

## *Préface*

1. Le rôle des entreprises multinationales dans le commerce mondial connaît un développement spectaculaire depuis l'adoption de ces Principes en 1995, qui tient en partie au rythme de plus en plus rapide de l'intégration des économies nationales et du progrès technologique, notamment dans le domaine des communications. La croissance des entreprises multinationales pose des problèmes de plus en plus complexes aux administrations fiscales et aux entreprises multinationales elles-mêmes, car les règles d'imposition de ces entreprises, différentes selon les juridictions, ne peuvent être considérées isolément, mais doivent être analysées dans un contexte international plus large.

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

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

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

5. Fondamentalement, les compétences fiscales revendiquées par chaque juridiction varient selon que le système d'imposition est fondé sur

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

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

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

8. Les principes d'imposition des entreprises multinationales évoqués ci-dessus sont énoncés dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (Modèle de Convention fiscale de l'OCDE), qui constitue la base du vaste réseau de conventions bilatérales concernant l'impôt sur le revenu conclues entre les pays membres de l'OCDE, d'une part,

et entre ces pays et les pays non membres d'autre part. Ces principes figurent également dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

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

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

11. Dans l'application des principes d'imposition des entreprises multinationales exposés ci-dessus, l'une des questions les plus difficiles qui se soit posée concerne la fixation de justes prix de transfert. Les prix de transfert sont les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées. Dans le cadre de ces Principes, une « entreprise associée » est une entreprise qui remplit les conditions précisées à l'article 9, paragraphes 1a) et 1b) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Selon ces conditions, deux entreprises sont associées si l'une d'elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si « les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital » des deux entreprises (c'est-à-dire que les deux entreprises sont soumises à un contrôle commun). Les questions qui sont abordées dans les présents Principes se posent également dans le contexte du traitement des établissements comme indiqué dans le *Rapport sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables* adopté par le Conseil de l'OCDE en juillet 2010, et qui remplace le rapport de l'OCDE *Modèle de Convention fiscale : Attribution de revenus aux établissements stables* (1994). Des indications utiles sont également fournies dans le rapport de l'OCDE *L'Évasion et la fraude fiscales internationales* (1987).

12. Si les prix de transfert sont importants aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, c'est parce qu'ils déterminent, dans une

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

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

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

15. Les pays membres de l'OCDE demeurent attachés au principe de pleine concurrence, tel qu'il est exprimé dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (et dans les conventions bilatérales qui les obligent à respecter ce principe) et dans le rapport de 1979. Ces Principes portent sur l'application du principe de pleine concurrence pour déterminer les prix de transfert des entreprises associées. Ces Principes visent à aider les administrations fiscales (des pays membres de l'OCDE comme des pays non membres) et les entreprises multinationales, en indiquant les moyens permettant de trouver une solution satisfaisante aux problèmes de prix de transfert, de manière à réduire au minimum les conflits entre administrations fiscales ainsi qu'entre les administrations fiscales et les entreprises multinationales, et d'éviter des

contentieux coûteux. Ces Principes analysent les méthodes pouvant être mises en œuvre pour déterminer si les conditions qui régissent les relations commerciales et financières au sein d'une entreprise multinationale répondent au principe de pleine concurrence et examinent l'application pratique de ces méthodes. Ils contiennent également une analyse de la méthode de répartition globale selon une formule préétablie.

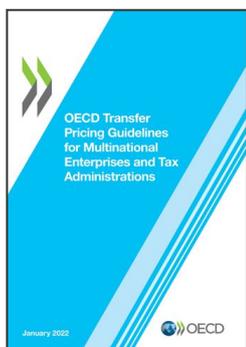
16. Les pays membres sont encouragés à suivre ces principes dans leurs pratiques internes en matière de prix de transfert, et les contribuables sont invités à les suivre dans l'évaluation de la conformité de leurs prix de transfert au principe de pleine concurrence en vue de l'imposition. Les administrations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

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

18. Dans la recherche d'un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des administrations fiscales selon des modalités qui soient équitables pour toutes les parties en présence, il est nécessaire de tenir compte de tous les éléments qui interviennent dans la fixation d'un prix de transfert. L'un de ces éléments est de déterminer à qui incombe la charge de la preuve. Dans la plupart des juridictions, cette charge incombe à l'Administration, qui doit démontrer d'emblée que le prix fixé par le contribuable est incompatible avec le principe de pleine concurrence. Il faut cependant noter que, même dans un tel cas, l'administration fiscale pourrait encore normalement obliger le contribuable à produire ses pièces justificatives concernant les transactions entre entreprises associées en vue de lui permettre d'effectuer sa vérification. Dans d'autres juridictions, la charge de la preuve peut incomber au contribuable à certains égards. Certains pays membres de l'OCDE estiment que l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE établit des règles en matière de charge de la

preuve dans les affaires de prix de transfert qui l'emportent sur toutes dispositions nationales contraires. Toutefois, d'autres pays estiment que l'Article 9 ne fixe pas de règles en matière de charge de la preuve (cf. paragraphe 4 des Commentaires sur l'Article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE). Quelle que soit la partie à qui incombe la charge de la preuve, il faudrait rechercher si l'attribution de cette charge est équitable compte tenu des autres caractéristiques du système fiscal de la juridiction qui ont une incidence sur l'application des dispositions régissant les prix de transfert, y compris en matière de règlement des différends. Ces caractéristiques comprennent les pénalités, les procédures de vérification, les procédures de recours administratif, les dispositions régissant le paiement d'intérêts sur les impôts dus et les remboursements, l'obligation éventuelle d'effectuer le paiement d'impôt correspondant au redressement avant de contester un redressement, les règles de prescriptions et la notification préalable éventuelle des dispositions applicables. Il ne faut pas utiliser l'une ou l'autre de ces règles, notamment en ce qui concerne la charge de la preuve, pour justifier des assertions sans fondement concernant les prix de transfert. Certains de ces points sont examinés plus en détail au chapitre IV.

19. Les présents Principes sont consacrés aux principales questions de principe qui se posent dans le domaine des prix de transfert. Le Comité des affaires fiscales a l'intention de poursuivre ses travaux dans ce domaine. Une révision des chapitres I-III et un nouveau chapitre IX ont été approuvés en 2010, reflétant les travaux entrepris par le Comité des affaires fiscales sur les questions de comparabilité, les méthodes transactionnelles de profits et les aspects prix de transfert des réorganisations d'entreprises. En 2013, les orientations relatives aux régimes de protection ont également été révisées afin d'indiquer clairement que, s'ils sont bien conçus, les régimes de protection peuvent contribuer à alléger la charge de conformité et procurer une certitude accrue aux contribuables. En 2016, ces Principes ont été profondément remaniés afin de prendre en compte les précisions et modifications adoptées dans le Rapport de 2015 sur les Actions 8-10 du BEPS, *Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur* et dans le Rapport sur l'Action 13, *Documentation des prix de transfert et Déclaration pays par pays*. En 2018, une révision des orientations relatives à la méthode transactionnelle de partage des bénéfices dans le chapitre II a été adoptée, ainsi comme un nouveau annexe au chapitre VI qui fournit des instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche aux actifs incorporels difficiles à valoriser. Enfin, en 2020, un nouveau chapitre X a été ajouté à ces Principes pour incorporer les instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières. Le Comité a l'intention d'examiner régulièrement les expériences des pays membres de l'OCDE et de juridictions non membres sélectionnés en ce qui concerne l'application du principe de pleine concurrence afin d'identifier les domaines dans lesquels des travaux supplémentaires pourraient être nécessaires.



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

DOI: <https://doi.org/10.1787/7d9796a5-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>.