



Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 en matière de prix de transfert

18 décembre 2020

Ce “Guide sur les conséquences de la pandémie de COVID-19 sur les prix de transfert” a été approuvé par les 137 membres du Cadre inclusif sur le BEPS en ce qui concerne l’application du principe de pleine concurrence et les Principes de l’OCDE applicable en matière de prix de transfert aux défis uniques et spécifiques de la pandémie COVID-19. Ce guide fournit une aide aux contribuables et aux administrations fiscales lorsqu’ils évaluent et administrent l’application des règles de prix de transfert aux périodes touchées par la pandémie. Ce guide fournit des clarifications, des illustrations, sur l’application du principe de pleine concurrence dans le cadre de quatre questions prioritaires, identifiées en coordination avec Business à l’OECD : (i) l’analyse de la comparabilité; (ii) les pertes et l’attribution des coûts spécifiques du COVID-19; (iii) les programmes d’aide gouvernementale; (iv) les accords préalables en matière de prix de transfert.



Résumé

La situation économique inédite engendrée par la crise du COVID-19, et les mesures mises en œuvre par les pouvoirs publics pour y faire face soulèvent des problèmes pratiques quant à l'application du principe de pleine concurrence. Tant pour les contribuables qui appliquent les règles en matière de prix de transfert durant les exercices marqués par la pandémie, que pour les administrations fiscales chargées d'évaluer cette application, il est urgent de se saisir de la question.

Les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, édition 2017 (les « Principes de l'OCDE ») ont pour objectif d'aider les administrations fiscales et les entreprises multinationales (« EMN ») à parvenir à des solutions mutuellement satisfaisantes dans les dossiers portant sur les prix de transfert, et il convient de continuer à appliquer ces principes lors de l'analyse des prix de transfert, y compris dans les circonstances exceptionnelles dues à la pandémie.

Ce guide s'intéresse en conséquence à la manière dont le principe de pleine concurrence et les Principes de l'OCDE peuvent être appliqués aux problèmes susceptibles de se poser ou d'être exacerbés dans le contexte de la pandémie de COVID-19, et n'a pas pour objet l'élaboration d'instructions spécifiques portant sur des aspects au delà de ceux abordés dans les Principes de l'OCDE. Ce guide se concentre sur quatre questions prioritaires pour lesquelles il est admis que les défis pratiques supplémentaires soulevés par la pandémie de COVID-19 sont les plus importants : (i) l'analyse de comparabilité ; (ii) les pertes et la répartition des coûts spécifiques à la crise du COVID-19 ; (iii) les programmes d'aide publique ; et (iv) les accords préalables en matière de prix de transfert (APP).



1. Introduction

1. Les conséquences de la crise du COVID-19 sont considérables. La propagation rapide du virus a mis à rude épreuve les infrastructures médicales locales, conduit les autorités à imposer des restrictions de déplacement et une limitation des relations sociales, et provoqué des perturbations sans précédent de l'économie mondiale.

2. Depuis le début de la pandémie, de nombreuses entreprises ont été ou continuent de faire face à d'importantes contraintes de trésorerie qui les obligent à élaborer des stratégies pour générer et conserver des liquidités. Elles ont vu leur rentabilité fluctuer considérablement, à la hausse comme à la baisse. Dans de nombreux secteurs d'activité, les chaînes d'approvisionnement ont été perturbées, les entreprises ont été confrontées à une réduction de leur activité et à la baisse consécutive de la production, et elles ont été contraintes de modifier leur mode de fonctionnement (mise en place du travail à domicile, par exemple). Dans de nombreux pays, les usines, les mines, les magasins et les restaurants ont été obligés de fermer, du moins temporairement. Dans certains secteurs, la demande s'est littéralement effondrée, tandis que dans d'autres, elle s'est simplement reportée sur d'autres canaux de distribution, voire a augmenté (par exemple, le marché des services de vidéoconférence en ligne). Confrontées à des difficultés financières considérables, certaines entreprises ont procédé à un examen de leurs accords contractuels conclus avec des tiers afin de vérifier si elles demeuraient liées par ceux-ci, ou bien ont tenté d'en renégocier les principales dispositions, notamment en sollicitant des remises ou des reports de paiement. Compte tenu de l'ampleur des conséquences de la crise sanitaire sur l'économie, et de la rapidité avec laquelle elles se manifestent, les pouvoirs publics ont adopté des mesures globales destinées à soutenir l'économie et à préserver les emplois et les revenus de leurs citoyens.

3. Le principe de pleine concurrence s'avère efficace dans la grande majorité des cas¹, et cette approche fondée sur ce principe pour évaluer les prix interentreprises est tout aussi fiable pour évaluer les transactions contrôlées dans le contexte de la pandémie de COVID-19. Les Principes de l'OCDE ont pour objectif d'aider les administrations fiscales et les EMN à parvenir à des solutions mutuellement satisfaisantes dans les dossiers portant sur les prix de transfert², et il convient de continuer à appliquer ces principes lors de l'analyse des prix de transfert, y compris dans les circonstances exceptionnelles dues à la pandémie.

4. La situation économique exceptionnelle et pour ainsi dire sans précédent engendrée par la crise du COVID-19, et les mesures prises par les pouvoirs publics pour y faire face ont toutefois soulevé des problèmes pratiques quant à l'application du principe de pleine concurrence. La pandémie pourrait par exemple engendrer de nouveaux problèmes ou accentuer la complexité ou l'ampleur de certains problèmes liés aux prix de transfert (par exemple, les conséquences des programmes d'aide publique ou la disponibilité de données comparables fiables). Tant pour les contribuables qui appliquent les règles en matière de prix de transfert au cours des exercices marqués par la pandémie de COVID-19, que pour les administrations fiscales chargées d'évaluer ces applications, il est urgent de se saisir de la question. Sur la base des réponses aux questionnaires soumis aux membres du Cadre inclusif et aux entreprises, et considérant la nécessité de fournir des instructions pratiques en temps voulu, ce guide se concentre sur quatre questions prioritaires : (i) l'analyse de comparabilité ; (ii) la répartition des pertes et des coûts spécifiques à la crise du COVID-19 ; (iii) les programmes d'aide publique ; et (iv) les accords préalables en matière de prix de transfert (« APP »). Par souci de clarté, ces questions sont traitées séparément, mais il est important de souligner que lorsqu'on effectue une analyse des prix de transfert, ces sujets peuvent être liés entre eux, et doivent donc être examinés conjointement, et dans le cadre analytique des Principes de l'OCDE. Par exemple, pour déterminer s'il convient d'attribuer des pertes à une entité au cours de la pandémie en vertu du principe de pleine concurrence, on peut se reporter aux instructions qui

¹ Paragraphe 1.9 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

² Paragraphe 15 de la Préface des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



figurent au chapitre II de ce document, mais aussi aux instructions du chapitre I (en ce qu'elles concernent les résultats de l'analyse de comparabilité), et à celles du chapitre III (dans les cas où l'entité bénéficie d'une aide publique).

5. Il est important de ne pas perdre de vue l'objectif qui consiste à arriver à une approximation raisonnable d'un résultat de pleine concurrence, ce qui nécessite que l'administration fiscale comme le contribuable fasse usage de leur pouvoir d'appréciation³. En conséquence, ce guide porte sur la manière dont le principe de pleine concurrence et les Principes de l'OCDE peuvent être appliqués aux problèmes susceptibles de survenir ou d'être exacerbés dans le contexte de la pandémie de COVID-19. Il s'agit donc de savoir comment appliquer les instructions existantes énoncées dans les Principes de l'OCDE aux situations susceptibles de se poser dans le contexte de la pandémie, et non d'un élargissement ou d'une révision de ces Principes, que ce soit en ce qui concerne ces situations liées à la pandémie ou de manière plus générale.

6. Ce guide convient que les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19 varient considérablement d'une économie, d'un secteur d'activité et d'une entreprise à l'autre, ce qui constitue un élément déterminant pour l'examen et l'interprétation de son contenu. Par conséquent, dans le cadre d'une analyse des prix de transfert portant sur les conséquences de la pandémie de COVID-19, les entreprises devraient s'efforcer d'expliquer à la fois comment elles ont été affectées par la pandémie et dans quelle mesure.

7. Il convient de souligner l'importance du risque dans le contexte économique actuel au regard des quatre questions examinées dans la présente note. La pandémie de COVID-19, qui correspond à un risque de catastrophe naturelle, a eu des conséquences inhabituelles sur d'autres risques pour certains contribuables, notamment : (i) le risque de marché, du fait de l'effondrement de la demande de certains produits et services ; (ii) le risque opérationnel, car la pandémie a perturbé les chaînes d'approvisionnement et bloqué la production ; et (iii) les risques financiers, en raison de l'augmentation du coût des emprunts dans certains secteurs, et des retards ou des défauts de paiement de la part des clients⁴.

8. Dans ce contexte, les contribuables comme les administrations fiscales doivent suivre attentivement les instructions relatives à la délimitation précise des transactions contrôlées énoncées au chapitre I des Principes de l'OCDE, afin de recenser précisément les risques économiquement significatifs, et de déterminer lesquels de ces risques sont assumés par chaque partie à une transaction contrôlée⁵. Par conséquent, l'articulation entre le risque de catastrophe naturelle que constitue la pandémie de COVID-19 et d'autres risques économiquement significatifs doit être évaluée lors de l'analyse de la prise en charge des risques dans une transaction contrôlée donnée. Dans le cadre de cette analyse, on peut considérer qu'une partie à une transaction contrôlée ne peut pas influencer sur le risque de catastrophe naturelle associé à une pandémie, mais supporte néanmoins d'autres risques qui se sont matérialisés à cause de la crise du COVID-19. Il faut aussi veiller à déterminer comment les entreprises associées et le groupe dans son ensemble gèrent le risque de catastrophe naturelle et ses effets sur les autres risques économiquement significatifs mis en évidence dans le cadre de la transaction contrôlée (voir les paragraphes 1.34 et 1.35 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert). En particulier, les multiples effets de la crise du COVID-19 au sein d'un secteur d'activité ou d'un groupe d'EMN ne suffisent pas pour affirmer que le membre d'un groupe d'EMN doit supporter les conséquences des risques découlant de la pandémie, sans analyser quelles sont ces conséquences sur les risques économiquement significatifs contrôlés par le membre du groupe.

³ Paragraphe 1.13 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁴ Paragraphe 1.72 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁵ Paragraphes 1.59 et 1.60 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



CHAPITRE I. INSTRUCTIONS SUR LES PRIX DE TRANSFERT APPLICABLES À L'ANALYSE DE COMPARABILITÉ

1. Introduction

9. L'évolution sans précédent de la situation économique observée depuis le début de la pandémie de COVID-19 pose des défis majeurs pour la réalisation des analyses de comparabilité. La crise peut avoir un effet significatif sur la fixation des prix de certaines transactions entre entreprises indépendantes, et limiter la fiabilité des données historiques lors des analyses de comparabilité. Dans ces conditions, les contribuables et les administrations fiscales pourraient devoir envisager de recourir à des approches pratiques pour remédier aux lacunes en matière d'information, comme des ajustements de comparabilité. Ces approches doivent être conformes à la politique de prix de transfert du contribuable au fil du temps.

10. Les difficultés associées à la réalisation d'une analyse de comparabilité peuvent varier en fonction de l'incidence de la pandémie de COVID-19 sur les caractéristiques économiquement significatives de la transaction délimitée avec précision. Par exemple, si une transaction contrôlée est régie par un accord interentreprises préexistant (par exemple, si en 2018, il a été décidé que, dans des conditions de pleine concurrence, une partie doit percevoir une rémunération fixe convenue d'avance pendant cinq ans, et que les parties resteront liées par cet accord), il n'est alors peut-être pas nécessaire de réaliser une analyse de comparabilité au titre de l'exercice 2020, sous réserve que les faits et circonstances propres à la transaction délimitée avec précision soient les mêmes. Pour parvenir à cette conclusion, il importe d'examiner toutes les modifications relatives aux caractéristiques économiquement significatives, y compris les clauses et conditions de l'accord, et de se demander si, dans des conditions de pleine concurrence, des parties indépendantes auraient cherché à renégocier ces stipulations⁶. En revanche, si le prix de pleine concurrence d'une transaction est fixé chaque année, il sera nécessaire de procéder à une analyse de comparabilité pour l'exercice 2020.

⁶ Voir aussi à ce sujet l'analyse figurant aux paragraphes 42 à 46.



2. Quelles sources d'informations sur des transactions contemporaines peuvent être utilisées dans le cadre d'une analyse de comparabilité au titre de l'exercice 2020 ?

11. En principe, tout type d'informations librement accessibles concernant les effets de la pandémie de COVID-19 sur l'entreprise, le secteur et la transaction contrôlée peut être utilisé pour s'assurer de la conformité de la politique de prix de transfert d'une entreprise avec le principe de pleine concurrence en 2020. Les sources d'information énumérées ci-après peuvent aider à se prononcer dans le cadre de l'analyse de comparabilité, généralement en estimant les effets de la pandémie de COVID-19 sur les transactions contrôlées examinées :

- Une analyse de l'évolution des volumes de ventes durant la pandémie, notamment afin de déterminer si cette évolution est due à l'utilisation d'autres canaux de vente, et plus particulièrement au regard des ventes réalisées au cours des années antérieures à la pandémie ;
- Une analyse portant sur l'évolution de l'utilisation des capacités concernant le groupe d'EMN et la transaction contrôlée⁷, et/ou les transactions avec des parties indépendantes ;
- Des informations spécifiques relatives aux coûts marginaux ou exceptionnels supportés par les parties à la transaction contrôlée (qu'il s'agisse de parties associées ou de parties non liées) ou par le groupe d'EMN dans son ensemble ;
- Des informations sur l'aide éventuellement reçue, et, dans cette hypothèse, la quantification des effets et la détermination du type d'aide, ainsi que son traitement comptable ;
- Des précisions concernant les interventions des pouvoirs publics qui ont influé sur les prix et l'exécution des transactions contrôlées ;
- Des informations provenant des états financiers provisoires, comme les documents déposés trimestriellement auprès de la SEC ou les communiqués de presse sur les résultats ;
- Des données macroéconomiques comme des statistiques sur le PIB des pays ou des indicateurs sectoriels provenant de banques centrales, d'organismes publics, d'entreprises ou d'associations professionnelles, dans la mesure où elles sont utiles à la compréhension du contexte dans lequel s'inscrit la transaction contrôlée⁸ ;
- Des méthodes statistiques, telles que l'analyse de régression ou l'analyse de la variance, qui sont utilisées pour anticiper dans quelle mesure une variable donnée variera relativement à d'autres variables dans certaines conditions spécifiques (par exemple, les effets produits par les variations du PIB sur les bénéfices des sociétés dans certains secteurs) ;
- Une comparaison des données internes budgétisées/prévisionnelles relatives aux ventes, aux coûts et à la rentabilité, par rapport aux résultats effectifs ; et
- Une analyse des effets sur la rentabilité ou sur le comportement des tiers observés au cours des périodes de récession antérieures ou à l'aide de toute donnée disponible pendant l'année en cours, y compris si elles sont partielles.

⁷ Paragraphe 2.76 du chapitre II et illustration 3 de l'annexe I du chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁸ Paragraphe 3.7 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



3. Les informations financières budgétisées peuvent-elles être utilisées à l'appui de la fixation des prix de pleine concurrence ?

12. Une autre approche qu'il serait possible d'utiliser pour fixer les prix de transfert consiste à comparer les résultats financiers budgétisés ou prévisionnels aux résultats effectivement réalisés, afin d'estimer les effets spécifiques de la crise du COVID-19 sur le chiffre d'affaires, les coûts et les marges. Les résultats financiers que les contribuables auraient réalisés dans le cadre d'une transaction contrôlée si la pandémie n'avait pas eu lieu peuvent fournir des informations utiles, en particulier lorsqu'il s'agit d'évaluer les implications financières de la crise du COVID-19 (par exemple, une diminution du volume des ventes ou une augmentation des dépenses d'exploitation), et de déterminer, à la lumière des dispositions contractuelles et de la prise en charge des risques par les parties, les effets qui pourraient en résulter sur les prix interentreprises. Cette analyse peut inclure :

- La réalisation d'une étude détaillée des bénéfices et des pertes faisant apparaître l'évolution des recettes et des dépenses, accompagnée d'une explication des écarts dus à la crise du COVID-19 — notamment des différences entre les résultats budgétisés (pré-COVID) et les résultats effectifs ;
- Des précisions sur la rentabilité, corrigées pour tenir compte du résultat qui aurait été obtenu si la crise du COVID-19 n'avait pas eu lieu — il convient d'examiner l'ensemble des facteurs ayant un impact positif ou négatif sur les bénéfices du contribuable participant à une transaction contrôlée, et ces facteurs doivent être étayés par des éléments probants ;
- L'explication, étayée par des données probantes, d'une augmentation de la part des coûts ou d'une baisse des ventes (et de la variation consécutive des marges d'exploitation) imputée à la partie testée dans le cadre de la transaction contrôlée, en prenant en compte les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés ; et
- Toute information relative à une aide publique octroyée ou concernant la partie testée dans le cadre de la transaction contrôlée, de ses effets et de son traitement comptable.

13. Cet examen peut s'inscrire dans le cadre d'un ensemble plus général d'approches utilisées pour évaluer le contexte et les facteurs susceptibles d'influer sur le caractère de pleine concurrence des prix.

4. Dans quelles circonstances les questions liées au cadre temporel sont-elles les plus importantes ?

14. Les informations concernant les conditions de transactions comparables sur le marché libre qui ont été entreprises ou effectuées au cours de la même période que la transaction contrôlée (« transactions contemporaines sur le marché libre ») sont censées être les informations les plus fiables à utiliser dans une analyse de comparabilité. Elles éclairent sur la manière dont des parties indépendantes se comportent dans un environnement économique analogue ou sensiblement similaire à celui de la transaction contrôlée⁹.

15. Dans certains cas, il est possible d'effectuer une analyse de comparabilité en se référant à des transactions contemporaines (ou quasi contemporaines) sur le marché libre. Par exemple, les bases de données commerciales en libre accès contiennent généralement des données récentes ou à jour sur des transactions financières entre parties non liées, qui peuvent fournir des informations fiables permettant de réaliser des analyses de comparabilité dans les conditions économiques actuelles. De même, les

⁹ Section B du chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



contribuables sont plus susceptibles de disposer d'informations à jour sur d'éventuels comparables internes qui peuvent être utilisés pour fixer le prix des transactions avec des parties liées.

16. Dans d'autres cas, le recours à des transactions contemporaines sur le marché libre peut s'avérer plus délicat dans le cadre d'une analyse de comparabilité, notamment lorsque la méthode transactionnelle de la marge nette (MTMN) est appliquée. Pour mettre en application la MTMN, les contribuables et les administrations fiscales utilisent généralement des données historiques provenant de bases de données commerciales afin de fixer et de tester les prix. Les données relatives à l'exercice 2020 ne seront en principe pas disponibles avant la mi-2021 au plus tôt, car les bases de données commerciales utilisent des informations en libre accès provenant des états financiers qui ne sont en règle générale inclus dans la base que plusieurs mois après la période à laquelle ils se rapportent. Dans ces circonstances, il semble donc que les contribuables devront procéder à une analyse de comparabilité en se basant sur les informations financières relatives à l'exercice précédent et, selon les faits et circonstances propres au cas d'espèce, utilisant toutes les informations connues pour l'exercice en cours afin d'étayer leurs prix de transfert.

17. En théorie cependant, la MTMN ne nécessite d'utiliser systématiquement des informations relatives à des transactions contemporaines concernant l'exercice 2020. Par exemple, un accord à long terme portant sur les exercices 2019 à 2020 peut être en vigueur, et prévoir notamment un prix de pleine concurrence fondé sur des comparables qui existaient au moment où l'accord a été négocié, de sorte que la partie testée sera protégée des risques qu'elle n'assume pas, comme de ceux qui se matérialiseraient durant la pandémie. Voir également le paragraphe 10.

5. Quelles approches concrètes peuvent être utilisées pour remédier aux lacunes en matière d'information ?

18. Comme les circonstances économiques causées par la pandémie se prolongent et évoluent au fil du temps, les contribuables pourraient avoir des difficultés à déterminer les conditions de pleine concurrence en raison du décalage temporel entre le moment où les transactions contrôlées se déroulent et la disponibilité des informations concernant des transactions contemporaines sur le marché libre.

19. Les données relatives à d'autres périodes, provenant de transactions comparables ou d'entreprises indépendantes, comme le rendement moyen au cours des exercices précédents, ne permettent pas toujours des comparaisons suffisamment fiables avec l'exercice en cours, si l'on ne prend pas en compte les conséquences spécifiques de la pandémie sur les transactions contrôlées étudiées.

20. Les considérations ci-après illustrent plusieurs approches pragmatiques permettant de remédier à ce problème. Les administrations fiscales pourraient envisager d'y recourir pour tenter de minimiser le nombre de différends dans les cas où les contribuables s'efforcent en toute bonne foi de déterminer les prix de pleine concurrence compte tenu des lacunes en matière d'information dues à la pandémie de COVID-19. Ces approches ne seraient cependant pas appropriées dans les situations où les contribuables chercheraient à tirer parti des circonstances liées à la pandémie afin de manipuler leurs stratégies de fixation des prix selon une logique incohérente avec le principe de pleine concurrence.

5.1. Associer appréciation raisonnable d'un point de vue commercial et informations sur des transactions contemporaines pour parvenir à une estimation raisonnable du prix de pleine concurrence

21. La pandémie de COVID-19 a peut-être exacerbé le problème lié à la disponibilité tardive de données sur des entreprises ou des transactions contemporaines comparables. Les contribuables et les administrations fiscales doivent être conscients que souplesse et discernement sont de mise pour



déterminer un résultat de pleine concurrence¹⁰. Les difficultés soulevées par la pandémie en matière de prix de transfert pourraient donner lieu à un grand nombre de procédures amiables, et mettre à rude épreuve les ressources des administrations fiscales. Les administrations fiscales sont par conséquent encouragées à ne pas perdre de vue ces complexités lorsqu'elles analysent les risques, évaluent les positions en matière de prix de transfert dans le cadre de leurs vérifications et examinent les justificatifs et documents fournis par les contribuables visant à démontrer qu'ils ont déployé des efforts raisonnables et agi avec diligence afin de se conformer au principe de pleine concurrence. Les contribuables devraient faire preuve d'une diligence raisonnable et appropriée pour évaluer les effets probables de la pandémie de COVID-19, et pour modifier leurs prix de transfert en conséquence. Les groupes d'EMN devraient rassembler les données les plus fiables actuellement disponibles sur le marché, qui peuvent être des données sur des comparables internes, des comparables externes ou d'autres éléments probants concernant l'impact économique de la pandémie de COVID-19 (voir le paragraphe 11), y compris ses effets sur le niveau de la demande de biens et de services, et sur les chaînes de production et d'approvisionnement dans certains secteurs de l'économie.

5.2. ***Dans la mesure du possible, prévoir une approche du test du résultat de pleine concurrence***

22. Les Principes de l'OCDE décrivent deux approches qui permettent de recenser et de collecter les données nécessaires à la réalisation d'une analyse des prix de transfert. La première est une approche dite de la « fixation des prix », c'est-à-dire une approche *ex ante*, qui utilise des données historiques mises à jour pour tenir compte de l'évolution de la situation économique jusqu'à la date du contrat. La seconde est une approche dite du « test du résultat », qui peut comprendre des informations qui deviennent disponibles après la clôture de l'exercice imposable afin de déterminer les conditions de pleine concurrence et d'établir la déclaration fiscale. D'après les Principes de l'OCDE, les deux approches, ou une combinaison de ces approches, sont mises en œuvre dans les pays membres de l'OCDE¹¹.

23. Dans la mesure du possible, et à titre temporaire durant la pandémie, les autorités fiscales qui utilisent normalement l'approche de la fixation des prix pourraient envisager de permettre aux contribuables, s'agissant des transactions contrôlées concernées par la pandémie, d'utiliser les informations qui deviennent disponibles après la clôture de l'exercice imposable pour l'établissement de leurs déclarations (lorsque la législation le permet et que la documentation des prix de transfert en donne une description appropriée). Les administrations fiscales pourraient faire preuve de souplesse et autoriser la modification des déclarations fiscales de l'exercice 2020 de façon à ce que les prix de transfert soient fixés conformément au principe de pleine concurrence et à l'aide des informations disponibles. En outre, compte tenu du risque de double imposition pouvant résulter d'ajustements unilatéraux, les administrations fiscales peuvent envisager :

- d'offrir une certaine flexibilité en autorisant des « ajustements compensatoires » avant le dépôt des déclarations, lorsque la législation le permet, afin que les contribuables et les administrations fiscales puissent mieux évaluer les informations relatives aux transactions contemporaines, de sorte que les prix de transfert puissent être établis de manière plus fiable¹² ; ou
- de permettre l'accès à la procédure amiable, ou à une autre procédure applicable, si la question peut être tranchée entre les administrations fiscales respectives et qu'il est possible d'apporter au contribuable une sécurité juridique à un stade précoce, afin d'éviter

¹⁰ Paragraphes 1.13 et 2.74 des chapitres I et II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

¹¹ Paragraphe 3.71 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

¹² Paragraphes 4.38 et 4.39 du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



une double imposition. Il convient de noter que la procédure amiable ou toute autre procédure permet aux administrations fiscales de régler un problème en dehors du cadre d'une procédure contentieuse, et d'aboutir la plupart du temps à une solution négociée conforme à l'intérêt des parties.

5.3. *Recourir à plusieurs méthodes de prix de transfert*

24. Dans les circonstances spécifiques de la pandémie de COVID-19, l'utilisation de plusieurs méthodes de prix de transfert peut s'avérer utile pour corroborer le prix de pleine concurrence d'une transaction contrôlée. Dans ce contexte, il est important de noter que le principe de pleine concurrence ne requiert pas le recours à plusieurs méthodes, et que la décision d'utiliser plusieurs méthodes doit être prise à la lumière des instructions énoncées aux paragraphes 2.2 et 2.12 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

6. Les données recueillies lors d'autres crises peuvent-elles être utilisées à l'appui de la fixation des prix ?

25. Une analyse de comparabilité fondée uniquement sur les données financières relatives à la crise financière internationale de 2008/2009 soulèverait des préoccupations majeures (malgré les similarités évidentes entre la crise financière et la pandémie actuelle), étant donné le caractère particulier et sans précédent de la pandémie de COVID-19, et ses effets sur les conditions économiques, ainsi que la variabilité des conséquences de la crise de 2008/2009 selon les secteurs d'activité. Une analyse de comparabilité doit toujours être effectuée en fonction de la délimitation spécifique de la transaction contrôlée, y compris ses circonstances économiques réelles.

7. Comment la période de référence utilisée pour évaluer les prix de pleine concurrence pourrait-elle être déterminée afin d'éclairer une analyse de comparabilité ?

26. Les principes énoncés à la section B.5 du chapitre III des Principes de l'OCDE concernant l'utilisation de données pluriannuelles et de moyennes sont toujours applicables. Dans des circonstances normales, le recours à des données et des moyennes pluriannuelles aux fins des analyses de comparabilité peut présenter certains avantages. Ce peut être, par exemple, un moyen d'atténuer l'impact des différences comptables, de mesurer de manière appropriée les effets sur la rentabilité de la partie testée, ainsi que des comparables, en fonction des cycles d'activité et de vie des produits, de façon à accroître la fiabilité de la comparaison¹³.

27. Afin de tenir compte du fait que les conditions économiques observées ne sont pas les mêmes avant et après la pandémie, et lorsque la pandémie sévissait et que ses effets sur la situation économique étaient importants, une approche pragmatique consisterait à utiliser des périodes d'évaluation distinctes (et pour la fixation des prix) pendant la durée de la pandémie ou pendant le laps de temps au cours duquel certains effets importants de la pandémie étaient les plus évidents. Une telle approche peut être appropriée, à condition que les données provenant de comparables indépendants puissent être mesurées sur une période similaire de manière cohérente. Il convient de veiller à ce que les données financières concernant les exercices marqués par la pandémie ne faussent pas anormalement les résultats des périodes antérieures ou postérieures à la pandémie. Par ailleurs, l'intervention des pouvoirs publics sur un

¹³ Paragraphe 3.77 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



marché peut avoir une incidence sensible sur le déroulement des activités. Par exemple, dans certaines situations, les activités qui se seraient déroulées normalement si la pandémie n'avait pas eu lieu peuvent ne pas se dérouler de la même manière (voire ne pas se dérouler du tout) pendant la période au cours de laquelle les pouvoirs publics interviennent. L'intervention des pouvoirs publics peut aussi dans certains cas permettre la poursuite de certaines activités qui, sans quoi, auraient été limitées ou interrompues du fait de la pandémie. La délimitation précise d'une transaction contrôlée permettra de mesurer les effets éventuels d'une telle intervention sur le prix ou la forme de toute transaction contrôlée associée à ces activités.

28. Cet aspect est également important pour l'analyse de comparabilité. Supposons par exemple que les pouvoirs publics obligent un contribuable à fermer ses installations de distribution pendant trois mois. Dans le cadre d'une analyse comparative, il convient de s'assurer que des entreprises comparables ont elles aussi été concernées par des restrictions ou des conditions similaires. Dans le cas contraire, il pourrait être nécessaire d'ajuster la période couverte par la comparaison (par exemple, en excluant les données économiques correspondant aux trois mois pendant lesquels le contribuable n'a pas pu exercer son activité). Les contribuables et les administrations fiscales doivent décider au cas par cas dans quelle mesure ces ajustements sont nécessaires lorsque les différences éventuelles n'ont pas d'incidence significative sur la comparabilité. À cet égard, les instructions énoncées aux paragraphes 3.50 à 3.52 des Principes de l'OCDE peuvent s'avérer utiles.

29. Comme pour d'autres analyses effectuées dans le cadre des Principes de l'OCDE, de nombreuses considérations peuvent entrer en ligne de compte, notamment la disponibilité et le choix de méthodes de prix de transfert et de comparables éventuels, ainsi que l'articulation entre ces méthodes et les paramètres des périodes d'évaluation (par exemple, le cadre temporel peut être différent selon qu'il s'agit d'une méthode fondée sur les transactions ou d'une méthode fondée sur les bénéficiaires). De même que le recours à des périodes d'évaluation (ou à des périodes de fixation des prix) distinctes ou définies avec plus de précision peut dans certains cas (voir le paragraphe 27) accroître la fiabilité, dans d'autres cas, l'utilisation de périodes combinées (couvrant à la fois les années marquées et les années non marquées par la pandémie) peut aussi permettre d'améliorer la fiabilité¹⁴. Une telle approche permettrait d'agréger les résultats financiers de l'exercice 2020, qui peuvent être exceptionnels, avec les résultats plus courants des exercices antérieurs afin de tester le caractère de pleine concurrence de la politique de prix de transfert appliquée au cours de l'exercice 2020.

8. Convient-il de prévoir des mécanismes d'ajustement des prix ?

30. Une solution possible pour répondre à l'incertitude causée par la pandémie de COVID-19 consisterait à prévoir des mécanismes d'ajustement des prix dans le cadre des transactions contrôlées, ce qui apporterait de la souplesse, tout en garantissant un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Une telle approche permettrait en particulier, dans les limites permises par le droit interne, d'ajuster les prix relatifs à l'exercice 2020 par l'intermédiaire d'une facturation adaptée ou de paiements interentreprises qui interviendraient ultérieurement (vraisemblablement au cours de l'exercice 2021), lorsque des informations plus précises permettant d'établir les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence seront disponibles. Les juridictions qui appliquent l'approche du test du résultat (voir la question 5.2 ci-dessus) ont souvent recours à des mécanismes d'ajustement des prix qui permettent de prendre en compte des informations actualisées pouvant être utilisées dans le cadre de la détermination d'un prix de pleine concurrence. Une juridiction qui applique à titre temporaire l'approche du test de résultat (voir la question 5.2 ci-dessus) pourrait aussi autoriser, pour un temps, le recours à des mécanismes

¹⁴ Paragraphes 3.75 et 3.79 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



d'ajustement des prix à cette fin, et le contribuable serait tenu de décrire l'application du mécanisme d'ajustement des prix dans sa documentation des prix de transfert. Ces mécanismes d'ajustement des prix (pour autant qu'ils soient conformes au principe de pleine concurrence à la lumière des faits et circonstances propres au cas d'espèce) permettraient de pallier l'absence d'informations relatives à des transactions contemporaines comparables ou d'autres éléments probants qui attestent d'un comportement conforme au principe de pleine concurrence dans le contexte de la pandémie. Cette solution apporterait une certaine souplesse aux contribuables et aux administrations fiscales, tout en garantissant une conformité ultime au principe de pleine concurrence. Toutefois, compte tenu de l'ampleur des ajustements potentiels, il conviendrait de faire preuve de vigilance quant à leur caractérisation précise, aux effets que le paiement pourrait avoir sur l'analyse de comparabilité, ainsi qu'aux conséquences éventuelles en termes de TVA/TPS et de droits de douane (qui ne font pas l'objet du présent chapitre ou de ce guide).

9. Quelles mesures peut-on prendre pour évaluer l'ensemble de sociétés ou de transactions comparables utilisées ?

31. La pandémie de COVID-19 a créé des conditions économiques qui sont dans bien des cas différentes de celles qui prévalaient les années précédentes. Dans ces circonstances, lorsqu'un contribuable applique un ensemble de comparables existant à l'exercice 2020, il peut être nécessaire de vérifier la validité de ces comparables et, dans certains cas, il peut être utile de les réviser en fonction de critères de recherche actualisés.

32. Par exemple, supposons que la comparabilité géographique soit considérée comme le facteur de comparabilité le plus pertinent compte tenu de la nature des effets de la crise du COVID-19 sur un marché donné. Pour obtenir des données fiables sur un marché particulier, il peut alors être nécessaire d'assouplir d'autres critères de comparabilité, puis d'affiner l'échantillon.

10. Peut-on utiliser des comparables déficitaires ?

33. D'une manière générale, il n'existe pas de règle prépondérante concernant l'inclusion ou l'exclusion de comparables déficitaires dans les Principes de l'OCDE¹⁵. En conséquence, des comparables déficitaires qui satisfont aux critères de comparabilité dans un cas particulier ne doivent pas être exclus au seul motif qu'ils subissent des pertes pendant les périodes touchées par la pandémie de COVID-19¹⁶. Dès lors, pour effectuer une analyse de comparabilité portant sur l'exercice 2020, il peut être approprié d'inclure des comparables déficitaires lorsque la délimitation précise de la transaction montre que ces comparables sont fiables (par exemple, les comparables assument des niveaux de risque similaires et ont été marqués de la même manière par la pandémie).

¹⁵ Paragraphe 3.64 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

¹⁶ Paragraphe 3.65 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



CHAPITRE II. INSTRUCTIONS SUR LES PRIX DE TRANSFERT RELATIVES AUX PERTES ET À LA RÉPARTITION DES COÛTS SPÉCIFIQUES LIÉS À LA PANDÉMIE DE COVID-19

1. Introduction

34. Pendant la pandémie de COVID-19, bon nombre de groupes d'EMN ont subi des pertes en raison de la baisse de la demande, de l'impossibilité de se procurer ou de fournir des produits ou des services, ou en conséquence de dépenses d'exploitation exceptionnelles et non récurrentes¹⁷. La question de la répartition des pertes entre entités associées peut être source de différends, et doit donc être prise en considération au vu de la hausse probable, en fréquence comme en valeur, des pertes dans le contexte économique actuel. Trois points méritent une attention particulière en ce qui concerne la question des pertes et de la répartition des coûts spécifiques liés à la pandémie de COVID-19.

35. Premièrement, il est important de souligner que la répartition des risques entre les parties à la transaction influe sur la façon dont les bénéfices ou les pertes générés par la transaction seront attribués dans des conditions de pleine concurrence par la fixation du prix de la transaction¹⁸. Par conséquent, les instructions spécifiques concernant l'analyse des risques dans les relations commerciales et financières seront particulièrement utiles aux fins de déterminer les modalités de répartition des pertes entre des parties liées.

36. Deuxièmement, il conviendra d'examiner comment les coûts d'exploitation exceptionnels et non récurrents induits par la pandémie de COVID-19 doivent être répartis entre les parties liées¹⁹. Ces coûts doivent être répartis en évaluant le fonctionnement des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables. Par ailleurs, dans la mesure où les coûts exceptionnels peuvent être comptabilisés comme des éléments d'exploitation ou comme des éléments hors exploitation, des ajustements de comparabilité peuvent se révéler nécessaires pour améliorer la fiabilité de l'analyse de comparabilité. Il est important de garder à l'esprit que le traitement des coûts « exceptionnels », « non récurrents », ou des « dépenses extraordinaires » dans le cadre d'une analyse des prix de transfert ne sera pas dicté par l'étiquette apposée sur ces coûts, mais par une délimitation précise de la transaction, une analyse des risques supportés par les parties à la transaction intragroupe, une appréhension de la manière dont les entreprises

¹⁷ Il peut s'agir à titre d'exemple de dépenses concernant l'achat d'équipements de protection individuels, des infrastructures informatiques nécessaires à la mise en place d'un système de « dépistage et de traçage », la reconfiguration des espaces de travail pour répondre à des objectifs de distanciation physique, ou d'autres équipements de sécurité liés à la santé.

¹⁸ Paragraphe 1.58 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

¹⁹ En fonction de la durée de la pandémie de COVID-19 et de ses effets plus larges, on pourra se poser la question de savoir ce qui constitue un coût d'exploitation « exceptionnel et non récurrent » et à partir de quel moment ces coûts ne devraient plus être considérés comme « exceptionnels » ou « non récurrents ». Comme les effets de la pandémie varient selon le secteur, le modèle d'affaires ou le marché, cette question ne pourra probablement être résolue que par une analyse attentive des coûts spécifiques considérés.



indépendantes peuvent refléter ces coûts dans les prix de pleine concurrence, et, enfin, comment ces coûts peuvent influencer sur les prix facturés dans les transactions réalisées entre les entreprises associées (voir le paragraphe 2.86 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, par exemple). Les normes de comptabilité financière doivent être prises en considération dans l'étude de comparabilité, dans la mesure où elles contiennent un certain nombre de concepts potentiellement utiles aux fins d'identifier la nature des coûts. Cependant, il convient de noter que, même en application des concepts de comptabilité financière, certains doutes peuvent subsister quant à la qualification de certains éléments en coûts exceptionnels ou extraordinaires.

37. Enfin, la pandémie de COVID-19 a créé des conditions permettant aux parties liées d'envisager la possibilité d'appliquer des clauses de force majeure, de révoquer ou de modifier leurs accords interentreprises. Cela peut avoir un impact sur la répartition des pertes et des coûts spécifiques liés à la pandémie de COVID-19 entre parties liées, et nécessite donc une attention particulière dans le contexte économique actuel.

2. Les entités exerçant leurs activités dans le cadre d'accords de distribution à faibles risques peuvent-elles supporter des pertes ?

38. Lors d'une analyse des prix de transfert, les activités exercées par une entité peuvent conduire à la qualifier d'entité « à faibles risques » lorsqu'elle se caractérise par un niveau relativement plus faible de fonctions exercées et de risques assumés²⁰. Bien que l'expression « à faibles risques » soit couramment employée, comme elle n'est pas définie dans les Principes de l'OCDE, les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par une entité « à faibles risques » varient d'une entité à l'autre, et il n'est donc pas possible d'établir une règle générale selon laquelle les entités ainsi qualifiées devraient ou non supporter des pertes. Il convient aussi de noter que ni le simple fait de cataloguer les activités d'une entité comme étant « à faibles risques » ni le fait qu'une entité reçoive une rémunération fixe ne permet en soi de conclure que cette entité opère sur la base d'une prise en charge limitée des risques dans le cadre d'une transaction contrôlée²¹. Il ne faut pas non plus faire de supposition quant à la méthode de prix de transfert qui sera la mieux adaptée indépendamment des circonstances, sans avoir au préalable procédé à une délimitation complète et précise de la transaction, ce qui contribuera alors à éclairer le choix de la méthode retenue lors de l'analyse de comparabilité appropriée.

39. En toutes circonstances, il sera nécessaire de prendre en compte les faits et circonstances propres au cas d'espèce pour déterminer si une entité dite « à faibles risques » pourrait supporter des pertes dans des conditions de pleine concurrence. C'est ce qui ressort des Principes de l'OCDE qui stipulent que « *des fonctions simples ou à faible risque ne sont pas censées générer des pertes sur une longue période* »²², et permettent donc d'envisager que des fonctions simples ou à faibles risques supportent des pertes à court terme. En particulier, lors de l'examen des faits et circonstances spécifiques, l'analyse doit s'appuyer sur la délimitation précise de la transaction, et sur la réalisation d'une analyse de comparabilité rigoureuse. Par exemple, lorsque les pertes essuyées par des tiers font apparaître un niveau de risques qui n'est pas comparable à celui assumé par le contribuable dans le cadre de sa transaction contrôlée, un tel comparable devrait être exclu de la liste des comparables (voir le paragraphe 3.65 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert).

²⁰ Paragraphe 1.81 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

²¹ Paragraphe 9.2 du chapitre IX des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

²² Paragraphe 3.64 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



40. Pour déterminer si une entité « à faibles risques » peut ou non supporter des pertes, les risques assumés seront un élément particulièrement important à examiner. Cela tient au fait que dans des conditions de pleine concurrence, la répartition des risques entre les parties qui ont conclu un accord influe sur la manière dont les bénéfices ou les pertes générés par la transaction sont attribués²³. Par exemple, en cas de baisse significative de la demande due à la pandémie de COVID-19, un distributeur « à faibles risques » (considéré comme tel, entre autres parce qu'il n'est propriétaire des stocks que dans une mesure limitée — il n'acquiert la propriété des marchandises qu'à titre temporaire ou pratique la livraison directe — et n'est par conséquent exposé qu'à un risque limité d'obsolescence des stocks) qui assume un certain risque de marché (en fonction de la délimitation précise de la transaction) peut, dans des conditions de pleine concurrence, subir une perte liée à la matérialisation de ce risque. L'importance de la perte qui peut être subie dans des conditions de pleine concurrence sera déterminée par les conditions et les caractéristiques économiquement significatives de la transaction délimitée avec précision par rapport aux conditions et aux caractéristiques de transactions comparables sur le marché libre, y compris l'application de la méthode de prix de transfert la plus adaptée et conformément aux instructions énoncées au chapitre II du présent guide et des chapitres II et III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. L'exemple fourni dans ce paragraphe montre que la MTMN ou éventuellement la méthode du prix de revente minoré, à la lumière de faits et circonstances plus détaillés, pourrait être retenue comme la méthode la plus adaptée afin de tester le caractère de pleine concurrence de la rémunération, et les distributeurs tiers comparables pourraient dans ces circonstances essuyer une perte si par exemple en raison de la baisse de la demande, la valeur des ventes était insuffisante pour couvrir les coûts fixes locaux. Il convient de noter que les comparables sélectionnés doivent correspondre à la délimitation précise de la transaction, en particulier en ce qui concerne les risques assumés par chacune des contreparties à la transaction. Toutefois, un distributeur « à faibles risques » qui n'assume aucun risque de marché ni aucun autre risque spécifique ne pourra pas se voir attribuer une fraction des pertes associées à la matérialisation du risque correspondant. Par exemple, un distributeur « à faibles risques » qui n'assume aucun risque de crédit ne pourra pas supporter les pertes découlant de la matérialisation du risque de crédit. C'est la raison pour laquelle aux fins de déterminer si une entité qui exerce ses activités dans le cadre d'accords de distribution à faibles risques peut subir des pertes, les instructions énoncées au chapitre I des Principes de l'OCDE, notamment pour ce qui concerne l'analyse des risques liés aux relations commerciales et financières²⁴, seront particulièrement utiles.

41. Lorsqu'elles analysent les risques assumés par une partie à une transaction contrôlée, les administrations fiscales doivent examiner attentivement les raisons qui justifient, sur le plan commercial, toute modification présumée des risques assumés par une partie avant et après le déclenchement de la crise du COVID-19 (et tenir compte de la délimitation précise de cette modification présumée). On peut notamment s'interroger si lorsqu'avant la pandémie, un contribuable déclarait qu'un distributeur « à faibles risques » n'assumait aucun risque de marché et que, par conséquent, il n'avait droit qu'à une faible rémunération, cependant que depuis la pandémie, il affirme que ce même distributeur supporte une fraction du risque de marché (par exemple, en raison de modifications concernant les fonctions de gestion des risques), et que partant, des pertes devraient lui être attribuées. Dans ce scénario, il convient de vérifier si avant la crise du COVID-19, le distributeur « à faibles risques » n'assumait réellement aucun risque de marché, si après la crise, ce même distributeur n'assumait effectivement aucun risque de marché, et/ou si la prise en charge de ce risque depuis la crise est le résultat d'une restructuration de l'entreprise. Lorsqu'on a conclu à une répartition des risques dans le cadre de la délimitation précise d'une transaction, toute réallocation de ces risques devra, pour pouvoir être prise en compte en cas de mise à jour ultérieure de la délimitation précise, être étayée par une analyse de l'ensemble des faits et circonstances, en réunissant et en documentant les éléments pertinents permettant d'établir le bien-fondé

²³ Paragraphe 1.58 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

²⁴ Paragraphes 1.59-1.106 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



de la décision. À cet égard, les instructions énoncées au chapitre IX des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert peuvent s'avérer utiles. En règle générale, il convient d'examiner si un contribuable adopte des positions incohérentes avant et après la crise, et, dans cette hypothèse, si l'une ou l'autre de ces positions est conforme à la délimitation précise de la transaction.

3. Dans quels cas est-il possible de modifier les termes d'un accord afin de remédier aux conséquences de la crise du COVID-19 ?

42. En réponse à la pandémie de COVID-19, des parties indépendantes pourraient être tentées de renégocier certaines conditions de leurs accords existants²⁵. Les entreprises associées pourraient aussi envisager de modifier leurs accords interentreprises et/ou leurs pratiques en ce qui concerne leurs relations commerciales. Les administrations fiscales devraient par conséquent examiner les accords et/ou les pratiques des entreprises associées, à la lumière des instructions énoncées à la section D du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, ainsi que des observations relatives au comportement correspondant des parties indépendantes, et du présent guide, afin de vérifier si une telle renégociation est conforme aux Principes de l'OCDE. La délimitation précise de la transaction contrôlée permettra de déterminer si la révision des accords interentreprises est cohérente avec les pratiques de parties indépendantes exerçant leurs activités dans des circonstances comparables.

43. Compte tenu de la situation économique actuelle, il se peut que des parties indépendantes ne puissent pas exiger d'une autre partie qu'elle respecte strictement ses obligations contractuelles, en particulier s'il est dans l'intérêt des deux parties de renégocier le contrat ou de modifier certains aspects de leur pratique. Des entreprises indépendantes pourraient par exemple faire le choix de renégocier un contrat dans le but de permettre la survie financière de l'une des parties à la transaction, compte tenu des coûts ou des perturbations que pourrait engendrer l'exécution des obligations contractuelles, ou dans la perspective d'un accroissement futur du volume d'activité avec la partie concernée. Il convient de tenir compte de ce comportement afin de déterminer dans quelle mesure des parties associées accepteraient ou non de réviser leurs accords interentreprises en réponse à la crise du COVID-19.

44. Par exemple, supposons que le distributeur X achète des produits, la transaction contrôlée, auprès d'une partie liée, la société Y, et vende ces produits à des consommateurs tiers. Supposons par ailleurs qu'un client important du distributeur X ne règle pas les marchandises achetées dans le délai habituel de 30 jours, et que ce manquement engendre un problème de trésorerie pour le distributeur X qui supporte le risque de crédit en vertu de la transaction délimitée avec précision. Dans ces circonstances, le distributeur X peut essayer de renégocier de manière temporaire ses conditions de paiement avec la société Y. Pour déterminer si cette renégociation est conforme au principe de pleine concurrence, il convient de se fonder sur le comportement des parties indépendantes dans des circonstances comparables et, s'il existe des cas où dans des conditions de pleine concurrence, les dispositions contractuelles n'ont pas été appliquées, ou ont été modifiées, cela peut constituer pour les contribuables des éléments probants suffisants leur permettant de justifier la révision des dispositions de leurs accords interentreprises dans des situations comparables.

45. Pour déterminer si la renégociation d'un accord commercial (y compris la fixation des prix conformément aux nouvelles dispositions contractuelles ainsi que toute indemnisation éventuelle au titre de la renégociation elle-même) sert au mieux les intérêts des parties à une transaction, il faut examiner avec attention les options qui s'offrent objectivement à elles²⁶, ainsi que les effets à long terme sur le

²⁵ Partie 1, section F du chapitre IX des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

²⁶ Il convient de noter que dans le cadre d'une transaction sur le marché libre, une partie peut tenter d'imposer une renégociation en menaçant de ne pas respecter les dispositions contractuelles en vigueur, estimant que l'autre partie



potentiel de profits des parties²⁷. Par exemple, une entité peut accepter de restructurer une transaction si l'autre option revient à perdre un client ou un fournisseur clé, lorsqu'elle estime que la réorganisation lui permettra de maximiser ses bénéfices à long terme. Il convient aussi d'examiner si la renégociation doit donner lieu à une rémunération à titre d'indemnisation (telle que définie au paragraphe 9.75 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert) pour la partie lésée²⁸.

46. L'analyse ci-dessus décrit les facteurs dont il faut tenir compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des parties associées peuvent, dans des conditions de pleine concurrence, envisager de modifier leurs accords interentreprises et/ou leurs pratiques en ce qui concerne leurs relations commerciales, compte tenu de la pandémie de COVID-19. Il est cependant important d'insister sur le fait qu'en l'absence d'éléments prouvant clairement que des parties indépendantes, dans des conditions de pleine concurrence, auraient modifié leurs accords existants ou leurs relations commerciales, la modification des accords interentreprises existants ou des relations commerciales des parties associées n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Il convient donc d'examiner avec précaution ces modifications qui doivent être justifiées par des documents expliquant en quoi elles sont conformes au principe de pleine concurrence.

4. Comment les coûts d'exploitation ou exceptionnels engendrés par la crise du COVID-19 devraient-ils être répartis entre les parties liées ?

47. En raison de la crise du COVID-19, de nombreuses entreprises supportent des coûts d'exploitation exceptionnels et non récurrents dus à des conditions d'exploitation différentes pendant la période de pandémie. Il s'agit notamment des dépenses liées aux équipements de protection individuelle, à la reconfiguration des espaces de travail pour permettre la distanciation physique, aux infrastructures informatiques en rapport avec les obligations de test, de suivi et de traçage, et à la mise en œuvre des accords de télétravail. Pour déterminer de quelle manière ces coûts doivent être répartis entre les parties liées, il est important de se demander comment ces coûts seraient répartis entre des parties indépendantes exerçant leurs activités dans des circonstances comparables.

48. La répartition des coûts d'exploitation ou des coûts exceptionnels tiendrait compte des risques assumés, et de la manière dont ces coûts seraient comptabilisés par les tiers. Par conséquent, pour savoir quelle entreprise associée devrait supporter les coûts exceptionnels, il faudrait en premier lieu délimiter avec précision la transaction contrôlée, ce qui permettrait de déterminer quelle partie est responsable de l'exécution des activités associées aux coûts correspondants, et quelle partie assume les risques liés à ces activités. Par exemple, s'il existe un lien direct entre un coût et un risque particulier, la partie qui assume ce risque supporte en règle générale les coûts associés à ce risque. D'autre part, la partie qui supporte un coût exceptionnel à l'origine peut ne pas être la partie qui assume les risques associés à ce coût dans des conditions de pleine concurrence, et par conséquent il se peut que ces coûts doivent être répercutés sur les parties qui assument ces risques. Il convient par conséquent d'effectuer une analyse approfondie avant de décider si tout ou partie des coûts d'exploitation ou des coûts exceptionnels doivent être répartis entre des parties liées.

49. Il convient d'autre part de noter que le caractère exceptionnel ou non récurrent de certains coûts d'exploitation pourrait ne pas être reconnu dans l'hypothèse où ces coûts seraient induits par des changements à long terme ou permanents des modes de fonctionnement des entreprises. Par exemple,

ne jugera pas utile d'introduire un recours en justice pour faire appliquer l'accord, alors qu'elle ne pourra peut-être objectivement pas opter pour une telle stratégie s'il s'agit d'une transaction contrôlée.

²⁷ Paragraphes 9.78 à 9.97 du chapitre IX des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

²⁸ Paragraphes 9.78 à 9.97 du chapitre IX des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



certaines coûts liés aux dispositifs de télétravail pourraient devenir permanents si les salariés venaient à travailler plus fréquemment depuis leur domicile du fait de la pandémie. Par conséquent, si le coût n'est considéré ni comme exceptionnel ni comme non récurrent, et correspond à un mode de fonctionnement plus courant, il doit être comptabilisé comme tel lors de la délimitation précise de la transaction à laquelle les coûts se rattachent, et lors de la réalisation de l'analyse de comparabilité. Il faut aussi souligner que pour certaines entreprises, la pandémie de COVID-19 s'est traduite par une diminution, voire une disparition de certains coûts assumés avant la crise. Ces coûts varient en fonction des faits et circonstances sous-jacents, mais il peut s'agir des loyers, des dépenses courantes de fonctionnement d'un bureau physique ou des frais de déplacement, entre autres. Les dépenses liées à des aménagements du mode d'exploitation d'une entreprise seraient probablement comptabilisées comme des coûts d'exploitation, selon les faits et circonstances sous-jacents. Si les coûts associés au télétravail, ou tout autre coût relatif aux équipements de travail à distance sont pris en charge par une entité du groupe d'EMN, il peut être approprié d'imputer ces dépenses aux parties qui bénéficient du produit ou du service sous-jacent auquel la dépense se rapporte.

50. Dans des conditions de pleine concurrence, les coûts exceptionnels peuvent ou non être répercutés (totalement ou partiellement) sur les clients ou les fournisseurs en fonction de la partie à qui il échoit d'assumer ces coûts (y compris dans les cas où cette responsabilité n'est pas expressément établie), des conséquences de la délimitation précise de la transaction contrôlée (y compris la prise en charge du risque) et de l'analyse de comparabilité. Par exemple, la capacité concurrentielle du secteur dans lequel se déroule l'activité, et la façon dont la demande réagit aux variations des prix peuvent influencer le choix de la partie qui supporte ces coûts en dernier ressort. Un fabricant de produits indifférenciés, opérant sur un marché très concurrentiel, peut ne pas être en mesure de répercuter des coûts exceptionnels sur ses clients, sans subir une baisse de la demande de ses services (à moins que ses concurrents ne répercutent des coûts similaires). Un fabricant de produits différenciés et opérant dans un secteur relativement peu concurrentiel pourrait en revanche répercuter ces coûts sur ses clients, tout au moins en partie, sans subir une baisse de la demande.

5. Comment prendre en compte les coûts exceptionnels engendrés par la crise du COVID-19 dans une analyse de comparabilité ?

51. Lorsqu'on réalise une analyse de comparabilité, il peut être nécessaire de réfléchir concrètement à la manière de prendre en compte les coûts exceptionnels engendrés par la pandémie de COVID-19.

52. Premièrement, les coûts exceptionnels doivent en général être exclus du calcul de l'indicateur du bénéfice net, sauf lorsque ces coûts se rapportent à la transaction contrôlée délimitée avec précision²⁹. L'exclusion des coûts exceptionnels doit concerner à la fois la partie testée et les entreprises comparables afin de garantir la fiabilité du résultat, sachant que les informations disponibles peuvent être limitées³⁰. Il convient de veiller à ce que ces coûts soient correctement mesurés et systématiquement comptabilisés dans la mesure du possible.

53. Deuxièmement, lorsqu'on établit une base de coûts, il sera important de se demander s'il convient d'inclure ou d'exclure des coûts exceptionnels qui sont présumés se rapporter aux transactions contrôlées (détermination mentionnée plus haut), et, dans l'affirmative, se demander si ces coûts doivent être considérés comme des coûts répercutés sans marge (voir le paragraphe 2.99 des Principes de l'OCDE). Le fait d'inclure des coûts exceptionnels dans la base de coûts aurait pour effet de transférer ces coûts à

²⁹ Paragraphe 2.86 du chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

³⁰ Paragraphe 2.74 du chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



la contrepartie, tandis que les exclure aurait pour effet de les attribuer à la partie testée. Par conséquent, pour déterminer quelle approche est la mieux adaptée, il sera important de se demander, dans des conditions de pleine concurrence, quelle partie à la transaction contrôlée aurait supporté ces coûts supplémentaires, en s'appuyant, à cette fin, sur la délimitation précise de la transaction³¹.

54. Troisièmement, des ajustements visant à assurer la cohérence des méthodes comptables peuvent être nécessaires pour améliorer la comparabilité. De tels ajustements sont destinés à éliminer les effets dus à l'utilisation de normes comptables différentes entre les transactions contrôlées et les transactions sur le marché libre, et ils doivent être envisagés uniquement si l'on peut s'attendre à ce qu'ils améliorent la fiabilité des résultats d'une analyse de comparabilité³². Dans certains cas, si les coûts exceptionnels découlant de la crise du COVID-19 peuvent être comptabilisés soit comme des éléments d'exploitation soit comme des éléments hors exploitation par différents contribuables dans différentes transactions, des ajustements de comparabilité peuvent être nécessaires. Dans d'autres cas, des différences peuvent apparaître selon que les coûts liés à la pandémie de COVID-19 sont comptabilisés au-dessus ou en dessous de la marge brute. Par exemple, la comptabilisation d'un achat d'EPI comme un coût d'exploitation par la partie testée et comme un coût des biens vendus par une entreprise comparable peut avoir une incidence significative lors du calcul d'un indicateur de bénéfice basé sur la marge brute, et donner lieu à un ajustement de comparabilité.

6. Comment un cas de force majeure peut-il influencer sur la répartition des pertes résultant de la pandémie de COVID-19 ?

55. Des clauses de force majeure peuvent être invoquées dans certaines situations pour permettre à une entreprise de se libérer de ses obligations contractuelles, ou pour en suspendre ou en différer l'application sans que sa responsabilité soit engagée³³. Il peut en résulter des pertes pour les entreprises concernées du fait de la perte d'un client, d'un fournisseur ou d'un contrat ordinairement rentable, voire une cessation de certaines activités et des coûts de restructuration associés.

56. En raison de la pandémie de COVID-19, une partie peut arguer de circonstances extrêmes afin de justifier la non-exécution d'un contrat, en invoquant pour ce faire une clause de force majeure qui définit les circonstances indépendantes de la volonté des parties à une transaction pouvant compromettre ou rendre impossible l'exécution du contrat. À titre indicatif, dans le contexte de la crise du COVID-19, un cas de force majeure pourrait être l'interdiction d'exercer certaines activités par un organisme public qui imposerait la fermeture d'installations de production ou de vente au détail.

³¹ Paragraphes 2.51 et 2.98 du chapitre II des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

³² Paragraphes 3.48 et 3.50 du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

³³ Il convient de noter que ce guide n'a pas pour objet de définir juridiquement des concepts tels que le concept de « force majeure », ni de préciser dans quels cas il est possible d'invoquer légalement une clause de force majeure, mais se concentre plutôt sur les conséquences, en matière de prix de transfert, de la présence d'une telle clause et de son invocation. Le concept de « force majeure » prend sa source dans les systèmes issus du droit romain. Bien que la doctrine ne s'applique pas automatiquement dans tous les pays de droit romain, certains pays européens reconnaissent au moins implicitement le principe de force majeure dans leur code civil (autrement dit, il n'est peut-être pas nécessaire d'inclure une telle clause dans un contrat parce que les dispositions légales en matière de force majeure s'appliquent automatiquement à tous les contrats conclus dans ces pays). Dans les pays de Common Law, l'application du principe de force majeure n'est pas implicitement prévue dans les contrats ; par conséquent, les parties doivent inclure expressément cette clause, en précisant les circonstances particulières dans lesquelles elles peuvent suspendre ou interrompre l'exécution de leurs obligations contractuelles. Dans ces pays, en l'absence d'une clause de « force majeure » dans les contrats, les parties peuvent invoquer certaines doctrines de Common Law pour tenter de suspendre l'exécution de leurs obligations contractuelles et de s'en libérer.



57. Lorsqu'une partie à une transaction contrôlée entend invoquer une clause de force majeure, l'accord et le cadre juridique sous-jacent régissant le recours à une telle clause doivent servir de base à l'analyse des prix de transfert. On ne peut pas automatiquement présumer que la présence d'une clause de force majeure dans un contrat interentreprises sera suffisante pour qu'une des parties au contrat puisse invoquer une telle clause dans le contexte de la pandémie de COVID-19, pas plus qu'en l'absence d'une telle clause, une renégociation susceptible d'aboutir à un résultat similaire dans des conditions de pleine concurrence serait inappropriée (voir le paragraphe 59 ci-après). La question de savoir si la pandémie de COVID-19 constitue ou non un cas de force majeure dans telle ou telle situation sera fonction de la formulation même de la disposition relative à la force majeure (et peut-être aussi de l'articulation entre cette disposition et d'autres clauses contractuelles, comme certaines clauses relatives à la transaction contrôlée elle-même). Il conviendra en outre d'analyser le comportement des parties lors de l'examen d'une clause de force majeure existante ou pour déterminer si elle peut être invoquée ou non en l'absence d'une disposition spécifique. La délimitation précise de la transaction permettra de déterminer s'il est possible d'invoquer la force majeure, y compris au regard du comportement des parties, et pas uniquement de l'accord juridique. On prendra soin de mesurer si l'ampleur des perturbations causées par la pandémie dans la situation spécifique des parties liées peut être considérée comme un cas de force majeure, et on examinera la clause de force majeure dans le contexte de la relation et de l'accord contractuel dans son ensemble. Une analyse des circonstances économiques de l'accord commercial est nécessaire pour déterminer si, dans des conditions de pleine concurrence, une partie pourrait décider d'invoquer une clause de force majeure.

58. Supposons par exemple que la société G basée dans la Juridiction G fournisse des services de fabrication à la société H en vertu d'un accord à long terme qui contient une clause de force majeure. Le gouvernement de la juridiction G impose la fermeture de l'installation de fabrication de la Société G pendant une courte période, qui pourra être prolongée en fonction de la durée de la pandémie. Compte tenu du manque de lisibilité quant à l'ampleur des perturbations, il faudrait analyser le contrat afin de déterminer si ces perturbations peuvent constituer un cas de force majeure, et si, dans des conditions de pleine concurrence, la société G ou la société H pourraient invoquer une clause de force majeure prévue au contrat. En admettant qu'une clause puisse être légalement invoquée en vertu du cadre juridique applicable, étant donné que la relation est inscrite dans la durée, cependant que les perturbations seront temporaires, il se peut qu'aucune des sociétés n'invoque cette clause, même si la force majeure est reconnue. Si les perturbations venaient à se prolonger dans le temps, les circonstances seraient différentes, et il est plus probable que l'une ou l'autre des parties décide d'invoquer la force majeure.

59. Confrontés à la crise du COVID-19, certains contribuables peuvent être tentés d'invoquer la force majeure alors qu'aucune clause ne figure dans l'accord interentreprises applicable (on suppose ici que le contrat n'est pas régi par les règles de droit civil, auquel cas la force majeure s'appliquerait automatiquement), de modifier un accord existant afin d'y insérer une clause de force majeure, ou d'affirmer qu'une renégociation dans des conditions de pleine concurrence aurait des résultats économiques similaires. Dans ces circonstances, les administrations fiscales devraient examiner attentivement ces déclarations en fonction de la transaction délimitée avec précision (y compris en tenant compte du comportement des parties, à la fois passé et présent) et des circonstances économiquement pertinentes de la transaction. Il convient par conséquent qu'elles considèrent les accords et/ou les pratiques des entreprises associées, à la lumière des instructions énoncées à la section D du chapitre I des Principes de l'OCDE, ainsi que des observations relatives au comportement correspondant des parties indépendantes, et du présent guide, afin de vérifier si une telle déclaration, révision ou renégociation est conforme aux Principes de l'OCDE, et si les résultats en matière de prix de transfert sont appropriés compte tenu de la délimitation précise de la transaction.



CHAPITRE III. INSTRUCTIONS SUR LES PRIX DE TRANSFERT RELATIVES AUX PROGRAMMES D'AIDE PUBLIQUE

1. Introduction

60. Un programme d'aide publique désigne un ensemble de mesures de nature financière ou non financière par lequel un État ou d'autres organismes publics octroient un avantage économique direct ou indirect à des contribuables éligibles tels que des dotations, des subventions, des prêts non remboursables, des déductions fiscales ou des aides à l'investissement. Un État peut par exemple subventionner directement les coûts de main-d'œuvre liés à certaines activités ou soutenir indirectement les entreprises par la mise à disposition d'infrastructures locales, comme un parc d'affaires.

61. Pendant la pandémie de COVID-19, les pouvoirs publics se sont surtout préoccupés de la santé publique et de la lutte contre la propagation du virus, tout en s'efforçant d'aider les entreprises affectées par une baisse de l'activité et les travailleurs exposés à une diminution des possibilités d'emploi et des revenus.

62. De nombreux pays ont mis en place des programmes de maintien dans l'emploi afin d'aider les entreprises confrontées à une réduction temporaire de leur activité à préserver les emplois³⁴. Il peut s'agir par exemple de dispositifs de chômage partiel qui subventionnent directement les périodes d'inactivité³⁵, ou de régimes de subvention salariale qui s'appliquent aux heures travaillées ou sont utilisés pour compléter les revenus des travailleurs en activité partielle³⁶.

63. Les pouvoirs publics ont également mis en place des aides financières et des dispositifs de soutien à la trésorerie de plus grande portée pour permettre aux entreprises de continuer à fonctionner pendant la période de réduction de leur activité. On peut notamment citer (i) les garanties de prêts ; (ii) l'octroi direct de financements aux entreprises à des conditions préférentielles ; (iii) les reports de remboursements de prêts ; (iv) les subventions spécifiques ; et (v) les allègements fiscaux.

64. L'existence, le contenu, la durée et le déploiement de ces dispositifs peuvent avoir des conséquences en matière de prix de transfert, indépendamment du fait que l'aide publique soit fournie à un membre d'un groupe d'EMN directement ou mise à la disposition de parties indépendantes sur le marché où un groupe multinational exerce ses activités (ce qui influe sur le comportement des entreprises se livrant à des transactions potentiellement comparables)³⁷.

65. Les clauses et conditions des programmes d'aide publique liés au COVID-19 doivent être prises en compte lorsqu'il s'agit de déterminer l'impact potentiel de ceux-ci sur les transactions contrôlées et de comparer leurs effets avec ceux d'autres dispositifs d'aide préexistants. À titre d'exemple, un certain

³⁴ Un aspect crucial de tous les dispositifs de maintien dans l'emploi réside dans le fait que la relation contractuelle entre le salarié et son entreprise est préservée, y compris durant les périodes d'inactivité.

³⁵ Citons par exemple le Kurzarbeit en Allemagne ou l'Activité partielle en France.

³⁶ Par exemple, le *Noodmatregel Overbrugging Werkgelegenheid* aux Pays-Bas ou le *Job Keeper Payment* en Australie.

³⁷ Ce chapitre porte sur les dispositifs d'aide publique. Il n'examine pas les effets d'autres types d'interventions publiques, comme celles de nature à empêcher une partie d'exécuter un accord interentreprises existant ou limiter sa capacité à le faire.



nombre de programmes d'aide liés au COVID-19 revêtent un caractère temporaire afin de permettre aux entreprises de maintenir leur activité, et leur impact sur l'analyse des prix de transfert peut être différent de celui des programmes d'aide à caractère permanent (qu'ils soient ou non liés au COVID-19).

66. De plus, déterminer la nature de l'aide publique reçue à partir de comparables potentiels pose un certain nombre de problèmes, en raison des différents types de programmes d'aide liées au COVID-19 mis en place par les États, des difficultés pratiques pour obtenir des informations fiables et précises et des délais de disponibilité des données. Dans ce contexte, l'analyse requise des caractéristiques spécifiques de l'aide publique devrait tenir compte de l'impact économique de cette aide sur la transaction délimitée avec précision. Par conséquent, une analyse exhaustive de ces caractéristiques ne serait pas nécessaire dès lors qu'il est improbable que le bénéfice de l'aide publique ait un impact significatif sur la transaction contrôlée délimitée avec précision (voir la section C du chapitre III des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert).

2. L'obtention d'une aide publique constitue-t-elle une caractéristique économiquement significative ?

67. Les caractéristiques économiquement significatives qui se rapportent à une transaction contrôlée doivent être évaluées : (i) lors de la délimitation précise de la transaction contrôlée ; et (ii) afin de faciliter la comparaison entre la transaction contrôlée délimitée avec précision et des transactions comparables entre entreprises indépendantes, afin de fixer le prix de la transaction contrôlée³⁸.

68. Le bénéfice d'une aide publique pourra être plus ou moins être considéré comme une caractéristique économiquement significative. Les dispositifs de subvention salariale, de prêts garantis par l'État ou d'aide de trésorerie à court terme sont des exemples de cas où l'aide publique peut être économiquement plus significative. Dans de telles circonstances, l'aide publique peut avoir un impact direct sur la transaction contrôlée et les transactions comparables entre parties indépendantes, y compris leurs prix. Dans d'autres situations, l'aide publique peut être moins significative sur le plan économique. Par exemple, la mise à disposition d'infrastructures locales par les autorités ne peut être qu'indirectement liée à la transaction contrôlée et à sa rémunération. Dans d'autres situations, les parties à une transaction contrôlée ne reçoivent pas d'aide publique, mais cette aide est versée à une autre partie, ce qui peut influencer sur les caractéristiques économiquement significatives de la transaction.

69. La mesure du caractère économiquement significatif de l'aide publique permettra d'en déterminer l'effet, éventuel, sur la délimitation précise de la transaction contrôlée et la réalisation de l'analyse de comparabilité. Si l'aide publique est considérée comme une caractéristique économiquement significative, cette information devra figurer dans la documentation qui viendra étayer l'analyse des prix de transfert.

3. Les instructions concernant d'autres caractéristiques du marché local sont-elles pertinentes aux fins de l'analyse des implications de l'aide publique en matière de prix de transfert ?

70. La section D.4 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert décrit l'effet des mesures prises par les pouvoirs publics et précise, qu'en règle générale, les interventions des pouvoirs publics doivent être prises en compte au nombre des conditions du marché du pays considéré. Par conséquent, l'octroi d'une aide publique peut être un élément des circonstances économiques des parties et une caractéristique du marché où se déroulent les activités. À cet égard, les

³⁸ Paragraphe 1.33 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



dispositions qui figurent à la section D.6.2 du chapitre I des Principes de l'OCDE concernant d'autres caractéristiques du marché local peuvent fournir des indications utiles concernant les conséquences de l'aide publique en matière de prix de transfert, directement ou par analogie.

71. En particulier, par analogie avec la section D.6.2 du chapitre I des Principes de l'OCDE, l'analyse des implications de l'obtention d'une aide publique devrait tenir compte des facteurs suivants (non seulement pour identifier des comparables fiables sur le marché lorsqu'ils existent, mais aussi dans les cas où ces comparables ne peuvent être identifiés) :

- l'existence éventuelle d'un avantage commercial lié à l'obtention de l'aide pour le bénéficiaire ;
- le montant de toute augmentation du chiffre d'affaires ou de toute diminution des coûts, par rapport à celui des comparables fiables, imputable à l'aide publique reçue, et la durée de l'aide ;
- la mesure dans laquelle les avantages résultant de l'aide publique, dans des conditions de pleine concurrence, sont répercutés sur des fournisseurs ou des clients indépendants (voir paragraphe 76) ; et
- (iv) lorsqu'il existe des avantages liés à l'aide publique qui ne sont pas intégralement répercutés sur des fournisseurs ou des clients indépendants, la façon dont des entreprises indépendantes exerçant leurs activités dans des circonstances similaires répartiraient ces avantages entre elles.

72. L'analyse de l'octroi d'une aide publique en tant que caractéristique du marché local peut aider à déterminer si la perception de cette aide influe sur le prix d'une transaction contrôlée (comme examiné plus avant à la question 4. ci-dessous). Cette approche peut également être pertinente lors de la réalisation d'une analyse de comparabilité (comme examiné plus avant à la question 4. ci-dessous). Toutefois, la nature particulière de l'aide publique devrait toujours être examinée lors de l'analyse des prix de transfert, car, dans certaines circonstances, elle peut ne pas être une caractéristique générale du marché et/ou ne générer aucun avantage pour l'une ou l'autre des parties.

4. L'obtention d'une aide publique influe-t-elle sur le prix des transactions contrôlées ?

73. L'effet potentiel de l'obtention d'une aide publique sur la tarification d'une transaction contrôlée dépendra des caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction, après délimitation précise de cette transaction et réalisation d'une analyse de comparabilité. Par conséquent, il serait contraire au principe de pleine concurrence de présumer que la simple obtention d'une aide publique aurait une incidence sur le prix de la transaction contrôlée délimitée avec précision, sans avoir procédé à une analyse de comparabilité minutieuse (y compris une analyse de la façon dont l'obtention de l'aide publique influencerait sur le prix de la transaction contrôlée, le cas échéant, et du point de vue des deux parties à la transaction).

74. Les caractéristiques économiquement pertinentes de la transaction contrôlée délimitée avec précision aideront, le cas échéant, à déterminer l'effet, éventuel, de l'obtention de l'aide publique sur la tarification de la transaction contrôlée. À titre d'exemple, certains des aspects à prendre en considération lors de l'analyse de l'impact, éventuel, de l'obtention d'une aide publique sur le prix d'une transaction contrôlée sont : la finalité, la durée et les autres conditions qui subordonnent l'octroi de l'aide par l'État ; la répartition des risques économiquement significatifs ; et le niveau de la concurrence et de la demande sur les marchés concernés. En outre, comme indiqué au paragraphe 1.34 des Principes de l'OCDE, l'identification de ces caractéristiques économiquement significatives nécessiterait de réaliser une évaluation générale de la manière dont le groupe d'EMN réagit à l'octroi d'une aide publique.



75. Les programmes d'aide publique peuvent être soumis à un certain nombre de conditions juridiques susceptibles de limiter la capacité de la partie qui reçoit l'aide de modifier le prix de ses transactions avec d'autres parties tout au long de la chaîne de valeur et dont il faut tenir compte lors de la réalisation d'une analyse de comparabilité, à côté des autres facteurs de comparabilité décrits au paragraphe 74. Ces dispositifs pourraient aussi être subordonnés à des critères d'éligibilité aux termes desquels les bénéficiaires seraient tenus d'apporter la preuve d'une baisse significative de leur chiffre d'affaires, ou bien viser à préserver la viabilité des entreprises durant la pandémie. En outre, les montants en jeu ne sont pas toujours connus avec certitude. Ces aspects pourraient limiter les effets de l'aide publique sur le prix des biens ou services fournis par l'entité qui perçoit l'aide, et il convient de les prendre en compte dans l'analyse de comparabilité.

76. La situation économique du marché où se déroulent les activités de la partie bénéficiaire d'une aide publique pourrait également influencer sur le prix de la transaction contrôlée délimitée avec précision. Sous réserve des faits et circonstances spécifiques, certains aspects tels que le niveau de la concurrence, l'élasticité de la demande ou la possibilité pour les concurrents sur le marché de bénéficier des avantages, qui pourraient ne pas être connus ou divulgués, pourraient être des facteurs pertinents aux fins de déterminer si l'obtention d'une aide publique se reflète dans la stratégie tarifaire d'une entité. En outre, la situation économique du marché sur lequel le groupe d'EMN vend ses produits à des clients tiers pourrait aussi permettre d'établir, par exemple, si la perception d'une aide publique a conduit le groupe à modifier ses stratégies de tarification à l'égard de clients indépendants, soit pour conserver le bénéfice de l'aide au sein du groupe, soit pour le transférer à des tiers.

77. L'analyse des effets de l'aide publique sur le prix d'une transaction contrôlée tiendra compte de la répartition des risques économiquement significatifs en vertu de la délimitation précise de la transaction contrôlée, de l'impact de la pandémie sur les conséquences des risques économiquement significatifs, ainsi que du lien entre la nature de l'aide publique et ces risques. À partir de ces faits et circonstances, l'impact, éventuel, de l'aide publique sur le prix de la transaction contrôlée dépendra entre autres choses, de la partie qui assume les risques économiquement significatifs sur lesquels la pandémie aura une incidence dans le contexte d'une analyse de la transaction contrôlée délimitée avec précision. Il conviendra, afin de parvenir à une conclusion, de prendre en considération tous les autres facteurs de comparabilité décrits au paragraphe 74.

78. En vertu du chapitre II des Principes de l'OCDE, il convient, lors de l'établissement des prix de pleine concurrence à partir de méthodes unilatérales, de veiller tout particulièrement à ne pas opter, en l'absence d'analyse plus approfondie, pour une approche mécanique donnée (visant par exemple à déduire les économies obtenues grâce à l'aide de l'État de la base de coûts correspondante ; comptabiliser l'aide de l'État comme un revenu ; ou la comptabiliser comme un produit exceptionnel), dans la mesure où cette approche pourrait aboutir à la fixation de prix non conformes au principe de pleine concurrence pour les transactions entre parties liées.

79. En l'absence de comparables et autres informations fiables (comme une analyse solide des caractéristiques économiquement significatives telle que décrite au paragraphe 74) sur la façon dont l'aide publique serait répartie par des parties indépendantes, il convient de se montrer prudent avant de déterminer si un partage présumé de l'aide publique représente un résultat de pleine concurrence.

5. L'obtention d'une aide publique modifie-t-elle la répartition des risques dans une transaction contrôlée ?

80. La perception d'une aide publique est susceptible de réduire les conséquences négatives d'un risque d'un point de vue quantitatif. Par exemple, on peut supposer qu'une partie qui assume le risque de crédit subisse des pertes liées à une transaction en cas de difficultés financières de sa contrepartie. Cependant, la contrepartie concernée pourrait en fait être en mesure de faire face à ses obligations si elle



reçoit une aide de l'État. Il convient d'établir une distinction entre cet aspect (à savoir la réduction de l'impact négatif du risque) et la répartition des risques en vertu de la section D.1.2.1 du chapitre I des Principes de l'OCDE.

81. Conformément aux instructions figurant au chapitre I des Principes de l'OCDE, l'octroi d'une aide publique à une partie associée ne modifiera pas la répartition des risques dans le cadre d'une transaction contrôlée aux fins de l'établissement des prix de transfert. Par exemple, supposons que la société W soit un distributeur qui achète des biens à un fabricant associé et les vend à des clients tiers dans la juridiction où elle réside (pays W). En vertu de la délimitation précise de la transaction, le risque de marché est assumé par la société W, ce qui signifie que dans des conditions économiques normales, y compris dans le cadre des cycles économiques, la société W supporte les conséquences de la matérialisation du risque de marché (une baisse de la demande due à l'arrivée de nouveaux concurrents sur le marché, par exemple). Supposons aussi que la demande pour les produits de la société W diminue sensiblement sous l'effet des mesures adoptées par les pouvoirs publics dans le pays W en réponse à la pandémie de COVID-19. La société W reçoit une aide publique sous la forme d'une subvention en espèces destinée à lui permettre de couvrir ses coûts fixes et ses charges d'exploitation pendant la période où les mesures sont en vigueur. Selon les instructions des paragraphes 1.66 et 1.67 du chapitre I des Principes de l'OCDE, la perception d'une aide publique ne modifie pas les dispositions contractuelles de la société W pas plus que sa capacité à exercer des fonctions de prise de décision et l'exercice effectif de ces fonctions décisionnelles relatives au risque de marché. Malgré l'intervention des pouvoirs publics, la société W conserverait donc la compétence et l'expérience au regard du risque de marché, et serait toujours à même d'appréhender l'impact de ses décisions concernant ce risque sur l'entreprise. Par conséquent, compte tenu des faits et circonstances propres au cas d'espèce, l'aide octroyée par l'État pour permettre à la société W de faire face aux difficultés financières découlant de la pandémie de COVID-19 ne modifie pas l'attribution du risque de marché à la société W. Les mêmes conclusions s'appliqueraient à d'autres risques attribués de la même façon au distributeur, comme le risque de stock ou le risque de crédit.

6. L'obtention d'une aide publique modifie-t-elle l'analyse de comparabilité ?

82. L'obtention d'une aide publique est susceptible d'influer sur la comparabilité des transactions ou des entreprises sur le marché libre, dans la mesure où elle a une incidence à la fois sur l'établissement des relations commerciales ou financières entre les parties et sur la façon dont celles-ci déterminent le prix de leurs transactions. Par conséquent, il peut être nécessaire, aux fins de la réalisation d'une analyse de comparabilité, de tenir compte des aides publiques qui ont été versées pour l'examen des comparables potentiels.

83. Ainsi, dans la mesure où les aides publiques et les circonstances propres à la pandémie de COVID-19 peuvent ne pas être les mêmes d'un marché à l'autre, cela peut avoir des conséquences sur les comparables ainsi que sur les prix de pleine concurrence des transactions réalisées sur le marché libre³⁹. Par exemple, supposons que la société D, membre d'un groupe d'EMN, fournit des services de fabrication et reçoit une subvention salariale au titre d'un dispositif de maintien dans l'emploi mis en place par le gouvernement du pays D. Supposons en outre que la société E, fabricant tiers basé dans le pays E, bénéficie d'un dispositif de chômage partiel qui prévoit une prise en charge directe par l'État des périodes d'inactivité des salariés. Les services fournis par la société D et la société E peuvent être similaires, mais des différences dans les conditions générales d'octroi et l'obtention de l'aide publique à la société D et à la société E peuvent se traduire par un écart significatif des conditions de pleine concurrence des transactions pour la période concernée par la mise en œuvre du dispositif de chômage partiel, à même de compromettre la fiabilité de la comparaison. Dans ce cas, les services fournis par la société E ne seraient

³⁹ Paragraphe 1.112 du chapitre I des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



pas comparables aux fins de l'évaluation et de la détermination du prix de pleine concurrence des services de la société D en vertu des principes énoncés aux chapitres II et III des Principes de l'OCDE, à moins que des ajustements de comparabilité permettant de tenir compte de ces différences puissent être effectués de manière fiable, en s'appuyant sur une analyse de tous les faits et circonstances propres au cas d'espèce. Au nombre des autres caractéristiques de l'aide publique susceptibles d'avoir une incidence sur la comparabilité, selon les circonstances, citons par exemple, la durée pendant laquelle un dispositif d'aide est en vigueur, et le lien entre l'aide fournie et les coûts liés à la pandémie ou les pertes de chiffre d'affaires.

84. L'approche la plus sûre pour identifier des comparables fiables consistera à utiliser, lorsque c'est possible, des données relatives à des transactions comparables sur le marché libre conclues sur un même marché géographique ou sur un marché géographique comparable entre des entreprises indépendantes exerçant des fonctions similaires, assumant des risques similaires et utilisant des actifs similaires.

85. L'ampleur de la modification des circonstances économiquement significatives induite par les effets de l'aide publique octroyée sur un marché peut poser des problèmes supplémentaires pour l'analyse de comparabilité. Elle peut, par exemple, rendre plus difficile la réalisation d'une analyse de comparabilité fondée sur l'utilisation et/ou l'application d'une méthode de prix de transfert donnée ainsi que la recherche de transactions comparables, dans la mesure où les écarts de comparabilité peuvent être exacerbés par la variabilité de l'aide publique d'un comparable ou d'une juridiction à l'autre⁴⁰. Par exemple, une transaction sur le marché libre qui aurait pu être considérée comme comparable à une transaction contrôlée donnée peut être considérée comme non comparable compte tenu du fait que l'une des transactions bénéficie d'une aide de l'État contrairement à l'autre. Il pourrait être nécessaire dans un tel cas d'appliquer une stratégie révisée, potentiellement corroborée par une autre méthode de prix de transfert⁴¹, afin de tenir compte des écarts de comparabilité. Voir le chapitre II de cette note.

86. Enfin, l'application d'une méthode unilatérale telle que la méthode du prix de revente, la méthode du coût majoré, ou encore la MTMN pourra rendre nécessaire l'identification précise du traitement comptable appliqué à l'aide publique, tant en ce qui concerne la partie testée que toute entreprise comparable, en particulier lorsque l'une et l'autre appliquent des normes comptables différentes. Par exemple, l'aide publique peut, conformément à la norme comptable applicable, venir en déduction des coûts, ou être présentée séparément. En outre, le traitement comptable appliqué aux subventions publiques en vertu de différentes normes comptables peut avoir une incidence sur divers niveaux de rentabilité (résultat brut, bénéfice d'exploitation, bénéfice net, etc.), et celles-ci peuvent même être comptabilisées dans l'état « autres éléments du résultat global » et ne figurer qu'à terme dans le compte de résultat de l'entité. Lorsque, pour un même type d'aide, le traitement comptable applicable par la partie testée n'est pas le même que pour l'entreprise comparable, un ajustement de comparabilité peut être nécessaire. En outre, des écarts dans le traitement comptable de l'aide publique peuvent refléter des différences dans la nature de l'aide octroyée – par exemple, le traitement comptable d'un prêt conditionnel diffèrera de celui d'une subvention pure et simple. Une telle différence pourrait avoir un effet sur la comparabilité et être plus difficile à corriger qu'une simple différence comptable.

⁴⁰ Comme le précise le paragraphe 2.143 des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert, l'absence de comparables à elle seule ne suffit pas à justifier l'utilisation d'une méthode du partage transactionnel des bénéfices.

⁴¹ Il conviendra, quel que soit le cas, de suivre les indications fournies au paragraphe 2.12 des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert avant d'envisager le recours à plusieurs méthodes.



CHAPITRE IV. ACCORDS PRÉALABLES EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT

1. Introduction

87. La crise du COVID-19 a entraîné un bouleversement majeur des conditions économiques qui n'avait pas été anticipé au moment de la négociation de bon nombre d'APP couvrant l'exercice 2020 et les exercices financiers ultérieurement potentiellement touchés par la pandémie. Au vu de cette situation, il est important de déterminer dans quelle mesure, le cas échéant, l'évolution de la situation économique influe sur l'application des APP existants. Les contribuables et les administrations fiscales qui négocient des APP applicables à l'exercice 2020 sont également amenés à s'interroger sur les modalités de prise en compte des conditions économiques découlant de la pandémie de COVID-19. C'est pourquoi le présent guide explique l'impact possible de la crise du COVID-19 sur les procédures d'APP unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants et ceux en cours de négociation.

88. L'un des principaux avantages d'un APP est d'offrir une sécurité juridique en matière fiscale aux contribuables et aux administrations fiscales en rendant plus prévisible le traitement des transactions internationales à des fins fiscales. Il est important de souligner, néanmoins, que les contribuables et les administrations publiques sont encouragées à adopter dans les procédures d'APP des approches constructives et collaboratives, qui conditionnent la réussite à long terme de ces programmes.

89. L'application des APP existants dans le contexte économique découlant de la pandémie de COVID-19 peut poser des difficultés à certains contribuables. Dans ce cas, ceux-ci sont invités à adopter une approche collaborative et transparente, en soumettant en temps voulu ces difficultés aux administrations fiscales compétentes. Les contribuables ne doivent pas chercher de solutions unilatérales à ces problèmes sans consulter les administrations fiscales concernées.

2. Quel est l'impact de la crise de COVID-19 sur les APP existants⁴² ?

2.1. Les contribuables et les administrations fiscales sont-ils toujours liés par les APP existants au vu de l'évolution de la situation économique ?

90. Oui, les APP existants et leurs dispositions doivent continuer d'être respectés, appliqués et confirmés, sauf en cas de survenue d'un événement entraînant l'annulation ou la révision de l'APP (violation d'une hypothèse clé, par exemple). Les contribuables et les administrations fiscales ne peuvent pas ignorer ou modifier les dispositions des APP existants au simple motif que la situation économique a évolué.

91. En règle générale, les dispositions mêmes des APP décriront explicitement ce qui constitue une situation de non-conformité ou de non-respect d'une hypothèse clé, ainsi que les conséquences qui en découlent. De même, la législation interne ou les règles de procédure peuvent avoir des conséquences pour le contribuable et l'administration fiscale concernée ou leur imposer des obligations. Tous ces aspects

⁴² L'application des instructions fournies à l'annexe II du chapitre VI des Principes de l'OCDE « *Principes pour la conclusion d'accords préalables en matière de prix dans le cadre de la procédure amiable* » est pertinente aux fins de la recherche de solutions face à l'impact du COVID-19 sur les APP existants.



doivent être pris en considération par les contribuables et les administrations fiscales aux fins de déterminer l'impact de la pandémie de COVID-19 sur les APP existants.

2.2. L'évolution de la situation économique constitue-t-elle une violation d'une hypothèse clé ?

92. La plupart des APP énoncent des hypothèses clés quant aux conditions opérationnelles et économiques susceptibles d'affecter les transactions couvertes par l'accord. La pandémie de COVID-19 et la réponse des pouvoirs publics ont considérablement bouleversé les conditions économiques et du marché et seront probablement reconnues en tant que violations d'une hypothèse clé (paragraphe 44 b) et c) de l'annexe 2 du chapitre IV des Principes de l'OCDE en matière de prix de transfert). Une simple modification des résultats d'une entreprise pendant la période touchée par la pandémie de COVID-19, néanmoins, ne constituerait pas violation d'une hypothèse clé (à moins d'être désignée comme telle dans les dispositions de l'APP considéré).

93. La question de savoir s'il y a eu violation d'une hypothèse clé doit être analysée au cas par cas et doit tenir compte des circonstances propres à chaque contribuable et à chaque environnement commercial. La pandémie de COVID-19 n'a pas le même impact sur toutes les entreprises. Si bon nombre de secteurs et d'entreprises ont enregistré une chute de la demande et du chiffre d'affaires du fait des confinements imposés, d'autres ont développé dans le même temps leur clientèle ou bénéficié de nouveaux débouchés commerciaux. La question de la violation d'une hypothèse clé pourra également dépendre de la durée du bouleversement. En cas de violation, une administration fiscale devra, afin de trouver une réponse adaptée, examiner, d'une part, l'ampleur des divergences entre les paramètres convenus dans l'APP et les nouveaux paramètres applicables dans le contexte de la crise du COVID-19⁴³, et, d'autre part, la pertinence de la méthode convenue de fixation des prix de transfert pour refléter fidèlement le prix de pleine concurrence d'une transaction contrôlée dans ce nouveau contexte⁴⁴.

94. Lorsqu'il est établi par les administrations fiscales qu'il n'y a pas eu de violation des hypothèses clés qui sous-tendent un APP, l'APP existant doit, en l'état, continuer d'être respecté, appliqué et confirmé. Si un contribuable estime que les dispositions d'un APP ne sont plus adaptées, il ne doit pas chercher unilatéralement à violer les hypothèses clés ou à ne pas respecter les clauses ou conditions de l'APP, et doit s'abstenir de procéder à des ajustements non fiables de prix de transfert ou de prendre toute autre mesure non conforme aux dispositions de l'APP qu'il pourrait considérer comme inapproprié (ou qui pour toute autre raison ne les respectent pas). Les contribuables devront au contraire, en cas de doute, s'adresser à l'administration fiscale concernée et lui faire part, en toute transparence, de leurs préoccupations.

2.3. Comment les administrations fiscales doivent-elles réagir en cas de violation d'hypothèses clés ?

95. Lorsqu'ils évaluent les conséquences de la violation d'une hypothèse clé, les administrations fiscales et les contribuables doivent prendre en considération : (i) les dispositions de l'APP ; (ii) tout accord entre les administrations fiscales concernées sur la manière de traiter de tels manquements ; et (iii) toute législation interne ou règle de procédure applicables⁴⁵. La présente section suit les instructions fournies

⁴³ Paragraphe 45 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁴⁴ Paragraphe 43 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁴⁵ Paragraphe 74 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



au chapitre IV, section F, et à l'annexe II au chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

96. Dans certaines situations, l'APP, la législation interne ou les règles de procédure peuvent définir les procédures à appliquer, ou décrire les conséquences qui résulteraient du non-respect d'hypothèses clés. Dans ce cas, les administrations fiscales doivent suivre les procédures prescrites⁴⁶. Dans les autres cas, les administrations fiscales peuvent disposer d'une certaine latitude quant aux mesures à prendre⁴⁷. Par ailleurs, si la violation d'une hypothèse n'a pas de conséquences graves (paragraphe 75 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert), le contribuable et l'administration fiscale peuvent convenir de continuer à appliquer l'APP. S'il s'agit d'un APP bilatéral ou multilatéral, une pratique courante et utile consiste, pour les administrations fiscales, à se concerter avant d'imposer un quelconque changement unilatéral⁴⁸, sachant qu'une telle consultation est prévue dans certains APP⁴⁹. En l'absence d'autres règles et procédures inscrites dans le droit interne, et dès lors que les instructions fournies au chapitre IV des Principes de l'OCDE sont applicables, la violation d'une hypothèse clé d'un APP peut avoir trois conséquences, comme prévu à la section E.3 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE⁵⁰ :

- **la révision**, qui signifie que le contribuable et les administrations fiscales continueront de bénéficier de l'APP pendant l'ensemble de la période envisagée, bien que les conditions applicables avant et après la date de révision soient différentes ;
- **l'annulation**, qui signifie que l'APP est considéré comme effectif et en vigueur mais seulement jusqu'à la date de son annulation et non pendant l'ensemble de la période envisagée ;
- **la révocation**, qui a pour effet de traiter le contribuable comme si l'APP n'avait jamais été conclu.

2.3.1. Dans quels cas la révision constitue-t-elle une réponse adéquate ?

97. La révision serait une réponse appropriée en cas de modification importante de certains éléments d'une hypothèse clé d'un APP et dès lors que l'administration fiscale comme par le contribuable sont d'accord pour réviser l'accord⁵¹. La révision d'un APP existant aurait pour effet de modifier les termes préalablement convenus dans celui-ci. En vertu de cette approche, les dispositions originales de l'APP resteraient probablement en vigueur pour la période précédant l'exercice 2020, et les termes révisés s'appliqueraient à compter de 2020 pour les exercices concernés par les circonstances économiques résultant de la pandémie de COVID-19.

98. Dans certaines circonstances, il pourrait être possible de conserver certaines des dispositions énoncées dans un APP, en révisant uniquement celles sur lesquelles porte la violation de l'hypothèse clé.

⁴⁶ Paragraphe 74 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁴⁷ Paragraphe 66, point e, de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (la violation des hypothèses clés rendrait nécessaire la renégociation de l'accord).

⁴⁸ Paragraphe 75 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (examen de ce que « les administrations fiscales constatent »).

⁴⁹ Paragraphe 66, point e, de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (la violation des hypothèses clés rendrait nécessaire la renégociation de l'accord).

⁵⁰ Paragraphe 76 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁵¹ Paragraphe 83 et 85 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



À titre d'exemple, un APP peut couvrir toute une série de transactions contrôlées, dont seulement une nécessite une révision de la méthodologie convenue.

99. Des révisions plus générales pourraient s'imposer dans d'autres cas de figure, en fonction des faits et circonstances propres au cas d'espèce, et dès lors que le droit interne le permet. À titre d'exemple, les administrations fiscales pourraient envisager d'évaluer les résultats de la méthode de prix de transfert prévue par l'APP sur la période couverte par celui-ci plutôt que sur une base annuelle - autrement dit une « évaluation dans la durée ». Cette approche permettrait d'agrèger les résultats au titre de l'exercice 2020, susceptibles d'être exceptionnels, avec les résultats plus normaux des exercices antérieurs et ultérieurs. Parallèlement, les administrations fiscales pourraient aussi envisager d'étendre la période couverte par un APP. Elles pourraient également envisager de considérer les dispositions des APP en établissant une distinction entre les exercices touchés par le COVID-19 et ceux qui ne le sont pas, ou bien d'annuler un APP existant au titre de l'exercice 2020 puis de le renouveler pour une période ultérieure, moyennant une révision éventuelle des dispositions. Autre option envisageable, les administrations fiscales pourraient également envisager d'agrèger les résultats financiers obtenus à partir d'une série de transactions couvertes séparément en vertu d'un APP et d'évaluer dans quelle mesure ces résultats sont conformes aux dispositions de l'APP.

2.3.2. Dans quels cas l'annulation constitue-t-elle une réponse adéquate ?

100. Dans le contexte de la pandémie de COVID-19, deux situations sont susceptibles de conduire à une annulation d'un APP : dès lors qu'il est établi que pendant l'exercice 2020 (i) il y a eu une violation matérielle d'une hypothèse clé d'un APP suite à une modification des circonstances économiques ; ou (ii) que le contribuable n'a pas respecté matériellement certaines clauses ou conditions de l'APP. Cette annulation, toutefois, ne serait pas automatique, et l'administration fiscale peut y renoncer dans certaines circonstances⁵². L'annulation aurait pour effet de mettre fin à l'APP considéré à une date convenue ou à compter d'un exercice fiscal déterminé ou d'une période comptable donnée (par exemple, après l'exercice 2019).

2.3.3. Dans quels cas la révocation constitue-t-elle une réponse adéquate ?

101. Une révocation peut être envisagée dès lors : (i) qu'il y a eu une présentation erronée des faits, des erreurs ou omissions imputables à la négligence, à l'inattention ou à un manquement volontaire d'un contribuable lors de l'établissement et de la transmission de la demande d'APP, des rapports annuels ou d'autres documents justificatifs, ou lors de la transmission des informations correspondantes ; ou (ii) que le ou les contribuables participants ne se sont pas conformés matériellement à une clause ou condition fondamentale de l'APP. La pandémie n'a pas modifié ce principe. En conséquence, les révocations d'APP dont la durée couvre la période touchée par la pandémie de COVID-19 doivent être limitées aux seules situations conformes aux critères énoncés plus haut⁵³, que les faits à l'origine de cette situation soient survenus en raison ou non à la pandémie.

2.4. À quel moment les contribuables doivent-ils informer les administrations fiscales de la non-vérification des hypothèses clés ?

102. Le calendrier est important dans le traitement des dispositions des APP touchées par la pandémie de COVID-19. Lorsqu'une modification importante de la situation économique se traduit par violation d'une ou plusieurs hypothèses clés, les contribuables doivent en informer les administrations fiscales concernées dès que possible après la survenue de ce changement ou dès qu'ils en ont connaissance. Les

⁵² Paragraphe 81 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

⁵³ Paragraphe 77 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



contribuables sont invités à notifier rapidement les changements afin que les parties concernées disposent de plus de temps pour s'efforcer de parvenir à un accord sur la révision de l'APP, ce qui permettrait de réduire le risque d'annulation.

103. Dans la mesure où la situation économique restera incertaine au moins jusqu'à la fin de l'année 2020, les administrations fiscales souhaitent peut-être envisager d'attendre un laps de temps raisonnable entre le moment où les contribuables les informent de la violation des hypothèses clés et le moment où elles décident des réponses à y apporter, de sorte à pouvoir disposer de toutes les données et informations relatives à l'ampleur et à la durée de l'impact économique de la pandémie de COVID-19. Elles seront peut-être ainsi mieux à même de réviser, plutôt que d'annuler, un APP.

2.5. Comment les contribuables doivent-ils documenter la violation d'hypothèses clés ?

104. En cas de violation des hypothèses clés d'un APP, il est important que les contribuables rassemblent les documents justificatifs correspondants et les communiquent aux administrations fiscales. Selon les hypothèses clés en jeu et autres faits et circonstances propres au cas d'espèce, les contribuables devront fournir notamment, mais pas uniquement :

1. Une description du segment d'activité correspondant le plus étroit suivi par la direction de l'entreprise et englobant les entités et les transactions couvertes concernées par l'APP.
2. Les bénéfices et prévisions de bénéfices du segment d'activité au titre des exercices financiers se terminant à la fin d'une année touchée par la pandémie de COVID-19 ou pendant cette année.
3. Les copies de documents attestant des modifications aux accords préexistants envisagées ou mises en œuvre ou de la conclusion de nouveaux contrats interentreprises affectant les transactions couvertes.
4. Un descriptif expliquant les effets anticipés de la situation économique courante sur la méthode convenue de fixation des prix de transfert au cours des exercices touchés par la pandémie de COVID-19, afin de savoir notamment si elle a été à l'origine d'une restructuration des opérations et/ou d'une évolution des risques et des responsabilités, ainsi que toute mesure d'atténuation de ces effets sur la partie testée sous la forme d'actions par les pouvoirs publics ou d'autres mécanismes d'assurance pertes d'exploitation. Il doit être clairement démontré dans cette explication que l'impact est imputable à la situation économique découlant de la pandémie de COVID-19, dans la mesure où une simple modification des résultats peut résulter d'autres facteurs inhérents à l'activité du contribuable et peut donc ne pas constituer une violation d'une hypothèse clé.
5. Un compte de résultat détaillé, avec une ventilation des coûts des marchandises vendues, des frais de vente, frais généraux et administratifs, ainsi que de toutes autres charges hors intérêt pour les exercices financiers touchés par la pandémie de COVID-19 au cours desquels ont été conclues les transactions couvertes soumises à l'APP. Ce compte de résultat détaillé pourra intégrer les charges d'exploitation exceptionnelles découlant de la pandémie de COVID-19 ou les produits perçus au titre des dispositifs d'aide publique, avec une explication du traitement comptable de ces produits et charges.
6. Des informations sur le comportement des tierces parties.

105. Il est important que les contribuables, lors de leurs échanges avec les administrations fiscales, fassent preuve de transparence et communiquent toutes les informations utiles en temps opportun. Ce faisant, ils contribuent au maintien de l'esprit de concertation essentiel à la réussite des négociations d'APP.



2.6. Comment les administrations fiscales doivent-elles réagir en cas de non-respect d'un APP existant ?

106. L'analyse des conséquences d'un manquement aux clauses et conditions d'un APP existant doit amener les administrations fiscales à opter pour une approche similaire à celle adoptée en cas de violation des hypothèses clés. Elles doivent notamment définir leur réponse en prenant en considération : (i) les dispositions de l'APP ; (ii) tout accord entre les administrations fiscales concernées sur la manière de traiter les manquements à ces obligations ; et (iii) toute législation interne ou règle de procédure applicable⁵⁴.

107. Néanmoins, il est probable que la réponse apportée par les administrations fiscales ne soit pas la même en cas de non-respect des clauses et conditions d'un APP existant qu'en cas de non-respect d'une hypothèse clé⁵⁵. Ces écarts pourront refléter des différences dans les procédures prescrites par un APP, la législation interne ou les règles de procédure. Par exemple, il peut être prévu, aux termes de l'APP, que celui-ci soit, sauf disposition contraire, annulé en cas de 'violation d' une hypothèse clé tandis que la conséquence du non-respect des clauses et conditions pourra être l'annulation, la révocation, la révision ou la mise en application de l'APP.

3. Quel est l'impact de la pandémie de COVID-19 sur les APP en cours de négociation ?

108. Dans l'environnement actuel, les contribuables peuvent hésiter à poursuivre ou engager une demande d'APP. C'est compréhensible en raison du niveau élevé d'incertitude économique auquel sont confrontées de nombreuses entreprises, qui, pour certains contribuables, signifie qu'il n'est pas envisageable de parvenir aujourd'hui à un accord sur des APP ultérieurs. Il est néanmoins important de reconnaître l'utilité des APP pour garantir la sécurité juridique en matière fiscale pour les contribuables comme les administrations fiscales et pour prévenir d'éventuels différends fiscaux futurs.

109. Lorsque les contribuables et les administrations fiscales négocient des APP destinés à couvrir l'exercice 2020, l'ensemble des parties sont encouragées à adopter une approche flexible et collaborative afin de déterminer les modalités de prise en compte des conditions économiques courantes, les différentes options de révision des APP existants examinées plus haut étant à cet égard pertinentes. Par exemple, il pourrait être envisagé de négocier un APP de courte durée couvrant la période touchée par la pandémie de COVID-19, et un APP distinct couvrant la période qui y fera suite. Une autre solution pourrait consister à conclure un APP pour l'ensemble de la période (2020-2024, par exemple), qui serait subordonné à l'analyse et à la communication annuelles des effets notables de la pandémie de COVID-19 une fois ceux-ci connus, et, le cas échéant, à la révision rétrospective de l'APP en conséquence. Une autre solution pourrait consister à étendre la période de l'APP pour atténuer les effets à court terme de la pandémie, selon l'ampleur et la durée de ces derniers. On pourrait en outre envisager le recours à une « évaluation cumulative » ou « dans la durée » tout au long de la période couverte par l'APP. Dans ce contexte, il est important que les contribuables fassent preuve de transparence et communiquent toutes les informations utiles concernant l'impact de la pandémie de COVID-19 sur les transactions couvertes, en temps utile. La liste des pièces justificatives mentionnées au paragraphe 104 du présent guide pourra servir de référence à cet égard.

110. La pandémie de COVID-19 est également source de problèmes concrets pour les administrations fiscales et les contribuables qui négocient actuellement des APP. Ces difficultés potentielles peuvent

⁵⁴ Paragraphe 74 de l'annexe II du chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.



s'expliquer par un certain nombre de raisons, au nombre desquelles les restrictions sur les déplacements sur le territoire et à l'étranger ; le télétravail obligatoire ou volontaire ; ou encore les pressions supplémentaires sur les ressources liées aux efforts engagés pour apporter des réponses à la pandémie de COVID-19.

111. En dépit de ces problèmes potentiels, la garantie d'une sécurité juridique précoce en matière fiscale et la prévention efficace des différends représentent toujours une valeur incontestable. Un certain nombre d'administrations fiscales et de contribuables ont identifié différentes façons d'adapter leurs méthodes de travail afin de surmonter les obstacles pratiques au fonctionnement des APP. Il leur convient d'admettre qu'une adhésion stricte aux méthodes de travail qui prévalaient avec la crise de COVID-19 peut entraîner indûment des retards significatifs dans les négociations d'APP. Des approches innovantes et flexibles en faveur d'un travail collaboratif sont au contraire de mise afin de réduire les délais de conclusion des APP en cours de négociation.

112. Un certain nombre de solutions technologiques peuvent être utilisées pour remplacer et/ou compléter les méthodes traditionnelles de communication, telles que les réunions en face à face et l'échange de documentation papier, tout en respectant les exigences de confidentialité et de sécurité de l'information. S'il est possible dans certains cas que de telles approches flexibles ne soient pas facilement identifiables ou ne soient pas indiquées, les administrations fiscales comme les contribuables doivent être encouragés à envisager au cas par cas d'autres approches pour ne pas ralentir les progrès dans la négociation des APP, plutôt que de recourir à des méthodes de travail traditionnelles ou à des solutions toutes faites. L'utilisation efficace des ressources des administrations fiscales et des contribuables est essentielle durant toute la durée de la pandémie de COVID-19 et l'expérience pratique montre que les solutions suivantes ont été employées avec succès dans certains cas :

- exposés virtuels des dossiers des administrations fiscales et des contribuables en lieu et place des réunions physiques (conférences téléphoniques ou vidéoconférences par exemple) ;
- entretiens fonctionnels virtuels avec les employés du contribuable ;
- visites sur site virtuelles du contribuable en lieu et place de visites physiques (dès lors que l'exercice du devoir de diligence n'est pas remis en cause) ;
- échange de documentation par voie électronique (par messagerie cryptée ou plateformes de partage électronique).



Ce document est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

La note de tous les États de l'Union européenne membres de l'OCDE et de l'Union européenne

La République de Chypre est reconnue par tous les membres des Nations Unies sauf la Turquie. Les informations figurant dans ce document concernent la zone sous le contrôle effectif du gouvernement de la République de Chypre.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.

