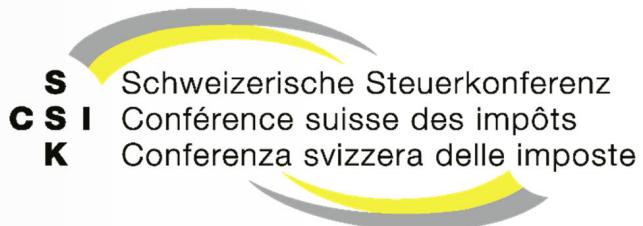


Steuerinformationen  
Informations Fiscales  
Informazioni Fiscali  
Infurmaziuns Fiscalas



# Prix de transfert

(Etat de la législation au 1<sup>er</sup> janvier 2024)

Cet article a été rédigé en collaboration avec la Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbres de l'Administration fédérale des contributions (AFC)

## Avertissement

### Demandes d'information

Le recueil Informations fiscales est une publication éditée par la Conférence suisse des impôts (CSI) et rédigée par l'Administration fédérale des contributions (AFC). Toutefois, ces deux institutions n'étant pas responsable pour la taxation des personnes physiques, **toute question y relative est à adresser à l'administration fiscale du canton compétent** (en général, le canton de domicile).

### Exclusion de responsabilité

Le contenu de la présente publication poursuit un objectif d'information générale ; il ne constitue notamment en aucun cas un avis ou une appréciation juridique d'un cas d'espèce et ne saurait se substituer aux services professionnels de spécialistes et en particulier à ceux des administrations fiscales cantonales.

Par conséquent, l'AFC décline toute responsabilité dans le cas où le lecteur prend, ou omet de prendre, des mesures en se fiant à l'exactitude et à l'exhaustivité du contenu, lui occasionnant un préjudice.

### Renvois et liens

Tous les renvois ou liens vers des pages internet sont mis à disposition du lecteur par commodité et leur validité ne peut pas être garantie.

### Copyright

Les informations du présent document sont accessibles au public. Toute reproduction partielle ou intégrale d'éléments de son contenu sous forme électronique ou manuscrite pour un usage non-commercial est autorisée, moyennant l'indication de la source, sans accord préalable de l'AFC.

**Autor:**  
Team Steuerdokumentation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**  
Team Documentation  
Fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**  
Team Documentazione  
Fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autur:**  
Team Documentaziun  
Fiscala  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern  
email: ist@estv.admin.ch  
Internet: www.estv.admin.ch

## TABLE DES MATIÈRES

<b>1 INTRODUCTION .....</b>	<b>1</b>
<b>2 PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1 Généralités .....</b>	<b>3</b>
<b>2.2 Bases juridiques.....</b>	<b>3</b>
2.2.1 Bases du droit fiscal international .....	3
2.2.2 Bases du droit fiscal suisse.....	3
<b>2.3 Principales conséquences en droit fiscal suisse du non-respect du principe de pleine concurrence.....</b>	<b>4</b>
2.3.1 Impôt sur le bénéfice .....	4
2.3.2 Impôt anticipé.....	4
<b>3 ANALYSE DE COMPARABILITÉ .....</b>	<b>5</b>
<b>3.1 Généralités .....</b>	<b>5</b>
<b>3.2 Étapes de l'analyse de comparabilité .....</b>	<b>6</b>
3.2.1 Étape 1 : Détermination des années à inclure dans l'analyse .....	6
3.2.2 Étape 2 : Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable.....	6
3.2.3 Étape 3 : Examen de la transaction contrôlée et choix de la partie testée .....	6
3.2.4 Étape 4 : Comparables internes.....	7
3.2.5 Étape 5 : Comparables externes .....	7
3.2.6 Étape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée.....	8
3.2.7 Étape 7 : Identification de comparables potentiels.....	8
3.2.8 Étape 8 : Ajustements de comparabilité.....	8
3.2.9 Étape 9 : Détermination de la rémunération de pleine concurrence .....	9
<b>4 MÉTHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT .....</b>	<b>10</b>
<b>4.1 Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions .....</b>	<b>10</b>
4.1.1 Méthode du prix comparable sur le marché libre .....	10
4.1.2 Méthode du prix de revente.....	10
4.1.3 Méthode du coût majoré.....	11
<b>4.2 Méthodes transactionnelles de bénéfices .....</b>	<b>11</b>
4.2.1 Méthode transactionnelle de la marge nette.....	11
4.2.2 Méthode du partage des bénéfices.....	12
<b>4.3 Autres méthodes .....</b>	<b>12</b>
<b>5 DOMAINES D'APPLICATION PARTICULIERS.....</b>	<b>13</b>
<b>5.1 Généralités .....</b>	<b>13</b>
<b>5.2 Actifs incorporels.....</b>	<b>13</b>

<b>5.3 Services intra-groupe .....</b>	<b>14</b>
<b>5.4 Transactions financières .....</b>	<b>14</b>
<b>6 DOCUMENTATION.....</b>	<b>16</b>
<b>7 ASPECTS PROCÉDURAUX .....</b>	<b>17</b>
<b>7.1 Autorités compétentes .....</b>	<b>17</b>
<b>7.2 <i>Rulings</i> et accords préalables en matière de prix de transfert.....</b>	<b>17</b>
7.2.1 <i>Rulings</i> .....	17
7.2.2 Accords préalables en matière de prix de transfert bilatéraux ou multilatéraux .....	18
<b>7.3 Ajustements primaire et corrélatif .....</b>	<b>18</b>
7.3.1 Ajustement primaire.....	18
7.3.2 Ajustement corrélatif et procédure amiable .....	18
<b>7.4 Ajustement secondaire .....</b>	<b>19</b>

## Abréviations

AFC	Administration fédérale des contributions
APA	<i>Advance Pricing Agreements</i>
APP	Accords préalables en matière de prix de transfert (voir APA)
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié dans le Recueil officiel
CbCR	<i>Country-by-Country-Reporting</i> ou déclaration pays par pays
CDI	Convention contre les doubles impositions
DEMPE	<i>Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation</i>
LECF	Loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal
LEDPP	Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
MC-OCDE	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Principes de l'OCDE	Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales
SFI	Secrétariat d'Etat aux questions financières internationales
TF	Tribunal fédéral

## 1 INTRODUCTION

Les prix de transfert désignent les prix et les autres conditions auxquels une entreprise transfère notamment des biens corporels, des actifs incorporels ou des services à une entreprise associée<sup>1,2</sup>, c'est-à-dire en substance une entreprise du même groupe. Au regard du grand nombre de groupes multinationaux actifs aujourd'hui dans l'économie mondiale, cette thématique revêt une importance majeure au sein du droit fiscal international.

La Suisse, comme de nombreux autres pays sur la scène internationale, applique le **principe de séparation**. Selon cette approche, chaque société disposant de la personnalité juridique faisant partie d'un groupe multinational est traitée comme un contribuable à part entière, imposé individuellement sur les bénéfices qu'il réalise.

Dans le cadre du principe de séparation, les prix de transfert appliqués entre des entreprises associées doivent respecter le **principe de pleine concurrence**. Selon ce principe, les transactions entre les entités d'un groupe multinational doivent suivre les mêmes conditions que celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes. À défaut, les bénéfices qui auraient été réalisés par l'une des entités si le principe de pleine concurrence avait été respecté, peuvent être ajustés et inclus dans les bénéfices de cette entité et imposés en conséquence.<sup>3</sup>

Le principe de pleine concurrence se base sur une fiction visant à répartir le bénéfice imposable d'un groupe multinational entre les différentes entités qui le composent.

**Exemple :**

*Une société située dans un pays A, versant des redevances à une société mère propriétaire d'une marque et située dans un pays B. Les redevances constituant une charge déductible pour la société du pays A et un bénéfice imposable pour la société mère du pays B, leur détermination a un impact direct sur les bénéfices réalisés par le groupe dans le pays A, respectivement dans le pays B. Selon le principe de pleine concurrence, ces redevances doivent être fixées à un prix qui serait celui convenues entre deux sociétés indépendantes, afin d'assurer une répartition adéquate des bénéfices du groupe entre le pays A et le pays B.*

Le non-respect de ce principe entraîne des conséquences fiscales qui sont décrites ci-après au chiffre 2.3.

Le principe de séparation et le principe de pleine concurrence s'opposent à l'approche unitaire et à la répartition globale selon une formule préétablie. Dans l'**approche unitaire**, un groupe multinational constitue une unité économique intégrée, dont le bénéfice consolidé serait réparti entre les différents entités qui le composent selon une formule préétablie reposant sur une combinaison de facteurs

---

<sup>1</sup> [Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2022](#), abrégé ci-après Principes de l'OCDE, § 11.

<sup>2</sup> La notion d'entreprises associées est définie par l'[art. 9 para. 1](#) du [Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune publié par l'OCDE \(MC-OCDE\)](#). Deux entreprises sont considérées comme étant associées dès lors qu'une entreprise participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre entreprise (société mère et filiale directe ou indirecte), ou que les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises (sociétés sœurs).

<sup>3</sup> Principes de l'OCDE, § 1.6 ss.

incluant les charges, les actifs, les salaires et le chiffre d'affaires (**répartition globale**). Cette approche n'a jusqu'à présent pas prévalu dans les relations internationales.<sup>4</sup>

Le présent document s'intéressera exclusivement aux prix de transfert dans un contexte international, à savoir aux prix applicables aux transactions ayant lieu entre sociétés d'un même groupe présentes dans des pays distincts.

---

<sup>4</sup> Principes de l'OCDE, § 1.16 ss.

## 2 PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE

### 2.1 Généralités

Le principe de pleine concurrence est utilisé afin de déterminer à des fins fiscales les prix de transfert entre entreprises associées. Selon ce principe, les transactions entre des entreprises associées, quel que soit leur type, doivent suivre les mêmes conditions que celles qui seraient convenues entre des tiers qui ne sont pas associés dans des circonstances comparables.

### 2.2 Bases juridiques

#### 2.2.1 Bases du droit fiscal international

En droit fiscal international, le principe de pleine concurrence trouve son fondement normatif dans les dispositions des Conventions de double imposition (CDI) signées entre les différents États et spécifiquement sur les dispositions reprenant l'[art. 9 MC-OCDE](#).

Le principe de pleine concurrence est explicité dans les Principes de l'OCDE. Ce document, édité par l'OCDE et dont la dernière version a été publiée en 2022, définit les modalités de mise en œuvre du principe de pleine concurrence pour évaluer la fixation des prix de transfert entre entreprises associées. Il est internationalement reconnu par les pays membres de l'OCDE. Bien que son contenu ne soit pas juridiquement contraignant, les autorités fiscales et les tribunaux suisses s'y réfèrent de plus en plus fréquemment et l'appliquent à titre de source d'interprétation du principe de pleine concurrence prévu en droit suisse.<sup>5</sup>

#### 2.2.2 Bases du droit fiscal suisse

Le droit fiscal suisse ne prévoit pas de législation spécifique aux prix de transfert. Le principe de pleine concurrence est mis en œuvre en Suisse sur la base de l'[art. 58 al. 1](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \(LIFD\)](#) et de l'[art. 24 al. 1](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \(LHID\)](#) s'agissant de l'impôt sur le bénéfice, et de l'[art. 4 al. 1 let. b](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 \(LIA\)](#) s'agissant de l'impôt anticipé. Le présent article se limitera à traiter uniquement ces deux impôts.

Par ailleurs, il existe différentes directives administratives se référant à la fixation des prix de transfert entre entreprises associées. Par exemple, la [circulaire n° 4](#) de l'Administration fédérale des contributions (AFC) « Imposition des sociétés de services » du 19 mars 2004 rappelle aux autorités fiscales cantonales qu'elles doivent tenir compte des Principes de l'OCDE lors de la taxation d'entreprises multinationales.

Il existe en outre des directives administratives fixant des prix de transfert « *safe harbour* » dans le domaine des transactions financières, soit la [lettre-circulaire n° 203](#) de l'AFC « Taux d'intérêt 2023 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses » du 7 février 2023 et la [circulaire n°6](#) de l'AFC « Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD) » du 6 juin 1997. Leur non-respect crée une présomption réfragable de non-respect du

<sup>5</sup> Par ex. Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 140 II 88 consid. 4.2 ; ATF 143 II 185 consid. 4.1.

principe de pleine concurrence. Toutefois, le contribuable dispose toujours de la faculté de prouver que la transaction respecte le principe de pleine concurrence.

## 2.3 Principales conséquences en droit fiscal suisse du non-respect du principe de pleine concurrence

### 2.3.1 Impôt sur le bénéfice

Lorsqu'une société suisse ne respecte pas le principe de pleine concurrence en versant une rémunération excessive à ses actionnaires (par ex. société mère) ou à des proches (par ex. société sœur)<sup>6</sup> à l'étranger (ou en recevant de sa part une rémunération insuffisante), la part inadéquate de cette rémunération est qualifiée de **distribution dissimulée de bénéfice** et est réintégrée au bénéfice imposable de la société suisse en application des [art. 58 al. 1 LIFD](#) et [art. 24 al. 1 LHID](#).

Dans les cas où une rémunération excessive est versée par une société mère suisse à une filiale étrangère (ou une rémunération insuffisante est reçue de sa part), cela constitue un **apport dissimulé de capital**, équivalant auprès de la société mère suisse à un amortissement non justifié par l'usage commercial, et pouvant sur la même base être réintégré au bénéfice imposable de la société mère suisse.

### 2.3.2 Impôt anticipé

En matière d'impôt anticipé, la part excessive de la rémunération versée à ses actionnaires (par ex. société-mère) ou à des proches (par ex. société sœur) à l'étranger (ou la part insuffisante de la rémunération reçue de sa part) est qualifiée de prestation appréciable en argent soumise à l'impôt anticipé en vertu de l'[art. 4 al. 1 let. b LIA](#).

---

<sup>6</sup> Le droit interne suisse ne connaît pas la notion d'entreprises associées présente dans les CDI. On se réfère donc aux notions d'actionnaires et de proches, utilisées tant en matière d'impôt sur le bénéfice que d'impôt anticipé. Selon le Tribunal fédéral (TF), une personne proche est « une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations personnelles étroites, par ex., des liens de parenté ou amicaux » (notamment arrêt du TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3).

## 3 ANALYSE DE COMPARABILITÉ

### 3.1 Généralités

L'analyse de comparabilité est au centre de l'application du principe de pleine concurrence. Elle consiste à examiner d'une part la transaction contrôlée (c'est-à-dire la transaction entre entreprises associées pour laquelle on cherche à déterminer un prix de pleine concurrence), et d'autre part les transactions sur le marché libre (c'est-à-dire entre entreprises indépendantes) qui seraient potentiellement comparables.<sup>7</sup> Dans des arrêts récents, les tribunaux suisses ont fait référence à l'analyse de comparabilité dans le cadre de l'application du principe de pleine concurrence et plus particulièrement dans l'analyse de la distribution dissimulée de bénéfice, respectivement de la prestation appréciable en argent.<sup>8</sup>

L'OCDE propose une description du processus type d'une analyse de comparabilité, en neuf étapes décrites ci-dessous. Ce processus type a valeur de bonne pratique, mais n'est pas obligatoire, si bien que d'autres processus de recherche peuvent également être acceptables, à condition que la fiabilité de leurs résultats soit assurée.<sup>9</sup>

Dans le cadre de l'analyse de comparabilité, il est nécessaire de délimiter précisément la transaction contrôlée, en identifiant les caractéristiques suivantes (facteurs de comparabilité) :<sup>10</sup>

- les dispositions contractuelles de la transaction contrôlée ;
- les fonctions exercées par chacune des parties à la transaction, compte tenu des actifs utilisés et des risques supportés (analyse fonctionnelle) ;
- les caractéristiques du bien transféré ou des services rendus ;
- les circonstances économiques des parties et du marché sur lequel les parties exercent leurs activités ;
- les stratégies économiques poursuivies par les parties.

Ces caractéristiques sont pertinentes à la fois pour procéder à la définition précise de la transaction contrôlée (en particulier à la deuxième et la troisième étape du processus typique, développées ci-dessous aux *chiffres 3.2.2 et 3.2.3*), et pour procéder à des comparaisons avec des transactions sur le marché libre (*chiffres 3.2.4 et 3.2.5*).<sup>11</sup>

<sup>7</sup> Principes de l'OCDE, § 1.33 et § 3.1.

<sup>8</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4976/2022 du 04.09.2023 consid. 2.6.4.6 ; arrêt de la Cour de justice de Genève ATA/222/2019 du 05.03.2019.

<sup>9</sup> Principes de l'OCDE, § 3.4.

<sup>10</sup> Principes de l'OCDE, § 1.36.

<sup>11</sup> Principes de l'OCDE, § 1.33 et § 1.39.

## 3.2 Étapes de l'analyse de comparabilité

### 3.2.1 Étape 1 : Détermination des années à inclure dans l'analyse

L'analyse de comparabilité doit idéalement (c'est-à-dire si des données adéquates sont disponibles) se baser sur des données relatives à l'année examinée et les années précédentes. Les analyses comparatives basées sur des données trop éloignées dans le temps de l'année examinée ne seront généralement pas acceptées par les autorités fiscales suisses.

### 3.2.2 Étape 2 : Analyse d'ensemble des circonstances du contribuable

L'analyse d'ensemble des circonstances du contribuable est une étape fondamentale de l'analyse de comparabilité. Elle consiste à examiner ses circonstances économiques ainsi que celles du marché dans lequel il exerce ses activités, soit notamment la localisation géographique, le degré de concurrence, le niveau de l'offre et de la demande, le pouvoir d'achat des consommateurs, les facteurs réglementaires, les coûts de production et de transport, le stade de commercialisation (détail ou gros), etc.<sup>12</sup>

Si la transaction contrôlée et les transactions potentiellement comparables se déroulent dans des environnements qui présentent des différences ayant un effet sensible sur les prix, les données correspondantes ne pourront pas être utilisées telles quelles. Il conviendra soit d'y apporter des correctifs appropriés, soit d'exclure les transactions concernées de l'analyse de comparabilité.<sup>13</sup>

### 3.2.3 Étape 3 : Examen de la transaction contrôlée et choix de la partie testée

L'examen de la transaction contrôlée est essentiel afin de procéder ensuite au choix de la partie testée (le cas échéant), à la sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée et à l'identification de comparables. En règle générale, le principe de pleine concurrence doit être appliqué transaction par transaction. Cet examen s'appuie en particulier sur une analyse fonctionnelle, c'est-à-dire une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par les différentes parties impliquées dans la transaction contrôlée.<sup>14</sup> L'analyse fonctionnelle est fondée sur les activités et les capacités qui sont effectivement déployées par les parties. De manière générale, plus les fonctions exercées, les actifs utilisés et les risques assumés par une partie seront importants, plus sa rémunération devra être élevée.<sup>15</sup>

Lorsque la méthode de prix de transfert sélectionnée est une méthode du prix de revente, du coût majoré ou la méthode transactionnelle de la marge nette (décris ci-dessous aux *chiffres 4.1.2 à 4.2.1*), il convient de choisir, parmi les parties impliquées dans la transaction contrôlée, la partie testée. La partie testée est la partie à laquelle l'indicateur financier approprié (par ex. la marge sur coûts dans le cadre de la méthode du coût majoré) sera appliqué. En principe, la partie testée sera celle pour

<sup>12</sup> Principes de l'OCDE, § 1.130 ss et § 3.7.

<sup>13</sup> Principes de l'OCDE, § 1.130.

<sup>14</sup> Principes de l'OCDE, § 3.4 et § 3.20.

<sup>15</sup> Principes de l'OCDE, § 1.51.

laquelle les comparables les plus fiables peuvent être trouvés, soit le plus souvent celle dont l'analyse fonctionnelle est la moins complexe.<sup>16</sup>

Imaginons que l'entreprise A fabrique un produit qu'elle vend à l'entreprise associée B, en utilisant des actifs incorporels uniques et de valeur (par ex. des brevets) qui appartiennent à l'entreprise B et en suivant des spécifications techniques définies par l'entreprise B. Pour cette transaction, la partie testée serait probablement l'entreprise A, qui n'intervient dans cette transaction qu'en qualité de fabricant à façon<sup>17</sup>, et qui présente donc un profil fonctionnel moins complexe que celui de l'entreprise B.

En revanche, si l'entreprise A fabrique un autre produit pour lequel elle utilise des actifs incorporels uniques et de valeur qu'elle possède elle-même, et qu'elle vend à l'entreprise B qui agit en tant que simple distributeur, la partie testée serait alors probablement l'entreprise B.<sup>18</sup>

### 3.2.4 Étape 4 : Comparables internes

Les transactions comparables sur le marché libre sont des transactions entre deux entreprises indépendantes, qui sont comparables à la transaction contrôlée. Il peut tout d'abord s'agir de transactions comparables internes, c'est-à-dire de transactions comparables entre une partie à la transaction contrôlée et une partie indépendante, s'il en existe.<sup>19</sup> C'est le cas si par ex. un contribuable fabrique un produit qu'il vend à une entreprise associée et également à une entreprise indépendante. Lorsqu'ils existent, les comparables internes doivent satisfaire aux différents facteurs de comparabilité énoncés au chiffre 3.1, de la même façon que des comparables externes.<sup>20</sup>

### 3.2.5 Étape 5 : Comparables externes

Les transactions comparables sur le marché libre peuvent également être des comparables externes, c'est-à-dire des transactions comparables entre deux entreprises indépendantes dont aucune n'est impliquée dans la transaction contrôlée.<sup>21</sup> Différentes sources d'informations existent afin d'accéder à des comparables externes potentiels, notamment des bases de données commerciales telles que *Bloomberg*, *Loan Connector*, *TP Catalyst*, etc.

Il arrive que les administrations fiscales disposent d'informations non publiques concernant des transactions effectuées par d'autres contribuables, qui pourraient constituer des comparables externes (secrets). L'OCDE décourage l'utilisation de telles données dans l'application d'une méthode de prix de transfert à l'encontre d'un contribuable.<sup>22</sup> En pratique, l'AFC n'utilise pas de telles informations, dans la mesure où les dispositions législatives suisses sur le secret fiscal empêcheraient de les divulguer à l'appui de sa position dans une éventuelle procédure contentieuse.

<sup>16</sup> Principes de l'OCDE, § 3.18.

<sup>17</sup> Les fabricants à façon ont une activité de fabrication à la demande en faveur d'une autre entité, et ne sont pas propriétaires de la matière première et des produits fabriqués.

<sup>18</sup> Principes de l'OCDE, § 3.18.

<sup>19</sup> Principes de l'OCDE, § 3.24.

<sup>20</sup> Principes de l'OCDE, § 3.28.

<sup>21</sup> Principes de l'OCDE, § 3.24.

<sup>22</sup> Principes de l'OCDE, § 3.36.

### 3.2.6 Étape 6 : Sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée

La sélection de la méthode de prix de transfert la plus appropriée au cas d'espèce est effectuée conformément aux principes exposés au *chiffre 4*.

### 3.2.7 Étape 7 : Identification de comparables potentiels

La sélection ou le rejet de transactions comparables nécessite d'abord d'avoir déterminé les caractéristiques fondamentales qui doivent être satisfaites pour qu'une transaction sur le marché libre puisse être considérée comme potentiellement comparable, sur la base des facteurs de comparabilité identifiés précédemment.<sup>23</sup>

L'OCDE présente deux approches pouvant être utilisées afin d'identifier des comparables potentiels<sup>24</sup> et qui peuvent en pratique être combinées dans le cadre d'une même analyse de comparabilité :

- l'approche « additive », dans laquelle on dresse spontanément une liste d'entreprises indépendantes réalisant des transactions potentiellement comparables à la transaction. Cette approche nécessite de bien connaître le marché et de disposer des informations requises sur lesdites entreprises tierces ;
- l'approche « déductive », dans laquelle on se fonde sur un vaste ensemble d'entreprises actives dans le même secteur et exerçant des fonctions similaires, généralement sur la base d'une recherche dans une base de données.

### 3.2.8 Étape 8 : Ajustements de comparabilité

Lorsqu'il existe des différences significatives entre la transaction contrôlée et une transaction potentiellement comparable s'agissant des facteurs de comparabilité, il est parfois possible, plutôt que de rejeter complètement ce comparable, de pratiquer des ajustements de comparabilité afin d'éliminer l'incidence de telles différences.<sup>25</sup>

En revanche, si des ajustements trop nombreux ou trop importants sont nécessaires, cela pourrait indiquer que les transactions entre tiers ne sont en réalité pas suffisamment comparables.<sup>26</sup>

#### **Exemple**

*Par exemple, dans le cadre de l'application de la méthode transactionnelle de la marge nette (voir chiffre 4.2.1), il peut être nécessaire de procéder à un ajustement pour tenir compte de différences dans les niveaux de fonds de roulement entre une partie testée et un comparable.<sup>27</sup>*

<sup>23</sup> Principes de l'OCDE, § 3.4.

<sup>24</sup> Principes de l'OCDE, § 3.40 ss.

<sup>25</sup> Principes de l'OCDE, § 3.47 ss.

<sup>26</sup> Principes de l'OCDE, § 3.51.

<sup>27</sup> Principes de l'OCDE, annexe au chapitre III.

### 3.2.9 Étape 9 : Détermination de la rémunération de pleine concurrence

L'application d'une méthode de prix de transfert entraîne généralement la sélection de plusieurs comparables dont la rénumération permet d'établir un intervalle de chiffres ayant tous la même fiabilité (intervalle de pleine concurrence).<sup>28</sup> Lorsque cet intervalle inclut un nombre important de comparables qui présentent des insuffisances en termes de comparabilité, il peut être nécessaire de recourir à différents outils statistiques afin de renforcer la fiabilité de l'analyse.<sup>29</sup>

En pratique, c'est l'intervalle interquartile qui est le plus fréquemment utilisé, et qui correspond à l'écart entre le premier quartile (valeur sous laquelle se trouvent 25 % des données lorsqu'elles sont arrangeées par ordre croissant) et le troisième quartile (valeur sous laquelle se trouvent 75 % des données lorsqu'elles sont arrangeées par ordre croissant). En règle générale, et à condition que l'analyse ne comporte pas de défauts de comparabilité, toutes les valeurs qui se trouvent au sein de l'intervalle interquartile sont conformes au principe de pleine concurrence.

<sup>28</sup> Principes de l'OCDE, § 3.55.

<sup>29</sup> Principes de l'OCDE, § 3.57.

## 4 MÉTHODES DE FIXATION DES PRIX DE TRANSFERT

### 4.1 Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions

#### 4.1.1 Méthode du prix comparable sur le marché libre

La méthode du prix comparable sur le marché libre (*comparable uncontrolled price method* ou CUP) consiste à comparer le prix d'un bien ou d'un service transféré dans le cadre d'une transaction contrôlée à celui d'un bien ou d'un service transféré dans des conditions comparables entre entreprises indépendantes.<sup>30</sup> L'utilisation de cette méthode est possible lorsqu'aucune différence entre les transactions faisant l'objet de la comparaison n'est susceptible d'avoir une incidence sensible sur le prix, ou lorsque des ajustements de comparabilité peuvent être apportés afin de supprimer les effets de ces différences.<sup>31</sup>

Étant donné que la méthode du prix comparable sur le marché libre présuppose un degré de similitude élevé entre la transaction contrôlée et la transaction comparable sur le marché libre, elle est notamment appropriée en présence de comparables internes (par ex. lorsqu'un contribuable fabrique un produit qu'il vend à une entreprise associée et également à une entreprise indépendante), pour des produits de base au prix coté (par ex. pétrole, métaux, produits agricoles) ou pour des taux d'intérêt.

Même lorsque la transaction contrôlée et la transaction comparable concernent un bien ou un service identique, des différences entre les conditions de chaque transaction (par ex. en termes de transport ou de volume) peuvent avoir une influence sur les prix. Il est alors nécessaire de procéder à des ajustements de comparabilité, tels que décrits au *chiffre 3.2.8*.<sup>32</sup> Si les ajustements de comparabilité ne permettent pas d'améliorer la fiabilité des résultats, il convient alors de privilégier une méthode de fixation des prix de transfert différente.

#### 4.1.2 Méthode du prix de revente

Le point de départ de la méthode du prix de revente (*resale price method* ou RPM) est le prix auquel un produit que le contribuable achète à une entreprise associée est revendu à une entreprise indépendante. On défalque ensuite de ce prix de revente une marge brute appropriée, qui représente le montant sur lequel le revendeur couvrirait ses frais de vente et autres dépenses d'exploitation et réalisera un bénéfice convenable au regard de l'analyse fonctionnelle. Le prix de pleine concurrence correspond au prix obtenu après défaillance de la marge brute et correction des autres couts liés à l'achat du produit (par ex. droits de douane).<sup>33</sup>

Cette méthode est avant tout employée pour déterminer les prix de transfert applicables à des entreprises de distribution, qui achètent un produit à une entreprise associée en vue de le revendre à des tiers. La marge brute appropriée peut être déterminée par référence à des comparables internes ou externes.<sup>34</sup> Le degré de similitude exigé entre les produits est moins important que dans le cadre de

<sup>30</sup> Principes de l'OCDE, § 2.14.

<sup>31</sup> Principes de l'OCDE, § 2.15.

<sup>32</sup> Principes de l'OCDE, § 2.25 s.

<sup>33</sup> Principes de l'OCDE, § 2.27.

<sup>34</sup> Principes de l'OCDE, § 2.28.

la méthode du prix comparable sur le marché libre, car des différences entre les produits sont moins susceptibles d'avoir une incidence sur les marges bénéficiaires qu'elles n'en ont sur les prix. Dans le cadre de la méthode du prix de revente, l'analyse fonctionnelle est, parmi les différents facteurs de comparabilité évoqués au *chiffre 3.1*, plus déterminante que les caractéristiques du bien transféré.<sup>35</sup>

#### 4.1.3 Méthode du coût majoré

La méthode du coût majoré (*cost plus method* ou CPM) consiste à déterminer les coûts supportés par le contribuable dans le cadre de la transaction contrôlée, et à y ajouter une marge appropriée compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché.<sup>36</sup>

Cette méthode peut être utilisée pour déterminer les prix de transfert applicables à des entreprises de production ayant certains profils fonctionnels (notamment des entreprises de production de produits semi-finis, par ex. des pièces en métal destinées à subir des transformations complémentaires) ou de services, en présence de biens transférés ou de services rendus à une entreprise associée.<sup>37</sup> S'agissant de la détermination de la marge appropriée, les remarques dans le cadre de la méthode du prix de revente valent également au sujet de la méthode du coût majoré.

### 4.2 Méthodes transactionnelles de bénéfices

#### 4.2.1 Méthode transactionnelle de la marge nette

Contrairement aux méthodes traditionnelles qui consistent à déterminer le prix d'une transaction réalisée entre des entreprises associées, les méthodes transactionnelles de bénéfices examinent les bénéfices réalisés du fait d'une telle transaction.<sup>38</sup>

La première méthode transactionnelle de bénéfices décrite par les Principes de l'OCDE est la méthode transactionnelle de la marge nette (*transactional net margin method* ou TNMM). Elle consiste à déterminer le bénéfice net que réalise un contribuable au titre d'une transaction contrôlée, par référence à un indicateur du bénéfice net que le même contribuable (comparables internes) ou qu'un tiers (comparables externes) réalise au titre de transactions comparables sur le marché libre.<sup>39</sup> Les indicateurs du bénéfice net sont par ex. le rendement des actifs, le bénéfice d'exploitation sur chiffre d'affaires ou d'autres indicateurs de marge nette.<sup>40</sup>

Les comparables doivent idéalement exercer des fonctions similaires et évoluer dans le même secteur économique et le même marché que le contribuable dans le cadre de la transaction contrôlée. Cependant, le degré de similitude exigé dans le cadre de l'analyse de comparabilité est inférieur à celui qui vaut pour les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions.

<sup>35</sup> Principes de l'OCDE, § 2.29 ss.

<sup>36</sup> Principes de l'OCDE, § 2.45.

<sup>37</sup> Principes de l'OCDE, § 2.45.

<sup>38</sup> Principes de l'OCDE, § 2.62 s.

<sup>39</sup> Principes de l'OCDE, § 2.64.

<sup>40</sup> Principes de l'OCDE, § 2.68.

La méthode transactionnelle de la marge nette est très fréquemment utilisée en pratique, du fait du large éventail de données publiques disponibles concernant les indicateurs du bénéfice net réalisé par des entreprises indépendantes.

#### 4.2.2 Méthode du partage des bénéfices

La seconde méthode transactionnelle de bénéfices décrite par les Principes de l'OCDE est la méthode du partage des bénéfices (*profit split method* ou PSM). Cette méthode consiste à identifier les bénéfices (et également les pertes) réalisés au titre d'une transaction contrôlée, et à les attribuer entre les différentes entreprises associées impliquées dans la transaction sur la base de leur contribution respective, de manière à se rapprocher de la répartition des bénéfices qui aurait été convenue entre des entreprises indépendantes.<sup>41</sup>

La méthode du partage des bénéfices est indiquée lorsque les parties à la transaction apportent chacune des contributions uniques et de valeur (par ex. des actifs incorporels uniques et de valeur)<sup>42</sup>, ou encore lorsqu'elles réalisent des opérations commerciales avec un degré d'intégration élevé (c'est-à-dire d'interdépendance entre les parties).<sup>43</sup> À titre d'exemple, on peut imaginer d'appliquer cette méthode à la transaction par laquelle deux entreprises associées développent ensemble un produit pharmaceutique, en utilisant chacune dans ce cadre des brevets qu'elles détiennent.<sup>44</sup>

La répartition des bénéfices générés par la transaction contrôlée entre les entreprises associées est effectuée dans le cadre de l'analyse des contributions. Les bénéfices sont répartis entre les entreprises impliquées de manière à se rapprocher du partage que des entreprises indépendantes auraient réalisé, soit sur la base de données comparables lorsqu'elles sont disponibles, soit à partir de données internes au groupe (par ex. actifs, coûts).

### 4.3 Autres méthodes

Il convient d'appliquer de manière prioritaire les méthodes reconnues par les Principes de l'OCDE, d'autres méthodes ne devant être employées que lorsque les circonstances du cas d'espèce le justifient. Dans de telles circonstances, les contribuables sont libres de recourir à des méthodes différentes que celles qui sont exposées ci-dessus, à condition que les prix ainsi fixés soient conformes au principe de pleine concurrence.<sup>45</sup>

<sup>41</sup> Principes de l'OCDE, § 2.114 s.

<sup>42</sup> Principes de l'OCDE, § 2.119 et § 2.130 ss.

<sup>43</sup> Principes de l'OCDE, § 2.120 et § 2.133 ss.

<sup>44</sup> Principes de l'OCDE, annexe II, chapitre II, p. 523 s.

<sup>45</sup> Principes de l'OCDE, § 2.9.

## 5 DOMAINES D'APPLICATION PARTICULIERS

### 5.1 Généralités

Les Principes de l'OCDE contiennent, dans les chapitres VI à X, des considérations particulières liées à certaines transactions spécifiques. Ces considérations s'appliquent en supplément des principes généraux (c'est-à-dire du principe de pleine concurrence, de l'analyse de comparabilité et des méthodes de fixation des prix de transfert) évoqués ci-dessus. Les développements qui suivent offrent un bref aperçu de ces considérations relatives aux transactions spécifiques les plus fréquemment rencontrées en pratique.

### 5.2 Actifs incorporels

Les Principes de l'OCDE contiennent en leur chapitre VI, des principes spécifiques en vue de l'application du principe de pleine concurrence aux transactions relatives à des actifs incorporels.<sup>46</sup>

Les actifs incorporels (comme par ex., les brevets, le savoir-faire et les secrets industriels ou commerciaux, ou encore les marques) désignent des choses qui ne sont pas des actifs corporels ni des actifs financiers, qui peuvent être possédées ou contrôlées aux fins d'utilisation dans le cadre d'activités commerciales, et dont l'utilisation ou le transfert serait rémunéré s'il avait lieu dans le cadre d'une transaction entre parties indépendantes dans des circonstances comparables.<sup>47</sup>

L'analyse fonctionnelle à effectuer dans le cadre de transactions relatives à des actifs incorporels implique de déterminer quelles parties exercent des fonctions, utilisent des actifs et gèrent des risques liés à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation des actifs incorporels considérés.<sup>48</sup> En pratique, ces fonctions sont nommées « fonctions DEMPE » (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation*). Ainsi, les revenus liés à des actifs incorporels ne doivent pas nécessairement être attribués à leur propriétaire légal.<sup>49</sup> Chaque membre du groupe doit recevoir une rémunération appropriée au regard des fonctions DEMPE qu'il exerce.<sup>50</sup>

Dans les transactions impliquant le transfert d'actifs incorporels, lorsqu'il n'existe pas de données comparables sur le marché libre, il est possible d'employer des techniques d'évaluation pour estimer le prix de pleine concurrence de ces actifs incorporels. En pratique, parmi les méthodes les plus utilisées figurent celles qui sont fondées sur l'évaluation des revenus, et plus précisément sur la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs susceptibles d'être tirés de l'exploitation des actifs incorporels en question.<sup>51</sup>

Le chapitre VI des Principes de l'OCDE contient également une section consacrée aux actifs incorporels difficiles à valoriser (*Hard-to-Value Intangibles* ou « HTVI »).

<sup>46</sup> Principes de l'OCDE, § 6.2.

<sup>47</sup> Principes de l'OCDE, § 6.6.

<sup>48</sup> Principes de l'OCDE, § 6.48.

<sup>49</sup> Principes de l'OCDE, § 6.47.

<sup>50</sup> Principes de l'OCDE, § 6.48.

<sup>51</sup> Principes de l'OCDE, § 6.153.

## 5.3 Services intra-groupe

Le chapitre VII des Principes de l'OCDE est consacré aux considérations particulières applicables aux services intra-groupe. Ceux-ci comprennent un large éventail d'activités qui peuvent être d'ordre administratif, technique, financier ou commercial.<sup>52</sup>

Il est important de noter que pour la catégorie particulière de services intra-groupe qui sont qualifiés de services intra-groupe à faible valeur ajoutée, l'OCDE a développé une approche simplifiée.<sup>53</sup>

Les services intra-groupe à faible valeur ajoutée sont des services qui relèvent d'une fonction de soutien, qui ne font pas partie du cœur du métier du groupe, qui ne requièrent pas une utilisation d'actifs incorporels uniques et de valeur, et qui ne conduisent pas à assumer des risques substantiels.<sup>54</sup> Plusieurs activités pouvant constituer de tels services à faible valeur ajoutée sont énumérées à titre d'exemples, soit notamment la comptabilité, la gestion des comptes clients et des comptes fournisseurs, les ressources humaines, ou encore les services juridiques et fiscaux.<sup>55</sup> L'approche simplifiée de l'OCDE consiste à permettre l'application d'une marge bénéficiaire de 5 % pour tous les services à faible valeur ajoutée exercés par une entité du groupe, sans avoir besoin de la justifier par une étude comparative.<sup>56</sup>

## 5.4 Transactions financières

La dernière version des Principes de l'OCDE de 2022 intègre de nouvelles lignes directrices sur les transactions financières, qui avaient été adoptées par l'OCDE en 2020. Elles forment le nouveau chapitre X des Principes de l'OCDE, intitulé « Instructions sur les prix de transfert relatives aux transactions financières ».

Le chapitre X contient des directives spécifiques sur l'application du principe de pleine concurrence aux transactions financières intra-groupe, et en particulier aux activités de trésorerie, y compris les prêts intra-groupe, la gestion centralisée de trésorerie et les opérations de couverture, aux garanties financières, ainsi qu'aux sociétés d'assurance captives.

En particulier les Principes de l'OCDE confirment le recours à l'utilisation de la notation financière (*credit rating*) dans le contexte des transactions financières intragroupes. La solvabilité d'un emprunteur est l'un des principaux facteurs qu'une banque indépendante prend en compte lorsqu'elle détermine un taux d'intérêt.<sup>57</sup> La notation financière, déterminée selon les critères mis en œuvre par les principales agences de notation financière (*Moody's, Standard & Poor's et Fitch*), est une mesure de la solvabilité d'un emprunteur pour l'avenir. Cette mesure est utile pour l'identification de comparables et sert ainsi à établir une rémunération de pleine concurrence.

Par ailleurs, l'OCDE confirme qu'un éventuel soutien implicite doit être pris en considération dans l'évaluation de la solvabilité d'une société dans les relations intragroupes. Le soutien implicite se

<sup>52</sup> Principes de l'OCDE, § 7.2

<sup>53</sup> Principes de l'OCDE, § 7.43 ss.

<sup>54</sup> Principes de l'OCDE, § 7.45.

<sup>55</sup> Principes de l'OCDE, § 7.47.

<sup>56</sup> Principes de l'OCDE, § 7.61.

<sup>57</sup> Principes de l'OCDE, § 10.62.

définit comme le soutien dont bénéficie une société face à ses obligations financières du fait de sa simple appartenance à un groupe. Il a un impact sur la solvabilité d'une société, et donc sur la notation financière qui lui est attribuée. Cela étant, le bénéfice que retire une société d'un simple soutien implicite ne doit pas faire l'objet d'une rémunération.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Principes de l'OCDE, § 10.77.

## 6 DOCUMENTATION

En ce qui concerne la documentation des prix de transfert devant être établie par les contribuables à l'attention des administrations fiscales, les Principes de l'OCDE prévoient une approche selon une structure à trois niveaux :<sup>59</sup>

- le **fichier principal** (*master file*), qui donne une vue d'ensemble des activités du groupe et de sa politique en matière de prix de transfert ;
- le **fichier local** (*local file*) de chaque entité du groupe, qui fournit des informations précises sur les transactions intra-groupe auxquelles elle est partie ;
- la **déclaration pays par pays** (*Country-by-Country-Reporting* ou « CbCR »), qui contient des informations agrégées relatives à la répartition mondiale des bénéfices du groupe en question et des impôts qu'il acquitte dans chaque pays.

En Suisse, la seule obligation relative à la documentation des prix de transfert concerne la déclaration pays par pays. Les groupes dont la société mère est assujettie en Suisse et qui réalisent un chiffre d'affaires dépassant CHF 900 millions sont tenus d'établir une déclaration pays par pays ([art. 6](#) de la [Loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales du 16 juin 2017 \[LEDPP\]](#)), qui est ensuite automatiquement transmise aux autorités fiscales des pays participant au CbCR. Pour le reste, le droit suisse ne contient pas de prescriptions particulières, et n'oblige donc pas à établir des fichiers principal et local. Cependant, l'obligation de collaboration inscrite à l'[art. 126 LIFD](#) et à l'[art. 39 LIA](#) prévoit que les contribuables doivent, sur demande de l'autorité fiscale compétente, fournir les renseignements et pièces nécessaires à la taxation. Ceci s'applique également en matière de prix de transfert, en ce qui concerne la démonstration du respect du principe de pleine concurrence.

---

<sup>59</sup> Principes de l'OCDE, § 5.16 ss.

## 7 ASPECTS PROCÉDURAUX

### 7.1 Autorités compétentes

En Suisse, il n'existe pas d'autorité unique qui serait responsable de l'ensemble des cas impliquant des prix de transfert. Les questions de ce domaine sont donc traitées par des autorités différentes selon le contexte dans lequel elles surgissent.

Les autorités fiscales cantonales sont compétentes en matière de prix de transfert dans le cadre de la perception de l'impôt sur le bénéfice ([art. 2 LIFD](#) et [art. 2 al. 1 let. b LHID](#)). L'AFC est quant à elle compétente pour la perception de l'impôt anticipé ([art. 1 al. 1 LIA](#)). La compétence de chacune de ces autorités s'exerce lors de la procédure de taxation, mais également avant (*rulings*, voir *chiffre 7.2.1*) et après (contrôles).

Le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SFI) est l'autorité fiscale compétente en matière financière, monétaire et fiscale vis-à-vis des pays étrangers. A ce titre, il est exclusivement compétent pour négocier avec les États partenaires des accords préalables en matière de prix de transfert (APP, voir *chiffre 7.2.2*) et des accords amiables (voir *chiffres 7.3.2 et 7.4*).

### 7.2 *Rulings* et accords préalables en matière de prix de transfert

#### 7.2.1 *Rulings*

De manière générale, un *ruling* est un renseignement contraignant concernant le traitement fiscal d'un état de fait planifié, concret et ayant une incidence fiscale, fourni par l'autorité fiscale sur demande d'un contribuable. Les autorités fiscales suisses examinent les demandes de rulings sur tous les aspects de la fiscalité, y compris les prix de transfert. Dans ce contexte, il s'agit de confirmer que les conditions d'une transaction envisagée entre entreprises associées respectent le principe de pleine concurrence et n'ont ainsi pas d'incidence en matière d'impôt sur le bénéfice, respectivement en matière d'impôt anticipé.

Les *rulings* relatifs à l'impôt sur le bénéfice relèvent de la compétence des cantons<sup>60</sup>, tandis que ceux relatifs à l'impôt anticipé sont traités par l'AFC<sup>61</sup>. Une même transaction pouvant entraîner des conséquences tant pour l'impôt sur le bénéfice que pour l'impôt anticipé, il est recommandé de déposer une demande de *ruling* de manière simultanée auprès de l'autorité fiscale cantonale compétente et auprès de l'AFC. Les demandes de *ruling* doivent être accompagnées des pièces justificatives adéquates (par ex. une étude de prix de transfert) démontrant le respect du principe de pleine concurrence tel que défini dans les Principes de l'OCDE.

<sup>60</sup> Arrêt du TF 2C\_807/2014 du 24 août 2015 consid. 3.4.2., arrêt du TF 2C\_529/2014 du 24 août 2015 consid. 3.3.2.

<sup>61</sup> Pour plus d'informations sur les exigences à remplir s'agissant des demandes de *ruling*, voir la Communication-011-DVS-2019-f du 29 avril 2019, « [Procédure formelle pour les décisions anticipées en matière fiscale / rulings fiscaux dans les domaines impôt fédéral direct, impôt anticipé et droits de timbre](#) ».

## 7.2.2 Accords préalables en matière de prix de transfert bilatéraux ou multilatéraux

Les APP bilatéraux ou multilatéraux ont également pour objet de déterminer, préalablement à des transactions entre entreprises associées et sur demande de ces dernières, les prix de transfert applicables à ces transactions.<sup>62</sup> À la différence des *rulings* (unilatéraux), ils sont cependant négociés et octroyés conjointement par les autorités compétentes de plusieurs États, afin de sécuriser la situation fiscale des entreprises associées dans l'ensemble des pays concernés.

En Suisse, les APP sont négociés avec les États partenaires exclusivement par le SFI.<sup>63</sup>

## 7.3 Ajustements primaire et corrélatif

### 7.3.1 Ajustement primaire

L'ajustement primaire est défini par l'OCDE comme étant l'ajustement des bénéfices imposables d'une société à laquelle procède une première autorité fiscale du fait de l'application du principe de pleine concurrence à des transactions avec une entreprise associée établie à l'étranger.<sup>64</sup> En Suisse, les ajustements primaires sont exclusivement effectués par les autorités fiscales cantonales, du fait de leur compétence en matière de taxation de l'impôt sur le bénéfice.

#### Exemple

*Prenons l'exemple d'une société A située en Suisse, versant des redevances de licence de CHF 50'000 à une société mère B propriétaire d'une marque et située à l'étranger. La société A déduit alors CHF 50'000 de son bénéfice imposable, à titre de dépense justifiée par l'usage commercial. L'autorité fiscale cantonale estime que le prix de CHF 50'000 n'est pas conforme au principe de pleine concurrence, et que le prix qui serait convenu entre deux sociétés indépendantes serait de CHF 30'000. L'autorité réintègre ainsi CHF 20'000 au bénéfice imposable de la société A, ce qui constitue un ajustement primaire.*

### 7.3.2 Ajustement corrélatif et procédure amiable

Selon l'OCDE, l'ajustement corrélatif est l'ajustement de l'impôt dû par l'entreprise associée établie dans un autre État, effectué par l'administration fiscale de cet État pour tenir compte d'un ajustement primaire effectué par l'administration fiscale du premier État. Lorsqu'un ajustement corrélatif est effectué en Suisse suite à un ajustement primaire opéré par un État étranger, il relève également de la compétence des autorités fiscales cantonales, en tant qu'il relève de l'impôt sur le bénéfice.

L'ajustement corrélatif permet de **remédier à la double imposition économique** engendrée par l'ajustement primaire. En effet, pour reprendre le même exemple que ci-dessus, l'ajustement primaire effectué par l'autorité fiscale suisse a conduit à la réintégration de CHF 20'000 au bénéfice imposable de la société A. Or, si rien n'est fait par l'autorité fiscale étrangère, ces CHF 20'000 continuent d'être

<sup>62</sup> Principes de l'OCDE, § 4.134.

<sup>63</sup> La demande d'ouverture d'une procédure amiable ou d'un accord préalable en matière de prix de transfert (*Advance Pricing Agreements [APA]*) se fait via un [formulaire](#).

<sup>64</sup> Principes de l'OCDE, p. 20.

considérés comme un bénéfice imposable pour la société B. L'ajustement corrélatif consiste alors, pour l'autorité fiscale étrangère, à réduire de CHF 20'000 le bénéfice imposable de la société B, afin de le mettre en cohérence avec le bénéfice imposable de la société A.

En pratique, l'ajustement corrélatif est généralement effectué dans le contexte d'une procédure amiable. La procédure amiable est prévue par l'[art. 9 para. 1 MC-OCDE](#) afin de permettre aux États parties à la CDI de résoudre les problèmes relatifs à l'application de la CDI, en particulier lorsqu'ils mènent à une double imposition. La procédure amiable est ouverte à la demande du contribuable, mais elle est ensuite conduite entre les autorités compétentes des États concernés, sans que le contribuable n'y soit partie.<sup>65</sup> Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, la procédure amiable est également régie en droit interne par les [art. 2 à 23 de la Loi fédérale relative à l'exécution des conventions internationales dans le domaine fiscal du 18 juin 2021 \[LECF\]](#).

Lorsque les autorités compétentes parviennent à la conclusion d'un accord amiable et que celui-ci est accepté par le contribuable, l'accord amiable devient contraignant pour les autorités fiscales des États impliqués ([art. 15 al. 1 LECF](#)). Par exemple, si l'accord amiable prévoit que le prix de pleine concurrence pour les redevances versées par la société A à la société mère B est de CHF 40'000, la Suisse doit considérer que le montant de CHF 40'000 est une charge déductible pour la société A, et l'État étranger que ce même montant est un bénéfice imposable pour la société B.

## 7.4 Ajustement secondaire

Les Principes de l'OCDE définissent l'ajustement secondaire comme l'application d'un impôt à ce que l'OCDE appelle une transaction secondaire.<sup>66</sup> Dans le système fiscal suisse, cette transaction secondaire correspond à la prestation appréciable en argent versée à l'entreprise associée du fait d'un prix de transfert excessif au regard du principe de pleine concurrence. Le prélèvement de l'impôt anticipé sur cette prestation appréciable en argent constitue l'ajustement secondaire. En Suisse, les ajustements secondaires sont exclusivement effectués par l'AFC, du fait de sa compétence en matière d'impôt anticipé. L'AFC peut procéder à un ajustement secondaire indépendamment du fait que l'autorité fiscale cantonale compétente ait ou non effectué un ajustement primaire au sujet de la même transaction intra-groupe, l'inverse étant également vrai.

Dans le même exemple qu'au *chiffre 7.3.1*, l'ajustement secondaire effectué par l'AFC correspondrait au prélèvement de l'impôt anticipé sur CHF 20'000 en tant que prestation appréciable en argent versée par la société A à la société B.

<sup>65</sup> Principes de l'OCDE, *Commentaires sur l'article 25 concernant la procédure amiable*, § 60.

<sup>66</sup> Principes de l'OCDE, p. 20.

L'AFC et le SFI ont développé une pratique en matière d'ajustement secondaire, dans le contexte où une procédure amiable a été ouverte suite à un ajustement primaire effectué par l'autorité fiscale cantonale compétente. L'accord amiable conclu par le SFI avec l'État étranger peut, dans certaines circonstances, prévoir que l'ajustement secondaire ne sera effectué (c'est-à-dire que l'AFC ne prélèvera l'impôt anticipé sur le montant de l'ajustement primaire confirmé par la procédure amiable) qu'en l'absence de rapatriement (c'est-à-dire de remboursement) effectué par la société étrangère en faveur de la société suisse à hauteur de l'ajustement confirmé.

\* \* \* \* \*