

FR

FR

FR



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 25.1.2011
COM(2011) 16 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 avril 2009 et juin 2010 et les propositions connexes 1. Lignes directrices relatives
aux services intragroupe à faible valeur ajoutée et 2. Approches potentielles applicables
aux cas triangulaires non-UE**

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 avril 2009 et juin 2010 et les propositions connexes 1. Lignes directrices relatives
aux services intragroupe à faible valeur ajoutée et 2. Approches potentielles applicables
aux cas triangulaires non-UE**

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 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 principe de pleine concurrence 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, le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert (FCPT), un groupe d'experts, a été mis sur pied par la Commission en octobre 2002². Il est chargé de trouver des solutions pragmatiques aux problèmes découlant de l'application du principe de pleine concurrence, notamment dans l'Union européenne.

La présente communication fait rapport des travaux du FCPT entre avril 2009 et juin 2010 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.

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

Entre avril 2009 et juin 2010, le FCPT s'est réuni quatre fois. Les discussions portant sur deux questions, à savoir les transactions intragroupe et le règlement des différends en matière de double imposition lorsqu'une entreprise associée établie en dehors de l'UE participe à une transaction (cas triangulaires non-UE), ont été menées à terme et ont fait l'objet de rapports. Des actions de suivi visant à évaluer le niveau de mise en œuvre des initiatives précédentes du FCPT ont également été réalisées. D'autres discussions ont été entamées durant cette période, mais sans encore avoir été clôturées, concernant des questions relatives aux petites et moyennes entreprises et un accord intragroupe particulier connu sous le nom d'accord de répartition des coûts. Le FCPT a également commencé à élaborer son futur programme de travail.

2.1. Conclusions du FCPT sur les services intragroupe à faible valeur ajoutée

L'intensification de la mondialisation au niveau des entreprises multinationales a ceci de spécifique qu'elle s'accompagne du développement d'une vaste gamme de services intragroupe. La multiplication de ce type de services a entraîné l'accroissement parallèle des ressources employées aux fins du contrôle de la conformité afin de garantir le respect du principe de pleine concurrence. Il apparaît également que les problèmes de double imposition concernant de tels services sont en augmentation.

En particulier, l'évaluation d'une catégorie spécifique de services intragroupe, désignés par la suite comme «services intragroupe à faible valeur ajoutée», au regard du principe de pleine concurrence est apparue comme une source de difficultés. Le problème tient essentiellement au risque d'employer des ressources excessives dans le but de documenter et de contrôler ces services à faible valeur et au manque d'orientations concernant ce type de services dans les lignes directrices existantes. L'objectif était donc de parvenir à une plus grande efficacité. Le rapport du FCPT figurant à l'appendice I adopte une double approche. Tout d'abord, il met en contexte l'étendue et le niveau de détail des évaluations qui pourraient être nécessaires pour une certaine catégorie de services intragroupe. Ensuite, il fournit des orientations plus spécifiques sur les modalités d'exécution de l'évaluation. Cette approche combinée a permis d'élaborer un ensemble de lignes directrices sur les services intragroupe à faible valeur ajoutée.

Étant donné la vaste gamme de services intragroupe qui existe, le FCPT indique plusieurs paramètres concernant le type de services qui pourraient bénéficier de l'approche suggérée dans le rapport.

Le rapport met en évidence certains principes fondamentaux. Ainsi, il indique que tous les coûts pertinents sont déductibles, sous réserve des dispositions nationales, qu'il convient de mettre à disposition des informations utiles et de bonne qualité et qu'il y a lieu d'adopter une approche souple lors de l'examen des services intragroupe à faible valeur ajoutée.

Le rapport explore ensuite en détail la manière dont ces principes devraient être appliqués et fournit des orientations sur des questions qui posent habituellement problème, telles que l'analyse d'un groupe de coûts, la définition des coûts

d'actionnaire et l'évaluation de la rémunération de pleine concurrence et de la documentation .

Une évaluation effectuée conformément aux lignes directrices pourrait également être utile dans d'autres domaines associés, tels que le règlement des différends en matière de double imposition ou l'application éventuelle de pénalités liées à la documentation des prix de transfert.

Le rapport indique en conclusion que les lignes directrices proposées faciliteront l'évaluation de certains services intragroupe. Il souligne que certains des éléments proposés peuvent également être appliqués à l'évaluation d'autres catégories de services. Enfin, il précise que le suivi nécessaire des effets de la mise en œuvre des lignes directrices, si elles sont approuvées par les États membres, constituera à l'avenir une activité importante du FCPT.

2.2. Conclusions du FCPT sur les cas triangulaires non-UE

Il arrive que des cas triangulaires concernant une transaction relative aux prix de transfert entre deux entreprises associées situées dans des États membres soient particulièrement difficiles à résoudre, car une autre entreprise associée, située dans un troisième État, a joué un rôle significatif résultant en la fixation d'un prix non conforme au principe de pleine concurrence.

On peut distinguer deux types particuliers de cas triangulaires: les cas qui ne concernent que des entreprises associées situées dans des États membres et les cas qui concernent une entreprise associée située en dehors de l'UE. Un rapport sur le premier type de cas a déjà été rédigé par le FCPT et a été intégré au code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage³. Le rapport du FCPT figurant à l'appendice II porte sur le deuxième type de cas triangulaires, appelés «cas triangulaires non-UE».

Le rapport donne tout d'abord une définition utile des types de cas triangulaires. Il va ensuite dans le détail et propose différentes approches qui pourraient permettre de régler certains différends en matière de double imposition.

Les approches envisagées comprennent l'amélioration et l'extension du réseau de conventions fiscales, la rétroactivité des résultats d'un accord préalable sur les prix et l'application souple de certaines procédures liées à la procédure amiable.

Ce rapport est important pour deux raisons: en premier lieu, il propose des suggestions pragmatiques pour résoudre les difficultés qui se posent actuellement et en deuxième lieu, il fournit une base solide sur laquelle pourront reposer toutes les discussions ultérieures sur le sujet menées à la lumière des expériences futures.

³

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/CEE du 23 juillet 1990). [COM(2009) 472 final, p. 7 et 10]

2.3. Activité de suivi

L'une des tâches permanentes du FCPT est de contrôler et gérer la mise en œuvre effective de ses rapports.

En examinant le rapport statistique concernant les dossiers ouverts dans le cadre de la Convention d'arbitrage, il apparaît que de nombreux dossiers sont encore en cours de traitement. Il serait utile de disposer de données plus détaillées afin de mieux cerner les causes de ces retards et c'est la raison pour laquelle le format du rapport va être revu

Une étude spécifique a été réalisée afin de mesurer l'incidence de la mise en œuvre du code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD). Le FCPT a indiqué dans son rapport le code est reconnu comme une norme ou un point de référence. C'est le cas même lorsque les multinationales n'adhèrent pas officiellement au code, celui-ci n'étant pas obligatoire en ce qui les concerne.

Les améliorations suggérées concernant le code comprenaient l'utilisation d'une langue commune lors de la préparation des rapports et une plus grande acceptation d'éléments de comparaison paneuropéens pour l'évaluation des prix.

La conclusion globale était toutefois qu'il fallait laisser davantage de temps pour la mise en place du code avant qu'un réexamen puisse en être entrepris. Il y avait en effet un décalage entre l'adoption du code en 2006 et ses effets dans les vérifications réalisées. Le FCPT a décidé de réexaminer la question après un délai de deux ou trois ans, à l'occasion de la réalisation d'un second exercice de suivi.

2.4. Mise à jour du programme de travail actuel et futur

Le programme de travail sur lequel repose le mandat actuel du FCPT a été approuvé en septembre 2007. Ce programme prévoyait l'examen de cinq sujets. Le premier sujet, le suivi, est en cours de traitement. Le deuxième et le troisième sujet du programme ont fait l'objet de deux rapports, l'un sur les améliorations de la Convention d'arbitrage et l'autre sur les services intragroupe. Les travaux sur le quatrième et le cinquième sujet, à savoir les petites et moyennes entreprises et les accords de répartition des coûts, viennent de commencer et devraient s'achever en 2011.

En plus des sujets approuvés dans le programme, deux sujets de réserve ont été définis: les autres mécanismes de règlement des différends et l'évaluation des risques. La communication de la Commission relative à la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage⁴ a établi que deux sujets devaient encore faire l'objet de discussions: la création d'un secrétariat permanent et indépendant pour le bon fonctionnement de la Convention d'arbitrage et la question de l'interaction entre la

⁴

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/CEE du 23 juillet 1990). [COM(2009) 472 final, p. 9]

Convention d'arbitrage et l'article 25, paragraphe 5, du modèle de convention fiscale (MCF) de l'OCDE. Ces deux questions devront être examinées dans le futur.

Le FCPT a déjà mis en évidence trois autres sujets qui peuvent être envisagés pour de futurs travaux: l'incidence des révisions récentes de l'article 7 du MCF de l'OCDE, les ajustements compensatoires et les ajustements secondaires.

Enfin, la Commission a réalisé en mai et juin 2010 une consultation publique sur le sujet suivant: «Conventions préventives de la double imposition et marché intérieur: exemples concrets de double imposition». Un premier examen des réponses fait apparaître que les questions liées aux prix de transfert restent au cœur des préoccupations en matière de double imposition. Les réponses seront analysées plus en détail et le FCPT pourra avoir un rôle à jouer dans la résolution des difficultés soulevées.

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 services intragroupe à faible valeur ajoutée traite directement une question clé que la Commission avait mise en évidence 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 sur les services intragroupe à faible valeur ajoutée formulées par le FCPT dans les lignes directrices ci-jointes. Elle considère en particulier que celles-ci constituent une feuille de route satisfaisante pour réaliser une évaluation plus adaptée du type de services définis.

La Commission invite le Conseil à avaliser les lignes directrices sur les services intragroupe à faible valeur ajoutée et invite les États membres à intégrer rapidement les recommandations de ces lignes directrices dans leur législation nationale ou dans leurs règles administratives.

La Commission approuve en outre totalement les conclusions et suggestions du FCPT sur les cas triangulaires non-UE. À cet égard, elle se félicite que le FCPT ait traité ces questions d'actualité et suivi leur évolution. La Commission estime que l'utilisation, dans la mesure du possible, des approches et des considérations en matière de procédures proposées dans le rapport contribuera à résoudre les problèmes liés aux cas triangulaires non-UE.

La Commission invite le Conseil à avaliser le rapport proposé sur les cas triangulaires non-UE 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.

Les États membres sont invités à informer annuellement la Commission, d'une part, des mesures qu'ils prennent pour mettre en œuvre ces lignes directrices et, d'autre

part, du fonctionnement pratique desdites lignes directrices. Sur la base des rapports transmis par les États membres, la Commission réexaminera périodiquement les lignes directrices.

Dans ce contexte, la Commission prend note des conclusions de l'activité de suivi et attend les résultats des travaux actuels du FCPT sur les petites et moyennes entreprises et sur les accords de répartition des coûts.

La Commission pense également que le mandat du FCPT devrait être prolongé à la fin du mandat actuel en mars 2011.

Appendice I

LIGNES DIRECTRICES SUR LES SERVICES INTRAGROUPE À FAIBLE VALEUR AJOUTÉE

I. INTRODUCTION

1. Dans les principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (principes de l'OCDE), le chapitre VII examine «les problèmes qui se posent en matière de prix de transfert pour déterminer si des services ont été rendus par un membre d'un groupe multinational à d'autres membres de ce groupe et, dans l'affirmative, pour déterminer le prix de pleine concurrence applicable à ces services intra-groupe». De façon plus générale, le chapitre s'intéresse ensuite à la question de savoir s'il y a eu effectivement prestation de services et au problème de la conformité du prix des services avec le principe de pleine concurrence à des fins fiscales.
2. Les principes de l'OCDE reconnaissent la vaste gamme de services qui peuvent être fournis, de même que la variété des avantages réels ou escomptés qui résultent de la prestation de ces services. Le forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) a estimé utile de compléter la liste des services mentionnés dans les principes de l'OCDE. L'annexe 1 contient une liste des services intragroupe communément fournis qui peuvent relever ou non du champ d'application du présent document.
3. Le FCPT a recensé, pour ce qui est de l'application des principes, certains points qui sont importants pour tout examinateur (le terme examinateur s'applique au contribuable ou à l'administration fiscale qui exerce une fonction d'examen), car ils concernent les services intragroupe. Ces points sont les suivants: la mondialisation croissante et la prestation centrale de services y afférente; la demande accrue en ressources; la possibilité pour les coûts d'être des coûts «irrécupérables» dans le sens qu'aucune administration fiscale ne les admettrait; la sensibilisation au fait que certains types de prestations de services présentent un risque inférieur par rapport à d'autres, bien que cela ne semble pas avoir d'effet au niveau de l'application pratique des principes de l'OCDE par les examinateurs.
4. Le présent document vise essentiellement à définir la meilleure réponse à apporter à ces questions. Il s'efforce de ne restreindre ni le droit d'une administration fiscale à effectuer une vérification, ni la possibilité pour une multinationale de présenter des arguments fondés sur les faits et circonstances de leur cas particulier afin de justifier l'inclusion ou l'exclusion d'un service spécifique. Néanmoins, le nombre de vérifications complètes réalisées pour les services intragroupe relevant du champ d'application du présent document devrait diminuer.

II. VUE D'ENSEMBLE

5. Le présent document repose sur l'hypothèse que les entreprises multinationales et les administrations fiscales agissent de bonne foi et que les principes de l'OCDE applicables font l'objet d'une adhésion sans équivoque lorsqu'il s'agit des services

intragroupe. En conséquence, il se concentre sur la façon la plus appropriée et la plus efficace pour un examinateur de déterminer si le principe de pleine concurrence a été appliqué lors de la prestation de certains services intragroupe.

6. Il importe que les propositions contenues dans le présent document soient appliquées de manière cumulative, car certaines questions qui se posent au début du processus peuvent ensuite trouver une réponse satisfaisante lors de la communication ultérieure d'autres informations. Par exemple, la prestation d'un service peut être à l'origine d'interrogations légitimes qui seront résolues par la suite, grâce aux informations communiquées dans l'exposé. (Voir section VI.)
7. Les éléments ou principes clés de l'approche élaborée dans le présent document sont les suivants:
 - i) Possibilité d'attribuer tous les coûts, mais la législation nationale n'autorise pas nécessairement une déduction totale de ceux-ci.
 - ii) Existence de certaines hypothèses de base importantes lors de l'établissement d'un point de départ convenu pour tout examen.
 - iii) Communication d'informations concises et spécifiques afin de déterminer le type de service fourni et la structure permettant la prestation de ces services.
 - iv) Flexibilité lorsqu'il s'agit de décider de l'étendue et du niveau de détail de l'examen nécessaire pour évaluer la prestation de services au regard du principe de pleine concurrence.

III. CHAMP D'APPLICATION DU DOCUMENT

8. Il n'est ni possible ni souhaitable de fournir une définition exhaustive des services auxquels le présent document s'applique en raison de la gamme de services intragroupe fournis et des effets commerciaux différents que les services peuvent avoir dans le contexte d'une activité commerciale donnée. En outre, toute tentative visant à donner une définition définitive aurait pour conséquence de rendre moins souple l'application des propositions formulées dans le présent document.
9. Il est cependant possible de fournir certains paramètres applicables au type de services intragroupe visé en se référant à la nature générale des services à inclure ou à exclure et au type de structures au moyen desquelles les services sont attribués et imputés.
10. Si certains éléments du présent document peuvent être utilement appliqués à toute la gamme de services intragroupe, ils visent certains types de prestations de services plus spécifiquement que d'autres.
11. Les services sur lesquels le document porte sont ceux décrits de façon diverse comme étant «le ciment qui lie la structure de l'entreprise pour soutenir ses principales fonctions» ou «de nature administrative, en marge de l'activité économique du bénéficiaire» ou encore «communément disponibles ou aisément acquis». Ces services sont essentiellement caractérisés par le fait que, bien qu'ils soient nécessaires, ils sont de nature courante et ne génèrent pas de forte valeur

ajoutée, tant pour le prestataire que pour le bénéficiaire. Pour ce qui est du champ d'application du présent document, il est établi une distinction entre les services qui, bien qu'à faible valeur ajoutée, peuvent tout de même générer un chiffre d'affaires élevé et peuvent être inclus dans la présente approche, et les services qui sont à forte valeur ajoutée, même s'ils ne génèrent pas nécessairement un chiffre d'affaires élevé, et qui ne relèvent pas du présent document.

12. Le document ne porte pas sur les services faisant l'objet d'une imputation directe, car les faits et les circonstances qui y sont inhérents sont généralement évidents. Il ne s'intéresse pas non plus aux services ayant intrinsèquement une forte valeur ajoutée. La forte valeur ajoutée se définit par rapport au service, au prestataire et au bénéficiaire. L'approche contenue dans le présent document ne pourrait cependant satisfaire qu'exceptionnellement les besoins d'un examinateur amené à considérer des services ayant trait à la recherche et au développement, à la propriété intellectuelle, à des transactions financières ou à d'autres services qui jouent un rôle moteur significatif au niveau commercial. De la même manière, toute activité qui s'appuie par nature sur la possibilité de générer un niveau élevé de rémunération associé à une prise de risque importante ne figurera pas dans les paramètres envisagés. Plus spécifiquement, le document n'aborde pas la question des accords de répartition des coûts.
13. Il importe également de noter la distinction entre les mécanismes d'imputation et de fourniture directes et les modalités plus complexes. Il n'est pas envisagé qu'un service unique à faible valeur ajoutée fourni au niveau central et facturé à plusieurs associés au moyen d'une clé de répartition facile à déterminer puisse poser problème. Le présent document se concentre donc sur des services multiples à faible valeur ajoutée qui sont souvent fournis au moyen d'un contrat unique et impliquent généralement un groupe de coûts et des clés de répartition.

IV. VERIFICATIONS ET SERVICES INTRAGROUPE FOURNIS AU NIVEAU CENTRAL

14. Avoir l'assurance qu'une prestation de service est conforme aux principes de l'OCDE constitue une attente tout à fait raisonnable de la part d'un examinateur: cela signifie que tous les coûts pertinents sont inclus, que les coûts inappropriés sont exclus et qu'un prix de pleine concurrence est appliqué. L'acquisition de cette assurance, selon le niveau requis, peut être réalisée de différentes façons en fonction des circonstances particulières du cas envisagé et de l'approche générale adoptée par l'administration fiscale en matière de vérifications des prix de transfert.
15. Concernant ces questions, le présent document suggère différentes approches qui permettront de garantir, à un niveau approprié, que le principe de pleine concurrence a été appliqué. De la même manière, il convient de parvenir à un équilibre entre les ressources disponibles, les contraintes en matière de conformité et le niveau éventuel d'ajustement.
16. Si la vérification complète d'un cas particulier permet sans aucun doute de satisfaire les exigences d'un examinateur, l'approche proposée ici vise à parvenir au même but, mais de façon plus adaptée, dans la vaste majorité des cas communément rencontrés qui relèvent du présent document.

17. À l'opposé de l'approche de vérification complète, certaines administrations fiscales se sont engagées dans des initiatives visant à renforcer les liens avec les multinationales. Le but escompté est de parvenir à une meilleure compréhension du point de vue de chacun et d'établir une relation de confiance. Pour y parvenir, il est nécessaire de mettre en place un dialogue ouvert et continu, qui ne soit pas orienté vers la vérification, entre les administrations fiscales et les multinationales. Ainsi, dans le contexte de services intragroupe fournis au niveau central, l'administration fiscale demandera à la multinationale (en dehors d'un contexte de vérification) que celle-ci lui explique les modalités de fonctionnement de son système. L'entreprise multinationale engagera un dialogue ouvert avec l'administration fiscale afin de s'assurer que le cadre de prestation des services soit parfaitement compris et fournira, si nécessaire, des informations complémentaires. Il est également recommandé de tenir régulièrement des réunions afin de mettre à jour les informations. À la suite de ce dialogue, l'administration fiscale pourra considérer que certains aspects de l'activité économique de la multinationale sont conformes aux règles applicables et présentent donc un risque faible. Toutefois, si, par la suite, on considère opportun de procéder à une vérification, il est alors possible de mieux cibler les domaines à contrôler. En outre, certains points fondamentaux (par exemple, savoir si un service a été fourni) ne peuvent être vérifiés, si ce n'est peut-être qu'en se fondant sur la réponse fournie par l'entreprise selon le niveau de confiance et d'assurance qui a été atteint dans la relation entre l'administration fiscale et la multinationale.
18. Toutefois, sachant que l'approche indiquée précédemment reste peu répandue en Europe et qu'une approche de vérification complète ne permettra pas d'améliorer la situation actuelle, il est recommandé d'utiliser les lignes directrices suivantes lorsqu'il s'agit d'examiner plus en détail les services intragroupe fournis au niveau central.

V. HYPOTHESES DE BASE

19. Les hypothèses de base sont les suivantes:
- a) Les services concernés sont des transactions à faible valeur ajoutée présentant peu de risques.
 - b) Les services fournis respectent le principe de pleine concurrence de l'OCDE et, notamment, les services concernés sont effectivement rendus et présentent pour le bénéficiaire un intérêt économique ou commercial.
 - c) La multinationale considérée dispose de son propre système de gouvernement d'entreprise et de ses propres procédures de vérification, et tous les services fournis sont soumis à ce processus de gouvernement d'entreprise.
 - d) Des informations de bonne qualité sont fournies sur demande.
20. Il est accepté que tout ou partie des hypothèses de base énoncées ci-dessus puissent être vérifiées au cours du processus.

VI. EXPOSE

21. Un examinateur, à la lumière des faits et des circonstances d'un cas et 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 service qui a été rendu est conforme au principe de pleine concurrence. Il est essentiel, aux fins de l'adoption d'une décision fondée, d'avoir accès à des informations suffisantes et de bonne qualité. Le présent document propose que soit fourni un exposé, ce qui permettrait de satisfaire dans une large mesure cette exigence en matière d'information.
22. Étant donné la nature courante et la faible valeur ajoutée des services, l'exposé devrait donner à l'examineur une assurance suffisante non seulement que, du point de vue du prestataire, le service a été rendu et que, du point de vue du bénéficiaire, il a apporté une valeur économique ou commerciale, mais également que le bénéficiaire, s'il était indépendant, aurait payé pour l'activité en question ou aurait assuré lui-même l'exécution de ce service. En conséquence, la question de savoir si un service a été fourni ne devrait pas constituer un point litigieux.
23. Le contenu exact et l'ampleur de l'exposé peuvent varier, mais un exposé complet devrait être relativement succinct. Il importe particulièrement de maintenir l'équilibre entre le niveau d'information requis, la nature à faible risque des services concernés et les contraintes éventuelles liées à la mise en conformité. Selon les cas, tout ou partie des aspects suivants seront couverts, sans que cette liste soit exhaustive:
 - a) Dans le cadre d'une vérification de cohérence visant à mettre en contexte la prestation de services, il peut être demandé de fournir différents ratios indicatifs (par exemple, les coûts supportés pour les services intragroupe par rapport à l'ensemble des dépenses d'exploitation ou la part du chiffre d'affaires généré par la prestation de service dans le chiffre d'affaires total). Ces ratios devront être interprétés en tenant compte de la nature des activités commerciales de l'entreprise associée.
 - b) Expliquer la prestation d'un service dans le contexte général de l'activité économique de la multinationale pour permettre de comprendre les motivations tant du prestataire que du bénéficiaire. Par exemple, il peut être plus efficace pour une filiale, du fait des économies d'échelle, que les services de paie ou de ressources humaines soient fournis au niveau central. Ou encore, il peut être plus intéressant du point de vue économique d'avoir un accès «à la demande» à des services informatiques.
 - c) Un rapprochement entre la politique globale de la multinationale en matière de prix de transfert et les services réellement fournis au niveau central.
 - d) Un compte rendu du type de services fournis et des destinataires de ces services.
 - e) Des informations détaillées concernant les avantages réels ou escomptés pour les bénéficiaires. Les avantages découlant de certains services seront évidents (par exemple, les services de paie). D'autres services, dont les avantages n'apparaîtront pas de façon aussi évidente, pourront nécessiter des explications

supplémentaires. Par exemple, si des services d'activités promotionnelles à l'échelle mondiale sont fournis, quels en sont les avantages pour une filiale donnée?

- f) Une explication de la structure au moyen desquels s'effectue la prestation de services. Il peut s'agir soit d'un système dans lequel une entité centrale est chargée de la prestation de services, soit d'un système dans lequel différentes filiales fournissent des services intragroupe spécifiques. Il est possible de recourir simultanément à ces deux systèmes, et l'interaction entre ces systèmes devra être comprise.
 - g) Une description des normes du groupe concernant son approche en matière de vérification et leur application aux services. Par exemple: définir le coût direct et indirect pour inclusion dans le groupe de coûts; mettre en place des mesures visant à garantir l'application cohérente d'une clé de répartition pour un service particulier; s'assurer que les services ne font pas double emploi.
 - h) Une description des modalités de constitution des groupes de coûts.
 - i) Une description de la ou des clés de répartition.
 - j) La justification de pleine concurrence du taux de marge appliqué ou l'explication de la non-application d'une marge.
 - k) Un enregistrement de la comptabilisation des services comprenant le système de facturation, les dates de règlement, les méthodes de paiement et les coûts budgétés par rapport aux ajustements effectifs.
 - l) Une description de la façon dont sont intégrées les fusions ou les acquisitions dans le système de prestation de services.
 - m) Une explication de la façon dont les nouveaux services sont intégrés dans le système et dont il est mis fin à un service.
 - n) Les modalités de gestion des services à la demande.
 - o) Les modalités de fonctionnement et de mise à jour du système de prestation de services.
 - p) La documentation qui peut être fournie.
24. Les informations ci-dessus peuvent être mises à disposition et communiquées de différentes manières. Un exposé écrit peut évidemment être fourni. Certaines des informations peuvent toutefois être communiquées verbalement le cas échéant. Il est également possible que l'examen de contrats écrits donne un aperçu du contexte global et fournisse la plupart des informations de l'exposé. Toutes les approches ou une combinaison de ces approches sont valables, l'essentiel étant de parvenir à comprendre le fonctionnement du système de prestation de services.
25. Une fois l'exposé fourni, l'étape suivante est de déterminer, si besoin est, quelles sont les explications supplémentaires qui sont nécessaires et sous quelle forme elles doivent être fournies.

VII. DOMAINES SPECIFIQUES

26. L'exposé définira le cadre général et fournira également certaines informations détaillées. Certains domaines sont plus importants que d'autres aux fins de l'adoption d'une décision motivée, et des orientations supplémentaires sont proposées ci-après.

VII.1. Un service a-t-il été fourni?

27. Il est essentiel que l'examineur soit convaincu non seulement que, du point de vue du fournisseur, le service a été rendu et que, du point de vue du bénéficiaire, il a apporté une valeur économique ou commerciale ayant renforcé sa position commerciale, mais également que le bénéficiaire aurait payé pour cette activité ou aurait assuré lui-même l'exécution de ce service.
28. Il n'est pas toujours possible de fournir une preuve irréfutable de l'avantage retiré d'un service particulier par une entreprise associée spécifique. Il convient de faire une interprétation raisonnable des preuves disponibles que viennent appuyer les arguments de la multinationale. Il convient de rappeler le principe selon lequel tous les coûts peuvent faire l'objet d'une répartition et, en conséquence, si le coût d'un service ne peut être attribué à une entreprise associée particulière, celui-ci doit être affecté à une autre entreprise, sous réserve du droit national qui peut ne pas autoriser une déduction complète de ces coûts.
29. Comme mentionné précédemment, le degré de certitude requis par un examineur pour considérer que la prestation d'un service est conforme au principe de pleine concurrence varie au cas par cas. Compte tenu de la nature courante, de la prestation ordinaire et de la faible valeur ajoutée des services, auxquelles s'ajoute la communication d'un exposé explicatif, la vérification de la prestation du type de services traités dans les lignes directrices du présent document ne devrait pas être source de litiges.

VII.2. Groupes de coûts

30. La question du contenu quantitatif et qualitatif d'un groupe de coûts pose fréquemment des difficultés.
31. Un examineur voudra avoir l'assurance, selon un degré qui variera en fonction des circonstances particulières du cas concerné, que tous les coûts appropriés sont inclus dans le groupe et que les coûts inappropriés en sont exclus. Avant de traiter la question de la marge et de la répartition, il est nécessaire de s'assurer que les coûts d'actionnaire et les coûts relatifs aux services facturés directement sont exclus (si l'on retranche des coûts totaux les coûts d'actionnaire et les coûts des services facturés directement, on obtient les coûts à affecter). Il importe également de comprendre la nature des coûts restant dans le groupe. Ces coûts peuvent être constitués de coûts directs et indirects, ainsi que de toute dépense d'exploitation pertinente de l'entreprise en tant qu'entité globale (par exemple, dépenses de surveillance, dépenses générales et dépenses administratives) dans la mesure où ils n'ont pas déjà été comptabilisés dans les catégories de coûts.

32. La présente rubrique des lignes directrices propose différentes approches, plus ou moins détaillées, pour vérifier un groupe de coûts. Elle examinera ensuite plus en profondeur certains aspects spécifiques de la vérification d'un groupe de coûts.
33. Les approches visent à parvenir à un équilibre entre un niveau approprié d'assurance et le niveau nécessaire de détail. Chacune des approches décrites peut être envisagée seule ou en combinaison; il est évidemment possible d'adopter d'autres approches tout aussi valables pour convenir de la composition d'un groupe de coûts.
34. Certains examinateurs choisiront de réaliser une évaluation de haut niveau d'un groupe de coûts en contrôlant l'intégrité des systèmes de comptabilité et de vérification. Une telle approche exige une bonne compréhension des systèmes sur lesquels la multinationale se fonde pour vérifier l'intégrité de son groupe de coûts. Des explications portant sur les critères de vérification, les règles d'application de ces critères et les raisons justifiant les niveaux des marges et les clés de répartition appliquées seront nécessaires. Cette approche est clairement liée à l'approche du dialogue permanent avec la multinationale envisagée précédemment.
35. D'autres examinateurs choisiront, selon le degré d'assurance requis, d'effectuer des examens supplémentaires sélectifs/aléatoires portant sur les coûts. Cette approche est un prolongement de la précédente dans la mesure où une compréhension globale des procédures de création du groupe de coûts reste nécessaire, mais une enquête limitée complémentaire est jugée appropriée.
36. D'autres encore considéreront approprié de disposer d'informations plus détaillées que celles suggérées pour les deux approches susmentionnées. Dans ce cas, une description plus précise des modalités de fonctionnement du groupe de coûts sera demandée. Il serait cependant exceptionnel, dans le cas relevant du présent document, de réaliser une vérification complète du groupe de coûts. Néanmoins, outre une compréhension globale, il peut être demandé de fournir des informations plus détaillées pour certaines questions pertinentes.
37. En fonction de l'approche qui, parmi celles susmentionnées, correspond le mieux aux faits et circonstances du cas concerné, tout ou partie des informations relatives au groupe de coûts énoncées ci-après pourraient être demandées si elles n'ont pas déjà été fournies dans un exposé:
- a) La norme d'audit de l'entreprise/du groupe qui est appliquée au groupe de coûts, par exemple les limites de pertinence; le niveau de preuve.
 - b) Une explication de la méthode de comptabilisation des coûts utilisée pour attribuer les coûts directs et indirects au groupe de coûts. Une description des modalités de gestion des coûts sera nécessaire lorsqu'il existe des centres de prestations multiservices.
 - c) La base sur laquelle les coûts considérés comme étant des coûts d'actionnaire ont été spécifiquement exclus du groupe de coûts. Une analyse séparée de ces coûts pourra être présentée dans un souci d'exhaustivité.
 - d) Une description et une analyse des rubriques du groupe de coûts (par exemple, informatique, comptabilité, ressources humaines).

- e) L'origine de toute marge appliquée et la détermination des coûts attribués sans marge.
- f) Une description et une analyse des coûts attribués. Des informations détaillées seront particulièrement utiles lorsque les coûts de services à l'échelle mondiale sont attribués aux entreprises associées individuelles.
- g) Un rapprochement des coûts totaux du groupe de coûts avec les coûts totaux attribués afin de garantir que les coûts attribués ne sont pas supérieurs aux coûts totaux.

VII.3. Facturation

- 38. Il importe également d'attirer l'attention sur les attentes légitimes lors de la réalisation d'une analyse critique d'un groupe de coûts.
- 39. Il arrive fréquemment que les factures ne soient pas disponibles lorsque les coûts attribués sont des coûts directs ou indirects répartis en interne. Dans ces circonstances, une explication de la logique et de la procédure appliquées pour arriver aux coûts attribués seront nécessaires. En l'absence de chiffres irréfutables, il convient d'exercer son jugement pour apprécier si un coût particulier peut ou non être inclus dans le groupe de coûts et si le montant déterminé correspond bien au coût supporté.
- 40. Lorsque les factures existent, il s'agit souvent d'un mélange de coûts externes concernant des tiers et de coûts internes rassemblés dans une facture finale. Le coût final est correctement représenté par une facture finale, bien que cette facture résulte de coûts précédemment facturés supportés par plusieurs entités contribuant au service final fourni. Par exemple, l'associé A, lorsqu'il fournit un service d'assistance informatique courant, peut sous-traiter certains éléments de cette assistance à l'associé B. L'associé B peut à son tour sous-traiter à un indépendant C. La facture apparaissant dans le groupe de coûts de A sera celle fournie par l'associé B. Dans ce type de scénario, s'il est envisageable de pouvoir demander une facture et remonter à son origine, il serait déraisonnable de s'attendre à une ventilation définitive des éléments constitutifs d'une facture entre B et C et éventuellement au-delà. Cela tient notamment au fait qu'une facture fournie par une entreprise indépendante à une autre ne permet généralement pas d'obtenir une ventilation des éléments constitutifs de cette facture selon leur origine (et une telle ventilation ne serait pas nécessairement possible).

VII.4. Coûts d'actionnaire

- 41. Dans le droit national, les procédures administratives et la jurisprudence, il n'existe que peu de définitions ou d'informations relatives aux activités constituant les coûts d'actionnaire.
- 42. Les principes de l'OCDE font référence à certaines activités qui correspondent à des activités d'actionnaire. L'annexe 2 contient une liste non exhaustive qui inclut les éléments existants mentionnés par l'OCDE, ainsi que d'autres services que le FCPT a examinés et considérés comme des services fréquemment classés en tant que coûts

d'actionnaire. Cette classification dépendra toujours des faits et des circonstances spécifiques.

43. Il existe néanmoins un test de référence essentiel qui peut être utilisé afin de déterminer si l'on est en présence d'un coût d'actionnaire.
44. L'extrait reproduit ci-dessous du paragraphe 7.9 des principes de l'OCDE éclaire la question: *«Dans un petit nombre de cas, une activité intra-groupe peut être exercée vis-à-vis de membres d'un groupe même lorsque ceux-ci n'en ont pas besoin (et lorsqu'ils ne seraient pas disposés à les payer s'il s'agissait d'entreprises indépendantes). C'est donc uniquement en raison de ses participations au capital d'un ou plusieurs membres du groupe, c'est-à-dire en qualité d'actionnaire, qu'un membre du groupe (en général la société mère ou une société holding régionale) exerce ces activités. Il n'y a pas de raison pour que les sociétés qui en bénéficient aient à payer pour ce type d'activités.»*
45. Il y a lieu d'exercer son jugement lorsqu'une activité non seulement correspond aux fonctions d'un actionnaire mais est également à l'origine d'un avantage supplémentaire. Un membre du conseil d'administration d'une société mère peut exercer des fonctions liées à la participation de cette société mère au capital des autres membres du groupe. Cette activité serait normalement considérée comme un coût d'actionnaire. Une fois qu'un coût d'actionnaire a été déterminé, il est inapproprié de l'imputer que ce soit directement ou par l'intermédiaire d'un groupe de coûts.
46. Toutefois, lorsque le membre exerce ces fonctions qui sont, à l'origine, des activités d'actionnaire, il se peut qu'il le fasse de telle manière qu'un service supplémentaire soit fourni et qu'il en soit retiré un avantage supérieur à celui conféré en raison de la participation de la société mère.
47. Dans ce cas, la question est de savoir si un service supplémentaire a effectivement été fourni. Pour y répondre, il convient de considérer les points suivants: le groupe entier en bénéficie-t-il ou seulement une filiale spécifique? comment les coûts sont-ils répartis et est-il appliqué un prix de pleine concurrence? La réponse tient à la répartition des coûts entre la société mère et les filiales. Cette répartition sera effectuée selon le type de secteur, le type d'entreprise et le service fourni, ce qui amène à la conclusion que seule une approche au cas par cas est envisageable.

VII.5. Clés de répartition

48. Dans les principes de l'OCDE, deux observations relatives aux clés de répartition sont particulièrement pertinentes:

«Toute méthode d'imputation indirecte doit être sensible aux caractéristiques commerciales de chaque cas, (par exemple, la clé de répartition devra être rationnelle compte tenu des circonstances), comporter des clauses de sauvegarde contre toute manipulation, être conforme à de sains principes comptables et permettre d'aboutir à des tarifications ou à des répartitions des coûts correspondant aux avantages obtenus ou susceptibles d'être obtenus par le bénéficiaire du service» (OCDE 7.23).

«Pour être conforme au principe de pleine concurrence, la méthode de répartition choisie doit aboutir à un résultat conforme à celui que des entreprises indépendantes comparables auraient été prêtes à accepter» (OCDE 7.24).

49. L'application d'une clé de répartition évidente pour une prestation de service unique ne devrait pas poser de problèmes particuliers à l'examineur, par exemple un service de paie réparti sur la base des effectifs.
50. La prestation de plus d'un service sous un contrat unique peut exiger l'utilisation de plusieurs clés de répartition différentes. Diverses raisons justifieront le choix d'une clé de répartition, selon les circonstances spécifiques. Il serait cependant incohérent d'appliquer des clés de répartition différentes à différents bénéficiaires des mêmes services.
51. Ce qui importe, c'est que la clé de répartition retenue puisse être justifiée et qu'elle soit appliquée de manière cohérente (en plus d'être régulièrement révisée). Il convient de trouver un équilibre entre la précision d'une clé et les contraintes qu'entraîne le choix d'une clé complexe ne procurant qu'une amélioration marginale par rapport à une clé plus facilement applicable d'un point de vue opérationnel.
52. Selon l'approche pragmatique exposée précédemment, il convient donc, quelle que soit la clé de répartition choisie, que celle-ci puisse être justifiée et qu'elle soit appliquée de manière cohérente.
53. Si l'application de telle ou telle clé de répartition dépendra des faits et circonstances d'un cas particulier, on peut néanmoins citer les clés suivantes qui sont couramment utilisées:
 - a) Informatique: nombre d'ordinateurs
 - b) Logiciel de gestion d'entreprise (p. ex. SAP): nombre de licences
 - c) Ressources humaines: effectifs
 - d) Santé et sécurité: effectifs
 - e) Formation des cadres: effectifs
 - f) Fiscalité, comptabilité, etc.: chiffre d'affaires ou importance du bilan
 - g) Services de marketing: chiffre d'affaires
 - h) Gestion de la flotte de véhicules: nombre de voitures.
54. Il y a lieu de noter que des clés de répartition plus complexes peuvent également être utilisées.
55. Il peut arriver qu'une clé de répartition ait déjà été convenue, laquelle reflète les conditions de pleine concurrence et le prix qui en découle. Les présentes lignes directrices ne requièrent pas une révision automatique des dispositions déjà en place.

VII.6. «Services sur demande» (OCDE 7.16-7.17)

56. Un autre domaine qu'il convient d'examiner plus en profondeur est le traitement de ce que l'on appelle les «contrats sur demande», les «marchés à commande» ou les «contrats d'assistance». Dans des situations faisant intervenir un tiers, il est courant que des accords soient conclus afin de pouvoir utiliser un service lorsque cela est nécessaire. Cette situation soulève trois interrogations: doit-on payer pour un simple accès éventuel à un service? quels suppléments, le cas échéant, devront-ils être payés si le service est effectivement utilisé? et que se passe-t-il lorsque le service n'est pas utilisé au cours d'une année donnée?
57. Tout d'abord, une infrastructure doit être en place pour offrir le service et respecter les engagements dans un accord sur demande. Dans certains cas, il peut être raisonnable de prévoir une rémunération couvrant les coûts de l'infrastructure, ainsi qu'une marge. De la même façon, dans d'autres cas, il peut être raisonnable qu'un utilisateur paye un certain prix pour pouvoir accéder en cas de besoin à cette infrastructure, mais qu'aucun supplément ne soit demandé lorsque la prestation du service sur demande est activée. La situation est différente lorsqu'un service spécifique est demandé en plus du service sur demande standard. Il est alors approprié dans ce cas de prévoir un paiement supplémentaire distinct et une imputation directe.
58. Un membre du groupe peut ne pas avoir besoin d'un service sur demande au cours d'une année donnée, mais cela ne signifie pas nécessairement qu'il n'achètera pas le service l'année suivante, pas plus que cela ne signifie que le membre en question bénéficiera automatiquement d'une réduction de la rémunération annuelle au motif que le service n'a pas été utilisé au cours d'une année donnée. La rémunération dépendra davantage du risque perçu par le fournisseur et du goût du risque de l'utilisateur sur une base annuelle.

VII.7. Une rémunération à un prix de pleine concurrence

59. Encore une fois, la fixation de prix de transfert n'est pas une science exacte. Cette proposition permet donc un degré d'appréciation quant au niveau de preuve requis pour évaluer un prix de transfert et pour vérifier qu'une méthode spécifique constitue une estimation raisonnable d'un prix de pleine concurrence (OCDE 1.12-1.13 et 1.68-1.69).

VII.8. Méthodologie

60. Il peut arriver que, traditionnellement, une méthode autre que celles décrites dans les principes de l'OCDE ait été convenue, laquelle reflète les conditions de pleine concurrence et le prix qui en découle (OCDE 1.68). Les présentes lignes directrices ne visent pas à supplanter cette autre méthode.
61. La méthode la plus indiquée est de trouver un prix comparable approprié sur le marché libre pour une prestation de service spécifique. Par exemple, le service examiné a été fourni à des tiers indépendants ou un service similaire a été reçu d'un tiers.

62. En ce qui concerne les services intragroupe, cependant, il arrive fréquemment qu'il soit impossible de déterminer un prix comparable sur le marché libre. Si, généralement, toutes les autres méthodes de l'OCDE peuvent permettre de vérifier qu'une prestation de service est conforme au principe de pleine concurrence, on remarque qu'une méthode fondée sur les coûts constitue la méthode la plus fréquemment observée (OCDE 7.31).

VII.9. Considérations relatives aux marges

63. Étant donné que les services à faible valeur ajoutée traités dans le présent document ne généreront la plupart du temps qu'une marge modeste, il importe plutôt d'établir une base de coûts adéquate.
64. Une fois déterminée la base de coûts d'un service spécifique, il est approprié de considérer quelle marge, le cas échéant, il convient d'appliquer à ces coûts. Les principes de l'OCDE reconnaissent qu'il n'y a pas toujours lieu d'appliquer une marge (OCDE 7.33 et 7.36). En effet, les principes suggèrent que même si, en principe, il peut être approprié d'appliquer une marge, une analyse coûts-avantages peut conduire à ce qu'une administration fiscale n'examine pas la question au-delà de la répartition des coûts (OCDE 7.37).
65. Dans les cas où il est approprié d'appliquer une marge, celle-ci est habituellement modeste et l'expérience montre que les marges convenues sont généralement comprises dans une fourchette de 3 à 10 %, tournant le plus souvent autour de 5 %. Toutefois, cela dépend des faits et circonstances qui peuvent justifier une marge différente.
66. En raison de la nature des services traités dans les présentes lignes directrices, il se peut que l'analyse en profondeur des cinq facteurs de comparabilité, y compris l'analyse fonctionnelle, ainsi qu'un exercice d'évaluation sélectif comprenant un examen quantitatif et qualitatif des éléments de comparaison potentiels afin d'établir une marge appropriée, requière des ressources excessives. Il est donc envisageable qu'un examinateur s'oriente vers une recherche d'informations moins exigeante afin d'évaluer la marge présentée. Toutefois, cette recherche, si elle est moins exigeante, ne doit pas bien entendu négliger de vérifier la conformité avec le principe de pleine concurrence. Pour parvenir à sa décision finale, l'examineur peut utiliser, dans une mesure plus ou moins importante, la liste non exhaustive suivante:
- a) Les motifs et les preuves sur la base desquels le prestataire de services a fixé sa marge.
 - b) L'expérience et la connaissance de l'examineur concernant les marges convenues qu'il a déjà rencontrées pour le type de services traités par les présentes lignes directrices.
 - c) Le faisceau de preuves plus vaste découlant de la recherche statistique.
 - d) Les pratiques et expériences publiées, par exemple par certaines administrations fiscales.

67. Il arrive parfois que la même marge soit appliquée à une gamme de services fournis dans le cadre d'un contrat unique. Cette proposition est acceptable s'il peut être considéré que les services particuliers généreraient une marge similaire et que les variations prévues sont minimales.

VIII. DOCUMENTATION

68. 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 le niveau requis concernant la documentation ayant trait aux prix de transfert.

69. Ce sujet est repris au point 2.3.1 du rapport du FCPT sur la documentation en matière de prix de transfert au sein de l'UE (EU TPD), dans lequel il est rappelé 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».

70. S'agissant de l'application de ce principe aux services traités par les présentes lignes directrices, il se peut que la documentation, y compris les accords écrits, ne soit pas disponible. Toutefois, l'absence de documentation écrite ne devrait pas être le facteur décisif pour rejeter une prestation de service ou un avantage; cet élément devrait plutôt s'inscrire dans le schéma général sur lequel la décision est fondée (OCDE 7.18).

71. Compte tenu de la nature cumulative de la présente approche (traitement des services courants, acceptation de certaines hypothèses de base, communication d'un exposé et explication du groupe de coûts), il est logique que l'objectif consistant à obtenir les documents justificatifs aura déjà été atteint.

72. Toutefois, il peut être utile de rappeler les éléments constitutifs d'une documentation utile et proportionnée:

- a) Un exposé comme détaillé précédemment.
- b) Des accords écrits.
- c) Un groupe de coûts comme détaillé précédemment.
- d) La justification de la méthode de l'OCDE appliquée.
- e) La vérification du prix de pleine concurrence appliqué.
- f) Un système de facturation et factures – voir l'exposé.

73. Il y a lieu de noter que les informations provenant d'une source (p. ex. un accord écrit) peuvent couvrir les informations requises d'une autre source (p. ex. un exposé). L'utilisation extensive de systèmes informatiques peut également permettre d'accéder

à des informations détaillées synthétisées qui rendront inutile la fourniture initiale d'une documentation plus complète.

IX. CONSIDERATIONS POSTERIEURES A L'EXAMEN

74. Il est recommandé qu'à la fin de la procédure décrite ci-dessus, l'exposé devienne, aux fins d'un référencement futur, une note de dossier et qu'il soit prévu des mises à jour régulières.
75. Dans un souci d'utilisation efficace des ressources, il serait contreproductif d'ignorer les observations formulées lors d'un examen antérieur. Il est possible de convenir d'une procédure de notification exceptionnelle qui prévoit l'application du statu quo, moyennant un éventuel réalignement approprié des prix, sauf en cas de notification contraire à l'administration fiscale.
76. Il convient que les administrations fiscales examinent si un échange d'informations est approprié et il se peut que la multinationale estime utile de consacrer une section de sa politique EU TPD à ce domaine particulier.
77. Conformément au code de conduite relatif à l'EU TPD, les États membres devraient s'abstenir d'imposer des pénalités liées à la documentation aux contribuables qui se conforment en toute bonne foi, de façon raisonnable et dans des délais acceptables à l'obligation de fournir les informations susmentionnées.
78. Un examen peut avoir pour conséquence un ajustement. Si l'ajustement résulte du refus d'un coût spécifique, les motifs de la décision doivent être exposés clairement afin que le coût puisse être réattribué et que le principe selon lequel tous les coûts peuvent faire l'objet d'une répartition soit préservé.
79. Un ajustement peut également constituer la base d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention en matière de double imposition et/ou de la Convention d'arbitrage. Dans ce cas, il serait approprié d'attirer l'attention des autorités compétentes sur le fait que les lignes directrices ont été respectées. En l'absence de nouveaux éléments, l'acceptation de l'ajustement sans enquête supplémentaire pourrait être un résultat justifiable.

X. CONCLUSIONS

80. Le FCPT conclut que le respect des présentes lignes directrices permettra de vérifier plus facilement et de reconnaître l'application du principe de pleine concurrence dans la majorité des cas relevant des présentes orientations.
81. Le FCPT reconnaît que le présent rapport vise spécifiquement les services à faible valeur ajoutée, mais certaines des hypothèses de base et des éléments sont également applicables à des services plus complexes à forte valeur ajoutée. .
82. Le FCPT assurera un suivi régulier des incidences des présentes lignes directrices et veillera notamment à ce que les marges auxquelles il est fait référence restent pertinentes.

Annexe 1: Liste des services intragroupe communément fournis qui peuvent relever ou non du champ d'application du présent document.

A. Services dans le domaine des technologies de l'information, par exemple:

- A.1. création, développement et gestion du système d'information;
- A.2. étude, développement, installation et maintenance régulière/extraordinaire de logiciels;
- A.3. étude, développement, installation et maintenance régulière/extraordinaire de matériel informatique;
- A.4. fourniture et transmission de données; et
- A.5. services de soutien.

B. Services dans le domaine des ressources humaines, par exemple:

- B.1. activités ayant trait à la législation, aux contrats, à l'administration, à la sécurité sociale et à la fiscalité en relation avec la gestion ordinaire et extraordinaire du personnel;
- B.2. sélection et embauche du personnel;
- B.3. assistance en matière d'orientation professionnelle;
- B.4. assistance en matière de définition des rémunérations et des systèmes de prestations (y compris les plans d'attribution d'options d'achat d'actions);
- B.5. définition du processus d'évaluation du personnel;
- B.6. formation du personnel;
- B.7. mise à disposition de personnel pour une période limitée;
- B.8. coordination du partage des ressources en personnel sur une base temporaire ou permanente et gestion des licenciements.

C. Services dans le domaine du marketing, par exemple:

- C.1. étude, élaboration et coordination des activités de marketing;
- C.2. étude, élaboration et coordination des activités de promotion;
- C.3. étude, élaboration et coordination des campagnes de publicité;
- C.4. études de marché;
- C.5. développement et gestion de sites internet;

- C.6. publication de magazines distribués aux clients de la filiale (même s'ils concernent le groupe entier).

D. Services juridiques, par exemple:

- D.1 aide à la rédaction et à la révision de contrats et d'accords;
- D.2. consultation juridique permanente;
- D.3. rédaction et commande d'avis juridiques et fiscaux;
- D.4. aide au respect des obligations législatives;
- D.5. assistance en matière de contentieux judiciaire;
- D.6. gestion centralisée des relations avec les compagnies et les courtiers d'assurance;
- D.7. conseil fiscal;
- D.8. études sur les prix de transfert; et
- D.9. protection des biens incorporels.

E. Services comptables et administratifs, par exemple:

- E.1. aide à la préparation du budget et des plans d'exploitation, tenue des livres obligatoires et des comptes;
- E.2. aide à la préparation des états financiers périodiques, des bilans ou des relevés comptables annuels et extraordinaires (qui diffèrent des états financiers consolidés);
- E.3. aide au respect des obligations fiscales, telles que la préparation des déclarations fiscales, le calcul et le paiement des impôts, etc.; le traitement des données;
- E.4. audit des comptes de la filiale et gestion du processus de facturation.

F. Services techniques, par exemple:

- F.1. assistance concernant les installations, les machines, l'équipement, les processus, etc.
- F.2. planification et exécution d'activités de maintenance ordinaires et extraordinaires dans les locaux et les installations;
- F.3. planification et exécution d'activités de restructuration ordinaires et extraordinaires dans les locaux et les installations;
- F.4. transfert de savoir-faire technique;
- F.5. communication de lignes directrices relatives à l'innovation en matière de produits;

- F.6. planification de la production pour réduire au minimum la surcapacité et répondre à la demande efficacement;
- F.7. assistance en matière de planification et de mise en œuvre de dépenses d'investissement;
- F.8. contrôle de l'efficacité; et
- F.9. services d'ingénierie.

G. Services de contrôle de la qualité, par exemple:

- G.1. élaboration de politiques et de normes de qualité pour la production et la prestation de services;
- G.2. aide à l'obtention de certifications de qualité (p. ex. ISO 9000); et
- G.3. élaboration et mise en place de programmes satisfaction client.

H. Autres services:

- H.1. services d'élaboration de la stratégie et de développement des entreprises dans le cas où il existe un lien avec une filiale existante ou devant être établie;
- H.2. sécurité des entreprises;
- H.3. recherche et développement;
- H.4. gestion des biens immobiliers et des installations;
- H.5. services logistiques;
- H.6. gestion des inventaires;
- H.7. conseils relatifs au transport et à la stratégie de distribution;
- H.8. services de dépôt;
- H.9. achat de services et approvisionnement en matières premières;
- H.10. gestion de la réduction des coûts;
- H.11. services de conditionnement.

Annexe 2: Liste non exhaustive et non contraignante de coûts d'actionnaire (le texte en italiques reprend le texte des principes de l'OCDE).

À la suite de la discussion tenue lors de la réunion du FCPT de mars 2009, il peut être conclu que les coûts énumérés dans le tableau ci-après peuvent généralement être considérés comme étant exposés au bénéfice de la société mère. Toutefois, le FCPT a conclu qu'il sera toujours nécessaire, lors de l'analyse, de poser les questions suivantes pour chacun des coûts énumérés: le coût procure-t-il un avantage au groupe entier ou seulement à la société mère? doit-il être attribué aux filiales ou doit-il être considéré comme bénéficiant à une certaine filiale? Seule une approche au cas par cas peut donc être envisagée.

	Description des coûts devant être considérés comme des coûts d'actionnaire	Observations
a.	<i>Coûts se rattachant à la structure juridique de la société mère elle-même [voir point 7.10 a) des principes de l'OCDE]</i>	Généralement coûts d'actionnaire mais voir ci-dessous
a.1.	<i>Coûts relatifs à l'organisation des assemblées d'actionnaires de la société mère, y compris les coûts de publicité</i>	Coûts d'actionnaire
a.2.	<i>Coûts relatifs à l'émission d'actions de la société mère</i>	Coûts d'actionnaire
a.3.	Coûts relatifs au conseil d'administration de la société mère en liaison avec les tâches réglementaires d'un administrateur en tant que membre du conseil d'administration	Le rapport de l'OCDE de 1984 reconnaît que les membres du conseil d'administration peuvent exercer des activités qui bénéficient aux filiales, de sorte que seule une partie des coûts relatifs au conseil d'administration peuvent être considérées comme des coûts d'actionnaire. Ce peut être le cas lorsqu'un ou plusieurs administrateurs possèdent des qualifications et des compétences qui vont au-delà de la simple fonction de participation et qui incluent un savoir-faire et des capacités en rapport avec l'activité économique des filiales. <u>Conclusions du FCPT:</u> Une approche au cas par cas est toujours appropriée, car un administrateur ou un membre du conseil peut exercer des activités (en partie ou totalement) qui bénéficient spécifiquement à une ou

		plusieurs filiales et une répartition pourrait alors être nécessaire.
a.4.	Coûts relatifs à la mise en conformité de la société mère avec la législation (déclarations fiscales, comptabilité, etc.)	Coûts d'actionnaire
b.	<i>Coûts relatifs aux obligations de la société mère en matière de présentation des comptes et des rapports d'activité, y compris en ce qui concerne la consolidation au niveau du groupe [voir point 7.10 b) des principes de l'OCDE]</i>	Coûts d'actionnaire
b.1.	Coûts relatifs au rapport financier consolidé de la société mère	Coûts d'actionnaire
b.2.	Coûts relatifs aux états financiers consolidés du groupe	<u>Conclusions du FCPT:</u> Coûts ciblés: tous les coûts nécessaires aux fins de la consolidation à n'importe quel niveau. Les coûts peuvent concerner la société mère ou la filiale et il convient de savoir qui en tire avantage. Il peut exister un avantage parallèle pour les filiales, mais la consolidation est une activité du groupe en tant que tel. Certains membres ont expliqué qu'en pratique, les coûts locaux pour les filiales ne sont pas transmis à la société mère, car il serait trop coûteux de les recenser et de les isoler.
b.3.	Coûts relatifs à l'application et au respect de la consolidation fiscale transfrontières. La législation fiscale de certains États membres prévoit, dans le cadre de la consolidation fiscale transfrontières, que la société mère collecte des informations auprès des filiales et respecte des exigences formelles telles que procéder à des ajustements fiscaux des comptes des filiales étrangères afin de calculer le revenu consolidé aux fins de l'impôt sur les sociétés. Ces coûts sont exposés au bénéfice exclusif de la société mère;	Coûts d'actionnaire Il peut pourtant arriver exceptionnellement que la filiale retire un avantage de la consolidation, tel que l'élimination des retenues à la source qui devraient s'appliquer dans le pays de la société mère sur les paiements effectués par la société mère.

b.4.	Coûts relatifs à l'audit de la société mère	Coûts d'actionnaire
c.	<i>Frais relatifs à la mobilisation des ressources nécessaires à la société mère pour l'acquisition de ses participations [voir point 7.10 c) des principes de l'OCDE]</i>	Coûts d'actionnaire
d.	<i>Coûts des activités de gestion et de contrôle (« monitoring ») liées à la gestion et à la protection de l'investissement représenté par les participations en tant que tel sauf dans le cas où une entreprise indépendante aurait été disposée à acheter ou à assurer elle-même l'exécution de ces activités</i>	À considérer généralement comme des coûts d'actionnaire
d.1.	Coûts de l'audit des comptes de la filiale par la société mère si cette vérification est effectuée exclusivement dans l'intérêt de la société mère;	Coûts d'actionnaire Toutefois, si l'audit est effectué également dans l'intérêt de la filiale, l'activité constitue en partie un service intragroupe: c'est le cas lorsque l'audit est rendu obligatoire par la législation de l'État où la filiale a été constituée, lorsque le rapport d'audit est publié avec l'état financier de la filiale ou publié sur le site web de la filiale ou, en général, est utilisé par la filiale (par exemple, s'il est fourni à une banque lors d'une demande de prêt présentée par la filiale ou utilisée par la direction de la filiale même).
d.2.	Coûts de l'établissement et du contrôle des états financiers de la filiale conformément aux principes comptables des États de la société mère (p. ex. US GAAP)	Coûts d'actionnaire, sauf dans le cas où cette activité a un effet positif sur l'activité de la filiale en tant qu'entité et non simplement en raison de son appartenance au groupe. Ce peut être le cas lorsque l'état financier établi en appliquant les principes comptables de la société mère est utilisé par la société mère elle-même pour des services à la filiale, telles que des analyses de marché, des prévisions de budget, etc.
d.3.	Coûts relatifs aux technologies de l'information	<u>Conclusions du FCPT:</u> Ces coûts sont rarement exposés au seul

		bénéfice de la société mère. Il est donc nécessaire d'adopter une approche au cas par cas.
d.4.	Coûts relatifs à l'examen général des performances de la filiale si celui-ci n'est pas lié à la prestation de services de conseil aux filiales	<u>Conclusions du FCPT:</u> Ces coûts peuvent être engagés exclusivement pour la société mère et constituent dans ce cas uniquement des coûts d'actionnaire; toutefois, dans de nombreux cas, cette activité peut également permettre d'améliorer la gestion de la filiale et doit donc faire l'objet d'une répartition
e.	Coûts relatifs à la réorganisation du groupe, à l'acquisition de nouveaux membres ou à la suppression d'une division	<u>Conclusions du FCPT:</u> L'OCDE mène actuellement des discussions sur la restructuration des entreprises et ses conclusions pourraient être utiles. Une approche au cas par cas a été suggérée, car l'entité restructurée pourrait également tirer un avantage direct de cette activité. Observations de l'OCDE: L'OCDE remarque que le libellé du point 7.12 des principes applicables en matière de prix de transfert est le suivant: «coûts relatifs à l'analyse de la question de savoir s'il faut ou non réorganiser le groupe, acquérir de nouveaux membres ou supprimer une division» et qu'il s'agit d'un champ d'application beaucoup plus restreint. Du point de vue de l'OCDE, il ne s'agit pas de traiter les coûts de réorganisation (tels que dépréciation d'actifs, licenciements, etc.) comme des coûts d'actionnaire ou comme un service, mais plutôt d'examiner au cas par cas quelle entité devrait supporter ces coûts, en fonction notamment des droits et autres actifs des parties. Dans le projet de rapport sur les aspects de transferts des restructurations d'entreprises de l'OCDE, l'Organisation s'intéresse à la question de savoir quelle entité au sein d'un groupe multinational

		devrait supporter les coûts de restructuration et conclut provisoirement que, selon les faits et circonstances du cas concerné, il pourrait s'agir de l'entité restructurée, d'une autre entité du groupe qui bénéficie de la délocalisation de l'activité, de la société mère, de plusieurs entités du groupe, etc.
f.	Coûts relatifs à l'inscription initiale de la société mère à la cote d'une bourse de valeurs et coûts relatifs aux activités liées à la cotation en bourse de la société mère dans les années suivant l'inscription initiale (p. ex. préparation des documents demandés par l'organisme de contrôle de la bourse).	Coûts d'actionnaire
g. g.1.	Coûts relatifs aux relations avec les investisseurs de la société mère Coûts relatifs aux conférences de presse et autres actions de communication avec i) les actionnaires de la société mère, ii) les analystes financiers, iii) les fonds et iv) d'autres acteurs de la société mère;	Coûts d'actionnaire
h.	Étude et mise en œuvre de la structure de capitalisation des filiales	Approche au cas par cas
i.	Coûts relatifs à l'augmentation du capital social de la filiale	Approche au cas par cas
j.	Autre activité considérée comme une activité d'actionnaire: Activités relatives à l'adoption et à l'exécution, au moyen de règles statutaires et de règles de conduite, du «gouvernement d'entreprise» par la société mère elle-même ou par le groupe dans sa globalité	Coûts d'actionnaire

Appendice II

RAPPORT SUR LES CAS TRIANGULAIRES NON-UE

1. PREAMBULE

1. Conformément aux discussions qui se sont tenues lors des réunions du forum conjoint sur les prix de transfert (FCPT) du 23 octobre 2007 et du 21 février 2008, un sous-groupe a été chargé d'étudier la question des cas triangulaires dans le domaine des prix de transfert. Le sous-groupe s'est réuni à Bruxelles le 15 janvier 2008, le 29 avril 2008, le 8 juillet 2008 et le 23 janvier 2009.
2. Le présent rapport se fonde sur les travaux du sous-groupe présentés lors de la réunion plénière de mars 2009.
3. Le rapport du FCPT contient plusieurs suggestions non contraignantes en ce qui concerne le règlement des différends dans le domaine des prix de transfert pour les cas triangulaires non-UE, tel qu'ils sont définis ci-après, sans préjudice de la possibilité que de tels cas soient couverts, partiellement ou en totalité, par la Convention d'arbitrage de l'UE.
4. Le présent rapport ne vise pas à ce que l'activité des autorités compétentes dans les cas triangulaires non-UE confère une sécurité plus grande que dans les cas triangulaires UE, ni à ce que la définition des cas non-UE empêche de recourir à la Convention d'arbitrage uniquement en raison de la participation d'un État non-UE.

2. DEFINITION DES CAS TRIANGULAIRES (DANS LE CONTEXTE DE LA PROCEDURE AMIABLE)

5. Afin de cibler au mieux les discussions du FCPT, il a été suggéré d'adopter une définition des cas triangulaires qui ne soit ni trop large, ni trop restrictive. La définition adoptée reprend la définition incluse dans le rapport sur les cas triangulaires UE.
6. Aux fins du présent document, on entend par «cas triangulaire» un cas dans lequel deux États, dans le cadre d'une procédure amiable engagée pour traiter un dossier ayant trait aux prix de transfert, ne parviennent pas à éliminer totalement une double imposition en appliquant le principe de pleine concurrence en raison du fait qu'une entreprise associée – au sens de la Convention d'arbitrage – située dans un troisième État et identifiée par les deux autorités compétentes de l'UE (sur la base d'une analyse de comparabilité comprenant une analyse fonctionnelle et d'autres éléments de fait connexes) a joué un rôle significatif dans l'obtention d'un résultat contraire au principe de pleine concurrence dans une chaîne de transactions ou dans des relations commerciales/financières et est reconnue comme telle par le contribuable victime de double imposition et sollicitant l'application de la procédure amiable.
7. On peut distinguer deux types de cas:

- les cas dans lesquels toutes les entreprises associées concernées sont situées dans l'UE (ci-après, les cas triangulaires UE);
- les cas dans lesquels l'entreprise associée reconnue comme étant à l'origine de résultats contraires au principe de pleine concurrence dans une chaîne de transactions ou dans des relations commerciales/financières est située en dehors de l'UE (ci-après, les cas triangulaires non-UE).

3. APPROCHES POTENTIELLES APPLICABLES AUX CAS TRIANGULAIRES NON-UE

3.1. Réseau de conventions

3.1.1. Amélioration et extension du réseau de conventions

8. En l'absence de convention en matière de double imposition ou lorsqu'une telle convention ne contient pas de dispositions relatives à une procédure amiable, il n'existe aucune procédure claire permettant de faciliter l'élimination de la double imposition. Afin de remédier à cette situation, il est essentiel de mettre en place tant entre les États membres de l'UE qu'avec les pays tiers un réseau extensif de conventions comprenant un article relatif à une procédure amiable effective.

3.1.2. Inclusion de l'article 25, paragraphe 5, du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

9. La procédure amiable contenue dans les conventions en matière de double imposition les plus courantes ne *requiert* pas que les autorités compétentes parviennent à un accord qui élimine la double imposition, mais uniquement qu'elles fassent tout leur *possible* pour résoudre la question. Si, après avoir mis tout en œuvre, les autorités compétentes n'arrivent pas à s'accorder, il peut en résulter l'application d'une double imposition ou d'une imposition non conforme à la convention fiscale. Cette situation est une source de préoccupations majeure, tant pour les contribuables que pour les autorités compétentes. Les récentes avancées des travaux de l'OCDE sur l'article 25, paragraphe 5, du Modèle de convention fiscale ont abouti à la possibilité d'un arbitrage obligatoire.
10. Selon le paragraphe 64 du commentaire de l'OCDE concernant cette disposition, le paragraphe 5 de l'article 25 «[...] constitue ainsi un prolongement de la procédure amiable qui permet d'en améliorer l'efficacité en garantissant que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas présenté, une solution sera quand même possible en soumettant ces questions à un arbitrage ayant force obligatoire [...]».
11. En conséquence, en cas d'inclusion d'une telle clause dans une convention bilatérale en matière de double imposition, l'efficacité de la procédure amiable s'en trouvera renforcée.
12. Il serait également utile que les États membres de l'UE soient en mesure d'indiquer si, lors de la négociation ou de la révision de leurs conventions fiscales, ils proposeront ou non d'inclure l'article 25, paragraphe 5, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE.

13. Certains aspects pratiques liés à l'inclusion du nouvel article 25, paragraphe 5, ont également fait l'objet de discussions. Il a été considéré que, lors de l'application de l'article 25, paragraphe 5, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE dans les conventions fiscales bilatérales, les autorités compétentes pouvaient rencontrer des difficultés de mise en œuvre en l'absence de règles claires concernant, par exemple, les modalités d'établissement d'une commission consultative, de sélection des membres, de partage des coûts, de sélection de la langue à utiliser, de sélection d'un point dans l'ensemble, etc. Ces difficultés pourraient être à l'origine de très longues procédures et mener même à l'abandon de la procédure d'arbitrage au titre de l'article 25, paragraphe 5. Toutefois, le modèle d'application («modèle d'accord amiable sur l'arbitrage») qui est joint en annexe de la mise à jour de l'OCDE du commentaire de l'article 25 peut être utile à cet égard.

3.2. Une approche au cas par cas du règlement du différend

14. Les pistes suivantes pour parvenir à régler un différend sont proposées, mais il convient de souligner que ce sont les faits et circonstances de chaque cas qui permettront de déterminer en dernier ressort la solution la plus appropriée.

3.2.1. *Règlement anticipé: accords préalables sur les prix (APP)*

15. Une approche possible consiste à conclure un APP relatif aux transactions afin d'éviter tout différend dans les années suivantes. De plus, en concluant un APP, les autorités compétentes pourraient convenir d'appliquer le résultat de l'APP aux années antérieures concernées par les procédures amiables en cours grâce à un accord officiel ou informel tenant compte des possibilités prévues par la législation nationale.
16. Concernant la possibilité de rétroactivité, le sous-groupe a fait référence au point 8.3 des lignes directrices relatives aux APP dans l'UE, figurant en annexe de la Communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen concernant les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la prévention et du règlement des différends et concernant des lignes directrices relatives aux accords préalables sur les prix dans l'UE [COM(2007) 71 final] du 26 février 2007, qui indique ce qui suit:

«8.3. Rétroactivité

58. La rétroactivité – pour autant qu'elle soit prévue par la législation nationale – peut être envisagée pour régler des différends ou prévenir tout risque de litige quant aux exercices antérieurs.

La rétroactivité ne doit être qu'un "effet secondaire" de l'APP; elle ne doit être appliquée que lorsqu'elle se révèle appropriée au regard des faits du cas d'espèce. Pour que cela soit le cas, des faits et circonstances similaires à ceux de l'APP doivent avoir existé au cours d'exercices antérieurs.

La rétroactivité de l'APP est subordonnée au consentement du contribuable.

L'administration fiscale a recours aux mesures nationales habituelles si, dans le cadre de la procédure d'APP, elle découvre des informations ayant une incidence sur l'imposition des exercices antérieurs. Les administrations fiscales

doivent toutefois avertir le contribuable de leur intention afin de lui donner la possibilité de s'expliquer sur toute incohérence manifeste avant de procéder à toute réévaluation de l'imposition concernant les exercices antérieurs.»

Pour approfondir la question, voir le point 77 du rapport APP.

3.2.2. *Article 25, paragraphe 3, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE*

17. L'article 25, paragraphe 3, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, lorsqu'il est intégré dans les conventions pertinentes entre les parties, pourrait être interprété en ce sens qu'il élargit le champ d'application de l'article 25 afin de régler les différends ayant trait aux ajustements des prix de transfert pour les cas triangulaires non-UE et propose une approche trilatérale afin d'éliminer la double imposition. Toutefois, toutes les conventions en matière de double imposition ne suivent pas la terminologie du Modèle de convention fiscale permettant cette interprétation.
18. Dans pareils cas, il est envisageable de conclure un protocole (bilatéral/multilatéral) distinct et spécifique / une convention (supplémentaire) afin de parvenir à une solution. L'approbation de ce protocole / de cette convention (supplémentaire) pourrait cependant nécessiter une adoption par les chambres législatives, ce qui peut demander un certain temps.

3.2.3. *Extension de la Convention d'arbitrage à un État tiers*

19. Il peut être intéressant d'examiner au cas par cas si les dispositions de la Convention d'arbitrage peuvent être étendues à un État tiers, sur la base des articles 35 et 36 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, à supposer que l'État tiers reconnaisse les droits ou obligations en question. Les autorités compétentes peuvent envisager d'utiliser cet instrument de façon à ce que l'État tiers participe également à la procédure. Cette extension lierait uniquement les autorités compétentes concernées par le cas spécifique.
20. Les articles 35 et 36 de la Convention de Vienne sur le droit des traités disposent ce qui suit:

«Article 35: Traités prévoyant des obligations pour des États tiers

Une obligation naît pour un État tiers d'une disposition d'un traité si les parties à ce traité entendent créer l'obligation au moyen de cette disposition et si l'État tiers accepte expressément par écrit cette obligation.

Article 36: Traités prévoyant des droits pour des États tiers

Un droit naît pour un État tiers d'une disposition d'un traité si les parties à ce traité entendent, par cette disposition, conférer ce droit soit à l'État tiers ou à un groupe d'États auquel il appartient, soit à tous les États, et si l'État tiers y consent. Le consentement est présumé tant qu'il n'y a pas d'indication contraire, à moins que le traité n'en dispose autrement.

Un État qui exerce un droit en application du paragraphe 1 est tenu de respecter, pour l'exercice de ce droit, les conditions prévues dans le traité ou établies conformément à ses dispositions.»

3.3. Considérations relatives à la procédure

3.3.1. Le rôle du contribuable

21. Le FCPT reconnaît le rôle essentiel joué par le contribuable dans les cas triangulaires non-UE.
22. Bien que la procédure amiable soit par essence une procédure entre les administrations fiscales, il est envisageable, compte tenu de la nature particulière des cas triangulaires, d'associer plus étroitement les contribuables à cette procédure, par exemple par la communication d'informations supplémentaires requises et de clarifications factuelles.
23. Dans ce contexte, il convient d'ajouter qu'il revient essentiellement au contribuable de déterminer la ou les relations commerciales/financières résultant en une double imposition. Le contribuable doit fournir une analyse exhaustive de tous les faits pertinents et présenter des motifs étayés par des preuves sur la base desquels les États contractants engageraient la procédure appropriée. L'adoption des concepts du code de conduite sur la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD) pourrait se révéler très utile.
24. Le contribuable devrait informer dès que possible les autorités compétentes qu'une ou plusieurs autres parties dans un État tiers non-UE sont concernées. En effet, sans cette information, le règlement du cas pourrait être impossible en raison des différents délais à respecter. Il est dans l'intérêt des administrations fiscales et des contribuables d'adopter une attitude coopérative pour permettre un règlement rapide. Cela implique que les informations soient échangées et que la documentation soit fournie en temps opportun par toutes les parties prenantes (y compris les administrations fiscales).

3.3.2. Actions coordonnées entre les autorités compétentes des États membres

25. Dans un cas déterminé comme étant un cas triangulaire non-UE, la participation des autorités compétentes non-UE est essentielle pour éliminer la double taxation. Les autorités compétentes UE devraient convenir des modalités de discussion du cas en cause et choisir qui est le mieux placé pour prendre contact avec les autorités compétentes non-UE concernées afin de lancer un processus visant à mettre en œuvre efficacement la procédure amiable.

3.3.3. Extension du délai de deux ans

26. Le cas échéant, pour que l'autorité compétente concernée dispose de suffisamment de temps pour parvenir à une solution appropriée et acceptable, il peut être envisagé d'invoquer l'article 7, paragraphe 4, en vertu duquel, d'un commun accord et avec l'assentiment des entreprises associées, le délai de deux ans prévu à l'article 7, paragraphe 1, peut être prolongé. Si cette possibilité/solution est choisie, il est fortement recommandé que les parties conviennent à l'avance de la période d'extension du délai de deux ans et n'optent pas pour un prolongement illimité. Ainsi, les droits du contribuable seraient protégés et les autorités fiscales seraient en mesure de parvenir à un règlement équitable même si un délai supplémentaire est nécessaire par rapport à l'article 7 de la Convention d'arbitrage.

4. CONCLUSION

27. Le FCPT estime qu'à la lumière de l'expérience pratique acquise à ce jour, il a mené les discussions aussi loin que cela était possible. Toutefois, la situation pourrait évoluer avec les expériences des États et des entreprises et ce thème pourrait à nouveau figurer dans le programme de travail du FCPT.

28.