



## Conseil économique et social

Distr. générale  
12 juillet 2013  
Français  
Original : anglais

---

### Réunion spéciale sur la coopération internationale en matière fiscale

#### Compte rendu analytique provisoire de la 13<sup>e</sup> séance

Tenue au Siège, à New York, le mercredi 29 mai 2013, à 15 heures

*Président* : M. Osario ..... (Colombie)

### Sommaire

Coopération internationale en matière fiscale (*suite*)

---

Le présent compte rendu est sujet à rectifications.

Celles-ci doivent être rédigées dans l'une des langues de travail. Elles doivent être présentées dans un mémorandum, portées sur un exemplaire du compte rendu et adressées dès que possible au Chef du Groupe du contrôle des documents ([srcorrections@un.org](mailto:srcorrections@un.org)).

Les comptes rendus rectifiés seront publiés sur le Système de diffusion électronique des documents (<http://documents.un.org>).

13-34920X (F)



Merçi de recycler 



*La séance est ouverte à 15 h 10.*

### **Coopération internationale en matière fiscale (suite)**

1. **M. Marcus** (France) dit que la lutte contre l'évasion fiscale et l'érosion de la base d'imposition est cruciale pour son pays. Une partie des richesses créées par les entreprises sont exemptes d'impôts, et les bénéficiaires sont transférés vers des pays à faible taux d'imposition. Créant une situation d'incertitude et une concurrence fiscale déloyale, ce phénomène pose un problème à la fois aux États et aux entreprises. Préjudiciable au développement, l'évasion fiscale est particulièrement lourde de conséquences pour les pays en développement. La Banque mondiale estime que les flux financiers quittant les pays les plus pauvres sont dix fois plus élevés que le montant total de l'aide publique au développement.

2. Il est particulièrement nécessaire d'adapter, de manière ciblée, les règles de la fiscalité internationale pour imposer les bénéfices là où les activités génératrices de valeur sont réalisées.

#### *Lancement du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement*

3. **M. Trepelkov** (Directeur du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales) dit que les prix de transfert désignent les prix de transactions internationales entre parties liées appartenant au même groupe d'entreprises multinationales. Il s'agit de sociétés mères et de leurs filiales ou de sociétés sous contrôle commun. Les prix de transfert ont donc une incidence sur les revenus des deux parties à la transaction transfrontalière intragroupe.

4. Les conditions des transactions entre parties liées sont déterminées par des forces de marché gérées par un groupe, et se distinguent des conditions de libre-échange entre entités indépendantes. Encore que la fixation des prix de transfert ne soit pas intrinsèquement liée à la fraude fiscale, il est possible que les prix déterminés pour ces transactions ne reflètent pas leur valeur économique réelle. Les revenus déclarés dans un pays donné peuvent être inférieurs aux revenus réels, ou les dépenses déclarées peuvent être surévaluées. Les prix de transfert constituent donc, aussi bien pour les pays développés que pour les pays en développement, une question

fondamentale en matière de fiscalité internationale. Le rôle des sociétés multinationales dans le commerce international a pris beaucoup d'ampleur ces dernières années, et la question des prix de transfert devient de plus en plus importante pour les pays en développement.

5. Si une société mère résidant dans un pays développé achète des biens à une filiale établie dans un pays en développement, le prix de transfert aura une incidence sur les bénéfices déclarés dans les pays de résidence et sur le montant de l'impôt versé. Si le prix de transfert correspond approximativement au prix du marché libre, une part appréciable du bénéfice devra être versée dans chaque pays. En revanche, si le prix de transfert est inférieur au prix du marché libre, une part moindre du bénéfice sera imposable dans le pays en développement. Les recettes fiscales dont ce pays disposera pour financer son développement s'en trouveront réduites, ce qui compromettra la mobilisation de ressources nationales.

6. Si le taux d'imposition du pays développé est plus faible que celui du pays en développement, la société mère pourra décider de fixer un prix de transfert inférieur au prix du marché libre. Une partie du bénéfice sera ensuite versée au pays développé, où les taux d'imposition sont moins élevés, ce qui fera baisser artificiellement le montant des impôts à verser et celui des recettes fiscales des deux pays.

7. En attirant les investissements étrangers directs grâce à la mise en place de conditions favorables, les prix de transfert pourront avoir une incidence sur le financement du développement. Si une maison mère fixe un prix de transfert inférieur au prix de transactions indépendantes, la part du bénéfice imposable sera moindre dans le pays en développement que dans le pays développé. Si l'autorité fiscale du pays en développement conteste le prix établi et l'ajuste de façon à refléter les conditions du marché libre, la part du bénéfice imposable augmentera. La double imposition ne pourra être évitée que si l'autorité fiscale du pays développé procède à un ajustement du taux d'imposition de la transaction, ce qui réduira la part du bénéfice imposable. Faute de quoi, une partie du bénéfice pourra être imposée deux fois. Cette situation découragerait les investissements dans le pays en développement, ce qui nuirait au développement.

8. Le principe de pleine concurrence est la démarche qui prévaut pour déterminer les prix de

transfert. En vertu de ce principe, les conditions de transactions au sein d'un même groupe sont les mêmes que celles des entités indépendantes. Si le principe est appliqué, chaque pays percevra des recettes appropriées, et le risque de double imposition s'en trouvera réduit. Le principe de pleine concurrence est énoncé à l'article 9 à la fois du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, et du modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune. Au titre dudit article, il est possible d'ajuster les bénéfices si les conditions des transactions entre entreprises associées se distinguent de celles du marché libre. Pour éviter la double imposition, l'État intéressé pourra aussi procéder à un ajustement corrélatif approprié.

9. L'application du principe peut s'avérer complexe, notamment, pour les pays en développement. Les méthodes de fixation des prix de transfert visant à établir un prix de pleine concurrence exigent des connaissances spécialisées, ce qui soulève des difficultés particulières pour les autorités fiscales des pays où les ressources et les programmes de formation appropriée font défaut. Les prix de transfert sont liés à des données qui ne sont pas toujours disponibles sur certains marchés locaux. Les pays en développement ont exprimé le besoin de recevoir des orientations plus précises sur cette politique.

10. **M. Yaffar** (Président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale de l'Organisation des Nations Unies) annonce qu'un sous-comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert a été mis en place pour seconder les pays en développement dans l'application du principe de pleine concurrence. Dans le cadre de leurs travaux, les membres du Comité ont sollicité le concours de diverses parties prenantes, notamment l'OCDE et d'autres organisations, ainsi que le secteur privé.

11. Le Manuel est depuis le début axé sur des questions purement pratiques. Il prend en compte les points de vue de toutes les parties prenantes, bien qu'ils soient souvent très différents des principes énoncés dans le Modèle de convention.

12. Certains sujets n'ont pas été évoqués car leur complexité et leurs aspects techniques sont encore à l'étude. L'un des premiers objectifs était d'harmoniser les documents de l'Organisation des Nations Unies et

de l'OCDE, qui reposent sur les mêmes principes. Ces travaux ont été réalisés avec très peu de ressources. Des ressources supplémentaires sont nécessaires.

13. **M. Sollund** (Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) dit que la communauté internationale a besoin du Manuel pour appliquer le principe de pleine concurrence énoncé dans le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions. Il importe de définir le montant exact des bénéfices, et de trouver un équilibre pour éviter la double imposition, tout en protégeant la base d'imposition. Le principe de pleine concurrence permet aux autorités fiscales d'imposer les bénéfices réalisés par des entreprises associées comme s'il n'y avait aucun lien entre elles.

14. Il s'agit de comparer des transactions semblables effectuées entre parties indépendantes, dans des circonstances comparables. Il faut, à cet effet, avoir une connaissance des transactions et des conditions pertinentes. L'analyse réalisée doit prendre en compte les caractéristiques du bien ou du service transféré, les fonctions des parties et les risques qu'elles ont pris, les modalités contractuelles, les circonstances économiques et les stratégies commerciales.

15. Les méthodes utilisées dépendent des faits disponibles et des éléments de comparaison connus. Il est parfois possible d'établir une comparaison directe avec les prix de commodités ou de services, ou encore avec les marges des bénéfices; il arrive que les données disponibles sur la rentabilité nette d'autres acteurs, sur un marché pertinent, constituent les seuls indicateurs fiables. Les analyses fondées sur les transactions soulèvent beaucoup de difficultés. Les éléments de valeur clés sont souvent des biens incorporels, qui ont une valeur unique difficile à comparer avec d'autres données. L'accès à des données et à des compétences pertinentes est crucial pour effectuer des comparaisons et appliquer le principe de pleine concurrence. Bien des pays manquent de responsables fiscaux qualifiés et d'autres ressources. Il est par conséquent important de créer des groupes de prix de transfert, de contrôler la sélection des cas et de hiérarchiser l'utilisation des ressources.

16. Certaines règles visant à faire respecter le principe de pleine concurrence doivent être appliquées dans la législation nationale. D'autres règles doivent garantir l'établissement de rapports et de documents afin que les autorités fiscales aient accès à

l'information nécessaire. Des règles nationales doivent prévoir l'établissement de procédures administratives d'évaluation et d'audit, et offrir la possibilité d'un recours en justice. Les accords concernant les doubles impositions prévoient des échanges d'information entre administrations fiscales, des mécanismes de règlement des différends et la mise en place de règles sur les ajustements à effectuer pour éviter la double imposition.

17. Le Manuel contient des explications sur le principe de pleine concurrence et donne des exemples d'application. Il tient compte des réalités des pays en développement, puis présente diverses structures et une analyse élémentaire relatives aux chaînes de valeur. Il explique comment la fixation des prix de transfert est gérée dans une entreprise multinationale et cite des exemples de pays qui ont légiféré des règles et des procédures à suivre dans ce domaine.

18. Le Manuel donne des conseils sur la façon d'établir un groupe de fixation des prix de transfert, couvre les liens entre politique et administration, évalue les besoins et les lacunes, et traite de compétences professionnelles pertinentes, de formation, de stratégies d'information, ainsi que de questions de culture et d'intégrité.

19. La comparabilité et les méthodes de prix de transfert sont au cœur du principe de pleine concurrence. Le manuel explique ce qui doit être comparé et quelles sont les mesures à prendre à cet effet, et décrit les facteurs de comparabilité, ainsi qu'une analyse. Il insiste sur l'importance de l'analyse fonctionnelle et factuelle, et la prise en compte des circonstances économiques des marchés, puis décrit les moyens à utiliser pour trouver et choisir des éléments de comparaison et effectuer des ajustements visant à renforcer la comparabilité. À l'aide d'exemples, il explique les notions de prix comparable, de prix de revient majoré, et de prix de revente, ainsi que la méthode transactionnelle de la marge nette et la méthode du partage des bénéfices.

20. Le Manuel explique comment choisir et hiérarchiser les contrôles, évaluer les risques, effectuer des audits, procéder à des examens et prendre des décisions. Il insiste aussi sur l'importance qu'il y a d'avoir une bonne compréhension des activités commerciales qu'exerce le contribuable. Il comprend aussi un chapitre sur les moyens à employer pour prévenir ou gérer des différends, au niveau national et

à l'étranger. Le dernier chapitre est consacré aux pratiques de certains pays, notamment le système de marges fixes au Brésil, ainsi que l'utilisation des économies de localisation et des avantages liés à la localisation en Chine et en Inde, puis aux difficultés rencontrées par l'Afrique du Sud pour trouver des données de comparaison et réaliser des ajustements de comparabilité.

21. **M. Manolescu** (Roumanie) dit, en se référant à la publication de l'OCDE intitulée Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, que la difficulté principale tient plus aux politiques fiscales agressives qu'aux différences entre le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions et le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune. Le problème fondamental tient au fait que les multinationales ne font pas de distinction entre pays développés et pays en développement, leur intérêt se portant simplement sur la recherche d'endroits pouvant leur apporter des avantages fiscaux. Afin de pouvoir faire face aux difficultés communes, M. Manolescu se demande s'il serait possible de mener une action concertée visant à rapprocher encore davantage les deux modèles.

22. **M. Yaffar** (Président du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) dit qu'il n'envisage pas un tel effort de collaboration. L'ONU dispose de ressources inférieures en nombre à celles de l'OCDE en vue de pouvoir s'attaquer efficacement à la question, sans compter que les deux organisations n'ont pas la même structure. La question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices n'est pas actuellement à l'ordre du jour.

23. **M. Sollund** (Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) précise qu'il y a une grande cohérence entre les deux Modèles en ce qui concerne le principe de pleine concurrence et les prix de transfert. Il y a également beaucoup de différences qui surpassent la question de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices. Il est improbable, dans un avenir proche, de regrouper les deux Modèles. Le Modèle des Nations Unies accorde une plus grande attention à l'imposition dans le pays de la source, l'équilibre entre pays de résidence et pays de la source étant différent. Comme ce point n'est pas lié à la question de l'érosion de la base d'imposition et du

transfert des bénéficiaires, les différences entre les deux modèles persisteront.

24. **M<sup>me</sup> Noras** (Finlande) se félicite de la démarche claire et pratique suivie par l'Organisation des Nations Unies pour examiner la question.

25. **M. Sharma** (Népal) dit que l'administration fiscale des pays en développement manque de capacités. Le Gouvernement se heurte principalement à l'intégration des activités informelles dans le secteur structuré de l'économie et à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Il élabore des lignes directrices sur les prix de transfert, ce qui représente une question nouvelle dans son pays. La législation en la matière est légère, les données de comparaison insuffisantes et la documentation inadéquate. Le Manuel s'avèrera très utile.

26. Le Népal a élaboré un plan stratégique quinquennal et un projet de réforme triennal afin d'améliorer le système fiscal et l'administration y afférente. Il reçoit une assistance technique de la part du Fonds monétaire international, du Gouvernement allemand et de la Société financière internationale, mais il a besoin d'une aide accrue, de même que les pays en développement en général.

*Table ronde sur le thème « Les difficultés liées aux prix de transfert dans les pays en développement »*

27. **M. Lennard** (Chef du Service de la coopération fiscale internationale du Bureau du financement du développement du Département des affaires économiques et sociales) dit que la fixation des prix de transfert présente un défi particulier pour les pays en développement. Il leur faut déterminer la place qu'ils occupent sur les chaînes de valeur mondiale et les endroits où la valeur est créée. Ils doivent également se pencher sur des questions relatives à l'évaluation des biens incorporels, notamment la propriété intellectuelle, et la répartition des droits entre les différents pays.

28. La fixation des prix de transfert est tributaire de l'accès à l'information et aux compétences voulues. Cela suppose des risques pour les pays en développement, mais aussi des avantages lorsque la valeur créée à l'intérieur de leurs frontières est reconnue.

29. **M<sup>me</sup> Sangsubana** (Chef de la Division de la fiscalité internationale du Bureau de politique fiscale et

de planification du Département du revenu de la Thaïlande) dit qu'à la suite d'une instruction départementale (2002) contenant des réglementations et des instructions sur les prix de transfert au titre du Code national des impôts, son Gouvernement a créé une division relative aux prix de transfert relevant de l'autorité fiscale nationale créée en 2003. Un comité chargé des accords préalables en matière de prix de transfert a été créé en 2005. Il est composé de responsables de divers bureaux. Les deux premiers accords ont été conclus en 2008, et les premiers ajustements correspondants en 2012.

30. La loi ne contient aucune disposition particulière en matière de prix de transfert. Le Gouvernement applique actuellement des dispositions juridiques concernant les transferts gratuits ou très peu rémunérés. L'instruction départementale susmentionnée contient des principes directeurs sur la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. Elle propose des méthodologies de détermination des prix du marché, ainsi qu'une documentation sur les prix de transfert et l'application d'accords préalables.

31. L'instruction départementale a d'abord été considérée comme une mesure à court terme. Néanmoins, compte tenu du très faible nombre de litiges au moment de sa publication, elle a été appliquée avec succès plus longtemps que prévu. Des difficultés d'ordre pratique ont été rencontrées plus tard, notamment en ce qui concerne les ajustements des prix de transfert.

32. Une étude réalisée en 2011 a recommandé l'adoption d'une loi relative aux prix de transfert contenant des dispositions sur le principe de pleine concurrence et les procédures d'ajustement, offrant des sphères de sécurité pour certaines transactions, et prévoyant un délai de prescription de cinq ans pour les audits et les remboursements, ainsi qu'un accord préalable. Le Ministère des finances vient d'approuver la rédaction du projet de loi.

33. Les principales questions relatives aux prix de transfert, qui ont été recensées en Thaïlande par les contrôleurs fiscaux sont, en fait, communes aux pays développés et aux pays en développement. Elles sont notamment liées au partage des coûts, aux biens incorporels, aux restructurations d'entreprises et aux analyses de comparabilité. Certaines d'entre elles consistent à déterminer le prix de pleine concurrence relatif aux biens incorporels, puis à reconnaître et à

évaluer lesdits biens, et dans le cadre d'accords visant à éviter la double imposition, à définir si les recettes doivent être traitées comme des redevances ou comme des bénéfices d'entreprise. Il est nécessaire de connaître les modalités à suivre pour identifier les transactions qui créent des biens corporels de commercialisation et partager les prestations et les dépenses entre parties liées. Pour les redevances non versées, il s'agit de déterminer si leur montant doit être inclus dans le prix des biens ou des services.

34. On compte peu de restructurations d'entreprises en Thaïlande. En revanche, une partie substantielle des bénéfices est transférée à l'étranger alors que les mouvements de fonds et les ventes s'effectuent à l'intérieur des frontières. Une évaluation des risques a été menée en vue de déterminer la nature des activités commerciales menées par les entités et les risques y afférents. On se penche également sur la question des établissements stables et les bénéfices qui leur sont attribués. Si une entité créée à l'étranger est enregistrée pour la taxe sur la valeur ajoutée en Thaïlande, avec l'objectif d'y exercer des activités, il est nécessaire de déterminer si elle y dispose d'un établissement stable. Aux termes d'une politique en vigueur, les demandes d'accord préalable en matière de prix de transfert ne sont pas accordées dans le cadre des restructurations d'entreprise tant que les modalités de traitement desdites demandes restent à définir.

35. Dans le cas des multinationales, le modèle d'entreprise en Thaïlande comporte généralement un sous-traitant et une filiale. Les appareils électroniques et électriques, les pièces pour automobiles et les produits pharmaceutiques constituent les secteurs les plus courants. Les études fonctionnelles et les analyses de comparabilité doivent revêtir un caractère pratique et prendre en compte les réelles conditions des entreprises en Thaïlande. Le lancement de programmes nationaux de promotion d'investissements peut entraîner des transferts de bénéfices, mais la mise en place d'un système de déclaration fiscale consolidée devrait pouvoir y mettre fin.

36. La politique consistant à ne conclure que des accords bilatéraux préalables en matière de prix de transfert est une caractéristique intéressante du système fiscal en Thaïlande. L'objectif est d'éliminer les doubles impositions et d'assurer un certain degré de certitude aux contribuables. Au cours de négociations, les représentants de la Thaïlande se sont entretenus avec des homologues plus qualifiés et plus

expérimentés. La conclusion de tels accords nécessite un long délai et des ressources considérables. La Thaïlande a des demandes en souffrance à traiter.

37. Malgré les inconvénients que présente la politique d'accords bilatéraux préalables en matière de prix de transfert, il a été décidé récemment de la poursuivre car elle contribue à limiter les risques. Il est également intéressant de s'entretenir avec des représentants de l'autre État intéressé, afin de lui exposer le point de vue de la Thaïlande. La tenue de négociations bilatérales pourrait également permettre d'obtenir des informations utiles.

38. Le pays manque de personnel qualifié. Les audits en matière de prix de transfert sont centralisés et axés sur les entreprises multinationales, et ne relèvent de la responsabilité d'aucun organe permanent. Le programme relatif aux accords préalables en matière de prix de transfert est géré par une équipe composée d'un économiste et d'un spécialiste des accords concernant les doubles impositions, d'un avocat et d'un expert-comptable, et d'un autre membre du personnel assumant souvent plusieurs fonctions, d'où la nécessité d'une restructuration. Il est envisagé de créer une division de la fiscalité internationale, distincte de tous les autres bureaux, et d'y établir un bureau de procédure d'accord mutuel qui serait chargé des cas d'accord préalable en matière de prix de transfert.

39. **M. Valadão** (Brésil) dit que la méthodologie brésilienne en matière de prix de transfert, en vigueur actuellement, repose sur une législation nationale adoptée en 1996, qui a introduit une version simplifiée du principe de pleine concurrence en vue de lutter contre l'évasion fiscale pratiquée par le biais de montages frauduleux. La loi interdit la méthode transactionnelle de bénéfices, la méthode du partage des bénéfices et la méthode transactionnelle de marge nette, mais autorise la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revient majoré et la méthode du prix de revente.

40. On a utilisé des marges fixes de façon à éviter l'incertitude et l'instabilité juridique, dues à l'usage conventionnel de la méthode du prix de revente et de la méthode du prix de revient majoré, lesquelles sont appliquées par le contribuable sans avoir été approuvées ou examinées par les autorités fiscales. Toutefois, l'emploi, au Brésil, des deux méthodes susmentionnées associées à des marges fixes ne

constitue pas des sphères de sécurité, mais plutôt une simplification de la méthodologie traditionnelle.

41. Au nombre des transactions régies par les réglementations brésiliennes en matière de prix de transfert, figurent l'importation et l'exportation de biens, les services et les droits avec des parties liées, les paiements, et les crédits ou intérêts versés ou reçus sur les prêts accordés à des parties liées. La définition de parties liées dans le système brésilien est plus large que celle qui est énoncée dans le Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. En outre, les réglementations brésiliennes ne s'appliquent ni aux paiements de redevances, ni à l'assistance technique et ni aux frais scientifiques et administratifs; ces dépenses sont soumises à des restrictions, à des décomptes limités et à des charges sociales.

42. Aux termes des réglementations brésiliennes, on utilise, dans le cadre des importations, la méthode du prix comparable sur le marché libre, la méthode du prix de revente, avec une marge bénéficiaire brute de 20 % ou des marges différentes pour des secteurs économiques particuliers, et la méthode du prix de revient majoré, avec une marge de 20 %. Les mêmes méthodes sont utilisées pour les exportations mais elles sont soumises à des réglementations plus détaillées. Le contribuable a le choix d'utiliser la méthode la plus appropriée pour la transaction, sauf lorsqu'il s'agit de matières premières, auquel cas le contribuable pourra utiliser la méthode du prix comparable sur le marché libre mais ne pourra avoir recours ni à la méthode transactionnelle de marge nette ni à la méthode du partage des bénéfices.

43. À la suite de l'amendement (2012) de la Loi brésilienne sur les prix de transfert, la marge fixe du prix de revente varie en fonction du secteur, se situant à 20 % pour les transactions générales. Cette simplification de la méthode traditionnelle du prix comparable sur le marché libre - par laquelle le prix de marché est censé correspondre au prix de pleine concurrence dans les transactions réalisées par les entreprises multinationales pour des biens disponibles sur les marchés organisés - est particulièrement utile, car elle permet de gagner du temps dans la recherche d'une transaction comparable lorsqu'il existe un marché défini et stable où le prix de certains types de biens est fixé à l'échelle mondiale.

44. Pour ce qui est des marges fixes, les bénéfices obligatoires et les majorations sont prévues dans la loi et varient en fonction des méthodes de prix de transfert et de la nature de la transaction, selon qu'elle est entrante ou sortante. La loi accorde au Ministre des finances l'autorité de modifier ces marges pour certains secteurs. En outre, le contribuable ou l'association représentant le secteur économique donné peut demander une modification de la marge si elle ne reflète ni le marché ni le prix de marché moyen. La loi prévoit néanmoins la possibilité de modifier ces marges, moyennant une demande adressée par le contribuable au Ministre des finances.

45. La méthodologie des marges fixes comporte plusieurs avantages. Elle écarte la disponibilité d'éléments de comparaison précis; elle ne fausse pas la concurrence entre entreprises dans un pays précis puisque celles-ci sont soumises à la même charge fiscale et ont accès aux mêmes informations; elle convient aux pays qui n'ont pas suffisamment de ressources humaines et de connaissances techniques pour traiter la question des prix de transfert; elle est facile à appliquer pour les autorités fiscales et les contribuables; elle est économique pour les sociétés et l'administration fiscale, l'accent étant mis sur l'aspect pratique. Ses inconvénients, bien que potentiellement majeurs - notamment le risque de double imposition sans accès à une autorité compétente pour l'éliminer - sont largement compensés par ses avantages.

46. La méthodologie brésilienne correspond à la fois à la méthode traditionnelle du prix comparable sur le marché libre, à une version simplifiée pour ce qui est des matières premières, à la méthode du prix de revente et à la méthode du prix de revient avec des marges fixes. Des dispositions sont prévues pour la mise en place de sphères de sécurité, par exemple, lorsque les bénéfices nets des ventes d'exportation à des parties liées, avant impôts sur le revenu brésilien, s'élèvent à 10 % ou plus. Dans ce cas, aucun ajustement de transfert n'est appliqué. En outre, les contribuables brésiliens ne sont pas soumis aux prix de transfert sur les exportations lorsque les recettes sont égales ou inférieures à 5 % du chiffre d'affaires net. Les sphères de sécurité ne sont pas non plus applicables lorsque les ventes se font à destination de paradis fiscaux ou des juridictions à faible taux d'imposition. Enfin, les contribuables ne sont pas non plus soumis à des réglementations relatives aux prix de transfert si le prix de vente moyen dans le cadre de transactions

internationales contrôlées entre parties liées est égal ou supérieur à 90 % du prix de vente moyen dans des transactions libres entre parties indépendantes sur le marché brésilien. Cette sphère de sécurité ne s'applique pas au marché des matières premières, auquel cas c'est la version simplifiée de la méthode du prix comparable sur le marché libre qui s'applique.

47. **M<sup>me</sup> Kapur** (Inde) dit que lorsque l'Inde a promulgué une loi visant à inclure le principe de pleine concurrence dans sa législation relative aux prix de transfert, elle a élaboré une définition des transactions internationales et établi cinq méthodes de transaction, égales les unes aux autres, sans lien hiérarchique entre elles. Une sixième méthode a été ajoutée récemment.

48. Le Gouvernement indien a décidé de publier des notes d'orientation à l'intention des fonctionnaires chargés de garantir la cohérence et la sécurité du système fiscal, et de proposer une nouvelle formation aux contrôleurs des prix de transfert de l'administration fiscale. La circulation d'informations a rendu possible la création de solides bases de données utilisées au niveau national. Les autorités fiscales en Inde choisissent des cas en matière de prix de transfert qui présentent un risque élevé de non conformité. De façon à établir un régime efficace dans ce domaine, il serait nécessaire d'évaluer l'efficacité des audits – en particulier, pour savoir si les contrôles effectués permettent d'augmenter les revenus et ont un effet dissuasif. Il n'a pas été aisé de mettre en place un système efficace d'autant plus qu'avec l'évolution de la technologie, les modèles d'entreprise deviennent plus complexes, ce qui rend difficile de déterminer à quel moment la valeur ajoutée est créée et les bénéfices sont transférés; dans ces circonstances, les questions d'érosion de la base d'imposition prennent de l'importance. La fixation des prix de transfert suppose donc l'examen de nombreuses données factuelles, sous un angle très technique, en vue de définir l'origine des bénéfices et leur cheminement. Pour réaliser l'analyse de comparabilité nécessaire, il faut d'abord identifier les éléments de comparaison. Des problèmes se posent lorsqu'une entreprise, soumise à un audit, doit partager des informations, alors que les sociétés tendent, pour survivre dans un marché difficile, à élaborer des stratégies en dehors du domaine public.

49. Parmi les autres points relatifs aux prix de transfert, figurent la détermination des prix relatifs aux services intragroupes, et la question de savoir comment évaluer la contribution de l'Inde au processus de

production afin de définir si les clauses contractuelles en vigueur représentent la réelle nature des biens utilisés, des fonctions réalisées et des risques pris. Au niveau administratif, l'Inde s'emploie à établir des paramètres à l'intention des responsables qui lui permettront d'adopter une position cohérente. Il sera également nécessaire de définir ce que représente un bien incorporel, de savoir allouer les revenus y relatifs, et de garantir que ce type de bien est attribué à la juridiction locale ou à la partie de l'entreprise qui finance sa création.

50. L'Inde s'emploie à établir des méthodologies visant à distribuer tout bénéfice supplémentaire qui provient des économies de localisation; l'administration relative aux prix de transfert a énoncé sa définition au chapitre 10 du Manuel pratique des prix de transfert à l'intention des pays en développement. Le pays a accès aux vastes marchés et dispose d'une main d'œuvre qualifiée; il reste néanmoins à savoir si de tels avantages doivent être pris en compte dans la détermination des prix de transfert.

51. La colère publique face au comportement amoral en matière fiscale est susceptible d'entraîner de nouveaux changements dans le système de fixation des prix de transfert en Inde. En outre, l'importance croissante de la responsabilité sociale des entreprises, la taille du marché pour certains pays et les futures perspectives de croissance joueront un rôle dans la lutte contre l'érosion de la base d'imposition par l'établissement de prix de transfert dans ces pays. Le réseau de l'Inde en matière de prix de transfert est très vaste, et le pays tente de renforcer son administration fiscale afin de surmonter tous les problèmes qu'il soulève.

52. **M. Yuan Shanwu** (Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) souligne qu'il ne s'exprime plus au nom du Gouvernement chinois et que ses observations sur les positions de celui-ci sur les biens incorporels et les risques ne représentent ni ses vues personnelles ni celles de son employeur actuel. Compte tenu de la disparité des chiffres – la Chine ayant à vendre 800 millions de chemises pour acheter un avion aux États-Unis – l'Administration fiscale chinoise a conclu que les biens incorporels étaient le résultat surévalué d'un fort effet de levier sur les actifs dans les pays occidentaux, et qu'ils étaient utilisés par les pays



développés pour soutirer de la valeur aux pays en développement. L'Administration estime que les filiales chinoises locales des entreprises multinationales pourraient, au fil du temps, produire des biens incorporels locaux et être rémunérées d'une manière ou d'une autre. En outre, elle suggère que le montant de la redevance versé par une filiale locale à l'entreprise multinationale pour l'utilisation d'un bien incorporel au début de ses activités, devrait être progressivement réduit, puisque l'utilité des biens incorporels diminuerait également.

53. Vu que les entreprises multinationales peuvent facilement transférer des corps incorporels vers des endroits à faible taux d'imposition, contribuant ainsi à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéfices, l'Administration fiscale chinoise soutient que la main d'œuvre doit être de nouveau reconnue comme un facteur essentiel de création de valeur. Les biens incorporels ne peuvent être consommés séparément mais leur valeur doit être reportée sur les prix que paient les consommateurs; en conséquence, en l'absence de marché, il n'y a pas de valeur. Les biens incorporels de commercialisation, tels que les marques de fabrique et les noms commerciaux, ont une valeur mais n'en créent pas; le bien vendu a une valeur et la marque de fabrique la renforce. En revanche, les biens incorporels manufacturiers peuvent créer de la valeur ou la renforcer, notamment les technologies, susceptibles de produire une valeur qui n'existait pas dans le passé.

54. En ce qui concerne les biens incorporels, l'Administration fiscale chinoise a adopté une démarche globale qui regroupe les activités de prix de transfert, les retenues d'impôts et l'imposition des bénéficiaires, et place toutes les transactions au titre du transfert des biens incorporels, de façon à éviter d'éventuelles distorsions. Elle prétend à cet égard que les transactions liées à des biens incorporels entraînent toujours un transfert. Que les entreprises multinationales puissent avoir la possibilité à la fois d'utiliser et de transférer des biens incorporels crée une incertitude pour les autorités fiscales et fausse l'économie, car leurs opérations peuvent avoir des effets différents pour ce qui est des prix de transfert et d'autres modalités, notamment, les retenues à la source. Ainsi que la plupart des pays en développement, la Chine prélève des impôts à la source sur l'utilisation des biens incorporels dans le pays. Il est plus facile pour l'Administration fiscale chinoise de

procéder à une retenue à la source si la transaction correspond à un transfert de biens incorporels. Si une entreprise multinationale déclare à l'Administration fiscale chinoise que ses biens incorporels de commercialisation, comme les marques de fabrique, ne sont pas transférés à ses filiales locales, des sociétés étrangères s'en serviront pour obtenir des rendements rémunérateurs sur le marché chinois. L'Administration fiscale pourra estimer que le commettant mène des activités commerciales en Chine, parce que les biens incorporels de commercialisation sont très dépendants du marché, et imposera le commettant au motif qu'il constitue la partie bénéficiaire.

55. Aussi mobiles que les biens incorporels, les risques font l'objet de bien des controverses en matière de prix de transfert. Dans le Manuel pratique sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement, l'Administration fiscale chinoise a déclaré qu'elle respectait en général la caractérisation des risques limités pour les entités n'ayant qu'une seule fonction en Chine. Cependant, celles-ci doivent être considérées ensemble, s'attribuant des risques entre elles et déterminant leurs rendements. Lorsque la plus grande partie de la main d'œuvre et des biens corporels se trouvent en Chine, l'adoption d'une démarche fondée sur les risques n'est probablement pas appropriée, ce qui conduit l'Administration fiscale chinoise à chercher d'autres solutions.

56. En général, l'Administration fiscale chinoise n'aime pas les risques car ils sont fluctuants et incertains. Comme les biens incorporels, ils sont difficiles à définir. En outre, les risques peuvent être facilement transférés d'une juridiction à l'autre au moyen de contrats, ce qui facilite la fraude fiscale. L'Administration fiscale estime que ce sont les fonctions et les actifs, et non les risques, qui créent des bénéfices. Les risques sont simplement des sous-produits de bénéfices que les entreprises sont appelées à gérer. Face à l'accroissement des risques en Chine, l'Administration fiscale craint qu'ils ne dépendent des fonctions et des actifs de l'entreprise, ce qui signifie que plus les actifs de celle-ci sont importants, moins les risques qui peuvent lui être attribués le sont. Le Bureau national estime que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales appuient sa position car, aux termes desdits principes, il est nécessaire d'évaluer si l'allocation des risques respecte le principe de pleine concurrence, de

déterminer quelle partie exerce le plus grand contrôle sur les risques, ce qui se rapporte aux fonctions, et de savoir si le risque est alloué à une partie qui a la capacité financière de l'assumer, ce qui touche aux actifs.

57. **M. Sollund** (Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) dit que même si des modifications sont apportées plus tard au Manuel pratique des prix de transfert à l'intention des pays en développement, le principe de pleine concurrence demeurera probablement la pierre angulaire des prix de transfert, à la fois au niveau mondial et dans le cadre de l'Organisation des Nations Unies. Vu que le principe de pleine concurrence et les prix de transfert en matière fiscale ont pour but de réduire les doubles impositions dans le commerce transfrontalier et les investissements internationaux, des mesures ont déjà été prises pour améliorer l'application dudit principe. Par exemple, l'OCDE vise à faire des recommandations tendant à ce que les règles de documentation soient mieux ciblées, plus utiles aux administrations fiscales, moins coûteuses et moins lourdes pour les contribuables. Néanmoins, puisque l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices constituent le thème principal des débats, le plan d'action global n'a pas encore été défini. Les prix de transfert figurent parmi les questions prioritaires citées dans le rapport de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices, et le plan d'action, actuellement en voie d'élaboration, s'articulera autour de trois axes, à savoir, la cohérence, la substance et la transparence. La substance, en particulier, est un axe majeur, car il vise à rapprocher juridictions, fiscalité et activités économiques, ce qui aura des incidences sur la façon dont les pays traitent la question des biens incorporels et des prix de transfert.

58. M. Sollund espère que le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement entraînera une série de changements à l'échelle de l'Organisation. Les futurs membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale continueront certainement de travailler sur la question des prix de transfert et d'améliorer le manuel, en ajoutant des explications et des orientations supplémentaires sur les biens incorporels. Des chapitres sur les services et les accords de répartition des coûts pourraient également

être ajoutés. En outre, les commentaires que le Comité recevra des pays en développement contribueront à améliorer le manuel. Bien qu'elle ne remplace pas le principe de pleine concurrence, l'Assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés proposée par la Commission européenne, pourra contribuer à l'élaboration d'une nouvelle méthodologie au titre du principe de pleine concurrence.

59. **M. Yuan Shanwu** (Sous-Comité chargé des questions pratiques concernant les prix de transfert du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale) dit que l'Administration fiscale chinoise estime que les États du groupe BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud), étant de grands pays en développement qui ont l'avantage d'avoir d'énormes marchés et des taux de croissance élevés, doivent être les chefs de file des politiques fiscales internationales et négocier des accords plus intéressants pour tous les pays en développement, d'autant plus que les petits pays ne font pas le poids face aux entreprises multinationales, et craignent qu'une position agressive de leur part pousse celles-ci à fuir leurs marchés. Les positions proposées par le Gouvernement chinois dans le Manuel pratique des prix de transfert à l'intention des pays en développement sont favorables à la fois aux grands et aux petits pays en développement. Cependant, pour que ceux-ci ne soient pas laissés pour compte, il faut parvenir à un consensus international et mettre en place des réglementations appropriées.

60. **Le Président**, donnant une vue d'ensemble des débats, dit que le document final de la Conférence Rio+20 souligne, en faveur du développement durable, la nécessité de mobiliser des ressources par le biais de politiques fiscales. La lutte contre l'évasion fiscale est un élément important des efforts de développement, et l'imposition internationale est un domaine complexe nécessitant une plus forte coopération entre États Membres, une attention spéciale devant être accordée aux besoins des pays en développement. Il faut renforcer les accords institutionnels de façon à resserrer les liens de coopération et développer les capacités des pays en développement.

61. L'adoption du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement est une réalisation majeure du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale, constituant une ressource importante pour les pays en développement. Le débat a mis en lumière la

valeur de la coopération Sud-Sud et facilité l'échange de données d'expérience dans ce domaine, et montré clairement combien il importe que les pays en développement contribuent davantage à la prochaine édition du Manuel. Ces réunions mettent en lumière le rôle central que joue le Conseil économique et social dans le renforcement des travaux du Comité et fournit une occasion intéressante d'amorcer un dialogue large et ouvert sur les questions de fiscalité.

*La séance est levée à 17 h 50.*