



Conseil économique et social

Distr. générale
9 août 2013
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale Neuvième session

Genève, 21-25 octobre 2013

Points 6 a) v) et 6 b) i) de l'ordre du jour provisoire*

Examen des questions de fond relatives à la coopération internationale en matière fiscale : questions concernant la mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies : article 9 : entreprises associées : mise à jour des commentaires; autres questions : questions concernant la prochaine mise à jour du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement

Questions concernant les prix de transfert soumises à l'examen du Comité

Note du Secrétariat**

Introduction

1. Deux questions précises concernant les prix de transfert sont inscrites à l'ordre du jour provisoire de la neuvième session annuelle. La première, qui constitue le point 6 a) v), est l'examen des commentaires sur l'article 9, relatif aux entreprises associées. Cet examen reprend essentiellement le bref examen de ces commentaires qui avait été fait à la neuvième session annuelle, tenue en 2011, dans le cadre de l'établissement du texte final du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (le Modèle de convention fiscale des Nations Unies).

2. Cette première question donnera lieu à un examen des commentaires, et non de l'article 9 proprement dit. Aussi le Comité avait-il décidé en 2011 qu'il convenait, pour effectuer cet examen, d'attendre l'achèvement (à présent réalisé) du Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (le Manuel).

* E/C.18/2013/1.

** Le présent document a été établi par le Secrétariat. Il contient une présentation de l'état des lieux, destinée uniquement à aider le Comité dans son examen et ne reflète pas nécessairement des opinions particulières sur des questions de fond.



3. La seconde question (point 6 b) i) de l'ordre du jour provisoire) concerne les questions qui devraient être traitées dans la prochaine mise à jour du Manuel. Comme noté ci-dessous, des propositions de questions supplémentaires devant être traitées par le Manuel sont contenues dans le manuel lui-même; d'autres découlent des travaux de mise au point du Manuel et des observations faites à ce sujet.

4. L'une et l'autre de ces questions, ainsi que les solutions envisageables pour les traiter, sont examinées en détail ci-dessous.

Révision des commentaires sur l'article 9

Contexte

5. La révision des commentaires sur l'article 9 est à l'ordre du jour de la neuvième session annuelle du Comité par suite d'une décision prise à la huitième session annuelle, tenue en 2012. Cette décision était fondée sur un compromis auquel était parvenu le Comité en 2011, à sa septième session annuelle, lors de son dernier examen en date des commentaires sur l'article 9. Ce compromis s'inscrivait dans le contexte de la mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui était à l'ordre du jour et qui a été approuvée à cette session annuelle. Le rapport de la septième session annuelle (E/2011/45) indique ce qui suit :

Article 9 : entreprises associées

40. La principale question que soulevait le commentaire de l'article 9 avait trait au libellé du paragraphe 3 de la version de 2001 du commentaire, qui reflétait une recommandation de l'ancien Groupe d'experts tendant à ce que les pays suivent les [Principes applicables en matière de prix de transfert élaborés par l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (Principes de l'OCDE sur les prix de transfert)] lorsqu'ils appliqueraient le principe de la pleine concurrence. Le paragraphe 3 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies de 2001 se lit comme suit :

Pour ce qui est des prix de transfert (des marchandises, de la technologie, des marques de fabrique, de commerce ou de service, et des services) entre entreprises associées et des méthodes qui peuvent servir à déterminer le prix lorsque les transferts ont donné lieu à des conditions autres que de pleine concurrence, les États contractants suivront les principes définis dans les Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE. Ces conclusions représentent des principes internationalement admis, et le Groupe d'experts recommande de les suivre pour l'application du principe de pleine concurrence qui sous-tend cet article.

41. Après discussion, il a été convenu de conserver le paragraphe existant, qui consacrait le recours au principe de pleine concurrence pour régler les questions liées au prix de transfert que soulevait implicitement l'article 9 et qui reconnaissait le rôle que les Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE jouaient dans la pratique dans la mise en œuvre du principe de pleine concurrence. La plupart des membres du Comité ont considéré que ces vues demeuraient pleinement valables. Certains ont cependant estimé que les vues exprimées au paragraphe 3 par l'ancien Groupe

d'experts étaient appropriées et se sont demandés si elles n'étaient pas couchées en termes trop généraux. En particulier, la recommandation tendant à ce que les pays suivent les Principes de l'OCDE devrait peut-être mentionner que ceux-ci constituaient seulement des indications visant à faciliter l'application du principe de pleine concurrence. Trois membres du Comité (Marcos Valadão, Tizhong Liao et Anita Kapur) ont formulé des réserves au sujet des vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts, telles qu'elles étaient reflétées au paragraphe 3 du commentaire.

42. Il a été convenu d'examiner ces questions de manière plus approfondie sans préjuger de l'issue de cet examen. Entre-temps, le paragraphe 3 a été modifié pour préciser que les vues exprimées par le Groupe d'experts dans le contexte du Modèle de convention fiscale de 2001 n'avaient pas été examinées en détail par le Comité, bien que ses membres aient été unanimes à considérer que le principe de pleine concurrence était au cœur de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies. Le Comité a noté que les travaux se poursuivaient pour élaborer un manuel concernant les aspects pratiques de la détermination des prix de transfert qui soit axé sur les difficultés auxquelles étaient confrontés les pays en développement. Le mandat du Sous-Comité chargé de ce travail a été reconfirmé. Le Sous-Comité a reçu pour mandat d'élaborer un manuel pratique sur les prix de transfert en se fondant sur les principes ci-après :

a) Le manuel devrait refléter le fonctionnement de l'article 9 du Modèle de convention fiscale des Nations Unies et du principe de pleine concurrence qui y est consacré et être conforme aux commentaires pertinents du Modèle de convention des Nations Unies;

b) Le manuel devrait refléter les réalités auxquelles sont confrontés les pays en développement aux stades de développement de leurs capacités auxquels ils sont parvenus;

c) Une attention spéciale devrait être accordée à l'expérience acquise par les autres pays en développement;

d) Le manuel devrait tenir compte du travail accompli au sein d'autres instances.

43. En outre, il a été confirmé que ce travail se poursuivrait conformément aux interprétations reflétées au paragraphe 48 du rapport du Comité d'experts sur les travaux de sa sixième session (E/2010/45), et notamment aux Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE, auxquels faisaient référence les commentaires des Nations Unies.

44. Sur la base des résultats des discussions susmentionnées, il a été décidé de modifier le paragraphe 3 de manière qu'il se lise comme suit (les passages nouveaux sont en caractères gras) :

Pour ce qui est des prix de transfert (des marchandises, de la technologie, des marques de fabrique, de commerce ou de service, et des services) entre entreprises associées et des méthodes qui peuvent servir à déterminer le prix lorsque les transferts ont donné lieu à des conditions autres que de pleine concurrence, **l'ancien Groupe d'experts a déclaré que** les États contractants suivront les principes définis dans les

Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE. **Dans la version du Modèle de convention fiscale des Nations Unies publiée en 2001, l'ancien Groupe d'experts a exprimé l'avis que** ces conclusions représentent des principes internationalement admis, et il a recommandé de les suivre pour l'application du principe de pleine concurrence qui sous-tend cet article.

Les vues exprimées par l'ancien Groupe d'experts n'ont pas encore été examinées en détail par le Comité d'experts, comme indiqué dans les rapports sur ses sessions annuelles.

Questions à examiner en ce qui concerne les commentaires

6. Comme indiqué plus haut, la poursuite de l'examen du paragraphe 3 a en fait été reportée jusqu'à l'achèvement du Manuel. Le Manuel étant à présent achevé, les questions dont est saisi le Comité sont les suivantes :

a) La question de savoir si l'examen devrait se limiter au paragraphe 3 ou s'il devrait porter plus généralement sur l'ensemble des commentaires relatifs à l'article 9;

b) La priorité à accorder aux travaux considérés et à leurs différents aspects;

c) La relation avec les travaux actuellement menés par d'autres organisations ou entités;

d) La question de savoir si un sous-comité devrait être constitué et chargé d'examiner ces questions et, dans l'affirmative, s'il devrait aussi être responsable des travaux concernant la mise à jour du Manuel (voir ci-après);

e) Le point de savoir dans quelle mesure un tel sous-comité devrait avoir pour mandat d'examiner certaines questions, tout en ayant la possibilité de recommander d'autres questions pour examen;

f) La désignation du coordonnateur de ce sous-comité (traditionnellement choisi, si possible, parmi les membres du Comité);

g) La question de savoir si la composition de ce sous-comité devrait être établie à la session annuelle ou si elle pourrait faire l'objet d'une décision ultérieure ou encore être laissée à l'appréciation du coordonnateur, compte tenu de la nécessité pratique d'assurer une représentation large et équilibrée;

h) La nécessité d'une concertation entre différents sous-comités saisis de questions comportant manifestement des aspects communs.

Mise à jour du Manuel

7. Le Manuel a été achevé à la huitième session, en octobre 2012, sous réserve de modifications rédactionnelles mineures. Il a été publié le 29 mai 2013, une fois ces modifications effectuées. Il est indiqué dans le Manuel que des questions devraient être traitées dans la prochaine édition. Le paragraphe 6.3.5 donne des exemples de l'application de la méthode de la marge nette transactionnelle et, à cet égard, la note 60 en bas de page indique ce qui suit :

Les exemples ci-dessous sont tirés de la réglementation des prix de transfert intersociétés établis par l'Administration fiscale des États-Unis. La prochaine édition du Manuel contiendra des exemples provenant des pays en développement.

8. Il faut, d'une manière générale, citer davantage d'exemples tirés des pays en développement, conformément à la prescription selon laquelle une attention spéciale devrait être accordée, dans le Manuel, à l'expérience acquise par les autres pays en développement.

9. Le paragraphe 6.1.2.7 contient seulement un bref examen des biens incorporels et la note de bas de page 53 indique à cet égard :

Le Sous-Comité a envisagé la possibilité d'établir des indications plus détaillées sur les biens immatériels, qui seraient présentées dans un autre chapitre du présent Manuel, mais n'a pu achever ce travail dans le délai qui lui était imparti. Cet élément sera ajouté au programme de travail en vue de son insertion dans la prochaine édition du Manuel.

10. Enfin, en ce qui concerne les programmes du renforcement des capacités en matière de prix de transfert, le Manuel indique ce qui suit au paragraphe 8.2.2.8 :

Ces programmes sont nombreux et variés quant à leur contenu mais ils visent essentiellement à faire profiter des compétences et des meilleures pratiques internationales les pays devant développer et perfectionner leurs régimes de prix de transfert. La prochaine édition du présent Manuel devrait inclure une liste des ressources disponibles en matière de formation ainsi que des indications sur la façon d'y accéder.

11. Le nouveau chapitre envisagé pourrait éventuellement être établi sur la base du document intitulé « Transfer pricing: technical assistance and capacity building resources » (Prix de transfert : ressources en matière d'assistance technique et de renforcement des capacités) (E/C.18/2012/CRP.14) qui a été présenté, pour observation, à la session annuelle de 2012.

12. Une autre question, qui n'est pas traitée de façon détaillée dans le Manuel mais pour laquelle des travaux ont déjà été effectués en sous-comité, est celle des services intragroupes.

13. Stig Sollund, Coordonnateur du Sous-Comité sur les prix de transfert, a abordé certaines de ces questions lorsqu'il a relevé ce qui suit dans les paragraphes 6 à 8 de son rapport final au Comité, présenté en octobre 2012 (E/C.18/2012/CRP.1) :

L'intérêt de faire figurer dans le Manuel des examens approfondis et plus détaillés de questions telles que le traitement des biens immatériels et des services est toutefois devenu évident. Les utilisateurs du Manuel n'auront pas tous besoin de ces détails supplémentaires mais nombre d'entre eux seront intéressés, compte tenu du fait que les pays en développement sont parvenus à des étapes très diverses de l'élaboration de leurs régimes de prix de transfert respectifs.

Loin de se limiter à combler une lacune actuelle, ce traitement approfondi s'inscrirait logiquement dans une « seconde phase » de l'existence du Manuel et le Comité pourra à cet égard envisager, s'il le souhaite, de charger le Sous-Comité de poursuivre cet examen plus détaillé des questions

pertinentes et de faire des propositions aux fins de mettre à jour et d'améliorer continuellement le Manuel, lesquelles propositions seraient présentées à la neuvième session annuelle du Comité en 2013. Cela ne pourra qu'améliorer l'intérêt du Manuel pour ses utilisateurs et son importance en tant qu'ouvrage de référence à l'appui des efforts de renforcement des capacités déployés par l'Organisation des Nations Unies et d'autres entités, qui sont absolument nécessaires dans ce domaine.

Le Secrétariat a également demandé que soit établi un rapport sur les possibilités de formation qui existent dans le domaine des prix de transfert. Ce rapport sera présenté séparément au Comité, en vue de l'adjoindre en annexe au Manuel.

14. Dans le rapport de la huitième session annuelle (E/2012/45, par. 20), le Comité a relevé ce qui suit :

Les questions qui ne pourraient être réglées à ce stade seraient recueillies par M. Sollund jusqu'au 30 juin 2013 et regroupées dans une liste de points à transmettre aux nouveaux membres du Comité en vue d'un examen futur et d'une éventuelle prise en considération dans les éditions ultérieures.

15. Cette liste de points, qui ne devrait pas être trop longue, sera établie avant la neuvième session annuelle dans un document portant la cote E/C.18/2013/CRP.15.

Questions à considérer en ce qui concerne le Manuel

16. Les questions à considérer par le Comité en ce qui concerne la mise à jour du Manuel en tant que « document évolutif » sont les suivantes :

a) La priorité qu'il convient d'accorder aux travaux considérés et à leurs différents aspects;

b) Le point de savoir s'il convient de constituer un sous-comité chargé de l'examen de ces questions et, dans l'affirmative, si celui-ci devrait aussi s'occuper de la révision des commentaires sur l'article 9 (voir plus haut);

c) La relation avec les travaux actuellement menés par d'autres organisations ou entités;

d) Le point de savoir dans quelle mesure un tel sous-comité devrait être chargé d'examiner certaines questions, tout en ayant la possibilité de recommander d'autres questions pour examen;

e) La désignation du coordonnateur de ce sous-comité (traditionnellement choisi parmi les membres du Comité, si possible);

f) La question de savoir si la composition de ce sous-comité devrait être établie à la session annuelle ou si elle pourrait faire l'objet d'une décision ultérieure ou encore être laissée à l'appréciation du coordonnateur, compte tenu de la nécessité pratique d'assurer une représentation large et équilibrée;

g) La nécessité d'une concertation entre différents sous-comités saisis de questions comportant manifestement des aspects communs.