COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 19.9.2012
COM(2012) 516 final

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN, AU CONSEIL ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN

concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre juillet 2010 et juin 2012 et les propositions connexes
1. Rapport sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert et
2. Rapport sur les accords de répartition des coûts portant sur les services non générateurs de biens incorporels (BI)

COMMUNICATION DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPÉEN, AU CONSEIL ET AU COMITÉ ÉCONOMIQUE ET SOCIAL EUROPÉEN

concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert entre juillet 2010 et juin 2012 et les propositions connexes
1. Rapport sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert et
2. Rapport sur les accords de répartition des coûts portant sur les services non générateurs de biens incorporels (BI)

1. INTRODUCTION

Il est communément admis que l'intensification de la mondialisation entraîne des problèmes pratiques tant pour les entreprises multinationales que pour les administrations fiscales lorsqu'il s'agit d'estimer le prix, à des fins fiscales, des transactions transfrontières entre entreprises associées. L'approche adoptée par les États membres de l'Union européenne (EM) afin d'évaluer correctement le prix de ces transactions est fondée sur le principe de pleine concurrence (PPC)[1], lequel repose sur une comparaison entre les conditions appliquées par des entreprises associées et les conditions qui auraient été appliquées entre des entreprises indépendantes.

Toutefois, l'interprétation et l'application du PPC varient tant entre les différentes administrations fiscales qu'entre les administrations fiscales et les entreprises. Il peut en résulter une certaine incertitude, un accroissement des coûts et la possibilité d'une double imposition, voire d'une absence d'imposition, ce qui compromet le bon fonctionnement du marché intérieur.

Pour remédier à ces difficultés, un groupe d'experts, le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (FCPT), a été mis sur pied par la Commission en octobre 2002[2]. Il est chargé de trouver des solutions pragmatiques aux problèmes découlant de l'application du PPL, notamment dans l'Union européenne. En 2011, le mandat du FCPT a été renouvelé et prorogé jusqu'au 31 mars 2015, par décision de la Commission[3].

La présente communication fait rapport des travaux du FCPT entre juillet 2010 et juin 2012 et tire des conclusions relatives aux actions qui devront être entreprises par le groupe d'experts à l'avenir.

---

1 Le principe de pleine concurrence est exposé à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). L'OCDE a également mis au point des principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales.

2 Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social: «Vers un marché intérieur sans entraves fiscales - Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne», COM(2001) 582 final du 23.10.2001, p. 21.

3 Décision 2011/C 24/03 du 25 janvier 2011 (JO C 24 du 26.1. 2011, p. 3-4).

2. SYNTHESE DES ACTIVITES DU FORUM CONJOINT DE L'UE SUR LES PRIX DE TRANSFERT

Entre juillet 2010 et juin 2012, le FCPT s'est réuni six fois. Des rapports détaillés ont pu être finalisés sur deux sujets, le premier traitant de considérations spécifiques relatives aux prix de transfert pour les petites et moyennes entreprises dans l'UE et le second, d'un accord intragroupe particulier connu sous le nom d'accord de répartition des coûts. Des actions de suivi visant à évaluer le niveau de mise en œuvre des initiatives antérieures du FCPT ont également été réalisées. Après le renouvellement de son mandat, le forum a adopté, en juin 2011, un règlement intérieur actualisé et un nouveau programme de travail pour la période 2011-2015. Au cours de la période couverte par la présente communication, des discussions ont commencé, sans toutefois avoir pour l'instant abouti, sur les questions suivantes inscrites au programme de travail: évaluation des risques en matière de prix de transfert, problèmes liés à la double imposition résultant d'ajustements secondaires et ajustements compensatoires/de fin d'exercice. Lors de ses prochaines réunions, le FCPT poursuivra l'examen de ces questions, parallèlement à son travail de suivi.

2.1. Conclusions du FCPT sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert

Les prix de transfert se caractérisent généralement par les contraintes administratives qu'ils génèrent pour les contribuables et les administrations fiscales. Les petites et moyennes entreprises (PME), en raison de leur manque de connaissances, d'expérience du sujet et de ressources disponibles, sont confrontées à des difficultés particulières. Les administrations fiscales, quant à elles, n'ont pas non plus la tâche facile lorsqu'il s'agit de traiter avec des PME, car elles doivent, d'une part, appliquer leur politique fiscale selon le principe d'équité en tenant compte des ressources propres disponibles et de considérations liées au rapport coûts/avantages et, d'autre part, éviter aux PME ainsi qu'à elles-mêmes des contraintes administratives superflues et des litiges fiscaux inutiles.

Conscient du rôle essentiel que jouent les PME dans l'économie de l'UE, le FCPT a entrepris d'examiner les enjeux et de présenter des propositions visant à améliorer, sous l'angle des prix de transfert, l'environnement dans lequel ces entreprises exercent leurs activités. Bien que, dans leur immense majorité, les PME ne soient pas touchées par la question des prix de transfert, dans l'absolu, le nombre d'entreprises concernées peut être assez élevé.

Dans son rapport, le FCPT émet plusieurs recommandations en faveur d'une prise considération plus uniforme de la problématique liée aux règles spécifiques imposées aux PME dans le contexte des prix de transfert. Il aborde les différents stades où se pose pour les PME la question du respect des règles relatives aux prix de transfert.

En ce qui concerne la définition de la PME, le FCPT dans son rapport précise que l'objectif n'est pas de s'entendre sur une définition commune des PME à des fins fiscales. Toutefois, il recommande que les États membres, lorsqu'ils examinent la manière de définir une PME, s'appuient sur les critères déjà utilisés dans la

recommandation 2003/361/CE de la Commission[4] (total du bilan, chiffre d'affaires, effectif).

En ce qui concerne la conformité avec les règles relatives aux prix de transfert, le rapport énonce des meilleures pratiques et préconise des orientations portant sur les activités menées avant la vérification, pendant la vérification et dans le cadre du règlement des différends. Il encourage les États membres à adopter une approche fondée sur le principe de proportionnalité lorsqu'ils examinent les besoins des PME, les exigences des administrations fiscales et la capacité des PME à répondre à ces exigences.

Pour les activités menées avant la vérification, le FCPT recommande de mettre en place un point d'information accessible aux PME et de faire mieux connaître à ces dernières les procédures leur permettant d'obtenir à l'avance une sécurité juridique sur les prix de transfert. En outre, il invite les États membres à élaborer des mesures de simplification afin de diminuer les contraintes liées au respect des règles pour les PME. Au stade de la vérification, le rapport recommande d'envisager des solutions pragmatiques, qui peuvent se fonder sur les expériences des autres EM et sur les précédents rapports du FCPT. Lorsqu'elles sont contrôlées, les PME devraient faire l'objet d'un traitement adapté. En matière de règlement des différends, le rapport recommande, d'une part, d'encourager le traitement rapide des affaires simples et à faible enjeu relatives aux PME et, d'autre part, d'envisager et de mettre en place des contacts de vérificateur à vérificateur dans le cadre des procédures amiables (PA) et de la convention dite d'arbitrage (CA)[5].

En conclusion, dans son rapport, le FCPT reconnaît la situation particulière des PME en ce qui concerne le respect des règles relatives aux prix de transfert. Il ajoute que ses conclusions et recommandations se fondent sur l'application de la proportionnalité, assortie d'une certaine souplesse dans la mise en œuvre de ce principe. Il appartiendra ensuite au FCPT de suivre les effets des mesures préconisées dans le rapport et mises en œuvre par les États membres à destination des PME.

2.2. Conclusions du FCPT sur les accords de répartition des coûts portant sur les services non générateurs de biens incorporels (BI)

Les accords de répartition des coûts (ARC) sur les services sont couramment utilisés par les entreprises multinationales car ils permettent une gestion optimale des coûts dans le cadre des activités du groupe. Une entreprise peut décider d'avoir recours à un ARC pour diverses raisons: économies d'échelle, partage des risques, des compétences ou des ressources, par exemple. Pour éviter que ses travaux ne fassent double emploi avec ceux actuellement menés par l'OCDE sur les prix de transfert liés aux biens incorporels, le FCPT se penche en priorité sur les ARC qui concernent les services ne générant pas de biens incorporels (BI).

Tout d'abord, le rapport explique en détail les différentes notions qui sous-tendent les ARC et les services intragroupe (SIG). Il met ensuite l'accent sur la façon la plus appropriée pour un examinateur de déterminer si le principe de pleine concurrence a

---

4 Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (JO L 124 du 20.5.2003, p. 36).

5 Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225 du 20.8.1990, p. 10).

été appliqué aux ARC qui portent sur les services ne générant pas de biens incorporels.

À cette fin, le rapport présente les principaux critères permettant de déterminer si un ARC est conforme au principe de pleine concurrence. Il fournit également une liste d'éléments d'information qui devraient répondre aux besoins de la plupart des examinateurs lorsqu'ils déterminent si un ARC peut être considéré comme conforme au principe de pleine concurrence.

Certains aspects sont abordés plus spécifiquement, comme, par exemple, l'analyse des avantages escomptés, les clés de répartition qui peuvent être utilisées pour déterminer la contribution de chaque participant, les méthodes permettant de mesurer les contributions en nature, le traitement des cas où les coûts visés sont ceux prévus initialement au budget plutôt que ceux effectivement encourus, ainsi que l'application éventuelle des normes comptables généralement utilisées dans l'ensemble du groupe.

Le rapport relatif aux ARC sur les services ne générant pas de biens incorporels est d'autant plus important qu'il complète les orientations existantes relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée (lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe) et achève les travaux du FCPT sur les services intragroupe.

Le rapport conclut que le respect de ses recommandations, qui relèvent dans la plupart des cas de son champ d'application, facilitera l'évaluation et permettra aux administrations fiscales d'accepter plus aisément que le PPC a été effectivement appliqué. Le FCPT assurera un suivi régulier des effets produits par ces orientations.

2.3. Mise à jour des points inscrits au programme de travail

Au cours de la période couverte par le présent rapport, le FCPT a abordé les points restants du précédent programme de travail, qui couvrait la période 2007-2011, et adopté, en juin 2011, le nouveau programme de travail, pour la période 2011-2015, qui constitue la base des travaux actuels du FCPT. Entre juillet 2010 et juin 2011, les activités du FCPT ont principalement concerné les PME et les prix de transfert. Le forum a adopté le rapport sur cette question en mars 2011[6].

Repris du programme de travail précédent, le premier point du programme de travail 2011-2015 était l'élaboration d'une approche commune en matière d'accords de répartition des coûts. Ce projet, qui couvre les accords de répartitions des coûts portant sur les services non générateurs de biens incorporels, s'est achevé avec succès en juin 2012[7].

En ce qui concerne l'évaluation des risques, élément important de la politique menée en matière de prix de transfert, qui permet tant aux administrations fiscales qu'aux contribuables d'optimiser l'utilisation de leurs ressources limitées, les présentations faites par plusieurs membres du forum (en provenance tant des EM que du secteur privé) serviront de base aux travaux futurs. Le groupe analysera les meilleures pratiques afin de prendre une décision sur le champ d'application potentiel des orientations de l'UE à cet égard.

---

6 Appendice I
7 Appendice II

En ce qui concerne l'acceptation des ajustements compensatoires/de fin d'exercice, les pratiques diffèrent au sein de l'UE. Un questionnaire a été lancé en 2011 et complété en 2012. La vue d'ensemble ainsi obtenue constitue déjà la réalisation d'une partie du programme de travail. Le FCPT examinera plus avant s'il est possible de mettre en place, au sein de l'UE, une approche commune sur les ajustements compensatoires.

Dans certains États membres, un ajustement des prix de transfert s'accompagne d'un ajustement supplémentaire. Ces ajustements dits «secondaires» peuvent entraîner une double imposition et ont, pour cette raison, été ajoutés au programme de travail du FCPT. Un questionnaire a été lancé en 2011 et complété en 2012. Bien que cet état des lieux de la situation constitue déjà la réalisation d'une partie du programme de travail, le FCPT analyse actuellement les effets des ajustements secondaires dans l'UE afin de proposer des solutions pour améliorer la situation présente, tant en ce qui concerne la double imposition potentielle que certains aspects pratiques de son application.

2.4. Activité de suivi

L'une des tâches permanentes du FCPT est de contrôler et gérer la mise en œuvre effective de ses réalisations. Il s'en acquitte tant en produisant des rapports statistiques annuels qu'en préparant des rapports spécifiques. Les rapports sont ensuite examinés par les services de la Commission et le FCPT afin d'identifier les domaines dans lesquels ce dernier pourrait réaliser des travaux complémentaires.

Des rapports statistiques concernant les affaires en cours dans le cadre de la convention d'arbitrage et les accords préalables sur les prix (APP) sont préparés et évalués annuellement. Le format de ces rapports statistiques a été amélioré et sera à nouveau revu à l'avenir. Des orientations supplémentaires ont été élaborées sur la manière de compléter le questionnaire annuel concernant l'APP.

Le FCPT étant en place depuis 10 ans, ses réalisations feront l'objet d'un exercice de suivi plus large. Les codes de conduite sur la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage (CA) et sur la documentation des prix de transfert au sein de l'UE, les lignes directrices relatives aux APP dans l'Union européenne, ainsi que les lignes directrices relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée seront revus conjointement. Cet exercice vise à évaluer l'efficacité globale de la mise en œuvre des recommandations du FCPT avalisées par les États membres et à étudier les améliorations susceptibles d'être apportées.

3. CONCLUSIONS DE LA COMMISSION

La Commission continue de considérer le groupe d'experts du FCPT comme une ressource précieuse pour traiter les questions liées aux prix de transfert et proposer des solutions pragmatiques aux différentes difficultés qui y sont liées.

La Commission constate notamment que le rapport sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert ainsi que le rapport sur les ARC portant sur les services ne générant pas de biens incorporels, concernent l'une des missions clés que la Commission avait définies lors de la création du FCPT, à savoir parvenir à une application plus uniforme des règles en matière de prix de transfert au sein de l'Union européenne.

La Commission soutient pleinement les conclusions et suggestions des deux rapports, l'un figurant à l'appendice I: rapport sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert, et l'autre à l'appendice II: rapport sur les ARC portant sur les services non générateurs de biens incorporels (BI).

La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport proposé sur les petites et moyennes entreprises et les prix de transfert et invite les États membres à intégrer dans leur législation nationale ou dans leurs règles administratives des pratiques conformes aux approches et aux considérations en matière de procédures contenues dans le rapport.

La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport proposé sur les ARC portant sur les services ne générant pas de biens incorporels (BI) et invite les États membres à intégrer rapidement les recommandations de ce rapport dans leur législation nationale ou dans leurs règles administratives.

La Commission considère qu'un suivi régulier visant à évaluer dans quelle mesure les conclusions et recommandations des rapports sont mises en place et fonctionnent dans la pratique fournira un retour d'informations utile pour décider, le cas échéant, si une mise à jour s'impose.

Dans ce contexte, la Commission encourage le FCPT à poursuivre son activité de suivi et attend les résultats des travaux du forum en cours sur l'évaluation des risques, les ajustements secondaires et les ajustements compensatoires/de fin d'exercice.

APPENDICE I
RAPPORT SUR LES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES ET LES PRIX DE TRANSFERT

I. Introduction

1. Dans le cadre de son programme de travail défini d'un commun accord, le forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) a examiné l'incidence des prix de transfert sur les petites et moyennes entreprises (PME). Les documents de réflexion du FCPT concernant ces travaux sont disponibles sur le site web de la direction générale de la fiscalité et de l'union douanière, y compris les contributions de la Fédération des experts-comptables européens et de la Confédération fiscale européenne. Le présent rapport est le fruit de ce travail.

II. Contexte

2. L'UE compte environ 23 millions de PME, qui représentent 99,8% de l'ensemble des entreprises européennes. Environ 5 % de ces PME ont des sociétés associées où la question des prix de transfert est susceptible de se poser[8]. Ces chiffres montrent que dans leur immense majorité, les PME ne sont pas touchées par la question des prix de transfert, mais que dans l'absolu, le nombre d'entreprises concernées peut être assez élevé. Toutefois, lorsque cette question se pose aux PME, celles-ci, en raison de leur manque de connaissances, d'expérience du sujet et de ressources disponibles, sont confrontées à des difficultés. Ces mêmes difficultés, qui peuvent dissuader les entreprises de se lancer dans des activités transfrontières intragroupe, expliquent peut-être aussi pourquoi le volume des activités intragroupe menées à l'échelle internationale par les PME est peu important.

3. De leur côté, les administrations fiscales n'ont pas non plus la tâche facile lorsqu'il s'agit de traiter avec des PME, car elles doivent, d'une part, appliquer leur politique fiscale selon le principe d'équité en tenant compte des ressources propres disponibles et de considérations liées au rapport coûts/avantages et, d'autre part, éviter aux PME ainsi qu'à elles-mêmes des contraintes administratives superflues et des conflits fiscaux inutiles. Au sein de l'UE, il n'existe ni définition commune des PME à des fins fiscales en général ou pour ce qui concerne spécifiquement les prix de transfert, ni traitement commun de ces entreprises.

4. Pour ce qui est des prix de transfert, certaines administrations fiscales ont déjà mis en place des mesures propres aux PME, qui peuvent, pour l'essentiel, être regroupées dans les deux catégories suivantes: approche stratégique globale ou actions administratives spécifiques. La proportionnalité est une illustration ce que recouvre l'approche stratégique. Cette approche s'articule autour de l'équilibre à trouver entre les exigences en matière de conformité et les ressources dont disposent les PME pour répondre à ces exigences. Pour ce qui est des actions administratives spécifiques,

---

8 Rapport annuel 2009 sur les PME européennes (http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf, page 15).

l'administration peut par exemple décider de soumettre les PME à des exigences en matière de documentation sur les prix de transfert moins lourdes que celles qu'elle impose aux autres entreprises.

5. Les entreprises multinationales estiment qu'en ce qui concerne les opérations commerciales au sein de l'UE, leurs activités et celles des PME sont souvent complémentaires et que chaque catégorie a un intérêt évident à la bonne marche de l'autre. Ces grandes entreprises souhaitent toutefois également le maintien de conditions équitables et ne veulent pas que les réponses des administrations fiscales aux besoins spécifiques des PME les pénalisent.

6. Les entreprises reconnaissent que les frais de siège et de conseillers fiscaux peuvent amener les PME à renoncer à recourir aux services de ces experts.

7. Dans ses rapports sur la documentation des prix de transfert et les lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix (APP), le FCPT reconnaît qu'il est nécessaire de faire preuve de souplesse lorsque l'on aborde la question des PME et des prix de transfert. Le rapport sur la documentation évoque la nécessité d'évaluer «le caractère raisonnable» des normes et celui sur les lignes directrices relatives aux APP mentionne que l'objectif est de «faciliter l'accès» aux APP lorsque des PME sont concernées.

III. Définition de la PME

8. Une définition commune de la PME aux fins des prix de transfert constituerait un point de départ bien établi, qui faciliterait la mise en œuvre des conclusions et des recommandations du présent rapport. La recommandation 2003/361/CE[9] contient une définition des PME, mais celle-ci n'est pas beaucoup utilisée par les administrations fiscales pour les impôts directs. Le FCPT a formulé les observations ci-après sur le recours à une définition.

9. Pour les petits États membres, le fait d'appliquer une définition particulière des PME pourrait avoir comme conséquence que même les entreprises nationales/groupes de grande taille seraient classés en tant que PME. Il convient donc de veiller tout spécialement à bien choisir la définition des PME qui sera appliquée.

10. Une approche centrée autour d'une définition peut influencer le comportement des PME. Elle peut dissuader certaines PME de développer leur activité et, partant, de franchir un seuil déterminé, dont le dépassement aurait comme conséquence potentielle d'alourdir leurs coûts et charges administratives et de leur faire perdre le bénéfice de mesures d'incitation.

11. De même, certaines administrations fiscales estiment qu'une définition trop contraignante des PME au niveau de l'UE ne tiendrait pas suffisamment compte de la composition de l'assiette fiscale d'une administration fiscale donnée. Si, par exemple, selon une définition acceptée d'un commun accord, une grande proportion de l'assiette fiscale d'un État membre était constituée de PME, les questions qui se

---

[9] JO L 124 du 20.5.2003, p. 36.

poseraient alors pourraient être différentes de celles qui seraient à l'ordre du jour si les PME représentaient une part minoritaire de cette assiette.

12. Les définitions des PME actuellement utilisées par les administrations fiscales, que ce soit pour les impôts directs en général ou pour les prix de transfert spécifiquement, «empruntent» souvent des parties à la définition énoncée dans la recommandation 2003/361/CE. Les critères utilisés au sein de l'UE sont les suivants: valeur de bilan, chiffre d'affaires et effectif; valeurs des transactions individuelles ou cumulées. Ces critères sont parfois combinés avec des dispositions anti-abus. Les critères peuvent ou non être appliqués sur une base consolidée, c'est-à-dire au niveau du groupe. Les administrations fiscales qui n'auraient pas publié de définition d'une PME, que ce soit en général ou pour les prix de transfert spécifiquement, sont invitées à envisager la possibilité d'appliquer des critères déjà communément utilisés.

13. Le forum considère qu'il est utile de regrouper en un seul endroit les définitions des PME données par les administrations fiscales de l'UE actuellement en vigueur, que ce soit pour les impôts directs en général, pour les prix de transfert en particulier ou pour les deux[10].

Recommandations:

R1. Si une administration fiscale de l'UE envisage d'adopter une définition des PME à des fins de fiscalité directe ou, plus précisément, dans le but de fixer des prix de transfert, il est recommandé qu'elle étudie la possibilité de recourir à des critères déjà utilisés au sein de l'UE. Ce type d'approche contribuera également à réduire les cas d'asymétrie de traitement résultant de définitions divergentes des PME.

R2. Les critères recommandés actuellement utilisés sont les suivants: valeur de bilan, chiffre d'affaires, effectif; valeurs des transactions individuelles ou cumulées. Il est recommandé que l'ensemble de ces critères soient mesurés sur une base consolidée, c'est-à-dire au niveau du groupe.

R3. Il convient que les définitions actuellement utilisées par les États membres soient regroupées en un seul endroit et régulièrement mises à jour[11].

R4. Une définition fiscale commune des PME à l'échelle de l'UE est souhaitable et constituerait un point de départ bien établi pour mettre en œuvre les conclusions et recommandations du présent rapport; il n'est toutefois pas réaliste d'envisager l'obtention d'un accord sur cette question dans un avenir prévisible.

---

10 Voir le document: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

11 Voir le document: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

IV. PME: conformité et prix de transfert

14. Dans l'UE, la conformité des prix de transfert implique actuellement le respect du principe de pleine concurrence, conformément à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Ce principe s'applique, quelle que soit la taille de l'entreprise multinationale considérée. Toutefois, pour les PME, il peut s'avérer plus difficile de respecter ce principe. Cette difficulté est explicitement reconnue à plusieurs endroits dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert («PPT»). Par exemple, le paragraphe 3.80 contient une remarque concernant spécifiquement les coûts supportés par les PME aux fins du respect des règles. Au paragraphe 3.83 de ses PPT, l'OCDE indique que «les questions afférentes aux prix de transfert concernent de plus en plus de petites et moyennes entreprises et le nombre de transactions internationales ne cesse de croître. Bien que le principe de pleine concurrence s'applique de la même manière aux petites et moyennes entreprises et transactions, des formules souples peuvent être appropriées pour trouver une solution raisonnable à chaque cas de prix de transfert.»

15. Le présent rapport tente d'établir quelles meilleures pratiques et recommandations se dégagent de l'activité menée actuellement en matière de respect des règles. Pour conduire cet examen, il est utile d'analyser les activités menées avant la vérification, pendant la vérification et dans le cadre du règlement des différends. Certains chevauchements entre ces catégories assez vastes seront à cet égard inévitables.

16. Au sein des administrations fiscales, l'idée revient régulièrement selon laquelle l'approche retenue pour les PME devrait être proportionnée aux exigences de l'administration fiscale et à la capacité des PME à répondre à ces exigences. Le FCPT encourage les États membres à adopter une approche fondée sur le principe de proportionnalité pour répondre aux besoins des PME. Le FCPT note également qu'une approche fondée sur le principe de proportionnalité est conforme au commentaire portant sur les chapitres IV et V des principes de l'OCDE.

Recommandation:

R5. Le FCPT préconise une approche fondée sur le principe de proportionnalité. Il paraît particulièrement souhaitable de trouver un équilibre entre la nécessité pour les administrations fiscales d'appliquer les règles en matière de prix de transfert en toute équité et les contraintes qui peuvent en résulter pour les PME lorsqu'elles doivent respecter ces règles.

<u>Activités préalables à la vérification</u>

17. Les administrations fiscales et les contribuables souhaitent respectivement percevoir et acquitter en temps voulu le montant juste de l'impôt. Pour que les contribuables et les administrations fiscales puissent se conformer volontairement aux règles en

vigueur – ce qui constitue la forme de conformité la plus efficiente - le moyen sans doute le plus efficace consiste à agir avant qu'une vérification n'ait lieu. Pour y parvenir, il faut idéalement une bonne communication, ainsi que la mise à disposition et la compréhension des informations pertinentes, complétées par des conseils de spécialistes facilement accessibles. L'interaction correcte de ces différents éléments a une incidence directe sur le niveau de respect spontané des règles et le niveau des contraintes qui y sont liées.

Communication entre l'administration fiscale et les PME

18. Il est de plus en plus reconnu au niveau international[12] qu'une administration fiscale et ses sociétés contribuables ont toutes deux intérêt à renforcer leurs relations par l'établissement d'un dialogue permanent en dehors du cadre d'une vérification. Les échanges seront moins conflictuels et favoriseront une compréhension meilleure et plus large des points de vue de chacun. Ainsi, si une vérification est lancée, chacune des parties est dès le départ dans une situation où elle est mieux informée.

19. Il est particulièrement difficile de constituer un réseau de communication avec les PME, du fait notamment que leurs ressources sont limitées. Les organismes représentatifs des PME fournissent à leurs adhérents des informations utiles sur les problèmes les concernant. Ce qui semble plus difficile à mettre en place est une communication directe avec les PME concernées. Les administrations fiscales sont invitées à explorer les possibilités de travailler avec les PME individuelles, les organismes représentatifs et les conseillers professionnels en vue de créer ou de renforcer un réseau local de communication avec les PME. Une mesure relativement simple à mettre en place consiste, par exemple, à organiser des ateliers techniques, comme le font déjà certaines administrations fiscales. Plusieurs PME sont ainsi conviées à une réunion pour échanger et chercher des solutions à des problématiques ainsi que pour identifier les bonnes pratiques. Ces rencontres peuvent également être l'occasion de consulter les PME sur des initiatives qu'une administration fiscale souhaite éventuellement mettre en œuvre en matière de prix de transfert.

Accès à l'information

20. L'étendue et le degré de détail des informations fournies pour aider les PME à se conformer aux règles en matière de prix de transfert varient d'une administration fiscale à l'autre. Il serait utile tant pour les entreprises que pour les administrations fiscales d'être en mesure d'accéder à ces informations. Le document JTPF/001/ANNEX/2011/EN contient des précisions sur les endroits où ces informations peuvent actuellement être consultées.

21. Le FCPT propose que les informations fournies par les administrations fiscales pour le présent rapport soient tenues à jour. Il convient que les administrations réfléchissent à la meilleure façon de mettre sur pied un système d'information pour les PME accessible par voie électronique, soit sous forme d'un site spécialement conçu à cet effet soit en tant que partie intégrante d'un site existant. Ce ou ces sites

---

[12] Les récents travaux du forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt peuvent à cet égard être cités en exemple.

présenteraient de façon détaillée les définitions des PME - en général et/ou sous l'angle des prix de transfert, ainsi que toute autre législation applicable aux PME en matière de prix de transfert, les pratiques administratives ou du matériel de formation. Une ou plusieurs adresses de contact permettant d'obtenir des renseignements complémentaires pourraient également être fournies. De même, il pourrait être utile que ces pages web contiennent des informations sur des questions liées aux PME autres que les prix de transfert. Une liste de ces pages web sera mise en ligne sur le site internet du FCPT.

Formation

22. La possibilité d'élaborer à destination des PME un module de formation type sur les prix de transfert a été débattue. La concrétisation de cette idée nécessiterait la mobilisation d'une part importante des ressources du Forum. Par ailleurs, il est difficile de savoir précisément quelle valeur ajoutée apporterait le FCPT par rapport au matériel de formation élaboré localement[13].

Obtention à l'avance de la sécurité juridique pour une transaction donnée

23. Souvent, les PME souhaitent être certaines, avant de réaliser une transaction, que celle-ci respectera les règles en matière de prix de transfert, mais elles ne savent pas toujours comment s'y prendre pour obtenir cette garantie.

24. Le mécanisme généralement utilisé en matière de prix de transfert pour répondre à ce besoin est un accord préalable sur les prix. La procédure définit un ensemble de critères appropriés, convenus entre l'administration fiscale et le contribuable, permettant de fixer le prix de transfert applicable à une transaction future. Toutefois, les règles relatives aux APP peuvent prévoir des seuils de complexité ou des frais qui rendent la procédure inaccessible ou en tout cas moins accessible pour les PME. Comme il est indiqué aux paragraphes 4.158 et 4.163 des PPT de l'OCDE, «la procédure d'APP, de par sa nature, peut de fait limiter son accessibilité, aux gros contribuables. Les contribuables se trouvant dans des situations identiques ne devant pas être traités différemment, on peut se demander ce qu'il en est des principes d'égalité et d'uniformité. Une répartition souple des moyens des administrations fiscales peut remédier à ces préoccupations. Il faudra peut-être également que les administrations fiscales envisagent la possibilité de mettre en place une procédure simplifiée pour les petits contribuables. Les administrations fiscales devraient veiller à adapter les informations recherchées dans l'évaluation des APP à l'importance des transactions internationales en cause.» Le FCPT a précédemment publié certaines lignes directrices sur la meilleure approche à adopter en matière d'accessibilité; ces lignes directrices précisent ainsi ce qui suit: Les administrations fiscales doivent mettre à profit leur expérience des problèmes rencontrés par les PME pour faciliter l'accès de ces dernières aux APP lorsque ceux-ci sont utiles pour éviter ou résoudre des différends. Cette formulation vise à encourager une approche souple au moment de l'acceptation des dossiers pour un programme d'APP.

---

[13] Voir le document: JTPF/001/ANNEX/2011/EN

25. Certaines administrations fiscales proposent aux contribuables d'autres possibilités pour obtenir une certaine sécurité par rapport au traitement fiscal auquel ils seront soumis. Un avis non contraignant peut être donné. Dans ce cas, un spécialiste de l'administration fiscale délivrera un avis sur une transaction, confirmant éventuellement que celle-ci implique un prix de transfert et reconnaissant le caractère approprié d'une méthode proposée par l'OCDE. Cette approche ne permet pas de s'accorder sur le prix de transfert effectif. Il peut exister un système de validation ou de rescrit permettant à l'administration fiscale de donner un avis contraignant. La décision concernant la validation ou le rescrit peut être prise avant que la déclaration fiscale concernée ne soit remplie.

26. Parmi les mesures de simplification les plus fréquemment rencontrées on trouve des mesures ciblées sur les PME et les «petites transactions».

27. Plusieurs observateurs suggèrent que l'utilisation de régimes de protection constituera une mesure de simplification pour les PME de même qu'elle permettra d'économiser des ressources administratives et de réduire les coûts de conformité.

28. Dans un souci de clarté et de transparence accrues, tant pour les PME que pour les administrations fiscales, il est recommandé que chaque administration fiscale précise quelles sont les procédures disponibles pour obtenir à l'avance une certaine sécurité sur les prix de transfert, les modalités d'accès à ces procédures et les résultats que l'on peut en attendre. Les informations actuellement disponibles sont contenues dans le document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Recommandations sur les activités préalables à la vérification

R6. Pour faciliter le respect spontané des obligations, il convient que les États membres veillent à ce que les PME aient accès à des informations et à des conseils mis à jour. Il est recommandé que chaque État membre mette en place un site d'information accessible par voie électronique, répertoriant les coordonnées des personnes à contacter pour obtenir de plus amples renseignements. La liste de ces sites sera mise en ligne sur le site internet du FCPT, y compris les liens permettant d'y accéder.

R7. Les États membres et les milieux d'affaires devraient saisir les occasions de nouer des relations constructives avec les PME individuelles et leurs organismes représentatifs.

R8. Les États membres devraient s'efforcer de faire mieux connaître aux PME les procédures qui permettent à ces dernières d'obtenir à l'avance la sécurité juridique pour une transaction donnée ou sa déclaration à des fins fiscales et d'accroître la capacité desdites PME à avoir accès à ces procédures.

R9. Les États membres sont invités à élaborer activement des mesures de simplification visant à réduire les charges administratives et les coûts de mise en conformité supportés par les PME.

Vérification

29. Un État membre au moins estime qu'une politique consistant à exempter la plupart des transactions de ses PME des règles applicables en matière de prix de transfert est une réponse proportionnée. Cette approche présente de toute évidence des avantages sur les plans des économies de ressources et des garanties dont disposent les contribuables quant au traitement qui leur sera appliqué, mais elle pourrait avoir certains effets préjudiciables sur l'assiette fiscale du pays qui la mettrait en œuvre, l'importance de celle-ci variant selon l'ampleur des activités menées par les PME dans ce pays. Toutefois, si des entreprises associées ne bénéficient pas de ces mêmes règles d'exemption dans d'autres États membres, des asymétries de traitement peuvent apparaître.

30. D'autres États membres adoptent une approche moins systématique lorsqu'ils mettent en œuvre le principe de proportionnalité. Tant dans le cadre des procédures de vérification que d'APP, des mesures spécifiques sont mises en place, dont notamment des exigences simplifiées en matière de documentation, la fourniture des informations pertinentes verbalement, la préparation, par l'administration fiscale, d'une étude limitée de prix de transfert, une assistance dispensée par l'administration fiscale au contribuable pour préparer des données comparables ou des mesures spéciales pour les contrats à long terme. De plus amples informations sur ces mesures en place actuellement figurent dans le document JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

31. Le FCPT estime que l'adhésion au principe de proportionnalité permet aux administrations fiscales de disposer d'un cadre général suffisamment souple au sein duquel elles peuvent élaborer leurs propres mesures spécifiques. Les administrations fiscales sont invitées à examiner les mesures déjà prises par leurs homologues et à réfléchir aux possibilités de les intégrer, le cas échéant, dans leurs propres règles.

32. Il est également possible que les approches adoptées pour une procédure donnée puissent produire des avantages comparables pour une autre procédure. Ainsi, si, dans le cadre d'une procédure d'APP, une administration fiscale fournit une assistance en préparant à l'intention du contribuable des données comparables ou une étude limitée de prix de transfert, ce type d'assistance pourrait également être utile pour la procédure de vérification.

33. De même, des renvois à de précédents rapports du FCPT peuvent être utiles en la matière. Par exemple, le rapport sur les services intragroupe a abordé la question du processus d'évaluation d'un prix de pleine concurrence. Celui-ci reconnaît que, dans les dossiers à faible enjeu, il doit être tout particulièrement tenu compte de considérations liées au rapport coûts/avantages. Il propose que, dans de tels cas, on veille tout particulièrement à parvenir à un équilibre entre les ressources disponibles, les contraintes en matière de conformité et le niveau éventuel d'ajustement. Le commentaire sur les exposés et une rémunération à un prix de pleine concurrence figurant dans ledit rapport est également pertinent. L'accent y est mis sur le fait que pour évaluer un prix de transfert, il convient de travailler avec un minimum d'informations plutôt qu'avec un maximum. Il est proposé que ce même raisonnement s'applique également pour évaluer des prix de transfert dans le cas des PME.

34. La question des sanctions liées à la documentation a été examinée. Il ne serait pas logique qu'une administration fiscale adopte une approche simplifiée en matière de

documentation avant la vérification mais qu'ensuite, elle applique des sanctions en cas d'absence de documents supplémentaires requis uniquement suite à une vérification, si le contribuable a agi de bonne foi, en se fondant sur l'approche simplifiée, et qu'il n'est pas en mesure de fournir les documents requis.

35. D'aucuns ont déclaré craindre qu'au sein des administrations fiscales, le personnel expérimenté en matière de prix de transfert ne traite pas souvent des questions liées aux prix de transfert concernant des PME. Il pourrait en résulter une inégalité de traitement entre les PME et les autres entreprises. Plusieurs administrations prennent des mesures structurelles pour éviter les problèmes pouvant potentiellement résulter de l'affectation de fonctionnaires moins expérimentés aux tâches relatives aux prix de transfert entre PME; elles disposent par exemple de centres spécialisés dans les PME, qui couvrent un large éventail de cas, dont le traitement est toutefois effectué par un groupe relativement restreint de personnes. D'autres administrations disposent de procédures prévoyant, par souci de cohérence, l'évaluation en interne, par des pairs, des vérifications effectuées. Il est recommandé de prendre en considération ces deux approches.

Recommandations:

R10. Lorsqu'ils étudient les approches possibles en matière de vérification des PME, les États membres sont invités à prendre en considération les mesures de simplification déjà introduites par leurs homologues et, si possible, à instaurer des mesures similaires sur leur propre territoire.

R11. De précédents rapports du FCPT contiennent des informations utiles sur des démarches pragmatiques adoptées sur les questions relatives aux prix de transfert. Les États membres sont invités à examiner les principes définis dans ces rapports afin de déterminer s'ils peuvent s'appliquer de la même manière dans le contexte présent.

R12. Il ne serait pas approprié d'appliquer des sanctions liées à la documentation qui découleraient d'une obligation, imposée lors d'une vérification, de fournir des documents qui n'étaient pas requis avant la vérification, si le contribuable a agi de bonne foi, en se fondant sur l'approche simplifiée, et qu'il n'est pas en mesure de fournir les documents requis.

R13. Il convient que les États membres veillent à ce que les PME qui font l'objet d'une vérification à des fins de prix de transfert reçoivent un traitement approprié. L'évaluation en interne, par des pairs, ou une organisation structurelle des ressources disponibles en matière de vérification pourraient constituer des moyens rentables d'atteindre cet objectif.

Règlement des différends

36. Une fois que les prix de transfert ont fait l'objet d'un ajustement, celui-ci donne souvent lieu à une double imposition potentielle. Il est possible de demander un allégement de cette double imposition en vertu d'une convention fiscale, de la

convention dite d'arbitrage (CA)[14] , ou des deux instruments. Pour les PME, le montant de l'allégement demandé se situe en général à la limite inférieure de la fourchette prévue, mais l'effet de cet allégement sur leur activité est souvent très important. En outre, les délais inhérents au règlement des différends sont souvent disproportionnés par rapport à la complexité d'une demande et aux montants concernés.

37. Il est suggéré que, lorsqu'elles traitent des demandes de PME provenant soit de ses propres vérificateurs soit d'autres États membres, les autorités fiscales fassent un plus grand usage de leurs pouvoirs pour résoudre unilatéralement les cas de double imposition, soit conformément à l'article 6, paragraphe 2, de la convention d'arbitrage, soit en vertu des dispositions prévues par leurs conventions relatives à la double imposition correspondant à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

38. Si un ajustement relatif à une transaction simple à faible enjeu doit effectivement passer par l'intégralité de la procédure amiable (PA) visée dans les conventions relatives à la double imposition ou la procédure prévue à la section 3 de la convention d'arbitrage, un traitement rapide du dossier semble alors indiqué. Le FCPT n'expose pas en détail comment cette procédure devrait fonctionner, mais note que les autorités compétentes devront vraisemblablement s'accorder pour travailler dans des délais beaucoup plus courts que ce qui est généralement le cas pour un ajustement complexe portant sur un montant important. De même, les principes qui sous-tendent l'approche en matière de conformité détaillée ci-dessus pourraient également être applicables en l'espèce. Citons entre autres, le fait de prendre une décision à partir d'un minimum d'informations, de traiter avec souplesse la question de la manière dont les informations sont fournies (par exemple, les informations utiles sont transmises verbalement plutôt que consignées par écrit dans des documents de synthèse officiels). Dans certains pays, la procédure accélérée pourrait aussi se fonder, par exemple, sur une règle de minimis.

39. La nécessité de disposer de procédures formelles de règlement des différends peut éventuellement être réduite si les vérificateurs de l'administration fiscale concernés communiquent directement les uns avec les autres dans le cadre de la procédure amiable prévue par les conventions relatives à la double imposition ou des procédures prévues par la convention d'arbitrage en vue de mieux comprendre le raisonnement qui sous-tend un ajustement donné; cette communication ne doit toutefois pas enfreindre les règles relatives à l'échange d'informations. Ces contacts directs peuvent notamment être mis en place au moyen de réunions au cours desquelles les vérificateurs locaux respectifs, en qualité d'autorités compétentes (AC), discutent directement de certains dossiers et se mettent d'accord sur des solutions appropriées, le personnel statutaire de l'autorité compétente intervenant alors éventuellement dans une mesure limitée.

Recommandations:

---

[14] Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO L 225 du 20.8.1990, p. 10)

R14. Les autorités fiscales sont invitées à faire usage de leur pouvoir pour agir unilatéralement en vue de résoudre les cas de double imposition liés aux prix de transfert concernant des PME.

R15. Les procédures accélérées de règlement des différends sont encouragées dans les cas où les PME demandent un allégement de la double imposition pour des dossiers simples à faible enjeu.

R16. Il convient d'explorer les possibilités d'adopter d'autres approches en matière de règlement des différends, prenant notamment la forme de contact de vérificateur à vérificateur et de règles de minimis; ces approches seraient mises en œuvre par les administrations fiscales, le cas échéant dans le cadre de la procédure amiable prévue par les conventions relatives à la double imposition et des procédures exposées dans la convention d'arbitrage.

V. CONCLUSIONS

40. Le FCPT reconnaît la situation particulière des PME en ce qui concerne l'obligation de respecter des règles relatives aux prix de transfert. Le FCPT note que les États membres ont déjà mis en œuvre plusieurs mesures très utiles pour y répondre et le présent rapport vise à tirer parti de ces mesures.

41. Les conclusions et les recommandations contenues dans le présent rapport se fondent sur l'application du principe de proportionnalité assortie d'une certaine souplesse dans la mise en œuvre de ce principe. Le rapport fait également des propositions sur la manière dont les PME pourraient être identifiées, afin que les mesures qui y sont préconisées puissent être correctement ciblées.

42. Le cas échéant, il conviendra de prendre en considération les difficultés particulières des PME dans le cadre des points qui seront inscrits dans le futur programme de travail du FCPT.

43. Il importe d'assurer un suivi à intervalles réguliers de l'effet des mesures recommandées par le FCPT à l'intention des PME.

APPENDICE II
RAPPORT SUR LES ACCORDS DE RÉPARTITION DES COÛTS PORTANT SUR LES SERVICES NON GÉNÉRATEURS DE BIENS INCORPORELS

I. INTRODUCTION

1. Les accords de répartition des coûts (ARC) sont couramment utilisés par les entreprises multinationales car ils permettent une gestion optimale des coûts dans le cadre des activités du groupe. Une entreprise peut décider d'avoir recours à un ARC pour diverses raisons: économies d'échelle, partage des risques, des compétences ou des ressources, par exemple.

2. Le forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) s'intéresse depuis longtemps à la question des ARC, qui figurait déjà dans son précédent programme de travail. Dans le cadre de son nouveau mandat, le FCPT a confirmé sa décision d'étudier les possibilités d'élaboration d'une approche commune des ARC au sein de l'Union européenne.

3. Les ARC font l'objet d'un examen approfondi au chapitre VIII des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (ci-après «principes de l'OCDE») et l'OCDE est actuellement engagée dans un projet sur les prix de transfert des biens incorporels. Pour éviter que ses travaux ne fassent double emploi avec ceux de l'OCDE, le FCPT se concentre sur les services qui ne génèrent pas de biens incorporels (BI). Ces travaux sont à considérer comme un complément aux orientations existantes et comme le parachèvement des travaux du FCPT sur les services intragroupe à faible valeur ajoutée (lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe).

4. Le présent rapport met l'accent sur les questions difficiles à traiter dans la pratique pour un examinateur, et propose les solutions les plus appropriées. Le terme «examinateur» couvre à la fois le contribuable et l'administration fiscale. Le postulat qui sous-tend le présent rapport est que les entreprises multinationales, comme les administrations fiscales, agissent de bonne foi et adhèrent sans équivoque aux principes de l'OCDE. Le rapport se concentre donc sur la façon la plus appropriée pour un examinateur de déterminer si le principe de pleine concurrence a été appliqué aux ARC portant sur les services ne générant pas de biens incorporels.

5. Tant les principes de l'OCDE (principalement le chapitre VIII, mais également les chapitres VI et VII en ce qui concerne la détermination du principe de pleine concurrence) que les lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe sont pris en considération dans le présent document.

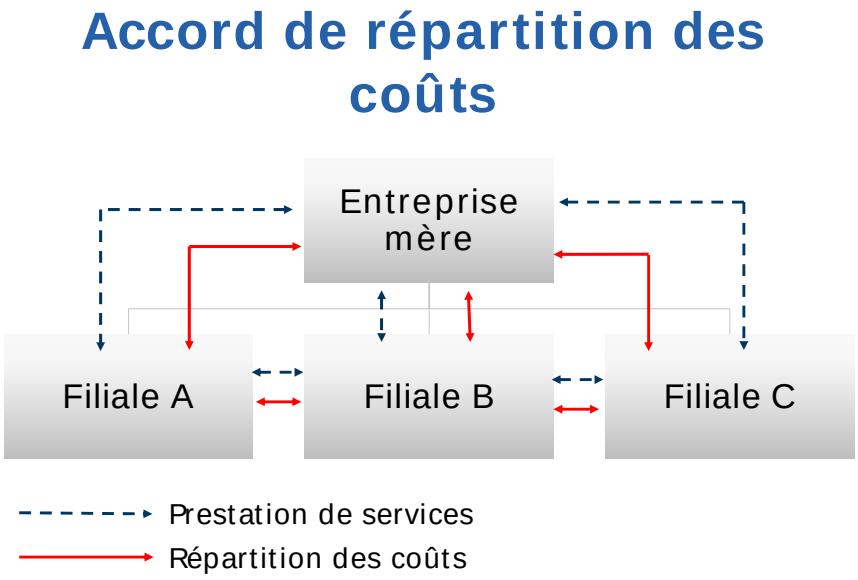
II. TERMINOLOGIE

6. Étant donné que les opinions peuvent diverger quant à la question de savoir si et comment un ARC portant sur les services peut être distingué des services intragroupe imputés directement ou par voie de création d'un groupe de coûts, le présent chapitre

vise à établir une interprétation commune de la terminologie utilisée. Il décrit la notion d'ARC portant sur les services et la distingue des services intragroupe.

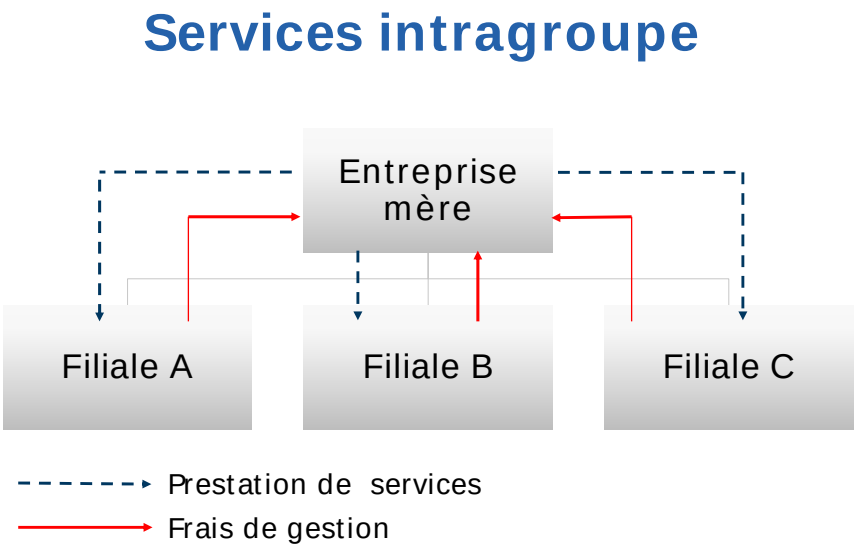
7. Un ARC est défini au point 8.3 des principes de l'OCDE comme «*un accord-cadre qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les coûts et les risques de la production ou de l'obtention de biens, de services ou de droits, et de déterminer la nature et la portée des intérêts de chacun des participants dans ces biens, ces services ou ces droits. Un ARC est un accord contractuel plutôt que nécessairement une entité juridique distincte ou un établissement stable composé de tous les participants. Dans un ARC, la part des avantages escomptés de l'accord revenant à un participant correspond à sa part dans le total des contributions à l'accord, compte tenu du fait que les prix de transfert ne sont pas une science exacte*».

8. Illustration d'un ARC portant sur les services:



9. La notion de services intragroupe est décrite au point 7.2 des principes de l'OCDE: «*Presque tous les groupes multinationaux doivent prendre des dispositions pour fournir à leurs membres un large éventail de services, notamment d'ordre administratif, technique, financier ou commercial*» et «*Les dépenses relatives à la fourniture de ces services peuvent être supportées au départ par la société mère, par un membre du groupe spécialement désigné («un centre de service du groupe») ou par un autre membre du groupe*». Le chapitre VII des principes de l'OCDE fournit des indications sur la façon de déterminer si des services intragroupe ont été rendus, ainsi que des orientations sur les mécanismes d'imputation directe ou indirecte et des conseils pour établir dans quelles circonstances des services peuvent être imputés sur la base des coûts, ou si, et comment, une rémunération de pleine concurrence avec marge bénéficiaire peut être déterminée.

10. Illustration des services intragroupe:



11. Une autre variante qui n'est pas expressément mentionnée dans les principes de l'OCDE, mais que l'on rencontre souvent dans la pratique est le cas où plusieurs membres d'un groupe multinational regroupent les coûts de certains services et les imputent (directement ou indirectement) aux membres du groupe bénéficiaires de ces services. Par ailleurs, il est également possible que certains membres du groupe multinational conviennent d'un ARC portant sur des services et que d'autres membres du groupe, qui ne participent pas à l'ARC, fournissent des services aux membres de l'ARC. Un participant à un ARC peut également engager une entité indépendante distincte pour exécuter la totalité ou une partie de ses activités.

12. Dans la pratique, il est parfois difficile de faire la distinction entre les services intragroupe (partagés) – y compris les groupes de coûts – et les ARC portant sur les services non générateurs de BI. Le tableau ci-dessous a pour vocation d'aider les examinateurs à distinguer les deux notions.

ARC portant sur des services non générateurs de BI	Services intragroupe
Accord relatif au partage des coûts, des risques et des bénéfices au titre duquel tous les participants apportent une contribution en espèces ou en nature.	Les services intragroupe se limitent à la fourniture ou à l'acquisition d'un service par les membres du groupe d'entreprises multinationales. Le risque lié la fourniture incorrecte ou inefficace du service est généralement assumé par le prestataire de

	services.
Si des participants adhèrent à un ARC ou s'en retirent, les parts devraient être ajustées/rééquilibrées selon le principe de pleine concurrence.	La résiliation du contrat de services ou son extension à d'autres participants n'a généralement pas d'incidence sur les autres bénéficiaires des services.
Les accords écrits sont vivement recommandés pour obtenir l'acceptation ou la reconnaissance de l'ARC par les administrations fiscales. Ils sont mêmes obligatoires dans certains États membres. Un accord écrit et/ou une documentation appropriée sont importants pour l'examinateur qui vérifie la mise en œuvre/le fonctionnement de l'ARC.	Dans la pratique, des contrats formels ne sont pas toujours disponibles. L'accord se limite souvent à la relation directe entre le prestataire et le bénéficiaire du service. Il devrait être possible de démontrer que, du point de vue du prestataire, le service a été rendu et que, du point de vue du bénéficiaire, le service apporte une valeur économique ou commerciale qui renforce sa position commerciale (section VII.1 des lignes directrices sur les services intragroupe).
Étant donné que tous les participants contribuent à une activité commune et partagent les coûts et que les contributions reflètent les avantages escomptés, la valeur des contributions est généralement déterminée sur la base des coûts.	L'élément de bénéfice facturé par le prestataire du service est généralement essentiel car le prestataire ne partagera pas les bénéfices avec les bénéficiaires du service.
La répartition des coûts est fondée sur les avantages que chaque participant escompte tirer de l'ARC.	La clé de répartition est fonction de la mesure dans laquelle chaque société a demandé/reçu ou a droit à la prestation.

III. CHAMP D'APPLICATION

13. Alors que les lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe portent surtout sur les problèmes qui se posent dans le cas des services de nature administrative auxiliaires par rapport à l'activité économique du bénéficiaire, le présent document examine spécifiquement les cas où un ARC couvre toutes sortes de services intragroupe n'ayant pas d'incidence sur les biens incorporels.

14. Il n'est ni possible ni souhaitable de fournir une définition exhaustive des services pouvant faire l'objet d'un ARC. Parmi les services qui relèvent du champ d'application du présent document, citons notamment ceux qui sont en rapport avec l'informatique, la logistique, les achats, l'immobilier, les finances, les impôts, les ressources humaines, la comptabilité, les salaires et la facturation. Cette liste n'a qu'une valeur indicative et n'implique pas automatiquement qu'un service entre dans le champ d'application du présent document ou en est exclu.

IV. CARACTERISTIQUES GENERALES: L'ARC EST-IL COMPATIBLE AVEC LE PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE?

15. D'une manière générale, un ARC est compatible avec le principe de pleine concurrence si les contributions convenues correspondent à ce que des entreprises indépendantes auraient accepté de payer dans des circonstances comparables compte tenu des avantages qu'elles escomptaient raisonnablement tirer de l'accord, notamment en ce qui concerne le partage des coûts et des risques encourus pour satisfaire un besoin commun. La question que doit se poser l'examinateur, en vertu de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, est de savoir si un ARC est mis en œuvre/appliqué conformément au principe de pleine concurrence.

16. Selon les principes de l'OCDE (point 9.163), les entreprises multinationales sont libres d'organiser leurs activités comme bon leur semble. Les administrations fiscales peuvent procéder, lorsque cela se justifie, à des ajustements des prix de transfert, en application de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Aussi convient-il qu'une entreprise multinationale prenne en considération toutes les conséquences (par exemple, en matière de prise en charge des risques) de chacune des solutions raisonnables disponibles au moment de décider si les services prestés à l'intérieur du groupe seront imputés directement ou indirectement, dans le cadre de services intragroupe (y compris les groupes de coûts), ou si un ARC paraît plus approprié. Cette décision ne devrait pas s'apparenter à un simple choix d'appellation (voir également le point 43 ci-après). Les faits pertinents doivent être étayés par des documents, mais cela ne devrait pas amener l'examinateur à remettre en cause la décision de l'entreprise ou les raisons qui l'ont conduite à la prendre, ni à demander au contribuable une analyse de ce qui constituait la meilleure solution.

Un ARC portant sur des services non générateurs de BI qui respecte le principe de pleine concurrence aura les caractéristiques suivantes:

i) L'accord présente un intérêt pour l'entreprise.

ii) Le contenu économique est compatible avec les termes de l'ARC.

iii) Les termes de l'ARC ont en général été convenus avant le début de l'activité concernée.

iv) Les termes de l'ARC sont conformes au principe de pleine concurrence compte tenu de la situation connue ou raisonnablement prévisible au moment de l'adhésion à l'accord.

v) Chaque participant escompte obtenir un avantage raisonnable.

vi) La part des coûts du participant est en rapport avec sa part des avantages escomptés.

vii) Il est possible d'évaluer quantitativement ou qualitativement l'efficience ou l'efficacité des avantages raisonnablement attendus.

viii) Les participants peuvent apporter leur contribution en espèces ou en nature et, par conséquent, leur participation active n'est pas exigée. L'incidence sur la prise de décision varie en fonction du type d'ARC, de l'expertise des participants et du montant des coûts imputés aux différents participants.

ix) Lorsqu'un service faisant l'objet d'un ARC est aussi fourni à des entreprises qui ne participent pas à l'ARC, ou par de telles entreprises, sa valeur est déterminée selon le principe de pleine concurrence.

x) Si des participants adhèrent à un ARC ou s'en retirent, les parts sont ajustées/rééquilibrées selon le principe de pleine concurrence.

17. Le résultat effectif peut différer du résultat escompté; il se peut, par exemple, que la contribution d'un participant soit excessive ou que l'avantage qu'il retire de sa participation à l'ARC soit insuffisant. Lorsqu'une telle différence apparaît, l'examinateur devrait analyser les raisons de cette différence avant de conclure que la contribution proportionnelle d'un participant a été correctement ou mal déterminée, ou que les avantages proportionnels escomptés du participant ont été correctement ou mal évalués.

18. L'examinateur devrait également se demander si la différence est à ce point importante qu'elle nécessite un ajustement ou si elle peut être considérée comme suffisamment faible pour éviter tout ajustement, eu égard au fait que, selon les principes de l'OCDE, les administrations fiscales devraient s'abstenir de procéder à des ajustements mineurs ou marginaux. L'examinateur ne devrait pas non plus perdre de vue le fait que toute modification a une incidence sur les autres participants, ce qui devrait également l'inciter à éviter les petits ajustements.

19. Dans certains cas, il peut résulter des faits et circonstances que la réalité d'un accord diffère des termes réputés convenus par les participants (point 8.29 des principes de l'OCDE). La décision de l'examinateur devrait toujours être fondée sur les faits et circonstances en rapport avec l'accord en question pendant une période de durée suffisante, et l'examinateur devrait, d'une manière générale, s'abstenir de procéder à un ajustement en se référant à une seule année. L'examinateur devrait également prendre en considération le fait que le principe de pleine concurrence ne requiert pas en soi que les avantages escomptés correspondent aux avantages effectifs, et même une différence sensible entre avantages réels et prévus n'implique pas automatiquement que la projection n'était pas conforme au principe de pleine concurrence. Il convient de veiller à éviter les appréciations a posteriori.

20. Eu égard au paragraphe précédent, l'application du principe de pleine concurrence pourrait nécessiter un ajustement de la contribution d'un participant sous la forme d'un paiement compensatoire lorsque la situation résulte d'une mauvaise évaluation des avantages escomptés. Dans certains autres cas, par exemple lorsque les faits et circonstances diffèrent des conditions convenues dans l'ARC, il ne sera pas tenu

compte d'une partie ou de la totalité des dispositions de l'ARC (points 8.26 à 8.30 des principes de l'OCDE).

21. Les paiements compensatoires seront considérés comme un coût supplémentaire pour le payeur et comme un remboursement des coûts pour les bénéficiaires.

V. INFORMATIONS CORROBORANTES: EXPOSE CONCERNANT UN ARC PORTANT SUR DES SERVICES NON GENERATEURS DE BI

22. Un examinateur, à la lumière des faits et des circonstances concernant un cas et en fonction de son niveau d'expérience et de connaissance de la multinationale concernée, peut adopter différentes approches lorsqu'il demande des informations qu'il considère comme suffisantes pour confirmer qu'un ARC portant sur des services est conforme au principe de pleine concurrence. Il est essentiel, pour prendre une décision en connaissance de cause, d'avoir accès à des informations pertinentes et de bonne qualité.

23. Pour préparer ou vérifier un ARC, l'examinateur a besoin de comprendre plusieurs points essentiels et d'obtenir des assurances à leur égard. La principale question est la suivante: «L'accord permet-il d'atteindre un résultat conforme au principe de pleine concurrence»? Dans la plupart des cas, il est possible de répondre à cette question sous la forme d'un exposé qui fournit les informations demandées aux points 24 et 25 ci-dessous[15].

24. L'élément clé est, bien entendu, l'accord proprement dit. Toutes les parties à un ARC devraient clairement escompter un avantage mutuel. Une partie indépendante n'adhérerait pas à un accord de type ARC sans en attendre un avantage raisonnable (voir point VI.1 ci-après). Deuxièmement, l'accord devrait garantir que la contribution de chaque participant reflète les avantages qu'il escompte obtenir (voir point VI.2 ci-dessous).

25. Comme chaque ARC est différent, le contenu exact et la portée de l'exposé peuvent varier, mais la liste des points ci-après devrait répondre aux attentes de la plupart des examinateurs. Le cas échéant, des documents supplémentaires peuvent toujours être fournis.

i) Informations générales sur l'ARC

a) Explications concernant l'ARC dans le contexte général de l'activité économique de la multinationale, pour permettre de comprendre les motivations ayant conduit à adhérer à l'accord: politique générale de la multinationale en matière de prix de transfert, type de services faisant l'objet de l'ARC, intérêt économique commun des participants, compétences et savoir-faire requis, nature des contributions et des risques partagés, etc.

---

[15] Une approche similaire a été suivie au chapitre VI (Exposé, paragraphes 21 à 25) des lignes directrices du FCPT sur les services intragroupe.

b) Liste des participants et répartition des responsabilités et des tâches associées à l'activité couverte par l'ARC entre les participants et les autres entreprises.

c) Budget de l'ARC et durée prévue.

ii) Avantages escomptés de l'ARC

d) Avantage que chaque participant escompte tirer de l'accord et manière dont cet avantage a été évalué et pris en compte dans la méthode de répartition des contributions (y compris méthode et projections utilisées).

iii) Contribution à l'ARC

e) Forme et valeur de la contribution de chaque participant et description détaillée de la manière dont la valeur des contributions initiales et actuelles est déterminée.

f) Description de la norme comptable utilisée et de la manière dont elle est appliquée systématiquement à tous les participants pour déterminer les dépenses et la valeur des contributions. Description des coûts directs et indirects inclus dans le groupe de contributions, des dates de règlement, des méthodes de paiement et de tout ajustement inscrit au budget par rapport aux ajustements réels.

g) Informations concernant d'éventuelles subventions publiques ou incitations fiscales liées aux contributions des participants et décrivant leur incidence.

iv) Suivi/ajustement de l'ARC

h) Informations sur les paiements compensatoires, c'est-à-dire les conditions dans lesquelles ces paiements sont dus, la manière dont ils sont calculés et leur date d'exigibilité.

i) Description des normes du groupe concernant son approche en matière de vérification et leur application aux ARC. Il s'agit par exemple des mesures prévues pour garantir l'application cohérente d'une clé de répartition pour un service particulier, ou pour faire en sorte que les coûts/services ne fassent pas double emploi.

j) Modalités de suivi et de mise à jour des termes de l'ARC

k) Explication de la façon dont les nouveaux participants sont intégrés dans l'ARC et des modalités de retrait de l'accord. Description de la méthode à appliquer lorsqu'il est nécessaire d'ajuster/de rééquilibrer les parts au sein de l'ARC.

v) Liens avec d'autres entités

l) Liste des autres membres du groupe ou des entreprises indépendantes qui sont bénéficiaires de services faisant l'objet de l'ARC. Description des frais à imputer et de la ou des clés de répartition des contributions entre les participants.

26. Les informations ci-dessus peuvent être mises à disposition et communiquées de différentes manières, notamment sous la forme d'un exposé écrit spécifiquement prévu à cet effet; il se peut également que l'accord fournisse déjà la plupart des informations. Ce qui importe, c'est que l'examinateur comprenne la façon dont l'ARC fonctionne dans la pratique.

VI. ASPECTS SPECIFIQUES

27. Le présent chapitre aborde certains aspects spécifiques au sujet desquels les examinateurs pourraient avoir besoin d'indications complémentaires.

VI.1. Le critère de l'«avantage escompté»

28. Le critère de l'«avantage escompté» est un élément essentiel pour l'établissement, le suivi approprié et la vérification d'un ARC. C'est sur cette base qu'est évaluée la conformité des contributions des participants à l'ARC avec le principe de pleine concurrence et c'est ce qui justifie la clé de répartition.

29. Selon le principe de pleine concurrence, la contribution d'un participant à l'ARC doit être en rapport avec les avantages qu'il escompte tirer de cette participation. Dans ce contexte, on entend par «avantage» une augmentation de la valeur économique ou commerciale telle qu'une réduction des dépenses ou une augmentation des recettes ou bénéfices. La possibilité, dûment démontrée, de maintenir les bénéfices ou le revenu ou d'éviter/de limiter des pertes peut également être assimilée à un avantage escompté. Il convient de noter que ce qui distingue les services intragroupe de l'ARC du point de vue du critère de l'avantage escompté est que, dans le cas de l'ARC, l'examinateur, en plus de vérifier si les services concernés ont été effectivement prestés (exigence pour les services intragroupe), doit s'assurer que les contributions sont en rapport avec les avantages que les participants escomptent tirer de l'ARC.

30. Il importe que l'examinateur soit convaincu que, du point de vue du participant, la contribution correspond à l'avantage escompté en ce qui concerne, par exemple, les économies d'échelle ou le partage des risques et des compétences, et que le participant aurait payé pour ce service ou l'aurait exécuté lui-même. La clé de répartition des coûts utilisée devrait refléter l'avantage escompté par le participant et rendre compte de la manière dont il tire avantage du résultat de l'ARC conformément à cet accord.

31. Le degré de certitude qu'exige un examinateur pour reconnaître qu'un service relevant d'un ARC est fourni conformément au principe de pleine concurrence varie au cas par cas, en fonction des résultats d'une évaluation des risques. S'il est aisé, dans la plupart des cas, de déterminer l'avantage escompté de chaque participant au vu des avantages globaux apportés par l'ARC et de la pertinence de la clé de répartition choisie, il faut, dans les cas où l'avantage escompté de chacun est moins évident, examiner la question plus attentivement en se plaçant du point de vue d'un participant donné. En outre et en fonction des faits et circonstances, l'avantage escompté peut aussi être évalué directement, c'est-à-dire par une estimation des revenus supplémentaires qui seront générés ou des coûts qui seront économisés, ou

indirectement, c'est-à-dire au moyen d'indicateurs indirects de l'avantage escompté tels que le chiffre d'affaires, le nombre de salariés, les bénéfices bruts, etc.

VI.2. Contribution de chaque participant

32. La contribution de chaque participant doit correspondre à celle qu'auraient apportée des parties indépendantes dans des circonstances comparables. L'évaluation de la part des participants dans les avantages escomptés est l'un des éléments clés de l'ARC. C'est sur cette base que seront calculées les contributions.

33. Souvent, des clés de répartition sont utilisées pour déterminer le montant de la contribution de chaque participant, bien que la méthode de répartition puisse s'appuyer sur l'estimation des économies réalisées par chaque participant à l'accord. Les orientations en matière de choix, de justification, d'application, de documentation et de clés de répartition possibles qui figurent aux points 48 à 55 des lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe s'appliquent également dans le cas des ARC portant sur les services non générateurs de BI.

34. La valeur de la contribution de chaque participant doit correspondre à la valeur que des tiers indépendants auraient convenue dans une situation comparable. S'agissant de déterminer la contribution des participants, aucun résultat valable pour toutes les situations ne peut être indiqué, et il faut plutôt régler cette question au cas par cas, conformément au fonctionnement général du principe de pleine concurrence. Eu égard aux ARC en général, les pays ont l'expérience de l'utilisation des coûts aussi bien que des prix du marché pour déterminer la valeur des contributions à des ARC conformes au principe de pleine concurrence (point 8.15 des principes de l'OCDE). Toutefois, pour le type d'ARC couvert par le présent document, on part du principe que le fait de fixer les prix sur la base des coûts ou selon la valeur du marché donne souvent lieu à une faible différence, et il est donc recommandé, pour des raisons pratiques, de déterminer d'une manière générale la valeur des contributions sur la base des coûts.

35. Les contributions étant fonction des avantages escomptés, elles sont en règle générale initialement basées sur des coûts budgétés. Dans le cadre d'ARC sur les services, il peut n'y avoir guère de différence sensible entre les coûts budgétés et les coûts réels et, en conséquence, il peut être pratique d'utiliser les coûts réels pour déterminer la contribution de chaque participant. Toutefois, lorsqu'un ajustement des contributions se révèle nécessaire pour compenser l'écart entre coûts estimés et coûts réels, il y est généralement procédé rétrospectivement, c'est-à-dire par ajustement des coûts budgétés de référence. À moins que la législation nationale ne l'interdise, il peut être opportun, pour des raisons pratiques, de procéder à l'ajustement au préalable. Cela implique de tenir compte de l'éventuel ajustement l'année suivante si l'on peut considérer qu'il n'a pas une incidence majeure. La question de savoir s'il est nécessaire d'ajuster les contributions pour tenir compte de l'écart entre les coûts (qu'il s'agisse de coûts prévus au budget ou de coûts réels) et la valeur de marché[16] afin de déterminer la valeur des contributions est examinée au paragraphe 34.

---

[16] Le point 8.15 des principes de l'OCDE renvoie à la détermination de la valeur des contributions sur la base du prix du marché.

36. Au sujet des ajustements des contributions, les principes de l'OCDE préconisent l'établissement d'un décompte annuel des dépenses engagées lors de l'exécution de l'activité relevant de l'ARC, qui décrirait de façon détaillée la manière dont la valeur des contributions est déterminée et dont les principes comptables sont systématiquement appliqués aux différents participants pour déterminer les dépenses et la valeur des contributions. On peut supposer que des tiers qui participent conjointement à un projet donné conviennent aussi d'une norme commune pour déterminer leurs contributions. Pour des raisons pratiques, il est donc recommandé que les entreprises multinationales soient autorisées à recourir aux normes comptables qui sont généralement utilisées dans l'ensemble du groupe. Une administration fiscale est toutefois en droit d'exiger des ajustements, en particulier dans les cas où il est probable que des différences majeures par rapport aux normes comptables nationales persisteront pendant toute la durée de l'ARC.

37. Les contributions doivent prendre en compte tous les coûts liés à l'acquisition, au maintien ou à la protection des avantages découlant de l'accord. L'examinateur a besoin de comprendre quels sont les coûts qui ont été considérés comme pertinents (et peuvent, dès lors, être imputés). Parfois, cela découle naturellement du type de services couverts par l'ARC. Parfois, dans des situations plus complexes, l'accord devrait stipuler clairement les coûts exclus ou les dispositions prises pour éviter une éventuelle duplication des coûts.

38. Le traitement des avantages fiscaux et des aides d'État, qui est abordé au point 8.17 des principes de l'OCDE, est un sujet connexe. La question essentielle est de savoir si les coûts répercutés sur l'ARC doivent inclure les dépenses réelles uniquement, déduction faite des avantages fiscaux et des aides d'État. *«La prise en compte éventuelle de ces économies pour évaluer la part relative d'un participant dans les contributions et, si elles sont prises en compte, la hauteur à laquelle elles le sont, seront fonction de ce qu'auraient fait des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables»*.

VI.3. Avantage escompté ou avantage réel

39. Comme les ARC sont fondés sur les avantages escomptés, il se peut que des parties indépendantes, eu égard à la durée parfois prolongée de l'ARC, prévoient une clause contractuelle permettant de comparer régulièrement les avantages escomptés aux avantages réels et d'envisager une éventuelle adaptation des contributions.

40. Ces deux considérations amènent à se demander si les contributions peuvent être adaptées à la situation réelle et si cela doit être assimilé à des conditions de pleine concurrence ou à une appréciation rétrospective abusive.

41. L'ARC doit être examiné sous l'angle des hypothèses relatives aux bénéfices ultérieurs, qui reposent sur les conditions économiques et commerciales existantes ou raisonnablement prévisibles au moment où l'accord est conclu. Dès lors, si un examinateur estime que les projections des bénéfices sont raisonnables, des événements ultérieurs ayant une incidence sur les projections initiales ne devraient pas conduire à un ajustement rétrospectif des contributions.

42. Étant donné que des événements ou circonstances imprévus ou imprévisibles sont susceptibles d'influer sur les hypothèses initiales relatives aux bénéfices,

l’examinateur devrait se demander si des parties indépendantes auraient prévu un ajustement ou une renégociation de l’accord en pareil cas.

VI.4. Participation à un ARC

43. La principale caractéristique d’un ARC est que les contributions des participants sont en rapport avec les avantages que chacun de ces participants escompte tirer de l’ARC. Une entreprise tirant ses avantages escomptés uniquement ou principalement de l’exécution de l’activité couverte par l’ARC proprement dite ne sera pas considérée comme un membre de l’ARC, mais plutôt comme un prestataire de services (société) qui ajouterait un élément de bénéfice dans son calcul; en d’autres termes, elle devrait être considérée comme une société fournissant des services dans des conditions de pleine concurrence.

VI.5. Adhésion à un ARC/retrait d’un ARC

44. Dans la pratique, la question générale des entités qui adhèrent à un ARC ou s’en retirent constitue souvent un sujet difficile, même si les opérations de concentration et de restructuration font partie de l'activité quotidienne des entreprises multinationales. Comment évaluer la valeur de travaux en cours et/ou les compétences spécifiques acquises du fait d’activités antérieures? Ce sont là des questions qui mettent souvent l’examinateur en difficulté.

45. Toutefois, comme le présent document ne porte que sur les ARC portant sur les services non générateurs de BI, l’examen des questions de paiement d’entrée/de sortie devrait être très limité (voire inexistant). La réponse aux questions ci-après devrait aider les examinateurs: quels coûts supplémentaires les participants supporteront-ils dans le cas où une entité se retire de l'ARC ou, exceptionnellement, lorsqu'elle y adhère? L'accord reste-t-il viable après le départ de cette entreprise? Ces nouveaux éléments (structure des coûts différente, ou compétences ou risques différents, etc.) devraient-ils faire l'objet d'une compensation en numéraire ou ne conduisent-ils qu’à une révision des avantages escomptés qui entraînera l’adoption de nouvelles clés de répartition, ou le nouveau participant apporte-t-il des connaissances spécifiques?

46. Il est évident que si les résultats d’activités antérieures menées au titre de l’ARC n’ont aucune valeur, aucune compensation ne doit avoir lieu. Cependant, l'adhésion d’une société à l’ARC ou son retrait de celui-ci donne généralement lieu à un ajustement des parts relatives (clés de répartition).

VI.6. Documentation

47. Les examinateurs doivent savoir que les ARC sont déjà régis par le code de conduite sur la documentation des prix de transfert au sein de l'UE (EU TPD), qui spécifie que les entreprises multinationales doivent inclure dans leur fichier principal une liste des ARC dans lesquels interviennent des membres du groupe établis dans l’UE.

48. Les principes de l'OCDE (point 5.4) font référence à des principes de gestion prudente qui devraient régir le processus d'examen de la validité des prix de transfert à des fins fiscales et aux pièces justificatives requises en ce qui concerne les prix de transfert.

49. Ce thème est repris au point 2.3.1 de l'EU TPD qui précise ce qui suit: «La notion de "gestion prudente", qui repose sur des principes économiques, implique que les pièces justificatives nécessaires pour une transaction dont la valeur est importante sont susceptibles d'être très différentes de celles nécessaires pour une transaction dont la valeur globale est sensiblement inférieure».

50. L'application de ce principe aux ARC conduira les participants à établir ou à se procurer des documents concernant la nature des services couverts et les termes de l'accord ainsi que sa compatibilité avec le principe de pleine concurrence (y compris les projections utilisées pour établir les avantages escomptés ainsi que les dépenses inscrites au budget et les dépenses réelles).

51. Il y a lieu de noter que des informations provenant d'une source (p. ex. un accord écrit) peuvent recouper des informations déjà fournies par une autre source (p. ex. un exposé). L'utilisation généralisée des systèmes informatiques permet également d'accéder à des synthèses des informations, qui rendent inutile la fourniture initiale d'une documentation plus complète.

52. Pour le FCPT, les ARC complétés, si nécessaire, par les renseignements énumérés dans les exposés y afférents constituent des informations pertinentes au regard des exigences de l'EU TPD.

VI.7. Considérations post-vérification

53. Les ARC sont souvent conclus par plus de deux entités et lient fréquemment un grand nombre voire la totalité des membres d'une multinationale. En conséquence, les ajustements peuvent avoir des incidences non seulement sur une entité, mais aussi sur tous les autres participants. Éviter la double imposition peut, en cas de litige, nécessiter des procédures coûteuses faisant appel à des ressources considérables. Il est donc recommandé que, d'une part, les administrations fiscales s'abstiennent de contester la participation ou la contribution attribuée à leurs contribuables pour des ajustements mineurs, et que, d'autre part, les contribuables s'efforcent de suivre les présentes lignes directrices lors de l'établissement de leurs ARC portant sur des services non générateurs de BI et de la documentation y afférente.

54. En cas de litige, la procédure amiable peut faire intervenir plus de deux autorités compétentes. Par conséquent, il sera utile d'appliquer les approches multilatérales préconisées par le code de conduite relatif à la convention d'arbitrage pour les situations triangulaires.

VII. CONCLUSIONS

55. Le respect des recommandations contenues dans le présent rapport, qui relèvent dans la plupart des cas de son champ d'application, facilitera l'évaluation et permettra aux administrations fiscales de constater plus aisément que le principe de pleine concurrence a été effectivement appliqué.

56. Il est recommandé, afin que l'on puisse s'y référer ultérieurement et à la fin de la procédure décrite ci-dessus, que l'exposé devienne une note de dossier et qu'il soit prévu des mises à jour régulières.

57. Le FCPT assurera un suivi régulier des effets produits par les présentes lignes directrices.

ANNEXE: Synthèse de l'état actuel de la situation en ce qui concerne les dispositions législatives, les procédures administratives et les meilleures pratiques des États membres en matière d'ARC

La présente section a pour objet de résumer l'état actuel de la situation en ce qui concerne les dispositions législatives ou administratives des États membres de l'UE en matière d'ARC.

Elle a été élaborée à partir des renseignements fournis par les administrations fiscales de l'UE pour rendre compte de la situation au 1er juillet 2011.

Question 1: Avez-vous des dispositions législatives spécifiques concernant les ARC? Si tel n'est pas le cas, envisagez-vous prendre de telles dispositions et quand pourraient-elles être mises en œuvre?

Peu d'États membres se sont dotés de dispositions législatives spécifiques concernant les ARC.

L'Estonie, l'Espagne, les Pays-Bas, le Portugal et la Slovénie appliquent des dispositions juridiques spécifiques concernant les ARC pour l'obtention de biens, de droits ou de services, tandis qu'en Pologne, la législation ne mentionne les ARC que dans le contexte des biens incorporels. L'Allemagne n'a adopté des dispositions spécifiques qu'en ce qui concerne la documentation relative aux ARC. Les autres États membres utilisent les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ou leurs propres lignes directrices générales sur les prix de transfert pour évaluer les ARC.

Pour le moment, seule la Grèce envisage l'adoption de nouvelles dispositions spécifiques concernant les ARC.

Question 2. Votre administration a-t-elle publié des lignes directrices internes en matière de vérification qui fournissent des orientations au sujet des ARC, et dans l'affirmative, sur quels points essentiels portent-elles (par exemple, méthodes pour reconnaître un accord, modalités de vérification de l'accord, modalités d'échange d'informations avec d'autres pays, etc.)?

Peu d'États membres ont publié des lignes directrices internes en matière de vérification des ARC.

L'Italie, la Lituanie, la Slovénie et le Royaume-Uni disposent de lignes directrices sur les prix de transfert qui couvrent également la vérification des ARC. Les lignes directrices du Royaume-Uni, en particulier, insistent sur la nécessité de déterminer clairement l'avantage mutuel global escompté, afin de distinguer un ARC d'une situation plus normale avec transfert direct de biens ou de services.

En Hongrie, un décret gouvernemental relatif aux documents à fournir pour les accords sur les prix de transfert en général est appliqué.

La Lettonie dispose d'orientations générales internes concernant les ARC, qui sont fondées sur les principes de l'OCDE.

Le Portugal est sur le point d’approuver un manuel de vérification relatif aux prix de transfert qui contient également des orientations sur des questions telles que les ARC.

Question 3. Votre administration a-t-elle publié des orientations administratives nationales en matière d'ARC (lignes directrices, règlements, circulaires, etc.) pour expliquer au contribuable la procédure à suivre lors de la préparation d'un ARC, en particulier en ce qui concerne la structure et les exigences en matière de documentation (dans l'affirmative, veuillez fournir le lien permettant d'accéder par voie électronique aux documents)?

Peu d'États membres ont publié des orientations administratives nationales concernant les ARC.

Au Danemark, les ARC sont traités dans les lignes directrices relatives à la documentation en matière de prix de transfert.

L'Estonie a publié des lignes directrices qui contiennent un bref exposé des principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, ainsi que des exemples.

En Hongrie, un décret gouvernemental relatif aux documents à fournir pour les accords sur les prix de transfert en général est appliqué.

L'Allemagne a publié des orientations administratives contraignantes pour l'administration fiscale, mais pas pour les tribunaux.

Les lignes directrices italiennes en matière de vérification sont publiques; elles s'adressent aux inspecteurs des impôts, mais elles sont également suivies par les contribuables.

Le Portugal envisage d'inclure les informations pertinentes sur les ARC dans le dossier relatif aux prix de transfert .

Question 4. Quel est le type d'ARC auquel les entreprises de votre État membre ont le plus communément recours?

Les ARC qu'ont à traiter les administrations fiscales des EM ont le plus souvent trait aux services, au développement du droit de la propriété intellectuelle, à la recherche et au développement et à l'acquisition d'actifs.

Questions 5 à 7 Quels problèmes concrets particuliers les ARC vous ont-ils posés et comment y avez-vous remédié? Quels sont vos sujets de préoccupation particulière par rapport aux ARC portant sur les services? D'après votre expérience, quelle est la fréquence des litiges liés aux ARC?

Les problèmes concrets les plus couramment rencontrés avec les ARC ont trait à la disponibilité/fourniture en temps utile par les contribuables de suffisamment d'informations/de documentation concernant les prix de transfert, à la pertinence des clés de répartition, au calcul des droits d'entrée et de sortie, à la détermination de la valeur des paiements d'entrée et de sortie, à la répartition des coûts, à la détermination de données comparables, aux conditions d'application des marges de bénéfice, ainsi qu'à la détection effective d'un ARC.

Les sujets de préoccupation particulière des administrations fiscales dans ce contexte sont notamment les critères de détection d'un ARC, la détermination de la valeur des contributions des participants à un ARC et l'évaluation des avantages (escomptés et réels) et des risques associés aux fins de la répartition des coûts, les conditions d'application des marges, ainsi que l'accès à la documentation pertinente.