

UNIVERSITÉ
TOULOUSE
CAPITOLE



FACULTÉ
DE DROIT ET
SCIENCE POLITIQUE

PRESSES

Camille BRACHET

Master 2 Recherche
Droit fiscal de l'entreprise

Droit privé

La détermination des prix de transfert relatifs aux incorporels dans une économie globalisée

Collection des mémoires des Presses de l'Université



Prix 2023 de la Faculté de Droit et Science politique
des meilleurs mémoires de Master 2 Recherche



Camille BRACHET

Master 2 Droit fiscal de l'entreprise

Année universitaire 2022/2023

La détermination des prix de transfert relatifs aux incorporels dans une économie globalisée

DIRECTEUR DU MÉMOIRE :

Arnaud DE BISSY

Professeur des Universités

UNIVERSITE TOULOUSE CAPITOLE

2 rue du Doyen-Gabriel-Marty - 31042 Toulouse cedex 9 - France - Tél. : 05 61 63 35 00 - Fax : 05 61 63 37 98 - www.ut-capitole.fr

*« L'université n'entend ni approuver ni désapprouver
les opinions particulières de l'auteur. »*

Préface

Mademoiselle Camille Brachet a soutenu le 7 septembre 2023 son mémoire de Master 2 Droit fiscal de l'entreprise (2022-2023) portant sur « *La détermination des prix de transfert relatifs aux incorporels dans une économie globalisée* ». Le sujet est le fruit d'une double actualité portant, d'une part, sur la problématique générale des prix de transfert dans le contexte économique actuel, et, d'autre part, sur les difficultés spécifiques liées à l'évaluation des actifs incorporels.

Pour traiter ce sujet d'une grande importance pratique, mais également d'une grande difficulté théorique, Mademoiselle Brachet s'est d'abord attachée à définir les pôles de son sujet de recherche au terme d'une introduction remarquable de concision ; depuis la notion de prix jusqu'à son utilisation par le droit fiscal dans le domaine des transferts indirects de bénéfices.

Les prix de transfert sont une donnée fondamentale de la vie des affaires dans la mesure où ils permettent aux groupes internationaux, en adaptant leur politique tarifaire, de « lisser » leurs résultats entre les entités installées sur le territoire de plusieurs États. Or, si la jurisprudence exige un prix de « pleine concurrence », c'est-à-dire tel qu'il résulterait d'une négociation entre deux entreprises indépendantes, cet objectif est difficilement atteignable s'agissant des incorporels.

Mademoiselle Brachet explique pourquoi les critères actuels des prix de transfert ne sont pas adaptés aux incorporels et comment il peut y être remédié. Ce n'est donc pas un simple constat, mais une vraie démonstration qui repose sur une analyse juridique et des solutions économiques.

Les juristes seront sans doute un peu déroutés par le mémoire qui n'aborde pas le prix seulement comme un élément du contrat, mais aussi comme l'expression de la valorisation d'une richesse. Ils seront toutefois rassurés par le caractère très pédagogique et progressif de la démonstration.

Il s'agit en tout cas d'une bonne base de travail pour une étude plus générale sur le prix en droit fiscal...

Arnaud de Bissy

REMERCIEMENTS

Je tiens tout d'abord à remercier le professeur Arnaud de Bissy pour la supervision de ce travail et pour ses conseils avisés m'ayant permis de traiter ce sujet complexe et passionnant.

Ma reconnaissance va également à l'ensemble de l'équipe pédagogique du Master 2 Droit fiscal de l'entreprise pour la qualité de l'enseignement dont nous avons bénéficié et pour avoir su éveiller ma curiosité et mon attrait pour cette matière.

Je souhaite associer à mes remerciements, Maître Moïne Bechini qui a eu la gentillesse de répondre à mes interrogations.

Ce mémoire n'aurait pas pu être mis en forme sans la précieuse aide de Madame Marie-Agnès Bolognesi, documentaliste de l'université.

Je souhaite également témoigner ma gratitude à mon père et à Manon pour leurs précieuses relectures et encouragements tout au long de ce travail de recherche.

Une pensée particulière à ma mère et ma grand-mère, trop tôt disparues, qui m'ont toujours soutenue et poussée à me dépasser.

Enfin, je remercie mes amis et mon partenaire de vie pour leur soutien et leur patience.

SOMMAIRE

Remerciements	I
Sommaire	II
Liste des abréviations	III
Introduction	1
Partie I. Une approche traditionnelle des concepts applicable aux incorporels .	10
Titre I. La notion de prix de transfert	11
Chapitre 1. Le principe de pleine concurrence : fondement de la détermination des prix de transfert	11
Chapitre 2. Le processus de détermination du prix de pleine concurrence	24
Titre II. Le contrôle des prix de transfert	40
Chapitre 1. La sélection de la méthode de détermination des prix de transfert.....	40
Chapitre 2. La vérification de la cohérence des prix de transfert	48
Partie II : Une approche rénovée adaptée aux incorporels	76
Titre I : Un principe de pleine concurrence centré sur la création de valeur.....	77
Chapitre 1 : Une rénovation du principe de pleine concurrence appropriée à l'évolution de l'économie	77
Chapitre 2. Les contributions des entités à la création de valeur dans le cadre d'un transfert d'incorporel	93
Titre II : Un principe de pleine concurrence éprouvé par la diversité économique et juridique.....	107
Chapitre 1. L'originalité économique des incorporels et de leur évaluation.....	107
Chapitre 2. La liberté contractuelle dans la mise à disposition des incorporels	128
Conclusion	146
Bibliographie	149
Table des matieres	174

LISTE DES ABREVIATIONS

BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéfices
BF	Bulletin fiscal
BOFIP	Bulletin officiel des finances publiques
BOI	Bulletin officiel des impôts
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CGI	Code général des impôts
DEMPE	Développement, amélioration, maintenance, protection et exploitation
Dr. fisc.	Revue de droit fiscal
Dr. soc.	Revue de droit des sociétés
FR	Feuille rapide
G20	Groupe des vingt
JOUE	Journal officiel de l'Union européenne
LPF	Livre des procédures fiscales
O.F.	Option finance
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
PCG	Plan comptable général
PME	Petite et moyenne entreprise
R&D	Recherche et développement
REIDF	Revue européenne et internationale de droit fiscal

RFI	Revue de fiscalité internationale
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
TA	Tribunal administratif
UE	Union européenne

INTRODUCTION

1. **Contexte** - Les échanges internationaux remontent à l'antiquité et se sont développés à travers les siècles pour arriver à une globalisation de l'économie¹. Celle-ci s'est d'autant plus amplifiée avec le déploiement technique et technologique qui tend vers une dématérialisation des activités économiques. Aujourd'hui, les transactions effectuées entre entreprises d'un même groupe représentent plus de 60 % du commerce mondial². Durant les deux dernières crises économiques (crise financière de 2008 et Covid-19), les pays ont massivement injecté des liquidités pour soutenir les différents acteurs économiques, entraînant une diminution des recettes fiscales³. À ce jour, « le montant total de la dette mondiale publique et privée est de 300 000 milliards de dollars, ce qui représente 350 % du PIB mondial »⁴. Face à ce constat, les États ont besoin d'optimiser leurs collectes de recettes fiscales.

2. **Répartition des bases taxables** - C'est dans ce contexte que la répartition des bases taxables entre les différentes juridictions fiscales constitue un élément majeur de la concurrence fiscale internationale⁵. Cette situation est couplée à des stratégies d'optimisations fiscales agressives menées par les multinationales. Celles-ci visent à réduire leur base imposable en transférant leurs recettes vers des États « mieux-disants » fiscalement, notamment

¹ Larousse [en ligne] : « Tendance des entreprises multinationales à concevoir des stratégies à l'échelle planétaire, conduisant à la mise en place d'un marché mondial unifié ».

² T. MADIÈS, *La concurrence fiscale internationale*, La découverte, Repères, 2020, p. 76.

³ A. DE BISSY, « Les leçons de la crise en droit fiscal », *JCP E* 2022, n°21-22, étude 1202, § 2.

⁴ B. BASINI, « « La dette mondiale est de 300 000 milliards de dollars », révèle l'ancienne banquière Anne-Laure Kiechel », *LeJournalduDimanche* [en ligne], 29 janvier 2023.

⁵ B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, 6e éd., Paris, Presses Universitaires de France (PUF), 2019, § 83.

par le biais des prix de transfert⁶. Ces dernières années, la presse s'est fait l'écho de ce type de pratiques (affaire McDonald's⁷, « scandale » McKinsey). D'ailleurs, en 2015, l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) a estimé que ce phénomène a eu pour résultante un manque à gagner pour les juridictions, s'élevant « entre 4 et 10 % des recettes totales de l'impôt sur les bénéficiaires des sociétés, soit entre 100 et 240 milliards de dollars chaque année à l'échelle mondiale »⁸.

3. Notion de « prix » en droit – Si les prix de transfert constituent un enjeu majeur de la fiscalité internationale, il est primordial de déterminer la notion de prix en droit. Le prix est communément défini comme étant la somme d'argent contre laquelle un bien ou un service est échangé. En droit civil, le prix est considéré comme une « somme d'argent sur laquelle porte l'obligation de payer née d'un contrat à titre onéreux »⁹. Celui-ci est toujours lié à une chose¹⁰ et traduit la volonté des parties¹¹. En principe, il ne devrait être utilisé que pour désigner la somme due au vendeur par l'acquéreur dans le cadre d'un contrat de vente. Toutefois par excès de langage, son utilisation sert à désigner la contrepartie monétaire à un contrat conclu à titre onéreux. En droit de la concurrence, le prix encadre le jeu concurrentiel en sanctionnant les pratiques qui y porteraient atteinte¹² y compris s'agissant des prix de transfert¹³. En droit fiscal,

⁶ B. DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *Dr. fisc.* 2017, n°39, étude 470, § 1.

⁷ N. CATELAN, « CJIP McDonald's : note salée pour une recette luxembourgeoise », *Gazette du Palais*, 20 septembre 2022, n°29, p. 44.

⁸ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires, Exposé des actions 2015*, [en ligne], 2015, p. 7.

⁹ S. GUINCHARD et T. DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, 29e éd., Paris, Dalloz, 2021, p. 828.

¹⁰ M.-A. FRISON-ROCHE, « Qu'est-ce qu'un prix en droit ? Du droit des contrats au droit de la régulation - What is a price in Law ? From Contract Law to Regulatory Law », *Petites affiches*, 6 mai 2010, n°90, p. 13.

¹¹ O. BARRET et P. BRUN, « Vente : formation », *Répertoire de droit civil*, Dalloz, octobre 2019 (mis à jour : février 2023), § 472.

¹² M.-A. FRISON-ROCHE et J.-C. RODA, *Droit de la concurrence*, 2e éd., Paris, Dalloz, Précis, 2022, § 596 et s.

¹³ É. BONNEAUD et F. FONTAINE, « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *Dr. fisc.* 2011, n°49, étude 612.

il constitue un élément de l'assiette de l'impôt (TVA, droits de mutation, plus-value). De ce fait, une vigilance accrue est de mise dans sa détermination, car s'il s'écarte de la valeur vénale du bien objet de la cession, l'administration fiscale pourra être fondée à utiliser la théorie de l'acte anormal de gestion.

4. Prix de transfert - Au regard de la prépondérance des échanges internationaux réalisés par les multinationales, la notion de prix de transfert revêt un enjeu fiscal stratégique pour les pays. Cette dernière peut être appréhendée selon deux approches : une conception neutre ou critique.

5. Définition neutre - L'OCDE définit les prix de transfert comme étant « les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées »¹⁴. Ceux-ci correspondent aux prix de transactions effectuées entre entreprises d'un même groupe et établies dans différentes juridictions fiscales. Cette définition a été reprise par l'administration fiscale française, en soulignant que cela implique l'existence de transactions intra-groupe ainsi que le franchissement d'une frontière¹⁵. Cela concerne les ventes de produits ainsi que les prestations de services intra-groupe¹⁶. Selon l'OCDE, le prix de transfert doit être un prix de pleine concurrence¹⁷. Cette notion correspond au prix qu'auraient pratiqué des entreprises indépendantes placées dans une situation similaire.

¹⁴ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022* [en ligne], Paris, Éditions OCDE, 2022, p. 13.

¹⁵ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, 18 février 2014, n° 1.

¹⁶ *Ibid.*, n°10 : partage de coûts, mise à disposition de personnes ou de biens, redevance de concession de propriété intellectuelle,...

¹⁷ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.1 et suiv.

6. Définition critique – Les prix de transfert peuvent également être appréhendés au regard de l'utilisation préjudiciable qu'en font les multinationales. Comme le souligne D. Gutmann, cette notion fait référence à l'idée que des « bénéfices normalement imposés en France sont indirectement « transférés » à une société étrangère soumise à un traitement fiscal moins rigoureux »¹⁸. Cette conception péjorative semble être le biais retenu par les États. En effet, A. de Bissy souligne que « l'administration fiscale ne redoute rien de plus que la pratique des « prix de transfert » »¹⁹. Face à ce type de planification fiscale, l'autorité fiscale française peut être fondée à utiliser la théorie de l'acte anormal de gestion ou, pour pallier l'érosion de la base imposable, s'appuyer sur les dispositions de l'article 57 du Code Général des Impôts (CGI).

7. Transfert d'incorporel - Dans une économie globalisée, exacerbée par la transformation numérique et l'utilisation de nouvelles technologies, le prix de transfert d'incorporel est devenu un enjeu prépondérant. Ce type d'actif est au cœur du changement de la chaîne de valeur. C'est pourquoi il est important de définir ce qu'est un incorporel dans toutes ses dimensions.

8. Ancienne définition de l'incorporel par l'OCDE - En matière de prix de transfert, l'OCDE a fait évoluer sa définition au fil du temps. Dans le rapport des principes directeurs de 2010, les biens incorporels étaient définis par désignation : la notion de « « biens incorporels » recouvre les droits d'utilisation d'actifs industriels tels que les brevets, les marques de fabrique, les noms commerciaux, les dessins ou modèles. Elle englobe en outre la propriété littéraire et artistique ainsi que la propriété intellectuelle telle que le savoir-faire et les

¹⁸ D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, 13e éd., Paris-La Défense, LGDJ, Précis Domat droit privé, 2022, § 651.

¹⁹ A. DE BISSY, « Les leçons de la crise en droit fiscal », *JCP E* 2022, n°21-22, étude 1202, § 9.

secrets industriels ou commerciaux »²⁰. S'agissant de la propriété industrielle²¹, l'OCDE distinguait les incorporels manufacturiers²² et les incorporels de commercialisation²³. Si cette définition semblait suffisante pour les incorporels dits « durs »²⁴ (brevets, marques, ...), certaines interrogations demeuraient s'agissant des incorporels dits « mous »²⁵ (survaleur, économie de localisation, synergie de groupe et valeur d'exploitation)²⁶. En outre, l'imprécision de la définition de l'OCDE est entrée en confrontation avec celles retenues par les législations internes²⁷.

9. Nouvelle définition de l'incorporel par l'OCDE - Face à l'émergence de nouvelles catégories de biens incorporels, le rapport de l'OCDE sur les actions 8 à 10 publié en 2015 a introduit une nouvelle définition par la négative. Cette dernière a été intégrée dans les principes directeurs de l'OCDE dans sa version de 2017 et reste à ce jour immuable : « Le terme « incorporel » désigne une chose qui n'est pas un actif corporel ni un actif financier, qui peut être possédée ou contrôlée aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables »²⁸. Contrairement à une définition par désignation, une approche par la négation permet une plus large détermination de ce qu'est

²⁰ OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010* [en ligne], Paris, Éditions OCDE, 2010, §6.2.

²¹ *Ibid.*, § 6.3 et 6.4.

²² Brevet, savoir-faire,...

²³ Marques de commerce ou de fabrique, clientèle,...

²⁴ « Hard intangibles » en anglais.

²⁵ « Soft intangibles » en anglais.

²⁶ S. CAZAILLET, « Prix de transfert et incorporels : l'OCDE modifie ses principes directeurs », *Hebdo édition fiscale*, octobre 2012, n°502.

²⁷ A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, 4^e éd., Levallois, Francis Lefebvre, Dossier pratique, 2020, § 436.

²⁸ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §6.6.

un bien incorporel. Ceux-ci sont définis par ce qu'ils ne sont pas et reconnus par leur emploi²⁹. Viennent se rajouter aux incorporels classiques, les notions de possession et de contrôle. Cela permet de répondre aux interrogations concernant les incorporels dits « mous ». Étant donné que les synergies de groupe³⁰ (capacité d'achat, systèmes intégrés, ...) et les économies de localisation³¹ (pouvoir d'achat élevé dans un territoire géographique, main-d'œuvre à bas coût,...) ne peuvent être ni contrôlées ni possédées, elles sont de facto exclues du champ de la définition. S'agissant des synergies de groupe, le bénéficiaire de la seule appartenance à un groupe n'ouvre pas droit à percevoir une rémunération. *A contrario*, les synergies de groupe résultant d'actions délibérées et concertées y ouvrent droit³². Concernant la survaleur³³, l'OCDE lui reconnaît la qualité d'incorporel sous réserve que son prix corresponde à la réalité du marché. Cette dernière étant généralement définie comme un potentiel de profit³⁴. Toutefois, l'OCDE ne définit pas précisément cette notion. Cette imprécision laisse une possibilité d'interprétation, entraînant une insécurité juridique. L'administration fiscale a parfois intégré dans l'évaluation d'une marque, des survaleurs bien que les parties aient prévu contractuellement que le transfert ne porterait que sur la propriété de ladite marque³⁵. Nonobstant les éclairages donnés par la nouvelle définition d'incorporel, des imprécisions demeurent quant à leur identification. Afin de limiter ces écueils, l'OCDE fournit une liste non exhaustive d'exemples d'actifs incorporels (secrets industriels et commerciaux, marques de fabriques, ...).

²⁹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 436.

³⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.30.

³¹ *Ibid.*, § 6.31.

³² *Ibid.*, 1.179 et suiv : centralisation volontaire des achats afin d'obtenir des rabais,...

³³ « Goodwill » en anglais.

³⁴ A. LE BOULANGER et S. GELIN, « BEPS - Actions 8-10 : à la recherche de la valeur créée », *REIDF*, octobre 2016, n° 4, p. 439.

³⁵ « Le cas spécifique du goodwill », *Le Lamy Fiscal*, Éditions Lamy Liaisons, Lamy, 2022 [en ligne], § 8231.

10. Autonomie de la définition - Si l'OCDE affirme l'autonomie de la définition d'incorporel par rapport à sa notion juridique, comptable et fiscale³⁶, il est important d'en étudier les autres dimensions.

En droit des biens, la distinction entre le corporel et l'incorporel remonte au droit romain qui distinguait les choses matérielles (« *res corporales* ») et les droits sur ces dernières (« *res incorporales* »)³⁷. Cette distinction a été reprise de façon implicite dans le Code civil qui ne distingue que les biens meubles et immeubles. Les biens incorporels, ne présentant pas de critère de matérialité, sont donc qualifiés de meubles par détermination de la loi (parts sociales, rentes)³⁸. Ils peuvent être définis comme des biens qui « n'ont pas de réalité matérielle, [et qui] ne peuvent être appréhendés par la main ou le regard. Ils n'ont qu'une existence abstraite que le droit consacre en considération de leur valeur économique »³⁹. La doctrine distingue les droits incorporels (droit réel, droit de créance) et les biens incorporels dits absolus⁴⁰. Ces derniers regroupent les droits à la clientèle ainsi que les droits intellectuels⁴¹ (droits littéraires et artistiques et droits industriels).

Comptablement, la norme International Accounting Standards 38 définit l'actif incorporel comme étant « un actif identifiable non monétaire sans substance physique »⁴². Cette définition est reprise en droit français à l'article 211-3 du Plan Comptable Général (PCG) qui indique qu'une immobilisation incorporelle est identifiable : « si elle est séparable des activités

³⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.6 et 6.7.

³⁷ M.-L. CICILE-DELFOSE, « Le droit et l'incorporel à l'orée du XXI^e siècle - Etat des lieux », *Lamy Droit Civil* 1^{er} novembre 2009, n°65.

³⁸ G. LOISEAU, « Biens - Biens meubles par détermination de la loi ou meubles incorporels », *JurisClasseur Notarial Répertoire*, Fasc. n°70, 28 mai 2019, § 2.

³⁹ M.-C. DE LAMBERTYE-AUTRAND et G. GIL, « Biens - Distinctions », *JurisClasseur Notarial Répertoire*, Fasc. n°10, 27 septembre 2020, § 37.

⁴⁰ J. CARBONNIER, *Droit civil*, tome 3 : *Les biens - Monnaie, immeubles, meubles*, 19^e éd. refondue, Presses Universitaires de France (PUF), Thémis, 2000, §51.

⁴¹ . TERRÉ et P. SIMLER, *Droit civil - Les biens*, 10^e éd., Dalloz, Précis Dalloz, 2018, § 64.

⁴² IFRS Foundation, IAS 38 Immobilisations incorporelles, avril 2021 [en ligne].

de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ; ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations ». La définition comptable est plus restrictive que celle retenue en matière de prix de transfert. Son approche étant limitée au droit de la propriété industrielle protégée⁴³, elle ne permet pas de retranscrire l'ensemble des incorporels, sources de création de valeur pour une entreprise. Par exemple, certaines dépenses de Recherche et Développement (R&D) peuvent être comptabilisées en charge. De ce fait, elles n'apparaîtront pas en tant qu'immobilisation au bilan. Néanmoins, l'incorporel qui en résulte sera considéré comme un incorporel au regard des prix de transfert⁴⁴. Au demeurant, la définition de l'OCDE ne dispose pas de valeur juridique, ce qui nécessite de se référer au droit comptable et fiscal. Dans une décision « SAS Arrow Génériques » rendue le 26 octobre 2021⁴⁵, le Tribunal Administratif de Lyon a confirmé l'approche de l'OCDE. Il a jugé que dans le cadre des prix de transfert, le défaut de comptabilisation de l'incorporel est sans importance car c'est la réalité économique qui prévaut.

11. Création de valeur globale - L'internationalisation de l'économie a conduit à une création de valeur globale par les multinationales notamment par l'importance croissante de transfert d'incorporel. De ce fait, les prix de transfert sont devenus depuis plusieurs années un enjeu primordial de la fiscalité internationale. C'est dans ce contexte qu'en 2013, le projet Base Erosion and Profit Shifting⁴⁶ (BEPS) initié par l'OCDE et le Groupe des vingt (G20)

⁴³ F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéficiaires des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, Thèse de doctorat (sous la direction d'É. DOUAT), Montpellier, Université de Montpellier, 2022, §196.

⁴⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §6.7.

⁴⁵ TA Lyon, 6^e ch., 26 octobre 2021, n°2005396, SAS Arrow Génériques ; *Deloitte* [en ligne], 1 février 2022, obs. E. LESPRIT, M. PETIT, M. ABIDI, E. BERNIER.

⁴⁶ Érosion de la base d'imposition et transfert des bénéficiaires.

ambitionnait de faire évoluer la réglementation des prix de transfert afin d'aligner l'imposition des bénéfices avec le lieu de création de valeur⁴⁷.

12. **Plan** - Dans un premier temps, nous aborderons l'approche classiquement admise dans la détermination générique des prix de transfert (partie I). Par la suite, en raison des limites de cette conception s'agissant de transferts d'incorporels, il conviendra d'analyser l'approche spécifique à cette typologie de transaction (partie II).

⁴⁷ B. DELAUNAY, « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *Dr. fisc.* 2017, n°39, étude 470, § 4.

PARTIE I. UNE APPROCHE TRADITIONNELLE DES CONCEPTS APPLICABLE AUX INCORPORELS

13. **Une approche universelle** - Le concept de prix de transfert n'est pas nouveau. Il existe depuis plusieurs décennies voire siècles⁴⁸. Afin de déterminer les prix de transfert, les principes directeurs de l'OCDE recommandent d'utiliser une certaine approche. Celle-ci est commune à toutes les transactions intra-groupe, quel que soit l'élément objet du transfert. Bien que des recommandations spécifiques aux incorporels aient vu le jour, l'approche commune demeure. Initialement, les prix de transfert étaient un outil de gestion permettant d'évaluer la rentabilité des entités d'un groupe. Depuis le milieu du XX^{ème} siècle, c'est devenu un enjeu essentiellement fiscal. En effet, les multinationales les utilisent parfois à des fins de planifications fiscales agressives⁴⁹.

14. **Plan** – Nous nous attacherons dans un premier temps à développer la notion de prix de transfert (Titre 1). Par la suite, nous aborderons le corollaire que constitue le contrôle des administrations fiscales afin de s'assurer de la conformité des prix de transfert à la réglementation en vigueur et aux politiques et procédures internes des entreprises (Titre 2).

⁴⁸ P.-Y. CARASCO, *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, Paris, L'Harmattan, L'esprit économique, 2017, pp 17-18.

⁴⁹ *Ibid.*

Titre I. La notion de prix de transfert

15. Au niveau international, il existe un consensus autour du principe de pleine concurrence. Ce dernier constitue la pierre angulaire des prix de transfert. Afin d'appréhender la notion de prix de transfert, il est indispensable de définir ce principe (Chapitre 1) et d'expliquer le processus permettant d'obtenir un prix de transfert conforme au prix de pleine concurrence (Chapitre 2).

Chapitre 1. Le principe de pleine concurrence : fondement de la détermination des prix de transfert

16. **Naissance du principe de pleine concurrence** – Le principe de pleine concurrence a été théorisé en 1932 par Mitchell B. Carroll⁵⁰. Ce dernier recherchait un moyen permettant de répartir de manière équitable, les revenus générés par les multinationales entre les différentes juridictions, tout en considérant les intérêts des administrations fiscales et des contribuables. Suite à ces travaux, il a publié en 1933 un rapport pour la société des Nations. Cela marque la naissance du principe de pleine concurrence qui apparaissait comme la méthode la plus appropriée⁵¹. En 1963, ce principe a évolué lors de son intégration au projet de convention fiscale de l'OCDE. C'est dans cette optique, qu'il est fondamental de le définir du point de vue de l'OCDE (Section 1) et d'appréhender son adaptation par la législation fiscale française (Section 2).

⁵⁰ « Arm's length principle » en anglais.

⁵¹ M. LANG, A. STORCK et R. PETRUZZI, *Transfer pricing in a post-BEPS world*, vol. 50, Kluwer Law International, EUCOTAX series on European taxation, 2016, p. 6.

Section 1. Un principe érigé par l'OCDE

17. C'est dans une volonté de pallier les difficultés quant à la détermination des prix de transfert que l'OCDE a mis en évidence le principe de pleine concurrence. Il est donc essentiel d'en étudier la définition (§1) ainsi que son rayonnement au niveau international (§2).

§1. Une définition conventionnelle

18. **Une définition ancienne** – L'incorporation du principe de pleine concurrence au niveau conventionnel n'est pas récente. Dans son projet de convention fiscale de 1963, l'OCDE traitait déjà la question des entreprises liées dans son article 9, fondement du principe de pleine concurrence. Lors de l'adoption du modèle de convention fiscale de l'OCDE en 1977, cet article a subi de négligeables modifications sur la forme. Il a été intégré au paragraphe 1 de l'article 9⁵². Aujourd'hui, cette disposition demeure dans la version actuelle du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune⁵³. Elle dispose que :

- a) Lorsqu'une « entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que
- b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant,

Et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de

⁵² OCDE, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* [en ligne], Paris, 1977, p. 30.

⁵³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Paris, Éditions OCDE, 2019 [en ligne].

celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence »⁵⁴.

Cet article offre la possibilité aux États contractants de rectifier la comptabilité des entreprises associées, effectuant des transactions qui, eu égard à leur relation particulière, diffèrent de celles pratiquées entre entreprises indépendantes.

19. Entreprise associées - L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE vise les entreprises associées sans en définir la notion. Ce sont les commentaires sur cet article qui sont venus préciser qu'il s'agit de transactions réalisées entre des « sociétés mères et leurs filiales et [des] sociétés placées sous contrôle commun »⁵⁵. La question de la contribution directe ou indirecte au contrôle, à la direction ou au capital d'une entité demeure. Il en est de même s'agissant des seuils de détention. Face à cette imprécision, l'interprétation doit se faire au regard de la législation des différents États contractants.

20. Concept d'entité distincte – Les pays membres de l'OCDE considèrent que chaque entité faisant partie d'un groupe international constitue une entité distincte⁵⁶. Cette approche est née afin de faire obstacle aux éventuels détournements de bénéfices entre entités liées⁵⁷. Le rapport de 1933 de Mitchell B. Carroll avait relevé que l'approche d'entité distincte

⁵⁴ *Ibid.*, p. M-33.

⁵⁵ *Ibid.*, p. C(9)-1.

⁵⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, p.12.

⁵⁷ S. PICCIOTTO, *Problems of transfer pricing and possibilities for simplification*, November 2018, Working Paper n°86 [en ligne], p. 12.

était celle qui était privilégiée par la majorité des États⁵⁸. Aujourd'hui, cela est toujours d'actualité car les pays membres de l'OCDE considèrent que cette règle est le moyen offrant le plus d'équité tout en permettant une diminution du risque de « non-élimination de la double imposition »⁵⁹. C'est pourquoi l'OCDE a adopté le principe de pleine concurrence qui repose sur l'approche d'entités distinctes. Par construction, celui-ci peut être considéré comme une fiction juridique. L'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE vise les « entités distinctes » afin de pouvoir mener une analyse de comparabilité avec des entreprises indépendantes⁶⁰. C'est à ce titre que R. Jaune relève dans sa thèse que le principe de pleine concurrence constitue un « principe de neutralité économique »⁶¹. En effet, chaque entité du groupe est un centre de profit distinct et non un sous-élément indivisible du groupe⁶². Ce principe s'applique également lors de transactions entre un siège et son établissement stable. Le paragraphe 2 de l'article 7 de la même convention dispose que ce dernier doit être traité et taxé comme une entité distincte et indépendante au regard des fonctions réalisées, des actifs utilisés et des risques supportés⁶³. De façon très majoritaire, les conventions fiscales bilatérales reprennent les articles 7 et 9 de la convention modèle OCDE⁶⁴.

21. Double imposition économique - La rectification d'un bénéfice par un État contractant fondée sur sa législation nationale, est susceptible d'entraîner une double imposition

⁵⁸ T. RANDRIAMANALINA, *Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement*, Thèse de doctorat (sous la direction d'A. RAYNOUARD), Paris, Université Paris-Dauphine, 2021, § 78 ; voir Mitchell B. CARROLL, « Rapport sur les méthodes de ventilation des revenus imposables », Document S.d.N C.425(b).M.217(b).1933.II.A, 1933, Vol. IV. Chap. I, § 293.

⁵⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, p. 12.

⁶⁰ *Ibid.*, § 1.6.

⁶¹ R. JAUNE, *Le droit et la régulation des prix de transfert*, Thèse de doctorat (sous la direction de D. GUTMANN), Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2018.

⁶² *Op. cit.*, P.-Y. CARASCO, *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, p. 48.

⁶³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, article 7-2.

⁶⁴ *Op. cit.*, T. RANDRIAMANALINA, *Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement*, § 25.

économique. Ce risque a conduit l'OCDE à insérer un deuxième paragraphe à l'article 9, lors de l'adoption du modèle de convention fiscale de 1977⁶⁵. Afin de supprimer la double imposition, celui-ci introduit un « ajustement approprié » incombant à l'autre État contractant. En outre, ce dispositif offre la possibilité aux administrations fiscales nationales de se consulter.

22. Ajustement approprié - L'ajustement corrélatif qui incombe à l'autre État contractant ne doit pas être effectué automatiquement. Ce dernier l'effectuera s'il considère qu'il est « justifié dans son principe et dans son montant »⁶⁶. L'article 9 ne prévoit aucune méthode d'ajustement corrélatif, ce qui permet aux États d'en déterminer une librement. Il peut notamment s'agir d'un dégrèvement de l'impôt acquitté dans l'autre État contractant par l'entreprise associée⁶⁷. Les États peuvent également s'appuyer sur un « reversement par l'entreprise associée à l'entreprise redressée des sommes correspondantes soit par voie d'inscription d'une dette en compte courant, soit par un rapatriement effectif »⁶⁸. En raison des positions divergentes des États membres, le texte ne fixe aucun délai pour procéder à un tel ajustement. De ce fait, ces derniers peuvent définir des délais dans le cadre de leurs conventions fiscales bilatérales.

23. Consultation des États contractants – À défaut de procéder à un ajustement corrélatif entraînant une suppression de la double imposition en cause, les États devront recourir à une procédure amiable. La lettre de l'article 9 ne vise pas explicitement cette procédure. Ce sont les commentaires sur ledit article qui viennent la préciser⁶⁹. À noter que l'ajustement

⁶⁵ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, article 9,2.

⁶⁶ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, p. C(9)-3.

⁶⁷ *Ibid*, p. C(9)-4, § 7.

⁶⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, INT – Dispositions communes - Droit Conventionnel – Les prix de transfert, BOI-INT-DG-20-40, 12 septembre 2012, n°200.

⁶⁹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, p. C(9)-6 : « si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable instaurée par l'article 25 devra être appliquée ».

primaire et l'ajustement corrélatif impactent la répartition des bénéfices distribuables aux associés. Il en résulte qu'afin d'éviter une double imposition juridique, les États peuvent procéder à un ajustement secondaire. Sur ce point, les commentaires sur l'article 9 précisent qu'il peut être procédé à cet ajustement sous réserve que la législation des États contractants l'autorise⁷⁰.

§2. La portée de la définition

24. « Nul ne peut contester l'influence mondiale de l'OCDE en matière de prix de transfert qui a retenu le « principe de pleine concurrence » comme méthode pour apprécier les transactions intragroupes »⁷¹.

25. **Lignes directrices de l'OCDE** - Le 16 mai 1979, l'OCDE a publié un rapport intitulé « Prix de transfert et entreprises multinationales ». Celui-ci émettait des recommandations quant à la méthodologie à suivre afin d'obtenir un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence. Celles-ci sont régulièrement mises à jour par la publication de nouvelles versions⁷². Ces réactualisations visent à adapter les préconisations aux pratiques induites par la globalisation de l'économie.

26. « **Loi souple** » - La doctrine de l'OCDE constitue un droit « mou » car elle est dépourvue de valeur juridique contraignante. Toutefois, elle n'est pas dénuée d'intérêt puisqu'elle constitue une référence pour les États qui suivent généralement ses

⁷⁰ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, p. C(9)-5.

⁷¹ T. LAMBERT, « L'OCDE : un acteur influent du droit fiscal international, » *Gestion & Finances Publiques*, 2016, vol. 96, n° 3, pp. 94-102.

⁷² Dernière version : OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*.

recommandations. Le principe de pleine concurrence fait l'objet d'un consensus international. Les lignes directrices de l'OCDE se cantonnent à recommander une méthodologie ne remettant pas en cause la souveraineté fiscale des États. Certains États comme la France ne font pas références aux lignes directrices de l'OCDE mais indiquent que leur droit interne est compatible. De plus, les conventions fiscales bilatérales conclues par la France reprennent dans l'esprit les dispositions de l'article 9 du modèle de convention de l'OCDE. En ce qui concerne le Royaume-Uni, il fait explicitement référence aux recommandations de l'OCDE afin d'interpréter les conventions fiscales⁷³.

Section 2. Un concept adapté par la législation fiscale française

27. La législation française s'est intéressée très tôt à la question des prix de transfert. L'article 76 de la loi du 31 mai 1933 constitue la genèse de l'article 57 du CGI. Ce dernier prévoit que lorsqu'une entreprise française est placée sous la dépendance ou contrôle une entreprise étrangère, les avantages consentis par la première au profit de la seconde sont rectifiables extra-comptablement. Il s'applique également lorsque l'entreprise française et l'entreprise étrangère sont placées sous un contrôle commun. L'esprit de cet article est similaire à celui de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE en ce qu'il vise un prix de pleine concurrence. Sous réserve d'apporter une double preuve, l'article 57 du CGI pose une présomption simple de transfert indirect de bénéfice permettant à l'administration fiscale de redresser fiscalement l'entreprise française. Pour cela, elle doit établir l'existence d'un lien de dépendance entre une entreprise française et une entreprise étrangère (§1) ainsi que l'octroi d'un avantage par la première au bénéfice de la seconde (§2).

⁷³ S. PICCIOTTO, *Problems of transfer pricing and possibilities for simplification*, November 2018, Working Paper n°86, p. 18.

§1. L'existence de lien de dépendance

28. **Entreprises concernées** – Le champ de l'article 57 du CGI dispose d'une large portée puisqu'il revêt toutes les entités soumises à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés (IS). L'application aux entreprises soumises à l'IS est rendue possible par l'article 209 du CGI. Les structures visées sont d'une part, des entreprises françaises disposant d'exploitation hors du territoire national, et d'autre part ; des entreprises étrangères ayant en France des exploitations soumises à l'impôt français. Dans son analyse, le Conseil d'État a une large appréciation de la notion d'entreprise visée par l'article 57 du CGI. Une jurisprudence constante considère que l'absence de personnalité morale d'une succursale ne fait pas obstacle au fait qu'il s'agit d'une entreprise au regard dudit article^{74 75}. En outre, la Haute juridiction a reconnu qu'une association ayant un objet lucratif constitue également une entreprise⁷⁶.

29. **Dépendance** - L'article 57 du CGI ne définit pas le terme d'« entreprises dépendantes ». Cette imprécision permet à la jurisprudence et à la doctrine administrative d'apprécier la notion de dépendance de façon plus large que celle retenue par l'OCDE. Dans l'article 9 de son modèle de convention fiscale, cette dernière ne vise qu'une dépendance de droit. Les juges et l'administration fiscale considèrent qu'il peut également s'agir d'une dépendance de fait.

30. **Dépendance juridique** - Tout comme l'OCDE, le paragraphe 12 de l'article 39 du CGI ne considère que la dépendance de droit. En vertu de cet article, une entreprise française

⁷⁴ CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2015, n°370974, Société Sodirep Textiles SA-NV ; *Dr. fisc.* 2016, n°24, comm. 377, note C. SILBERZTEIN, B. GRANEL, A. CALLOUD et M. VALETEAU.

⁷⁵ CE 9e et 10e ch. 21 décembre 2022, n°450796, Société Bupa Insurance Limited ; *RFI* février 2023, n°1-2023, obs. P. ESCAUT, pp. 174-176: l'approche a été confirmée dans le cadre d'une cession de clientèle à titre gratuit ou à prix minoré, par une succursale au profit de son siège établi à l'étranger.

⁷⁶ CE, 7^e et 9^e ss-sect., 27 février 1991, n°48780, SARL d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied ; *RJF* 4/91 n° 401.

est juridiquement dépendante d'une entreprise étrangère lorsque cette dernière détient directement ou indirectement la majorité de son capital social ou y exerce le pouvoir de décision. La dépendance est également réputée établie lorsque ces dernières sont placées sous un contrôle commun. La doctrine administrative précise qu'une entreprise française est placée sous la dépendance d'une entité étrangère lorsque cette dernière détient une part « prépondérante » de son capital social ou la majorité absolue des droits de vote exprimés lors des assemblées. Cela s'applique également lorsque l'entreprise étrangère exerce un pouvoir de décision de façon directe ou par personnes interposées⁷⁷. Ces dernières regroupent notamment des administrateurs, des gérants, les directeurs de l'entreprise dirigeante ainsi que les membres de leur famille⁷⁸. L'administration fiscale illustre ses propos par des décisions rendues par le Conseil d'État. Ce dernier a reconnu qu'une détention indirecte de 98 % du capital d'une société française était constitutif d'une majorité absolue⁷⁹. Dans un arrêt plus ancien, la détention « prépondérante » a été reconnue dans le cadre d'une participation de plus de 50 % du capital. Dans ce dernier cas, les deux sociétés étaient dirigées par les mêmes personnes⁸⁰. Récemment, la cour administrative d'appel de Douai⁸¹ a jugé que le seul fait que des sociétés sœurs appartiennent à un même groupe ne suffit pas à démontrer l'existence d'un lien de dépendance.

31. Dépendance de fait - La doctrine administrative précise qu'à défaut de pouvoir établir l'existence d'une dépendance juridique, il est possible de démontrer une dépendance de

⁷⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-20, 2 septembre 2015, n°40.

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ CE, 8^e et 9^e ss-sect., 25 janvier 1989, n°49847, Société Hempel Peintures Marine France ; *RJF* 3/89 n°274.

⁸⁰ CE, 3 janvier 1946, n° 71963. RO, p. 3 ; voir BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-20, n°40.

⁸¹ CAA Douai, 4^e ch., 25 août 2022, n°20DA01106, Ministre c/ SA Tropicana Europe.

fait. Cette dernière peut résulter d'un contrat mais également de relations qu'entretiennent les entités concernées⁸². En 1994, le Conseil d'État a encadré la notion de dépendance de fait en précisant que celle-ci va au-delà d'une simple interdépendance économique ou communauté d'intérêt⁸³. Une interdépendance économique ne suppose pas de l'existence d'une dépendance de fait, qui doit être appréciée au regard d'un faisceau d'indices. Le rapporteur public, P. Martin a précisé dans ses conclusions sur l'affaire « SA Sovemarco-Europe » que « ce critère du lien de dépendance est destiné à caractériser des situations particulières dans lesquelles une entreprise a la capacité de dicter à une autre des conditions économiques défavorables à l'entreprise dépendante mais correspondant à l'intérêt de l'entreprise dominante ou du groupe »⁸⁴. La Haute juridiction a reconnu l'existence d'une dépendance de fait s'agissant d'un contrat de distribution conclu entre deux sociétés, dans lequel la majorité des fonctions étaient en réalité exercées par le fournisseur⁸⁵. Dans l'arrêt « SA SICPA », elle a jugé que la société française SICPA exerçait une dépendance de fait sur deux sociétés étrangères, toutes trois appartenant à un même groupe. En l'espèce, les sociétés étrangères « ne disposaient d'aucun local et n'avaient pas de personnel propre » et « les opérations étaient effectuées par des salariés de la société SICPA, avec les moyens matériels de cette dernière »⁸⁶.

32. Double dépendance – L'existence simultanée d'une dépendance juridique et d'une dépendance de fait a été reconnue par la Haute juridiction dans un arrêt de 1976⁸⁷.

⁸² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes - Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-20, n° 60.

⁸³ CE, 8e et 9e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe ; *RJF* 1994, n°532, p. 290, concl. P. MARTIN.

⁸⁴ *Ibid.*

⁸⁵ CE, 9e et 10e ss-sect., 15 avril 2016, n°372097, Société LifeStand Vivre Debout ; *Dr. fisc.* 2016, n°51-52, comm. 676, concl. E. BOKDAM-TOGNETTI, note C. SILBERZTEIN et B. GRANEL.

⁸⁶ CAA Lyon, 4e ch., 3 avril 1996, n°93LY01194, SA SICPA ; *JurisData* n°1996-042581.

⁸⁷ CE, 8e et 9e ss-sect., 2 juin 1976, n° 94.758 ; *Dr. fisc.* 1977, n°39, comm. 1362, note G.-Ph. B.

33. **Présomption de dépendance** – L'article 90 II de la loi de finances pour 1982⁸⁸ a modifié l'article 57 du CGI en y ajoutant un cas de présomption de dépendance. Celle-ci est présumée dans le cadre de transfert impliquant des entités situées dans un pays à fiscalité privilégiée ou dans un État ou territoire non coopératif.

34. Finalement, la Haute juridiction apprécie de façon littérale la notion de dépendance juridique telle que posée par l'article 57 du CGI. Cependant, elle semble user d'une appréciation plus large quant à la dépendance de fait.

§2. L'octroi d'un avantage

35. Afin de redresser une entreprise établie sur le territoire français, l'administration fiscale doit démontrer l'existence d'un avantage consenti par cette dernière, au profit d'entreprise étrangère faisant partie du même groupe. L'article 57 du CGI a une appréciation large de la notion d'avantage, car il peut être octroyé « par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen ». Il peut notamment s'agir d'un prêt sans intérêt, d'une rémunération insuffisante⁸⁹ ou de redevances excessives. L'administration peut établir l'existence d'un avantage par nature ou à défaut, par comparaison du prix de transfert en cause, avec celui d'« entreprises similaires exploitées normalement »⁹⁰. Ce raisonnement a été mis en exergue par le Conseil d'État en 2018 dans un arrêt « Société Philips France »⁹¹. Ainsi, il a confirmé la décision de la cour administrative d'appel de Versailles⁹² en

⁸⁸ Loi n°81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982, article 90.

⁸⁹ CE, 9e et 10e ss-sect., 23 novembre 2020, n°425577, ministre c/ Société Ferragamo France ; *RJF* 2/21 n°116, concl. E. BOKDAM-TOGNETTI.

⁹⁰ CGI, article 57.

⁹¹ CE, 8e et 3e ss-sect., 19 septembre 2018, n°405779, SAS Philips France ; *Dr. fisc.* 2018, n°46, comm. 471, concl. R. VICTOR, note E. BONNEAU.

⁹² CAA Versailles, 3e ch., 11 octobre 2016, n°14VE02651, Société Philips France.

jugeant qu'une société française ne peut déduire les subventions publiques et crédit d'impôt qu'elle a reçu, pour minorer le prix de vente qu'elle facture à sa société mère étrangère.

36. Avantage par nature – La jurisprudence considère que l'avantage par nature peut prendre diverses formes. À titre d'illustration, il a été jugé qu'un prêt sans intérêt consenti par une entreprise imposable en France au bénéfice de sa mère étrangère constitue un avantage par nature⁹³. Il en est de même s'agissant de l'octroi par une société française du droit d'exploiter le nom d'un domaine, au bénéfice de sa société mère étrangère, tout en renonçant à percevoir une redevance⁹⁴.

37. Avantage par comparaison – Lorsqu'il n'est pas possible d'identifier un avantage par nature, pour effectuer un redressement, l'administration fiscale devra s'attacher à démontrer l'existence d'un avantage par comparaison. Une analyse de comparabilité devra être réalisée afin d'identifier des comparables indépendants. S'agissant d'une vente effectuée par une entreprise française au bénéfice d'une société étrangère liée, l'écart de prix peut se justifier par une différence de quantité de biens vendus⁹⁵.

38. Preuve d'un écart injustifié – Faute d'avoir réalisé une analyse de comparabilité, l'administration fiscale ne peut se prévaloir de la présomption de transfert indirect de bénéfice. Néanmoins, elle peut établir l'existence d'une libéralité en démontrant l'insuffisance du prix de transfert. C'est ce qu'a jugé le Conseil d'État en 2005 dans un arrêt « Cap Gemini ». Il a considéré que l'administration fiscale peut transférer la charge de la preuve

⁹³ CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2015, n°370974, Société Sodirep Textiles SA-NV ; *Dr. fisc.* 2016, n°24, comm. 377, note C. SILBERZTEIN, B. GRANEL, A. CALLOUD et M. VALETEAU.

⁹⁴ CE, 9e et 10e ss-sect., 7 décembre 2016, n° 369814, Société eBay France ; *Dr. fisc.* 2017, n°8, comm. 165, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note J.-L. PIERRE.

⁹⁵ CE, 7e et 8e ss-sect., 28 septembre 1988, n°60.808, M. Vercel ; *Dr. fisc.* 1989, n°7, comm. 240.

sur le contribuable à condition de démontrer l'existence d'un « écart injustifié entre le prix convenu et la valeur vénale du bien cédé ou du service rendu »⁹⁶. Cette situation concerne des biens pour lesquels il est difficile d'identifier des comparables, notamment des actifs incorporels. Dans l'arrêt « Cap Gemini », il s'agissait de la concession de l'exploitation d'une marque. Plus récemment, le Conseil d'État a jugé que cette situation concernait également les œuvres d'art, eu égard à leur singularité⁹⁷.

39. Présomption simple - Sous réserve d'apporter la preuve de la dépendance et de l'octroi d'un avantage, l'administration fiscale peut redresser fiscalement l'entreprise française et ainsi rectifier le prix de transfert pratiqué. La présomption est simple et peut être renversée par l'entreprise concernée. Celle-ci devra prouver que l'octroi desdits avantages « ont été justifiés par l'obtention de contreparties favorables à sa propre exploitation »^{98 99}. Dans un arrêt « Société Boutique 2M » de 1988, le Conseil d'État a considéré que la société a apporté la preuve de sa bonne foi. Elle a démontré qu'en contrepartie de l'avantage qu'elle a octroyé à son unique fournisseur, ce dernier « la faisait bénéficier de son soutien effectif pour développer les ventes en France tout en lui facturant les marchandises sur la base de ses propres prix d'achat majorés des seuls frais de transport »¹⁰⁰. Quant à l'administration fiscale, elle n'est pas fondée à redresser une société française lorsque cette dernière établit que la faiblesse du montant des

⁹⁶ CE, 3e et 8e ss-sect., 7 novembre 2005, n°266436 et 266438, Société Cap Gemini ; *RJF* 1/06, n°17, chron. E. GLASER.

⁹⁷ CE, 8e et 3e ss-sect., 29 mai 2017, n° 401491, SAS Galerie Ariane A. ; *RJF* 8-9/17 n°782, concl. R. VICTOR.

⁹⁸ CE 8 juin 2005, n°255918 ; *RJF* 2005. 893.

⁹⁹ CE, 3e et 8e ss-sect., 2 mars 2011, n° 342099, Société Soutiran et Cie ; *Dr. fisc.* 2011, n°18, comm. 339, concl. E. GEFFRAY.

¹⁰⁰ CE, plén., 27 juillet 1988, n°50020, SARL Boutique 2 M ; *RJF* 10/88 n°1139, concl. O FOUQUET.

redevances que lui verse sa filiale étrangère, est justifiée par des contraintes réglementaires locales de l'État d'implantation de cette dernière¹⁰¹.

Chapitre 2. Le processus de détermination du prix de pleine concurrence

40. La détermination d'un prix de transfert conforme au prix de pleine concurrence nécessite de procéder à un examen en plusieurs étapes. L'OCDE recommande de réaliser une analyse fonctionnelle (Section 1) ainsi qu'une analyse de comparabilité (Section 2).

Section 1. Analyse fonctionnelle

41. Afin d'étudier et de définir le périmètre d'une transaction intra-groupe, la réalisation d'une analyse fonctionnelle est indispensable. Celle-ci permet la détermination de l'entrepreneur principal, bien que cette conception soit fortement inadaptée s'agissant de transferts d'incorporels (§2). Au préalable, l'analyse fonctionnelle doit être définie dans toutes ses dimensions (§1).

§1. Une analyse à deux vitesses

42. **Une double définition** - L'analyse fonctionnelle vise à identifier la contribution d'une entreprise du groupe à la création de valeur par ledit groupe. La réalisation d'une étude fiable nécessite de procéder à une analyse élargie. Il en résulte que l'analyse fonctionnelle comporte deux définitions. Au sens large, il s'agit de l'étude de l'état du marché dans lequel

¹⁰¹CAA Versailles, 3e ch., 18 novembre 2021, n° 19VE01727, SA Bureau Veritas ; *Dr. soc.* 2022, n°3, comm. 37, concl. Ch. HUON, note J.-L. PIERRE.

évolue le groupe, de la position de ce dernier au sein dudit marché, de l'organisation juridique du groupe ainsi que de l'analyse des fonctions, actifs et risques supportés par chaque entité¹⁰². L'analyse fonctionnelle *stricto sensu* ne vise que l'analyse des fonctions, actifs et risques assumés par chaque entité¹⁰³.

43. Analyse statique et dynamique¹⁰⁴ – L'analyse fonctionnelle est à la fois statique et dynamique. Elle est statique en ce qu'elle représente une photographie à un instant précis de la contribution à la création de valeur du groupe et plus particulièrement de l'entité étudiée. Elle est également dynamique car elle nécessite de mobiliser des données historiques et prévisionnelles sur la politique et la stratégie économique menées par le groupe ainsi que par l'entreprise partie à la transaction. Eu égard à la numérisation de l'économie et au développement des actifs immatériels, l'approche dynamique doit être privilégiée¹⁰⁵. En effet, la création de valeur résulte de l'interdépendance des fonctions et de l'appropriation de richesses externes par l'entreprise. C'est pourquoi une approche globale est nécessaire.

44. Définition de la doctrine administrative - Selon l'administration fiscale française, « L'analyse fonctionnelle consiste pour l'entreprise à décrire sa place et son rôle économique au sein du groupe et à recenser les fonctions exercées, les risques encourus, les

¹⁰² *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 281 et suiv.

¹⁰³ *Ibid.*, § 287 et suiv.

¹⁰⁴ *Ibid.*, § 251.

¹⁰⁵ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 193.

actifs corporels et incorporels utilisés »¹⁰⁶. Ces items sont inventoriés et hiérarchisés au regard de leur contribution à la création de valeur¹⁰⁷.

45. Fonctions réalisées – L’entreprise doit répertorier les fonctions qu’elle exerce . Il peut notamment s’agir de « conception ; recherche et développement ; fabrication ou production ; assemblage ; prestations de services ; achats ou ventes de biens corporels ; distribution ; sous-traitance ; prestations financières ; cession, concession ou mise à disposition d’actifs incorporels »¹⁰⁸.

46. Actifs utilisés – Il est nécessaire de recenser les actifs et les moyens utilisés par l’entreprise dans le cadre de la réalisation de ses fonctions. Cela peut être des actifs corporels, incorporels ainsi que de moyens d’exploitation. L’analyse doit être minutieuse car elle doit prendre en considération le type d’actif utilisé et ses caractéristiques. Ces dernières visent notamment sa localisation géographique, son ancienneté et sa valeur de marché¹⁰⁹. Concernant les moyens utilisés, il peut s’agir du personnel, de l’éventuelle sous-traitance ou de personnes spécialisées¹¹⁰. En pratique, étant donné que les actifs incorporels sont stratégiques, l’analyse

¹⁰⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d’imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 50.

¹⁰⁷ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 298.

¹⁰⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d’imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 60.

¹⁰⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.54.

¹¹⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d’imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°80.

est très axée sur leur protection juridique et l'identification des entités du groupe qui contribuent à leur mise au point¹¹¹.

47. Risques supportés – Les risques assumés par les entreprises doivent être inventoriés. Ces derniers doivent être tangibles et sont appréciés largement. Des risques de marché, industriels, financiers, de gestion des stocks ou de pertes afférents aux investissements des biens, peuvent être observés¹¹². La Haute juridiction s'aligne sur les recommandations de l'OCDE en considérant qu'une entreprise assume un risque économique lorsqu'elle exerce effectivement des fonctions de contrôle, d'atténuation dudit risque et dispose de la capacité financière de le supporter¹¹³.

48. Analyse activité par activité – Lorsqu'une entreprise exerce différentes activités, elle doit procéder à une comptabilité analytique. Elle doit traiter séparément pour chaque activité, les actifs et moyens utilisés, les coûts supportés, les revenus et les résultats qui en découlent¹¹⁴.

49. Finalement, cette large cartographie revêt une démarche pragmatique. Dans les faits, aujourd'hui les multinationales ne poursuivent pas un objectif de parfaite répartition des fonctions entre les entités du groupe. Leur conception est plus large car elles considèrent que

¹¹¹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 289.

¹¹² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°70.

¹¹³ CE 8e et 3e ss-sect., 4 octobre 2021, n°443133 et 443130, SAS SKF Holding et SAS RKS ; *Dr. Fisc.* 2021, n°50, comm. 460, concl. K. CIAVALDINI, note V. DESOUBRIES, R. DAGUZAN et M. TEISSIER.

¹¹⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°90.

l'interdépendance des fonctions constitue un facteur clef permettant l'accroissement des richesses créées¹¹⁵. En ce sens, une analyse fonctionnelle axée sur une approche d'organisation par processus semble davantage prendre en compte les différentes étapes concourant à la création de valeur. Contrairement à une simple analyse, qui se limite à inventorier et hiérarchiser les fonctions, les actifs et les risques supportés par chaque partie¹¹⁶.

§2. Identification de l'entrepreneur principal : une notion particulièrement inappropriée aux transferts d'incorporels

50. Notion d'entrepreneur principal - L'analyse fonctionnelle permet d'identifier l'entrepreneur principal qui a le droit de percevoir le profit résiduel, après rémunération des entités de routine. En pratique, il s'agit de l'entreprise qui fixe les décisions stratégiques et s'engage à supporter les principaux risques. Généralement, elle détient aussi les principaux actifs incorporels et assume les coûts qui leurs sont liés¹¹⁷.

51. Limites de la conception d'entrepreneur principal versus entité de routine - L'administration fiscale française considère que les entreprises indépendantes sont des entrepreneurs principaux. Cette conception n'est pas sans poser un problème concret. En effet, une entreprise indépendante distributrice est considérée comme un entrepreneur principal, alors qu'une entité faisant partie d'un groupe et exerçant la même activité sera considérée comme

¹¹⁵ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéficiaires des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 201.

¹¹⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, §§ 298 et 299.

¹¹⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°100.

une entité de routine¹¹⁸. On peut donc aisément percevoir les limites de la conception binaire qui peut amener à un profit standardisé et qui s'avère particulièrement inadaptée aux actifs incorporels. Face à ce constat, le Conseil d'État¹¹⁹ écarte cette approche manichéenne en lui préférant l'identification de l'entité qui contrôle, atténue le risque et en assume la partie financière. L'approche binaire ne permet pas d'identifier l'entité qui supporte les risques, car la qualité d'entrepreneur principal n'est pas forcément corrélée aux risques. À cet effet, le Conseil d'État précise que le fait que l'entreprise ne soit pas un « entrepreneur principal » ne dispense pas l'administration fiscale de procéder à une analyse fonctionnelle de cette dernière afin de rechercher si elle assume des risques. Cette décision rejoint les recommandations de l'OCDE qui considère qu'à défaut d'identification des risques significatifs assumés par les parties, une analyse fonctionnelle est inachevée¹²⁰.

Section 2. Analyse de comparabilité

52. Le principe de pleine concurrence, étant fondé sur une comparaison avec des entreprises indépendantes, la réalisation d'une analyse de comparabilité est essentielle (§1). Toutefois, il est nécessaire d'en préciser le cadre (§2).

¹¹⁸ V. RENOUX et S. BERNARD, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, §§ 22 et 23.

¹¹⁹ CE 8e et 3e ss-sect., 4 octobre 2021, n°443133 et 443130, SAS SKF Holding et SAS RKS ; *Dr. Fisc.* 2021, n°50, comm. 460, concl. K. CIAVALDINI, note V. DESOUBRIES, R. DAGUZAN et M. TEISSIER.

¹²⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.56.

§1. La comparaison : essence du principe de pleine concurrence

53. Définition conventionnelle – L'administration fiscale française ne définit pas la notion de comparabilité. Il est donc nécessaire de se reporter à celle énoncée par l'OCDE. Celle-ci précise que le paragraphe 1 de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE constitue le fondement de l'analyse de comparabilité. Ce dernier prévoit la nécessité :

- « D'une comparaison entre les conditions (notamment les prix, mais pas seulement les prix) convenues ou imposées entre entreprises associées et celles qui seraient convenues entre entreprises indépendantes, afin de déterminer si une rectification de la comptabilité des entreprises associées est autorisée en vertu de l'article 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (...) ; et
- D'une détermination des profits qui auraient été réalisés en conditions de pleine concurrence, afin de déterminer le montant de la rectification éventuelle de comptabilité »¹²¹.

Afin de vérifier l'existence de comparables sur le marché libre, il est nécessaire « d'identifier les activités et responsabilités économiquement significatives, les actifs utilisés ou fournis et les risques supportés par les parties aux transactions »¹²².

54. Cinq facteurs de délimitation de la transaction – Antérieurement au rapport de 2015 sur les actions 8 à 10 du projet BEPS, on comptait cinq critères de l'analyse de comparabilité. Aujourd'hui, cette approche a été modifiée par cinq facteurs de délimitation des transactions. Toutefois, cette modification du chapitre I-D des principes directeurs de l'OCDE s'avère davantage formelle que substantielle. Les données récoltées dans le cadre de l'étude de

¹²¹ *Ibid.*, § 1.7.

¹²² *Ibid.*, § 1.51.

la délimitation de la transaction doivent être mobilisées afin de réaliser une analyse de comparabilité. Les facteurs de délimitations des transactions sont les suivants :

Dispositions contractuelles – Les contrats écrits concluent entre des entités membres d'un même groupe constituent le « point de départ pour définir la transaction entre elles et pour décider de la répartition des responsabilités, risques et résultats escomptés de leurs relations au moment de la conclusion de l'accord »¹²³. Ces données vont être complétées par une analyse des caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction permettant d'identifier les relations commerciales ou financières liant les parties¹²⁴. Les actions 8 à 10 du projet BEPS tendent à privilégier la réalité économique sur le juridique. Autrement dit, lorsque les dispositions contractuelles diffèrent du comportement réel des parties, ce dernier prime. Cela est d'autant plus évident s'agissant de transactions impliquant des incorporels. Cette approche s'inscrit dans la mouvance d'inspiration libérale économique et celle d'États qui privilégient la substance sur la forme¹²⁵. En pratique, la nouvelle notion de la « délimitation précise de la transaction » facilite une rectification de l'administration fiscale au simple motif que la nature de la relation effective entre les parties diffère de celle définie contractuellement¹²⁶.

Analyse fonctionnelle – (cf. section précédente).

Les caractéristiques des biens ou services transférés¹²⁷ - Les caractéristiques à étudier diffèrent selon la typologie du bien, objet du transfert. Pour un bien corporel, il peut s'agir de ses caractéristiques physiques, de sa fiabilité, de sa qualité, de la quantité et de la simplicité d'approvisionnement. Pour une prestation de services, on peut prendre en compte sa

¹²³ *Ibid.*, § 1.42.

¹²⁴ *Ibid.*, § 1.43.

¹²⁵ T. WILHELM, « Retour sur les nouveautés en matière de prix de transfert : l'accalmie avant la tempête? », *REIDF* 2022, n°2022/3, p. 359.

¹²⁶ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéficiaires des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, p. 146, §. 192.

¹²⁷ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* 2022, § 1.127 à 1.129.

nature ainsi que son étendue. Enfin, pour un bien incorporel, l'étude porte sur son type, la structuration du transfert (contrat de licence, ...), son éventuelle protection juridique et les avantages attendus de son exploitation.

Circonstances économiques¹²⁸ – L'étude des caractéristiques du marché dans lequel les transactions sont réalisées est nécessaire. Il s'agit entre autres d'identifier sa taille, sa localisation géographique, les concurrents, les éventuels produits de substitution existants, la position concurrentielle de l'entreprise ainsi que le pouvoir d'achat des acheteurs. Il faut également considérer les réglementations publiques qui s'appliquent audit marché. Sur ce point, la cour administrative d'appel de Versailles¹²⁹ a jugé que les contraintes réglementaires locales doivent être prises en compte pour la détermination de la rémunération, sous réserve d'établir une solide documentation desdites contraintes¹³⁰. L'administration fiscale française s'aligne également avec cette conception en précisant que l'entreprise doit considérer « l'incidence des mesures prises par les pouvoirs publics »¹³¹.

Stratégies des entreprises¹³² – Si de prime abord, l'étude des stratégies des entreprises ne semble pas essentielle à la détermination d'un prix de transfert, elle l'est. Les différentes stratégies peuvent justifier une différence de prix par rapport à celui pratiqué pour des transactions comparables¹³³. Par exemple, la pénétration d'un nouveau marché peut

¹²⁸ *Ibid.*, § 1.130 à 1.133.

¹²⁹ CAA Versailles, 3e ch., 18 novembre 2021, n° 19VE01727, SA Bureau Veritas ; *Dr. soc.* 2022, n°3, comm. 37, concl. C. HUON, note J.-L. PIERRE.

¹³⁰ E. LESPRIT, A. PLUVIANO et L. OCHS, « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* février 2022, n° 1-2022, pp. 111-120.

¹³¹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, , n° 110.

¹³² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* 2022, § 1.134 à 1.138.

¹³³ *Ibid.*, § 6.31.

temporairement justifier des coûts plus importants que ceux supportés par des comparables et ainsi générer un résultat inférieur à celui des concurrents ¹³⁴.

§2. La détermination du périmètre de comparabilité

55. La réalisation d'une analyse de comparabilité nécessite de procéder à une sélection rigoureuse des comparables afin de retenir uniquement les plus pertinents (§1). Cela permet d'établir, in fine, un intervalle de pleine concurrence (B).

A. La recherche et la sélection de comparables

56. **Types de comparables** – Plusieurs types de comparables peuvent être sélectionnés. Il peut s'agir de comparables internes, c'est-à-dire une transaction effectuée entre une entité partie à la transaction et une entreprise indépendante. Cela peut également concerner des comparables externes, c'est-à-dire qu'aucune des parties à la transaction comparable n'est impliquée dans la transaction intra-groupe contrôlée¹³⁵. Ces derniers sont identifiés grâce à des bases de données commerciales qui regroupent les entreprises à différents échelons géographiques (régional, européen, mondial)¹³⁶. Celles-ci proposent des critères permettant

¹³⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 110.

¹³⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 3.24.

¹³⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 250.

d'affiner les recherches (zone géographique, minimum de chiffre d'affaires de l'entreprise, année de création, ...) ¹³⁷.

57. Hiérarchisation des comparables ? - L'OCDE n'établit pas expressément une hiérarchisation entre les comparables internes et externes. En pratique, l'utilisation de comparables internes est plus simple pour les entreprises. Il est réputé exister une identité de normes comptables entre la transaction en cause et celle d'un comparable interne ¹³⁸. La réalisation de l'analyse en est grandement facilitée. En outre, les informations sur les comparables internes sont davantage accessibles, documentées et à moindre coût ¹³⁹. Quant à l'administration fiscale française, elle considère expressément que les comparables internes sont habituellement les plus adéquats ¹⁴⁰. Le Conseil d'État a précisé que l'existence de comparables internes fiables rend inutile la recherche de comparables externes ¹⁴¹.

58. Indépendance des comparables – Les comparables doivent être indépendants ¹⁴². Il a été démontré mathématiquement que le recours à des comparables dépendants conduit à l'établissement d'un intervalle de pleine concurrence éloigné de la réalité économique ¹⁴³. De ce fait, la taille (chiffre d'affaires) ne doit pas être pris en compte comme un critère de comparaison. Dans un arrêt « Société Carrefour SA » de 2014, la cour

¹³⁷ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 3.43.

¹³⁸ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 3.27.

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 250.

¹⁴¹ CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2016, n°372372, Société Amycel France ; *RJF* 6/16, n°514, concl. F. ALADJIDI, chron. N. LABRUNE.

¹⁴² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §§ 3.24 et 3.25.

¹⁴³ G. MONSELLATO, J.-L. TRUCHI et J. PELLEFIGUE, « Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l'administration fiscale française », *Dr. fisc.* 2004, n°15, étude 17.

administrative d'appel de Versailles a jugé que les comparables retenus par l'administration fiscale n'étaient pas pertinents soit parce qu'ils n'étaient pas indépendants soit parce qu'ils n'étaient pas situés sur le même marché que les filiales¹⁴⁴.

59. Comparables adaptés – Les comparables adaptés sont ceux qui sont placés dans une situation similaire. Cela résulte d'une jurisprudence constante. À titre d'illustration, le Conseil d'État¹⁴⁵ a jugé que des entreprises indépendantes qui sont des consommateurs finaux ne sont pas des comparables appropriés pour des transactions intra-groupe impliquant des distributeurs. Cet arrêt met en exergue une similitude avec les recommandations de l'OCDE. La situation des comparables doit être la même au regard des fonctions réalisées, des risques supportés et du volume de vente¹⁴⁶. De plus, la Haute juridiction a jugé que les modalités de cession doivent être identiques¹⁴⁷. En 2022, les juges du fond ont jugé que des entreprises indépendantes agréées au crédit d'impôt recherche, contrairement à l'entreprise étudiée, ne constituent pas des comparables adaptés. Cela est de nature à biaiser l'analyse de comparabilité car ledit agrément permettait à ces dernières de transférer directement le crédit d'impôt à leur donneur d'ordre¹⁴⁸. La comparaison est essentiellement fonctionnelle. En cas de divergences importantes entre les fonctions, notamment concernant leur nature, leur fréquence et leur valeur pour les entités, des ajustements de comparabilité doivent être réalisés¹⁴⁹. Dans un arrêt

¹⁴⁴ CAA Versailles, 3e ch., 8 juillet 2014, n°11VE01187, Société Carrefour SA ; *Dr. fisc.* 2014, n°40, comm. 562, note E. MEIER et R. TORLET.

¹⁴⁵ CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2016, n°372372, Société Amycel France ; *RJF* 6/16, n°514, concl. F. ALADJIDI, chron. N. LABRUNE.

¹⁴⁶ C. SILBERZTEIN et L. NGÛYEN-LAPIERRE, « Prix de transfert : précisions sur la notion de « comparables », *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 639.

¹⁴⁷ CE, 8e et 3e ss-sect., 29 mai 2017, n° 401491, SAS Galerie Ariane A. ; *RJF* 8-9/17 n°782, concl. R. VICTOR.

¹⁴⁸ P. ESCAUT et E. LESPRIT, « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* novembre 2022, n° 4-2022, pp. 113-114.

¹⁴⁹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 260.

« Microsoft » de 2012, la cour administrative d'appel de Versailles a reconnu qu'en raison du monopole de la société Microsoft France sur le territoire français, aucune entreprise ne pouvait être comparable¹⁵⁰.

60. Comparables raisonnablement fiables – La recherche de comparables ne vise pas à identifier des comparables parfaits mais « les comparables les plus fiables »¹⁵¹. En cas de divergences existantes entre la transaction étudiée et celle réalisée par des entreprises comparables sur le marché, un ajustement de comparabilité peut être réalisé afin de les gommer¹⁵². Étant donné que la recherche de comparables repose sur des données financières historiques, un environnement économique instable (épidémie de Covid-19, ...) peut nécessiter la réalisation d'un tel ajustement¹⁵³.

B. L'intervalle de pleine concurrence

61. Définition - L'identification de comparables externes permet à l'entreprise d'établir un intervalle de pleine concurrence. Ce dernier est défini par l'OCDE comme étant une « fourchette de prix qui sont acceptables pour définir si les conditions d'une transaction entre entreprises associées sont des conditions de pleine concurrence et qui résultent, soit de l'application de la même méthode de fixation de prix de transfert à des données comparables multiples soit de l'application de différentes méthodes de fixation des prix de transfert »¹⁵⁴.

¹⁵⁰ CAA Versailles, 6e ch., 16 février 2012, n°10VE00752, ministre c/ Microsoft France ; *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, obs. V. RENOUX et S. BERNARD.

¹⁵¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §3.2.

¹⁵² *Ibid.*, § 3.47.

¹⁵³ A. LE BOULANGER, A. BERNARD et C. HERR, « Prix de transfert et sortie de crise : trouver la juste rémunération », *FR Fiscal Social* 21/20, p. 6, inf. 3.

¹⁵⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, p. 23.

Aucun ajustement ne doit être réalisé lorsque le prix ou la marge est compris dans l'intervalle de pleine concurrence¹⁵⁵.

62. Intervalle complet ou interquartile ? - L'OCDE ne fait aucune référence à l'utilisation d'un intervalle interquartile. Ce manque de précision pratique entraîne des discordances au niveau international. La législation américaine ainsi que la doctrine administrative britannique admettent l'utilisation d'un intervalle interquartile, faute d'avoir un intervalle composé de comparables suffisamment fiables¹⁵⁶. L'intervalle interquartile est le résultat d'un resserrement de l'intervalle de pleine concurrence, en excluant 25 % des prix ou des marges les plus élevées et les plus basses¹⁵⁷. L'administration fiscale considère que les entreprises ne doivent pas retenir un intervalle trop large au risque que celui-ci soit remis en cause¹⁵⁸. Elle précise également que l'intervalle interquartile est communément utilisé¹⁵⁹. Les juges du fond considèrent que l'utilisation d'un tel intervalle comme représentant un intervalle de pleine concurrence dépend de la situation d'espèce¹⁶⁰.

63. Point de l'intervalle de pleine concurrence – Le point de l'intervalle à retenir est source d'incertitude. À ce sujet, l'OCDE ne fournit encore une fois aucune indication pratique quant au point de l'intervalle à retenir afin de satisfaire le principe de pleine concurrence. Elle se borne à préciser qu'en présence de comparables suffisamment fiables,

¹⁵⁵ *Ibid.*, § 3.60.

¹⁵⁶ C. SILBERZTEIN et G. CAULLIEZ, « Intervalle de pleine concurrence, interquartile et médiane : des concepts trop souvent mal maîtrisés ? », *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265.

¹⁵⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 280.

¹⁵⁸ *Ibid.*, n°290.

¹⁵⁹ *Ibid.*, n° 280.

¹⁶⁰ CAA Versailles, 3e ch., 29 décembre 2016, n°14VE02126 et n°15VE02451, Société TCL Belgium ; *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265, concl. B. COUDERT, note C. SILBERZTEIN et G. GAULLIEZ.

« n’importe quel point de l’intervalle [peut] satisfaire au principe de pleine concurrence »¹⁶¹. À défaut, l’OCDE admet l’utilisation de mesures de tendance centrale telle que la médiane¹⁶². Quant à l’administration fiscale française, elle indique que la médiane est habituellement le point de l’intervalle retenu comme étant le prix de pleine concurrence¹⁶³. Tout comme les juges du fond, elle semble s’aligner sur la conception de l’OCDE. En effet, la jurisprudence considère que le point de l’intervalle à retenir est une question de fait. En 2016, la cour administrative d’appel de Versailles¹⁶⁴ a jugé que lorsque le taux de marge opérationnelle obtenu par la société est situé hors de l’intervalle de pleine concurrence, l’administration fiscale est fondée à procéder à un redressement en ajustant ledit taux par rapport à la borne de l’intervalle la plus proche. Plus récemment, le Conseil d’État¹⁶⁵, tout en indiquant qu’il s’agit d’une question de fait, a considéré que la médiane constitue le point de l’intervalle de pleine concurrence le plus approprié pour procéder à l’ajustement du prix de transfert.

¹⁶¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 3.62.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ BULLETTIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d’imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 280.

¹⁶⁴ CAA Versailles, 3e ch., 29 décembre 2016, n°14VE02126 et n°15VE02451, Société TCL Belgium ; *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265, concl. B. COUDERT, note C. SILBERZTEIN et G. GAULLIEZ.

¹⁶⁵ CE, 8e et 3e ss-sect., 6 juin 2018, n° 409645, SCS General Electric Systems ; *Dr. fisc.* 2018, n°39, comm. 407, concl. R. VICTOR, note V. RENOUX et A. DAMAS.

Conclusion du titre I

64. Finalement, le principe de pleine concurrence constitue la clef de voûte de la réglementation des prix de transfert. Bien que les recommandations de l'OCDE soient dépourvues de valeur juridique contraignante, ses effets sont toutefois importants. Celles-ci influencent grandement les législations internes ainsi que la jurisprudence. Cependant, la législation française ne reprend pas à son compte l'intégralité des recommandations de l'OCDE. La réalisation d'analyses globalisantes et multifactorielles constituent une condition *sine qua none* à la détermination d'un prix de transfert conforme au principe de pleine concurrence.

Titre II. Le contrôle des prix de transfert

65. Afin de déterminer les prix de transfert, les entreprises ont le choix entre différentes méthodes. Cette sélection doit être rigoureuse et appropriée (Chapitre 1). Une analyse approfondie des prix de transfert est essentielle pour éviter un éventuel redressement fiscal. En raison du risque de manipulation par les multinationales de leurs prix de transfert, dans le but d'optimiser leur fiscalité, le contrôle par les autorités fiscales est devenu fondamental (Chapitre 2).

Chapitre 1. La sélection de la méthode de détermination des prix de transfert

66. L'OCDE reconnaît cinq méthodes de détermination des prix de transfert. Celles-ci peuvent être classées en deux catégories : les méthodes traditionnelles et les méthodes transactionnelles. La première notion regroupe la méthode du prix comparable sur le marché libre, celle du prix de revente ainsi que celle du coût majoré. S'agissant de la deuxième catégorie, elle réunit la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de la marge nette. Depuis 2010, l'OCDE ne hiérarchise plus les méthodes, mais considère l'utilisation de la méthode la « plus appropriée »¹⁶⁶ au cas d'espèce. Il en est de même de la doctrine administrative française¹⁶⁷. Cependant, les transactions impliquant des incorporels rendent certaines méthodes inappropriées. Il est donc essentiel de les présenter (Section 1) et d'explicitier les raisons de cette inadaptation (Section 2).

¹⁶⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.2.

¹⁶⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°120.

Section 1. Les méthodes inadaptées aux incorporels

67. Bien que les méthodes unilatérales fondées sur les marges soient les plus couramment utilisées¹⁶⁸, elles apparaissent comme étant inadaptées aux transactions impliquants des actifs incorporels. Il s'agit des méthodes fondées sur la marge brute (§1) et la méthode fondée sur la marge nette (§2).

§1. Les méthodes fondées sur la marge brute

68. Il existe deux méthodes de détermination de prix de transfert reposant sur la fixation d'une marge brute de pleine concurrence. Il s'agit de la méthode du prix de revente (A) et de la méthode du coût majoré (B).

A. La méthode du prix de revente

69. **Présentation de la méthode** - Afin de fixer le prix d'une transaction intra-groupe, la méthode unilatérale du prix de revente consiste à déterminer le prix auquel une entreprise associée acheteuse revendrait le produit à une entreprise indépendante. À ce prix de revente, doit être déduit une marge brute appropriée, permettant à l'entité associée revendeuse de couvrir ses frais de vente et ses dépenses d'exploitation, eu égard aux fonctions réalisées et aux risques supportés. Cette marge de pleine concurrence est déterminée grâce à une analyse de comparabilité menée auprès de transactions comparables. Le résultat obtenu, après déduction d'éventuels coûts liés à l'achat du produit, correspond à un prix de pleine concurrence applicable à la transaction intra-groupe initiale. Les comparables sélectionnés doivent réaliser

¹⁶⁸ S. LAMBERT et V. LESCROART, « Quelques grammes de finesse dans le monde des prix de transfert », *dafMAG.FR* [en ligne], 14 février 2022.

une transaction similaire et avoir une structure de coûts comparable¹⁶⁹. Une différence entre les produits est acceptable, sous réserve que les fonctions réalisées et les risques supportés soient comparables¹⁷⁰. Une telle différence impacte moins les marges que les prix. Dans ce cas de figure, la méthode du prix de revente permet de déterminer un prix de transfert plus fidèle au principe de pleine concurrence que la méthode du prix comparable sur le marché libre fondée sur les prix¹⁷¹. La méthode du prix de revente est adaptée lorsque le revendeur est une entité « de routine » qui se borne à revendre un produit¹⁷²¹⁷³. La détermination de la marge de pleine concurrence en est grandement facilitée.

B. La méthode du coût majoré

70. La méthode du coût majoré consiste à déterminer les coûts supportés par le fournisseur dans le cadre de transaction entre entreprises liées (coûts de production directs et indirects, autres charges d'exploitation, ...). À ces coûts, vient s'ajouter une marge appropriée déterminée par comparaison à des transactions réalisées entre entreprises indépendantes. L'OCDE ne précise pas explicitement la base des coûts à retenir ce qui génère une interrogation quant à la marge à sélectionner (brute ou nette). Toutefois, ses recommandations semblent indiquer qu'il s'agit d'une marge brute¹⁷⁴. La détermination de cette dernière par le biais d'une

¹⁶⁹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 160.

¹⁷⁰ *Ibid.*

¹⁷¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.32.

¹⁷² *Ibid.*, § 2.35.

¹⁷³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n° 160.

¹⁷⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.46.

analyse de comparabilité peut donner lieu à la réalisation d'un éventuel ajustement. À ce titre, l'OCDE précise que l'utilisation de comparable interne est à privilégier au comparable externe¹⁷⁵. La cour administrative d'appel de Versailles a jugé en 2013 dans une décision « Société Unilever France Holdings » que les prix de vente d'une entreprise française peuvent être calculés à partir de son coût de production majoré d'une marge de 10 %. Dans certaines situations (vieillessement de l'outil de production en l'espèce) cette méthode peut être appliquée sur la base d'un coût de revient théorique inférieur au coût de revient réel¹⁷⁶. La méthode du coût majoré est notamment adaptée aux sous-traitants et aux prestataires de services dont les fonctions réalisées et les risques supportés sont limités ainsi qu'aux transactions portant sur des produits semi-finis¹⁷⁷.

§2. La méthode fondée sur la marge nette

71. La méthode transactionnelle de la marge nette consiste à déterminer le ratio de marge nette réalisée par une entreprise dans le cadre d'une transaction intra-groupe, à partir d'indicateurs tels que les coûts, les actifs ou le chiffre d'affaires. La marge ainsi obtenue doit être comparée à celle que réaliserait une entreprise indépendante dans le cadre de transaction comparable. Cette méthode est adaptée pour les transactions courantes entre un entrepreneur principal et des entités de routine. Dans une décision « TCL Belgium », la cour administrative d'appel de Versailles a reconnu son utilisation lorsque la filiale exerce une simple activité de

¹⁷⁵ *Ibid.*

¹⁷⁶ CAA Versailles, 6e ch., 16 mai 2013, n°11VE03123, Société Unilever France Holdings ; *Dr. fisc.* 2013, n°38, comm. 429, note C. SILBERZTEIN et M. BÉNARD.

¹⁷⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°170.

distribution¹⁷⁸. En cas de différence avec les transactions comparables, les indicateurs relatifs au bénéfice net sont à privilégier, car ils offrent une meilleure résistance que les prix. Ils sont également moins sensibles que les marges brutes quand il existe certaines différences de fonctions.

72. Appréciation au cas d'espèce - Selon l'OCDE, il n'y a pas de règle absolue, le choix de la méthode dépend de la situation d'espèce¹⁷⁹. Quant à l'administration fiscale française, elle a tendance à favoriser l'utilisation de la méthode transactionnelle de la marge nette dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert¹⁸⁰. Les difficultés soulevées ci-avant ont conduit les juges à exiger que l'administration fiscale explique en quoi cette méthode est la plus appropriée au cas d'espèce¹⁸¹.

Section 2. La dialectique de l'inadaptation aux transactions impliquant des incorporels

73. Méthodes unilatérales - Afin de mettre en œuvre une méthode unilatérale, l'approche binaire d'entrepreneur principal et d'entité de routine est importante. En présence de comparables, une méthode unilatérale peut être utilisée dans le cadre de transactions impliquant un actif incorporel, sous réserve que la partie « testée » n'apporte aucune contribution unique et de valeur¹⁸². Aujourd'hui, de nombreuses transactions impliquent différents contributeurs à la création de valeur. Cela est notamment dû à l'internationalisation

¹⁷⁸ CAA Versailles, 3e ch., 29 décembre 2016, n°14VE02126 et n°15VE02451, Société TCL Belgium ; *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265, concl. B. COUDERT, note C. SILBERZTEIN et G. GAULLIEZ.

¹⁷⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.67.

¹⁸⁰ *Op. cit.*, B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, § 129.

¹⁸¹ CAA Paris, 9e ch., 26 janvier 2017, n°15PA03283, SAS Rottapharm.

¹⁸² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.65.

des activités par le groupe, via l'implantation de filiales distributrices sur des territoires étrangers. Généralement, les filiales distributrices sont des « entités de routine » qui ne disposent pas d'actif incorporel. Toutefois, elles peuvent impacter négativement l'image de marque au niveau local¹⁸³. Elles contribuent donc à la valorisation de la marque. On comprend alors aisément, qu'elles ne sont majoritairement plus adaptées à une valorisation directe des incorporels¹⁸⁴.

74. Difficultés des méthodes fondées sur la marge brute – La méthode du coût majoré et la méthode du prix de revient présentent plusieurs difficultés¹⁸⁵. La détermination de la marge brute de pleine concurrence à l'aide de comparables s'avère difficilement réalisable, car les bases de données comportent peu d'informations sur ce point. De façon générale, l'administration fiscale française précise qu'en raison de la difficulté à identifier des comparables s'agissant de transactions impliquant des actifs incorporels difficilement valorisables tel qu'un savoir-faire, ces méthodes sont inadaptées¹⁸⁶. De plus, la comptabilisation de la transaction doit être identique à celle du comparable sélectionné, sauf à procéder à des ajustements appropriés. Il n'est pas rare que des charges d'exploitation de même nature soient comptabilisées dans des comptes différents. En outre, la marge brute est particulièrement sensible à la quantité de produits et à l'intensité des fonctions réalisées. Pour toutes les raisons susmentionnées, l'administration fiscale française a tendance à remettre en question les modalités d'utilisation de méthodes fondées sur la marge brute. Afin de pallier ces difficultés,

¹⁸³ L. BENZONI et J. PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. fisc.* 2013, n°6, étude 138, §3.

¹⁸⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.141.

¹⁸⁵ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN, et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, §§ 368 et 372.

¹⁸⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°170.

les praticiens ont modifié la méthode du prix de revente¹⁸⁷. Il s'agit d'identifier le pourcentage de marge d'exploitation des entreprises indépendantes réalisant des transactions comparables. Celui-ci servira à déterminer la marge d'exploitation, en fonction des charges d'exploitation supportées pour l'activité de revente et, le montant de marge brute convenable. Malgré cette adaptation pratique, l'application de cette méthode aux incorporels demeure inadaptée.

75. Difficultés de la méthode fondée sur la marge nette - La méthode transactionnelle de la marge nette présente plusieurs inconvénients. Le premier tient à la sensibilité du ratio. Une différence d'utilisation des capacités impacte directement les indicateurs du bénéfice net¹⁸⁸. De plus, pour obtenir un résultat fiable, les comparables sélectionnés doivent mener une stratégie de marché identique à l'entreprise, disposer d'une surface de vente et d'un nombre de salariés équivalent¹⁸⁹. Il en résulte que la méthode transactionnelle de la marge nette est d'autant plus fiable que les fonctions sont simples et leur nombre limité¹⁹⁰. Cela est rarement le cas s'agissant de transactions impliquant des actifs incorporels. Un autre écueil tient à la disponibilité de l'information. Les bases de données ne détaillent pas forcément la construction de la marge nette. Lorsque le bénéfice net est calculé par rapport aux actifs, la question de leur évaluation est primordiale. Les actifs incorporels ne doivent pas être évalués à leur valeur comptable, car la comparaison avec des entreprises indépendantes ne serait pas pertinente en raison du principe du coût historique. L'OCDE

¹⁸⁷ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN, et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 369.

¹⁸⁸ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.76.

¹⁸⁹ V. RENOUX et S. BERNARD, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, § 24.

¹⁹⁰ *Ibid.*, § 27.

indique que l'utilisation de la valeur de marché semble davantage adaptée, mais elle est très coûteuse pour les incorporels¹⁹¹.

76. Décorrélacion du coût et de la valeur - Aujourd'hui, l'utilisation de méthodes qui reposent sur la détermination de coûts s'avère inadaptée aux transactions impliquant des incorporels au motif que le coût de mise au point n'est pas corrélé à la valeur¹⁹². Cela n'a pas toujours été le cas. Antérieurement au projet BEPS, l'OCDE indiquait la possibilité d'utiliser la méthode du prix de revente dans le cadre de transfert de contrat de sous-licence¹⁹³. Néanmoins, aujourd'hui, la rémunération est attribuée aux contributeurs à la création de valeur. Cette approche est appliquée à la fois par l'administration fiscale française et par les juridictions. Dans une décision « Engie »¹⁹⁴, le tribunal administratif de Montreuil a donné raison à l'administration fiscale d'avoir écarté la méthode du prix du coût majoré pour lui substituer la méthode du partage des bénéfices. En l'espèce, la société n'était pas un simple prestataire de service, mais était un co-entrepreneur eu égard aux risques assumés et au fait qu'elle soit la seule à avoir accès à une base de clientèle constituant un actif incorporel unique. Cette décision est d'autant plus intéressante qu'elle confirme que pour les actifs incorporels, une méthode fondée sur les coûts est inadaptée.

¹⁹¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.104.

¹⁹² *Ibid.*, § 6.142.

¹⁹³ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, § 6.23.

¹⁹⁴ TA Montreuil 1^{er} ch., 14 janvier 2021, n°1812789, Société Engie ; *Deloitte* [en ligne], 10 mai 2021, note. E. LESPRIT et M. LANGLOIS.

Chapitre 2. La vérification de la cohérence des prix de transfert

77. Dans le but d'attester de la conformité de leurs prix de transfert, les entreprises peuvent être amenées à produire à l'administration fiscale française une documentation précise (Section 2). Afin de sécuriser juridiquement le montage des entreprises, l'administration fiscale, dans l'optique de simplification de son contrôle, permet de conclure des accords préalables en matière de prix de transfert (Section 1).

Section 1. L'accord préalable

78. Face aux lourdeurs administratives et aux coûts financiers induits par les contrôles fiscaux, l'administration fiscale française préconise la conclusion d'accord préalable¹⁹⁵. Il est donc nécessaire d'en préciser le cadre (§1), le déroulement de la procédure (§2), la documentation exigée des entreprises (§3) ainsi que la validité juridique et le suivi de l'accord (§4).

§1. Le cadre

79. **Développement de l'accord** – L'accord préalable en matière de prix de transfert a vu le jour en France par une instruction administrative du 7 septembre 1999¹⁹⁶. Celle-ci ne prévoyait que l'application d'accord préalable bilatéral (entre l'administration fiscale française et une administration fiscale étrangère)¹⁹⁷. Par la suite, l'accord préalable a été légalisé par

¹⁹⁵ B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 16^e éd., Levallois-Perret, Francis Lefebvre, 2022, § 77050.

¹⁹⁶ Instruction relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, 4 A-8-99 n° 171 du 7 septembre 1999 reprise au BOFIP au BOI-SJ-RES-20-10.

¹⁹⁷ C. SILBERZTEIN et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Dr. fisc.* 2000, n°5, étude 100042, § 12.

l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2004 et codifié à l'article L 80 B-7° du Livre des Procédures Fiscales (LPF). Cette disposition, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005, prévoit que la garantie posée par l'article L 80 A du LPF, empêchant l'administration fiscale d'effectuer un redressement, s'applique lorsque cette dernière a conclu un accord préalable unilatéral (entre l'administration française et le contribuable) ou bilatéral. Initialement, l'accord préalable en matière de prix de transfert ne concernait que les multinationales. Il a été étendu aux petites et moyennes entreprises (PME)¹⁹⁸.

80. Objectif¹⁹⁹ - L'accord préalable en matière de prix de transfert permet de fixer en amont de la réalisation de transaction, des critères appropriés permettant de déterminer la méthode de prix de transfert (méthode à appliquer, données de comparaison, principales hypothèses quant à l'évolution future, ...) ²⁰⁰. Toutefois, il ne s'agit pas de déterminer un prix. Cet accord permet de sécuriser les prix de transfert du contribuable en lui assurant que ceux-ci ne constituent pas un transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI²⁰¹.

81. Accord unilatéral, bilatéral et multilatéral – L'accord unilatéral s'avère intéressant lorsque l'autre juridiction concernée ne dispose pas de procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert. L'administration fiscale française privilégie la conclusion d'un accord bilatéral²⁰². C'est notamment le cas des transactions récurrentes effectuées avec les mêmes États, d'autant plus lorsqu'elles reposent sur des sujets sources de divergences

¹⁹⁸ Instruction relative à l'information et à la sécurisation des petites et moyennes entreprises en matière de prix de transfert, 4 A-13-06 n°194 du 28 novembre 2006 ; *BF* 7/07, p.551, obs. A. Le BOULANGER.

¹⁹⁹ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 76270.

²⁰⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, 18 juillet 2018, n° 10.

²⁰¹ *Ibid.*

²⁰² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord unilatéral, BOI-SJ-RES-20-20, 1 février 2017, n°10.

d'appréciation (refacturations de frais communs à la totalité des entreprises du groupe, ...), ou lorsqu'il s'agit de PME²⁰³. L'accord bilatéral repose sur le fondement du paragraphe 3 de l'article 25 « procédure amiable » du modèle de convention fiscale de l'OCDE²⁰⁴. Il en résulte qu'il peut être conclu qu'à condition que la France et l'autre État contractant aient signé une convention comportant une disposition similaire. Contrairement à un accord unilatéral, l'accord bilatéral permet d'éviter les risques de double imposition ou de double non-imposition économique ou juridique²⁰⁵. Dans le cadre d'un accord unilatéral, l'administration fiscale étrangère conserve la possibilité de remettre en cause l'évaluation des transactions intra-groupe conclues. La France a conclu des accords préalables bilatéraux avec plusieurs de ses voisins européens, mais également avec le Japon, Singapour, la Corée du Sud ainsi que les États-Unis²⁰⁶. Afin d'éliminer les risques de double imposition, les accords préalables en matière de prix de transfert constituent une solution *ex ante* préférable à la mise en place *ex post* d'une procédure amiable prévue par une convention fiscale bilatérale. Cet accord permet de résoudre de façon préventive les conflits. S'agissant d'accord multilatéral, ni la loi ni la doctrine administrative française ne le prévoient expressément. Dans les faits, celui-ci a été admis au niveau européen pour la première fois en avril 2004 concernant la société Airbus²⁰⁷.

82. Portée – L'accord préalable en matière de prix de transfert peut s'appliquer à toutes les transactions intra-groupe réalisées par une entreprise ou par un groupe multinational.

²⁰³ *Ibid.*, n°20.

²⁰⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, article 25-3: « Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention ».

²⁰⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 4.156.

²⁰⁶ *Op. cit.*, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, § 657.

²⁰⁷ Communiqué du ministère de l'économie et des finances, 8 avril 2004 ; *Dr. fisc.* 2004, n°16, act. 78.

Cela peut également concerner les transactions réalisées entre un siège et son établissement stable. Sa portée peut être plus limitée en ne s'attachant qu'à un type d'activité, de transactions ou à certaines entités du groupe²⁰⁸. Cet accord permet de réduire à la fois les coûts de conformité des entreprises mais également les coûts administratifs supportés par l'administration fiscale²⁰⁹. Si en France, la demande d'accord préalable en matière de prix de transfert n'implique aucun frais de procédure²¹⁰, celle-ci est longue. Elle nécessite également des moyens conséquents pour l'administration fiscale ce qui limite son application aux multinationales²¹¹. De ce fait, cet accord est intéressant s'agissant de transactions complexes telles que les transferts d'incorporels, sources d'insécurité juridiques²¹². En 2020, les incorporels constituaient environ 28 % des demandes d'accords préalables en matière de prix de transfert et étaient à ce titre placés en 2^{ème} position²¹³. La procédure de l'accord n'instaure pas d'obligation de résultat. Elle n'a donc d'intérêt d'être menée que s'il existe de sérieuses chances de réussite²¹⁴.

²⁰⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°30.

²⁰⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 4.155.

²¹⁰ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 1382.

²¹¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 4.169.

²¹² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°1.

²¹³ DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit*, 2020, p. 18.

²¹⁴ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 77135.

§2. La procédure

83. La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert se déroule en trois ou quatre phases selon que celui-ci est unilatéral ou bilatéral.

84. **Réunion informelle** – Dans un premier temps, en amont de toute demande d'ouverture d'accord préalable, l'entreprise peut demander à discuter avec l'administration fiscale de l'intérêt de conclure un tel accord ainsi que de ses modalités²¹⁵. Cette réunion informelle se justifie au regard des coûts financiers engendrés par cette procédure.

85. **Saisine** – La demande d'ouverture d'un accord préalable doit être réalisée par l'entreprise au moins six mois avant l'ouverture du premier exercice concerné par cette dernière. Cette démarche s'initie auprès du bureau SJCF-4B (service de la Sécurité Juridique et du Contrôle Fiscal, anciennement Mission d'Expertise Juridique et Économique Internationale). Dans le cadre d'un accord bilatéral, l'entreprise se doit également de déposer une demande dans l'autre État concerné. Une copie doit être envoyée à l'administration fiscale française dans un délai de deux mois. Celle-ci dispose d'un délai de trois mois pour répondre au contribuable. À défaut, elle sera considérée comme ayant tacitement accepté ledit accord²¹⁶.

86. **Instruction** - Durant la phase d'instruction, l'administration fiscale française étudie la documentation fournie et questionne l'entreprise. De plus, se tiennent des réunions de discussions. Dans un contexte de lutte contre l'évasion fiscale internationale, l'administration fiscale demande automatiquement à l'entreprise qu'elle lui fournisse des informations détaillées

²¹⁵ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°60.

²¹⁶ LPF, article L 80 B-7°.

sur l'entité étrangère partie à la transaction. Il s'agit entre autres de son régime d'imposition, de ses déclarations fiscales, des éventuels accords préalables dont elle bénéficie ainsi que le profit consolidé réalisé sur le territoire français et sa répartition entre les deux parties concernées²¹⁷. Dans une logique de coopération, les agents chargés de l'instruction peuvent se rendre sur place avec l'accord de l'entreprise. En outre, cette dernière doit avertir l'administration fiscale française de ses échanges avec l'administration fiscale étrangère et lui fournir les mêmes documents qu'à cette dernière²¹⁸. Aucune limite de durée n'est fixée pour la phase d'instruction²¹⁹. À l'issue de celle-ci, l'administration fiscale française se positionne.

87. Négociation avec l'administration fiscale étrangère - Lorsque la procédure est bilatérale, s'en suit une phase de négociation avec l'administration fiscale étrangère concernée. Lorsque les deux administrations fiscales sont d'accord, le bureau SJCF-4B envoie à l'entité une lettre précisant le cadre de l'accord. L'accord bilatéral est conclu sous réserve que l'entité indique son acceptation et s'engage à respecter les termes de celui-ci²²⁰.

88. Conclusion - Dans le cas d'un accord unilatéral, sa conclusion se matérialise par la signature conjointe de l'entreprise et de l'administration fiscale française. Quel que soit le type d'accord, il s'applique dès le premier exercice demandé pour une durée variant de 3 et 5

²¹⁷ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 1335.

²¹⁸ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°100.

²¹⁹ *Op. cit.*, B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 77090.

²²⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n° 170.

ans selon l'activité de l'entreprise et les accords qu'elle a conclu avec d'autres autorités compétentes²²¹.

89. Indépendance de la procédure - La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert est indépendante de la réalisation d'un contrôle fiscal. De ce fait, l'administration fiscale peut réaliser en parallèle un tel contrôle sans que cela n'impacte les délais et les conditions de réalisation de cette dernière²²².

§3. La documentation requise des entreprises

90. Documentation générale - À l'appui de sa demande, l'entreprise doit fournir une documentation décrivant la méthode de calcul de prix de transfert envisagée ainsi que des éléments méthodologiques et documentaires, comptables et économiques, justifiant son application (analyse fonctionnelle, analyse de comparabilité, ...) ²²³. Le contribuable peut également avoir à joindre des documents concernant la réalité du groupe (son organisation et l'identité des entités couvertes par la demande d'accord préalable en matière de prix de transfert, description de sa structure capitalistique et des transactions intra-groupe, les accords préalables qu'il a conclu et, les données financières des entités concernées par la demande) ²²⁴. Dans un contexte de changement économique ou opérationnel, l'entreprise doit également fournir à l'administration fiscale des « hypothèses de base ». Ces dernières constituent des

²²¹ *Ibid.*, n° 190.

²²² *Ibid.*, n° 80.

²²³ *Ibid.*, n° 270.

²²⁴ *Ibid.*, n°260.

seuils ou paramètres qui remettraient en cause la méthode de prix de transfert retenue et engendreraient la révision de l'accord voire sa suspension²²⁵.

91. Documentation simplifiée pour les PME – Eu égard à la faiblesse de leurs moyens humains et financiers, l'administration fiscale prévoit une procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert simplifiée pour les PME²²⁶. Il s'agit d'entreprises qui :

- Emploient moins de 250 salariés et réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxe ne dépassant pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan n'excède pas 43 millions d'euros,
- Et dont le capital ou les droits de vote ne sont pas détenus à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises ne satisfaisant pas les conditions susmentionnées.

Les seuils sont appréciés au titre de l'exercice précédant celui de la demande. Concrètement, il s'agit d'une documentation limitée sur la politique de prix de transfert (structure juridique du groupe, inventaire des transactions intra-groupe et de leurs prix, analyse fonctionnelle, justification de la méthode de prix de transfert retenue, liasse fiscale des entités étrangères concernées)²²⁷. À la demande des PME, l'administration fiscale peut réaliser à leur place une analyse de comparabilité externe à l'aide de bases de données²²⁸. Malgré la simplification de la procédure, on comptait en 2020 que seulement 4 % des accords préalables en matière de prix de transfert ont été conclus avec des PME depuis 2006²²⁹.

²²⁵ *Ibid.*, n°130.

²²⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 1368.

²²⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprises, BOI-SJ-RES-20-30, 18 février 2014, n°70.

²²⁸ *Ibid.*, n°80.

²²⁹ DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit*, 2020, p.18.

92. **Confidentialité** – Toutes les informations fournies par le contribuable à l’administration fiscale et le montant de l’impôt dû par ce dernier sont confidentiels. De ce fait, l’administration fiscale française ne peut les communiquer qu’à l’administration fiscale étrangère concernée²³⁰.

§4. La validité juridique de l'accord et son suivi

93. **Caractère contraignant** - L’accord préalable en matière de prix de transfert sécurise les transactions intra-groupe en ce qu’il présente un caractère contraignant pour les administrations fiscales qui l’ont conclu. Un tel accord ne fait pas obstacle à la réalisation d’un contrôle fiscal par l’administration fiscale visant à vérifier la bonne application des termes de ce dernier. Cependant, l’administration fiscale ne pourra pas remettre en cause la méthode de détermination de prix de transfert fixée dans l’accord, sous réserve d’erreur, de dissimulation ou de manœuvre frauduleuse²³¹.

94. **Rapport annuel de conformité** – Afin d’assurer la bonne exécution des conditions de l’accord, le contribuable doit fournir à l’administration fiscale un rapport annuel de conformité. Ce dernier mentionne notamment l’organigramme du groupe mis à jour, la vérification de la conformité du prix à un prix de pleine concurrence ainsi que les changements importants intervenus durant l’année concernée²³². À défaut de présentation dans les trente jours d’une mise en demeure, l’accord préalable en matière de prix de transfert est annulé à partir de

²³⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l’administration fiscale - Procédure d’accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, § 150.

²³¹ *Ibid.*, n°200 et 210.

²³² *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, §1370.

l'exercice durant lequel le rapport annuel de conformité n'a pas été fourni à l'administration fiscale. L'entreprise doit également tenir à la disposition de l'administration sa documentation de prix de transfert²³³. Lorsque la méthode de prix de transfert retenue conduit à l'obtention de résultats qui diffèrent de ceux escomptés par l'accord, les ajustements prévus par ce dernier permettront de le réviser. Le contenu du rapport annuel de conformité que doivent fournir les PME à l'administration fiscale est simplifié. Il est limité au calcul détaillé des rémunérations prévues par l'accord préalable ainsi qu'au dépôt d'un état mentionnant les importantes modifications d'activités impactant les transactions concernées (notamment les actifs utilisés, les risques assumés et les fonctions réalisées)²³⁴. En outre, un guide à l'attention des PME a été réalisé afin de les aider dans la réalisation de la procédure²³⁵.

95. Renouvellement de l'accord préalable en matière de prix de transfert – Le contribuable peut demander le renouvellement de l'accord préalable en matière de prix de transfert au moins six mois avant son terme. La reconduction est effectuée dans le cadre d'une procédure allégée sauf si l'accord fait l'objet d'une modification substantielle²³⁶.

96. Échange automatique de l'accord et risque de remise en cause – C'est dans une démarche d'amélioration de transparence et de démantèlement des dispositifs de planifications fiscales agressives²³⁷, que la directive 2015/2376 dite « DAC 3 » du 8 décembre

²³³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°230.

²³⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprises, BOI-SJ-RES-20-30, n°90.

²³⁵ DGFIP, *Les prix de transfert – Guide à l'usage des PME* [en ligne], 2023, pp. 27 et 28.

²³⁶ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°240.

²³⁷ E. RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, « L'échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE ? », *Dr. fisc.* 2015, n°22, étude 326, § 17.

2015²³⁸ introduisant les accords préalables en matière de prix de transfert comme étant des informations à échanger, a vu le jour. Il existe un risque de remise en cause des rescrits fiscaux par la Commission européenne qui s'inquiète de leur utilisation afin d'octroyer des aides d'États²³⁹. La justice européenne n'abonde pas nécessairement dans le sens de la Commission européenne au motif que l'accord préalable ne caractérise pas toujours une aide d'État illégale (affaire Fiat Chrysler²⁴⁰, affaire Apple²⁴¹). Dans les mois à venir, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) est amenée à se prononcer sur les affaires Engie et Amazon. L'avocate générale de la CJUE J. Kokott, considère que les accords préalables visés ne constituent pas des aides d'États illégales^{242 243}.

Section 2. La documentation des prix de transfert

97. L'obligation documentaire en matière de prix de transfert est ancienne. Elle a vu le jour en 1995 aux États-Unis²⁴⁴. Quant à l'Union Européenne (UE), la mise en place de documentation s'est faite graduellement d'où l'expression de « précurseur timide »²⁴⁵. À ce

²³⁸ DIRECTIVE (UE) 2015/2376 DU CONSEIL du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; JOUE L 332/1 du 18 décembre 2015.

²³⁹ *Op. cit.*, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, § 657.

²⁴⁰ CJUE, grande ch., 8 novembre 2022, C-885/19 P et C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe et Irlande c/ Commission européenne ; *RFI* février 2023, n°1-2023, obs. C. GUIBÉ, C. SILBERZTEIN et R. VICTOR.

²⁴¹ Trib. UE, 7e ch., 15 juill. 2020, aff. T-778/16 et T-892/16, Irlande c/ Commission européenne ; *Communication Commerce électronique*, 2020, n° 10, alerte 25.

²⁴² F. SCHMITT, « Fiscalité : Engie remporte une manche contre Bruxelles », *Les Échos*, 5 mai 2023, n° 23954, p. 20.

²⁴³ F. SCHMITT, « Amazon remporte une nouvelle manche contre Bruxelles », *Les Échos*, 9 juin 2023, n°23976, p.19.

²⁴⁴ D. SIMONIN, « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue internationale de droit comparé*, juin 1995, vol. 47, n° 2, p. 440.

²⁴⁵ PEYROL, B., « De l'OCDE à l'UE, entre influence positive et concurrence dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », *Fiscalonline* [en ligne], 27 août 2015.

jour, la documentation concerne à la fois des obligations documentaires (§1) et des obligations déclaratives (§2).

§1. Les obligations documentaires

98. Une obligation documentaire en matière de prix de transfert vise à standardiser son contenu. Ce formalisme accru facilite d'autant les contrôles de l'administration fiscale. Ceux-ci sont effectués par des brigades de la DIRCOFI (directions spécialisées de contrôle fiscal)²⁴⁶ ou de la DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales) pour les transactions complexes²⁴⁷. De ce fait, l'entreprise contrôlée doit systématiquement leur fournir une documentation (A). Dans certains cas, l'administration fiscale peut exiger une documentation supplémentaire (B).

A. Une « documentation bicéphale »²⁴⁸

99. Le code de conduite adopté par le conseil de l'UE le 27 juin 2006 visant à établir au sein de l'UE « une documentation standardisée et partiellement centralisée »²⁴⁹ en matière de prix de transfert pour les entreprises associées a été codifié dans la législation française. L'article L 13 AA du LPF créé par la loi de finances rectificative pour 2009²⁵⁰ prévoit une

²⁴⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 1130.

²⁴⁷ M. COZIAN, F. DEBOISSY. et M. CHADEFAUX., *Précis de fiscalité des entreprises*, 46e éd, Paris, LexisNexis, Précis Fiscal, 2022, § 1531.

²⁴⁸ T. WILHELM, « Nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert : n'en fait-on pas trop ? », *Fiscalonline* [en ligne], 30 août 2018.

²⁴⁹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 143.

²⁵⁰ LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, article 22.

obligation documentaire applicable à certaines entreprises. Cette disposition est entrée en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010.

100. Champ d'application – Les entreprises concernées par l'obligation documentaire visée à l'article L 13 AA du LPF sont des « personnes morales établies en France »²⁵¹. Autrement dit, les personnes morales étrangères disposant d'un établissement stable en France sont également visées²⁵². L'article L 13 AA du LPF s'adresse aux grandes entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut est au moins égal à 400 millions d'euros ainsi que les entités qui contrôlent ou sont contrôlées par lesdites entreprises. La feuille de route « Lutte contre les toutes les fraudes aux finances publiques » publiée par le gouvernement en mai 2023 a prévu d'abaisser le seuil de 400 millions d'euros (le nouveau seuil pourrait être de 150 millions d'euros avant la fin du quinquennat)²⁵³.

101. La documentation de prix de transfert concerne les transactions intra-groupe réalisées entre entreprises associées au sens du paragraphe 12 de l'article 39 du CGI.

102. Obligation documentaire - Afin de s'aligner sur les préconisations de l'OCDE exposées à l'action 13 du projet BEPS, plusieurs pays tels que la France, l'Allemagne, la Belgique ou l'Australie ont introduit une obligation documentaire à travers un fichier principal et un fichier local²⁵⁴. Cette documentation bicéphale a été introduite à l'article L 13 AA du LPF

²⁵¹ LPF, article L 13 AA.

²⁵² BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes - Obligation documentaire permettant le contrôle des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-40, 18 juillet 2018, n°10.

²⁵³ MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, Feuille de route « Lutte contre toutes les fraudes aux finances publiques », mai 2023, pp. 45 et 46.

²⁵⁴ . WILHELM, « Nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert : n'en fait-on pas trop ? », *Fiscalonline* [en ligne], 30 août 2018.

et s'applique aux exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2018. Les différentes rubriques et informations devant apparaître dans chaque fichier ont été précisées par l'article R 13 AA-1 du LPF, entré en vigueur le 1^{er} juillet 2018. Le fichier principal regroupe des informations générales sur le groupe d'entreprises associées. Cela permet à l'administration fiscale d'appréhender la politique de prix de transfert menée par le groupe ainsi que la répartition des résultats entre les différents territoires fiscaux. Les informations concernent notamment la structure organisationnelle du groupe, les activités qu'il réalise, sa situation financière et fiscale, les activités financières intra-groupe réalisées ainsi que les actifs incorporels du groupe. La documentation est très orientée sur les actifs incorporels, car elle dispose d'une rubrique « Actifs incorporels du groupe multinational ». Cette dernière regroupe :

- La description générale de la stratégie du groupe relative au développement, à la propriété et à l'utilisation d'incorporel,
- L'indication du lieu de direction des activités de R&D et celui des installations importantes de R&D,
- Un inventaire des principaux accords intra-groupe afférents à des actifs incorporels,
- Le cas échéant, une description d'importants transferts d'actifs incorporels.

Le fichier local recense des informations spécifiques à l'entité française contrôlée. Il s'agit notamment d'explicitier sa stratégie, de regrouper des informations financières et les informations concernant les transactions intra-groupe réalisées, dont les transferts d'actifs incorporels recensés durant l'exercice en cours ou le précédent. L'entreprise doit documenter son analyse fonctionnelle, l'analyse de comparabilité réalisée et expliquer le choix des méthodes de prix de transfert retenues.

103. Contrôle fiscal - Les articles L 13 AA et L 13 AB du LPF précisent les informations documentaires à présenter à l'administration fiscale lors d'une vérification de

comptabilité²⁵⁵. Lorsque les transactions sont réalisées avec des entités associées situées dans des États et territoires non coopératifs, l'article L 13 AB du LPF vient compléter l'article L 13 AA du LPF en prévoyant une obligation documentaire renforcée. Il dispose que doit être fourni « pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par le IV de l'article 209 B du code général des impôts ».

104. **Mise en œuvre** - À la date d'engagement de la vérification de comptabilité, l'entreprise doit tenir à la disposition de l'administration fiscale la documentation sous format électronique²⁵⁶. Afin de s'assurer de la conformité des prix de transfert aux prix de pleine concurrence, les entreprises doivent régulièrement mettre à jour leur documentation²⁵⁷. Dans les années à venir, le gouvernement français souhaite rendre opposable aux entreprises leur propre documentation de prix de transfert. Il en résultera qu'à défaut d'avoir appliqué leur propre politique de prix de transfert, elles devront prouver le respect des règles relatives aux prix de transfert²⁵⁸.

105. **Sanctions** – À défaut d'avoir tenu une documentation complète à disposition de l'administration fiscale, cette dernière envoie à l'entreprise une mise en demeure de compléter ou de fournir ladite documentation sous trente jours²⁵⁹. Faute de l'avoir fourni à l'issue de ce délai, l'entreprise devra s'acquitter, pour chaque exercice contrôlé, de l'amende prévue à

²⁵⁵ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 1104.

²⁵⁶ *Op. cit.*, B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, § 148.

²⁵⁷ *Ibid.*

²⁵⁸ MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, Feuille de route « Lutte contre les fraudes aux finances publiques », mai 2023, p. 46.

²⁵⁹ LPF, article L 13 AA, III.

l'article 1735 ter du CGI (cette dernière ne peut être inférieure à 10 000 €). Le gouvernement ambitionne de fixer un montant minimal d'amende à un niveau supérieur au montant de 10 000 € actuellement en vigueur²⁶⁰.

B. Documentation sur demande de l'administration fiscale

106. L'article L 13 B du LPF introduit une « procédure de coopération forcée »²⁶¹ qui se réfère aux principes directeurs du rapport de l'OCDE de 1995²⁶². Cette disposition est applicable dans le cadre d'une vérification de comptabilité et plus récemment, d'un examen de comptabilité. Lorsque l'administration fiscale présume l'existence d'un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI, elle peut demander des informations relatives aux activités qu'exercent des entreprises liées et à la nature des relations entretenues, de justifier le choix de la méthode de fixation de prix de transfert utilisée ainsi que le traitement fiscal appliqué aux entités étrangères liées pour les transactions contrôlées. Les entités étrangères liées sont celles que l'entreprise française exploite ou dont elle détient directement ou indirectement la majorité du capital ou des droits de vote. Depuis la création de l'article L 13 AA du LPF, l'application de l'article L 13 B du LPF est subsidiaire. Ce dernier concerne les entreprises qui sont hors du champ d'application de l'article L 13 AA du LPF²⁶³.

²⁶⁰ MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, Feuille de route « Lutte contre les fraudes aux finances publiques », mai 2023, p. 46.

²⁶¹ B. DELIGNIÈRES, « Transferts indirects de bénéfices entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », *JurisClasseur Fiscal international*, Fasc. n°305-401, 1 novembre 1998 (mis à jour le 23 novembre 2015), §38.

²⁶² Instruction 23 juillet 1998, BOI-13 L-7-98 ; *Dr. fisc.* 1998, n°37, instruction n°12067.

²⁶³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Obligation documentaire permettant le contrôle des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-40, n°40.

107. **Sanctions** – À défaut d’avoir répondu à l’administration fiscale dans les trente jours d’une mise en demeure, le contribuable devra s’acquitter de l’amende prévue par l’article 1735 II du CGI qui s’élève à 10 000 € pour chaque exercice concerné²⁶⁴. L’absence de réponse ne constitue pas en tant que telle une motivation permettant de procéder à un rehaussement. En pratique, l’entreprise peut être concernée par un tel rehaussement²⁶⁵. L’administration fiscale peut effectuer, dans le cadre d’une procédure contradictoire, une évaluation des bases imposables de l’entreprise au regard des éléments dont elle dispose²⁶⁶.

108. Dans les faits, l’article L 13 B du LPF est peu utilisé car l’administration fiscale lui préfère l’article L 10 du LPF. Ce dernier lui offre la possibilité de « demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés »²⁶⁷, sans appliquer de sanction immédiate. Cette disposition s’inscrit dans les actions visant à améliorer la relation qu’entretiennent les contribuables et l’administration fiscale ²⁶⁸.

§2. Les obligations déclaratives

109. Certaines entreprises sont concernées par des obligations déclaratives de leur politique de prix de transfert. Cette démarche s’inscrit dans le cadre d’une transparence fiscale. Il peut s’agir d’une déclaration annuelle de la politique de prix de transfert (A), d’une

²⁶⁴ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, CF – Procédures de rectification et d’imposition d’office – Contrôle des prix de transfert, BOI-CF-IOR-60-50, 12 septembre 2012, n°580.

²⁶⁵ *Ibid.*, n°540.

²⁶⁶ *Ibid.*, n°40.

²⁶⁷ LPF, article L 10.

²⁶⁸ E. ASHWORTH, « Droit à l’erreur en matière fiscale », *O.F.* janvier 2020, n° 1540, p. 46.

déclaration annuelle pays par pays (B) ainsi que d'une déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (C).

A. Déclaration annuelle de la politique de prix de transfert

110. L'article 223 quinquies B du CGI a été instauré par la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière²⁶⁹. Il prévoit une obligation déclarative simplifiée à fournir dans les six mois du dépôt de la déclaration de résultat.

111. **Champ d'application et dérogations** - Doivent souscrire à cette déclaration, les entités visées par l'article L 13 AA du LPF. Toutefois, la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique de 2016²⁷⁰ a étendu le champ des entreprises concernées. Le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut ne doit plus être d'au moins 400 millions d'euros, mais de 50 millions d'euros. La doctrine administrative précise qu'il existe deux cas de dérogations à cette obligation déclarative²⁷¹. Cela concerne les sociétés réalisant des transactions intra-groupe avec des entités situées en dehors du territoire fiscal français lorsque le montant par nature de transaction est inférieur à 100 000 €. En outre, sont visées les sociétés qui ne réalisent aucune transaction intra-groupe avec des entités étrangères.

269 LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, article 45.

²⁷⁰ LOI n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, article 138.

²⁷¹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Obligation déclarative en matière de prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-30, 18 juillet 2018, n°10.

112. **Forme et contenu** - La déclaration dématérialisée se fait via le formulaire n°2257-SD²⁷² ²⁷³. Cette dernière comporte des informations générales sur le groupe :

- Description de son activité,
- Éventuels changements ayant eu lieu durant l'exercice,
- Inventaire des principaux actifs incorporels détenus et liés à l'entité concernée,
- Description de la politique de prix de transfert.

La documentation regroupe également des informations particulières à l'entreprise concernée :

- Description de son activité,
- État récapitulatif des transactions intra-groupe réalisées sous réserve que le montant total par nature de transaction soit supérieur à 100 000 €,
- Méthodes de prix de transfert utilisées,
- Éventuels changements ayant eu lieu durant l'exercice.

113. **Sanctions** - Le défaut de déclaration n'entraîne aucune sanction spécifique. Il en résulte que ce sont les règles générales prévues par l'article 1729 B du CGI qui s'appliquent²⁷⁴. Celui-ci dispose que la pénalité pour défaut de déclaration s'élève à 150 €. En présence d'omission ou inexactitude, l'amende est de 15 € par omission, avec un minimum de 60 € et ne peut excéder 10 000 €.

²⁷² *Ibid.*, n°170.

²⁷³ Annexe 1- Formulaire n°2257-SD.

²⁷⁴ *Ibid.*, n°180.

B. Déclaration annuelle pays par pays

114. L'action 13 du projet BEPS prévoit l'automaticité d'échange d'informations par le biais d'une déclaration pays par pays. En 2016, la directive (UE) 2016/881 dite « DAC 4 »²⁷⁵ a repris cette action en introduisant au niveau de l'UE le « Country by Country Reporting ». Dans sa directive, l'UE se réfère explicitement au rapport final de l'action 13 projet BEPS²⁷⁶ en indiquant qu'elle doit être interprétée au regard dudit rapport afin d'obtenir une application harmonisée au sein des États membres de l'UE²⁷⁷. La directive DAC 4 a été transposée en droit français par la loi de finances pour 2016²⁷⁸ qui a introduit l'article 223 quinquies C du CGI. En 2022, l'OCDE recensait plus de 100 juridictions ayant introduit dans leur droit interne la déclaration pays par pays²⁷⁹.

115. **Champ d'application** – L'article 223 quinquies C du CGI dispose que cette obligation déclarative annuelle concerne :

- Les personnes morales installées en France et qui satisfont à quatre conditions. Leur chiffre d'affaires annuel hors taxe consolidé doit être au moins égal à 750 millions d'euros, elles doivent établir des comptes consolidés et disposer d'implantations situées à l'étranger. De plus, elles ne doivent pas être détenues par une entité juridique située en France et qui est tenue de déposer une déclaration pays par pays ou à l'étranger et qui doit souscrire une déclaration similaire. La liste des États qui prévoient une obligation

²⁷⁵ DIRECTIVE (UE) 2016/881 DU CONSEIL du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; JOUE L 146/8 du 3 juin 2016.

²⁷⁶ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015* [en ligne], Paris, Éditions OCDE, 2015.

²⁷⁷ DIRECTIVE (UE) 2016/881 DU CONSEIL du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. ; JOUE L 146/8 du 3 juin 2016, considérant 17.

²⁷⁸ LOI n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, article 121.

²⁷⁹ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration pays par pays – Recueil 2022 de rapports d'examen par les pairs (version abrégée) : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 13* [en ligne], Paris, Éditions OCDE, 2022, p. 6.

de souscrire une déclaration pays par pays est fixée par arrêté dont la dernière mise à jour est entrée en vigueur le 13 août 2023²⁸⁰.

- Les filiales ou succursales françaises détenues ou contrôlées par des entités établies dans des États qui ne sont pas inscrits sur la liste des juridictions ayant rendu obligatoire la déclaration pays par pays et qui seraient soumises au dépôt de la déclaration si elles avaient été installées en France. Cette obligation déclarative s'applique, soit lorsque que l'entité française a été désignée par le groupe à cet effet et que l'administration fiscale en a été informé, soit lorsqu'elle est dans l'incapacité de prouver qu'une autre entité du groupe a été désignée à cet effet.

116. **Contenu** - La déclaration doit indiquer la répartition pays par pays des résultats du groupe, des agrégats comptables, économiques et fiscaux ainsi que des informations concernant la localisation et l'activité des entités du groupe. Cette déclaration ne dépend pas de l'existence de transactions transfrontières réalisées par une entité française. Les informations déclarées sont utiles à l'administration fiscale puisqu'elles lui permettent d'alimenter ses bases de données²⁸¹. Le contenu est fixé de façon plus détaillée à l'article 46 quater-0 YE de l'annexe III du CGI : les données agrégées comprennent notamment le capital social, le nombre d'employés, les impôts sur les bénéfices dus et ceux qui ont été acquittés.

117. **Dépôt et amende** - La déclaration doit être déposée sous forme dématérialisée via le formulaire n°2258-SD²⁸². Le dépôt doit être réalisé dans les douze mois qui suivent la clôture de l'exercice. À défaut d'avoir souscrit dans le délai légal, une amende dont le montant maximal est de 100 000 € s'appliquera²⁸³.

²⁸⁰ Arrêté du 11 août 2023 portant modification de l'arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts, JORF n°0187 du 13 août 2023, texte 2.

²⁸¹ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 76867.

²⁸² Annexe 2- Formulaire n°2258-SD.

²⁸³ CGI, article 1729 F.

118. **Échanges automatiques et instruments d'échanges** – L'article 223 quinquies C du CGI prévoit que sous réserve d'avoir conclu un accord de réciprocité, la déclaration pays par pays peut faire l'objet d'un échange automatique avec les États ou territoires parties à l'accord. Concernant l'UE, la directive « DAC 4 » prévoit un échange automatique par l'État membre ayant reçu la déclaration pays par pays, à un autre État membre dans lequel le groupe est implanté via une filiale ou un établissement stable²⁸⁴. L'échange automatique doit être réalisé dans un délai de quinze mois à partir du dernier jour de l'exercice fiscal du groupe visé par la déclaration pays par pays²⁸⁵. Il existe plusieurs instruments d'échanges automatiques²⁸⁶. Cela peut se faire via un « accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays »²⁸⁷ sous réserve que les juridictions soient parties à la convention d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de 1988 ou la convention telle qu'amendée par le protocole de 2010. Lorsqu'une juridiction apparaît sur la liste de non-réciprocité, cette dernière ne recevra pas les déclarations pays par pays des autres juridictions, mais ne sera pas dispensée de l'envoi des siennes²⁸⁸. Cet accord multilatéral a été transposé dans la législation française par une loi du 1^{er} février 2017²⁸⁹. Par ailleurs, l'échange automatique peut se faire par le biais d'un accord bilatéral tel qu'un accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale lorsque la convention d'assistance mutuelle en matière fiscale de 1988 ne s'applique pas à un État ou s'il n'est pas parti à l'accord multilatéral.

²⁸⁴ DIRECTIVE (UE) 2016/881 DU CONSEIL du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; JOUE L 146/8 du 3 juin 2016, article 8 bis bis, 2.

²⁸⁵ *Ibid.*, article 8 bis bis, 4.

²⁸⁶ *Op. cit.*, B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, § 155.

²⁸⁷ Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, signé à Paris le 27 janvier 2016.

²⁸⁸ *Ibid.*, section 2, 2.

²⁸⁹ LOI n°2017-117 du 1^{er} février 2017 autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays ; JORF n° 0028 du 2 février 2017.

119. **Caractère secret des informations** – L'article 137 de la loi Sapin 2 qui visait à rendre publique la déclaration pays par pays a été censuré par le Conseil constitutionnel²⁹⁰. Celui-ci confirme la constitutionnalité de l'article 223 quinquies C du CGI au motif qu'il ne porte pas atteinte à la liberté d'entreprendre. En effet, les déclarations pays par pays faisant l'objet d'un échange entre la France et une juridiction étrangère ne peuvent être rendues publiques²⁹¹. La directive (UE) 2021/2101 du 24 novembre 2021²⁹² introduisant une déclaration pays par pays publique visant à simplifier le contrôle du public a été transposée en droit français par une ordonnance du 21 juin 2023, publiée au journal officiel du 22 juin 2023²⁹³. Cette dernière prévoit que certaines entreprises et succursales relevant du droit français, sous conditions de forme, de contrôle et de chiffre d'affaires, devront publier et mettre à disposition un rapport relatif à l'impôt sur les bénéfices. Les dispositions de l'ordonnance s'appliqueront aux exercices ouverts à compter du 22 juin 2024. Cette introduction en droit interne d'une déclaration pays par pays publique génère donc des interrogations quant à sa constitutionnalité²⁹⁴.

C. Déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs

120. Afin de faire obstacle aux phénomènes d'évasions fiscales, la directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 nommée « DAC 6 » qui prévoit une obligation déclarative des

²⁹⁰ B. DELAUNAY, « Les conséquences juridiques de l'adoption de la proposition de directive CbCR public », *Dr. fisc.* 2017, n°36, étude 423.

²⁹¹ Cons. Const, Décision n°2015-725 DC du 29 décembre 2015, (Loi de finances pour 2016), article 121 ; JORF n°0302 du 30 décembre 2015.

²⁹² DIRECTIVE (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés ; JOUE L 429/1 du 1er décembre 2021.

²⁹³ Ordonnance n°2023-483 du 21 juin 2023 relatif à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices ; JORF n° 0143 du 22 juin 2023.

²⁹⁴ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 76867.

dispositifs transfrontières potentiellement agressifs a été transposée en droit français par l'ordonnance n°2019-1068 du 21 octobre 2019 aux articles 1649 AD à 1649 AH du CGI. Les informations contenues dans la déclaration sont ensuite échangées automatiquement avec les États membres de l'UE par le biais d'un registre européen²⁹⁵.

121. **Personnes concernées**²⁹⁶ – À compter du 1^{er} juillet 2020, les entreprises concernées ou les intermédiaires établis en France qui sont partis au dispositif, doivent souscrire à la déclaration auprès de l'administration fiscale. Il y a deux types d'intermédiaires : le « concepteur » qui est celui qui participe activement au dispositif et le « sachant » qui regroupe notamment les professionnels experts en la matière (avocats, ...) ²⁹⁷. Néanmoins, certains sont soumis au secret professionnel ce qui les exonère de l'obligation déclarative. Ils doivent alors le notifier au contribuable, à charge pour ce dernier de souscrire à la déclaration.

122. **Dispositifs concernés**²⁹⁸ – Cette obligation concerne les dispositifs transfrontières répondant à un ou plusieurs marqueurs, définis comme des caractéristiques indiquant un potentiel risque d'évasion fiscale²⁹⁹. La directive «DAC 6» fixe plusieurs marqueurs dont, les marqueurs « E » qui sont spécifiques aux prix de transfert³⁰⁰ :

- Le marqueur « E.1. » concerne un dispositif qui prévoit l'application de régimes de protection unilatéraux. Il s'agit de dispositifs qui dispensent certaines entreprises ou certaines transactions d'obligations générales en matière de prix de transfert, fixées par

²⁹⁵ *Op. cit.*, D. GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, § 1023.

²⁹⁶ CGI, article 1649 AE.

²⁹⁷ N. JACQUOT, O. JANORAY et M. MAZZUCO, « DAC 6 : à vos marqueurs, prêts, partez ! », *Revue fiscale du patrimoine*, février 2020, n°2, étude 3, § 9.

²⁹⁸ CGI, article 1649 AD.

²⁹⁹ DIRECTIVE (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ; JOUE L 139/1 du 5 juin 2018, article premier.

³⁰⁰ *Ibid.*, Annexe IV.

un pays. La doctrine administrative précise qu'il s'agit par exemple de méthodes allégées fixées par l'administration fiscale ³⁰¹.

- Le marqueur « E.2. » vise un dispositif qui prévoit un transfert intra-groupe d'actif incorporel difficilement valorisable au moment de la transaction ou de droits portant sur ce dernier. Cela concerne le transfert d'actif pour lequel aucun comparable fiable ne peut être identifié et lorsque l'évaluation dudit incorporel ou les flux financiers futurs qu'il est susceptible de générer sont très incertains.
- Le marqueur « E.3. » est relatif au dispositif impliquant un transfert intra-groupe transfrontière de fonctions, d'actifs et/ou de risques, sous réserve que le cédant prévoit de réaliser un résultat avant intérêts et impôts dans les trois années qui suivent inférieur à 50 % de ce même résultat qu'il aurait prévu de réaliser en l'absence d'un tel transfert. En pratique, le résultat visé est le résultat d'exploitation³⁰².

123. Contenu et informations complémentaires - La déclaration doit être souscrite sous forme dématérialisée et son contenu est précisé par décret³⁰³. En parallèle, chaque année, le contribuable concerné doit déclarer à l'administration fiscale l'emploi qu'il a fait des dispositifs durant l'année précédente³⁰⁴. Tous les trois mois, les intermédiaires ont l'obligation de lui communiquer une actualisation des données relatives à leurs dispositifs commercialisés³⁰⁵.

³⁰¹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques - Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ainsi que les prix de transfert ; BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 novembre 2020, n° 380.

³⁰² *Ibid.*, n° 470.

³⁰³ CGI, article 1649 AD.

³⁰⁴ CGI, article 1649 AG.

³⁰⁵ *Ibid.*

124. **Sanctions** – En cas de non-respect de l’obligation déclarative, les États membres doivent prévoir des sanctions « effectives, proportionnées et dissuasives »³⁰⁶. En France, l’article 1729 C ter du CGI fixe des sanctions mineures en comparaison à d’autres juridictions³⁰⁷. Celui-ci dispose que l’amende ne peut être supérieure à 10 000 €, dans la limite de 100 000 € par année civile. Lorsqu’il s’agit de la première infraction réalisée durant l’année en cours et les trois années précédentes, l’amende ne peut excéder 5 000 €.

³⁰⁶ DIRECTIVE (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration ; JOUE L 139/1 du 5 juin 2018, article 25 bis.

³⁰⁷ *Op. cit.*, M. COZIAN, F. DEBOISSY et M. CHADEFAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, § 1500.

Conclusion du titre 2

125. Finalement, le choix de la méthode de détermination de prix de transfert retenu par l'entreprise doit être rigoureux et adapté au bien objet de la transaction. Concernant les incorporels, les méthodes fondées sur les marges ne sont pas à privilégier. Les administrations fiscales attendent des entreprises qu'elles documentent le processus de détermination du prix de transfert à l'aide de « dossiers musclés, appuyés de tous les justificatifs nécessaires »³⁰⁸. Il ne s'agit pas d'une simple description, mais d'apporter des éléments de preuves tangibles justifiant le prix de transfert retenu³⁰⁹. Au regard de la complexité des transactions intra-groupe et le cadre législatif de plus en plus répressif, le recours à un accord préalable en matière de prix de transfert devrait se développer.

³⁰⁸ *Ibid.*, § 1532.

³⁰⁹ P. ESCAUT, « La transparence fiscale : nouvelle contrainte ou opportunité ? », *Dr. fisc.* 2016, n°30-35, act. 443, § 8.

Conclusion de la partie 1

127. La détermination des prix de transfert constitue un enjeu prépondérant de la fiscalité internationale, tant du point de vue des entreprises que des juridictions fiscales. Un consensus international s'est dégagé autour du principe de pleine concurrence. Cela le rend central quant à la détermination d'un prix de transfert conforme au prix de marché. C'est pourquoi il est nécessaire de réaliser une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité, fines et poussées. D'autant plus qu'aujourd'hui, les contrôles fiscaux sont plus efficaces. En effet, l'administration fiscale française dispose d'un arsenal d'outils lui permettant de vérifier le processus de détermination des prix de transfert. Il s'agit à la fois de moyens digitaux (base de données ORBIS³¹⁰, *data mining*³¹¹) et humains. Ces derniers pouvant aller jusqu'au recours de spécialistes durant un contrôle fiscal³¹².

³¹⁰ C. LEBON et P. LUQUET, « Contrôle et rectification des opérations internationales. – procédure de contrôle des prix de transfert (LPF, art. L. 13 AA, L. 13 AB, L. 13 B) », *JurisClasseur Fiscal international*, Fasc. n°3844, 6 décembre 2021, § 11.

³¹¹ DGFIP, *Le rapport d'activité 2021* [en ligne], 2021, pp. 39 et 42 : le *data mining* a permis de réaliser 44,1 % de programmation du contrôle fiscal.

³¹² . LEBON et P. LUQUET, « Contrôle et rectification des opérations internationales. – procédure de contrôle des prix de transfert (LPF, art. L. 13 AA, L. 13 AB, L. 13 B) », *JurisClasseur Fiscal international*, Fasc. n°3844, 6 décembre 2021, § 12.

PARTIE II : UNE APPROCHE RENOVEE ADAPTEE AUX INCORPORELS

128. De nos jours, la concurrence entre les entreprises est féroce. Afin de créer de la valeur, celles-ci sont contraintes de mettre en œuvre des stratégies de différenciation. C'est dans ce contexte que les incorporels uniques et de valeur se développent. Ainsi, ils constituent une valeur ajoutée pour les entreprises en générant un « surprofit »³¹³. Pour optimiser leur fiscalité, les multinationales jouent sur la localisation de leurs incorporels, car ils sont facilement déplaçables. Cela permet de les localiser dans les États les mieux-disants fiscalement. En parallèle, le développement d'incorporels uniques et de valeur conduit à éprouver économiquement le principe de pleine concurrence. Ce dernier était déjà impacté par une diversité juridique. Face à ce constat, le G20 a missionné l'OCDE afin de solutionner cette situation délétère pour les administrations fiscales. Cela s'est matérialisé par l'action 8 du projet BEPS visant à aligner le lieu de création de valeur avec celui de l'imposition des bénéfices.

129. **Plan** - Dans un premier temps, nous observerons qu'actuellement le principe de pleine concurrence est accès sur la création de valeur (Titre 1). Par la suite, nous verrons que ce principe est éprouvé par la diversité économique et juridique (Titre 2).

³¹³ É. FOUREL, « Projet BEPS : réconcilier création de valeur et juste répartition des bénéfices grâce aux raffinements des actifs incorporels », *FR Fiscal Social* 10/16, p. 6, inf. 5, § 1.

Titre I : Un principe de pleine concurrence centré sur la création de valeur

130. Avec l'avènement de la globalisation de l'économie et sa numérisation, les opérations internationales se complexifient, notamment s'agissant de transferts d'incorporels. C'est dans une volonté de se conformer à la réalité du marché, que le principe de pleine concurrence a été modernisé³¹⁴. Cette évolution vise une répartition équitable de la valeur créée entre les États. Dans un premier temps, nous aborderons les raisons ayant motivé la modernisation du principe de pleine concurrence (Chapitre 1). Afin d'en appréhender les effets, nous concentrerons notre analyse sur le transfert d'incorporel. Nous analyserons les contributions réalisées par les entités à la création de valeur dans le cadre d'un transfert d'incorporel (Chapitre 2).

Chapitre 1 : Une rénovation du principe de pleine concurrence appropriée à l'évolution de l'économie

131. En raison de la complexification des opérations intra-groupe, la conception « classique » du principe de pleine concurrence semble plus difficilement applicable. Cela génère un débat au niveau international (Section 1). Cependant, des arguments sont en faveur de son maintien (Section 2).

Section 1. Le principe de pleine concurrence : un sujet à débat

132. Malgré le consensus international autour du principe de pleine concurrence, son avenir semble incertain. Celui-ci fait l'objet de critiques de la part de certains fiscalistes ainsi

³¹⁴ O. MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2015, n°23, étude 392.

que d'États (§1). Par ailleurs, afin de pallier ces écueils, des méthodes alternatives ont émergé (§2).

§1. Les griefs faits au principe de pleine concurrence

133. **Inconsidération de la création de valeur** – Le paragraphe 1 de l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qui établit les fondements du principe de pleine concurrence, nie l'existence de la notion de groupe en visant des « entités distinctes »³¹⁵. Certains pays, notamment les pays émergents critiquent cette approche au motif que cela fait fi à la notion de création de valeur³¹⁶. En effet, les synergies de groupes génèrent un différentiel de profit inaccessible aux entités indépendantes. Ce surplus de valeur résulte notamment d'un accès simplifié aux approvisionnements grâce à l'implantation de filiales sur le territoire ainsi qu'une diminution des coûts transactionnels (coût d'exportation, main-d'œuvre et achat de matières premières à bas prix)³¹⁷. Comme le souligne L. Benzoni et J. Pellefigue, ce choix s'explique par le fait que « l'internalisation de l'activité, c'est-à-dire le « faire » par opposition au « faire-faire », est réputée générer un surplus (surcroît de gain pour l'entreprise), faute de quoi elle ne serait pas réalisée »³¹⁸. Ce mode de fonctionnement permet aux multinationales d'être plus compétitives en proposant des produits finis à un prix inférieur à celui des concurrents. De plus, certains groupes tels que Danone ont fait le choix d'acheter des sociétés locales afin de bénéficier de leur savoir-faire³¹⁹. Le savoir-faire local impacte le savoir-faire

³¹⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.6.

³¹⁶ Notamment l'Inde et le Brésil

³¹⁷ O. MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2015, n°23, étude 392.

³¹⁸ L. BENZONI et J. PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. fisc.* 2013, n°6, étude 138, § 3.

³¹⁹ V. RENOUX et S. BERNARD, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, § 11.

global au niveau du groupe. C'est ce que clament les pays en développement. À ce titre, T. Liao considère que « si les apports de savoir-faire sont utiles au démarrage des filiales chinoises, ces dernières acquièrent des compétences au fil du temps et peuvent même à terme contribuer à l'amélioration des actifs incorporels originaires du groupe »³²⁰. En outre, les actions marketing réalisées au niveau local génèrent de la valeur³²¹. Selon l'OCDE, cette démonstration s'avère également vraie s'agissant d'entités qui exercent des fonctions de « routine ». Cela est notamment le cas lorsque le produit est exclusivement vendu par des filiales de distribution (secteur du luxe, ...). Ces dernières exercent un pouvoir de valorisation de la marque et à ce titre, doivent percevoir une part du revenu³²². Aujourd'hui, il est nécessaire de comprendre que la création de valeur générée par un groupe est un agrégat de valeurs créées au niveau local, auquel s'ajoute un surplus.

134. Risque de morçèlement fiscal – Comme susmentionné, le principe de pleine concurrence détermine le résultat attribuable à chaque entité du groupe en les traitant comme s'il s'agissait d'entreprises indépendantes. Face à ce constat, certains auteurs estiment qu'il est à craindre un risque de « balkanisation fiscale »³²³. En effet, une différence d'interprétation de la répartition équitable des revenus entraîne un risque croissant de double imposition et des difficultés à la conclusion d'accord préalable en matière de prix de transfert. J. Pellefigue estime que cette situation rend difficile la collecte de l'impôt sur les bénéfices. Cela pourrait donc conduire certains États à mettre en place des taxes nationales afin de contrebalancer cette

³²⁰ T. LIAO et C. SILBERZTEIN, « Chine : fiscalité internationale et prix de transfert », *Dr. fisc.* 2013, n°22, étude 298, § 10.

³²¹ V. RENOUX et S. BERNARD, « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, §13.

³²² L. BENZONI et J. PELLEFIGUE, « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. fisc.* 2013, n°6, étude 138.

³²³ *Ibid.*

situation³²⁴. De plus, le risque de morcèlement fiscal est accru en raison du phénomène de décorrélation entre la création de valeur et l'implantation physique, exacerbé par la numérisation de l'économie et la multiplication d'actifs incorporels.

135. Risque de planification fiscale - L'approche traditionnelle du principe de pleine concurrence, ne prenant pas en compte les synergies de groupe, permet de faire partiellement obstacle aux planifications fiscales des contribuables.

136. Inadaptation à toutes les transactions - Le principe de pleine concurrence n'est pas adapté à toutes les transactions intra-groupe. Ce dernier repose sur l'identification de comparables sur le marché libre. Or, il n'en existe pas toujours. À cet égard, le principe est inadapté lorsque le groupe évolue dans un environnement commercial étranger aux entreprises indépendantes³²⁵. Aujourd'hui, cette limite est d'autant plus fréquente en pratique en raison du développement exponentiel de transactions intra-groupe impliquant des actifs incorporels difficiles à valoriser. Pour les incorporels juridiquement protégés, il n'y a pas d'équivalence sur le marché libre. S'agissant d'incorporels non protégés, tel qu'un savoir-faire, il n'existe pas toujours de comparables.

137. Inéquitable répartition – La mise en œuvre du principe de pleine concurrence nécessite la réalisation d'une analyse fonctionnelle. Celle-ci permet de déterminer l'entrepreneur principal qui est en droit de percevoir le profit résiduel. J. Pellefigue se questionne doublement sur l'équité de cette pratique. D'une part, il précise qu'en réalité, le

³²⁴ J. PELLEFIGUE, « La réglementation des prix de transfert » [en ligne], 2015/2016.

³²⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §1.11.

groupe a la possibilité de sélectionner l'entrepreneur principal³²⁶. De plus, à son sens, le surprofit peut être attribué à une entreprise non pas en raison de sa contribution à la création de valeur, mais au motif qu'aucun comparable n'a pu être identifié. Par une démonstration mathématique, il conclut que le principe de pleine concurrence ne permet pas d'obtenir une répartition équitable du bénéfice³²⁷.

§2. Des alternatives crédibles au principe de pleine concurrence ?

138. Malgré le consensus international autour du principe de pleine concurrence, des méthodes alternatives ont été élaborées. Il conviendra d'examiner si une approche formulaire (A) et la méthode retenue par le législateur brésilien (B) constituent des alternatives intéressantes au principe de pleine concurrence.

A. Une approche formulaire

139. C'est dans le cadre du projet de fiscalité internationale approuvé par l'OCDE et le G20 en 2021, qu'une approche formulaire a été élaborée³²⁸. Cette dernière est prévue par le montant dénommé « A » du pilier 1 qui prévoit la répartition d'une base imposable globale entre les États, selon une formule déterminée³²⁹. En 2021, 137 États sur les 141 participants au

³²⁶ J. PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, Thèse de doctorat (sous la direction de L. BENZONI), Paris, Université Panthéon-Assas, 2012, p. 109.

³²⁷ *Ibid.*, p. 221.

³²⁸ OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* [en ligne], 1 juillet 2021.

³²⁹ L. STANKIEWICZ, « Travaux sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ou le BEPS 2.0 », *REIDF* décembre 2021, n°3, p. 415.

Cadre inclusif y ont adhéré³³⁰. Il est donc nécessaire de déterminer le champ d'application du Pilier 1 (1) et d'indiquer les avantages (2) et inconvénients (3) que présente ce type d'approche.

1. Champ d'application du pilier 1

140. **Groupes concernés** - La réforme du pilier 1 vise à permettre aux « juridictions de marché », c'est-à-dire aux États dans lesquels les biens ou services sont consommés ou utilisés, de taxer les groupes réalisant un important chiffre d'affaires sur leur territoire sans disposer de présence physique. Elle concerne tous les secteurs économiques à l'exception des industries extractives et des services financiers. Les groupes doivent remplir trois conditions :

- Réaliser un chiffre d'affaires consolidé de 20 milliards d'euros,
- Dégager une marge excédant 10 %,
- Réaliser un chiffre d'affaires dans la juridiction de marché excédant 1 million d'euros. Pour les États dont le produit intérieur brut est inférieur à 40 milliards d'euros, le seuil est abaissé à 250 000 €.

141. **Processus en trois étapes** – Le pilier 1 vise tout d'abord à déterminer le bénéfice global réalisé par le groupe. Dans un second temps, il faut déterminer un niveau de bénéfice permettant de rémunérer les fonctions de routine réalisées par les entités du groupe. Par la suite, 25 % du bénéfice résiduel devra être alloué aux juridictions de marchés. Ledit montant alloué est dénommé « montant A ». En présence de plusieurs juridictions de marché, l'allocation doit se faire au moyen d'une clef de répartition reposant sur les ventes. L'élimination d'une double imposition se fera via la méthode de l'exonération ou de l'imputation. L'utilisation d'un

³³⁰ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 16652.

bénéfice résiduel rend le processus proche de celui de la méthode du partage des bénéfices résiduels.

142. **Dispositif hybride** - La répartition du droit d'imposer entre les États, prévue par le pilier 1, s'écarte du principe de pleine concurrence. Ce dernier est conservé afin de déterminer le bénéfice de routine, mais il est évincé s'agissant de la détermination de bénéfices résiduels dit « montant A »³³¹. Parallèlement au « montant A », l'OCDE mène des travaux sur le « montant B » visant, pour les activités de distribution et de commercialisation de routine, à simplifier l'application du principe de pleine concurrence fondée sur la méthode transactionnelle de la marge nette. Il s'agit de prévoir une rémunération standard pour lesdites activités. Ce dispositif ne concernerait pas la distribution et la commercialisation de services et de biens incorporels numériques³³².

2. *Les atouts de l'approche unitaire*

143. **Considération de la réalité économique des groupes** – Selon ses adeptes, l'approche par répartition formulaire répond aux reproches faits sur la fictivité du principe de pleine concurrence. Contrairement à ce dernier, cette approche considère le groupe comme formant un tout. Ainsi, il n'est pas nécessaire d'étudier chaque transaction intra-groupe. L'approche unitaire prévue par le « montant A » permet de pallier les difficultés de mise en œuvre du principe de pleine concurrence en s'exonérant de la réalisation d'études de

³³¹ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 465.

³³² P. ESCAUT et A. PLUVIANO, « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* février 2023, n° 1-2023.

*benchmark*³³³. En outre, la base d'imposition à répartir prend en compte les économies d'échelles réalisées par le groupe ainsi que la valeur découlant des interactions entre les éléments intégrés de l'entreprise³³⁴.

144. **Obstacle à l'évasion fiscale** – L'adoption du « montant A » de manière uniforme par les États membres du Cadre inclusif couplée au fait que la répartition du bénéfice soit fondée sur le profit taxable consolidé du groupe conduit à réduire l'intérêt pour les multinationales de faire de l'évasion fiscale³³⁵. L'utilisation du seul facteur de vente à distance est moins manipulable que les facteurs d'offre.

3. Les écueils de l'approche unitaire

145. **Risque de double imposition** – L'utilisation de formules majoritairement forfaitaires afin de rémunérer les juridictions de marché vient prendre le contre-pieds de ce que prévoit le principe de pleine concurrence. En effet, l'approche unitaire ne se réfère pas à l'étude de transactions intra-groupe ni à la recherche de comparables présents dans la juridiction de marché. De ce fait, le résultat obtenu sera différent de celui du principe de pleine concurrence. Étant donné que cette approche devra coexister avec les règles actuelles d'imposition des bénéficiaires des entreprises, cela génère un risque de double imposition³³⁶.

³³³ *Op.cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéficiaires des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 473 ; voir L. EDOUARDO SHOUBI, « Arm's Length : Beyond the Guidelines of the OECD », *Bulletin for International Taxation*, p. 691.

³³⁴ *Ibid.*, § 473 ; voir L. EDOUARDO SHOUBI, « Arm's Length : Beyond the Guidelines of the OECD », *Bulletin for International Taxation*, p.691.

³³⁵ *Ibid.*, § 474.

³³⁶ X. DALUZEAU et A. LE BOULANGER, « Pilier 1 et prix de transfert : une compatibilité qui reste à organiser dans la pratique », *FR Fiscal Social* 43/22, p. 20, inf. 7.

146. **Manque d'équité** - Comme susmentionnée, l'approche unitaire prévue par le pilier 1 constitue une méthode d'évaluation indirecte des bénéfices, fondée sur une présomption et non sur la fixation du bénéfice réalisé par l'entreprise concernée. Le seuil de perception du bénéfice résiduel par une juridiction de marché est de 25 %. Cela ne permet donc pas de satisfaire à un objectif d'équité³³⁷. En outre, cette part du bénéfice est octroyée en raison des ventes réalisées. Autrement dit, la réalité de la valeur créée par les incorporels est imparfaitement reflétée³³⁸.

147. **Caractère arbitral** – Le choix du facteur retenu dans le cadre du « montant A » découle d'un choix pour partie arbitraire, censé satisfaire à une répartition équitable. Toutefois, la décorrélation de la perception du profit avec la théorie de la faculté, fondement du principe de pleine concurrence, conduit à ne pas aligner le lieu d'imposition des bénéfices avec celui de la création de valeur³³⁹. À ce titre, l'OCDE indique qu'il n'est pas déraisonnable de penser qu'une formule préétablie soit réalisée de façon arbitraire et ne soit donc pas représentative de la réalité du marché³⁴⁰.

148. **Choix du facteur** – Le choix de retenir un unique facteur est source de critiques. Par exemple, F. Rombourg considère que la seule prise en compte de ce facteur ne permet pas d'appréhender la complexe réalité du mécanisme de création de valeur des plateformes numériques³⁴¹. Pour autant, une étude menée par Ocean Tomo en 2020 a démontré que les

³³⁷ A.P. DOURADO, « The OECD Unified Approach and the New International Tax System : A Half-Way Solution », *Intertax*, Vol. 48, Issue 1, 2020, p. 7.

³³⁸ *Ibid.*, p. 8.

³³⁹ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 473 ; voir L. EDOUARDO SHOUERI, « Arm's Length : Beyond the Guidelines of the OECD », *Bulletin for International Taxation*, p.691.

³⁴⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.25.

³⁴¹ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 473.

immatériels représentaient 17 % de la valeur des entreprises en 1975 contre 90 % en 2020³⁴².
Ce qui apporte corps aux critiques précédemment énoncées.

149. **Compétence fiscale limitée des juridictions de marché** – Dans le cadre du pilier 1, les États dans lesquels les facteurs de production sont localisés ont droit de percevoir 75 % du bénéfice résiduel. Il en résulte que les juridictions de marché ne possèdent qu'une compétence fiscale limitée à 25 %. À cet égard, F. Rombourg indique que la compétence fiscale de ces dernières est particulièrement impactée à la baisse lorsque les dépenses de R&D sont conséquentes³⁴³ ce qui réduit l'assiette imposable³⁴⁴.

150. Initialement, le pilier 1 devait voir le jour en 2023 mais cela a été repoussé. Le cadre inclusif de l'OCDE devrait concevoir une nouvelle convention multilatérale mi-2023 qui devrait entrer en vigueur en 2024. En parallèle, l'UE souhaite mettre en place une base commune consolidée de l'impôt sur les sociétés. Le projet « Entreprises en Europe : cadre pour l'imposition des revenus » (BEFIT)³⁴⁵ continue d'évoluer en cas d'échec du Pilier 1³⁴⁶.

B. Fixation du prix de transfert par la loi : le cas du Brésil

151. La législation brésilienne n'a pas souhaité retenir le principe de pleine concurrence. Elle a préféré élaborer sa propre méthode de détermination de prix de transfert. Il nous paraît intéressant de la présenter (1) et d'indiquer ses avantages et inconvénients (2). Nous

³⁴² « Intangible Asset Market Value Study », Ocean Tomo [en ligne].

³⁴³ Notamment dans le secteur numérique et pharmaceutique.

³⁴⁴ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéfices des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 468.

³⁴⁵ « Business in Europe Framework for Income Taxation » en anglais.

³⁴⁶ DELOITTE, *Nuit des prix de transfert : quel avenir pour les prix de transfert ?* [en ligne], www2.deloitte.com, 20 avril 2023, 1 vidéo (57 min 50), 50^{ième} min.

appréhenderons, dans un second temps, les raisons ayant motivé le choix du Brésil de rejoindre prochainement le consensus international (3).

1. Présentation de la méthode et son intérêt

152. **Principe de capacité contributive** - Le Brésil a souhaité s'extraire du consensus international autour du principe de pleine concurrence, en adoptant la loi n°9430 du 30 décembre 1996 qui pose le principe de capacité contributive³⁴⁷. Concrètement, la législation brésilienne détermine des marges bénéficiaires préétablies³⁴⁸ afin de calculer un bénéfice minimum imposable. Celles-ci diffèrent selon les méthodes de prix de transfert utilisées et conformes à la législation brésilienne. Afin de déterminer ces marges, il convient de définir les coûts préétablis. C'est pour cette raison que la législation n'utilise pas le vocable prix de pleine concurrence, mais « prix paramètre »³⁴⁹.

153. **Présomption légale simple** – L'utilisation de marges préétablies ne tient pas compte de la réalité du marché et constitue donc une présomption légale de distribution. Cela résulte d'une méfiance du législateur brésilien eu égard aux stratégies d'optimisations fiscales menées par les entreprises. Il semblerait donc que le principe de pleine concurrence était insatisfaisant en ce qu'il n'aurait pas permis au Brésil de maintenir un niveau d'imposition considéré comme correct. Cette présomption simple permet aux contribuables d'apporter des justifications pouvant conduire à une modification des marges préétablies.

³⁴⁷ M. GUIMARAES DE FREITAS, *Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : « Cas des droits de la propriété incorporelle »*, Thèse de doctorat (sous la direction de A. MAITROT DE LA MOTTE), Paris, Université Paris-Est, 2010, p. 427.

³⁴⁸ *Ibid.*, p. 468.

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 431.

154. **Les qualités de la méthode** – La méthode de marges préétablies présente un double avantage sur le principe de pleine concurrence. Contrairement à ce dernier, elle ne nécessite pas de réaliser une analyse fonctionnelle ce qui la rend moins onéreuse et, elle est inscrite dans la législation brésilienne ce qui lui confère un caractère contraignant.

155. **Inconvénients et critiques de la communauté internationale** – La fixation de marges préétablies par la loi brésilienne fait l'objet de vives critiques. Certains détracteurs visent le fondement même de la substance de la loi de 1996 au motif qu'elle ne considère pas la réalité du marché. En effet, un pourcentage de marge prédéfini n'est pas représentatif de la réalité économique, eu égard à l'activité de l'entreprise, quand bien même depuis 2013, le taux diffère selon les secteurs économiques³⁵⁰. L'inadéquation de cette méthode avec celles fondées sur le principe de pleine concurrence entraîne une double imposition. O. Marichal relève le manque de réalisme de cette approche et se demande « comment les administrations fiscales pourraient arriver à éliminer les doubles impositions si chacun se doit d'appliquer uniquement ses propres marges définies unilatéralement ? »³⁵¹. De plus, l'OCDE considère que le renversement de la charge de la preuve est défavorable aux entreprises et constitue un obstacle aux investissements étrangers sur le territoire brésilien.

2. *Un futur ralliement au consensus international*

156. Le 29 décembre 2022, a été publié une « medida provisória »³⁵² n°1.152. Cette réforme avait pour objectif d'abandonner la législation des marges fixes pour la remplacer par

³⁵⁰ R. GAUDET et A. BEMPOSTA, « Prix de transfert France-Brésil : existe-t-il une solution ? », *Les Petites Affiches*, janvier 2014, n° 7, pp. 7-9.

³⁵¹ O. MARICHAL, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2015, n°23, étude 392, § 7.

³⁵² Mesure provisoire.

le principe de pleine concurrence. En outre, les méthodes de prix de transfert devaient se conformer avec celles prévues par l'OCDE grâce à l'introduction dans la législation brésilienne de la méthode du partage des profits et de la méthode transactionnelle de la marge nette³⁵³. Depuis, la réforme a été adoptée par la Chambre des députés en mars et par le Sénat début mai 2023³⁵⁴. Ceci étant, cette année est une période transitoire qui laisse le choix aux entreprises d'appliquer la méthode souhaitée. À compter du 1^{er} janvier 2024, la mise en œuvre de ce nouveau texte législatif s'appliquera obligatoirement. Le Brésil estime que cela lui permettra de recouvrer des recettes fiscales d'environ 4,3 milliards d'euros dès 2024³⁵⁵.

157. Nous pouvons raisonnablement penser que le souhait du Brésil de rejoindre le consensus international résultait en grande partie de l'inefficacité de la méthode de marges préétablies. Toutefois, l'évolution récente de la politique fiscale des États-Unis allait impacter défavorablement les multinationales américaines qui sont les premiers investisseurs étrangers au Brésil. Le législateur brésilien a donc été contraint de revoir sa réglementation en matière de prix de transfert. Le crédit d'impôt lié aux taxes acquittées au Brésil n'allait plus être reconnu par l'administration fiscale américaine³⁵⁶.

³⁵³ A. DE L'ESTOILE CAMPI, « Prix de transfert : le Brésil publie un projet de loi pour se conformer aux principes OCDE », *O.F.* janvier 2023, p. 38.

³⁵⁴ SERVICE ÉCONOMIQUE REGIONAL DE BRASILIA, *Brèves économiques du Brésil* [en ligne], www.tresor.economie.gouv.fr, mai 2023, p. 3.

³⁵⁵ *Ibid.*, p. 4.

³⁵⁶ *Ibid.*, p. 3.

Section 2. L'argumentation du maintien du principe de pleine concurrence

158. À ce jour, le consensus international autour du principe de pleine concurrence demeure. Pour en comprendre les raisons, nous expliciterons les justifications classiquement évoquées (§1) ainsi que le nouvel argument reposant sur la notion d'équité (§2).

§1. Les justifications communément admises

159. **Traitement égalitaire entre entreprises liées et entreprises indépendantes** – Afin de réaliser une analyse de comparabilité, le fondement même du principe de pleine concurrence vise à traiter de façon égalitaire les entreprises indépendantes et les entreprises liées. Comme le souligne l'OCDE, il s'agit de ne pas désavantager fiscalement un type d'entité au détriment d'un autre. Les effets sembleraient bénéfiques, car « en éloignant ainsi les décisions économiques de toute considération fiscale, il [le principe de pleine concurrence] favorise l'expansion du commerce et de l'investissement internationaux »³⁵⁷. Ceci étant, nous pouvons raisonnablement nous demander si l'abandon des décisions économiques n'entraînerait pas une déconnexion avec la réalité de marché.

160. **Adaptation à de nombreuses transactions** – L'OCDE relève également que le principe de pleine concurrence est applicable à « la grande majorité »³⁵⁸ des transactions intra-groupe. Elle nuance son propos s'agissant de transactions impliquant des actifs incorporels. Cependant, sans remise en cause de ce principe, elle indique que pour cette typologie de bien, il existe des solutions spécifiques plus appropriées.

³⁵⁷ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.8.

³⁵⁸ *Ibid.*, § 1.9.

161. **Consensus international** - Malgré les imperfections du principe de pleine concurrence, l'OCDE rappelle que celui-ci fait l'objet d'un consensus international et a été repris dans de nombreuses conventions fiscales bilatérales. En l'absence d'un tel consensus, les règles nationales se cannibaliseront ce qui conduirait à une double imposition juridique et une forte insécurité pour les entreprises³⁵⁹. En outre, la mise en œuvre du principe de pleine concurrence est grandement facilitée par son intégration dans de nombreuses législations nationales. Selon R. Petruzzi³⁶⁰, sa flexibilité lui permet d'obvier efficacement aux phénomènes de planifications fiscales des multinationales. De surcroît, il relève que ce principe ne porte pas atteinte aux principes jurisprudentiels établis par la CJUE.

§2. La justification d'équité

162. **Considération des synergies de groupe** - Selon R. Petruzzi³⁶¹, le principe de pleine concurrence permet une allocation équitable des bénéfices entre les différentes juridictions. Aux fins d'équité, la réglementation des prix de transfert doit intégrer le surplus de valeur dégagée par les synergies de groupe. Depuis le projet BEPS, l'OCDE considère que les avantages synergiques découlant d'actions concertées et délibérées ouvrent droit à l'attribution d'une rémunération³⁶².

163. **Considération de la propriété économique** - Afin de régler le problème d'iniquité que fait naître la répartition des profits afférents à un incorporel, l'OCDE s'est

³⁵⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.15.

³⁶⁰ *Op. cit.*, M. LANG, A. STORCK et R. PETRUZZI, *Transfer pricing in a post-BEPS world*, pp. 29-30.

³⁶¹ *Ibid.*

³⁶² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 1.178.

détachée de son approche exclusive de la propriété juridique pour y adjoindre la notion de propriété économique. À ce titre, le principe de pleine concurrence prend aujourd'hui en compte la création de valeur. Pour percevoir une part de la valeur générée par l'exploitation d'un incorporel, l'entité doit exercer une fonction ou supporter un risque. Comme l'indique J. Pellefigue dans sa thèse, l'équité telle qu'elle est envisagée ici est fondée sur le principe de récompense à l'effort de création de valeur³⁶³. Il en résulte qu'une méthode fondée sur ce principe permettrait une juste distribution de la valeur entre les entreprises à proportion de leur contribution, tout en tenant compte de la réalité du marché.

³⁶³ *Op. cit.*, J. PELLEFIGUE, *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, p. 162.

Chapitre 2. Les contributions des entités à la création de valeur dans le cadre d'un transfert d'incorporel

164. Aujourd'hui, on constate un changement de paradigme dans la chaîne de création de valeur sous l'impulsion de la globalisation de l'économie et de sa digitalisation. Les géants technologiques que sont les multinationales ont rendu les incorporels stratégiques. Pour identifier les contributions apportées par les entités du groupe dans l'élaboration d'un incorporel, une analyse spécifique a vu le jour. En parallèle, il existe une difficulté quant à l'identification d'un transfert d'incorporel. Ce dernier peut à la fois concerner un transfert d'actif incorporel ou de droit sur ledit actif³⁶⁴. L'incorporel peut faire l'objet d'un transfert isolé ou être combiné à d'autres incorporels, biens ou services³⁶⁵. Face à cette situation, il est nécessaire de mettre en évidence l'analyse fonctionnelle spécifique aux incorporels (Section 1) et d'appréhender l'épineuse identification de transfert d'un tel bien (Section 2).

Section 1. Une répartition des profits liés à un incorporel selon une analyse fonctionnelle spécifique

165. Depuis l'action 8 du projet BEPS, l'OCDE recommande la réalisation d'une analyse fonctionnelle spécifique aux transactions impliquant des incorporels. Cela résulte à la fois, d'une volonté d'aligner l'imposition des bénéficiaires au lieu de création de valeur et, de faire

³⁶⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.88.

³⁶⁵ *Ibid.*, § 6.92.

obstacle aux « boîtes à incorporels »³⁶⁶ ou « cash box »³⁶⁷. Nous préciserons en quoi consiste cette analyse fonctionnelle spécifique (§1) et appréhenderons les effets liés (§2).

§1. L'analyse fonctionnelle « DEMPE »

166. **Fonctions « DEMPE »** - L'OCDE prévoit que la répartition des profits générés par l'utilisation d'un actif incorporel, entre des entreprises associées, doit se faire eu égard aux fonctions qu'elles exercent, aux actifs utilisés et aux risques supportés pour les activités de développement, d'amélioration, de maintenance, de protection et d'exploitation de l'incorporel³⁶⁸. Ces activités sont couramment dénommées par l'acronyme « DEMPE ». L'analyse est accès sur ³⁶⁹ :

- Le développement, qui vise les fonctions liées à la création d'un concept ou d'un projet afférent à un actif incorporel et à la réalisation d'une stratégie menant à sa création,
- L'amélioration, qui renvoie aux fonctions de perfectionnement des fonctionnalités du bien existant,
- La maintenance, qui regroupe les différentes phases d'entretien permettant de maintenir le bien en état et d'assurer la continuité de la création de valeur,
- La protection, qui permet de garantir la conservation du monopole d'exploitation de l'actif incorporel,
- L'exploitation, qui est la phase permettant d'enregistrer des revenus.

³⁶⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN, et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 441.

³⁶⁷ V. CHAND et G. LEMBO, « Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate », *International Tax Studies*, novembre 2020, vol. 3, n° 6, p. 2 : les cash box sont des entités dont les fonctions sont limitées voire inexistantes.

³⁶⁸ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.48 et suiv.

³⁶⁹ G. MAHISTRE, « Fiche n°6 – Fonctions DEMPE : l'analyse fonctionnelle propre aux actifs incorporels », *Guillaume Mahistre Transfer Pricing* [en ligne], 26 mai 2020.

À ce jour, la législation française et la doctrine administrative ne font pas référence à une analyse « DEMPE ». Quant au projet BEPS, initialement, il ne prévoyait pas l'activité d'exploitation comme ouvrant droit à percevoir une part de la valeur créée³⁷⁰. Or aujourd'hui, l'OCDE considère que la notion d'« exploitation » désigne les activités qui génèrent des profits du fait de l'utilisation d'un actif incorporel. Néanmoins, elle ne précise pas les activités d'exploitation qui ouvrent droit à percevoir une part du surprofit et celles qui ne constituent que des fonctions de routine. On peut donc logiquement considérer qu'un licencié qui exploite un actif incorporel pourra percevoir une part de la valeur créée. Si l'OCDE ne le prévoit pas expressément, elle indique que l'actif incorporel objet du contrat et la détention d'une licence sont deux actifs incorporels différents³⁷¹. Dans le cas des entités distributrices, la perception d'une part du surprofit par le distributeur n'est pas systématique. L'OCDE considère que cela dépend de la capacité de ce dernier à accroître la valeur de ses droits de distribution³⁷². Finalement, le terme « exploitation » ne semble pas désigner une simple utilisation opérationnelle d'un actif incorporel, mais cherche plutôt à optimiser son utilisation³⁷³. Afin de déterminer si la rémunération attribuée à l'entité qui réalise des fonctions « DEMPE » correspond à une rémunération de pleine concurrence, une analyse de comparabilité doit être menée. Celle-ci doit être réalisée auprès d'entreprises comparables indépendantes exerçant des fonctions similaires, au regard de l'étendue et de la nature de leur activité ainsi que de leur contribution à la valorisation de l'incorporel³⁷⁴.

³⁷⁰ OCDE, *Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles*, 30 juillet 2013, § 75.

³⁷¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.41.

³⁷² *Ibid.*, § 6.78.

³⁷³ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN, et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 440.

³⁷⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.75.

167. **Externalisation** - L'OCDE reconnaît que les entités peuvent sous-traiter leurs fonctions « DEMPE », sans que soit remis en cause leur part de profit. Cela s'applique sous réserve qu'elles contrôlent effectivement l'activité sous-traitée³⁷⁵. L'externalisation de fonctions importantes par le propriétaire légal auprès d'entreprises associées, ouvre à ces dernières le droit de percevoir une quote-part des bénéfices générés par l'utilisation de l'incorporel³⁷⁶.

168. **Classification des contributions** – Selon le cas d'espèce, certaines contributions liées aux fonctions « DEMPE » génèrent davantage de valeur que d'autres. À ce titre, elles ouvrent droit à l'attribution d'une rémunération plus importante. Pour tout incorporel, il peut s'agir de « la prise de décisions clés concernant la défense et la protection des actifs incorporels ainsi que le contrôle de qualité »³⁷⁷. Pour les incorporels développés en interne ou servant de supports à la conception d'autres incorporels, ce peut être « la conception et le contrôle des programmes de recherche et de commercialisation, la fixation des orientations et des priorités en matière de projets créatifs (...), le contrôle des décisions stratégiques concernant les programmes de mise au point d'actifs incorporels, ainsi que la gestion et le contrôle des budgets »³⁷⁸.

169. **Les actifs utilisés** – Les actifs utilisés par les entreprises à prendre en compte dans l'analyse fonctionnelle des incorporels peuvent être des actifs incorporels, des actifs corporels ou des financements.

³⁷⁵ *Ibid.*, § 6.50 et suiv.

³⁷⁶ *Ibid.*, § 6.56.

³⁷⁷ *Ibid.*

³⁷⁸ *Ibid.*

§2. Les effets de la nouvelle analyse fonctionnelle

170. La réalisation d'une analyse fonctionnelle accède sur la création de valeur à plusieurs incidences quant à l'attribution du profit généré par l'incorporel. On constate la prépondérance de la propriété économique (A) ainsi que l'importance de l'allocation des risques (B).

A. La prédominance de la propriété économique

171. **OCDE** - Depuis les actions 8 à 10 du projet BEPS, l'analyse fonctionnelle est axée sur la création de valeur. Il en résulte que dans la version de 2017 des principes directeurs de l'OCDE, le chapitre VI relatif aux actifs incorporels a été modifié et cela a été repris dans la version de 2022. Ainsi, la qualification de propriétaire légal de l'actif incorporel n'entraîne plus *de facto* la perception des profits générés par ledit incorporel. Il est en droit de recevoir tous les revenus générés par l'utilisation de l'actif incorporel à condition d' « exercer toutes les fonctions, apporter tous les actifs utilisés et assumer tous les risques liés à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation des actifs incorporels en question »³⁷⁹. On constate que l'OCDE s'écarte de la propriété juridique pour lui préférer la notion de propriété économique. Toutefois, elle n'exclut pas la notion de propriété juridique puisqu'elle considère que cela constitue « le point de départ de toute analyse de prix de transfert relative à des transactions portant sur des actifs incorporels »³⁸⁰. Certains auteurs soulèvent l'incohérence de l'approche de l'OCDE qui s'oppose au droit de la propriété intellectuelle³⁸¹.

³⁷⁹ *Ibid.*, § 6.51.

³⁸⁰ *Ibid.*, § 6.35.

³⁸¹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN, et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 443.

Il ne semble donc pas pertinent de mener une analyse de comparabilité auprès d'entreprises indépendantes dont les transactions sont régies par le droit de la propriété intellectuelle.

172. **Doctrine française** - Plusieurs auteurs ont définis la notion de propriété économique. I. Rouberol a synthétisé les développements doctrinaux et relève que « la propriété économique constitue l'appropriation de la substance économique d'un incorporel et que cette appropriation résulte des efforts entrepris, des fonctions et des risques assumés »³⁸². Afin de distinguer la propriété juridique de la propriété économique, elle indique qu'il faut considérer l'incorporel comme abritant deux biens qui sont le titre et la substance. Elle illustre son propos en soulignant que « le signe de la marque est à la fois le support d'un titre, attribué au déposant, et d'une substance, attribuée à l'entité qui, par son industrie, devient propriétaire d'un bien nouveau : la substance de la marque ou image de la marque »³⁸³.

173. **Conseil d'État** - Bien avant l'OCDE, le Conseil d'État s'est timidement rapproché de la notion de propriété économique sans expressément la reconnaître afin d'éviter l'écueil de la remise en question de la propriété juridique. La Haute juridiction³⁸⁴ avait reconnu que dans le cadre d'un contrat de licence, les redevances versées en contrepartie de l'acquisition de droits liés à l'incorporel, peuvent être immobilisées sous réserve de trois critères cumulatifs. Les droits acquis doivent être :

- Une source régulière de profits. Ce critère s'apprécie de façon identique à celui des avantages économiques futurs énoncés par le PCG³⁸⁵.

³⁸² I. ROUBEROL, « Prix de transfert : l'accession mobilière, un fondement légal de la propriété économique des marques ? », *Dr. fisc.* 2011, n°27, comm. 410, § 4.

³⁸³ *Ibid.*, § 11.

³⁸⁴ CE, 8e et 9e ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA Sife ; *Dr. fisc.* 1996, n°50, comm. 1482, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

³⁸⁵ *Op. cit.*, F. ROMBOURG, *L'imposition des bénéficiaires des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, § 355.

- Dotés d'une pérennité suffisante. Un contrat de licence, même conclu intra-groupe, résiliable à tout moment, avec un court préavis et sans indemnité ne remplit le critère de pérennité suffisante³⁸⁶.
- Cessibles. Le Conseil d'État considère que ce critère n'est pas rempli dans le cadre de contrat de licence comportant une clause interdisant au concessionnaire de céder les droits à un tiers sans l'accord préalable du concédant³⁸⁷.

Cette dernière condition fait l'objet d'une large appréciation, car elle vise la vente, la concession et la sous-concession de l'usage des droits. Autrement dit, le licencié peut inscrire à son bilan la marque, sans qu'il soit considéré comme disposant d'un droit de propriété sur celle-ci. On peut aisément percevoir que le Conseil d'État se rapproche de la définition comptable de l'actif immobilisé³⁸⁸ qui conduit à prioriser la notion de contrôle sur celle de la propriété juridique³⁸⁹. Plus récemment, la Haute juridiction a confirmé son approche dans un arrêt « Société eBay »³⁹⁰ dans lequel elle a donné raison à l'administration fiscale sur l'existence d'un transfert indirect de bénéficiaires. En l'espèce, il s'agissait d'une société française titulaire d'un droit d'usage exclusif d'un nom de domaine, qui l'a mis à disposition de sa société mère étrangère, sans perception de redevance. Le Conseil d'État a jugé, en mobilisant les trois conditions de l'arrêt « Sife », que le droit d'usage dudit nom du domaine constitue un incorporel. À ce titre, la société française aurait dû l'inscrire à son bilan. Dans son appréciation large du critère de cessibilité, le Conseil d'État considère qu'une mise à disposition constitue un équivalent économique à une cession, faute de pouvoir procéder à une cession juridique. Toutefois, une concession de

³⁸⁶ CE, 9e et 10e ss-sect., 16 octobre 2009, n° 308494, Société Pfizer Holding France ; *Dr. fisc* 2010, n°4, comm. 94, note Y. DE KERGOS et J. MONSENEGO.

³⁸⁷ *Ibid.*

³⁸⁸ PCG, article 211-1 : « Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs ».

³⁸⁹ I. ROUBEROL, « Prix de transfert : l'accession mobilière, un fondement légal de la propriété économique des marques ? », *Dr. fisc.* 2011, n°27, comm. 410, préc., § 7.

³⁹⁰ CE, 9e et 10e ss-sect., 7 décembre 2016, n° 369814, Société eBay France ; *Dr. fisc.* 2017, n°8, comm. 165, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note J.-L. PIERRE.

brevet non-exclusive ne remplit pas le critère de cessibilité et ne constitue donc pas un actif incorporel³⁹¹.

B. La nature du risque : élément déterminant dans l'allocation des revenus liés à l'incorporel

174. Le projet BEPS a modifié la place du risque dans l'analyse fonctionnelle en attribuant un rôle déterminant à son allocation. Bien que ce soient les risques liés aux fonctions « DEMPE » qui sont visés dans cette analyse, ceux-ci doivent être déterminés de la même manière que dans le cadre d'une analyse fonctionnelle « classique ».

175. **Risques associés au financement** – Depuis le projet BEPS, l'OCDE distingue deux types de risques financiers³⁹² pouvant être supportés par une entité dans le cadre du développement d'un actif incorporel :

- Risque purement financier : l'entreprise se contente d'apporter des ressources financières qui concourent à la mise au point de l'incorporel. De ce fait, le risque supporté est limité à son apport. L'OCDE estime qu'elle ne supporte que les coûts liés à son apport, sans contribuer à la valorisation du bien. Autrement dit, l'entité agit en tant que simple bailleur de fonds et à ce titre doit être rémunérée selon le taux de rendement de marché corrigé des risques³⁹³.

³⁹¹ CE, 8e et 9e ss-sect., 25 octobre 1989, n° 65009, Société Caterpillar France ; *Dr. fisc.* 1990, n°44, comm. 2037, concl. M. LIÉBERT-CHAMPAGNE.

³⁹² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.60 et suiv.

³⁹³ *Ibid.*, § 6.62.

- Risque financier associé à un risque opérationnel : l'entreprise réalise un apport financier tout en exerçant des fonctions liées à son financement et en contrôlant le risque³⁹⁴. L'OCDE semble exprimer un double risque qui est à la fois financier et opérationnel³⁹⁵. La détermination de la nature du risque et son estimation sont propres au cas d'espèce.

La nature du risque assumé par l'entité permet de déterminer le type de revenu qu'elle peut espérer recevoir.

176. Risques particuliers – Certains risques sont davantage spécifiques aux transactions impliquant des incorporels. Il s'agit notamment des risques d'exploitation, d'échec dans la phase d'élaboration de l'incorporel ou de commercialisation. Par essence, l'incorporel porte une incertitude sur les éventuels revenus futurs. Il existe également des risques de marché, notamment le risque d'obsolescence, en fonction des avancées technologiques réalisées par des entreprises concurrentes. En outre, nous pouvons rencontrer des risques afférents à l'atteinte des droits sur un incorporel par des tiers ce qui engendrerait des coûts financiers³⁹⁶.

177. Ajustement – Une entité qui s'engage contractuellement à supporter un risque est fondée à percevoir un revenu sous réserve de supporter les coûts liés ainsi que la responsabilité des actions menées, en cas de matérialisation du risque. S'il apparaît qu'en pratique le risque est supporté par une autre entité, il sera nécessaire de procéder à un ajustement

³⁹⁴ *Ibid.*, § 6.60.

³⁹⁵ A. LE BOULANGER et S. GELIN, « BEPS - Actions 8-10 : à la recherche de la valeur créée », *REIDF*, octobre 2016, n° 4, p. 441.

³⁹⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.65.

du prix de transfert afin d'attribuer la rémunération à l'entité assumant réellement sa matérialisation³⁹⁷.

Section 2. La délicate identification de transfert d'incorporel

178. En raison de la protéiformité que peut prendre ce type de transaction, les entreprises se doivent d'être vigilantes quant à l'identification de chaque incorporel transféré. Nous avons donc fait le choix de nous attacher à l'analyse du transfert de savoir-faire (§1) ainsi que du transfert d'incorporel pouvant être induit par une réorganisation d'entreprise (§2).

§1. Dans le cadre de contrat portant sur un savoir-faire

179. Grâce au développement de l'« économie du savoir »³⁹⁸, le savoir-faire est devenu une catégorie à part entière d'actif incorporel. Celui-ci ne faisant pas l'objet d'une protection juridique, son identification peut poser des difficultés (B). Afin de faciliter sa reconnaissance, les sources du droit et l'OCDE ont défini la notion (A).

³⁹⁷ *Ibid.*, § 6.68.

³⁹⁸ É. MARTIN, *Qu'est-ce que l'économie du savoir*, Iris [en ligne], 19 novembre 2012 (Consulté le 25 juillet) : d'après l'OCDE « l'ère de l'économie du savoir est celle où la productivité et la croissance de l'économie, bref la « performance économique » des pays, dépendent de plus en plus du savoir, de l'éducation, de l'information et de la technologie ».

A. Les caractéristiques du savoir-faire

180. Le savoir-faire a été défini par un règlement de l'UE du 20 avril 2010³⁹⁹. Il s'agit d' « un ensemble secret, substantiel et identifié d'informations pratiques non brevetées, résultant de l'expérience du fournisseur et testées par celui-ci ». Autrement dit, trois critères cumulatifs permettent d'identifier un savoir-faire. Celui-ci doit être secret, c'est-à-dire difficilement accessible. Il doit être substantiel, c'est-à-dire utile à l'activité. Enfin, il doit être identifié, c'est-à-dire qu'il doit faire l'objet d'une description précise permettant de s'assurer que les autres critères sont remplis. Selon l'OCDE, « le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux consistent généralement en des informations non divulguées de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise, qui trouvent une application pratique dans l'exploitation d'une entreprise »⁴⁰⁰. Cette expérience « acquise » est source d'avantages concurrentiels⁴⁰¹. De ce fait, la valeur de l'incorporel dépend généralement de la capacité de l'entité qui le détient à conserver sa confidentialité⁴⁰².

B. Reconnaissance d'un contrat portant sur un savoir-faire

181. La distinction de transactions portant sur un savoir-faire et de celles portant sur une prestation de services est essentielle. L'OCDE considère que dans un contrat portant sur une prestation de services, l'entreprise se sert de ses connaissances au profit d'une autre sans

³⁹⁹ Règlement (UE) n° 330/2010 de la Commission du 20 avril 2010 concernant l'application de l'article 101, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à des catégories d'accords verticaux et de pratiques concertées ; JOUE L 102/1 du 23 avril 2010, article 1-1 g.

⁴⁰⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.20.

⁴⁰¹ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, pp. C(12)-10 et C(12)11.

⁴⁰² OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015* [en ligne], § 6.20.

lui transférer son savoir et ses compétences⁴⁰³. *A contrario*, dans un contrat de savoir-faire, « l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées aux concessionnaires et n'en garantit pas le résultat »⁴⁰⁴. Le savoir-faire est donc transmissible. Un contrat de savoir-faire consiste en la fourniture d'informations résultant d'une « expérience acquise » ou « après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations »⁴⁰⁵. Sont écartées les informations récemment acquises⁴⁰⁶. À cet égard, la Cour de cassation considère que « le savoir-faire est une connaissance que le franchiseur possède et doit pouvoir transmettre au franchisé ; qu'il s'agit d'une connaissance que ce dernier ne possède pas et qu'il ne pourrait acquérir lui-même qu'au prix de longues recherches et tâtonnement couteux »⁴⁰⁷. Certains contrats, tel qu'un contrat de franchise, portent à la fois sur un savoir-faire et la fourniture d'un service.

§2. La réorganisation d'entreprise : risque de transfert d'actif incorporel

182. Dans le cadre d'une réorganisation d'entreprise, une vigilance accrue des entreprises est nécessaire. L'administration fiscale française estime que cela peut induire un transfert d'actif incorporel à une entité étrangère liée. Dans l'arrêt Piaggio⁴⁰⁸, le Conseil d'État

⁴⁰³ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, pp. C(12)11 et C(12)-12.

⁴⁰⁴ OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017*, p. C(12)-11.

⁴⁰⁵ *Ibid.*, C(12)-11.

⁴⁰⁶ A. LORAN et H. CHRISTOPHE, « Le savoir-faire : le parent pauvre des incorporels ? », *Dr. fisc. 2016*, n°40, étude 524.

⁴⁰⁷ C.Cass, ch. comm., 9 octobre 1990, n°89-13.384, Société Aluminium Systèmes ; JurisData n°1990-002525.

⁴⁰⁸ CE, 10e et 9e ss-sect., 4 octobre 2019, n° 418817, ministre c/ Société Piaggio France ; *Dr. fisc. 2020*, n°5, comm. 127, concl. A. LALLET, note L. CHESNEAU.

a considéré que la transformation d'une filiale française distributeur exclusif d'une marque d'une entreprise étrangère liée, en agent commercial peut entraîner un transfert de clientèle au bénéfice de l'entité étrangère. En effet, la filiale française exerce son activité en toute autonomie et en assume les risques liés. Parallèlement, elle assure le développement de la marque par la mise en place d'une stratégie de pénétration du marché et d'implantation des produits du groupe. Elle possède sa propre clientèle qui est constituée par son réseau de concessionnaires français. L'analyse de l'administration fiscale et du Conseil d'État converge vers la position de l'OCDE. Cette dernière estime que « dans le cas où un distributeur de plein exercice est transformé en distributeur limité ou en commissionnaire, il peut être important d'examiner si le distributeur a créé des actifs incorporels de commercialisation locaux au cours des années précédant la réorganisation et, dans l'affirmative, de déterminer la nature et la valeur de ces actifs et s'ils ont été transférés à une entreprise associée »⁴⁰⁹. Dans une telle situation, la réorganisation induit un transfert d'incorporel nécessitant l'évaluation du prix de transfert au regard du principe de pleine concurrence. Cependant, le Conseil d'État a récemment considéré que, bien qu'une succursale ait supporté le risque d'exploitation, un transfert de clientèle à son siège ne peut être caractérisé du fait de son manque d'autonomie commerciale⁴¹⁰. En ce qui concerne la transformation d'une entreprise distributrice en commissionnaire, les juges du fond considèrent que cela n'induit pas un transfert de clientèle⁴¹¹. En effet, le distributeur qui avait constitué sa propre clientèle, en sa qualité de commissionnaire, signe en son nom propre et pour le compte de son commettant.

⁴⁰⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 9.65.

⁴¹⁰ CE 9e et 10e ch. 21 décembre 2022, n°450796, Société Bupa Insurance Limited ; *RFI* février 2023, n°1-2023, pp. 174-176, obs. P. ESCAUT.

⁴¹¹ CAA Paris, 9e ch., 31 décembre 2012, n° 10PA00748, Société de participations et d'études des boissons sans alcool ; *JCP E* 2013, n°16, comm. 1240, note B. LUNGHI, C. PEREZ-CUCCUREDDU et F. GARCIA.

Conclusion du titre 1

183. Finalement, l'adaptation du principe de pleine concurrence à l'économie moderne, initiée par le projet BEPS, a permis une meilleure prise en compte de la création de valeur et des considérations propres aux incorporels. Le développement d'une analyse spécifique à ce type de bien permet d'identifier avec une plus grande fiabilité les contributions apportées par les entités ainsi que leur participation à la création de valeur. De plus, les recommandations énoncées par l'OCDE ont rendu l'identification de transferts d'incorporels, plus aisée.

Titre II : Un principe de pleine concurrence éprouvé par la diversité économique et juridique

184. Si le principe de pleine concurrence est applicable à l'ensemble des transactions intra-groupe, celui-ci doit être suffisamment flexible afin de s'adapter à leur diversité économique et juridique. Cela concerne particulièrement les incorporels. Il apparaît intéressant d'étudier la détermination du prix de transfert au regard de la particularité économique que présentent les incorporels ainsi que leur évaluation (Chapitre 1), tout en considérant la protéiformité contractuelle dans la mise à disposition de tel bien (Chapitre 2).

Chapitre 1. L'originalité économique des incorporels et de leur évaluation

185. En raison de leur singularité, les incorporels se démarquent des autres biens pouvant faire l'objet de transactions intra-groupe. De ce fait, l'OCDE a modernisé ses préconisations par l'utilisation de méthodes plus adaptées (Section 1) et par la mise en place d'une approche particulière applicable aux incorporels difficiles à évaluer (Section 2).

Section 1. Les méthodes préconisées par l'OCDE

186. Dans le cadre d'un transfert d'incorporel, l'OCDE considère que la méthode du prix comparable sur le marché libre peut être appliquée. Il est donc important de l'explicitier (§1). Si cette méthode est classiquement privilégiée, la difficulté d'identification de comparables rend l'utilisation de méthodes alternatives de plus en plus courantes (§2).

§1. La méthode du prix comparable sur le marché libre

187. **Comparaison du prix** – Selon l’OCDE, la méthode du prix comparable sur le marché libre est la plus directe⁴¹². Elle consiste à fixer un prix de transfert conforme au prix de pleine concurrence. Cette détermination s’effectue en comparant le prix pratiqué entre deux entreprises associées, à celui pratiqué dans le cadre de transactions comparables réalisées entre des entreprises non liées. Les transactions comparables doivent être identifiées eu égard aux caractéristiques économiques pertinentes de la transaction. La comparabilité n’exige pas une identité de transaction. Il peut s’agir de transactions suffisamment comparables, c’est-à-dire qu’il existe des différences entre lesdites transactions, mais des ajustements permettent de neutraliser leurs effets. Cette méthode est adaptée lorsque les biens sont identiques ou similaires. À ce titre, l’OCDE vise expressément les « produits de base »⁴¹³.

188. **Exigence de comparables** - Selon l’OCDE, la méthode du prix comparable sur le marché libre doit être priorisée aux autres, sous réserve d’identifier des comparables indépendants⁴¹⁴. De ce fait, elle prévaut également concernant les transferts d’incorporels. Lorsque la rémunération de l’incorporel était fondée sur un taux de redevance, telle que pour la concession de licence, la méthodologie consistait à comparer ladite redevance à celle de pleine concurrence⁴¹⁵. L’entreprise devait également s’assurer que les revenus servant de base de calcul auxdits taux soient comparables⁴¹⁶. Néanmoins, l’administration fiscale française a toujours été réticente à appliquer cette méthode s’agissant de biens incorporels. Elle indique

⁴¹² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.15.

⁴¹³ *Ibid.*, § 2.18.

⁴¹⁴ *Ibid.*, § 2.15.

⁴¹⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, § 6.23.

⁴¹⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 417.

qu'eu égard à la difficulté d'identifier des comparables, cette méthode est inappropriée⁴¹⁷. Certains auteurs indiquent qu'aujourd'hui, cette méthode continue d'être utilisée pour les biens incorporels y compris par l'administration fiscale⁴¹⁸. Selon l'OCDE, la difficulté de procéder à des ajustements de comparabilité « ne doit pas conduire à écarter l'éventuelle application de la méthode du prix comparable sur le marché libre »⁴¹⁹. De plus, il est possible d'y adjoindre une autre méthode. Bien que cette méthode ne semble pas adaptée aux incorporels, elle ne doit pas être écartée *de facto*.

Dans le cas de transactions portant sur des contrats de licence, l'identification de comparables externes est possible. En effet, les sociétés cotées aux États-Unis ont l'obligation de fournir en annexe de leurs comptes sociaux des informations sur les contrats de licences importants en cours ou conclus durant l'exercice comptable⁴²⁰. Il peut notamment s'agir d'une description précise ou d'une copie desdits contrats. Ces informations sont regroupées dans des bases de données⁴²¹ accessibles aux entreprises et aux administrations fiscales. Du fait que les sociétés cotées aux États-Unis contractent avec des pays tiers, les bases de données ont un intérêt au niveau international. Pour les incorporels uniques, la difficulté de trouver des comparables demeure.

⁴¹⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéficiaires entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°150.

⁴¹⁸ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 419.

⁴¹⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.17.

⁴²⁰ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 592.

⁴²¹ Securities and Exchange Commission, RoyaltyStat, LexisNexis,...

§2. Les méthodes économiques

189. Dans un contexte d'augmentation exponentielle du nombre de transactions intra-groupe pour lesquelles il n'existe pas de comparable sur le marché libre, l'usage de deux méthodes alternatives se développe. Nous appréhenderons dans un premier temps, la méthode du partage des bénéfices⁴²² (A) et par la suite, la méthode de flux de trésorerie actualisés (B).

A. La méthode du partage des bénéfices

190. L'OCDE et la commission des finances française s'accordent à recommander un recours plus fréquent à la méthode du partage des bénéfices lorsque celle-ci s'avère pertinente au cas d'espèce, sans toutefois la systématiser. Ainsi, il est nécessaire d'en présenter les contours (1), tout en évoquant ses limites (2).

1. Présentation et mise en œuvre

191. Afin d'appréhender la méthode du partage des bénéfices, nous présenterons son fonctionnement (a) ainsi que les transactions justifiant son utilisation (b).

a. La méthodologie

192. **Mécanisme** – La méthode du partage des bénéfices vise à déterminer le bénéfice global issu des transactions intra-groupe. Celui-ci doit être réparti entre les entreprises associées en fonction de critères économiquement valables, de sorte à obtenir une répartition comparable

⁴²² « Profit split » en anglais.

à celle qu’auraient obtenu des entreprises indépendantes réalisant une transaction similaire⁴²³. Il s’agit de déterminer une juste répartition rémunérant les entreprises au regard des fonctions réalisées, des risques supportés et des actifs utilisés.

193. Facteurs de répartition du profit – Le choix des facteurs à utiliser pour le partage des bénéfices ainsi que leur pondération se fait au regard de l’analyse fonctionnelle et du contexte dans lequel les transactions sont réalisées⁴²⁴. Les facteurs les plus souvent utilisés reposent sur les actifs ou le capital, les coûts ou les fonctions. Le facteur coût manque de fiabilité ce qui conduit l’OCDE à le déconseiller dans le cadre de l’évaluation d’un prix de transfert portant sur un actif incorporel. Dans le cadre de certaines transactions, son utilisation reste pertinente pour évaluer les contributions des parties à la création de valeur. À titre d’illustration, un facteur coût de remplacement peut s’avérer intéressant s’agissant de la mise au point d’actifs incorporels utilisés dans le cadre des activités du groupe⁴²⁵. En outre, les coûts de marketing peuvent constituer un facteur pertinent lorsque les publicités génèrent des actifs incorporels uniques et de valeur pour les entités distributrices⁴²⁶.

194. L’OCDE indique que la méthode du partage des bénéfices peut être réalisée sous l’approche d’une analyse par contribution ou d’une analyse résiduelle.

195. Approche par contribution - L’approche par contribution vise à allouer le bénéfice global issu des transactions contrôlées entre les parties⁴²⁷. Celle-ci s’effectue en fonction de la valeur relative des fonctions exercées par les parties, des actifs employés et des

⁴²³ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.114.

⁴²⁴ *Ibid.*, § 2.169.

⁴²⁵ *Ibid.*, § 6.143.

⁴²⁶ *Ibid.*, § 2.181.

⁴²⁷ *Ibid.*, p. 20.

risques supportés. S'il existe des données sur la répartition des bénéfices des entreprises indépendantes placées dans une situation similaire, elles doivent être prises en compte. L'approche visant à déterminer la valeur relative des contributions de chaque partie dépend du cas d'espèce. Le procédé peut notamment consister en l'attribution d'un pourcentage à chaque contribution, au regard de son poids dans la transaction contrôlée et des données de marché.

196. **Approche résiduelle** - L'analyse résiduelle vise à répartir le bénéfice en deux étapes⁴²⁸. Cette approche est adaptée lorsqu'une transaction contrôlée présente à la fois des contributions mesurables de manière fiable et d'autres qui ne le sont pas. Premièrement, une méthode traditionnelle ou la méthode transactionnelle de la marge nette doit être appliquée pour les contributions non-unique pour lesquelles il existe des comparables fiables. Le bénéfice résiduel correspondant aux contributions uniques et de valeur ou fortement intégrées est déterminé par la méthode du partage des bénéfices grâce à l'analyse des contributions susdites. Antérieurement à la version du Guide à l'usage des PME de 2023, l'administration fiscale ne reconnaissait que l'approche du partage des bénéfices résiduels. Étant donné que cette approche nécessite également l'application d'une autre méthode, sa mise en place est lourde. Cela semble justifier le choix de l'administration fiscale de reconnaître son application qu' « en dernier recours »⁴²⁹. Aujourd'hui, l'administration fiscale rejoint davantage les recommandations de l'OCDE puisqu'elle retient les deux approches. Il en découle la possibilité d'utiliser l'approche par contribution, moins contraignante, qui conduit l'administration fiscale à repositionner la méthode du partage des bénéfices.

⁴²⁸ *Ibid.*, p. 21.

⁴²⁹ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°190.

b. Les transactions adaptées

197. La méthode du partage des bénéfices ne nécessite pas d'identifier des comparables sur le marché libre. Elle est généralement privilégiée en leur absence, eu égard à l'impossibilité d'appliquer les méthodes traditionnelles⁴³⁰. Pour autant, elle ne doit pas être érigée comme la méthode appropriée du seul fait de l'absence de comparables⁴³¹. Le corollaire s'avère également vrai puisque la seule présence de comparable ne doit pas exclure *de facto* la possibilité d'appliquer cette méthode. À l'instar des méthodes unilatérales, cette méthode bilatérale étudie la contribution à la création de valeur de chaque partie à la transaction afin de déterminer leur rémunération respective⁴³². Pour faciliter l'identification des transactions dans lesquelles l'application de la méthode du partage des bénéfices est la plus appropriée, l'OCDE a publié, le 26 juin 2018, des indications développées. Ces dernières précisent également les modalités d'application de la méthode⁴³³. Les raisons susmentionnées rendent intéressante l'utilisation de cette méthode dans les trois situations suivantes :

Contributions uniques et de valeurs - La méthode de partage des bénéfices est particulièrement pertinente s'agissant des transactions impliquant des contributions uniques et de valeur. L'OCDE considère que ces dernières sont uniques et de valeur en l'absence de comparables sur le marché libre et lorsque celles-ci représentent un facteur central dans la création de profits réels ou potentiels⁴³⁴. Concrètement, cette méthode peut être utilisée lorsque chaque entité à la transaction apporte « des contributions originales et à forte valeur ajoutée,

⁴³⁰ S. GELIN, « Prix de transfert : BEPS et partage des profits, le feuilleton continue », *Dr. fisc.* 2015, n°10, act. 125.

⁴³¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.143.

⁴³² *Ibid.*, § 2.122.

⁴³³ C. DALI-ALI et M. ZECCA, « Les recommandations de l'OCDE invitent-elles à une banalisation des modèles de partage des profits ? », *O.F.* [en ligne], 5 octobre 2018.

⁴³⁴ *Ibid.*, § 2.130.

soit par l'intermédiaire de fonctions stratégiques ou d'éléments d'actifs incorporels »⁴³⁵. Il peut notamment s'agir de transfert d'actif incorporel partiellement mis au point ou en l'absence de comparables, entièrement mis au point⁴³⁶. On perçoit aisément l'importance du caractère fonctionnel dans l'application de cette méthode. En outre, la difficulté d'identifier des comparables se présente lorsque l'entité partie à la transaction externalise des fonctions « DEMPE » jugées importantes, ce qui rend cette méthode adaptée⁴³⁷. Le terme « unique » peut être source de divergences d'interprétation. Selon C. Dali-Ali et M. Zecca, « si nous prenons l'exemple de l'industrie pharmaceutique, la détention de brevets, catégorie d'actifs incorporels, n'a rien d'exceptionnel ni d'« unique ». Au contraire, si l'on considère un brevet en particulier, il est nécessairement unique, d'où sa protection »⁴³⁸.

Opérations fortement intégrées - La méthode du partage des bénéfiques présente un intérêt dans le cadre de transactions liées à des opérations commerciales hautement intégrées⁴³⁹. L'intégration peut se faire de différentes manières. Les entités peuvent supporter de façon indissociable des fonctions et des risques ou utiliser des actifs en commun⁴⁴⁰. Cela peut également concerner des situations dans lesquelles chaque partie apporte une contribution importante dont la valeur dépend de l'apport de l'autre⁴⁴¹. Étant donné que cette méthode n'est pas fondée sur une analyse de comparabilité, elle s'avère particulièrement pertinente en présence de transactions générant des synergies⁴⁴². Néanmoins, la frontière entre contributions

⁴³⁵ S. GELIN, « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéfiques, meilleure et seule méthode ? », *Dr. fisc.* 2014, n°30, étude 456, § 2.

⁴³⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.132.

⁴³⁷ *Ibid.*, § 6.57.

⁴³⁸ C. DALI-ALI et M. ZECCA, « Méthode prix de transfert du partage des bénéfiques : vers une utilisation accrue ? », *FR Fiscal Social* 41/18, inf. 6, p. 6, § 10.

⁴³⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.126.

⁴⁴⁰ *Ibid.*, § 2.134.

⁴⁴¹ *Ibid.*, § 2.135.

⁴⁴² *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 380.

fortement intégrées et intégrées est à la fois ténue et subjective. C. Dali-Ali et M. Zecca considèrent qu'il faut faire preuve de vigilance et ne pas considérer que toute intégration même importante justifie le recours à la méthode du partage des bénéfices. La nature même du groupe le conduit à intégrer ses opérations afin de créer des synergies ou d'effectuer des économies d'échelle⁴⁴³.

Partage des risques économiques - La méthode du partage des bénéfices peut s'avérer intéressante lorsque les parties à la transaction supportent de concert des risques économiquement significatifs ou les assument séparément lorsqu'ils sont liés⁴⁴⁴. Cela concerne notamment le cas des co-entreprises. À cet égard, le tribunal administratif de Montreuil a jugé que, dans le cadre de transactions impliquant des entités agissant en tant que co-entrepreneurs, la méthode du partage des bénéfices est justifiée⁴⁴⁵. Dans le cadre d'un contrat de licence, lorsque le donneur d'ordre et le licencié supportent de concert un risque économique significatif afférent à l'exploitation, le partage du profit réel est le plus approprié. *A contrario*, lorsque le donneur d'ordre ne supporte pas un tel risque, le partage sera effectué sur le profit anticipé⁴⁴⁶.

2. Les obstacles de la méthode

198. **Obtention d'informations fiables** – Du fait que la méthode du partage des bénéfices résiduels nécessite dans un premier temps l'application d'une méthode fondée sur les comparables, cela fait naître une difficulté. Il n'est pas aisé d'obtenir des informations fiables sur le niveau des bénéfices perçus par des entreprises indépendantes. Afin de pallier cet écueil,

⁴⁴³ C. DALI-ALI et M. ZECCA, « Méthode prix de transfert du partage des bénéfices : vers une utilisation accrue ? », *FR Fiscal Social* 41/18, p. 6, inf. 6, § 14.

⁴⁴⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, §§ 2.139 et 2.140.

⁴⁴⁵ TA Montreuil 1e ch., 14 janvier 2021, n°1812789, Société Engie ; *Deloitte* [en ligne], 10 mai 2021, note. LESPRIT, E et LANGLOIS.

⁴⁴⁶ P. ESCAUT, « Profit split et redevance d'incorporel », *O.F.* [en ligne], 5 octobre 2018.

l'analyse par contribution est pertinente, car elle nécessite des informations sur les contributions réalisées par des entreprises associées. Toutefois, il demeurait des situations dans lesquelles les informations sur une entreprise associée étrangère étaient difficilement accessibles pour l'autre partie à la transaction et l'administration fiscale dont elle relevait. Aujourd'hui, cette problématique perdure, mais sa portée est limitée par la mise en place des déclarations pays par pays⁴⁴⁷. C. Silberztein indique qu'elle observe un mouvement vers la méthode du partage des bénéfices⁴⁴⁸.

199. Normes comptables identiques - La détermination d'un bénéfice global à répartir exige une unicité des normes comptables appliquées aux entreprises associées. En pratique, ces dernières sont généralement situées dans des pays dont les normes comptables divergent. Cela nécessitera de procéder à des retraitements ce qui complexifie la tâche⁴⁴⁹.

200. Choix du bénéfice à répartir - Une autre difficulté tient au choix du bénéfice à répartir. Il est couramment admis que le profit à répartir est un bénéfice d'exploitation. C'est notamment le cas lorsque les risques liés à l'investissement des actifs incorporels sont partagés par les parties à la transaction. Ces dépenses impactent les charges d'exploitation⁴⁵⁰. L'identification des dépenses d'exploitation et la détermination de la part à rattacher à la transaction en cause, peuvent s'avérer délicate⁴⁵¹. Selon la délimitation de la transaction, il est parfois préférable d'utiliser un bénéfice brut auquel seront retranchées les charges liées aux

⁴⁴⁷ S. GELIN, « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéfices, meilleure et seule méthode ? », *Dr. fisc.* 2014, n°30, étude 456, § 6.

⁴⁴⁸ C. SILBERZTEIN et C. DERO, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Dr. fisc.* 2017, n°39, act. 472, § 4.

⁴⁴⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 2.123.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, § 2.163.

⁴⁵¹ *Ibid.*, § 2.123.

fonctions réalisées et aux risques supportés par chaque entité. C'est le cas des aléas impactant le niveau des bénéfices bruts⁴⁵².

201. Estimation du bénéfice réel - Lors de l'application de la méthode du partage des bénéfices, le profit réel à répartir n'est pas connu. De ce fait, la répartition est effectuée sur la base d'une estimation de ce dernier. Étant donné qu'il s'agit d'un bénéfice global, l'approximation des estimations en est amplifiée. Il apparaît donc nécessaire de vérifier que le résultat *ex post* est conforme à la répartition prévue *ex ante*.

202. Bénéfice global – Un écueil découlant de l'utilisation d'un bénéfice global apparaît. Ce bénéfice résulte des transactions intra-groupe et ne correspond donc pas au bénéfice comptable consolidé. Naît de cette divergence une lourdeur administrative puisque pour déterminer les prix de transfert, il faudra systématiquement calculer le bénéfice global⁴⁵³.

203. Subjectivité des clefs de répartition – Concernant le choix des clefs de répartition du bénéfice, il présente nécessairement une part de subjectivité⁴⁵⁴. Dans le cas de l'analyse par contribution, la pondération de chaque contribution induit une forme de partialité. Cette subjectivité offre à l'administration fiscale la possibilité de contester le prix de transfert déterminé entre les parties. Les entreprises doivent être vigilantes et garder à l'esprit que lorsque l'administration fiscale française applique cette méthode, elle choisit généralement des clefs de

⁴⁵² *Ibid.*, § 2.163.

⁴⁵³ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 355.

⁴⁵⁴ *Ibid.*

répartition⁴⁵⁵ qui mettent davantage en évidence l'aspect fonctionnel par rapport aux actifs utilisés et risques assumés⁴⁵⁶.

204. Compte tenu des éléments exposés précédemment, la méthode du partage des bénéfiques est peu utilisée au regard du nombre de transactions intra-groupe⁴⁵⁷. Les administrations fiscales ont davantage tendance à l'utiliser dans un objectif de vérification des prix plutôt que pour les déterminer⁴⁵⁸. Néanmoins, l'administration fiscale française utilise cette méthode dans le cadre d'accord préalable afin de fixer les prix⁴⁵⁹.

B. La méthode des flux de trésorerie actualisés

205. **Évolution** – Dans la version de 2010 des principes directeurs, l'OCDE évoquait la possibilité pour les transactions portant sur des incorporels de déterminer le prix de transfert « sur la base des avantages attendus »⁴⁶⁰ de celui-ci. Cette organisation soulignait à titre d'exemple que le calcul de la valeur actualisée nette faisait implicitement référence à la méthode des flux de trésorerie actualisés. En centrant la détermination du prix de transfert sur les « avantages attendus », l'OCDE semblait indiquer qu'il s'agissait d'une méthode unilatérale, devant être menée du seul point de vue du concédant⁴⁶¹. Pour illustrer son propos, elle donnait un exemple concernant une société qui cède une licence à une entreprise liée. Il s'agissait là de

⁴⁵⁵ Coût salarial, nombre d'employés,...

⁴⁵⁶ S. GELIN, « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéfiques, meilleure et seule méthode ? », *Dr. fisc.* 2014, n°30, étude 456, § 7.

⁴⁵⁷ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 447.

⁴⁵⁸ S. GELIN, « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéfiques, meilleure et seule méthode ? », *Dr. fisc.* 2014, n°30, étude 456, § 8.

⁴⁵⁹ *Ibid.*, § 7.

⁴⁶⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, § 6.20.

⁴⁶¹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 432.

comparer la valeur actualisée nette des flux de trésorerie susceptible d’être générée par cette cession, à une vente effectuée dans une situation comparable sur le marché libre⁴⁶². Cela permettait de fixer un intervalle de taux de redevance de pleine concurrence qui correspondait à une rémunération acceptable par le concédant. L’OCDE ne donnait pas de clefs permettant d’encadrer la réalisation de cette méthode, ce qui était source d’insécurité juridique pour les contribuables. L’administration fiscale profitait de cette imprécision pour remettre en cause le prix de transfert déterminé par les parties. Depuis le rapport sur les actions 8 à 10 du projet BEPS de 2015, l’OCDE reconnaît explicitement l’utilisation de méthodes financières telle que la méthode des flux de trésorerie actualisées, en l’absence de comparables sur le marché libre⁴⁶³. De nos jours, cette approche est la plus utilisée dans le cadre de ventes isolées de propriété intellectuelle, en l’absence de comparables⁴⁶⁴.

206. **Mécanisme** – La méthode des flux de trésorerie actualisés consiste à déterminer la valeur d’un incorporel par rapport à une estimation prévisionnelle des flux de trésorerie qu’il est susceptible de produire⁴⁶⁵. Elle peut être utilisée seule ou dans le cadre d’une méthode traditionnelle ou transactionnelle⁴⁶⁶. Afin d’estimer la valeur de l’incorporel, l’entreprise doit considérer les caractéristiques économiques de la transaction et notamment les risques liés. Aujourd’hui, l’OCDE exprime clairement qu’il s’agit d’une analyse bilatérale. Celle-ci doit être

⁴⁶² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, p. 401, exemple 3.

⁴⁶³ *Op. cit.*, OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015*, § 6.153.

⁴⁶⁴ B. HEIDECKE, M.C. HÜBSCHER, R. SCHMIDTKE and M. SCHMITT (Dir.), *Intangibles in the World of Transfer Pricing : Identifying - Valuing – Implementing*, 1^e éd., Springer International Publishing, 2021, p. 464.

⁴⁶⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l’OCDE applicables en matière de prix de transfert à l’intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.157.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, § 6.162.

menée auprès de chaque partie à la transaction et les résultats ainsi obtenus permettent l'établissement d'un intervalle de pleine concurrence⁴⁶⁷.

207. **Prérequis** – La mise en œuvre de cette méthode nécessite « de disposer de données fiables et réalistes en matière de prévisions financières, de taux de croissance, de taux d'actualisation, de durée d'utilité des actifs incorporels et d'effets fiscaux de la transaction »⁴⁶⁸.

208. **Flux de trésorerie ou flux de revenus** – L'OCDE reconnaît la possibilité de fonder les prévisions non pas sur les flux de trésorerie, mais sur les flux de revenus⁴⁶⁹.

209. **Vigilance** – En mentionnant l'utilisateur de techniques d'évaluation financière pour les actifs incorporels, l'OCDE reconnaît que les évaluations comptables permettent une évaluation fiable de la valeur du bien⁴⁷⁰. Cependant, l'incorporel en matière de prix de transfert diverge de la notion d'incorporel au sens comptable. La prudence est donc de mise dans l'estimation de la valeur.

210. **L'horizon explicite ou implicite et la valeur terminale** – La question de la période temporelle des prévisions est source de discussions entre l'administration fiscale et les contribuables⁴⁷¹. À ce sujet, l'OCDE est venue préciser que les prévisions sont couramment fondées sur les flux de trésorerie générés par l'incorporel durant sa durée d'utilité. Étant entendu que celle-ci correspond souvent à sa durée de protection juridique⁴⁷². Autrement dit, seule

⁴⁶⁷ *Ibid.*, § 6.157.

⁴⁶⁸ *Ibid.*

⁴⁶⁹ *Ibid.*

⁴⁷⁰ *Ibid.*, § 6.155.

⁴⁷¹ C. DALI-ALI et A.-C. CIXOUS, « La valorisation des actifs incorporels : des précisions techniques apportées par l'OCDE », *FR Fiscal Social* 49/18, p. 8, inf. 8, § 19.

⁴⁷² *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.175.

l'exploitation de l'incorporel permet de générer des flux de trésorerie. Comme le souligne l'OCDE, cette approche n'est pas universelle et peut parfois être inadaptée. De ce fait, l'utilisation de la valeur finale semble être érigée comme une exception, lorsque l'incorporel génère toujours des flux de trésorerie après expiration de sa durée de protection juridique⁴⁷³. Cela concerne l'utilisation d'incorporel rentrant dans le processus de création ou d'amélioration d'autres incorporels.

211. Taux de croissance et taux d'actualisation – L'OCDE invite les contribuables à faire preuve de vigilance quant à la fixation du taux de croissance et du taux d'actualisation. Elle déconseille l'utilisation systématique d'un taux de croissance fixe et d'un taux d'actualisation calculé selon la méthode du coût moyen pondéré du capital. S'agissant du taux d'actualisation, il considère « la valeur temps de l'argent et les risques ou incertitudes relatifs aux flux de trésorerie prévisionnels »⁴⁷⁴. Autrement dit, celui-ci doit être déterminé au regard du cas d'espèce. En pratique, lorsque ce taux excède 35 %, les praticiens ont recours à une autre méthode⁴⁷⁵. La vigilance quant à la détermination du taux d'actualisation est d'autant plus nécessaire qu'une légère modification de celui-ci impacte fortement l'évaluation de l'actif incorporel.

212. Documentation - Dans leur documentation de prix de transfert, les entreprises doivent expliquer le processus qui leur a permis d'évaluer l'incorporel et en défendre le caractère raisonnable⁴⁷⁶. En outre, elles doivent garder à l'esprit le caractère instable des

⁴⁷³ *Ibid.*, § 6.176.

⁴⁷⁴ *Ibid.*, § 6.170.

⁴⁷⁵ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 33.

⁴⁷⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.160.

prévisions. Elles ont donc tout intérêt à adjoindre à leur documentation, une analyse de la sensibilité des paramètres aux changements ainsi que leurs effets⁴⁷⁷.

Section 2. L'approche de l'OCDE spécifique aux incorporels difficiles à évaluer

213. Au regard des difficultés d'évaluer certains incorporels, l'OCDE recommande une approche spécifique. Il est important d'en étudier le champ d'application, à la fois au regard des actifs incorporels dont l'évaluation est très incertaine (§1) et de ceux qui sont difficilement valorisables (§2).

§1. Actifs incorporels dont l'évaluation est très incertaine

214. Comme pour les autres transactions, les transferts d'actifs incorporels (ou de droits afférents) dont l'évaluation est très incertaine au moment de la transaction, doivent respecter le principe de pleine concurrence. Le contribuable doit étudier la façon dont des entreprises indépendantes, se trouvant dans une situation comparable, auraient procédé.

215. **Différents risques** – Pour ce type de transactions, l'OCDE a identifié trois classes de risques :

- Les risques suffisamment prévisibles, pour lesquels le prix de transfert est déterminé sur le fondement des avantages économiquement attendus de l'utilisation de l'incorporel,
- Les risques insuffisamment prévisibles, qui exigent une prudence de la part des entreprises⁴⁷⁸. Ces dernières prévoient généralement au moment de la transaction, une

⁴⁷⁷ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 32.

⁴⁷⁸ C. DALI-ALI et A.-C. CIXOUS, « La valorisation des actifs incorporels : des précisions techniques apportées par l'OCDE », *FR Fiscal Social* 49/18, p. 8, inf. 8.

- clause d'ajustement du prix de transfert afin de se prémunir de la réalisation d'un événement de ce type ou des paiements conditionnés à l'atteinte de seuils financiers⁴⁷⁹,
- Les risques imprévisibles, qui sont ceux dont la matérialisation est peu probable. Dans ce cas de figure, l'OCDE considère que des entreprises peuvent modifier leurs prix de transfert sous réserve d'établir que des entreprises indépendantes procéderaient à « une renégociation du prix d'un commun accord et à leur avantage mutuel »⁴⁸⁰. Elle illustre cette situation avec l'arrivée d'un substitut sur le marché entraînant une modification des facteurs économiques ayant permis de fixer la rémunération⁴⁸¹.

216. **Ajustement du prix de transfert** ⁴⁸² – L'administration fiscale est en droit de procéder à un ajustement du prix de transfert d'actifs incorporels dont l'évaluation est incertaine. Pour y parvenir, elle doit démontrer que des comparables indépendants y ont également procédé.

§2. Actifs incorporels difficilement valorisables

217. En raison de l'amélioration de l'actif incorporel au fil du temps, de l'évolution de la position de l'entreprise sur son marché ainsi que l'émergence de nouveaux marchés, l'incertitude s'accroît quant aux revenus susceptibles d'être tirés de l'exploitation de celui-ci⁴⁸³. Face à ce constat, de nombreux incorporels peuvent être qualifiés de difficilement valorisables. Afin de pallier cette difficulté, depuis l'action 8 du projet BEPS, l'OCDE recommande aux

⁴⁷⁹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.183.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, § 6.184.

⁴⁸¹ *Ibid.*

⁴⁸² *Ibid.*, § 6.185.

⁴⁸³ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 14.

administrations fiscales une approche spécifique pour évaluer les actifs incorporels difficiles à évaluer (A) mais qui ne s'applique pas dans toutes les situations (B).

A. Le résultat *ex post* : présomption de la conformité du prix *ex ante*

218. **Définition** – L'OCDE définit les actifs incorporels difficiles à valoriser comme des « actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment du transfert entre des entreprises associées, il n'existe pas de comparables fiables et au moment de la conclusion de la transaction, les prévisions des flux de trésorerie ou de revenus futurs susceptibles d'être tirés de l'actif incorporel transféré ou les hypothèses utilisées pour évaluer l'actif incorporel sont très incertaines, et rendent difficile la prévision du niveau de réussite finale de l'actif incorporel au moment du transfert. »⁴⁸⁴. C'est notamment le cas lorsqu'un accord de répartition des coûts a été conclu. Également, lorsque les incorporels sont en cours de développement ou sont intégrés à d'autres⁴⁸⁵.

219. **Asymétrie d'information** - Lors de la fixation du prix de transfert par les parties, l'administration fiscale n'a pas accès aux éléments pertinents à considérer afin de valoriser l'incorporel⁴⁸⁶. Cette asymétrie d'information est au désavantage de l'administration fiscale et génère de l'insécurité juridique pour les entreprises. Cela s'amplifie d'autant plus que l'incorporel est en cours de création⁴⁸⁷. Afin de pallier cette difficulté, l'administration fiscale peut utiliser le résultat *ex post* comme présomption de la conformité du prix *ex ante*, au principe

⁴⁸⁴ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.189.

⁴⁸⁵ *Ibid.*, § 6.190.

⁴⁸⁶ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 10.

⁴⁸⁷ *Ibid.*

de pleine concurrence⁴⁸⁸. À cet effet, l'administration fiscale ne peut se positionner qu'avec les mêmes éléments que ceux dont les parties étaient en mesure de considérer au moment de la fixation du prix *ex ante*. Elle est en droit de rectifier le prix de transfert lorsque le résultat *ex post* varie à la hausse ou à la baisse de plus de 20 % par rapport au résultat *ex ante*. Ce seuil de tolérance permet de sécuriser la situation des entreprises quant aux incertitudes prévisionnelles afférentes aux incorporels. D'autant plus qu'une différence de prix peut être due à une mauvaise appréciation des risques, ce qui est souvent le cas s'agissant des actifs incorporels difficiles à valoriser. Ce seuil semble être reconnu par les juges français. Dans une décision « Société Rexel Développement » de 2014, la cour administrative d'appel de Versailles a considéré qu'un écart de 17,5 % entre le prix de cession et la valeur vénale obtenue par l'administration fiscale ne constitue pas une différence significative⁴⁸⁹. À ce jour, l'approche *ex post* n'est pas reconnue. Pour la valorisation d'un brevet au moment de son acquisition, la Haute juridiction⁴⁹⁰ indique que celui-ci ne peut pas être évalué rétrospectivement par rapport aux profits qu'il a réellement généré. Cependant, des éléments intervenus après l'achat peuvent constituer une preuve permettant de confirmer l'évaluation de l'incorporel. Certains auteurs estiment que cette solution est transposable aux prix de transfert⁴⁹¹. Néanmoins, la cour administrative d'appel de Lyon⁴⁹² a récemment refusé que l'administration fiscale fixe la valeur d'un brevet rétrospectivement par rapport à l'évolution du chiffre d'affaires de la société. En l'espèce, il s'agissait d'un brevet dont le prix de transfert avait été déterminé en fonction du profit que l'acquéreur pouvait attendre de son exploitation. Ce refus d'appréciation du résultat *ex post* se

⁴⁸⁸ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.192.

⁴⁸⁹ CAA Versailles, 3e ch., 4 novembre 2014, n°13VE00011, ministre c/ Société Rexel Développement ; *Dr. fisc.* 2015, n°24, étude 396, chron. Claire ACARD.

⁴⁹⁰ CE, 9^e et 8^e ss-sect., 16 mars 1990, n°41.059, Société Ford-France ; *Dr. fisc.* 1990, n°42, comm. 1886.

⁴⁹¹ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 28.

⁴⁹² CAA Lyon, 2^e ch., 24 février 2015, n°12LY02006.

fonde sur le fait que cela déroge à la théorie du contrat régulièrement formé. Ce faisant, cela génère une insécurité juridique pour les entreprises⁴⁹³.

220. Présomption simple - La présomption est simple et peut donc être battue en brèche par le contribuable sous réserve de sa démonstration.

221. Difficultés de l'approche – Le concept même de cette approche qui vise à reconstituer le comportement réel des parties présente des difficultés. Il peut être difficile pour certaines juridictions d'appliquer l'approche spécifique aux actifs incorporels difficiles à valoriser, notamment en raison de délais de vérification ou de prescription plus courts que ceux nécessaires à l'obtention du résultat *ex post*. Face à ce constat, l'OCDE recommande aux juridictions d'ajuster leur législation en modifiant leur délai de prescription ou en instaurant à l'égard des entreprises une obligation d'informer l'administration fiscale lors de la réalisation d'une transaction impliquant un actif incorporel difficile à valoriser⁴⁹⁴. En outre, l'administration fiscale pourrait remettre en cause une évaluation *ex ante* alors même que les parties n'auraient pas pu raisonnablement anticiper la survenance de certains événements (modification de la stratégie de l'entreprise suite à une réorganisation du groupe, soudaine inversion du marché concerné par l'incorporel développé, ...) ⁴⁹⁵. Certaines transactions peuvent impliquer plusieurs actifs incorporels difficiles à valoriser, hautement synergiques notamment dans le domaine de l'économie numérique⁴⁹⁶.

⁴⁹³ T. WILHELM, « Retour sur les nouveautés en matière de prix de transfert : l'accalmie avant la tempête? », *REIDF* 2022, n°2022/3, p. 362.

⁴⁹⁴ OCDE, *Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser, Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 8* [en ligne], Paris, 2018, § 15.

⁴⁹⁵ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 10.

⁴⁹⁶ *Ibid.*, § 16.

B. Les exceptions à la mise en œuvre de l'approche

222. L'OCDE a prévu quatre exceptions à l'approche spécifique aux actifs incorporels difficiles à valoriser qui s'appliquent en l'absence d'asymétrie d'information entre les entreprises et les administrations fiscales. La première concerne les situations dans lesquelles le contribuable parvient à démontrer que le prix obtenu au moment de la transaction repose sur des éléments factuels établissant que la différence significative constatée résulte d'un événement imprévisible (catastrophe naturelle⁴⁹⁷, ...). Il doit documenter ses allégations et peut à ce titre s'appuyer sur une étude de marché⁴⁹⁸. À cet effet, l'entreprise doit communiquer les informations détaillées dont elle s'est servi pour déterminer le prix *ex ante*. Il peut notamment s'agir d'événements raisonnablement prévisibles ainsi que les risques et leur probabilité de matérialisation. La deuxième concerne les hypothèses dans lesquelles le résultat *ex post* ne varie pas à la hausse ou à la baisse de plus 20 % par rapport au résultat *ex ante*. La troisième s'applique aux situations dans lesquelles un accord préalable bilatéral ou multilatéral en matière de prix de transfert a été conclu entre les administrations fiscales des parties contractantes. L'administration fiscale française ne pourra donc pas remettre en question le résultat *ex ante*. Il s'agit d'une pratique courante, car en 2020, la France en a signé 11⁴⁹⁹. Néanmoins, cette sécurité demeure relative dans la mesure où, contrairement à l'action 14 du projet BEPS, l'administration fiscale française refuse d'admettre la rétroactivité de l'accord préalable en matière de prix de transfert⁵⁰⁰. Pour finir, la quatrième concerne des situations dans lesquelles

⁴⁹⁷ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.194.

⁴⁹⁸ A. GUILLEMONAT, G. LOITRON et T. TRANCART, « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202, § 15.

⁴⁹⁹ DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit* [en ligne], 2020, p. 15.

⁵⁰⁰ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, n°220.

« une durée de commercialisation de 5 ans s'est écoulée après l'année au cours de laquelle l'actif incorporel difficile à valoriser a généré pour la première fois des revenus d'une partie non liée pour le cessionnaire et pendant cette période de commercialisation, une différence significative entre les prévisions financières et les résultats réels (...) n'a pas excédé de plus de 20 % les prévisions pour cette période »⁵⁰¹.

Chapitre 2. La liberté contractuelle dans la mise à disposition des incorporels

223. Les multinationales ont le choix entre plusieurs stratégies concernant l'utilisation d'un incorporel. Si dans le passé la cession était couramment utilisée, ce n'est plus forcément le cas actuellement. Cette dernière constitue une opération imposable générant une plus-value pour le cédant. Quant au cessionnaire, il ne pourra, dans le meilleur des cas, réduire sa charge fiscale que par le biais d'un amortissement⁵⁰². Aujourd'hui, les multinationales, dans leur recherche d'optimisation fiscale et de rationalisation des ressources tendent vraisemblablement à privilégier une mise à disposition intra-groupe des incorporels. Cela peut se faire dans le cadre d'un contrat de concession de licence (Section 1) ou par le biais d'un accord de répartition des coûts⁵⁰³ (Section 2).

⁵⁰¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 6.193.

⁵⁰² *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 499.

⁵⁰³ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, n°220.

Section 1. L'organisation et les modalités de rémunération du contrat de licence

224. Le contrat de licence est un « contrat par lequel le titulaire d'un droit de propriété industrielle (brevet, marque, dessin ou modèle) concède à un tiers, en tout ou en partie, la jouissance de son droit d'exploitation, gratuitement ou à titre onéreux, moyennant le paiement de redevances ou *royalties* »⁵⁰⁴. Les groupes peuvent utiliser les systèmes de licences selon une approche centralisée ou décentralisée (§1). Les redevances dues contractuellement peuvent être difficiles à appréhender (§2).

§1. Le système de licence : une approche centralisée ou décentralisée

225. Le système de licence permet d'adapter la gestion de l'utilisation de l'incorporel à la situation d'espèce et notamment en fonction du marché d'implantation⁵⁰⁵. Deux systèmes s'offrent aux groupes.

226. **Système centralisé** – Dans le cadre d'un système de licence centralisé, une entité du groupe (entité centralisatrice) conclut des contrats de R&D avec des entités qui lui sont liées. L'entité centralisatrice supporte les risques et les coûts financiers afférents à la R&D réalisée par les entités liées. Celle-ci rémunère les prestataires de services de développement sur la base de la méthode des coûts majorés. En contrepartie, l'entité centralisée détient la propriété juridique et économique de l'incorporel résultant de la R&D⁵⁰⁶. Par la suite, celle-ci est amenée à conclure des contrats de licence avec d'autres entités du groupe (entité de

⁵⁰⁴ *Op. cit.*, S. GUINCHARD et T. DEBARD (Dir.), *Lexique des termes juridiques*, p 281.

⁵⁰⁵ J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal* 2000, Vol. 48, n°4, p. 1091.

⁵⁰⁶ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, §§ 453 et 467.

production, de distribution). Cela permet à ces dernières d'utiliser l'incorporel en contrepartie d'une redevance⁵⁰⁷. Cette approche est davantage adaptée dans le cadre de projet de R&D lorsqu'aucun incorporel n'est préexistant. Le contraire entraînerait des coûts fiscaux importants pour l'entité centralisatrice. Elle serait tenue d'acquérir l'incorporel ou d'obtenir une licence lui octroyant le droit d'utilisation⁵⁰⁸.

227. Système décentralisé - Dans le cadre d'un système de licence décentralisé, chaque entité du groupe finance ses dépenses de R&D et détient la propriété de l'incorporel qui en résulte. Il s'agit d'un système de licence croisé dans lequel chaque entité octroie une licence d'utilisation de l'incorporel dont elle est propriétaire aux autres entités⁵⁰⁹.

§2. La prudente détermination du montant des redevances

228. Les redevances constituent les sommes d'argent versées de façon récurrente au titulaire d'un droit de propriété industrielle en échange de l'obtention du droit d'utilisation et d'exploitation de l'incorporel.

229. Approche juridique versus approche prix de transfert - Dans l'approche juridique classique, l'entité qui concède les droits d'usage à une autre entité, qu'elle soit propriétaire ou titulaire de droits de jouissance, peut percevoir une rémunération à ce titre. En effet, il y a une décorrélation entre la redevance perçue et le niveau d'investissement réalisé pour valoriser le droit ainsi que les risques afférents à son exploitation. *A contrario*, dans

⁵⁰⁷ J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, Vol. 48, n°4, p. 1091.

⁵⁰⁸ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 468.

⁵⁰⁹ *Ibid.*, § 469.

l'approche de prix de transfert, c'est le fait de supporter les dépenses et les risques liés à l'exploitation de l'incorporel qui ouvrent droit à percevoir une rémunération⁵¹⁰.

230. **Taux de redevance** – Les redevances doivent être fixées contractuellement. Il est couramment admis que les redevances de concession d'utilisation d'un incorporel sont calculées en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires ou de la marge réalisée par l'entreprise utilisatrice. Le taux ainsi déterminé doit être conforme au principe de pleine concurrence. Concernant la concession de marque, les taux de redevances sont glissants alors que dans le passé, ils étaient fixes⁵¹¹. À titre d'illustration, ces derniers doivent notamment prendre en compte :

- Les taux généralement pratiqués dans le secteur d'activité concerné,
- Les caractéristiques contractuelles (durée de concession, droit ou non d'exclusivité, éventuelle limitation géographique),
- La nature de la concession de la marque (isolée ou associée à d'autres incorporels),
- L'estimation des bénéfices futurs découlant du contrat pour les deux parties (concedant et concessionnaire)⁵¹².

Afin de protéger le concedant, il est recommandé que le contrat stipule une durée d'utilisation de l'incorporel limitée dans le temps, la variabilité des redevances en fonction des bénéfices ainsi qu'une clause de réajustement de ces dernières⁵¹³. À ce jour, la fixation des redevances de marque tend à considérer la profitabilité globale de cette dernière. Le Conseil d'État considère que la valeur d'usage d'une marque doit être appréciée au regard du marché et varie au fil du

⁵¹⁰ S. GELIN et A. GENDREAU, « De quelques idées reçues sur la fiscalité des incorporels », *BF* 8-9/08, § 4.

⁵¹¹ C. SILBERZTEIN et C. DERO, « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Dr. fisc.* 2017, n°39, act. 472, § 5.

⁵¹² P. GUÉRET, « Les prix de transfert relatifs aux marques : un nouveau défi pour les directeurs fiscaux ? », *Les Nouvelles Fiscales*, 1 octobre 2006, n°965.

⁵¹³ *Ibid.*

temps⁵¹⁴. Le montant des redevances fluctuent selon la notoriété de cette dernière⁵¹⁵. Toutefois, les juges du fond considèrent que la notoriété d'une marque sur un territoire donné n'est pas de nature à détériorer toute sa valeur pour la conception de produits sur un nouveau secteur d'activité⁵¹⁶.

231. Vigilance de l'administration fiscale - Les juridictions fiscales sont particulièrement vigilantes s'agissant de la détermination des redevances. Les multinationales peuvent utiliser ce biais comme un moyen de transférer des bénéfices à l'étranger. Il en résulte que l'entreprise française devra s'attacher à démontrer à l'administration fiscale, la légitimité des redevances versées ainsi que leur conformité à une rémunération dite normale, au regard des services réalisés par l'entité étrangère⁵¹⁷. Afin d'apprécier la normalité de la rémunération, une analyse de comparabilité est nécessaire. L'administration fiscale française conditionne la déductibilité des redevances. Le bénéfice net de l'entité française doit être au moins égal à celui réalisé par une entreprise française réalisant une activité comparable et qui inclus les services justifiant le paiement desdites redevances. Cependant, la rémunération doit être appréciée à l'aune de la situation d'espèce et doit prendre en compte les avantages directs et indirects que s'octroient les entreprises liées⁵¹⁸.

⁵¹⁴ CE, 3e et 8e ss-sect., 7 novembre 2005, n°266436 et 266438, Société Cap Gemini ; *RJF* 1/06, n°17, chron. E. GLASER.

⁵¹⁵ A. PÉRIN-DUREAU et P. NEAU-LEDUC, « Un an de fiscalité de la propriété intellectuelle et de l'incorporel », *Revue Communication Commerce électronique*, décembre 2014, n°12, chron.11, § 9.

⁵¹⁶ CAA Versailles, 1e ch., 18 février 2014, n°11VE03460, Nestlé Entreprises SAS ; *Dr. fisc.* 2014, n°39, comm. 550, note C. SILBERZTEIN et B. GRANEL : L'AF contestait le montant des redevances versées par une entreprise française à une entité étrangère associée, pour l'utilisation de la marque Nestlé afin de commercialiser de l'eau. L'AF soutenait que la marque n'avait aucune notoriété dans ce secteur. Les juges ont considéré que celle-ci bénéficiait en France d'une notoriété.

⁵¹⁷ BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-20, n°170.

⁵¹⁸ *Ibid.*, n°210.

Section 2. Le fonctionnement de l'accord de répartition des coûts

232. À la fin du XIX^{ème} siècle, une étude portant sur la conclusion d'un contrat « cost sharing » (accord de répartition des coûts) afin de rémunérer la recherche, a été menée avec plusieurs pays européens⁵¹⁹. Celle-ci avait révélé que ces derniers considéraient comme acceptable la conclusion d'un tel contrat⁵²⁰. À ce jour, l'accord de répartition des coûts perdure. De ce fait, il est nécessaire d'en définir la notion et le type de transaction impliquant un incorporel, dans lequel il est généralement utilisé (§1). Les contributions apportées par les entités qualifiées de membres à l'accord, peuvent être protéiformes et nécessitent une valorisation (§2).

§1. La structure organisationnelle de l'accord

233. L'accord de répartition des coûts est défini par l'OCDE comme étant « un engagement contractuel qui permet à des entreprises industrielles ou commerciales de partager les contributions et les risques impliqués dans le développement, la production ou l'obtention en commun d'actifs incorporels, d'actifs corporels ou de services, étant entendu que l'on attend de ces actifs incorporels, ces actifs corporels ou ces services qu'ils génèrent des bénéfices pour les entreprises individuelles de chacun des participants »⁵²¹. L'organisation internationale différencie les accords de répartition des coûts de services, des accords de répartition des coûts de développement. Cette dernière catégorie est relative à la mise au point, à la production ou à l'acquisition d'actifs corporels ou incorporels⁵²². Ainsi, ce type d'accord permet aux groupes

⁵¹⁹ Belgique, Pays-Bas, Italie, Espagne, Allemagne, Angleterre, France.

⁵²⁰ D. SIMONIN, « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue internationale de droit comparé*, juin 1995, vol. 47, n° 2, p. 441.

⁵²¹ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 8.3.

⁵²² *Ibid.*, § 8.10.

d'éviter de devoir céder ou concéder à des entreprises liées des licences d'utilisation de l'incorporel élaboré⁵²³. Il s'agit d'un accord écrit dont la durée peut être limitée à la réalisation de travaux particuliers de R&D. La France n'ayant pas pris position concernant l'accord de répartition des coûts, il est nécessaire de se référer aux recommandations de l'OCDE.

234. **Trois situations** – On retrouve les accords de répartition des coûts portant sur des actifs incorporels essentiellement dans trois situations⁵²⁴ :

- Lorsque le droit en cours de développement sera exploitable par des entreprises liées situées dans des territoires fiscaux différents. Cela concerne notamment le secteur pharmaceutique qui doit conformer ses produits aux réglementations locales,
- Lorsque les groupes ambitionnent d'améliorer leur activité. Grâce à la répartition des dépenses de développement entre les entités, l'accord permettra une diminution des coûts de mise à point,
- Lorsque les entités souhaitent effectuer un partage de technologie créée individuellement.

§2. Les contributions apportées par les membres partis à l'accord

235. Dans le cadre d'un accord de répartition des coûts, les entités participantes apportent des contributions devant être valorisées. De plus, il arrive parfois qu'un versement correspondant à un paiement compensatoire soit nécessaire (B). Au préalable, il est essentiel de définir les conditions de participation des entités à un tel accord (A).

⁵²³ *Ibid.*, § 8.7.

⁵²⁴ O. MARICHAL et T. SCHMITT, « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Dr. fisc.* 2003, n° 48, étude 43, § 16.

A. Les participants

236. La participation d'une entreprise associée à un accord de répartition des coûts n'est admise que sous condition. Celle-ci doit pouvoir raisonnablement espérer retirer des revenus ou des droits portants sur l'incorporel développé dans le cadre dudit accord. À défaut, elle sera requalifiée en prestataire de services⁵²⁵. L'action 8 du projet BEPS est venue ajouter une condition relative aux risques. Il en résulte qu'une entité est membre d'un accord de répartition des coûts sous réserve qu'elle supporte un risque lié à l'accord, qu'elle le contrôle et dispose de la capacité de l'assumer financièrement. Cela s'apprécie par rapport à la possibilité de décider d'assumer ou non un risque ainsi que des modalités afférentes⁵²⁶. Les participants ont la possibilité d'externaliser des fonctions relatives aux travaux menés dans le cadre de l'accord, à des entités qui n'y participent pas. Toutefois, une entité membre de l'accord doit exercer le contrôle des fonctions externalisées⁵²⁷.

B. L'apport de contributions et le paiement compensatoire

237. **Forme des contributions** – Dans le cadre d'un accord de répartition des coûts, les membres apportent des contributions pouvant prendre différentes formes. Il peut s'agir de la réalisation d'activité de R&D, d'apport d'actif préexistant ou de paiement⁵²⁸. L'apport d'incorporel préexistant ne constitue pas un transfert de propriété, mais une mise à disposition, avec en contrepartie une redevance gratuite⁵²⁹.

⁵²⁵ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 8.14.

⁵²⁶ *Ibid.*, § 8.15.

⁵²⁷ *Ibid.*, § 8.17.

⁵²⁸ *Ibid.*, § 8.24.

⁵²⁹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 487.

238. **Évaluation des contributions** – Les contributions apportées doivent être évaluées. La part contributive de chaque membre est déterminée proportionnellement aux bénéfices que ce dernier escompte percevoir⁵³⁰. Cette portion de bénéfices peut être calculée à l'aide d'une clef de répartition (chiffre d'affaires, nombre d'employés, profits, nombre d'unités utilisées ou vendues, ...) ⁵³¹. Pour que le bénéfice reçu corresponde à la part de la contribution apportée, l'accord doit prévoir des ajustements. Ces derniers permettent de tenir compte d'éventuels changements de situation et de procéder, le cas échéant, à une modification de la clef de répartition⁵³². C'est dans une volonté d'aligner le lieu d'imposition des prix de transfert avec le lieu de création de valeur, que les accords de répartition des coûts ont été modifiés par l'action 8 du projet BEPS. Il en résulte que les contributions apportées ne doivent plus être appréciées par rapport à leur coût, mais à leur valeur. Cette modification vise à assurer que les multinationales n'utilisent plus les accords de répartition des coûts à des fins de délocalisation des actifs incorporels⁵³³. Afin de déterminer les contributions apportées dans le cadre du développement d'un actif incorporel, une analyse fonctionnelle « DEMPE » doit être réalisée⁵³⁴. Il s'agit donc de tenir compte dans la valorisation, des apports de l'entité qui supporte et contrôle les risques liés auxdits travaux⁵³⁵. L'OCDE précise que la valeur de ces derniers doit être conforme au principe de pleine concurrence⁵³⁶. Pour la déterminer, des méthodes fondées sur les coûts peuvent être utilisées. L'OCDE les déconseille dans le cadre

⁵³⁰ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 8.5.

⁵³¹ *Ibid.*, § 8.19.

⁵³² *Ibid.*, § 8.22.

⁵³³ É. FOUREL, « Projet BEPS : réconcilier création de valeur et juste répartition des bénéfices grâce aux raffinements des actifs incorporels », *FR Fiscal Social* 10/16, p. 6, inf. 5, § 15.

⁵³⁴ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 104.

⁵³⁵ A. LE BOULANGER et S. GELIN, « BEPS - Actions 8-10 : à la recherche de la valeur créée », *REIDF*, octobre 2016, n° 4, p. 442.

⁵³⁶ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 8.25.

d'accord de répartition des coûts portant sur le développement d'incorporel. En effet, elles ne permettent pas d'obtenir de résultat fiable⁵³⁷.

239. **Paiement compensatoire** – Lorsqu'il apparaît que la proportion des contributions apportées par une partie est inférieure à ce qui était prévu, elle doit s'acquitter d'un paiement compensatoire. Il s'agit de rééquilibrer les proportions des contributions⁵³⁸. De plus, une modification dans les participants à l'accord entraîne *de facto* une ventilation différente des bénéfices escomptés. Il en résulte qu'un paiement d'entrée ou de sortie doit être versé afin d'indemniser les membres. Un nouvel entrant pourra retirer immédiatement des droits sur ce qui a été développé en amont, sans y avoir contribué. À l'inverse, une entité sortante devra généralement abandonner la jouissance de ses droits aux autres participants et ne pourra percevoir les bénéfices de ses contributions⁵³⁹. Ces paiements compensatoires permettent donc d'assurer la conformité de l'accord de répartition des coûts au principe de pleine concurrence malgré l'évolution de la structure de ce dernier⁵⁴⁰.

Section 3. Étude comparative du contrat de licence et de l'accord de répartition des coûts

240. Les multinationales ont tout intérêt à procéder à une étude comparative entre les contrats de licence et les accords de répartition des coûts. L'objectif poursuivi étant

⁵³⁷ *Ibid.*, § 8.28.

⁵³⁸ *Ibid.*, § 8.34 à 8.38.

⁵³⁹ *Ibid.*, § 8.44 à 8.49.

⁵⁴⁰ O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse de doctorat (sous la direction de T. SCHMITT), Strasbourg, Université Robert Schuman, 2002, p. 268.

l'optimisation de leur charge administrative et fiscale (§1) tout en considérant leur intérêt économique et financier (§2).

§1. Du point de vue administratif et fiscal

241. **Propriété de l'incorporel** – La propriété de l'incorporel pose des difficultés dans le cadre de l'accord de répartition des coûts. Si dans un contrat de licence le concédant reste propriétaire et le concessionnaire ne le devient jamais, il en est tout autre pour les participants à un accord de répartition des coûts. En effet, quand cet accord porte sur le développement d'un incorporel, les membres deviennent co-propriétaires de ce dernier à hauteur de la part qui leur revient, eu égard aux contributions fournies. En pratique, la propriété est généralement répartie compte tenu des territoires géographiques d'utilisation du droit⁵⁴¹. La copropriété complexifie grandement la gestion de l'incorporel⁵⁴². Cet écueil peut être évité par la désignation d'un participant en tant que propriétaire légal du bien. En contrepartie, les autres membres auraient un droit d'utilisation sur l'incorporel sans avoir à s'acquitter d'une redevance⁵⁴³.

242. **Charge administrative et documentaire** – Dans le cadre d'un système de licence, la gestion d'une multitude de contrats induit des lourdeurs administratives. Cela est d'autant plus vrai, que les entités doivent établir une documentation afin de justifier le taux de redevance retenu. Celle-ci ne doit être établie qu'une fois. Elle peut faire l'objet, le cas échéant,

⁵⁴¹ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 493.

⁵⁴² O. MARICHAL et T. SCHMITT, « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Dr. fisc.* 2003, n° 48, étude 43, § 53.

⁵⁴³ *Op. cit.*, OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, § 8.11.

d'une réactualisation rapidement réalisable. S'agissant d'un accord de répartition des coûts, la charge administrative n'est pas moins lourde. L'établissement d'une documentation est nécessaire afin de déterminer les droits d'entrée et de sortie. À cet égard, l'accord peut poser davantage de difficultés qu'un contrat de licence. Il est parfois requis d'établir une documentation dans plusieurs pays.

243. **Impact fiscal** – En raison d'un faible nombre de pays disposant de règles spécifiques à l'accord de répartition des coûts, la documentation à fournir peut induire des charges de mise en conformité. Celles-ci peuvent constituer une importante dépense en cas de contrôle fiscal⁵⁴⁴. De par cette insécurité juridique, les multinationales sont hostiles à conclure un tel contrat⁵⁴⁵. Cependant, l'accord de répartition des coûts offre plusieurs avantages fiscaux. Contrairement à un contrat de licence, les paiements réalisés dans le cadre d'un tel accord ne sont pas qualifiés de redevances. Cela évite la retenue à la source de l'impôt⁵⁴⁶. Cette dernière pouvant constituer une charge financière importante en présence d'une multitude de contrats de licence⁵⁴⁷. Toutefois, de tels contrats permettent de déduire les redevances versées sous condition. Quant à l'accord de répartition des coûts, les contributions apportées par les participants peuvent être déductibles de leur résultat respectif. Il en est ainsi des dépenses de recherches supportées par une entreprise française qui sont comptabilisées en charge et diminuent donc *in fine* son imposition. Au regard de l'absence de retenue à la source, il semblerait que l'accord de répartition des coûts soit plus avantageux. Afin d'optimiser leur

⁵⁴⁴ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 472.

⁵⁴⁵ *Ibid.*, § 456.

⁵⁴⁶ P. ESCAUT et E. PICQ, « Création, acquisition et exploitation des actifs incorporels en France ou à l'étranger : problématiques fiscales internes et internationales », *Dr. fisc.* 2010, n°44, étude 540, § 20.

⁵⁴⁷ O. MARICHAL et T. SCHMITT, « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Dr. fisc.* 2003, n° 48, étude 43, § 3.

charge fiscale, les entreprises ont tout intérêt à procéder à une comparaison des économies d'impôts générées par les deux structurations contractuelles⁵⁴⁸.

244. **Position de la législation fiscale française** – En pratique, il apparaît clairement que la législation française encourage la centralisation de la propriété industrielle au sein d'une entreprise française. L'article 238 du CGI prévoit sur option, un taux d'imposition réduit de 10 % applicable au résultat net (plus-value et redevances) de la concession, sous-concession ou cession notamment de brevets. Depuis la loi de finances pour 2019, cela s'applique également aux logiciels protégés par le droit d'auteur⁵⁴⁹. Ce régime de faveur n'est pas applicable aux transferts de savoir-faire, de marques ou de procédés commerciaux⁵⁵⁰. De plus, l'entreprise française bénéficiera d'un crédit d'impôt recherche. Ce dernier prend en compte les charges de recherches effectuées dans les pays membres de l'UE ou de l'espace économique européen sous réserve que ces États aient conclu une convention d'assistance administrative pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscale⁵⁵¹.

§2. Du point de vue économique et financier

245. **Impact financier** – Au niveau financier, le partage des dépenses de R&D et des risques liés offre plusieurs avantages. Contrairement à un système de licence centralisé dans lequel les risques de développement sont entièrement supportés par le concédant⁵⁵², le

⁵⁴⁸ J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, vol. 48, n°4, p. 1104.

⁵⁴⁹ C. SILBERZTEIN et R. BRICARD, « Réforme des modalités d'imposition des produits de propriété industrielle : un environnement fiscal international complexe, des opportunités pour les logiciels », *Dr. fisc.* 2019, n°9, étude 172.

⁵⁵⁰ *Op. cit.*, B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 21270.

⁵⁵¹ Service-public.fr, *Crédit d'impôt recherche (CIR)* [en ligne].

⁵⁵² *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 468.

financement est plus rapide⁵⁵³. Cela concerne aussi bien l'accord de répartition des coûts que le système de licence décentralisé⁵⁵⁴. En outre, la réalisation concertée des activités de R&D permet un partage de ressources. Chaque membre peut bénéficier des ressources et du savoir-faire des autres entités participantes à l'accord de répartition des coûts⁵⁵⁵. Financièrement, cet accord semble davantage intéressant, car il permet une synergie permettant de réaliser des économies d'échelles et de réduire les risques de pertes.

246. Valorisation de l'incorporel – S'agissant de la valorisation de l'incorporel, elle n'est nécessaire que dans le cadre d'un contrat de licence. Elle permet de déterminer des redevances conformes au principe de pleine concurrence⁵⁵⁶. Dans le cadre de système de licence décentralisé, la multitude de contrats induit une lourdeur quant à la détermination des redevances⁵⁵⁷. *A contrario*, l'accord de répartition des coûts ne nécessite pas la détermination de redevance puisque cette notion n'existe pas. De ce fait, la valorisation de l'incorporel à cette fin n'est pas requise⁵⁵⁸. L'accord de répartition des coûts n'évite pas l'écueil de la valorisation. Elle peut apparaître nécessaire dans le cadre de paiements compensatoires et lors d'ajustements réalisés par les administrations fiscales⁵⁵⁹. La détermination des droits d'entrée et de sortie oblige les entreprises à se conformer aux règles de valorisation d'incorporel. Le droit d'entrée doit être égal à la valeur de l'incorporel existant dans l'accord, proportionnée au bénéfice que

⁵⁵³ *Op. cit.*, B. GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, § 76150.

⁵⁵⁴ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 470.

⁵⁵⁵ *Ibid.*, § 474.

⁵⁵⁶ J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, vol. 48, n°4, p. 1092.

⁵⁵⁷ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 470.

⁵⁵⁸ *Ibid.*, § 462.

⁵⁵⁹ J.-S. LENIK, « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, vol. 48, n°4, pp. 1123 et 1124.

le nouveau membre peut escompter⁵⁶⁰. La difficulté de valorisation dans le cadre d'un accord de répartition des coûts peut être évitée par l'application d'une méthode simplifiée. Cette dernière est applicable dans le cadre d'un accord dans lequel la part des coûts équivaut à celle des bénéfices attribués. Il s'agit de déterminer la période temporelle à l'issue de laquelle l'incorporel développé deviendra obsolète et de considérer que l'ensemble des dépenses engagées en amont de celle-ci ne contribuent pas à la valorisation de l'incorporel. De ce fait, le paiement de sortie ne s'élèverait qu'à un remboursement des coûts supportés durant la période. Quant au paiement d'entrée, il est déterminé par une estimation des coûts qu'aurait dû supporter le nouveau participant durant ladite période, eu égard à la part des bénéfices attendus⁵⁶¹.

247. Cas d'une filiale nouvellement acquise – Dans le cadre d'une filiale récemment acquise, il est intéressant de s'interroger sur l'intérêt que celle-ci aurait à conclure un accord de répartition des coûts dans lequel elle apporterait un incorporel dont elle a la propriété. Dans l'hypothèse où l'autre participant finance l'activité de R&D, ce dernier obtiendrait la propriété économique dudit incorporel. Dans cette configuration, l'accord de répartition des coûts peut être intéressant pour la filiale nouvellement acquise sous réserve que cela lui permette *in fine* d'accroître la commercialisation de sa technologie. C'est le cas lorsque l'autre participant dispose d'une clientèle dont la filiale n'a pas accès. La pertinence de ce montage est d'autant plus vraie lorsque le participant qui apporte des ressources financières est également propriétaire d'un incorporel. La combinaison de ces deux incorporels pourrait être source de synergie. Il n'est pas toujours dans l'intérêt de la filiale nouvellement acquise de conclure un tel accord. Cela est notamment le cas lorsque sa structure financière lui permet de développer en toute autonomie son propre actif et que l'autre entité ne possède pas d'expertise

⁵⁶⁰ *Op. cit.*, A. LE BOULANGER, X. DALUZEAU, S. GELIN et B. GIBERT, *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, § 494.

⁵⁶¹ *Ibid.*, § 495.

pertinente à son activité. Dans cette hypothèse, la conclusion d'un accord de licence est préférable. L'administration fiscale du pays d'établissement de la filiale risquerait de requalifier l'accord de répartition des coûts en accord de financement⁵⁶².

248. Finalement, l'intérêt de la mise à disposition d'un incorporel par le biais d'un contrat de licence ou d'un accord de répartition des coûts dépend du cas d'espèce. Il apparaît donc primordial de procéder à une comparaison objective par l'utilisation de différents paramètres. On peut souligner que dans le cadre de l'utilisation d'un incorporel par différentes entités du groupe, la gestion d'un accord de répartition des coûts semble plus appropriée qu'une multitude de licences croisées. *A contrario*, pour la mise à disposition d'un incorporel au profit d'une seule entreprise autre que le propriétaire dudit bien, un contrat de licence apparaît davantage pertinent.

⁵⁶² S. GELIN et A. GENDREAU, « De quelques idées reçues sur la fiscalité des incorporels », *BF* 8-9/08, §§ 9 et 10.

Conclusion du titre II

249. Au regard de la liberté dont dispose les entreprises dans le choix de la structuration de leurs transferts d'incorporels et de la singularité de ce type de bien, on comprend aisément les adaptations du principe de pleine concurrence. Face à la complexité de ce type d'opérations, les recommandations formulées par l'OCDE permettent d'aiguiller à la fois les entreprises et les administrations fiscales. Celles-ci préconisent l'utilisation de méthodes « plus adaptées » aux incorporels. De plus, elles offrent aux administrations fiscales la possibilité, dans certains cas, de réaliser un ajustement *ex post* du prix de transfert. Ce dernier point permet à la fois de sécuriser les administrations fiscales tout en incitant les entreprises à faire preuve de rigueur dans la détermination de leurs prix de transfert.

Conclusion de la partie II

250. Finalement, le principe de pleine concurrence s'est adapté aux nouvelles réalités de marché qui se matérialisent par une globalisation de la chaîne de création de valeur. C'est dans cette logique que l'approche des prix de transfert a été rénovée et plus particulièrement s'agissant des incorporels. La mise en place d'une analyse fonctionnelle spécifique à ces derniers, associée à une démarche favorisant des méthodes aux contours essentiellement économiques, permet de mieux refléter la réalité du marché. De plus, la mise en place d'une approche propre à certains incorporels s'inscrit dans cette même optique. C'est ainsi que ces évolutions permettent de répondre à la diversité juridique des transferts d'incorporels.

CONCLUSION

251. Au vu de tout ce que l'on vient d'analyser ici, nous constatons que l'évolution de la réglementation des prix de transfert dans le cadre de transferts d'incorporels, s'inscrit dans une mouvance plus large qui est celle de la prise en compte de la création de valeur.

252. **Avenir des prix de transfert** - Malgré les écueils que peuvent poser les prix de transfert, leur maintien dans l'avenir ne semble pas compromis. Bien qu'un consensus international se soit dégagé autour de la nécessité d'une juste répartition de la valeur créée entre les États, ces derniers se mènent une concurrence fiscale féroce. C'est à ce titre que certains spécialistes des prix de transfert considèrent que la mise en place du projet de réforme de la fiscalité internationale reposant sur le pilier 1 et 2 ne remettra pas en cause les prix de transfert⁵⁶³.

253. Grâce à l'utilisation de l'intelligence artificielle et au *data mining*, les contrôles fiscaux sont plus efficaces. Ainsi, en 2022, 52,36 % des contrôles ont été ciblés par ces technologies, contre 32,49 % en 2020⁵⁶⁴. Nous sommes seulement au début de ce phénomène. La future réforme de la facturation électronique fournira à l'administration fiscale davantage de données de manière quasi-ininterrompue. Cela viendra nourrir le *data mining*, lui permettant la réalisation plus fine de contrôles de cohérence en matière de prix de transfert⁵⁶⁵.

254. **Lutte contre la fraude fiscale** - Les prix de transfert sont de nature à faire naître une dualité entre les groupes dont la volonté est de se développer à l'international et les

⁵⁶³ DELOITTE, *Nuit des prix de transfert : quel avenir pour les prix de transfert ?*, www2.deloitte.com, 20 avril 2023, 1 vidéo (57 min 50), 56^{ième} min.

⁵⁶⁴ DGFIP, *Le rapport d'activité 2022* [en ligne], 2022, p. 90.

⁵⁶⁵ M. BERNARD, « Flux internationaux et prix de transfert : l'utilisation des données dans le cadre d'un contrôle fiscal », *Deloitte* [en ligne], 7 mars 2022.

administrations fiscales qui souhaitent sanctionner les pratiques délictueuses. Au niveau national, les mesures anti-fraude vont s'intensifier. Le gouvernement a annoncé en mai 2023 que le projet de loi de finances pour 2024 comportera le renforcement de mesures en matière de prix de transfert⁵⁶⁶.

255. Les outils technologiques à venir – Certains auteurs considèrent qu'une utilisation future de la *blockchain* de consortium⁵⁶⁷ dans le cadre des prix de transfert permettrait, au niveau international, une simplification du processus de leur détermination. Cette technologie offrirait davantage de transparence, diminuant ainsi l'asymétrie d'information entre l'administration fiscale et les entreprises. Cela devrait renforcer la sécurité juridique de la politique de prix de transfert des multinationales. En outre, la blockchain pourrait résoudre la difficulté d'identifier des comparables. Ainsi, elle serait particulièrement pertinente s'agissant des incorporels. Dans un avenir plus ou moins proche, avec l'avènement de l'informatique quantique, l'intelligence artificielle devrait être plus performante et devenir prédictive. Cela devrait permettre une vérification plus fine et rapide de la masse de données

⁵⁶⁶ MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, Feuille de route « Lutte contre les fraudes aux finances publiques », 9 mai 2023, p. 3 : Élargissement du champ des entreprises concernées par l'obligation documentaire de leur politique de prix de transfert, allongement du délai de reprise de l'AF pour les actifs incorporels difficiles à évaluer, réduction des délais de traitement des demandes d'APP par un renforcement des moyens humains,...

⁵⁶⁷ J. AUBERT, L. DE LA RAUDIÈRE et J.-M. MIS, *Rapport de la mission d'information commune sur la blockchain (chaîne de blocs) et ses usages : un enjeu de souveraineté* [en ligne], décembre 2018, p. 1 : « Une blockchain est un registre, une grande base de données qui a la particularité d'être partagée simultanément avec tous ses utilisateurs, tous également détenteurs de ce registre, et qui ont également tous la capacité d'y inscrire des données, selon des règles spécifiques fixées par un protocole informatique très bien sécurisé grâce à la cryptographie ». Une *blockchain* de consortium contient un nombre limité d'utilisateurs.

apportée par le *data mining*⁵⁶⁸. Cependant, cela induit de la part des différents États d'investir massivement dans ces technologies.

⁵⁶⁸ Le *data mining* désigne la pratique consistant à rechercher automatiquement et analyser de grands volumes de données brutes afin d'identifier des tendances et modèles pour les transformer en informations exploitables.

BIBLIOGRAPHIE

DICTIONNAIRES ET ENCYCLOPEDIES

Dictionnaire Larousse. Disponible sur : <https://www.larousse.fr/>

GUINCHARD, S. et DEBARD, T. (DIR) *Lexique des termes juridiques*, 29^e éd., Paris, Dalloz, 2021, 1118 p.

OUVRAGES GENERAUX

CARBONNIER, J., *Droit civil*, tome 3 : *Les biens - Monnaie, immeubles, meubles*, 19^e éd. refondue, Presses Universitaires de France (PUF) , Thémis, 2000, 398 p.

CASTAGNEDE, B., *Précis de fiscalité internationale*, 6^e éd., Paris, Presses Universitaires de France (PUF), 2019, 580 p.

COZIAN, M., DEBOISSY, F. et CHADEFAUX, M., *Précis de fiscalité des entreprises*, 46^e éd, Paris, LexisNexis, Précis Fiscal, 2022, 1130 p.

FRISON-ROCHE, M.-A. et RODA, J.-C., *Droit de la concurrence*, 2^e éd., Paris, Dalloz, Précis, 2022, 500 p.

GOUTHIERE, B., *Les impôts dans les affaires internationales*, 16^e éd., Levallois-Perret, Francis Lefebvre, 2022, 1920 p.

GUTMANN, D., *Droit fiscal des affaires*, 13^e éd., Paris-La Défense, LGDJ, Précis Domat droit privé, 2022, 882 p.

TERRÉ, F. et SIMLER, P., *Droit civil - Les biens*, 10^e éd., Dalloz, Précis Dalloz, 2018, 892 p.

OUVRAGES SPECIALISES

CARASCO, P.-Y., *Prix de transfert et stratégies d'optimisation fiscale de la firme multinationale*, Paris, L'Harmattan, L'esprit économique, 2017, 141 p.

HEIDECKE, B., HÜBSCHER, M.C., SCHMIDTKE, R. and SCHMITT, M. (Dir.), *Intangibles in the World of Transfer Pricing : Identifying - Valuing – Implementing*, 1st ed., Springer International Publishing, 2021, 723 p.

LANG, M., STORCK, A. et PETRUZZI, R., *Transfer pricing in a post-BEPS world*, Vol. 50, Kluwer Law International, EUCOTAX series on European taxation, 2016, 358 p.

LE BOULANGER, A., DALUZEAU, X., GELIN, S. et GIBERT, B., *Prix de transfert : détermination, justification et gestion des différends, problématiques connexes*, 4^e éd., Levallois, Francis Lefebvre, Dossier pratique, 2020, 410 p.

MADIÈS, T., *La concurrence fiscale internationale*, La découverte, Repères, 2020, 128 p.

THESES

GUIMARAES DE FREITAS, M., *Les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales françaises et brésiliennes de 1994 à 2010 : « Cas des droits de la propriété incorporelle »*, Thèse de doctorat (sous la direction de MAITROT DE LA MOTTE, A.), Paris, Université Paris-Est, 2010, 602 p.

JAUNE, R., *Le droit et la régulation des prix de transfert*, Thèse de doctorat (sous la direction de GUTMANN, D.), Paris, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2018, 465 p.

MARICHAL, O., *Prix, dépendance et transfert de bénéfiques en droit fiscal américain et français*, Thèse de doctorat (sous la direction de SCHMITT, T.), Strasbourg, Université Robert Schuman, 2002, 673 p.

PELLEFIGUE, J., *Théorie économique de la réglementation des prix de transfert*, Thèse de doctorat (sous la direction de BENZONI, L.), Paris, Université Panthéon-Assas, 2012, 359 p.

RANDRIAMANALINA, T., *Les prix de transfert et le principe de pleine concurrence dans les pays en développement*, Thèse de doctorat (sous la direction de RAYNOUARD, A.), Paris, Université Paris-Dauphine, 2021, 493 p.

ROMBOURG, F., *L'imposition des bénéfiques des multinationales du numérique dans l'État de consommation*, Thèse de doctorat (sous la direction de DOUAT, É.), Montpellier, Université de Montpellier, 2022, 608 p.

ARTICLES

Doctrine

BENZONI, L. et PELLEFIGUE, J., « Replacer l'équité au cœur de la réglementation des prix de transfert : une perspective économique », *Dr. fisc.* 2013, n°6, étude 138.

BONNEAUD, É. et FONTAINE, F., « Prix de transfert et droit de la concurrence : les liaisons dangereuses », *Dr. fisc.* 2011, n°49, étude 612.

CAZAILLET, S., « Prix de transfert et incorporels : l'OCDE modifie ses principes directeurs », *Hebdo édition fiscale*, octobre 2012, n°502.

CICILE-DELFOSSÉ, M.-L., « Le droit et l'incorporel à l'orée du XXI^e siècle - État des lieux », *Lamy Droit Civil* 1^{er} novembre 2009, n°65.

DALI-ALI, C. et CIXOUS, A.-C., « La valorisation des actifs incorporels : des précisions techniques apportées par l'OCDE », *FR Fiscal Social* 49/18, p. 8, inf. 8.

DALI-ALI, C. et ZECCA, M., « Méthode prix de transfert du partage des bénéficiaires : vers une utilisation accrue ? », *FR Fiscal Social* 41/18, p. 6, inf. 6.

DALUZEAU, X. et LE BOULANGER, A., « Pilier 1 et prix de transfert : une compatibilité qui reste à organiser dans la pratique », *FR Fiscal Social* 43/22, p. 20, inf. 7.

DE BISSY, A., « Les leçons de la crise en droit fiscal », *JCP E* 2022, n°21-22, étude 1202.

DELAUNAY, B., « Les conséquences juridiques de l'adoption de la proposition de directive CbCR public », *Dr. fisc.* 2017, n°36, étude 423.

DELAUNAY, B., « Les évolutions de la fiscalité internationale depuis la crise financière de 2008 », *Dr. fisc.* 2017, n°39, étude 470.

ESCAUT, P. et LESPRIT, E., « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* novembre 2022, n° 4-2022, pp. 113-114.

ESCAUT, P. et PICQ, E., « Création, acquisition et exploitation des actifs incorporels en France ou à l'étranger : problématiques fiscales internes et internationales », *Dr. fisc.* 2010, n°44, étude 540.

ESCAUT, P. et PLUVIANO, A., « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* février 2023, n° 1-2023.

ESCAUT, P., « La transparence fiscale : nouvelle contrainte ou opportunité ? », *Dr. fisc.* 2016, n°30-35, act. 443.

FOUREL, É., « Projet BEPS : réconcilier création de valeur et juste répartition des bénéficiaires grâce aux raffinements des actifs incorporels », *FR Fiscal Social* 10/16, p. 6, inf. 5.

FRISON-ROCHE, M.-A., « Qu'est-ce qu'un prix en droit ? Du droit des contrats au droit de la régulation - What is a price in Law ? From Contract Law to Regulatory Law », *Petites affiches*, 6 mai 2010, n°90, p. 13.

GAUDET, R. et BEMPOSTA, A., « Prix de transfert France-Brésil : existe-t-il une solution ? », *Les Petites Affiches*, janvier 2014, n° 7, pp. 7-9.

GELIN, S. et GENDREAU, A., « De quelques idées reçues sur la fiscalité des incorporels », *BF* 8-9/08.

GELIN, S., « Prix de transfert : BEPS et partage des profits, le feuilleton continue », *Dr. fisc.* 2015, n°10, act. 125.

GELIN, S., « Prix de transfert : la méthode du partage des bénéficiaires, meilleure et seule méthode ? », *Dr. fisc.* 2014, n°30, étude 456.

GUÉRET, P., « Les prix de transfert relatifs aux marques : un nouveau défi pour les directeurs fiscaux ? », *Les Nouvelles Fiscales*, 1 octobre 2006, n°965.

GUILLEMONAT, A., LOITRON, G. et TRANCART, T., « Prix de transfert : actifs incorporels difficiles à valoriser : voyage dans la machine à remonter le temps de la création de valeur », *Dr. fisc.* 2019, n°12, étude 202.

JACQUOT, N., JANORAY, O. et MAZZUCO, M., « DAC 6 : à vos marqueurs, prêts, partez ! », *Revue fiscale du patrimoine*, février 2020, n°2, étude 3.

LAMBERT, T., « L'OCDE : un acteur influent du droit fiscal international », *Gestion & Finances Publiques*, 2016, vol. 96, n° 3, pp. 94-102.

LE BOULANGER, A. et GELIN, S., « BEPS - Actions 8-10 : à la recherche de la valeur créée », *REIDF*, octobre 2016, n° 4.

LE BOULANGER, A., BERNARD, A. et HERR, C., « Prix de transfert et sortie de crise : trouver la juste rémunération », *FR Fiscal Social* 21/20, p. 6, inf. 3.

LESPRIT, E., PLUVIANO, A. et OCHS, L., « Chronique d'actualité - prix de transfert », *RFI* février 2022, n° 1-2022, pp. 111-120.

LIAO, T. et SILBERZTEIN, C., « Chine : fiscalité internationale et prix de transfert », *Dr. fisc.* 2013, n°22, étude 298.

LORAN, A. et CHRISTOPHE, H., « Le savoir-faire : le parent pauvre des incorporels ? », *Dr. fisc.* 2016, n°40, étude 524.

MARICHAL, O. et SCHMITT, T., « Accords de répartition des coûts et fiscalité internationale française », *Dr. fisc.* 2003, n° 48, étude 43.

MARICHAL, O., « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2015, n°23, étude 392.

PELLEFIGUE, J., MONSELLATO, G. et TRUCHI, J.-L. « Comparables dépendants et indépendants : les tentations de l'administration fiscale française », *Dr. fisc.* 2004, n°15, étude 17.

PÉRIN-DUREAU, A. et NEAU-LEDUC, P., « Un an de fiscalité de la propriété intellectuelle et de l'incorporel », *Revue Communication Commerce électronique*, décembre 2014, n°12, chron.11.

RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E., « L'échange des rescrits et des accords préalables en matière de prix de transfert : bientôt une réalité dans l'UE ? », *Dr. fisc.* 2015, n°22, étude 326.

RENOUX, V. et BERNARD, S., « Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert », *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296.

ROUBEROL, I., « Prix de transfert : l'accession mobilière, un fondement légal de la propriété économique des marques ? », *Dr. fisc.* 2011, n°27, comm. 410.

SILBERZTEIN, C. et BRICARD, R., « Réforme des modalités d'imposition des produits de propriété industrielle : un environnement fiscal international complexe, des opportunités pour les logiciels », *Dr. fisc.* 2019, n°9, étude 172.

SILBERZTEIN, C. et CAULLIEZ, G., « Intervalle de pleine concurrence, interquartile et médiane : des concepts trop souvent mal maîtrisés ? », *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265.

SILBERZTEIN, C. et DERO, C., « L'objet des conflits de juridictions : l'attribution de la matière imposable », *Dr. fisc.* 2017, n°39, act. 472.

SILBERZTEIN, C. et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Dr. fisc.* 2000, n°5, étude 100042.

SILBERZTEIN, C., et NGÛYEN-LAPIERRE, L., « Prix de transfert : précisions sur la notion de « comparables », *Dr. fisc.* 2016, n°49, comm. 639.

SIMONIN, D., « Importance du droit comparé dans la mise en place d'une politique de prix de transfert », *Revue internationale de droit comparé*, juin 1995, vol. 47, n° 2.

STANKIEWICZ, L., « Travaux sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie ou le BEPS 2.0 », *REIDF* décembre 2021, n°3.

WILHELM, T., « Retour sur les nouveautés en matière de prix de transfert : l'accalmie avant la tempête? », *REIDF* 2022, n°2022/3.

Presse

ASHWORTH, E., « Droit à l'erreur en matière fiscale », *O.F.* janvier 2020, n° 1540, p. 46.

BASINI, B., « « La dette mondiale est de 300 000 milliards de dollars », révèle l'ancienne banquière Anne-Laure Kiechel », *LeJournalduDimanche*, 29 janvier 2023. Disponible sur <https://www.lejdd.fr/economie/la-dette-mondiale-est-de-300-000-milliards-de-dollars-revele-lancienne-banquiere-anne-laure-kiechel-132068> (consulté le 22 juillet 2023).

CATELAN, N., « CJIP McDonald's : note salée pour une recette luxembourgeoise », *Gazette du Palais*, 20 septembre 2022, n°29, p. 44.

CHAND, V. et LEMBO, G., « Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate », *International Tax Studies*, novembre 2020, vol. 3, n° 6.

DALI-ALI, C. et ZECCA, M., « Les recommandations de l'OCDE invitent-elles à une banalisation des modèles de partage des profits ? », *O.F.*, 5 octobre 2018. Disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux/les-recommandations-de-locde-invient-elles-a-une-banalisation-des-modeles-de-partage-des-profits/les-recommandations-de-locde-invient-elles-a-une-banalisation-des-modeles-de-partage-des-profits.html> (Consulté le 23 juin 2023).

DE L'ESTOILE CAMPI, A., « Prix de transfert : le Brésil publie un projet de loi pour se conformer aux principes OCDE », *O.F.* janvier 2023, p. 38.

DOURADO, A.P., « The OECD Unified Approach and the New International Tax System : A Half-Way Solution », *Intertax*, Vol. 48, Issue 1, 2020, p. 7.

ESCAUT, P., « Profit split et redevance d'incorporel », *O.F.*, 5 octobre 2018. Disponible sur : <https://www.optionfinance.fr/lettres-professionnelles/la-lettre-gestion-des-groupes-internationaux/les-recommandations-de-locde-invient-elles-a-une-banalisation-des-modeles-de-partage-des-profits/profit-split-et-redevance-dincorporel.html> (Consulté le 23 juin 2023).

LAMBERT, S. et LESCROART, V., « Quelques grammes de finesse dans le monde des prix de transfert », *dafMAG.FR*, 14 février 2022. Disponible sur https://www.daf-mag.fr/Thematique/reglementation-1243/droit-affaires-2117/Breves/Quelques-grammes-finesse-monde-prix-transfert-369603.htm#&utm_source=social_share&utm_medium=share_button&utm_campaign=share_button (Consulté le 22 mai 2023).

LENIK, J.-S., « Prix de transfert et accords de répartition des coûts : nouveaux enjeux, nouvelles perspectives, nouveaux défis », *Canadian Tax Journal*, 2000, Vol. 48, n°4, p. 1091.

SCHMITT, F., « Amazon remporte une nouvelle manche contre Bruxelles », *Les Échos* 9 juin 2023, n°23976, p.19.

SCHMITT, F., « Fiscalité : Engie remporte une manche contre Bruxelles », *Les Échos*, 5 mai 2023, n° 23954, p. 20.

NOTES, OBSERVATIONS ET CONCLUSIONS DE JURISPRUDENCE

Jurisprudence française

CE, 9e et 10e ss-sect., 9 novembre 2015, n°370974, Société Sodirep Textiles SA-NV ; *Dr. fisc.* 2016, n°24, comm. 377, note SILBERZTEIN, C., GRANEL, B., CALLOUD, A. et VALETEAU, M.

CE 9e et 10e ch. 21 décembre 2022, n°450796, Société Bupa Insurance Limited ; *RFI* février 2023, n°1-2023, pp. 174-176, obs. ESCAUT, P.

CE, 9e et 10e ss-sect., 15 avril 2016, n°372097, Société LifeStand Vivre Debout ; *Dr. fisc.* 2016, n°51-52, comm. 676, concl. E. BOKDAM-TOGNETTI, note SILBERZTEIN, C. et GRANEL, B.

CE, 8e et 9e ss-sect., 18 mars 1994, n° 68799-70814, SA Sovemarco-Europe ; *RJF* 1994, n°532, p. 290, concl. MARTIN, P.

CE, 8e et 9e ss-sect., 2 juin 1976, n° 94.758 ; *Dr. fisc.* 1977, n°39, comm. 1362, note B, G.-Ph.

CE, 9e et 10e ss-sect., 23 novembre 2020, n°425577, ministre c/ Société Ferragamo France ; *RJF* 2/21 n°116, concl. BOKDAM-TOGNETTI, E.

CE, 8e et 3e ss-sect., 19 septembre 2018, n°405779, SAS Philips France ; *Dr. fisc.* 2018, n°46, comm. 471, concl. VICTOR, R., note BONNEAU, E.

CE, 9e et 10e ss-sect., 7 décembre 2016, n° 369814, Société eBay France ; *Dr. fisc.* 2017, n°8, comm. 165, concl. BOKDAM-TOGNETTI, É., note PIERRE, J.-L.

CE, 10e et 9e ss-sect., 4 octobre 2019, n° 418817, ministre c/ Société Piaggio France ; *Dr. fisc.* 2020, n°5, comm. 127, concl. LALLET, A., note CHESNEAU, L.

CE, 8e et 3e ss-sect., 6 juin 2018, n° 409645, SCS General Electric Systems ; *Dr. fisc.* 2018, n°39, comm. 407, concl. VICTOR, R., note RENOUX, V. et DAMAS, A.

CE 8e et 3e ss-sect., 4 octobre 2021, n°443133 et 443130, SAS SKF Holding et SAS RKS ; *Dr. Fisc.* 2021, n°50, comm. 460, concl. CIAVALDINI, K., note DESOUBRIES, V., DAGUZAN, R. et TEISSIER, M.

CE, 9e et 10e ss-sect., 16 octobre 2009, n° 308494, Société Pfizer Holding France ; *Dr. fisc* 2010, n°4, comm. 94, note DE KERGOS, Y. et MONSENEGO, J.

CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mars 2016, n°372372, Société Amycel France ; *RJF* 6/16, n°514, concl. ALADJIDI, F., chron. LABRUNE, N.

CE, 8e et 3e ss-sect., 29 mai 2017, n° 401491, SAS Galerie Ariane A. ; *RJF* 8-9/17 n°782, concl. VICTOR, R.

CE, 3e et 8e ss-sect., 7 novembre 2005, n°266436 et 266438, Société Cap Gemini ; *RJF* 1/06, n°17, chron. GLASER, E.

CE, 3e et 8e ss-sect., 2 mars 2011, n° 342099, Société Soutiran et Cie ; *Dr. fisc.* 2011, n°18, comm. 339, concl. GEFFRAY, E.

CE, plén., 27 juillet 1988, n°50020, SARL Boutique 2 M ; *RJF* 10/88 n°1139, concl. FOUQUET, O.

CE, 8e et 9e ss-sect., 25 octobre 1989, n° 65009, Société Caterpillar France ; *Dr. fisc.* 1990, n°44, comm. 2037, concl. M. LIÉBERT-CHAMPAGNE.

CE, 8e et 9e ss-sect., 21 août 1996, n° 154488, SA Sife ; *Dr. fisc.* 1996, n°50, comm. 1482, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.

CAA Paris, 9e ch., 31 décembre 2012, n° 10PA00748, Société de participations et d'études des boissons sans alcool ; *JCP E* 2013, n°16, comm. 1240, note LUNGHI, B., PEREZ-CUCCUREDDU, C. et GARCIA, F.

CAA Versailles, 3e ch., 29 décembre 2016, n°14VE02126 et n°15VE02451, Société TCL Belgium ; *Dr. fisc.* 2017, n°16, comm. 265, concl. COUDERT, B., note SILBERZTEIN, C. et GAULLIEZ, G.

CAA Versailles, 3e ch., 18 novembre 2021, n° 19VE01727, SA Bureau Veritas ; *Dr. soc.* 2022, n°3, comm. 37, concl. HUON ; C., note PIERRE, J.-L.

CAA Versailles, 3e ch., 8 juillet 2014, n°11VE01187, Société Carrefour SA ; *Dr. fisc.* 2014, n°40, comm. 562, note MEIER, E. et TORLET, R.

CAA Versailles, 6e ch., 16 février 2012, n°10VE00752, ministre c/ Microsoft France ; *Dr. fisc.* 2018, n°24, étude 296, obs. RENOUX, V. et BERNARD, S.

CAA Versailles, 6e ch., 16 mai 2013, n°11VE03123, Société Unilever France Holdings ; *Dr. fisc.* 2013, n°38, comm. 429, note SILBERZTEIN, C. et BÉNARD, M.

CAA Versailles, 1e ch., 18 février 2014, n°11VE03460, Nestlé Entreprises SAS ; *Dr. fisc.* 2014, n°39, comm. 550, note SILBERZTEIN, C. et GRANEL, B.

CAA Versailles, 3e ch., 4 novembre 2014, n°13VE00011, ministre c/ Société Rexel Développement ; *Dr. fisc.* 2015, n°24, étude 396, chron. ACARD, C.

TA Lyon, 6e ch., 26 octobre 2021, n°2005396, SAS Arrow Génériques ; *Deloitte*, 1 février 2022, obs. LESPRIT, E., PETIT, M., ABIDI, M. et BERNIER, E. Disponible sur : <https://blog.avocats.deloitte.fr/prix-de-transfert-labsence-dun-actif-incorporel-au-bilan-de-la-societe-qui-la-sous-concede-ne-peut-caracteriser-a-elle-seule-un-avantage-par-nature> (Consulté le 4 juillet 2023).

TA Montreuil 1e ch., 14 janvier 2021, n°1812789, Société Engie ; *Deloitte*, 10 mai 2021, note LESPRIT, E et LANGLOIS, M. Disponible sur : <https://blog.avocats.deloitte.fr/un-recours-privilegie-a-la-methode-transactionnelle-du-partage-des-benefices-par-ladministration-favorise-par-une-interpretation-large-de-ses-conditions-dapplication> (Consulté le 15 juin 2023).

Jurisprudence étrangère

CJUE, grande ch., 8 novembre 2022, C-885/19 P et C-898/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe et Irlande c/ Commission européenne ; *RFI* février 2023, n°1-2023, obs. GUIBÉ, C., SILBERZTEIN, C. et VICTOR, R.

Trib. UE, 7e ch., 15 juill. 2020, aff. T-778/16 et T-892/16, Irlande c/ Commission européenne ; *Communication Commerce électronique*, 2020, n° 10, alerte 25.

TEXTES LEGISLATIFS, REGLEMENTAIRES ET TEXTES INTERNATIONAUX

Textes français

Cons. const., Décision n°2015-725 DC du 29 décembre 2015, (LOI de finances pour 2016), article 121 ; JORF n°0302 du 30 décembre 2015.

LOI n°81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982.

LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

LOI n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

LOI n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

LOI n°2017-117 du 1^{er} février 2017 autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays ; JORF n° 0028 du 2 février 2017.

Ordonnance n°2023-483 du 21 juin 2023 relatif à la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices ; JORF n° 0143 du 22 juin 2023.

Arrêté du 11 août 2023 portant modification de l'arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts, JORF n°0187 du 13 août 2023.

Textes européens

DIRECTIVE (UE) 2015/2376 DU CONSEIL du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; JOUE L 332/1 du 18 décembre 2015.

DIRECTIVE (UE) 2016/881 DU CONSEIL du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ; JOUE L 146/8 du 3 juin 2016.

DIRECTIVE (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés ; JOUE L 429/1 du 1^{er} décembre 2021.

DIRECTIVE (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ; JOUE L 139/1 du 5 juin 2018.

Règlement (UE) n° 330/2010 de la Commission du 20 avril 2010 concernant l'application de l'article 101, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à des catégories d'accords verticaux et de pratiques concertées ; JOUE L 102/1 du 23 avril 2010.

Texte des institutions multilatérales

Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, signé à Paris le 27 janvier 2016.

OCDE, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, Paris, 1977. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/5d03cf81-fr> (Consulté le 20 mars).

OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (Version complète)*, Paris, Éditions OCDE, 2019. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/0faf9b6c-fr> (Consulté le 1 août 2023).

JURISCLASSEURS, ENCYCLOPÉDIES JURIDIQUES ET REPERTOIRES

BARRET, O. et BRUN, P., « Vente : formation », Répertoire de droit civil, Dalloz, 2019 (mis à jour : février 2023).

DE LAMBERTYE-AUTRAND, M.-C. et GIL, G., « Biens - Distinctions », JurisClasseur Notarial Répertoire, Fasc. n°10, 27 septembre 2020.

DELIGNIÈRES, B., « Transferts indirects de bénéficiaires entre entreprises dépendantes (CGI, art. 57) », JurisClasseur Fiscal international, Fasc. n°305-401, 1 novembre 1998 (mis à jour le 23 novembre 2015).

Le Lamy Fiscal, Éditions Lamy Liaisons, Lamy, 2022 (mis à jour en février 2023). Disponible sur <https://www-lamyline-fr.gorgone.univ-toulouse.fr/Content/Document.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAA0NLMwO1stSi4sz8PNuwzPTUvJJUtZT85JDKglRbAwAtyAm3KgAAAA==WKE> (Consulté le 3 juillet 2023).

LEBON, C. et LUQUET, P., « Contrôle et rectification des opérations internationales. – procédure de contrôle des prix de transfert (LPF, art. L. 13 AA, L. 13 AB, L. 13 B) », *JurisClasseur Fiscal international*, Fasc. n°3844, 6 décembre 2021.

LOISEAU, G., « Biens - Biens meubles par détermination de la loi ou meubles incorporels », *JurisClasseur Notarial Répertoire*, Fasc. n°70, 28 mai 2019.

RAPPORTS

OCDE

OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Exposé des actions 2015*, 2015. Disponible sur : www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-expose-des-actions-2015.pdf (Consulté le 21 juillet 2023).

OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022*, Paris, Éditions OCDE, 2022. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/5357f003-fr> (Consulté le 1 août 2023).

OCDE, *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010*, Paris, Éditions OCDE, 2010. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/tpg-2010-fr> (Consulté le 10 novembre 2022).

OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Paris, Éditions OCDE, 2015. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/9789264248502-fr> (Consulté le 1 août 2023).

OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration pays par pays – Recueil 2022 de rapports d'examen par les pairs (version abrégée) : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 13*, Paris, Éditions OCDE, 2022. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/437ad256-fr> (Consulté le 1 août 2023).

OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 1 juillet 2021. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-sur-une-solution-reposant-sur-deux-piliers-pour-resoudre-les-defis-fiscaux-souleves-par-la-numerisation-de-l-economie-juillet-2021.pdf> (Consulté le 19 juin 2023).

OCDE, *Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles*, 30 juillet 2013. Disponible sur : <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/revised-discussion-draft-intangibles.pdf> (Consulté le 5 mai 2023).

OCDE, *Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Aligner les prix de transfert calculés sur la création de valeur, Actions 8-10 - Rapports finaux 2015*, Paris, Éditions OCDE, 2016. Disponible sur : <https://doi.org/10.1787/9789264249202-fr> (Consulté le 1 août 2023).

OCDE, *Instructions à l'intention des administrations fiscales sur l'application de l'approche relative aux actifs incorporels difficiles à valoriser, Cadre Inclusif sur le BEPS : Action 8*, Paris, 2018. Disponible sur : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-administrations-fiscales-application-de-l-approche-relative-aux-actifs-incorporels-difficiles-a-valoriser-beps-action-8.pdf> (Consulté le 6 juillet 2023).

Divers

AUBERT, J., DE LA RAUDIÈRE, L. et MIS, J.-M., *Rapport de la mission d'information commune sur la blockchain (chaîne de blocs) et ses usages : un enjeu de souveraineté*, décembre 2018. Disponible sur : <https://www2.assemblee-nationale.fr/static/15/commissions/CFinances/blockchain-synthese.pdf> (Consulté le 20 juillet 2023).

DGFIP, *Le rapport d'activité 2021*, 2021. Disponible sur : https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/2021/ra_2021.pdf?v=1687417470 (Consulté le 5 juin 2023).

DGFIP, *Le rapport d'activité 2022*, 2022. Disponible sur : https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/Rapport/2022/ra_2022.pdf?v=1687417470 (Consulté le 15 août).

DGFIP, *Les prix de transfert - Guide à l'usage des PME*, 2023. Disponible sur https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/3_Documentation/guides_notices/guide_prix_transfert_pme.pdf (Consulté le 1 août 2023).

DGFIP, *Rapport sur l'activité en matière de rescrit*, 2020. Disponible sur : https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/4_difficultes/410_rescrit/rapport_activite/Rapport%20rescrit%202020.pdf (Consulté le 15 juin 2023).

IFRS Foundation, *IAS 38 Immobilisations incorporelles*, avril 2021. Disponible sur <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2021/fr-configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement-april-2021.pdf> (Consulté le 22 juillet 2023).

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE, *Feuille de route « Lutte contre les fraudes aux finances publiques »*, 9 mai 2023.

PICCIOTTO, S., *Problems of transfer pricing and possibilities for simplification*, November 2018, Working Paper n°86, 59 p. Disponible sur : https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/14117/ICTD_WP86.pdf?sequence=1&isAllowed=y (Consulté le 25 mai 2023).

SERVICE ÉCONOMIQUE REGIONAL DE BRASILIA, *Brèves économiques du Brésil*, www.tresor.economie.gouv.fr, mai 2023. Disponible sur : <https://www.tresor.economie.gouv.fr/Articles/6a7679d8-b7a4-46f7-898a-49fb70f017d4/files/daaf912d-d2d9-4722-b8cc-a407ad462991> (Consulté le 19 mai 2023).

DOCUMENTS PUBLIES PAR LA DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Doctrine

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC – Base d'imposition – Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes – Définition et principes de détermination des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-10, 18 février 2014.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, INT – Dispositions communes - Droit Conventionnel – Les prix de transfert, BOI-INT-DG-20-40, 12 septembre 2012.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Contrôle et procédure de remise en cause des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-20, 2 septembre 2015.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, BOI-SJ-RES-20-10, 18 juillet 2018.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord unilatéral, BOI-SJ-RES-20-20, 1 février 2017.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, SJ - Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale - Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprises, BOI-SJ-RES-20-30, 18 février 2014.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Obligation documentaire permettant le contrôle des prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-40, 18 juillet 2018.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, CF – Procédures de rectification et d'imposition d'office – Contrôle des prix de transfert, BOI-CF-IOR-60-50, 12 septembre 2012.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, BIC - Base d'imposition - Transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes - Obligation déclarative en matière de prix de transfert, BOI-BIC-BASE-80-10-30, 18 juillet 2018.

BULLETIN OFFICIEL DES FINANCES PUBLIQUES, CF - Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques - Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ainsi que les prix de transfert, BOI-CF-CPF-30-40-30-20, 25 novembre 2020.

Instructions

Instruction 23 juillet 1998, BOI-13 L-7-98 ; *Dr. fisc.* 1998, n°37, instruction n°12067.

Instruction relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, 4 A-8-99 n° 171 du 7 septembre 1999.

Instruction relative à l'information et à la sécurisation des petites et moyennes entreprises en matière de prix de transfert, 4 A-13-06 n°194 du 28 novembre 2006.

DIVERS

« Intangible Asset Market Value Study », *Ocean Tomo*. Disponible sur : <https://oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/> (Consulté le 11 avril 2023).

BERNARD, M., « Flux internationaux et prix de transfert : l'utilisation des données dans le cadre d'un contrôle fiscal », *Deloitte*, 7 mars 2022. Disponible sur : <https://blog.avocats.deloitte.fr/flux-internationaux-et-prix-de-transfert-lutilisation-des-donnees-dans-le-cadre-dun-contrôle-fiscal> (Consulté le 14 août 2023).

Communiqué du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, 8 avril 2004 ; *Dr. fisc.* 2004, n°16, act. 78.

DELOITTE, Nuit des prix de transfert : quel avenir pour les prix de transfert ?, *www2.deloitte.com*, 20 avril 2023, 1 vidéo (57 min 50). Disponible sur <https://www.youtube.com/watch?v=QHtL3NCsLwU> (Consulté le 2 juin 2023).

MAHISTRE, G., « Fiche n°6 – Fonctions DEMPE : l'analyse fonctionnelle propre aux actifs incorporels », *Guillaume Mahistre Transfer Pricing*, 26 mai 2020. Disponible sur : <https://guillaume-mahistre-transfer-pricing.com/2020/05/26/fiche-n-6-fonctions-dempe-lanalyse-fonctionnelle-propre-aux-actifs-incorporels/> (Consulté le 9 mai 2023).

MARTIN, É., Qu'est-ce que l'économie du savoir, *Iris*, 19 novembre 2012. Disponible sur : <https://iris-recherche.qc.ca/blogue/education/quest-ce-que-leconomie-du-savoir/> (Consulté le 25 juillet).

PELLEFIGUE, J., *La réglementation des prix de transfert*, 2015/2016. Disponible sur http://cred.u-paris2.fr/sites/default/files/cours_et_publications/Eco%20et%20droit%20fiscal%20-%20%20r%C3%A9glementation%20des%20prix%20de%20transfert_0.pdf (Consulté le 21 mars 2023).

PEYROL, B., « De l'OCDE à l'UE, entre influence positive et concurrence dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales », *Fiscalonline*, 27 août 2015. Disponible sur <https://fiscalonline.com/International/de-l-ocde-a-l-ue-entre-influence-positive-et-concurrence-dans-la-lutte-contre-la-fraude-et-l-evasion-fiscales> (Consulté le 6 juin 2023).

Service-public.fr, Crédit d'impôt recherche (CIR). Disponible sur : <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533> (Consulté le 4 juillet 2023).

WILHELM, T., « Nouvelle obligation documentaire en matière de prix de transfert : n'en fait-on pas trop? », *Fiscalonline*, 30 août 2018. Disponible sur <https://fiscalonline.com/International/nouvelle-obligation-documentaire-en-matiere-de-prix-de-transfert-n-en-fait-on-pas-trop-> (Consulté le 2 juin 2023).

ANNEXES

Annexe 1 - Formulaire n°2257-SD

Annexe 2 - Formulaire n°2258-SD

Annexe 1- Formulaire n°2257-SD

DIRECTION GENERALE
DES FINANCES PUBLIQUES



N°15221*02

Formulaire obligatoire

(art. 223 quinquies B du code général des impôts)



N°2257-SD

2017

DECLARATION DE LA POLITIQUE DE PRIX DE TRANSFERT

Exercice ouvert le et clos le

A – IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE	
Désignation de la société :	Adresse du siège social :
<input type="text"/>	<input type="text"/>
SIRET	
Adresse du principal établissement	Ancienne adresse en cas de changement
<input type="text"/>	<input type="text"/>
B- ACTIVITE	
Activités exercées	Si vous avez changé d'activité, cochez la case
<input type="text"/>	<input type="checkbox"/>
Nom et adresse du professionnel de l'expertise comptable :	Nom et adresse du conseil :
<input type="text"/>	<input type="text"/>
<i>Tél :</i>	<i>Tél :</i>
Service des impôts des entreprises :	Identité du déclarant :
<input type="text"/>	Date : <input type="text"/> Lieu : <input type="text"/>
	Qualité et nom du signataire : <input type="text"/>
	Signature : <input type="text"/>

1 Informations générales sur le groupe d'entreprises associées

(1) Principales activités du groupe auquel l'entreprise appartient	(2) Nature de l'actif incorporel	(3) État d'implantation de l'entreprise propriétaire ou copropriétaire de l'actif incorporel (selon norme ISO)

Actifs incorporels détenus par le groupe utilisés par l'entreprise déclarante (brevets, marques, noms commerciaux, savoir faire et autres)

(4) Description générale de la politique de prix de transfert appliquée par le groupe et en relation avec l'entité déclarante :



2 Description de l'activité avec état récapitulatif, par nature et montant, des opérations de plus de 100 000 € réalisées avec d'autres entreprises associées et présentation des méthodes de détermination des prix de transfert

Nature des transactions avec des entreprises associées	(5) Montant agrégé supérieur à 100 000 € des transactions par nature	(6) Pays concernés par le flux (selon norme ISO)	Indiquer les méthodes appliquées (cocher la case)					(13) Case à cocher si changement intervenu au cours de l'exercice
			(7) Prix comparable sur marché libre	(8) Prix de revente	(9) Coût majoré	(10) Méthode transactionnelle de la marge nette	(11) Méthode de partage de bénéfice	
PRODUITS								
Ventes								
Prestations de services								
Commissions								
Redevances de brevet								
Redevances de marque								
Redevance de savoir faire								
Autres redevances de droits de propriété intellectuelle								
Produits financiers								
Flux sur instruments financiers à terme								
Autres produits								
CHARGES								
Achats								
Prestations de services								
Commissions								
Redevances de brevet								
Redevances de marque								
Redevance de savoir faire								
Autres redevances de droits de propriété intellectuelle								
Charges financières								
Flux sur instruments financiers à terme								
Autres charges								

Nature des transactions avec des entreprises associées	(5) Montant agrégé supérieur à 100 000 € des transactions par nature	(6) Pays concernés par le flux (selon norme ISO)	(7) Prix comparable sur marché libre	(8) Prix de vente	(9) Coût majoré	(10) Méthode transactionnelle de la marge nette	(11) Méthode de partage de bénéfice	(12) Autres Méthodes	(13) Case à cocher si changement intervenu au cours de l'exercice
ACQUISITIONS D'ACTIFS									
Brevets									
Marques									
Fonds de commerce									
Biens meubles incorporels									
Biens meubles corporels									
Biens immeubles									
CESSIONS D'ACTIFS									
Brevets									
Marques									
Fonds de commerce									
Biens meubles incorporels									
Biens meubles corporels									
Biens immeubles									

Activité de la société déclarante (14) :
- description des changements intervenus au cours de l'exercice si colonne 13 du tableau cochée
- description de la méthode appliquée si colonne 12 du tableau cochée
-et/ou observations complémentaires

Annexe 2- Formulaire n°2258-SD

	N° 2258-SD 2023  N° 15636*07 Formulaire obligatoire Art. 223 quinquies C du CGI																																																																																																																																																		
DECLARATION PAYS PAR PAYS																																																																																																																																																			
La déclaration n° 2258-SD doit être souscrite par les sociétés qui répondent aux critères prévus à l'article 223 quinquies C du code général des impôts (CGI). Ainsi, deux types de sociétés ont l'obligation de déposer cette déclaration :																																																																																																																																																			
- les groupes établis en France qui réalisent, lors de l'exercice qui précède celui faisant l'objet du dépôt de la déclaration, un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros (ou son montant équivalent dans une autre monnaie au cours moyen du mois de janvier 2015) et qui établissent des comptes consolidés, détiennent ou contrôlent hors de France des sociétés ou des succursales pour lesquelles un état financier distinct est établi à des fins réglementaires, d'information financière, de gestion interne ou fiscales et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà soumises à cette déclaration;																																																																																																																																																			
- les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger répondant aux critères de l'article 223 quinquies C du CGI lorsqu'elles ont été désignées par le groupe à cette fin, ou qu'elles ne peuvent démontrer qu'une autre entité française ou étrangère a été désignée à cette fin. Cela vise notamment les filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le "reporting" pays par pays. Dans ce cas, deux possibilités sont offertes:																																																																																																																																																			
- soit la filiale française du groupe étranger transmet à l'administration fiscale française les informations pays par pays relatives à l'ensemble du groupe;																																																																																																																																																			
- soit une autre filiale du groupe, établie dans un pays qui met en œuvre le "reporting" pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe.																																																																																																																																																			
L'article 46 quater-0 YE de l'annexe III au CGI précise les données agrégées obligatoires qui doivent être mentionnées sur la déclaration.																																																																																																																																																			
Elle doit être transmise obligatoirement par voie électronique dans les 12 mois suivants la date de clôture de l'exercice du groupe.																																																																																																																																																			
Le défaut de production de cette déclaration entraîne l'application d'une amende qui ne peut excéder 100 000 euros (article 1729 F du CGI).																																																																																																																																																			
Des précisions utiles sont disponibles sur le site impots.gouv.fr et sur le site internet de l'OCDE.																																																																																																																																																			
Par ailleurs, il est rappelé que les groupes soumis au dépôt de la déclaration pays par pays et les entreprises désignées au dépôt ont l'obligation de l'indiquer dans leur déclaration de résultats n° 2065-SD, cadre F (article 46 quater-0 YE de l'annexe III au CGI).																																																																																																																																																			
IMPORTANT : les informations et explications portées dans la déclaration doivent être en anglais.																																																																																																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">Exercice ouvert le</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">et clos le</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Pays d'origine du dépôt ⁽¹⁾</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Monnaie utilisée</td> </tr> </table>		Exercice ouvert le	et clos le	Pays d'origine du dépôt ⁽¹⁾		Monnaie utilisée																																																																																																																																													
Exercice ouvert le	et clos le																																																																																																																																																		
Pays d'origine du dépôt ⁽¹⁾																																																																																																																																																			
Monnaie utilisée																																																																																																																																																			
Dénomination de la société déclarante																																																																																																																																																			
Nom commercial																																																																																																																																																			
Numéro SIREN																																																																																																																																																			
Adresse (mention de la ville obligatoire)																																																																																																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;">N° VOIE</td> <td style="width: 45%;">NOM DE LA VOIE</td> <td style="width: 15%;">CODE POSTAL</td> <td style="width: 10%;">VILLE</td> <td style="width: 15%;">PAYS</td> </tr> </table>		N° VOIE	NOM DE LA VOIE	CODE POSTAL	VILLE	PAYS																																																																																																																																													
N° VOIE	NOM DE LA VOIE	CODE POSTAL	VILLE	PAYS																																																																																																																																															
L'entreprise déclarante est-elle la société tête de groupe au sens de l'article 223 quinquies C-I-1 du CGI ⁽²⁾ ?																																																																																																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">OUI</td> <td style="width: 30%;">NON</td> </tr> </table>		OUI	NON																																																																																																																																																
OUI	NON																																																																																																																																																		
TABLEAU 1 – RÉPARTITION DES BÉNÉFICES, DES IMPÔTS ET DES ACTIVITÉS PAR JURIDICTION FISCALE																																																																																																																																																			
Nom du groupe d'entreprises multinationales :																																																																																																																																																			
Exercice fiscal considéré :																																																																																																																																																			
Monnaie utilisée :																																																																																																																																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">Jurisdiction fiscale (préciser le pays)</th> <th colspan="3">Chiffres d'affaires</th> <th rowspan="2">Bénéfice (ou perte) avant impôts</th> <th rowspan="2">Impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs</th> <th rowspan="2">Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)</th> <th rowspan="2">Capital social</th> <th rowspan="2">Bénéfices non distribués</th> <th rowspan="2">Nombre d'employés</th> <th rowspan="2">Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie</th> </tr> <tr> <th>Partie indépendante</th> <th>Partie liée</th> <th>Total</th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> <tr><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td><td> </td></tr> </tbody> </table>		Jurisdiction fiscale (préciser le pays)	Chiffres d'affaires			Bénéfice (ou perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs	Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie	Partie indépendante	Partie liée	Total																																																																																																																																				
Jurisdiction fiscale (préciser le pays)	Chiffres d'affaires			Bénéfice (ou perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs								Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie																																																																																																																																		
	Partie indépendante	Partie liée	Total																																																																																																																																																

⁽¹⁾ Indiquer le pays qui transmet les données à savoir la France pour les groupes établis en France, soumis au dépôt de la déclaration ou pour l'entité française d'un groupe étranger.

⁽²⁾ Réponse « OUI » si la déclaration est déposée par le groupe d'entreprises multinationales établi en France répondant aux critères du I-1 de l'article 223 quinquies C du CGI.

Réponse « NON » si la déclaration est déposée par une entité française appartenant à un groupe étranger répondant aux critères du I-2 de l'article 223 quinquies C du CGI et qui a été désignée par le groupe pour le dépôt (entité de substitution).

TABLEAU 2 – LISTE DE TOUTES LES ENTITÉS CONSTITUTIVES DU GROUPE D'ENTREPRISES MULTINATIONALES CORRESPONDANT AUX DONNÉES AGRÉGÉES PAR JURIDICTION FISCALE

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :																		
Juridiction fiscale (Préciser le pays)	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale *	Rôle **	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principales activités (une case minimum à cocher par entité)														
				Recherche / développement (R & D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnements	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fournitures de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers	régléments Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres (à préciser au tableau 3)		
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	

* Préciser, **au choix** : le numéro de TVA intracommunautaire, le SIREN ou tout autre numéro d'identification fiscale ainsi que le nom et l'adresse de l'entité (avec mention obligatoire de la ville et du code du pays y compris pour les entités situées en France)

** Préciser, le cas échéant, si l'entité constitutive est :
 1- l'entité mère ultime ;
 2- l'entité déclarante ;
 3- à la fois l'entité mère ultime et l'entité déclarante.

TABLEAU 3 – INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Nom du groupe d'entreprises multinationales :	
Exercice fiscal considéré :	
Si la case « autres activités » du tableau 2 est cochée, il est obligatoire de mentionner dans cette zone la nature exacte de l'activité de l'Entité constitutive.	
Veuillez également indiquer dans cette rubrique la source des données utilisées (article 46 quater-0 YE de l'annexe III au CGI) mais aussi toutes les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.	
ATTENTION : les informations ou explications doivent être indiquées en anglais.	

Afin de permettre l'échange des données, la déclaration pays par pays doit respecter les règles suivantes :

Exercice social

Les dates d'ouverture et de clôture de l'exercice social sont obligatoires.

Qualité de la déclarante

Il convient de préciser si la déclaration est souscrite par le groupe d'entreprises multinationales établi en France répondant aux critères du I-1 de l'article 223 *quinquies* C du CGI ou par une entité du groupe désignée au dépôt (entité de substitution).

Juridiction fiscale

Il convient d'indiquer tous les pays et territoires dans lesquels sont situées les entités du groupe. En télédéclaration, le dépôt doit comporter autant de formulaires répétables que de pays ou territoires dans lesquels est située, au moins, une entité. Les entités doivent logiquement figurer sur le formulaire correspondant au pays ou territoire dans lequel elles sont localisées.

➔ **Les entités situées en France doivent également être portées sur un formulaire.**

Par ailleurs, le code des juridictions doit être conforme à celui figurant à la table des pays ISO3166 à savoir un code en 2 caractères. Pour les entités apatrides, le code « X5 » doit être utilisé.

Monnaie utilisée

Il convient de préciser la monnaie dans laquelle les données sont déclarées.

La monnaie peut être l'Euro ou toute autre monnaie utilisée pour établir les comptes consolidés.

➔ **Les données de la déclaration doivent être déclarées dans une seule et unique monnaie.**

En cas de conversion, le taux de change appliqué doit être indiqué au cadre « Informations complémentaires » .

S'agissant des codes « monnaie », il convient de se référer à la table ISO4217 (soit un code « monnaie » en 3 caractères).

➔ **Les données chiffrées doivent être indiquées en unité.**

Données relatives au chiffre d'affaires total et aux impôts sur les bénéfices dus (année en cours)

Dans l'attente d'une mise à jour des normes de l'OCDE, les contrôles bloquants mis en œuvre au titre de la campagne déclarative 2020 visant à interdire les montants négatifs déclarés dans les colonnes relatives au chiffre d'affaires total et aux impôts sur les bénéfices dus (année en cours) du tableau 1 ont été supprimés. L'indication de montants négatifs dans ces rubriques est donc admise en télédéclaration. La justification devra être apportée au tableau 3. Afin de garantir la qualité des données, il est précisé cependant qu'au niveau du tableau 1 :

- dans la colonne "impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs", lorsqu'il ressort une charge d'impôt au titre de l'exercice, celle-ci doit apparaître sous la forme d'un montant positif. Par exception si l'entreprise dispose d'une créance vis à vis de l'État pouvant donner lieu à imputation ou restitution, le montant devra être précédé du signe négatif (remboursement en raison d'un crédit d'impôt) ;
- dans la colonne "impôts sur les bénéfices dus", la charge d'impôt mentionnée doit être portée sous la forme d'un montant positif sans indication de signe positif.

Données relatives au bénéfice (perte) avant impôts - exclusion des dividendes intra-groupes

Selon les normes OCDE, le bénéfice (perte) avant impôt sur le revenu exclut les paiements reçus d'autres entités du groupe qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.

Numéro d'identification fiscale des entités du groupe

En application des normes de l'OCDE, reprises par l'Union européenne, il est demandé d'indiquer le numéro d'identification fiscale de chaque entité du groupe. Celui-ci peut être, **au choix** :

- le numéro de TVA intracommunautaire ;
- le numéro SIREN ;
- ou tout autre numéro qui permet d'identifier l'entité.

➔ **Le numéro d'identification fiscale est obligatoire dès lors que l'entité s'en est vu attribuer un par la juridiction locale. Si l'entité ne dispose d'aucun numéro d'identification, le code « NOTIN » doit être renseigné.**

Adresse de chaque entité

En plus de son nom et de son numéro d'identification fiscale, il est demandé de préciser l'adresse complète de l'entité. **Le défaut d'indication de la ville de localisation et du code du pays (y compris le code FR pour la France) de chaque entité constitue un motif de rejet de la déclaration.**

Informations complémentaires

Toutes les informations utiles à la compréhension de la déclaration (indication de la source des données, taux de change utilisé...) doivent être portées au niveau du tableau 3 intitulé « INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES » et non en annexe libre.

En effet, seules les données présentes sur la déclaration elle-même sont échangées avec les juridictions fiscales partenaires de la France.

Par ailleurs, si la case « autres activités » est cochée, il est obligatoire de mentionner dans ce tableau la nature exacte de l'activité de l'entité.

→ Les informations figurant au cadre « informations complémentaires » (en dehors de la précision relative à la case « autres activités ») n'ont pas à être répétées sur chaque formulaire. Il suffit de porter les informations uniquement sur le formulaire « France » (FR).

ATTENTION

En cas d'anomalie ou d'absence d'une donnée obligatoire, il est indispensable de souscrire une déclaration pays par pays rectificative qui annule et remplace la précédente (souscription d'une déclaration complète avec l'ensemble des formulaires répétables). Un certain nombre d'erreurs, affectant les données figurant dans les déclarations pays par pays déposées à ce jour, dont les plus fréquentes sont décrites sur le site Internet de l'OCDE, peuvent être consultées à l'adresse suivante : www.oecd.org/tax/beps/common-errors-mnes-cbc-reports.pdf.

SIGNALEMENT EN CAS DE DEMANDE DIRECTE DE LA DÉCLARATION PAR UN ÉTAT OU TERRITOIRE

Pour mémoire, les déclarations pays par pays ne doivent être échangées que selon le dispositif prévu par l'UE et l'OCDE qui repose sur leur échange entre les États. Aucune déclaration ne doit être transmise directement aux États et territoires partenaires. Si certains États ou territoires demandent la déclaration pays par pays directement aux entités constituantes des sociétés françaises sises sur leur territoire alors que celle-ci doit être échangée par les États selon le dispositif prévu par l'UE et l'OCDE, vous êtes invités à le signaler à la DGFIP.

Toute demande de dépôt non conforme doit être signalée, par courriel, au guichet international de la DGFIP (adresse courriel : bureau.sjcf4b@dgfip.finances.gouv.fr) en précisant le nom de l'État ou territoire demandeur, la date de la demande et l'exercice concerné.

Les précisions publiées par l'OCDE quant à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays peuvent être consultées à l'adresse suivante : www.oecd.org/fr/fiscalite/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf

TABLE DES MATIERES

Remerciements	I
Sommaire	II
Liste des abréviations	III
Introduction	1
Partie I. Une approche traditionnelle des concepts applicable aux incorporels .	10
Titre I. La notion de prix de transfert	11
Chapitre 1. Le principe de pleine concurrence : fondement de la détermination des prix de transfert	11
Section 1. Un principe érigé par l'OCDE	12
§1. Une définition conventionnelle	12
§2. La portée de la définition	16
Section 2. Un concept adapté par la législation fiscale française	17
§1. L'existence de lien de dépendance	18
§2. L'octroi d'un avantage	21
Chapitre 2. Le processus de détermination du prix de pleine concurrence	24
Section 1. Analyse fonctionnelle	24
§1. Une analyse à deux vitesses	24
§2. Identification de l'entrepreneur principal : une notion particulièrement inappropriée aux transferts d'incorporels	28
Section 2. Analyse de comparabilité.....	29
§1. La comparaison : essence du principe de pleine concurrence	30
§2. La détermination du périmètre de comparabilité	33
A. La recherche et la sélection de comparables	33
B. L'intervalle de pleine concurrence	36
Titre II. Le contrôle des prix de transfert	40
Chapitre 1. La sélection de la méthode de détermination des prix de transfert.....	40

Section 1. Les méthodes inadaptées aux incorporels.....	41
§1. Les méthodes fondées sur la marge brute	41
A. La méthode du prix de revente	41
B. La méthode du coût majoré	42
§2. La méthode fondée sur la marge nette	43
Section 2. La dialectique de l'inadaptation aux transactions impliquant des incorporels	44
Chapitre 2. La vérification de la cohérence des prix de transfert	48
Section 1. L'accord préalable	48
§1. Le cadre.....	48
§2. La procédure	52
§3. La documentation requise des entreprises	54
§4. La validité juridique de l'accord et son suivi.....	56
Section 2. La documentation des prix de transfert.....	58
§1. Les obligations documentaires.....	59
A. Une « documentation bicéphale »	59
B. Documentation sur demande de l'administration fiscale	63
§2. Les obligations déclaratives.....	64
A. Déclaration annuelle de la politique de prix de transfert.....	65
B. Déclaration annuelle pays par pays	67
C. Déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs.....	70
Partie II : Une approche rénovée adaptée aux incorporels	76
Titre I : Un principe de pleine concurrence centré sur la création de valeur.....	77
Chapitre 1 : Une rénovation du principe de pleine concurrence appropriée à l'évolution de l'économie	77
Section 1. Le principe de pleine concurrence : un sujet à débat.....	77
§1. Les griefs faits au principe de pleine concurrence.....	78
§2. Des alternatives crédibles au principe de pleine concurrence ?.....	81
A. Une approche formulaire	81
1. Champ d'application du pilier 1	82
2. Les atouts de l'approche unitaire.....	83
3. Les écueils de l'approche unitaire	84
B. Fixation du prix de transfert par la loi : le cas du Brésil	86

1.	Présentation de la méthode et son intérêt	87
2.	Un futur ralliement au consensus international	88
Section 2.	L'argumentation du maintien du principe de pleine concurrence	90
§1.	Les justifications communément admises	90
§2.	La justification d'équité	91
Chapitre 2.	Les contributions des entités à la création de valeur dans le cadre d'un transfert d'incorporel	93
Section 1.	Une répartition des profits liés à un incorporel selon une analyse fonctionnelle spécifique	93
§1.	L'analyse fonctionnelle « DEMPE »	94
§2.	Les effets de la nouvelle analyse fonctionnelle	97
A.	La prédominance de la propriété économique	97
B.	La nature du risque : élément déterminant dans l'allocation des revenus liés à l'incorporel	100
Section 2.	La délicate identification de transfert d'incorporel	102
§1.	Dans le cadre de contrat portant sur un savoir-faire	102
A.	Les caractéristiques du savoir-faire	103
B.	Reconnaissance d'un contrat portant sur un savoir-faire	103
§2.	La réorganisation d'entreprise : risque de transfert d'actif incorporel	104
Titre II :	Un principe de pleine concurrence éprouvé par la diversité économique et juridique	107
Chapitre 1.	L'originalité économique des incorporels et de leur évaluation	107
Section 1.	Les méthodes préconisées par l'OCDE	107
§1.	La méthode du prix comparable sur le marché libre	108
§2.	Les méthodes économiques	110
A.	La méthode du partage des bénéfices	110
1.	Présentation et mise en œuvre	110
a.	La méthodologie	110
b.	Les transactions adaptées	113
2.	Les obstacles de la méthode	115
B.	La méthode des flux de trésorerie actualisés	118
Section 2.	L'approche de l'OCDE spécifique aux incorporels difficiles à évaluer	122
§1.	Actifs incorporels dont l'évaluation est très incertaine	122

§2. Actifs incorporels difficilement valorisables	123
A. Le résultat <i>ex post</i> : présomption de la conformité du prix <i>ex ante</i>	124
B. Les exceptions à la mise en œuvre de l'approche	127
Chapitre 2. La liberté contractuelle dans la mise à disposition des incorporels	128
Section 1. L'organisation et les modalités de rémunération du contrat de licence.....	129
§1. Le système de licence : une approche centralisée ou décentralisée	129
§2. La prudente détermination du montant des redevances	130
Section 2. Le fonctionnement de l'accord de répartition des coûts	133
§1. La structure organisationnelle de l'accord.....	133
§2. Les contributions apportées par les membres partis à l'accord	134
A. Les participants.....	135
B. L'apport de contributions et le paiement compensatoire.....	135
Section 3. Étude comparative du contrat de licence et de l'accord de répartition des coûts	137
§1. Du point de vue administratif et fiscal	138
§2. Du point de vue économique et financier	140
Conclusion	146
Bibliographie	149
Annexes	165
Table des matieres	174

Résumé en français

La notion de prix de transfert remonte au début du XX^{ème} siècle. Elle n'a cessé d'évoluer dans le temps et particulièrement au cours de cette dernière décennie, sous l'impulsion de la globalisation de la chaîne de valeur et la prépondérance d'incorporels, souvent uniques. Cette rénovation s'inscrit également dans une volonté de faire obstacle à la multiplication de stratégies de planifications fiscales menées par les multinationales. Celles-ci ont pour résultante une érosion de la base taxable des États. Ce travail vise à appréhender l'évolution de la réglementation des prix de transfert et particulièrement s'agissant d'incorporels, au niveau international et étatique.

Résumé en anglais

Transfer pricing concept appeared in the beginning of the 20th century. It kept evolving throughout the years and more particularly over the last decade, under the impetus of the globalization of the value chain and the preponderance of often unique intangibles. This renovation is also part of a desire to prevent from proliferation of tax planning strategies led by multinationals. Indeed, the result is an erosion of the taxable base of the States. This work aims to apprehend the evolution of transfer pricing regulation and particularly regarding to intangibles, at the international and state levels.

Mots-clés : Prix de transfert, principe de pleine concurrence, création de valeur, incorporel.



Collection des mémoires
Copyright et diffusion 2024
© PUTC
Presses de l'Université Toulouse Capitole
2 rue du Doyen Gabriel Marty, 31042 Toulouse Cedex 9

ISSN : 2557-4779

Réalisation de la couverture : Presses de l'Université