avec un tel indicateur de bénéfice net.

### *B.3.5. Les ratios de Berry*

2.106. Les « ratios de Berry » désignent des ratios de marge brute sur charges d'exploitation. Les intérêts et revenus divers sont généralement exclus du calcul de la marge brute; les dépréciations et amortissements peuvent être inclus ou non dans les charges d'exploitation, en fonction notamment des incertitudes potentielles qu'ils peuvent générer en matière d'évaluation et de comparabilité.

2.107. Le choix de l'indicateur financier approprié dépend des faits et des circonstances spécifiques, voir le paragraphe 2.82. Des préoccupations ont été exprimées selon lesquelles les ratios de Berry sont parfois utilisés dans des cas où ils ne sont pas appropriés, sans les précautions nécessaires pour la sélection et la détermination de toute méthode de prix de transfert et de l'indicateur financier. Voir le paragraphe 2.98 en ce qui concerne l'utilisation d'indicateurs sur coûts en général. Une difficulté usuelle qui se pose dans la détermination des ratios de Berry est qu'ils sont très sensibles à la classification comptable des coûts en tant que charges d'exploitation ou hors exploitation, ce qui peut poser des problèmes de comparabilité. En outre, les difficultés évoquées aux paragraphes 2.99-2.100 ci-dessus concernant les coûts répercutés sans marge valent aussi pour l'application des ratios de Berry. Pour qu'un ratio de Berry soit approprié pour tester la rémunération d'une transaction contrôlée (consistant par exemple en la distribution de produits), il faut que :

- La valeur des fonctions exercées dans la transaction contrôlée (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) soit proportionnelle aux charges d'exploitation,
- La valeur des fonctions exercées dans la transaction contrôlée (compte tenu des actifs employés et des risques assumés) ne soit pas sensiblement affectée par la valeur des produits distribués, c.-à-d. ne soit pas proportionnelle au chiffre d'affaires, et
- Le contribuable n'exerce pas, dans les transactions contrôlées, d'autres fonctions significatives (de production par exemple) qui devraient être rémunérées en utilisant une autre méthode ou un autre indicateur financier.

2.108. Une situation dans laquelle un ratio de Berry peut s'avérer utile concerne les activités intermédiaires dans lesquelles un contribuable achète des marchandises auprès d'une entreprise associée et les revend à d'autres entreprises associées. Dans un tel cas, la méthode du prix de revente peut alors ne pas être applicable compte tenu de l'absence de ventes sur le marché libre, et une méthode du coût majoré qui ajouterait une marge au coût des marchandises vendues peut ne pas être non plus appropriée si le coût des marchandises vendues correspond à des achats auprès de parties associées. En revanche, les charges d'exploitation engagées par un intermédiaire peuvent être raisonnablement indépendantes de la fixation des prix de transfert, sauf si elles sont sensiblement affectées par des facturations provenant d'une transaction contrôlée tels que des frais de siège, loyers ou redevances payés à une entreprise associée ; par conséquent, en fonction des faits et circonstances du cas d'espèce, un ratio de Berry peut éventuellement être un indicateur approprié, sous réserve des commentaires ci-dessus.

### *B.3.6. Autres conseils*

2.109. Bien que la question de l'utilisation de comparables non transactionnels ne concerne pas exclusivement la méthode transactionnelle de la marge nette, elle se pose de façon plus aigüe dans la pratique lorsqu'on applique cette méthode du fait qu'elle s'appuie beaucoup sur des comparables externes. Le problème se pose parce que les données publiques sont souvent insuffisantes pour permettre de déterminer les indicateurs du bénéfice net réalisé par des tiers au niveau de leurs transactions. C'est la raison pour laquelle la comparabilité entre la transaction contrôlée et les transactions comparables sur le marché libre doit être suffisante. Étant donné que les seules données disponibles sur les tiers sont souvent des données agrégées au niveau de l'ensemble de la société, les fonctions exercées par le tiers dans sa société prise globalement doivent être étroitement alignées sur celles exercées par la partie testée dans ses transactions contrôlées pour pouvoir être utilisées dans la détermination d'un résultat de pleine concurrence de la partie testée. L'objectif ultime est de déterminer un niveau de segmentation qui donne des comparables fiables pour la transaction contrôlée, en fonction des faits et des circonstances du cas d'espèce. Lorsqu'il est impossible, dans la pratique, de parvenir au niveau transactionnel idéal mentionné dans ces Principes, il n'en est pas moins important de s'efforcer de trouver les comparables les plus fiables (voir le paragraphe 3.2) en procédant aux ajustements adaptés sur la base des informations disponibles.

2.110. Voir en particulier les paragraphes 3.18-3.19 pour des indications concernants la partie testée, les paragraphes 3.55-3.66 sur l'intervalle de pleine concurrence, et les paragraphes 3.75-3.79 sur l'utilisation de données pluriannuelles.

#### ***B.4. Exemples d'application de la méthode transactionnelle de la marge nette***

2.111. À titre d'exemple, l'exemple de coût majoré mentionné au paragraphe 2.59 montre la nécessité d'ajuster la marge brute sur coûts réalisée sur ces transactions afin de parvenir à une comparaison cohérente et fiable. De tels ajustements peuvent être effectués sans difficultés lorsque les coûts correspondants peuvent être facilement analysés. Toutefois, lorsqu'on sait qu'un ajustement est nécessaire mais qu'il n'est pas possible d'identifier les coûts particuliers sur lesquels il doit porter, il peut néanmoins être possible d'identifier le bénéfice net sur la transaction et de s'assurer ainsi que la mesure a été effectuée d'une manière cohérente. Par exemple, si les dépenses de contrôle, les frais généraux et les dépenses administratives qui sont considérés comme faisant partie du coût de revient des biens vendus aux entreprises indépendantes X, Y et Z ne peuvent être identifiés de manière à ajuster la marge sur coûts dans le cadre d'une application fiable de la méthode du coût majoré, il peut être nécessaire d'examiner les indicateurs du bénéfice net en l'absence de comparaisons plus fiables.

2.112. Une approche similaire peut être nécessaire lorsqu'il existe des différences dans les fonctions exercées par les parties faisant l'objet de la comparaison. Supposons que les faits soient les mêmes que dans l'exemple cité au paragraphe 2.44 à l'exception du fait que ce sont les entreprises indépendantes comparables qui exercent la fonction additionnelle d'assistance technique et non l'entreprise associée, et que les coûts soient déclarés dans le coût des produits vendus sans pouvoir être identifiés séparément. En raison de différences dans les produits et les marchés, il peut ne pas être possible de trouver un prix comparable sur le marché libre, et une méthode du prix de revente ne serait pas fiable dans la mesure où la marge brute des entreprises indépendantes devrait être plus élevée que celle de l'entreprise associée pour faire apparaître ces fonctions supplémentaires et pour couvrir les coûts additionnels inconnus. Dans cet exemple, il pourrait être plus fiable d'examiner les marges nettes afin de déterminer la différence dans le prix de transfert qui correspond à la différence de fonctions. L'utilisation de marges nettes dans un tel cas doit tenir compte de la comparabilité et peut ne pas être fiable si les fonctions additionnelles ou des différences tenant au marché risquent d'avoir une incidence importante sur la marge nette.

2.113. Les faits sont les mêmes qu'au paragraphe 2.42. Toutefois, le montant des dépenses de garantie effectuées par le distributeur A s'avère impossible à évaluer de sorte qu'il n'est pas possible de procéder d'une manière fiable à l'ajustement de la marge brute de A de manière à ce qu'elle soit comparable à celle de B. Toutefois, s'il n'existe pas d'autres différences fonctionnelles importantes entre A et B et si l'on connaît le rapport entre le bénéfice net de A et son chiffre d'affaires, il peut être possible d'appliquer la méthode

transactionnelle de la marge nette à B en comparant la marge sur chiffre d'affaires de A à ses bénéfices nets à la marge calculée sur les mêmes bases pour B.

## C. Orientations relatives à la méthode transactionnelle de partage des bénéfices

### C.1. Contexte général

2.114. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices vise à obtenir des résultats conformes à des conditions de pleine concurrence ou à vérifier des résultats déclarés pour des transactions contrôlées de manière à s'approcher des résultats qui auraient été obtenus entre des entreprises indépendantes qui auraient conduit une ou plusieurs transactions comparables. Cette méthode identifie d'abord les bénéfices à répartir au titre des transactions contrôlées – les « bénéfices à considérer » – et les attribue ensuite aux différentes entreprises associées sur le fondement de critères économiquement valables, de manière à se rapprocher de la répartition des bénéfices qui aurait été convenue entre des entreprises indépendantes. Comme toutes les méthodes de calcul des prix de transfert, elle a pour objectif d'assurer que chaque entreprise associée perçoive les bénéfices qui correspondent à la valeur de sa contribution à la transaction, ainsi que la rémunération qui aurait été convenue entre des entreprises indépendantes en contrepartie d'une telle contribution. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices est particulièrement utile lorsque la rémunération revenant aux entreprises associées peut être déterminée avec plus de précision en considérant la part de leurs contributions respectives pour l'obtention des bénéfices générés par la ou les transactions plutôt qu'en utilisant une estimation plus directe de la valeur de ces contributions.

2.115. Dans la présente section, le terme « bénéfices » doit le plus souvent s'entendre comme pouvant désigner également des pertes. Plus précisément, lorsque la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est retenue comme étant la plus appropriée, elle doit s'appliquer de manière générale, et selon les mêmes modalités, que la ou les transactions examinées aient donné lieu à des bénéfices ou à des pertes à considérer. Une répartition asymétrique des bénéfices et des pertes (à savoir, l'application par les parties d'une règle de répartition différente selon le résultat de la transaction) peut être conforme aux conditions de pleine concurrence, cependant cette approche doit être utilisée avec précaution et documentée de manière appropriée.



## ***C.2. Dans quels cas une méthode transactionnelle de partage des bénéfices est-elle susceptible d'être la plus appropriée ?***

2.116. Comme indiqué au paragraphe 2.2, la première étape du calcul des prix de transfert consiste à retenir la méthode la plus appropriée dans le cas de figure examiné, en tenant compte des points forts et des faiblesses propres à chaque méthode, de sa pertinence au regard de la nature de la transaction contrôlée, telle que délimitée avec précision, de l'accès à des informations fiables (notamment sur des transactions comparables sur le marché libre) nécessaires à son application, et du degré de comparabilité entre les transactions contrôlées et non contrôlées. Voir également les paragraphes 2.4 à 2.7.

2.117. Les orientations présentées ci-après concernent la démarche à suivre pour établir si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la plus appropriée, y compris en identifiant certaines caractéristiques d'une transaction qui peuvent être pertinentes. Il convient toutefois de noter qu'il n'existe pas de critère universel pour établir dans quels cas une méthode de calcul des prix de transfert est la plus appropriée.

2.118. Si les Principes n'énoncent aucune obligation de conduire une analyse exhaustive ou de tester chaque méthode dans chaque cas de figure, le choix de la méthode « la plus appropriée » devrait tenir compte de la pertinence et de la fiabilité *relatives* de la méthode retenue par comparaison avec celles d'autres méthodes pouvant être utilisées.

### ***C.2.1. Forces et faiblesses de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices***

2.119. Le principal atout de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est d'offrir une solution dans les cas où les deux parties à la transaction apportent des contributions uniques et de valeur (par exemple, en apportant des actifs incorporels uniques et de valeur). Dans ce cas, des parties indépendantes pourraient effectivement fixer le prix de la transaction proportionnellement à leurs contributions respectives, et une méthode bilatérale pourrait donc être la plus appropriée. De plus, dans la mesure où ces contributions sont « uniques » et « de valeur », il n'existera pas de données comparables fiables qui permettraient d'établir la valeur de l'intégralité de la transaction de manière plus fiable au moyen d'une autre méthode. Dans de tels cas, l'allocation des bénéfices selon la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être fondée sur les contributions apportées par les entreprises associées, en fonction de la valeur relative de leurs fonctions, actifs et risques respectifs. Voir la section C.2.2 ci-après concernant la nature de la transaction.

2.120. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut également fournir une solution dans le cas d'opérations fortement intégrées, lorsqu'une méthode unilatérale ne serait pas appropriée. Voir la section C.2.2.2 ci-après.

2.121. Un autre atout de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices réside dans la souplesse qu'elle offre en prenant en compte des faits et circonstances spécifiques, voire uniques, qui sont propres aux entreprises associées et ne sont pas présents chez des entreprises indépendantes. En outre, lorsqu'il existe un degré élevé d'incertitude pour chacune des parties au regard d'une transaction, notamment lorsque qu'une transaction implique que toutes les parties assument conjointement une part des risques économiquement significatifs (ou qu'elles assument séparément de tels risques étroitement liés), la souplesse offerte par la méthode transactionnelle de partage des bénéfices permet de calculer, pour chaque partie, des bénéfices conformes au principe de pleine concurrence qui varient en fonction des incidences réelles des risques associés à la transaction.

2.122. Enfin, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices présente aussi l'avantage de procéder à une évaluation directe de toutes les parties à la transaction dans le cadre du calcul du prix de la transaction. En d'autres termes, les contributions de chaque partie à la transaction sont spécifiquement recensées et leurs valeurs respectives estimées pour déterminer la rémunération de pleine concurrence revenant à chaque partie au titre de la transaction.

2.123. Une faiblesse de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices tient à ses difficultés d'application. À première vue, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices apparaît plus accessible pour les contribuables et les autorités fiscales parce qu'elle a tendance à moins s'appuyer sur des informations concernant des entreprises indépendantes. Mais il peut s'avérer difficile pour les entreprises associées comme pour les autorités fiscales d'obtenir les informations détaillées nécessaires à une application fiable de la méthode. En outre, il peut être difficile de déterminer les produits et les charges relevant de l'ensemble des entreprises associées participant aux transactions contrôlées, car il faudrait pour cela établir les comptes sur une base commune et effectuer des ajustements liés aux différences de normes comptables et de devise. Par ailleurs, lorsqu'on applique la méthode transactionnelle de partage des bénéfices au bénéfice d'exploitation, il peut se révéler difficile d'identifier les dépenses d'exploitation se rattachant aux transactions analysées et de ventiler les coûts entre ces transactions et les autres activités des entreprises associées. Le choix des facteurs de partage des bénéfices appropriés peut également soulever des difficultés. Étant donné la nécessité de déterminer avec discernement chacun des paramètres d'application de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, il est particulièrement important de documenter l'approche retenue, notamment pour déterminer les bénéfices à considérer qui font l'objet de la répartition et pour justifier les facteurs de partage des bénéfices utilisés. Voir les sections C.4 et C.5 ci-après.

2.124. Il est parfois considéré que, dans la mesure où la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est rarement utilisée par des entreprises indépendantes, son application à des transactions contrôlées devrait rester rare. Lorsque cette méthode est considérée comme étant la plus appropriée, cet argument ne devrait pas être retenu, étant donné que les méthodes de calcul des prix de transfert n'ont pas nécessairement vocation à reproduire les comportements observés dans des conditions de pleine concurrence, mais plutôt à permettre d'établir et/ou de vérifier, pour des transactions contrôlées, des résultats qui satisfont au principe de pleine concurrence. En tout état de cause, lorsqu'il est établi que des parties indépendantes qui conduisent des transactions comparables appliquent entre elles une méthode de partage des bénéfices, cet élément devrait être pris en compte pour déterminer si une méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la plus appropriée en l'espèce. Voir paragraphe 2.129.

### *C.2.2. Nature de la transaction délimitée avec précision*

2.125. La délimitation précise de la transaction réelle est une étape importante pour déterminer si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être appliquée. Lors de cette étape, il convient de prendre en considération les relations commerciales et financières entre les entreprises associées, notamment au moyen d'une analyse des fonctions réalisées par chaque partie à la transaction, et de tenir compte du contexte dans lequel s'inscrivent les transactions contrôlées. En d'autres termes, la délimitation précise d'une transaction suppose une analyse bilatérale (voire multilatérale, lorsque plus de deux entreprises associées apportent leur contribution à une transaction), quelle que soit la méthode d'établissement des prix de transfert considérée en définitive comme la plus appropriée. (Voir la section D.1. et, plus précisément, la section D.1.2 du chapitre I de ces Principes.)

2.126. L'existence de contributions uniques et de valeur apportées par chaque partie à la transaction contrôlée est probablement l'indicateur qui dénote le plus clairement que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être appropriée. Le contexte de la transaction, notamment le secteur industriel auquel elle se rattache et les facteurs qui conditionnent la performance d'une entreprise dans celui-ci, peut être particulièrement pertinent pour évaluer les contributions des différentes parties et déterminer si ces contributions sont uniques et de valeur. Selon les faits et circonstances propres au cas d'espèce, il est possible de recenser d'autres indicateurs du fait que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la plus appropriée, comme un fort degré d'intégration des opérations commerciales auxquelles les transactions sont liées, et/ou le fait que les parties à la transaction assument conjointement des risques économiquement significatifs (ou qu'elles assument séparément de tels risques étroitement liés). Il convient de noter que ces indicateurs ne

s'excluent en rien mutuellement, et qu'il est même fréquent d'en observer plusieurs simultanément dans le même cas d'espèce.

2.127. Dans les cas de figure présentant des caractéristiques opposées, à savoir lorsque la délimitation précise de la transaction permet de conclure qu'une partie à la transaction accomplit exclusivement des fonctions simples, n'assume aucun risque économiquement significatif au regard de la transaction et n'apporte aucune contribution unique et de valeur de quelque autre manière, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices ne sera pas, en règle générale, appropriée puisqu'il est peu probable qu'une part des bénéfices (pouvant être affectée par la matérialisation de risques économiquement significatifs) représente un résultat conforme au principe de pleine concurrence au titre d'une telle contribution ou prise en charge de risques.

2.128. L'absence de transactions étroitement comparables entre entreprises indépendantes pouvant servir de référence pour définir la rémunération de pleine concurrence de la partie qui exerce les fonctions les moins complexes ne devrait pas, en soi, conduire à conclure que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la méthode la plus appropriée. Selon les faits et circonstances propres au cas d'espèce, le choix d'une méthode appropriée utilisant des transactions sur le marché libre qui soient suffisamment comparables, sans être identiques, à la transaction contrôlée peut conduire à des résultats plus fiables que l'utilisation inappropriée de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Voir les paragraphes 3.38 et 3.39 en ce qui concerne les limites relatives aux comparables disponibles. Voir également la section C.2.3.

2.129. Il peut également être utile d'examiner les pratiques habituelles du secteur concerné. À titre d'exemple, si des informations indiquent que des parties indépendantes utilisent fréquemment des approches de répartition des bénéfices dans des situations similaires, il conviendra d'envisager avec soin la possibilité que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices soit la plus appropriée pour l'évaluation des transactions contrôlées. Les pratiques habituelles du secteur peuvent ainsi dénoter le fait que chaque partie apporte des contributions uniques et de valeur et/ou signaler la présence d'une interdépendance étroite entre les parties. À l'inverse, si l'on observe que les parties indépendantes réalisant des transactions comparables utilisent d'autres méthodes pour établir leurs prix de transfert, cette information devra être prise en compte lors du choix de la méthode la plus appropriée.

#### C.2.2.1. Contributions uniques et de valeur apportées par chaque partie à la transaction

2.130. Les contributions des parties (par exemple, les fonctions exercées ou les actifs utilisés ou apportés) sont considérées comme « uniques et de valeur » lorsque : i) elles ne sont pas comparables aux contributions apportées par des parties indépendantes dans des circonstances comparables ; et ii) elles

constituent un facteur clé de création d'avantages économiques réels ou potentiels dans l'activité commerciale exercée. Ces deux conditions sont souvent liées : il est difficile d'identifier des contributions comparables aux contributions considérées précisément du fait que ces dernières constituent un facteur clé de création d'avantages économiques. Dans ce cas de figure, il est possible que les risques associés aux contributions uniques et de valeur apportées par chacune des parties ne puissent être contrôlés par la ou les autres parties à la transaction. Cela peut avoir des incidences sur la prise en charge des risques définie au regard de la délimitation précise de la transaction réelle. À titre d'exemple, lorsqu'un produit fini est constitué de deux composants clés mis au point et fabriqués par deux parties différentes, il est possible que chacune de ces parties apporte une contribution unique et de valeur, en termes de fonctions exercées et d'actifs incorporels utilisés, qui constitue un facteur clé d'obtention d'avantages économiques. (Voir également les paragraphes 6.50 à 6.58 et 6.133). Dans la pratique, il est possible qu'aucune de ces parties ne soit en mesure de contrôler les risques de mise au point au titre du produit fini dans son ensemble, mais qu'elles contrôlent conjointement les risques de mise au point et partagent les bénéfices à considérer résultant de leurs contributions respectives. Les principes exposés dans cette section sont illustrés par les exemples 1, 2, 3 et 4 de l'annexe II au chapitre II de ces Principes.

### Transactions impliquant des actifs incorporels uniques et de valeur

2.131. Lorsque chaque partie à la transaction est le propriétaire légal d'actifs incorporels uniques et de valeur importants pour réaliser la transaction, il conviendra d'examiner également si, dans le cadre précis de la transaction, chacune assume les risques économiquement significatifs liés à ces actifs incorporels, par exemple, les risques de mise au point, d'obsolescence, de droits d'auteur, responsabilité au titre des produits et exploitation (voir les paragraphes 6.65 à 6.68).

2.132. Comme indiqué dans les paragraphes 6.148, 6.149 et 6.152, dans certains cas, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être la plus appropriée pour évaluer un transfert d'actifs incorporels entièrement mis au point (et les droits sur de tels actifs) lorsqu'il n'est pas possible d'identifier des transactions entre entreprises indépendantes qui soient des comparables fiables. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut également être appropriée pour l'évaluation de transferts d'actifs incorporels partiellement mis au point. L'exemple 5 figurant à l'annexe II au chapitre II illustre ce point. Voir aussi les paragraphes 6.150 et 6.151. Dans le cas de transferts d'actifs incorporels difficiles à valoriser, il convient de se référer aux dispositions de la section D.4 du chapitre VI.

### C.2.2.2. Degré d'intégration élevé des opérations commerciales

2.133. Si un certain degré d'intégration des activités est observé dans la plupart des groupes d'entreprises multinationales, l'existence d'un degré d'intégration particulièrement élevé de certaines opérations commerciales signifie qu'il est opportun d'envisager l'application de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Un fort degré d'intégration indique que la manière dont une partie à la transaction exerce des fonctions, utilise des actifs et assume des risques est interdépendante de la manière dont une autre partie à la transaction exerce des fonctions, utilise des actifs et assume des risques, et qu'une évaluation qui serait limitée à une seule partie ne peut, par conséquent, donner de résultats fiables. À l'inverse, dans de nombreux cas d'intégration des opérations commerciales au sein d'une entreprise multinationale, la contribution d'au moins une partie à la transaction peut de fait être évaluée de manière fiable en prenant pour référence des transactions comparables entre entreprises indépendantes. À titre d'exemple, lorsque des activités complémentaires mais ponctuelles sont réalisées par les entités, il peut être possible de trouver des données comparables fiables, dans la mesure où les fonctions, actifs et risques associés à chaque étape ponctuelle peuvent être comparables à ceux de transactions sur le marché libre. Ces paramètres doivent être pris en compte lors du choix de la méthode de fixation des prix de transfert la plus appropriée pour chaque cas d'espèce. Les exemples 6 et 7 qui figurent à l'annexe II au chapitre II illustrent les principes du présent paragraphe.

2.134. Dans certains cas, des parties peuvent exercer des fonctions conjointement, utiliser des actifs en commun et/ou partager la prise en charge de risques à un point tel que leurs contributions respectives ne peuvent pas être évaluées isolément de celles des autres parties. À titre d'exemple, la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être appliquée à la commercialisation d'instruments financiers à l'international par des entreprises associées. Voir la partie III, section C, du Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables<sup>1</sup>.

2.135. Un autre cas de figure similaire se présente lorsque l'intégration entre les parties prend la forme d'un degré d'interdépendance élevé. Ainsi, des approches de partage des bénéfices peuvent être utilisées par des entreprises indépendantes qui ont conclu un accord à long terme en vertu duquel chaque partie a apporté une contribution significative (par exemple, un actif) dont la valeur dépend de la contrepartie à l'accord. Chaque partie qui apporte une contribution de ce type est ainsi dépendante de l'autre partie (ou la valeur de ses contributions dépend de manière significative des contributions de l'autre partie), et il est possible d'observer des modalités flexibles de fixation des prix qui tiennent compte de la matérialisation des risques assumés par chaque

1. OCDE (2010), *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables*.

partie en raison de sa dépendance à l'égard de l'autre, de telle sorte que le prix peut varier en fonction de ce paramètre.

2.136. Lorsque les opérations commerciales présentent un degré d'intégration élevé, il convient de déterminer dans quelle mesure les parties assument conjointement des risques économiquement significatifs ou assument séparément de tels risques étroitement liés. Ce point est important pour choisir la méthode la plus appropriée et, si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est considérée comme la plus appropriée, pour définir de quelle manière elle doit être appliquée, en particulier pour savoir s'il convient de répartir les bénéfices effectifs ou les bénéfices anticipés. Voir la section C.4.1 ci-après.

2.137. Le fait qu'une partie contribue au contrôle d'un risque économiquement significatif, alors même que ce risque est assumé par l'autre partie à la transaction, peut, dans certains cas, indiquer qu'il est approprié que la première partie se voie attribuer une partie des éventuelles retombées positives ou négatives associées à ce risque, proportionnellement à sa contribution au contrôle de celui-ci. Voir paragraphe 1.105. Néanmoins, le simple fait qu'une entité exerce des fonctions de contrôle au titre d'un risque ne conduira pas nécessairement à retenir la méthode transactionnelle de partage des bénéfices comme étant la plus appropriée en l'espèce.

2.138. En cas de contributions étroitement liées entre elles ou fortement interdépendantes, une approche globale pourra être nécessaire pour évaluer les contributions respectives des parties. En d'autres termes, un degré élevé d'intégration peut également influencer sur le fait de considérer les contributions des entreprises comme étant uniques et de valeur. Par exemple, une contribution unique apportée par une partie peut revêtir une valeur bien supérieure lorsqu'elle intervient en combinaison avec la contribution unique de l'autre partie. Les paragraphes 6.93 et 6.94 examinent de telles interactions entre des actifs incorporels. Voir également l'exemple 9 de l'annexe II au chapitre II.

### C.2.2.3. Parties qui assument conjointement des risques économiquement significatifs ou qui assument séparément des risques étroitement liés

2.139. La méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut se révéler la plus appropriée lorsque, au regard de la transaction délimitée avec précision, chaque partie à la transaction contrôlée partage la prise en charge d'un ou de plusieurs des risques économiquement significatifs en lien avec cette transaction (voir le paragraphe 1.95).

2.140. Elle peut également être la plus appropriée lorsque, au regard de la transaction délimitée avec précision, on observe que les différents risques économiquement significatifs liés à la transaction sont assumés séparément par les parties, mais que ces risques sont si étroitement liés et/ou corrélés

qu'il est impossible d'isoler de manière fiable les effets pour chaque partie d'une éventuelle matérialisation de ces risques. Voir l'exemple 10 présenté à l'annexe II au chapitre II.

2.141. La pertinence de cet indicateur pour motiver le choix de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices dépend en grande partie de la mesure dans laquelle les risques considérés sont économiquement significatifs, de telle sorte que l'attribution à chaque partie d'une part des bénéfices à considérer soit justifiée. Le fait qu'un risque revête, ou non, une signification sur le plan économique devrait être analysé en considérant leur importance au regard de l'obtention des bénéfices, effectifs ou anticipés, à considérer au titre des transactions contrôlées, plutôt qu'en se fondant sur leur importance pour une entreprise associée qui peut exercer d'autres activités que celles correspondant aux bénéfices à considérer.

2.142. Lorsque les parties partagent la prise en charge de risques économiquement significatifs ou assument séparément de tels risques étroitement liés, et lorsque la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est considérée comme la plus appropriée, il est probable que la répartition des bénéfices effectifs sera davantage justifiée que celle des bénéfices anticipés, dans la mesure où les bénéfices effectifs, c'est-à-dire le montant réel des bénéfices à considérer et à attribuer, rendent compte des effets de la matérialisation de risques pour chaque partie. À l'inverse, le partage des bénéfices anticipés tend à concentrer sur une seule partie la matérialisation des risques économiquement significatifs. En d'autres termes, les prix de transfert calculés – correspondant à une répartition des bénéfices effectifs ou anticipés – devraient correspondre à la délimitation précise de la transaction. Voir la section C.4.1 ci-après concernant la répartition des bénéfices effectifs et anticipés.

### *C.2.3. Disponibilité d'informations fiables*

2.143. En règle générale, on observera que la présence de facteurs indiquant que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la plus appropriée correspond à l'absence de facteurs indiquant qu'une autre méthode de détermination des prix de transfert – fondée entièrement sur des comparables – est la plus appropriée, conformément au paragraphe 2.2 de ces Principes. En d'autres termes, si des informations sur des comparables fiables concernant des transactions entre entreprises indépendantes sont disponibles pour évaluer la transaction dans son intégralité, il est peu probable que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices soit la plus appropriée. Toutefois, une absence de données comparables ne constitue pas un argument suffisant pour justifier le choix de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Voir le paragraphe 2.128.



2.144. Si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices peut être appliquée lorsqu'il n'existe pas de transactions comparables sur le marché libre, certaines informations relatives à des transactions entre entreprises indépendantes peuvent être utiles lors de l'application de cette méthode, notamment pour orienter la répartition des bénéfices à considérer (voir la section C.3.1.1) ou lorsqu'une analyse résiduelle est utilisée (voir la section C.3.1.2).

#### *C.2.4. Conclusions*

2.145. Cette section a présenté certaines caractéristiques de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, et décrit plusieurs indicateurs dont la présence peut signifier qu'elle est bien la méthode la plus appropriée, ainsi que plusieurs facteurs qui peuvent conduire à une conclusion inverse. Les orientations fournies en la matière n'ont pas la prétention d'être exhaustives, pas plus qu'elles ne sont contraignantes. La présence ou l'absence d'un ou de plusieurs des indicateurs décrits ici ne doit pas nécessairement conduire à la conclusion que la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est effectivement (ou n'est pas) la méthode la plus appropriée dans un cas particulier. Les faits et circonstances propres à chaque cas de figure doivent être pris en considération, et il est important de tenir compte des qualités et faiblesses relatives des diverses méthodes disponibles pour déterminer les prix de transfert.

### ***C.3. Orientations pour l'application de la méthode – Considérations générales***

2.146. L'objectif de ces Principes n'est pas de dresser une liste complète des modalités d'application de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. Ce sont les faits et circonstances du cas d'espèce et les informations disponibles qui détermineront l'application de la méthode. Quoi qu'il en soit, l'objectif primordial devra être de se rapprocher autant que possible de la répartition des bénéfices à laquelle il aurait été procédé si les parties avaient été des entreprises indépendantes.

2.147. Dans la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, les bénéfices à considérer doivent être répartis entre les entreprises associées sur une base économiquement valable s'approchant de la division des bénéfices qui aurait été escomptée et prévue dans un accord conclu dans des conditions de pleine concurrence. De manière générale, le calcul des bénéfices à considérer qu'il convient de répartir et la définition des clés de répartition doivent être :

- conformes aux conclusions de l'analyse fonctionnelle de la transaction contrôlée examinée et, en particulier, tenir compte de la prise en charge des risques économiquement significatifs par les parties, et
- susceptibles d'être mesurés de manière fiable.

2.148. En outre,

- Si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est utilisée dès l'origine pour fixer les prix de transfert dans le cadre de transactions contrôlées, on peut raisonnablement s'attendre à ce que la durée de l'accord et les critères ou facteurs de partage des bénéfices soient convenus préalablement à la transaction ;
- La personne qui applique la méthode transactionnelle de partage des bénéfices (qu'il s'agisse d'un contribuable ou de l'administration fiscale) doit être prête à expliquer en quoi cette méthode est la plus appropriée aux faits et circonstances du cas d'espèce ainsi que la manière dont elle est mise en œuvre, et en particulier les critères ou les facteurs de partage des bénéfices qui sont utilisés pour répartir les bénéfices à considérer ; et
- La méthode de détermination des bénéfices à considérer et des facteurs de partage des bénéfices doivent généralement être utilisés de manière cohérente sur la durée de l'accord, y compris au titre des années déficitaires, sauf si les raisons qui justifient d'appliquer des critères ou des facteurs de partage différents au cours du temps sont étayées par les faits et circonstances spécifiques du cas d'espèce et documentées.

### *C.3.1. Approches de partage des bénéfices*

2.149. Différentes approches peuvent être suivies pour appliquer la méthode transactionnelle de partage des bénéfices selon les caractéristiques des transactions contrôlées et la nature des informations disponibles. Comme indiqué précédemment, la méthode a pour objectif de répartir les bénéfices à considérer générés par des transactions contrôlées sur le fondement de critères économiquement valables, de manière à s'approcher des résultats qui auraient été obtenus entre des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Cela peut être fait en examinant les contributions respectives de chaque partie (« analyse des contributions »). Lorsque la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est la plus appropriée, mais qu'au moins une des parties apporte également des contributions moins complexes, pour lesquelles on dispose de transactions comparables sur le marché libre, il peut être opportun de conduire une « analyse résiduelle » en deux étapes.

#### *C.3.1.1. Analyse des contributions*

2.150. Dans le cadre d'une analyse des contributions, les bénéfices à considérer, à savoir les bénéfices totaux des transactions contrôlées objet de l'examen, sont répartis entre les entreprises associées de manière à obtenir une approximation raisonnable du partage que des entreprises indépendantes

auraient pu réaliser au titre de transactions comparables. Cette répartition peut s'appuyer sur des données comparables lorsqu'elles sont disponibles. Dans le cas contraire, elle devrait être fondée sur la valeur relative des contributions de chacune des entreprises associées prenant part aux transactions contrôlées, telle que déterminée à partir d'informations internes du groupe d'entreprises multinationales, afin de s'approcher de la répartition qui aurait pu être retenue par des entreprises indépendantes (voir la section C.5.2). Lorsque la valeur relative des contributions peut être mesurée, il peut ne pas être nécessaire de déterminer la valeur de marché effective des contributions de chaque partie.

2.151. Il peut être difficile de déterminer la valeur relative de la contribution de chacune des entreprises associées aux bénéfices à considérer et l'approche dépendra souvent des faits et circonstances de chaque cas. Une solution consiste à comparer la nature et l'intensité de la contribution de chacune des parties sous différentes formes (par exemple, prestations de services, dépenses de développement, actifs utilisés ou apportés, capital investi) et à fixer un pourcentage à partir de cette comparaison et de données extérieures de marché. Voir la section C.5 en ce qui concerne les modalités de répartition des bénéfices à considérer.

### C.3.1.2. Analyse résiduelle

2.152. Une analyse résiduelle peut être appropriée lorsque certaines des contributions des parties peuvent être évaluées de manière fiable au moyen d'une méthode unilatérale et de comparables, tandis que d'autres ne peuvent pas l'être. L'analyse résiduelle répartit les bénéfices à considérer, résultant des transactions contrôlées qui sont examinées, en deux catégories. Sont classés dans la première catégorie les bénéfices attribuables à des contributions pouvant être évaluées de manière fiable : généralement des contributions moins complexes pour lesquelles il existe des données comparables fiables. Habituellement, cette rémunération initiale est déterminée en appliquant l'une des méthodes traditionnelles fondées sur les transactions ou une méthode transactionnelle de marge nette, afin d'identifier la rémunération de transactions comparables entre entreprises indépendantes. Ainsi, elle ne prend généralement pas en compte le revenu procuré par une deuxième catégorie de contributions qui peuvent être uniques et de valeur et/ou attribuables à un degré d'intégration élevé ou à une prise en charge conjointe de risques économiquement significatifs. En règle générale, l'attribution du bénéfice résiduel entre les parties est fondée sur la valeur relative de la deuxième catégorie de contributions apportées par les parties, selon l'approche suivie pour appliquer l'analyse des contributions décrite précédemment, et conformément aux orientations figurant dans la section C.5.

2.153. L'exemple 11 présenté à l'annexe II au chapitre II illustre l'application d'une analyse résiduelle aux fins de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices.

#### ***C.4. Orientations pour l'application de la méthode – Détermination des bénéfices à répartir***

2.154. Les bénéfices à considérer et à attribuer selon la méthode transactionnelle de partage des bénéfices sont les bénéfices obtenus par les entreprises associées qui découlent des transactions contrôlées objet de l'examen. Il est essentiel d'identifier le niveau d'agrégation (voir les paragraphes 3.9-3.12). Pour déterminer quels sont les bénéfices à considérer, il est donc essentiel d'identifier au préalable, et de délimiter avec précision, les transactions devant être couvertes par la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, puis de recenser, pour chaque partie concernée, les produits et charges à considérer au titre de ces transactions. Voir la section C.4.2 ci-après. L'exemple 12 qui figure à l'annexe II au chapitre II illustre les principes énoncés dans cette section.

2.155. Lorsque les bénéfices à considérer regroupent les bénéfices de deux entreprises associées ou plus, les données financières pertinentes des parties à la transaction à laquelle s'applique le partage transactionnel des bénéfices doivent être converties selon une base commune (pratiques comptables et devises), puis combinées. Les normes comptables pouvant avoir des effets importants sur la détermination des bénéfices à attribuer, le choix des normes comptables devrait être effectué, lorsque le contribuable choisit d'utiliser la méthode transactionnelle de partage des bénéfices, préalablement à l'application de la méthode, et elles devraient être appliquées de manière cohérente pendant toute la durée de l'accord. Des divergences relatives aux normes comptables peuvent avoir des incidences sur la date de comptabilisation des produits, ainsi que sur le traitement des charges lors du calcul des bénéfices. Les divergences importantes entre les normes comptables utilisées par les parties devraient être identifiées et corrigées.

2.156. En l'absence de normes de comptabilité fiscale harmonisées, la comptabilité financière peut être le point de départ de la détermination des bénéfices à répartir. L'utilisation d'autres données financières (par exemple la comptabilité analytique) devrait être autorisée lorsqu'elles existent, qu'elles sont fiables, vérifiables et suffisamment détaillées au niveau transactionnel. Dans ce contexte, les comptes de résultat par ligne de produit ou par division au sein de l'entreprise pourraient s'avérer les plus utiles.

2.157. Toutefois, sauf dans les cas où la répartition des bénéfices concerne l'ensemble des activités de chaque partie, les données financières devront être dissociées et les attributions effectuées conformément aux transactions délimitées avec précision de sorte que les bénéfices relatifs aux contributions combinées apportées par les parties soient identifiés. À titre d'exemple, aux fins de la répartition des bénéfices entre un fournisseur de produits et une entreprise associée qui assure la commercialisation et la distribution des produits en Europe, le fournisseur devrait identifier les bénéfices découlant

de sa production de produits destinés au marché européen et exclure les bénéfices relatifs à la partie de sa production destinée à d'autres marchés. Cette opération, qui peut être relativement simple lorsque les mêmes produits sont fournis sur tous les marchés, peut se révéler plus complexe lorsque des produits différents, associés à des coûts de production différents ou à des technologies différentes, par exemple, sont fournis sur différents marchés. De même, si l'entreprise associée qui assure la commercialisation et la distribution des produits en Europe achète des produits auprès d'autres fournisseurs, elle devra dissocier ses données financières de manière à isoler les produits, les coûts et bénéfices qui se rapportent aux produits achetés auprès du fournisseur qui est son entreprise associée aux fins de la répartition des bénéfices. L'expérience semble indiquer que cette étape initiale de la répartition des bénéfices peut, dans certains cas, se révéler extrêmement complexe, et qu'il convient de documenter la méthode et les éventuelles hypothèses utilisées pour identifier les bénéfices qui se rattachent à la transaction examinée.

#### *C.4.1. Partage transactionnel des bénéfices effectifs ou des bénéfices anticipés*

2.158. Il convient que la détermination des bénéfices à répartir et la décision d'utiliser les bénéfices effectifs, les bénéfices anticipés, ou un assemblage des deux, soient conformes à la transaction délimitée avec précision. L'exemple 13 présenté à l'annexe II au chapitre II illustre les principes énoncés dans cette section.

2.159. Lorsque la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est considérée comme la plus appropriée, la répartition des bénéfices réels, c'est-à-dire ceux qui intègrent les effets de la matérialisation des risques économiquement significatifs, serait la décision appropriée uniquement si la délimitation précise de la transaction a établi que les parties assument conjointement les mêmes risques économiquement significatifs liés à l'opportunité commerciale motivant la transaction, ou qu'elles assument séparément de tels risques étroitement liés, et par conséquent, qu'elles devraient partager les bénéfices ou les pertes en résultant. Une telle prise en charge des risques peut être observée lorsque les opérations commerciales présentent un degré d'intégration élevé et/ou lorsque chaque partie apporte des contributions uniques et de valeur.

2.160. Dans d'autres cas de figure, si la méthode transactionnelle de partage des bénéfices se révèle être la plus appropriée (par exemple, parce que chaque partie à la transaction apporte des contributions uniques et de valeur), mais que l'une des parties ne prend pas part à la prise en charge des risques significatifs qui pourraient se matérialiser après la réalisation de la transaction, une répartition des bénéfices anticipés serait davantage appropriée. Voir également le scénario 1 de l'exemple 13 figurant à l'annexe II au chapitre II.

2.161. Lors de la mise en pratique d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices, il convient d'éviter les analyses rétrospectives. Voir le paragraphe 3.74. En d'autres termes, que l'on opte pour le partage transactionnel des bénéfices anticipés ou effectifs, en l'absence d'événements imprévisibles majeurs qui auraient conduit des parties indépendantes à renégocier l'accord, l'approche de répartition de ces bénéfices entre les entreprises associées, notamment la détermination des facteurs de partage des bénéfices, le calcul des bénéfices à considérer et tout ajustement ou toute prise en compte d'une circonstance imprévue, doit s'appuyer sur des informations qui étaient connues, ou raisonnablement prévisibles, par les entreprises associées au moment où les transactions ont été opérées. Ce principe doit être respecté même si, dans de nombreux cas, les montants réels ne peuvent être calculés qu'à l'issue d'un certain délai, par exemple lorsque le calcul utilise des facteurs de partage des bénéfices déterminés à l'origine en s'appuyant sur les bénéfices réels. Par ailleurs, il convient de rappeler que le point de départ de la délimitation d'une transaction est, en règle générale, le contrat écrit, puisqu'il peut rendre compte de l'intention des parties au moment de sa conclusion. Voir paragraphe 1.42.

#### *C.4.2. Différentes mesures des bénéfices*

2.162. Le plus souvent, les bénéfices à considérer aux fins de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices sont les bénéfices d'exploitation. Cette manière d'appliquer la méthode transactionnelle de partage des bénéfices assure qu'à la fois les bénéfices et les dépenses d'une entreprise multinationale sont attribués à l'entreprise associée appropriée, de manière cohérente. Néanmoins, en fonction de la délimitation précise de la transaction, il peut être approprié d'utiliser une autre mesure des bénéfices, comme les bénéfices bruts, avant de déduire les dépenses engagées par chaque partie ou attribuables à celle-ci (en excluant les dépenses déjà prises en compte). Dans ce cas, il faut s'assurer que les dépenses engagées par chaque partie, ou attribuables à celle-ci, sont conformes à la délimitation précise de la transaction, en particulier concernant les activités exercées et les risques assumés par chaque partie, et que l'attribution des bénéfices est, de même, conforme aux contributions apportées par les parties.

2.163. En d'autres termes, la mesure des bénéfices retenue aux fins de la répartition dépend de la délimitation précise de la transaction. Par exemple, si la délimitation précise de la transaction indique que les parties partagent non seulement la prise en charge des risques de marché, qui ont des effets sur le volume des ventes et les prix facturés, mais aussi celle des risques liés à la production ou à l'acquisition de biens et de services, qui ont des effets sur le montant des bénéfices bruts, il serait préférable d'utiliser comme base de répartition les bénéfices bruts. Dans ce cas de figure, les parties peuvent exercer des fonctions et utiliser des actifs de manière intégrée ou conjointement

en lien avec la production ou l'acquisition de biens et de services. Lorsque la délimitation précise de la transaction indique que les parties partagent, outre la prise en charge des risques de marché et de production, une autre catégorie de risques qui ont des effets sur le montant des dépenses d'exploitation, ce qui peut inclure des investissements dans des actifs incorporels, il sera préférable d'utiliser comme base de répartition les bénéfices d'exploitation. Dans ce cas, les parties peuvent exercer des fonctions de manière intégrée ou conjointement en lien avec l'ensemble de la chaîne de valeur.

2.164. Par exemple, deux entreprises associées, qui détiennent chacune leurs propres compétences spécialisées de production ainsi que des actifs incorporels uniques et de valeur, conviennent d'apporter en contribution ces actifs incorporels pour produire des produits innovants et complexes. La délimitation précise de la transaction indique que ces entreprises assument conjointement des risques liés à la réussite ou à l'échec de la commercialisation de ces produits. Toutefois, elles ne partagent pas la prise en charge des risques liés à leurs frais de vente et autres dépenses, qui sont en grande partie non intégrés. L'application d'une répartition des bénéfices fondée sur le bénéfice d'exploitation combiné, qui prend en compte toutes les dépenses des deux parties, conduirait potentiellement à répartir les effets de risques qui ne sont assumés que par une des parties. Dans ce cas, une répartition du bénéfice brut peut être plus approprié et plus fiable, dans la mesure où cette mesure des bénéfices tient compte des résultats des activités de vente et de production assurées conjointement par les parties et pour lesquelles elles partagent la prise en charge des risques associés. De même, lorsque des entreprises associées réalisent des activités commerciales à l'international qui présentent un degré d'intégration élevé, si la délimitation précise de la transaction réelle établit que la prise en charge partagée des risques et le degré d'intégration ne s'étend pas aux charges d'exploitation, il peut être approprié de répartir le bénéfice brut de chaque activité commerciale, puis de déduire de la part du bénéfice brut global attribué à chaque entreprise ses propres charges d'exploitation.

2.165. L'exemple 14 présenté à l'annexe II au chapitre II illustre les principes énoncés dans cette section.

### ***C.5. Partage des bénéfices***

2.166. Les bénéfices devraient être partagés selon une formule économiquement valable correspondant aux contributions relatives des parties à la transaction et permettant de se rapprocher de la répartition des bénéfices qui aurait été obtenue dans des conditions de pleine concurrence. La pertinence des transactions comparables sur le marché libre ou des données internes (voir la section C.5.2) et les critères utilisés pour obtenir une répartition des bénéfices conforme au principe de pleine concurrence dépendent des faits et circonstances propres au cas d'espèce. Par conséquent,

il n'est pas souhaitable d'établir une liste impérative de critères ou de facteurs de partage des bénéfices. Se reporter aux paragraphes 2.146-2.148 contenant des orientations générales sur la cohérence dans la détermination des facteurs de partage des bénéfices. En outre, il conviendrait que les critères ou facteurs employés pour attribuer les bénéfices :

- soient indépendants de la formulation de la politique en matière de prix de transfert, autrement dit s'appuient sur des données objectives (ventes à des parties indépendantes par exemple), et non sur des données liées à la rémunération de transactions contrôlées (ventes à des entreprises associées par exemple) ;
- soient vérifiables ; et
- soient étayés par des comparables, des données internes, ou les deux.

2.167. L'une des méthodes possibles consiste à attribuer les bénéfices en fonction de la répartition réellement constatée dans le cas de transactions comparables sur le marché libre. Voici des exemples possibles de sources de transactions sur le marché libre qui peuvent être utiles à la détermination des critères de partage des bénéfices, en fonction des faits et circonstances du cas d'espèce : des accords de co-entreprise entre parties indépendantes dans lesquelles les bénéfices sont partagés, comme des projets de développement dans les industries pétrolières et gazières ; des collaborations entre entreprises pharmaceutiques ; des accords concernant des activités conjointes de commercialisation ou de promotion ; des accords entre des labels de musique indépendants et des artistes musicaux ; des accords entre parties indépendantes dans le secteur des services financiers ; etc.

2.168. Il peut toutefois se révéler difficile de trouver des données comparables fiables susceptibles d'être utilisées de cette manière. Des données externes sur le marché peuvent néanmoins être utiles dans le cadre d'une analyse de partage des bénéfices pour évaluer les contributions que chacune des entreprises associées apporte aux transactions. En effet, on part de l'hypothèse que des parties indépendantes auraient partagé les bénéfices à considérer proportionnellement à la valeur de leurs contributions respectives à la réalisation des bénéfices générés par la transaction. Ainsi, lorsqu'on ne dispose pas d'éléments plus directs sur la manière dont des parties indépendantes auraient, dans des circonstances comparables, partagé les bénéfices réalisés dans le cadre de transactions comparables, la répartition des bénéfices peut être fondée sur les contributions relatives des parties, mesurées selon les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés.



### *C.5.1. Facteurs de partage des bénéfices*

2.169. Comme indiqué précédemment, on peut supposer que des parties indépendantes partagent les bénéfices en fonction de leurs contributions relatives à la réalisation de ces bénéfices. La répartition des bénéfices selon la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est généralement effectuée à l'aide d'un ou de plusieurs facteurs de partage des bénéfices. L'analyse fonctionnelle et l'analyse du contexte dans lequel les transactions ont lieu (notamment le secteur d'activité et les conditions d'ensemble) sont essentielles pour déterminer les facteurs à utiliser pour le partage des bénéfices et pour établir la pondération de ces facteurs dans les cas où on en utilise plusieurs. La détermination du ou des facteurs de partage des bénéfices appropriés devrait correspondre aux contributions à la création de valeur résultant de la transaction. Les exemples 15 et 16 qui figurent dans l'annexe II au chapitre II illustrent les principes énoncés dans cette section.

2.170. Selon les faits et circonstances propres au cas d'espèce, le facteur peut être un chiffre (répartition 30%-70% par exemple en fonction des éléments dont on dispose sur un partage similaire appliqué entre des parties indépendantes dans le cadre de transactions comparables) ou une variable (valeur relative des contributions des parties à la commercialisation par exemple, ou autres facteurs dont il sera question plus loin) qui peut être obtenue à partir d'un seul facteur de partage des bénéfices d'après une formule pondérée associant plusieurs facteurs.

2.171. Des facteurs de partage des bénéfices fondés sur les actifs ou le capital (tels que les actifs d'exploitation, immobilisations (actifs de production, actifs de distribution, actifs informatiques), actifs incorporels) ou sur les coûts (comme la part relative des dépenses et/ou des investissements dans des secteurs clés comme la recherche-développement, l'ingénierie, la commercialisation) peuvent être utilisés lorsqu'ils rendent compte des contributions relatives des parties à la réalisation des bénéfices partagés et peuvent faire l'objet d'une évaluation fiable. Il convient de noter que si les coûts ne constituent parfois qu'une mesure de piètre qualité de la valeur des actifs ayant contribué à la réalisation des bénéfices (voir le paragraphe 6.142), les coûts relatifs supportés par les parties peuvent en revanche être un indicateur raisonnable de la valeur relative de leurs contributions respectives lorsque celles-ci sont de nature similaire (voir les paragraphes 8.27-8.28).

2.172. D'autres facteurs de partage des bénéfices peuvent se révéler appropriés dans certaines circonstances, notamment le chiffre d'affaires marginal généré ou la rémunération des salariés (selon le nombre de personnes associées aux fonctions clés qui donnent de la valeur à la transaction, par exemple en relation avec les échanges mondiaux sur les marchés d'instruments financiers). Dans d'autres cas, les effectifs, ou le temps passé par une certaine catégorie d'employés possédant des compétences similaires et exerçant des

responsabilités similaires peuvent être utilisés, dès lors que la variable ainsi retenue présente une corrélation élevée et relativement stable avec la création de valeur représentée par les bénéfices à considérer. Les orientations énoncées dans cette section ne sauraient être considérées comme constituant une liste exhaustive des facteurs de partage des bénéfices envisageables. D'autres facteurs peuvent être utilisés, dès lors qu'ils permettent d'aboutir à des résultats conformes au principe de pleine concurrence pour toutes les parties concernées.

2.173. En dehors du fichier local, qui devrait contenir une analyse fonctionnelle détaillée du contribuable et des entreprises associées à considérer, le fichier principal du groupe multinational pourrait être une source d'informations utiles pour déterminer les facteurs de partage des bénéfices appropriés. Comme indiqué à l'annexe I au chapitre V, il conviendrait que le fichier principal comporte des informations sur les facteurs importants de création de bénéfices, sur les principales contributions à la création de valeur des entités du groupe et sur les principaux actifs incorporels du groupe. Il y a lieu cependant de ne pas perdre de vue que le fichier principal a uniquement vocation à offrir un aperçu général des activités d'un groupe multinational, et non des informations fines ou détaillées sur toutes les transactions du groupe.

#### *C.5.2. Recours à des données provenant du contribuable sur ses propres activités (données internes)*

2.174. Lorsqu'on ne dispose pas de données suffisamment fiables relatives à des transactions comparables sur le marché libre pour étayer la répartition des bénéfices à considérer, il convient de s'en remettre à des données internes qui constituent un moyen fiable d'établir ou de vérifier que la répartition des bénéfices est conforme au principe de pleine concurrence. Le type de données internes pertinentes dépend des faits et circonstances et doit répondre aux conditions énoncées dans cette section et en particulier aux paragraphes 2.147, 2.148 et 2.166. Elles seront fréquemment extraites de la comptabilité analytique ou de la comptabilité financière du contribuable.

2.175. Lorsqu'on utilise un facteur de partage des bénéfices fondé sur les actifs par exemple, celui-ci peut reposer sur des données extraites des bilans des parties à la transaction. Il est fréquent que tous les actifs des contribuables ne soient pas liés à une transaction donnée, et qu'en conséquence, des travaux d'analyse soient nécessaires pour que le contribuable établisse un bilan « transactionnel » qui sera utilisé dans le cadre de l'application de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. En outre, il arrive que certains actifs, notamment des actifs incorporels développés en interne, n'apparaissent pas du tout au bilan et doivent donc être évalués séparément. À cet égard, les techniques d'évaluation, notamment celles fondées sur la valeur actualisée des flux de revenus ou de trésorerie futurs susceptibles d'être tirés de l'exploitation

des actifs incorporels, peuvent se révéler très utiles. Voir la section D.2.6.3 du chapitre VI de ces Principes. Se reporter également au paragraphe 2.104 pour une réflexion sur la valorisation des actifs dans le contexte de la méthode transactionnelle de la marge nette selon laquelle le bénéfice net est pondéré en fonction des actifs, qui est également pertinente pour la valorisation des actifs dans le contexte d'une méthode transactionnelle de partage des bénéfices lorsqu'on utilise un facteur de partage des bénéfices fondé sur les actifs.

2.176. De même, lorsqu'on utilise des facteurs de partage des bénéfices fondés sur les coûts en s'appuyant sur des données extraites des comptes de résultat des contribuables, il peut aussi être nécessaire d'établir des comptes par transaction faisant apparaître les charges liées à la transaction contrôlée considérée et celles qui doivent être exclues de la détermination du facteur de partage des bénéfices. Le type de dépenses pris en compte (salaires, amortissements, etc.) ainsi que les critères utilisés pour déterminer si une dépense donnée est liée à la transaction examinée, ou si en revanche elle concerne d'autres transactions du contribuable (par exemple, d'autres lignes de produits non concernées par ce partage de bénéfices) doivent être appliqués de façon cohérente pour toutes les parties à la transaction.

2.177. Les données internes peuvent aussi être utiles lorsque le facteur de partage des bénéfices repose sur la comptabilité analytique, notamment sur le coût des effectifs participant à certains aspects de la transaction ou sur le temps consacré par un certain groupe de salariés à certaines tâches, etc.

2.178. Les données internes sont essentielles pour estimer les valeurs des contributions respectives des parties à la transaction contrôlée. La détermination de ces valeurs devrait s'appuyer sur une analyse fonctionnelle, prenant en compte toutes les fonctions, actifs et risques économiquement significatifs qui représentent les contributions des parties à la transaction contrôlée. Lorsque le bénéfice est réparti en fonction d'une évaluation de l'importance relative des fonctions, actifs et risques pour la création de valeur ajoutée de la transaction contrôlée, cette évaluation doit être étayée par des données objectives fiables afin d'en limiter le caractère arbitraire. Une attention particulière doit être accordée à l'identification des contributions pertinentes des actifs incorporels et de valeur et de la prise en charge de risques économiquement significatifs ainsi qu'à l'importance, la pertinence et la mesure des facteurs qui en sont à l'origine.

### *C.5.3. Exemples de facteurs de partage des bénéfices*

#### C.5.3.1. Facteurs de partage des bénéfices fondés sur les actifs

2.179. On peut utiliser des facteurs de partage des bénéfices fondés sur les actifs et le capital lorsqu'il existe une corrélation forte entre les actifs, corporels ou incorporels, ou le capital investi et la création de valeur dans le contexte de la transaction contrôlée. Pour qu'un facteur de partage des bénéfices soit significatif, il doit être appliqué de façon cohérente à toutes les parties à la transaction. Se reporter au paragraphe 2.104 pour une réflexion sur les problèmes de comparabilité que pose la valorisation des actifs dans le contexte de la méthode transactionnelle de la marge nette, réflexion qui est également valable dans le contexte de la méthode transactionnelle de partage des bénéfices. L'exemple 15 présenté à l'annexe II au présent chapitre illustre les principes énoncés dans cette section.

2.180. Lorsqu'une ou plusieurs parties à une transaction pour laquelle la méthode transactionnelle de partage des bénéfices est jugée la plus appropriée apporte une contribution sous la forme d'actifs incorporels, leur identification et leur valorisation peut soulever des questions épineuses. Les orientations relatives à l'identification et à la valorisation des actifs incorporels figurent au chapitre VI de ces Principes. Voir également les exemples figurant à l'annexe I au chapitre VI « Exemples illustrant les principes relatifs aux actifs incorporels ».

#### C.5.3.2. Facteurs de partage des bénéfices fondés sur les coûts

2.181. Un facteur de partage des bénéfices fondé sur les coûts peut se révéler approprié lorsqu'il est possible de mettre en évidence une corrélation forte entre les dépenses relatives supportées et la valeur relative qu'elles ont contribué à créer. Les dépenses de commercialisation peuvent par exemple être un facteur approprié pour les entités chargées de la distribution/commercialisation lorsque la publicité produit des actifs incorporels commerciaux uniques et de valeur, notamment dans le cas de biens de consommation pour lesquels la publicité influe sur la valeur des actifs incorporels de commercialisation. Les dépenses de recherche-développement peuvent se révéler être une donnée adaptée dans le cas de fabricants lorsqu'elles concernent le développement d'actifs incorporels uniques et de valeur comme des brevets. En revanche, si par exemple chaque partie apporte des actifs incorporels de valeur différents, l'utilisation d'un facteur fondé sur les coûts ne se justifie plus sauf si les coûts constituent une mesure fiable de la valeur relative de ces actifs incorporels ou si les coûts peuvent être pondérés en fonction des risques pour obtenir une mesure fiable de leur valeur relative. Même lorsque la contribution de chaque partie se compose du même type d'actifs incorporels, la pondération en fonction des risques est un

aspect qu'il convient de prendre en considération. Quand par exemple le risque d'échec à un stade précoce du développement est plusieurs fois supérieur au risque d'échec à un stade plus avancé ou quand il s'agit d'apporter des améliorations supplémentaires à un concept qui a déjà fait ses preuves, alors les coûts supportés à un stade précoce du processus se verront attribuer un coefficient de pondération supérieur à celui attribué aux coûts supportés à un stade ultérieur ou à celui attribué aux améliorations supplémentaires. La rémunération des salariés peut être une donnée pertinente dans des situations où les fonctions mettant en jeu les compétences et l'expérience du personnel sont le principal facteur qui génère les bénéfices à considérer.

2.182. Lorsqu'on cherche à recenser et à appliquer des facteurs de partage des bénéfices fondés sur les coûts, il se peut que l'on ait à se pencher sur un certain nombre de questions. Premièrement, il peut y avoir des différences entre les parties au regard de l'échelonnement des dépenses. Il arrive par exemple que les frais de recherche-développement qui sont pertinents pour valoriser la contribution d'une partie soient supportés sur plusieurs années alors que les dépenses supportées par l'autre partie se rapportent à l'exercice en cours. Il peut en conséquence se révéler nécessaire de procéder, outre à une pondération en fonction des risques telle que décrite au paragraphe 2.181, à une actualisation des coûts historiques (comme il en sera question plus loin). Il faut parfois isoler les coûts pertinents parmi un ensemble de coûts qu'il faut analyser et affecter aux contributions à la transaction qui donne lieu à un partage des bénéfices. Il peut arriver par exemple que les coûts de commercialisation supportés et comptabilisés concernent plusieurs lignes de produits alors que la transaction donnant lieu à un partage des bénéfices ne concerne qu'une seule ligne de produits. Lorsque les économies de localisation conservées par un ou plusieurs membres du groupe multinational représentent une contribution significative à la réalisation des bénéfices et lorsqu'elles concernent des coûts qui sont pris en compte dans le calcul des bénéfices à attribuer, alors le partage des bénéfices doit être opéré en tenant compte de la manière dont des parties indépendantes auraient conservé ces économies de localisation, conformément aux orientations figurant dans la section D.6 du chapitre I. Les facteurs de partage des bénéfices fondés sur les coûts peuvent varier sensiblement en fonction de différences et d'évolutions dans la classification comptable des coûts. Il est donc nécessaire d'isoler clairement au préalable les coûts qui seront pris en compte pour la détermination du facteur de partage des bénéfices et de définir ce facteur de façon cohérente pour toutes les parties.

2.183. Dans certains cas, une question essentielle pour la fiabilité des facteurs de partage des bénéfices fondés sur les coûts est la détermination de la période pertinente au titre de laquelle les éléments permettant de déterminer les facteurs de partage des bénéfices (actifs, dépenses, etc.) doivent être pris en considération. La difficulté provient du fait qu'il peut exister un décalage

entre la période où les charges sont encourues et celle où la valeur est créée, et qu'il est parfois difficile de décider quelle période utiliser. Par exemple, dans le cas d'une clé de répartition fondée sur les coûts, les charges d'une seule année peuvent convenir dans certains cas, mais dans d'autres il peut être plus approprié d'utiliser les charges cumulées (le cas échéant après déduction des coûts de dépréciation et d'amortissements) de l'année en cours et des années précédentes. En fonction des faits et circonstances du cas d'espèce, cette décision peut avoir un impact important sur le partage des bénéfices entre les parties. Comme indiqué plus haut à la section C.5.1, le choix du facteur de partage des bénéfices doit être adapté aux circonstances propres au cas d'espèce et offrir une approximation fiable de la répartition des bénéfices qui aurait été convenue entre des parties indépendantes. Les principes exposés dans cette section sont illustrés par l'exemple 16 de l'annexe II au chapitre II de ces Principes.

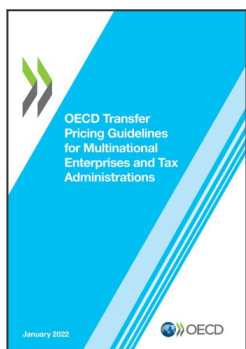
#### **D. Les méthodes transactionnelles de bénéfices : conclusions**

2.184. Les paragraphes 2.1-2.12 fournissent des lignes directrices sur le choix de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée aux circonstances du cas d'espèce.

2.185. Comme indiqué dans ces Principes, la méthode transactionnelle de la marge nette suscite des préoccupations, notamment parce qu'elle est parfois appliquée sans prendre correctement en compte les différences qui doivent l'être entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre qui font l'objet de la comparaison. De nombreuses juridictions craignent que les garde-fous mis en place pour les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions soient ignorés dans l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette. Par conséquent, lorsque des différences quant aux caractéristiques des transactions faisant l'objet de la comparaison ont une incidence sensible sur les indicateurs du bénéfice net utilisés, la méthode transactionnelle de la marge nette ne devra pas être mise en œuvre sans apporter des correctifs pour tenir compte de ces différences. On se reportera à cet égard aux paragraphes 2.74-2.81, qui ont trait au standard de comparabilité pour la méthode transactionnelle de la marge nette.

2.186. Le fait que l'on reconnaisse que l'utilisation de méthodes transactionnelles de bénéfices peut être nécessaire n'implique pas que des entreprises indépendantes les utiliseraient pour fixer leurs prix. Comme pour toute autre méthode, il est important de maintenir la possibilité de calculer les ajustements corrélatifs appropriés lorsqu'on utilise des méthodes transactionnelles de bénéfices, en tenant compte du fait que, dans certains cas, ces ajustements corrélatifs peuvent être déterminés sur une base agrégée, conformément aux principes d'agrégation qui figurent aux paragraphes 3.9-3.12.

2.187. En tout état de cause, la prudence sera de rigueur pour déterminer si une méthode transactionnelle de bénéfices peut, lorsqu'elle est appliquée à un aspect particulier d'une affaire, permettre d'obtenir un résultat de pleine concurrence, seule ou en combinaison avec une méthode traditionnelle fondée sur les transactions. Cette question ne saurait en définitive qu'être réglée au cas par cas, compte tenu des forces et des faiblesses qui ont été signalées pour les diverses méthodes transactionnelles de bénéfices, de l'analyse de comparabilité (et notamment fonctionnelle) des parties à la transaction, ainsi que de la disponibilité et la fiabilité de données comparables. En outre, ces conclusions supposent que le système fiscal des juridictions soit suffisamment élaboré, avant d'appliquer ces méthodes.



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

DOI: <https://doi.org/10.1787/f8270d58-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>.