



COMMISSION  
EUROPÉENNE

Bruxelles, le 4.6.2014  
COM(2014) 315 final

ANNEXES 1 to 3

## **ANNEXES**

- I. Rapport sur les ajustements secondaires**
- II. Rapport sur la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert**
- III. Rapport sur les ajustements compensatoires**

*à la*

**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 2012 et janvier 2014**

## ANNEXE I

### RAPPORT SUR LES AJUSTEMENTS SECONDAIRES

#### 1. Contexte

1. Le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (FCPT) a, dans le cadre de son programme de travail pour 2011-2015, examiné les ajustements dits secondaires en matière de prix de transfert dans la mesure où ces ajustements peuvent entraîner une double imposition. Un questionnaire diffusé en juin 2011 a fait le point de la situation existant dans chaque État membre de l'UE au 1<sup>er</sup> juillet 2011 et a servi à élaborer une vue d'ensemble des aspects juridiques et administratifs/pratiques dans les différents États. Les réponses des 27 États membres ont été prises en considération dans le document JTPF/018/REV1/2011. Un projet de document de réflexion sur les ajustements secondaires (doc. JTPF/010/2012/EN) a été élaboré et discuté lors de la réunion du FCPT en juin 2012. Le présent rapport a été discuté et approuvé lors de la réunion du FCPT d'octobre 2012.

#### 2. Définition et portée

2. Il est possible qu'un ajustement des prix de transfert soit accompagné d'un ajustement dit «secondaire». Dans le glossaire des principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE (PPT), un ajustement secondaire est défini comme étant un *«ajustement qui résulte de l'application d'un impôt à une transaction secondaire dans les cas relatifs aux prix de transfert»*, et une transaction secondaire comme étant une *«reconstitution d'une transaction à laquelle certains pays procèdent en vertu de leur législation interne après avoir proposé un ajustement primaire afin de procéder à une répartition effective des bénéfices compatible avec cet ajustement primaire. Les transactions secondaires peuvent prendre la forme de reconstitution de dividendes (à savoir des éléments traités comme s'ils étaient des dividendes même s'ils ne seraient pas normalement considérés comme tels), de reconstitution d'apports en capital ou de reconstitution de prêts»*.
3. La législation relative aux prix de transfert de certains États membres autorise ou impose les «transactions secondaires» afin de rendre la répartition réelle des bénéfices compatible avec l'ajustement primaire. La double imposition peut survenir en raison du fait que la transaction secondaire elle-même peut avoir des conséquences fiscales et entraîne un ajustement. Par exemple, le montant de l'ajustement opéré sur le revenu d'une filiale concernant une transaction avec une société mère non résidente peut être traité par l'administration fiscale dont dépend la filiale comme un dividende supposé versé à la société mère, assujetti le cas échéant à une retenue à la source.
4. Les ajustements secondaires sont annulés si l'ajustement primaire est annulé. Les ajustements secondaires prenant la forme de reconstitutions de dividendes peuvent aboutir à une double imposition dans le cas où l'autre État n'accorde pas un crédit d'impôt correspondant ou un allègement fiscal conformément à l'article 23 du modèle de convention fiscale (MCF) de l'OCDE pour la retenue à la source résultant de l'ajustement secondaire. Bien que les commentaires sur l'article 10 du MCF de l'OCDE établissent déjà, au paragraphe 28, que les reconstitutions de dividendes sont couvertes par l'article 10 et par les règles relatives à l'élimination de la double

imposition, l'autre État peut tout simplement ne pas reconnaître une telle transaction présumée, ce qui donne lieu à une retenue à la source (voir le paragraphe 4.69 des PPT de l'OCDE).

5. Le MCF de l'OCDE n'empêche pas d'effectuer les ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale<sup>1</sup>. Cependant, il est souhaitable que les administrations fiscales *«procèdent à ces ajustements de telle manière que les risques de double imposition qui pourraient en résulter soient réduits au minimum, sauf lorsque le comportement du contribuable dénote une intention de déguiser un dividende en vue d'échapper à la retenue à la source.»* (paragraphe 4.71 des PPT de l'OCDE).
6. Sur les 27 États membres de l'UE, neuf disposent d'une législation sur les ajustements secondaires. Les réponses au questionnaire indiquent que les ajustements secondaires dans certains de ces neuf États membres sont discrétionnaires.

**R 1:**

**L'application des ajustements secondaires peut conduire à une double imposition. Par conséquent, si les ajustements secondaires ne sont pas obligatoires, il est recommandé que les États membres s'abstiennent de procéder à ces ajustements secondaires lorsqu'ils entraînent une double imposition. Lorsque les ajustements secondaires sont obligatoires en vertu de la législation d'un État membre, il est recommandé que les États membres prévoient des moyens d'éviter la double imposition (par exemple, en s'efforçant de régler la question au moyen d'une procédure amiable ou en autorisant le rapatriement de fonds suffisamment tôt, dans la mesure du possible). Ces recommandations supposent que le comportement du contribuable ne dénote pas une intention de déguiser un dividende en vue d'échapper à la retenue à la source<sup>2</sup>.**

7. Dans la plupart des États membres où des ajustements secondaires sont possibles/obligatoires, ces ajustements sont assimilés à une distribution occulte de bénéfices et, par conséquent, considérés comme des reconstitutions de dividendes qui, potentiellement, sont soumises à une retenue à la source.
8. Les ajustements secondaires peuvent aussi prendre d'autres formes, par exemple, celle d'une reconstitution de prêt. Les PPT de l'OCDE (paragraphe 4.70) indiquent que ces reconstitutions de transactions posent elles-mêmes des problèmes, par exemple pour ce qui est des questions liées au calcul des intérêts sur ces prêts. Dans leurs réponses au questionnaire, la plupart des États membres ne se réfèrent pas à ces types de reconstitutions de transactions. Cela peut s'expliquer par le fait que les États membres souhaitent éviter les complications qui en découlent et qu'ils procèdent généralement aux ajustements secondaires sous la forme de reconstitutions de dividendes ou d'apports en capital. Les reconstitutions d'apports en capital et les reconstitutions de dividendes entre une filiale et une société mère, toutes deux situées dans l'UE,

---

<sup>1</sup> Paragraphe 9 des commentaires sur l'article 9 du MCF.

<sup>2</sup> Réserve de la part de l'Italie: L'Italie n'a pas adopté de dispositions internes sur les ajustements secondaires et est d'avis qu'il devrait incomber en premier lieu aux États membres pourvus d'une législation sur les ajustements secondaires de structurer ces ajustements de façon à réduire au minimum la possibilité de double imposition qui en découle. En principe, l'Italie n'octroiera pas d'allègement pour la retenue à la source résultant de l'ajustement secondaire opéré par l'autre État membre qui a entraîné la double imposition.

permettent de réduire au minimum le risque de double imposition dans la mesure où elles ne comportent pas de retenue à la source (voir la section 3).

**R 2:**

**Compte tenu des complications supplémentaires que les reconstitutions de prêts comportent, il est recommandé que, dans l'UE, les États membres considèrent les ajustements secondaires plutôt comme des reconstitutions de dividendes ou d'apports en capital, tant qu'il n'y a pas de rapatriement.**

9. La situation devient plus problématique dans le cas où l'ajustement primaire est effectué entre des parties qui sont liées indirectement. Certains États membres peuvent faire face à cette situation en créant des transactions hypothétiques telles qu'un versement de dividendes à la société mère et un apport en capital de la société mère à l'autre filiale (paragraphe 4.70 des PPT de l'OCDE).
10. Le présent rapport se concentre sur les transactions secondaires opérées entre des entreprises résidentes/établies dans l'UE et prenant la forme de reconstitutions de dividendes et examine, sur la base du cadre juridique existant dans l'UE, les moyens de réduire au minimum la double imposition, ainsi que d'autres charges administratives et financières (par exemple, les pénalités) résultant d'ajustements secondaires<sup>3</sup>.
11. Les sections suivantes examinent l'application de la directive «mères-filiales» (DMF) (voir la section 3), les situations dans lesquelles les États membres peuvent envisager d'accorder un allègement si le contribuable rapatrie les fonds [dans une procédure amiable (section 4.2) ou à un stade antérieur (section 4.3)] et également les pénalités et les aspects procéduraux/administratifs (sections 5 et 6).

### 3. Directive «mères-filiales» (DMF)

12. Lorsque les ajustements secondaires sont traités comme une distribution occulte de bénéfices ou un apport en capital dissimulé et, dès lors, considérés comme des reconstitutions de dividendes, l'application de la DMF (articles 4 et 5) se traduit par l'absence de retenue à la source sur un versement effectué d'une filiale à sa société mère au sein de l'UE.
13. Neuf États membres de l'UE appliquent actuellement les ajustements secondaires, à savoir l'Autriche, la Bulgarie, le Danemark, l'Allemagne, la France, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Slovaquie et l'Espagne. Dans une situation où *une filiale dans un État membre est soumise à un ajustement secondaire sur la base d'un ajustement primaire des prix de transfert relatifs à une transaction avec sa société mère établie dans un autre État membre*, sept<sup>4</sup> de ces neuf États membres n'imposeraient pas de retenue à la source sur la base des dispositions de la DMF. Deux États membres<sup>5</sup> considéreraient la DMF comme n'étant pas applicable aux reconstitutions de dividendes.

<sup>3</sup> Les PPT de l'OCDE recommandent au paragraphe 4.71 de réduire au minimum les risques de double imposition résultant d'ajustements secondaires.

<sup>4</sup> Autriche, Danemark, Allemagne, Luxembourg, Pays-Bas, Slovaquie et Espagne.

<sup>5</sup> Bulgarie et France.

## 4. Rapatriement de fonds

### 4.1 Considérations générales

14. En substance, le rapatriement consiste dans les faits à reverser les fonds de façon à ce que les comptes des parties concernées correspondent à l'intention économique de l'ajustement primaire. Les PPT de l'OCDE (paragraphe 4.73) décrivent certaines des possibilités de rapatriement existantes. Le manuel pour des procédures amiables efficaces de l'OCDE (*Manual on effective mutual agreement procedures* ou MEMAP)<sup>6</sup> contient également des orientations concernant le rapatriement. Les PPT de l'OCDE (paragraphe 4.76) recommandent d'examiner les cas de rapatriement dans le cadre d'une procédure amiable lorsqu'elle a été mise en œuvre en ce qui concerne l'ajustement primaire correspondant.
15. Les conditions d'un accord trouvé dans le cadre d'une procédure amiable entre les autorités compétentes au sujet d'un ajustement de prix de transfert sont spécifiques à cet accord particulier entre ces deux autorités. Une fois que les autorités compétentes sont parvenues à un accord sur la qualification de la transaction considérée, il convient également d'examiner dans le cadre de la procédure amiable les deux points suivants:
- déterminer si l'administration fiscale qui a effectué l'ajustement secondaire s'abstiendra de prélever une retenue à la source ou si l'autre administration fiscale éliminera la double imposition qui en résulte, et
  - établir, lorsque le rapatriement est considéré, la manière dont il sera effectué et faire en sorte qu'il n'en résulte pas une charge imposable supplémentaire qui peut elle-même conduire à une double imposition.
16. Le MEMAP indique qu'un accord de rapatriement peut également être convenu à un stade antérieur, par exemple, à l'occasion d'une vérification (voir le paragraphe 4.3).

### 4.2 Rapatriement au cours d'une procédure amiable

17. Si le rapatriement s'inscrit dans le cadre d'un accord, les conditions peuvent varier, mais permettent souvent que le rapatriement des fonds s'effectue soit par remboursement direct, soit au moyen d'une compensation des comptes interentreprises. En règle générale, les conditions convenues permettent également à un contribuable de rapatrier les fonds dans un délai raisonnable fixé d'un commun accord, sans prélèvement de retenues à la source par l'État d'origine du rapatriement et exempt de tout autre traitement imposable dans l'État de destination du rapatriement. Le rapatriement peut faire l'objet d'une vérification.

#### **R 3:**

**Lorsque les autorités compétentes s'accordent, dans le cadre d'une procédure amiable, sur la nécessité d'une correspondance effective des comptes avec l'intention économique de l'ajustement primaire, il convient que les États membres considèrent le rapatriement par remboursement direct ou au moyen d'une compensation des comptes interentreprises comme un instrument approprié pour atteindre ce résultat.**

<sup>6</sup> [http://www.oecd.org/document/1/0,3746,fr\\_2649\\_33753\\_36195905\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/1/0,3746,fr_2649_33753_36195905_1_1_1_1,00.html)

**R 4:**

Les administrations fiscales devraient être conscientes du fait que les contribuables ont besoin de 90 jours à compter de la date de la notification de l'accord pour mettre en œuvre le rapatriement de façon effective.

**R 5:**

Lorsque le rapatriement fait l'objet d'un accord dans le cadre d'une procédure amiable, il est recommandé que ledit accord prévoie qu'aucune retenue à la source ne sera appliquée par l'État membre à partir duquel le rapatriement est effectué et qu'aucune charge imposable supplémentaire ne sera imposée dans l'État membre vers lequel le rapatriement est réalisé.

18. Comme le rapatriement est réalisé après la transaction initiale, l'État membre vers lequel le paiement de rapatriement sera effectué peut considérer que le paiement devrait inclure une composante d'intérêts afin de compenser son contribuable résident pour l'utilisation par l'entreprise associée étrangère des fonds de ce contribuable entre le moment où a eu lieu la transaction initiale et le rapatriement. Une telle approche conduirait toutefois à compliquer encore davantage le rapatriement et peut aussi avoir ses propres conséquences fiscales.

**R 6:**

Lorsque la procédure amiable se déroule entre États membres, il est recommandé, pour des raisons de simplification, que les États membres autorisent, dans la mesure du possible, le rapatriement sans composante d'intérêts et l'indiquent dans l'accord.

### ***4.3 Rapatriement à un stade antérieur, par exemple à l'occasion d'une vérification***

19. Certains États ont élaboré des approches pour éviter les risques de double imposition en s'abstenant d'appliquer les transactions secondaires et les ajustements secondaires lorsqu'un rapatriement a déjà été effectué à l'occasion d'une vérification. Le rapatriement à un stade antérieur, par exemple au stade d'une vérification, requerrait, du point de vue du contribuable, un accord sur la manière de mettre les comptes en conformité avec les ajustements primaires et, du point de vue d'une administration fiscale, l'acceptation de cet accord (il est possible que certains États membres ne puissent s'abstenir d'appliquer une transaction/un ajustement secondaire que dans le contexte d'une procédure amiable). Ultérieurement, il faut que l'autre administration fiscale concernée applique un traitement correspondant. Pour ce faire, il peut être nécessaire d'informer l'autre État membre sur la base des règles d'échange d'informations ou d'initier une procédure amiable étant donné que l'ajustement primaire pourrait déjà ne pas être acceptable pour cette administration fiscale. Il convient de noter qu'en vertu de l'article 25 du MCF de l'OCDE, il serait possible pour un contribuable d'engager une procédure amiable simplement à partir du moment où il estime que les mesures prises par un pays sont susceptibles d'entraîner une double imposition<sup>7</sup>.

**R 7:**

<sup>7</sup> Paragraphe 14 des commentaires sur l'article 25 du MCF de l'OCDE

**Si un État membre envisage la possibilité d'un rapatriement à un stade antérieur, par exemple au stade de la vérification, il est recommandé de veiller à ce que l'autre État membre en soit informé simultanément au moyen d'une procédure d'échange d'informations ou par le contribuable (si le contribuable est d'accord).**

**R 8:**

**Un accord de rapatriement conclu au stade de la vérification ne devrait pas empêcher le contribuable de demander une procédure amiable, ni ne devrait indiquer l'approbation ou la désapprobation concernant une constatation de la vérification.**

## 5. Pénalités

20. Les ajustements secondaires peuvent dans certains États membres faire l'objet de pénalités spécifiques ou donner lieu à des pénalités dans le cadre du régime général de sanction. Le rapport de synthèse du FCPT de l'UE sur les pénalités<sup>8</sup> examine différents régimes de sanction dans l'UE et révèle à la section 5 que, dans la plupart des États membres, il est possible de s'abstenir d'imposer des pénalités (tant qu'elles ne sont pas considérées par un État membre comme une pénalité grave). En outre, d'après le rapport, la pénalité devrait être alignée sur le prix de transfert final qui aura été convenu. Une interprétation de cette conclusion peut également être que les pénalités devraient se rapporter uniquement à l'ajustement du prix de transfert lui-même, c'est-à-dire à l'ajustement primaire et non à l'ajustement secondaire.

**R 9:**

**Lorsqu'un ajustement secondaire est requis, les États membres devraient s'abstenir d'imposer une pénalité en ce qui concerne l'ajustement secondaire.**

21. Dans le cas où des pénalités sur les ajustements secondaires sont néanmoins infligées, il convient de considérer d'appliquer ces pénalités dans le cadre d'une procédure amiable afin de garantir l'élimination de la double imposition résultant d'ajustements secondaires.

**R 10:**

**Lorsque les conséquences fiscales d'un ajustement secondaire sont éliminées ou réduites dans le cadre d'une procédure amiable, il est recommandé d'éliminer ou de réduire proportionnellement la pénalité correspondante.**

## 6. Procédure d'élimination de la double imposition

22. Dans leurs réponses au questionnaire sur les ajustements secondaires (JTPF/018/REV1/2011), les États membres qui appliquent ce type d'ajustements ont déclaré pour la plupart qu'ils ne considéraient pas que les problèmes de double imposition résultant d'ajustements secondaires étaient couverts par la convention d'arbitrage (CA); seuls quelques-uns les considéraient couverts par la CA et d'autres États membres ont indiqué que l'applicabilité de la CA aux ajustements secondaires

<sup>8</sup> Rapport de synthèse sur les pénalités du FCPT de l'UE accompagnant la communication sur les travaux du FCPT sur la période allant de mars 2007 à mars 2009 [COM(2009)472 final].

restait une question ouverte pour eux. Toutefois, la plupart des États membres appliquant les ajustements secondaires seraient disposés à les traiter dans le cadre d'une procédure amiable. Par conséquent, dans les cas où il n'est pas possible d'éviter d'emblée la double imposition, par exemple en appliquant la DMF, un contribuable devrait, en cas de double imposition résultant d'un ajustement secondaire, déposer deux demandes, c'est-à-dire une demande au titre de la convention d'arbitrage et une demande de procédure amiable. Cette dernière exigerait dans chaque cas la conclusion d'un accord entre les États membres comprenant une disposition relative à la procédure amiable comparable à l'article 25 du MCF de l'OCDE (incluant de préférence une clause d'arbitrage comme prévu au paragraphe 5 de l'article 25 du MCF de l'OCDE).

**R 11:**

**Étant donné que les contribuables peuvent ignorer que, dans certaines situations, une demande séparée doit être introduite pour éviter la double imposition résultant d'ajustements secondaires, les États membres qui ne considèrent pas que les ajustements secondaires puissent être traités dans le cadre de la CA sont invités à mettre en évidence, dans leurs orientations destinées au public, le fait qu'une demande distincte en vertu de l'article 25 du MCF de l'OCDE peut être nécessaire pour éliminer la double imposition. Pour des raisons d'efficience, il est recommandé que les contribuables soumettent les deux demandes dans la même lettre.**

## ANNEXE II

### RAPPORT SUR LA GESTION DU RISQUE DANS LE CADRE DES PRIX DE TRANSFERT

#### Contexte

1. Le forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) a considéré que l'évaluation des risques constituait un aspect important des prix de transfert et qu'il convenait de l'inclure dans son programme de travail pour les années 2011-2015<sup>9</sup>. Les travaux sur ce thème ont débuté par des présentations réalisées par trois États membres (EM)<sup>10</sup> et par des membres non gouvernementaux (MNG)<sup>11</sup> qui ont détaillé leurs approches en matière de gestion des risques. Un sous-groupe a alors été créé pour préparer la discussion. Dès le début, il a été considéré qu'il ne serait pas optimal de limiter la portée du projet à l'évaluation des risques. Par conséquent, celle-ci a été étendue à «la gestion du risque dans le cadre des prix de transfert» en général afin de couvrir l'ensemble du processus garantissant la fixation finale des prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence. Le FCPT a été informé de l'état d'avancement des travaux du sous-groupe au cours des réunions tenues en octobre 2012 et en février 2013.
2. Compte tenu du matériel complet sur la gestion du risque qui est déjà accessible au public (par exemple, documents de l'OCDE<sup>12</sup>) et afin d'éviter une duplication des recherches, le rapport s'appuiera sur les conclusions appropriées de ce matériel et mettra davantage l'accent sur la situation spécifique dans l'UE.
3. Au vu des différentes situations économiques, de la variété des transactions au sein d'une entreprise multinationale, des divers environnements juridiques et administratifs ainsi que de la diversité des ressources disponibles dans les États membres, il n'est pas possible de mettre au point une approche universelle sur la façon de gérer concrètement et efficacement le risque en matière de prix de transfert. Par conséquent, le présent rapport vise à recenser les meilleures pratiques en matière de gestion efficace du risque dans le domaine des prix de transfert, en mettant l'accent sur les aspects qui sont propres aux États membres et aux entreprises de l'UE. Les États membres et les contribuables sont encouragés à utiliser ces orientations dans les limites de leurs possibilités et de leurs réglementations afin de gérer efficacement les risques liés aux prix de transfert.

#### 1. Préambule

4. L'application et le respect des règles relatives aux prix de transfert incarnant le principe de pleine concurrence conformément à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (MCF de l'OCDE) peuvent entraîner la mobilisation de ressources

<sup>9</sup> Voir le document JTPF/016/2011/EN.

<sup>10</sup> Les Pays-Bas (réunion du FCPT du 26 octobre 2011, point 6 de l'ordre du jour), l'Autriche et le Royaume-Uni [réunion du FCPT du 8 mars 2012, point 6 ii)].

<sup>11</sup> Réunion du FCPT du 26 octobre 2011, point 6 de l'ordre du jour.

<sup>12</sup> Étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert) (2012); Manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert (2013).

importantes, tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Le FCPT reconnaît que les ressources disponibles en matière de prix de transfert sont limitées et doivent donc être mises en œuvre de manière efficace. En conséquence, l'expression «**risque lié aux prix de transfert**», telle qu'elle est utilisée dans le présent rapport, ne couvre pas seulement le risque que les prix de transfert ne soient pas fixés conformément au principe de pleine concurrence<sup>13</sup>, mais également le risque que les ressources ne soient pas réparties de manière efficace afin de garantir que les prix de transfert soient déterminés dans le respect du principe de pleine concurrence.

5. Le FCPT a pour objectif de trouver des solutions pratiques pour le bon fonctionnement du principe de pleine concurrence dans l'UE. Conformément à cette mission, le rôle du FCPT dans le cadre de la gestion du risque en matière de prix de transfert est d'assister les États membres et les contribuables à coordonner les actions, à garantir la transparence et à travailler sur la base d'approches alignées.

**R 1:**

**Il est recommandé de respecter les principes généraux suivants dans le cadre de la gestion du risque en matière de prix de transfert:**

- Il est préférable d'adopter une **approche coopérative** fondée sur le dialogue et la confiance. Une approche coopérative se caractérise notamment par le fait que la communication entre l'administration fiscale et le contribuable s'établit dès que possible, c'est-à-dire dès qu'une vérification est envisagée ou lors de la préparation ou du lancement de celle-ci. Une communication engagée suffisamment tôt peut éviter des malentendus et une répartition des ressources non optimale en aidant à se concentrer sur les aspects essentiels qui contribuent à une gestion efficace du risque. Une approche coopérative implique la divulgation des informations et la compréhension des faits et des circonstances du cas en question par le contribuable.
- Il convient de s'efforcer de **déterminer les aspects qui présentent un risque en matière de prix de transfert plus élevé** que d'autres et de prendre en considération les caractéristiques spécifiques des PME<sup>14</sup>.
- Une gestion du risque efficace implique également d'**allouer des ressources aux secteurs à haut risque en matière de prix de transfert**.
- Il convient de disposer d'instruments juridiques pour traiter efficacement les situations présentant des risques élevés pour ce qui est des prix de transfert.
- Afin d'éviter un gaspillage de ressources, il est important de veiller à ce que toutes les actions envisagées soient **bien ciblées et adaptées** aux circonstances du cas d'espèce, en tenant compte des ressources disponibles et de la charge engendrée par ces actions.

6. Toutefois, il convient de souligner que l'approche coopérative n'est valable que lorsqu'il s'agit d'un **contribuable coopératif**. Un contribuable peut être considéré comme coopératif notamment au regard de l'expérience passée lors de précédentes

<sup>13</sup> L'OCDE a établi que les prix de transfert, notamment en ce qui concerne le transfert de risques et de biens incorporels, constituaient l'une des principales zones de pression dans le cadre de son projet «Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices» (en anglais, Base Erosion and Profit Shifting ou BEPS).

<sup>14</sup> Voir le document JTPF/001/FINAL/2011/EN.

procédures administratives (par exemple, des vérifications)<sup>15</sup>, de la transparence ou du fait que la documentation est tenue en conformité avec le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE (EU TPD)<sup>16</sup> et peut être mise à la disposition de l'administration fiscale.

## 2. Les différentes phases en matière de prix de transfert

7. Cette partie est structurée selon les trois phases que suit en général un dossier en matière de prix de transfert:
  - Phase initiale — période antérieure à une vérification relative aux prix de transfert;
  - Phase de vérification— période allant du début à la fin de la vérification;
  - Phase de règlement— période pendant laquelle l'administration fiscale et le contribuable s'efforcent de résoudre les différends.

### 2.1 La phase initiale

8. Il est admis que les États membres ont des pratiques différentes quant à la manière dont ils organisent leurs procédures administratives et en particulier leurs vérifications. Dans certains États membres, les contribuables sont sélectionnés pour faire l'objet d'une vérification sur la base de critères généraux, tels que la taille, la localisation ou le domaine d'activité. L'objet précis de la vérification, par exemple les prix de transfert, est alors déterminé à un stade ultérieur. D'autres États membres ont mis en place une procédure dans laquelle les contribuables sont spécifiquement sélectionnés en vue d'une vérification des prix de transfert. Il n'est toutefois pas dans les intentions du présent rapport d'établir une distinction stricte et universelle entre les différentes étapes. Par conséquent, la notion de «phase initiale» dans le cadre du présent rapport doit être comprise comme couvrant la période de temps antérieure au moment où l'administration fiscale engage réellement des ressources afin d'examiner concrètement si les prix de transfert sont déterminés conformément au principe de pleine concurrence, indépendamment de la question de savoir si cela constitue déjà une vérification ou une vérification préalable selon la pratique administrative des États membres.
9. L'objectif de la phase initiale est de permettre à l'administration fiscale de déterminer, sur la base de motifs fondés, s'il convient, à la lumière du risque identifié et des ressources disponibles, de poursuivre les investigations (la phase de vérification) et, dans l'affirmative, sur quels points devrait porter le contrôle. En conséquence, l'administration fiscale devrait également envisager la possibilité de ne pas commencer/continuer ses vérifications de prix de transfert si la phase initiale montre qu'il n'y a pas ou peu de risques en matière de prix de transfert.
10. D'une manière générale, les aspects suivants devraient être pris en compte pour structurer efficacement la phase initiale:
  - Il y a lieu de recueillir un **certain nombre d'informations** afin d'évaluer s'il existe un risque en matière de prix de transfert nécessitant des actions

---

<sup>15</sup> Voir le paragraphe 19 et la recommandation 10 ci-après.

<sup>16</sup> Communication de la Commission COM(2005)543 du 10 novembre 2005.

supplémentaires. L'administration fiscale peut avoir accès à ces informations à partir de différentes sources, telles que les sources publiques, les constatations des vérifications précédentes, les informations demandées de manière automatique (par exemple, dans le contexte de la déclaration fiscale) ou spécifique (par exemple, au moyen de questionnaires sur les prix de transfert)<sup>17</sup>.

**R 2:**

**Les demandes d'informations complémentaires devraient respecter un équilibre entre les besoins des administrations fiscales, en tenant compte des différentes approches, d'une part, et de la charge imposée au contribuable, d'autre part. Les aspects suivants devraient être pris en considération, notamment:**

- les informations réellement nécessaires pour la phase initiale,
- le moment le plus adapté pour demander ces informations,
- la forme appropriée pour demander les informations, et
- la charge imposée au contribuable par cette demande.

**Plus généralement, la compréhension des faits et circonstances est souvent considérée comme étant plus utile que de simples chiffres.**

- Les informations obtenues doivent être évaluées sous l'angle de la question de savoir si elles **mettent en évidence des risques en matière de prix de transfert** auxquels il convient de consacrer davantage de ressources. Il est dès lors nécessaire de savoir quels sont les facteurs qui créent des risques liés aux prix de transfert, quels sont généralement les scénarios de déclenchement des risques et comment évaluer les informations disponibles en ce qui concerne ces facteurs de risque<sup>18</sup>. À cette fin, il serait utile de disposer d'un **cadre organisationnel** permettant de décider si (à la lumière du risque et des ressources disponibles) il est judicieux de prendre des mesures supplémentaires<sup>19</sup>. Certains États membres ont par exemple expérimenté de façon profitable la mise en place d'un groupe d'experts en prix de transfert (conseil PT) qui décide de la suite à donner à des problématiques et des cas spécifiques en matière de prix de transfert.

**R 3 bis:**

**Dès lors qu'il est envisagé d'appliquer des approches fondées sur les risques, il est recommandé de définir des critères spécifiques qui indiquent les risques liés aux prix de transfert.**

<sup>17</sup> Voir notamment le chapitre 3 de l'étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert), ainsi que le chapitre 4 du projet de manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

<sup>18</sup> Voir notamment le chapitre 2 de l'étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert), ainsi que le chapitre 4 du projet de manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

<sup>19</sup> Voir notamment Commission européenne: Guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales (2006) («Guide CE 2006»)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/risk\\_management\\_guide\\_for\\_tax\\_administrations\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_fr.pdf) ainsi que le chapitre 5 du projet de manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

**R 3 ter:**

**Il est recommandé de mettre en place une organisation administrative appropriée permettant à l'administration fiscale de décider, sur la base de motifs fondés, si elle déploie des ressources supplémentaires dans un certain cas/domaine de vérification.**

- Certains États membres ont obtenu de bons résultats avec la mise en place d'un «**accord coopératif de conformité**»<sup>20</sup> avec les contribuables, qui consiste à garantir la communication sur les questions de prix de transfert entre le contribuable et les administrations fiscales avant que la déclaration fiscale ne soit introduite ou même que la transaction n'ait eu lieu. De par leur expérience, les contribuables se montrent également favorables à une telle approche.

**R 4:**

**Une approche fondée sur un accord coopératif de conformité pouvant ne pas être considérée comme appropriée dans tous les États membres du fait de leurs pratiques et cadres administratifs respectifs, il est recommandé de mettre en œuvre à tout le moins des mesures permettant aux contribuables et aux administrations fiscales de communiquer suffisamment tôt. Cette procédure serait particulièrement utile dans les cas où le contribuable remarque que certains aspects liés aux prix de transfert pourraient poser des problèmes de fond ou des problèmes administratifs.**

11. Il existe également des situations dans lesquelles il serait judicieux qu'un risque en matière de prix de transfert qui a été déterminé par une administration fiscale soit communiqué aux autres administrations fiscales concernées. La directive de l'UE relative à la coopération administrative<sup>21</sup> prévoit un cadre possible pour **échanger les informations découlant des évaluations des risques** de manière efficace et dès le début du processus. Durant cette phase initiale, les informations communiquées ne devraient pas être trop détaillées puisque l'objectif de l'échange est de prévenir les problèmes découlant de vérifications effectuées trop tôt ou trop tard ou d'envisager des vérifications simultanées ou conjointes.

**R 5:**

**Il est recommandé que les États membres procèdent à des échanges d'informations concernant les risques liés aux prix de transfert sur la base de la directive de l'UE relative à la coopération administrative (2011/16/UE) lorsque des problèmes de fond ou des problèmes administratifs sont prévisibles entre les États membres concernés ou qu'une action conjointe des administrations fiscales pourrait se révéler appropriée.**

<sup>20</sup> De telles approches sont notamment suivies aux Pays-Bas et au Royaume-Uni. Des orientations sont fournies par la Commission européenne dans le guide de gestion des risques à l'usage des administrations fiscales (2010) («Guide CE 2010»): [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/risk\\_managt\\_guide\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf) ainsi que le chapitre 6 du manuel de l'OCDE sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert.

<sup>21</sup> Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011).

## 2.2 La phase de vérification

12. Aux fins du présent rapport, la «phase de vérification» commence au moment où l'administration fiscale engage réellement des ressources afin d'examiner concrètement si les prix de transfert ont été déterminés conformément au principe de pleine concurrence. Lors de la phase de vérification, il est important que la procédure soit structurée de manière aussi efficace que possible et que les ressources disponibles soient déployées pour réaliser la vérification aussi rapidement que possible.
13. Pour être efficace, le processus de vérification doit s'appuyer sur le résultat dûment fondé de la phase initiale, c'est-à-dire la détermination des domaines présentant un risque lié aux prix de transfert qui mérite de faire l'objet d'une investigation plus poussée. En outre, il est important d'établir un **programme de travail** comprenant les étapes habituellement suivies et le calendrier envisagé pour les deux parties, l'administration fiscale et le contribuable. La mise en place d'un tel programme de travail peut contribuer à garantir l'efficacité du processus, caractérisé par une compréhension mutuelle.

### **R 6:**

**Il est recommandé de mettre en place un programme de travail aux fins de la vérification. Le programme de travail devrait couvrir à la fois les options et les actions du côté de l'administration fiscale et du contribuable.**

L'appendice au présent rapport contient un exemple d'un tel programme de travail.

### **R 7:**

**Il est recommandé de prendre en considération les aspects suivants lors de la phase de vérification<sup>22</sup>:**

- **Il est important de veiller, en premier lieu, à la compréhension mutuelle des faits et des circonstances qui sous-tendent les transactions sélectionnées aux fins d'un examen approfondi dans le cadre de l'entreprise et du secteur d'activité dans lesquels le contribuable opère, avant d'appliquer les règles relatives aux prix de transfert. À cet effet, la participation d'experts du domaine ou du secteur peut être utile.**
- **Il est considéré bénéfique pour l'ensemble du processus d'assurer un degré élevé de coopération entre le contribuable et l'administration fiscale, par exemple en instaurant le dialogue suffisamment tôt et en le maintenant tout du long. En outre, l'organisation de rencontres bien préparées se révèle très utile. De façon générale, il est recommandé de faire en sorte que la vérification ait lieu le plus tôt possible après la transaction ou même d'envisager de discuter de la transaction en temps réel.**

<sup>22</sup> Pour de plus amples renseignements, voir le chapitre 5 de l'étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale: «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert).

- **Comme cela a déjà été mentionné dans le préambule, toutes les actions et demandes devraient être bien ciblées et un équilibre raisonnable devrait être maintenu entre l'utilité des informations demandées pour la question examinée et la charge que la demande engendre tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale.**

14. Les régimes de protection et autres mesures de simplification peuvent, dans certains cas, contribuer à une gestion efficace des risques en matière de prix de transfert<sup>23</sup>.
15. Un autre aspect qui mérite d'être souligné est qu'un contribuable doit être en mesure de démontrer à l'administration fiscale au moyen des documents appropriés que ses prix de transfert sont déterminés conformément au principe de pleine concurrence. Bien que les exigences en matière de documents spécifiques varient selon les États membres, on peut arriver à la conclusion que, compte tenu du caractère bilatéral ou multilatéral des prix de transfert, il serait profitable de définir des caractéristiques essentielles communes en matière de documentation. Ces caractéristiques essentielles pourraient permettre, d'une part, au contribuable de réduire la charge résultant de la mise en conformité et, d'autre part, à l'administration fiscale de disposer d'informations normalisées qui faciliteraient la coopération internationale et l'établissement de règles communes. Dans l'UE, l'EU TPD qui a été élaboré en 2006 fournit déjà un cadre accepté pour la documentation relative aux prix de transfert. Le fait de tenir une documentation conformément à l'EU TPD et de la mettre à disposition indique que le contribuable se montre coopératif. L'EU TPD consiste en un fichier principal contenant les informations générales sur l'entreprise et sur sa méthode de fixation des prix de transfert, qui seraient pertinentes pour tous les États membres concernés et mises à leur disposition, et, en complément du fichier principal, une documentation spécifique au pays qui serait accessible aux administrations fiscales légitimement intéressées par le traitement fiscal approprié des transactions couvertes par la documentation en question. En ce qui concerne la documentation spécifique au pays, un équilibre doit être maintenu entre les besoins en matière d'informations et la charge administrative que cela implique. Par conséquent, il est important que la documentation, elle aussi, se concentre sur les domaines présentant les risques les plus élevés et soit moins détaillée pour les domaines à faible risque.

**R 8:**

**Lorsqu'il s'agit d'examiner les approches fondées sur les risques dans le cadre de la documentation, il est recommandé de prendre en compte les aspects suivants:**

- les **aspects quantitatifs**, par exemple réduire les exigences en matière de documentation pour les transactions de faible montant;
- les **aspects quantitatifs**, par exemple réduire les exigences en matière de documentation pour certaines transactions présentant un risque faible;
- les **aspects temporels**, par exemple ne pas imposer d'exigences en matière de documentation annuelle pour les transactions continues pour lesquelles les faits et circonstances restent identiques;

<sup>23</sup> Voir les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert («PPT» de l'OCDE), paragraphe 4.125, dans la nouvelle section relative aux régimes de protection (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>).

- la **simplification** de certaines transactions et en conformité avec les conclusions de l'OCDE sur les régimes de protection dans la nouvelle version des paragraphes 4.93 - 4.131 des PPT de l'OCDE. Dans ce contexte, il est également utile de se référer aux lignes directrices du FCPT relatives aux services intragroupe à faible valeur ajoutée<sup>24</sup> et aux ARC portant sur les services non générateurs de biens incorporels<sup>25</sup>.

16. Un autre aspect important des prix de transfert est leur nature bilatérale ou même multilatérale. Si un État procède à un ajustement primaire pour des motifs fondés, il est nécessaire que l'autre État procède à un ajustement correspondant en vue d'éviter une double imposition économique. Si un État a décidé de consacrer des ressources à une procédure de vérification d'un contribuable particulier/d'un domaine de contrôle particulier et que cette vérification entraîne un ajustement primaire, il en découle que l'autre ou les autres États concernés doivent également allouer des ressources afin de déterminer si cet ajustement est justifié dans son principe et du point de vue du montant. L'autre ou les autres États concernés devront aussi décider si un ajustement correspondant devra être opéré ou si une éventuelle double imposition économique devra être éliminée dans le cadre d'une procédure amiable (PA). La gestion des risques liés aux prix de transfert concerne donc non seulement l'État qui entend procéder à l'ajustement primaire, mais aussi les autres États touchés par cet ajustement primaire. Il existe un risque que les États consacrent à cette question des ressources plus importantes que nécessaire, par exemple en raison d'incompatibilités de calendrier ou des différences de niveau d'information. Le problème devient encore plus important dans les situations multilatérales où les ajustements concernent plus d'un État. La mise en place le plus tôt possible d'une action coordonnée entre les États membres pourrait contribuer à résoudre ces difficultés. La directive de l'UE sur la coopération administrative (2011/16/UE) prévoit des **vérifications simultanées**<sup>26</sup>. Des vérifications simultanées, voire des **vérifications conjointes**<sup>27</sup> peuvent, compte tenu de la nature bilatérale et multilatérale des prix de transfert, se révéler particulièrement utiles dans le contexte des prix de transfert. Il pourrait aussi être utile que les contribuables aient la possibilité de proposer ces vérifications simultanées dans les situations où les problèmes sont prévisibles. Une telle possibilité permettrait de combler le fossé qui existe entre les accords préalables sur les prix (APP), qui sont généralement appliqués uniquement avant l'évaluation, et les procédures amiables

<sup>24</sup> Communication de la Commission COM(2011)16 final du 25 janvier 2011.

<sup>25</sup> Communication de la Commission COM(2012)516 final du 19 septembre 2012.

<sup>26</sup> L'article 12 de la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal prévoit des contrôles simultanés. Dans un **contrôle simultané**, deux ou plusieurs États membres conviennent de procéder simultanément, **chacun sur leur propre territoire**, à un contrôle d'une ou de plusieurs personnes présentant pour eux un intérêt commun ou complémentaire, en vue d'échanger les informations ainsi obtenues. Étant donné que, dans le cadre des impôts directs et des prix de transfert, le terme «vérification» est plus courant, le présent rapport utilise le terme «vérification simultanée» qui doit être entendu comme «contrôle simultané» dans le sens de la directive.

<sup>27</sup> D'après le paragraphe 7 du rapport de 2010 du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, «le terme de **vérification conjointe** peut s'appliquer au cas où deux ou plusieurs pays s'associent pour constituer **une seule équipe de vérification** afin d'examiner une ou plusieurs question(s)/une ou plusieurs transaction(s) concernant un ou plusieurs contribuables liés entre eux (personnes morales et physiques) exerçant des activités industrielles ou commerciales transfrontalières, faisant éventuellement intervenir des sociétés affiliées constituées dans les pays participants, et dans lesquelles les pays ont un intérêt commun ou complémentaire, où le contribuable effectue des déclarations conjointes et partage des renseignements avec les pays, et où l'équipe comprend des représentants des autorités compétentes de chaque pays.»

(PA), qui, dans la pratique, sont le plus souvent appliquées après l'évaluation, et ce, même si les vérifications simultanées constituent un instrument d'échange d'informations et que les vérificateurs peuvent ne pas avoir l'autorité de négocier des accords. Une documentation commune cohérente avec le cadre de l'EU TPD est particulièrement utile pour les vérifications simultanées ou conjointes.

17. Les vérifications simultanées présentent un intérêt lors de la phase de vérification, mais influencent également la phase de règlement. Par exemple, si une vérification simultanée est réalisée, des informations peuvent être demandées dans ce cadre, de sorte que les deux administrations fiscales ont très tôt la possibilité de déterminer les informations minimales dont elles pourraient avoir besoin pour une demande de PA ultérieure. Cela permet, en conséquence, d'éviter que le début de la période de 2 ans prévue à l'article 7 de la convention d'arbitrage (CA) soit retardé.
18. Il est admis que la mise en œuvre effective des vérifications simultanées et conjointes pose au début des problèmes pratiques et juridiques. Il serait donc utile d'élaborer ou d'améliorer les cadres juridiques existants, ainsi que des conseils pratiques sur les contrôles bilatéraux ou multilatéraux liés aux prix de transfert. Il est suggéré que le FCPT envisage de se charger de cette tâche à l'avenir.

**R 9 bis:**

**Au vu de la nature bilatérale ou multilatérale des prix de transfert, il est recommandé d'envisager, dans des cas appropriés, des vérifications simultanées sur la base de la directive relative à la coopération administrative (2011/16/UE) ou des vérifications conjointes, tout en tenant compte du fait que la capacité et l'expérience de l'une et/ou l'autre des administrations fiscales concernées peuvent être limitées au début.**

**R 9 ter:**

**Dans les cas où le contribuable prévoit déjà des difficultés significatives relatives aux prix de transfert entre États membres et/ou de sérieuses incompatibilités de calendrier, il est recommandé que celui-ci demande un APP ou ait la possibilité d'informer les administrations fiscales concernées et de proposer des vérifications simultanées ou conjointes.**

19. Il est avantageux pour l'administration fiscale de savoir s'il s'agit d'un contribuable considéré comme coopératif. Un indicateur en ce sens peut être l'expérience acquise lors de vérifications précédentes. Cette expérience peut profiter non seulement aux administrations fiscales pour les procédures à venir, mais également au contribuable qui aurait connaissance d'un retour d'information et peut être incité à améliorer la situation, si nécessaire.

**R 10:**

**Comme cela a déjà été souligné dans le préambule, le contribuable et l'administration fiscale ont tout intérêt à communiquer efficacement. Il est donc utile qu'au cours des différentes phases de la vérification, les deux parties discutent non seulement du contenu, mais aussi du processus de vérification. Cela est particulièrement vrai au début et à la fin de la vérification.**

## 2.3 La phase de règlement

20. Il peut y avoir des cas où il ne sera pas possible de parvenir à un accord malgré tous les efforts consentis par l'ensemble des parties. Un désaccord peut exister entre le contribuable et l'administration fiscale ou, par exemple dans le cas de vérifications simultanées ou conjointes, entre les administrations fiscales concernées qui peuvent arriver à des conclusions différentes. Dans ces situations, il est important de décider si la question peut être résolue lors de la phase de vérification ou si la **phase de règlement** doit être lancée<sup>28</sup>. Dans le présent rapport, l'expression «phase de règlement» désigne d'autres procédures (procédure contentieuse ou procédure amiable) sollicitées par le contribuable. La décision de lancer la phase de règlement ne devrait pas être reportée indûment.
21. Tandis que la procédure amiable et la procédure contentieuse débutent sur demande du contribuable, le règlement des différends requiert une décision explicite dans le cas où l'allégement unilatéral ne peut pas être consenti. Certains États membres ont expérimenté de façon concluante la possibilité d'un **troisième regard** pour réexaminer le dossier et les zones de conflit afin de déterminer si le cas mérite l'ouverture d'une procédure contentieuse/amiable. Un tel processus peut être établi uniquement en interne ou impliquer des personnes extérieures<sup>29</sup>.
22. S'il n'est pas possible de régler le cas au moyen d'un accord, il est important de disposer d'un mécanisme efficace pour le règlement des différends. Dans l'UE, la convention d'arbitrage (CA) et le code de conduite pour la mise en œuvre effective de la convention d'arbitrage prévoient un tel mécanisme. Bien que ce mécanisme fonctionne déjà bien, le FCPT a recensé différents domaines dans lesquels des améliorations pourraient être apportées<sup>30</sup>.

### **R 11:**

**Il est recommandé de mettre en place un cadre administratif garantissant que la décision de lancer la phase de règlement est prise en temps opportun et de manière efficace. Les États membres et les contribuables devraient veiller au bon fonctionnement de la CA en suivant les indications figurant dans le code de conduite. Compte tenu de la charge de travail élevée qu'implique la procédure amiable, les États membres peuvent également envisager la mise en œuvre d'autres modes de règlement des différends.**

## 3. Évaluation

23. Les défis à relever en ce qui concerne la gestion des risques liés aux prix de transfert varient et évoluent au fil du temps. Les contribuables et les administrations fiscales peuvent être confrontés à de nouveaux problèmes et structures. Le FCPT se chargera donc d'évaluer après un certain laps de temps l'expérience acquise dans la mise en

<sup>28</sup> Voir le chapitre 6 de l'étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert).

<sup>29</sup> Voir le chapitre 6, section relative aux autres modes de règlement des différends, de l'étude du Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale intitulée «Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing» (Traiter efficacement les défis des prix de transfert).

<sup>30</sup> Voir le document JTPF/020/REV1/2012/EN.

œuvre des approches fondées sur les risques. Les expériences seront alors échangées au niveau du FCPT.

## **4. Conclusions**

24. L'application du principe de pleine concurrence comporte le risque que les prix de transfert ne soient pas fixés en conformité avec ce principe et que les ressources ne soient pas déployées de manière efficace pour en garantir le respect. Un moyen de remédier à cette situation est de fournir des instructions claires, adaptées à l'économie d'aujourd'hui et à la complexité des opérations des entreprises multinationales au niveau mondial. Les approches fondées sur le risque ont pour objectif de cibler les cas présentant les risques les plus élevés, incluant des contribuables non coopératifs. À cette fin, il est important d'évaluer les risques, d'y répondre efficacement au moyen de vérifications et de mettre en place des mécanismes qui permettent de résoudre les différends de manière rationnelle et en temps utile. Le présent rapport souligne que, outre les instruments généralement disponibles, il est possible d'améliorer la situation des administrations fiscales et des contribuables de l'UE grâce à des instruments spécifiques permettant la mise en place d'un échange efficace des informations, de procédures de travail communes pour les vérifications en général ainsi que pour les approches coordonnées, d'une norme commune applicable à la documentation et d'un mécanisme efficace de règlement des différends. La combinaison et l'application concrète de ces instruments contribuent à une gestion efficace des risques liés à la fixation des prix de transfert.

## **Appendice: Programme de travail pour la vérification des prix de transfert**

Note explicative au programme de travail pour la vérification des prix de transfert

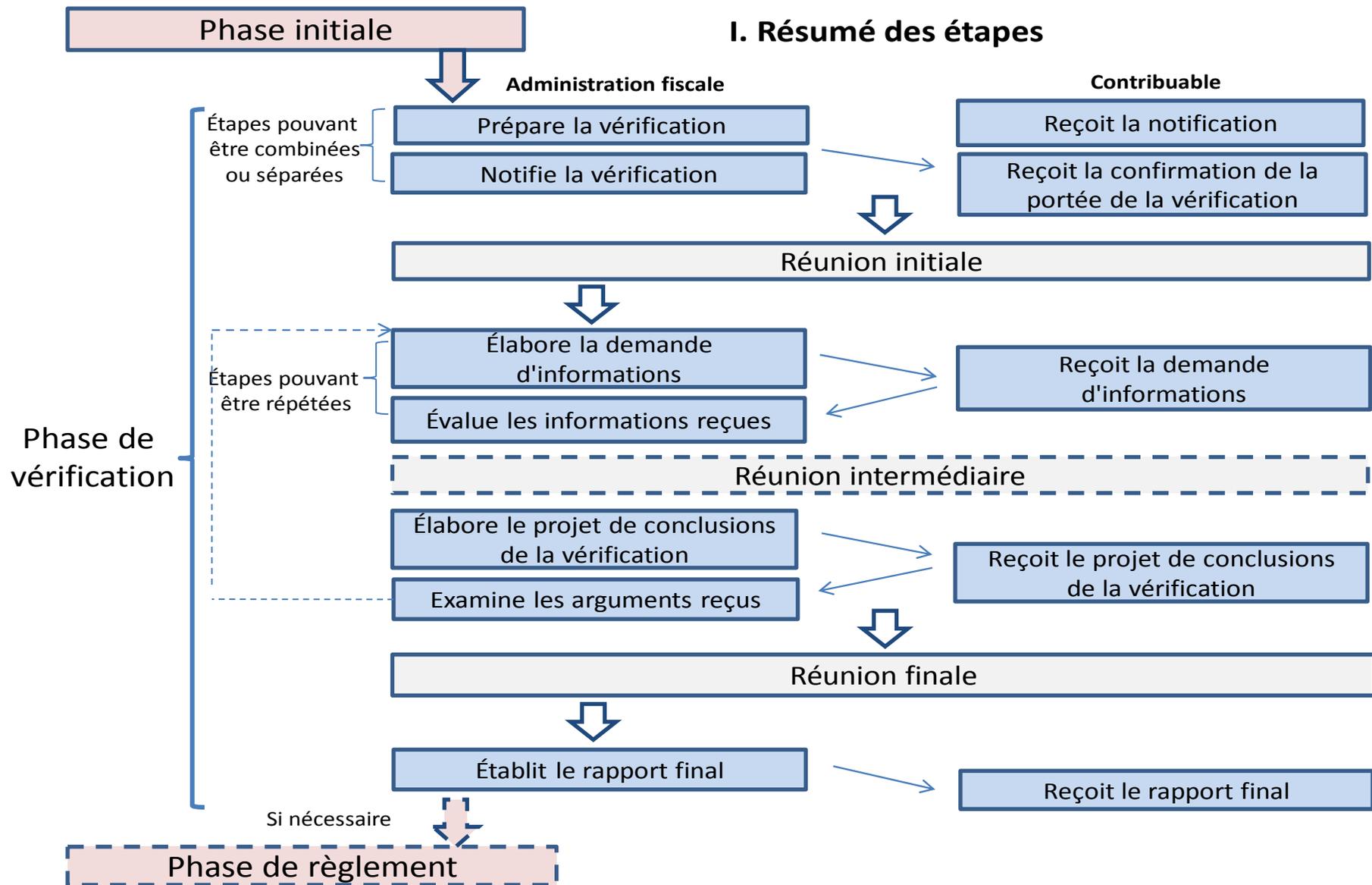
Ce programme de travail pour la vérification des prix de transfert est un exemple des différentes étapes qui sont généralement effectuées au cours de la vérification des prix de transfert (et non au cours d'une vérification exhaustive) au niveau, respectivement, du contribuable et de l'administration fiscale. Il convient de considérer le présent document comme un guide informatif plutôt que comme des règles contraignantes. Il est admis que la structure suggérée peut ne pas être compatible avec le cadre juridique et la pratique administrative de tous les États membres et contribuables. Le programme de travail repose sur le postulat que la documentation préparée correctement, conformément aux exigences des autorités fiscales locales, est disponible et que l'on dispose des deux côtés d'un personnel bien formé.

La synthèse des mesures sur la première diapositive présente une vue d'ensemble des diverses étapes qui sont habituellement exécutées et l'ordre dans lequel elles se succèdent. Les diapositives suivantes détaillent ces étapes.

En particulier, les premières étapes concernant la notification et la préparation de la vérification peuvent être différentes dans certains États membres, ou dans des situations où les prix de transfert ne représentent qu'une partie de la vérification plutôt que le but de la vérification. Dans toute la mesure du possible, la préparation devrait déjà être intégrée à la phase initiale. En outre, il n'est pas nécessaire que toutes les étapes proposées dans le programme de travail soient effectuées pour chaque cas et certaines étapes, telles que, par exemple, la demande de renseignements, peuvent, si nécessaire, être répétées. Il pourrait être judicieux d'organiser des réunions intermédiaires qui auraient lieu régulièrement au cours de la vérification.

Le calendrier des différentes étapes devra être adapté aux faits et circonstances du cas d'espèce et les diverses étapes devraient être convenues à l'avance dans toute la mesure du possible. Par ailleurs, les personnes responsables des différentes étapes peuvent varier en fonction de la structure organisationnelle du contribuable et de l'administration fiscale.

Généralement, la vérification des prix de transfert dans le cas d'un contribuable coopératif devrait reposer sur la compréhension mutuelle, la transparence, le respect des délais et une action ciblée des deux côtés.

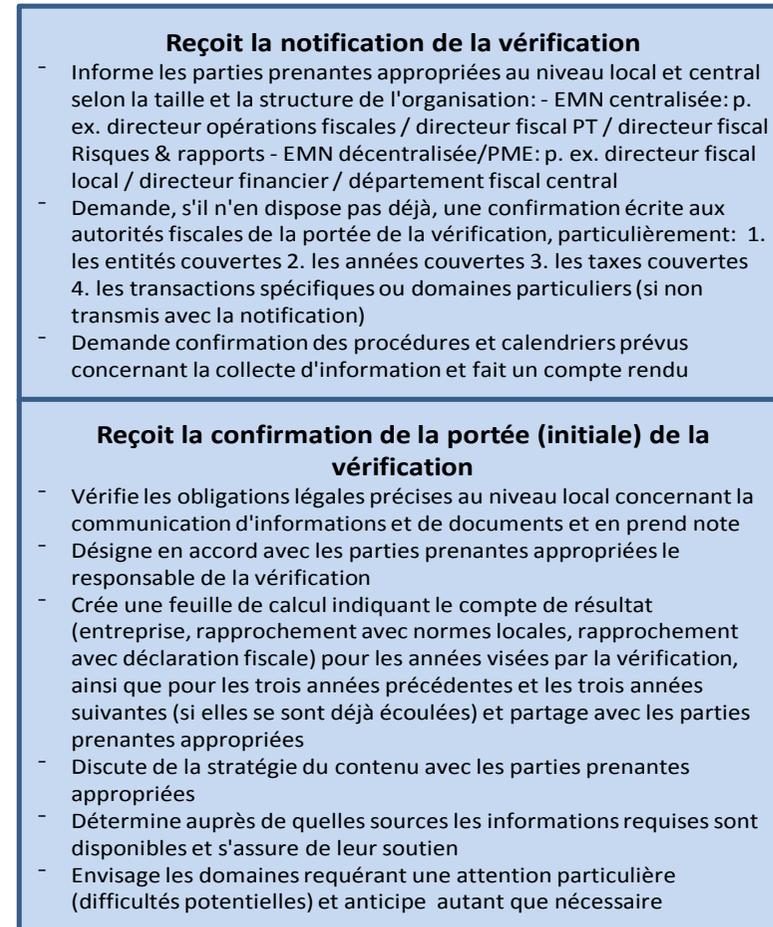
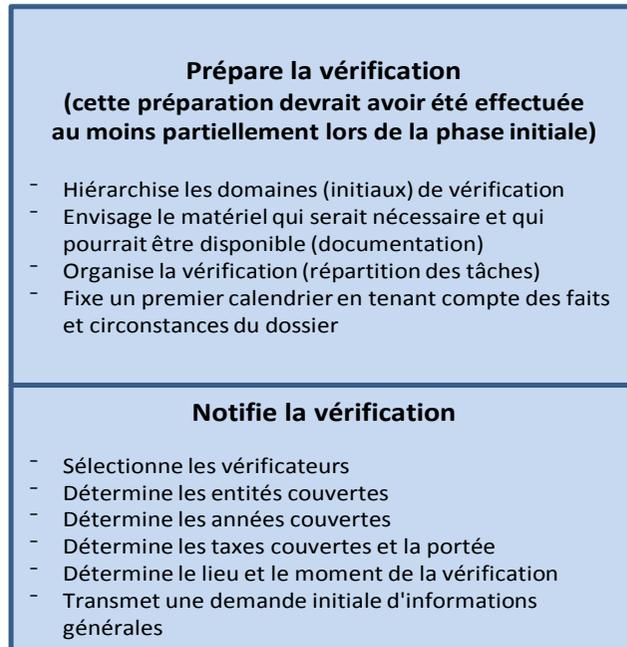


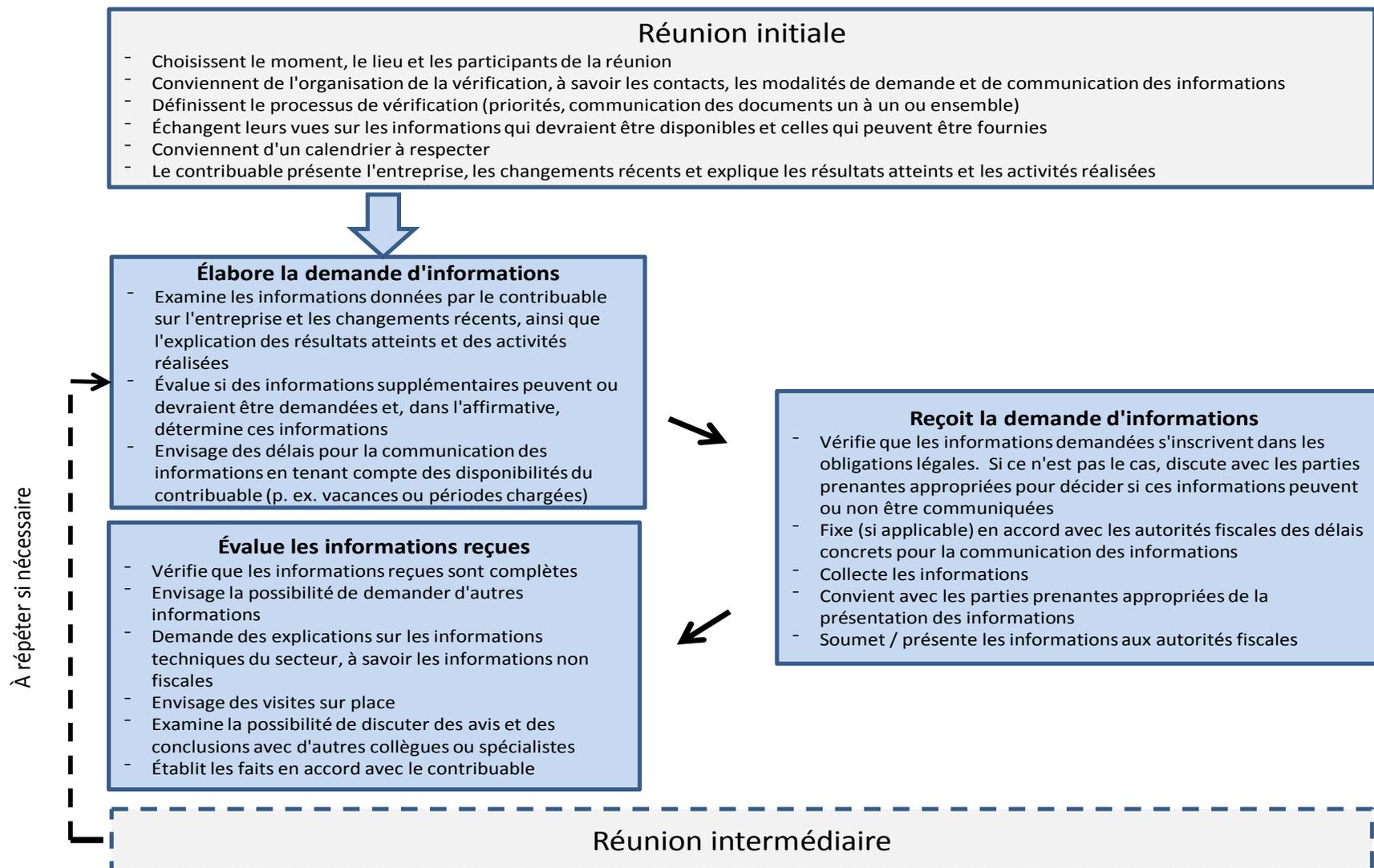
## II. Phase de vérification: étapes détaillées

### Administration fiscale

### Contribuable

Étapes  
pouvant  
être  
combinées  
ou  
séparées





## Administration fiscale



### Élabore le projet de conclusions de la vérification

Envisage les effets des différentes dispositions légales sur les conclusions (législation nationale, CDI, lignes directrices et autres instruments non contraignants)

### Réunion intermédiaire

#### Examine les arguments du contribuable

- Discute des conséquences des conclusions de la vérification pour d'autres taxes et/ou territoires
- Examine la position du contribuable lors des années précédentes, les arrêts rendus
- Détermine si les arguments dépassant le cadre juridique doivent être pris en compte
- Prépare sa position pour la réunion finale
- Examine les risques et les possibilités (risque de litige, solidité du dossier dans une procédure amiable)
- Soumet le dossier à toute gouvernance interne nécessaire



### Réunion finale

- Choissent le moment, le lieu et les participants
- Discutent des conclusions
- Si les conclusions de la vérification sont acceptées -> les autorités fiscales en sont informées
- Discutent de la voie à suivre
- Évaluent le processus de vérification



## Contribuable

### a) Reçoit le projet de conclusions de la vérification

- Informe les parties prenantes appropriées
- Formule des scénarios relatifs aux conséquences possibles, en tenant compte de l'effet éventuel sur d'autres taxes ou situations fiscales (futures), ainsi que de l'effet du point de vue comptable de chaque scénario en consultation avec les parties prenantes appropriées

### b) Finalise les scénarios

- Discute des actions possibles et définit le mandat de négociation avec les parties prenantes intéressées

### c) Convient de la voie à suivre

- Discute / négocie avec les autorités fiscales et intègre dans les discussions les conséquences des conclusions de la vérification pour d'autres taxes et/ou territoires

## Administration fiscale



### Établit le rapport final

- Soumet le dossier à toute gouvernance interne nécessaire



## Contribuable

### Reçoit le rapport final

- Informe les parties prenantes appropriées
- Analyse et documente, en consultation avec les parties prenantes appropriées, les conséquences du rapport et les possibilités existantes si le rapport ne lui convient pas
- Partage les conséquences du rapport et la recommandation quant à la décision d'accepter ou de rejeter le rapport avec les parties prenantes appropriées
- Élabore et documente la décision d'accepter ou de rejeter le rapport (par les décideurs appropriés)

## ANNEXE III

### RAPPORT SUR LES AJUSTEMENTS COMPENSATOIRES

#### 1. Contexte

1. Conformément au programme de travail du forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) pour 2011-2015 (doc. JTPF/016/2011/EN), les États membres (EM) ont convenu lors de la réunion du FCPT du 9 juin 2011 que, en ce qui concerne les ajustements compensatoires, il serait utile de faire le point de la situation au 1<sup>er</sup> juillet 2011 dans chaque État membre, d'établir une vue d'ensemble et d'évaluer si d'autres travaux pourraient être menés sur cette question (doc. JTPF/015/2011/EN).
2. Le secrétariat a rédigé un questionnaire à l'intention des administrations fiscales des États membres et l'a diffusé le 30 juin 2011. Les réponses des États membres au questionnaire du FCPT sur les ajustements compensatoires (doc. JTPF/019/REV1/2011/EN) ainsi que d'autres contributions provenant des membres non gouvernementaux du FCPT (doc. JTPF/006/2013/EN) et des EM ont alimenté, au sein du forum, des échanges concernant les ajustements compensatoires, lesquels ont abouti à l'élaboration d'un projet de rapport (JTPF/009/2013/EN) destiné à la réunion du FCPT de juin 2013.
3. Le présent rapport est le reflet des échanges ayant eu lieu au sein du FCPT sur les ajustements compensatoires en juin et novembre 2013. Il propose des orientations pratiques pour régler les problèmes liés à la diversité des approches suivies par les EM en matière d'ajustements compensatoires. Les ajustements de prix et les questions théoriques ne sont pas traités dans ce rapport.

#### 2. Définition

4. Selon le glossaire des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (PPT), un ajustement compensatoire est un ajustement «dans le cadre duquel le contribuable déclare au fisc un prix de transfert qui correspond selon lui, à un prix de pleine concurrence dans le cadre d'une transaction entre entreprises associées bien que ce prix diffère du montant effectivement appliqué entre les entreprises associées. Cet ajustement aurait lieu avant le dépôt de la déclaration d'impôt.»

#### 3. Champ couvert par le présent rapport

5. Les réponses des États membres au questionnaire du FCPT sur les ajustements compensatoires (doc. JTPF/019/REV1/2011/EN) montrent que les États membres appliquent des approches différentes en ce qui concerne les ajustements compensatoires. Il est admis que ces différences trouvent souvent leur origine dans une compréhension différente des principes plus fondamentaux régissant les prix de transfert, à savoir les questions de date et l'utilisation des informations relatives aux transactions contemporaines sur le marché libre<sup>31</sup>, la disponibilité de données comparables et la qualité des études de référence élaborées au moyen des bases de

---

<sup>31</sup> Paragraphe 3.68 des PPT de l'OCDE.

données commerciales<sup>32</sup> et les éléments qui constituent un ajustement a posteriori injustifié des prix de transfert<sup>33</sup>.

6. Les orientations contenues dans le présent rapport ne doivent pas être comprises comme le point de vue du FCPT sur ces principes fondamentaux. Le présent rapport vise plutôt à fournir une solution pratique aux problèmes décrits à la section 4.1 ci-dessous, qui résultent de la diversité des approches suivies par les EM. De plus, l'acceptation des ajustements compensatoires ne saurait se comprendre comme limitant la capacité d'une administration fiscale à procéder à un ajustement ultérieur.
7. Les recommandations figurant dans le présent rapport sont applicables aux ajustements compensatoires effectués dans les comptes du contribuable et expliqués dans la documentation des prix de transfert de ce même contribuable.

## 4. Ajustements compensatoires

### 4.1 Considérations générales

8. De manière générale, l'ajustement, à un stade ultérieur, des prix de transfert fixés au moment de la transaction est lié à l'importante question théorique qui se pose en matière de prix de transfert, consistant à savoir si
  - les contribuables doivent être contraints d'établir une documentation de leurs prix de transfert afin de démontrer qu'ils se sont efforcés de respecter le principe de pleine concurrence lorsque leurs transactions intragroupe ont été entreprises, en se basant sur des renseignements dont ils pouvaient raisonnablement disposer à ce moment (**approche ex ante ou de la fixation de prix de pleine concurrence**)<sup>34</sup>, ou si
  - les contribuables peuvent ou doivent tester le résultat effectif de leurs transactions contrôlées afin de démontrer que les conditions de ces transactions respectaient le principe de pleine concurrence (**approche ex post ou du test du résultat de pleine concurrence**)<sup>35</sup>.
9. Les EM qui suivent la logique de l'approche ex ante exigent généralement du contribuable qu'il s'efforce de déterminer les prix de transfert au moment de la transaction. Si les prix ont été fixés selon des modalités qu'auraient appliquées des tiers et en se basant sur les renseignements dont les tiers pouvaient raisonnablement disposer au moment de la transaction, ces prix et le résultat économique seraient obligatoires.
10. Les EM qui suivent la logique d'une approche ex post autorisent généralement, voire contraignent, les contribuables à tester et, si nécessaire, à ajuster leurs prix de transfert à la fin de l'année, avant la clôture des comptes ou lors du dépôt de la déclaration fiscale<sup>36</sup>. Une approche ex post peut aussi avoir pour conséquence que, lors d'une

---

<sup>32</sup> Paragraphes 3.30 et suivants des PPT de l'OCDE.

<sup>33</sup> Paragraphe 3.73 des PPT de l'OCDE.

<sup>34</sup> Paragraphe 3.69 des PPT de l'OCDE.

<sup>35</sup> Paragraphe 3.70 des PPT de l'OCDE.

<sup>36</sup> Paragraphes 4.38 et 4.39 des PPT de l'OCDE.

vérification, il peut être nécessaire d'utiliser les meilleures données disponibles (par exemple, les données relatives à la période où la transaction a été entreprise).

11. Lorsque les deux États membres appliquent une approche ex post et imposent des ajustements compensatoires, des problèmes et même un risque de double imposition ou de double non-imposition peuvent surgir en ce qui concerne les points suivants:
  - le moment où un tel ajustement doit/peut être opéré (à la fin de l'année, au moment de la clôture des comptes ou du dépôt de la déclaration fiscale);
  - les données à utiliser pour déterminer la nécessité d'un ajustement et pour l'ajustement lui-même;
  - la question de savoir si un ajustement peut être effectué dans les deux sens (à la hausse et à la baisse), et
  - à quel prix l'ajustement doit être effectué (en cas de fourchettes par exemple, quartile, médiane, etc. la plus proche).
12. Si les transactions examinées ont lieu entre deux parties liées qui sont situées dans deux États membres, dont l'un suit une approche ex ante tandis que l'autre suit une approche ex post, comportant l'obligation de faire apparaître les ajustements dans les comptes, la question se pose de savoir si un tel ajustement peut réellement être effectué.
13. Les orientations figurant dans les PPT de l'OCDE sur ces problèmes sont actuellement assez limitées. Tant l'approche de la fixation de prix de pleine concurrence que celle du test du résultat de pleine concurrence sont reconnues comme étant appliquées par les États membres et, en cas de différend, l'OCDE renvoie à la procédure amiable (PA)<sup>37</sup>.
14. Une PA peut ne pas être encore disponible ou ne pas encore apporter de solution à un conflit naissant, par exemple au moment où le contribuable est tenu d'introduire sa déclaration fiscale.
15. Pour résoudre ces problèmes pratiques ou des problèmes connexes, les EM conviennent des conditions dans lesquelles il convient d'accepter pour la déclaration fiscale des ajustements compensatoires initiés par le contribuable. La question de savoir s'il faut obliger le contribuable à procéder à cet ajustement est laissée à l'appréciation des États membres.

## ***4.2 Solution pratique aux ajustements compensatoires au sein de l'UE***

16. Afin de résoudre les problèmes pratiques découlant de la situation décrite à la section 4.1 ci-dessus, les États membres conviennent de ce qui suit: i) les bénéfices des sociétés liées relatifs aux relations commerciales et financières nouées entre elles doivent être calculés de façon symétrique, ce qui signifie qu'il faut que les entreprises prenant part à une transaction utilisent le même prix pour leurs transactions respectives, et ii) il convient d'accepter un ajustement compensatoire initié par le contribuable si les conditions mentionnées ci-après sont remplies. Cela signifie que si les EM concernés ont des règles moins contraignantes pour les ajustements

---

<sup>37</sup> Paragraphes 3.71 et 4.39 des PPT de l'OCDE.

compensatoires, ce sont ces dernières qui s'appliquent; de plus, le présent rapport n'encourage pas les EM à prévoir pour les ajustements compensatoires d'autres conditions que celles actuellement en vigueur. Les conditions sont les suivantes:

- avant la transaction ou la série de transactions concernée, le contribuable s'est efforcé d'atteindre un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Cela devrait normalement être décrit dans la documentation du contribuable relative aux prix de transfert;
- le contribuable fait apparaître l'ajustement dans les comptes de manière symétrique dans les deux États membres concernés;
- le contribuable applique la même approche de façon cohérente dans le temps;
- le contribuable effectue l'ajustement avant la présentation de la déclaration fiscale;
- le contribuable est en mesure d'expliquer pour quelles raisons sa prévision ne correspondait pas au résultat atteint, s'il y est tenu par la législation d'au moins un des États membres concernés.

17. Si le résultat se situe en dehors de la fourchette des résultats de pleine concurrence ciblés lors de la fixation des prix au moment de la transaction, l'ajustement doit être effectué au point le plus approprié dans une fourchette conforme au principe de pleine concurrence. Dans ce contexte, les orientations des paragraphes 3.55 et suivants des PPT peuvent se révéler utiles. Il convient d'accepter des ajustements tant à la hausse qu'à la baisse.

18. L'acceptation d'un ajustement selon les modalités décrites ci-dessus doit être considérée comme une solution pratique aux problèmes découlant de l'application d'ajustements compensatoires et ne saurait être comprise comme indiquant le point de vue d'un État membre sur les principes plus fondamentaux visés au point 6 de la section 3 ci-dessus. Il importe en outre de ne pas interpréter cet ajustement comme limitant la capacité de l'administration fiscale à procéder à un ajustement à un stade ultérieur (par exemple lors d'une vérification). Ledit ajustement n'a du reste pas d'incidence sur une PA.