

Xavier Oberson (éd.)
Droit fiscal suisse et international
Vol. 3

Jean-Frédéric Maraia

Docteur en droit
Avocat

Prix de transfert des biens incorporels

Sommaire

Table des abréviations	XXI
Bibliographie	XXV
§ 1 Introduction	1
Partie I : Trois notions fondamentales	
§ 2 Prix de transfert	15
§ 3 Biens incorporels	27
§ 4 Titularité	45
Partie II : Prix de transfert durant la vie d'un bien incorporel	
§ 5 Recherche et développement	65
§ 6 Aboutissement du processus de création	127
§ 7 Exploitation des biens incorporels : vente et octroi de licences	143
§ 8 Nullité et extinction des droits	285
Partie III : Moyens de parvenir à un prix de pleine concurrence reconnu par les autorités fiscales	
§ 9 Accords préalables en matière de prix (APP)	293
§ 10 Arbitrage international	313
§ 11 Conclusions	325

Table des matières

Remerciements	VII
Sommaire	IX
Table des abréviations	XXI
Bibliographie	XXV
§ 1 Introduction	1
A. Cadre factuel	1
1. Généralités	1
2. Développement et utilisation des biens incorporels dans un groupe	2
3. Problématique	3
B. Cadre juridique	5
1. Généralités	5
2. Droit américain	5
3. OCDE	6
4. Distinctions entre le §482 et les Principes directeurs	8
a) Nature juridique	8
b) But	9
5. Droit suisse	9
C. Plan et objectif	11
1. Objectif	11
2. Plan	11
3. Remarque relative à l'approche suivie dans le cadre de l'examen des problématiques abordées dans ce travail	12
§ 2 Prix de transfert	15
A. Problématique des prix de transfert	15
B. Entreprises associées	17
C. Principe de pleine concurrence et recherche de comparables	18
D. Méthodes de calcul du prix de pleine concurrence	20
E. Fondement juridique de l'ajustement initial	22
1. Application du droit interne	22
2. Principe de déterminance	22
3. Règles correctrices et ajustements	22
§ 3 Biens incorporels	27
A. Généralités	27
B. En droit privé	27
1. Notion de biens incorporels	27
2. Invention et brevet	29

3. Marque et droit à la marque	30
4. Savoir-faire (know-how)	31
C. En droit fiscal	32
1. Notion de biens incorporels	32
a) Selon l'OCDE	32
(1) Généralités	32
(2) Biens incorporels de commercialisation versus biens incorporels manufacturiers	33
(3) Biens hybrides	35
b) En droit américain	36
(1) Base légale	36
(2) Analyse	37
(a) Généralités	37
(b) Comparaison avec l'OCDE	37
(c) Délimitation de la notion de biens incorporels	38
(d) Qualification du transfert d'employés	39
c) En droit suisse	40
d) Proposition d'une définition harmonisée des biens incorporels	41
2. Définitions des brevets, marques et du know-how selon l'OCDE et comparaison avec le droit suisse	42
a) Généralités	42
b) Marque et brevet	42
c) Know-how	43
3. Remarques et synthèse	44
§ 4 Titularité	45
A. Généralités	45
B. Titularité sous l'angle du droit privé	45
C. Titularité sous l'angle du droit fiscal	49
1. Généralités	49
2. Solution en droit américain	49
3. Position de l'OCDE	56
a) Principes directeurs de l'OCDE	56
b) Rapport de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables	57
4. Analyse critique du concept de propriété économique	59
5. Solution en droit Suisse	61
§ 5 Recherche et développement	65
A. Généralités	65
B. Principes généraux applicables	65
1. Respect du principe de pleine concurrence	65
2. Déductibilité des frais de R&D	66
C. Développement entrepris par une société du groupe pour son propre compte	67
1. Généralités	67
2. Conséquences fiscales	67

a) 1 ^{ère} hypothèse	67
b) 2 ^{ème} hypothèse	68
(1) Etat de fait	68
(2) OCDE	68
(a) En général	68
(b) Cas particulier : l'assistance d'une société agissant en qualité d'agent	69
(3) Droit américain	70
(4) Droit suisse	70
(a) Prêts	70
(b) Services	70
c) 3 ^{ème} hypothèse	71
(1) Etat de fait	71
(2) OCDE	71
(3) Droit américain	72
(a) Avant le 1 ^{er} janvier 2007	72
(b) Après le 1 ^{er} janvier 2007	74
(4) Droit suisse	75
D. Contrat de R&D	76
1. Généralités	76
2. Nature du contrat et prestations entre les parties	76
3. Contrat de R&D et planification fiscale – Problématique	78
E. Accords de répartition des coûts	79
1. Introduction	79
2. Droit applicable	82
3. Définition	83
a) En général	83
b) Qualification de l'accord	84
c) Parties à l'accord	85
d) Propriété sur le bien incorporel créé	86
e) Eléments essentiels d'un accord de répartition des coûts	88
f) Accords de répartition des coûts comme stratégie organisationnelle d'un groupe	89
4. Principe de pleine concurrence appliqué aux ARC	90
a) Introduction	90
b) Montant de la participation des participants	92
(1) Répartition des coûts selon les parts de bénéfices escomptés	92
(a) Notion de bénéfices escomptés	93
(b) Estimation des bénéfices escomptés	93
(i) Méthodes	93
(ii) Choix des méthodes et de la clé de répartition	94
(iii) Correction et modification de la méthode ou de la clé de répartition	95
(c) Projection	96
(2) Contribution des participants (coûts)	97
(a) Coûts pris en compte	97
(i) OCDE – Droit américain	97
(ii) Remarques intermédiaires	98

(iii) Cas particulier des stock options	99
(b) Valeur de la contribution	101
(i) En général	101
(ii) Valeur des coûts v. valeur de marché	101
(a) Problématique	101
(b) Proposition de solution	102
(iii) Autres éléments à prendre en considération lors de l'évaluation	103
(iv) Evaluation des options de collaborateurs	104
(v) Prise en compte d'une marge de bénéfice (« mark-up ») en faveur d'un prestataire de service non participant à l'ARC	105
(c) Ajustements par des paiements compensatoires « ordinaires »	105
(i) Cas impliquant un ajustement	105
(ii) Ajustements sous forme de paiements compensatoires et autres ajustements	106
(iii) Effets	106
c) Paiements compensatoires « extraordinaires » (adhésion, retrait, résiliation)	106
(1) Généralités	106
(2) Montant du paiement compensatoire d'entrée et de sortie	108
(3) Attribution des intérêts dans les résultats de l'activité en cas de résiliation de l'accord	110
d) Principe de pleine concurrence en six points	110
5. Conséquences fiscales	111
a) En cas de respect du principe de pleine concurrence	111
(1) Généralités	111
(2) Traitement fiscal des contributions	112
(3) Traitement fiscal des paiements compensatoires « ordinaires »	112
(4) Traitement fiscal des paiements compensatoires « extraordinaires » (adhésion, retrait, résiliation)	113
(5) Traitement fiscal des bénéfices résultant de l'activité	114
b) En cas de non respect du principe de pleine concurrence	114
(1) Ajustement	114
(a) Généralités	114
(b) Droit américain	115
(c) Droit suisse	116
(2) Refus de prendre en compte tout ou partie d'un ARC	116
6. Documentation	118
a) Généralités	118
b) Selon l'OCDE	119
(1) Documentation recommandée	119
(2) Conséquences pour la Suisse	120
c) Selon le droit américain	121
(1) Documentation exigée	121
(2) Conséquences en cas de non respect de l'obligation de documenter	123
(3) Conséquences pour la Suisse	123
d) Synthèse	124
7. Remarque finale concernant l'application en pratique d'un ARC	124
F. Synthèse et recommandations concernant la phase de recherche et de développement	125

§ 6	Aboutissement du processus de création	127
A.	Naissance des droits	127
	1. Conditions	127
	a) Généralités	127
	b) Brevets	127
	(1) Conditions matérielles à l'obtention d'un brevet	127
	(2) Conditions formelles à l'obtention d'un brevet	128
	c) Marques	130
	(1) Conditions matérielles à la protection de la marque	130
	(2) Conditions formelles à la protection de la marque	132
	d) Know-how	133
	2. Droits sur les biens incorporels	133
	a) Brevets et marques	133
	b) Know-how	134
	3. Droits du titulaire économique du bien incorporel	134
B.	Activation du bien incorporel	135
	1. Conditions pour activer un bien incorporel créé en interne	135
	a) En droit commercial	135
	(1) En général	135
	(2) Aptitude des biens incorporels à être activés («Aktivierungsfähigkeit»)	136
	(3) «Aktivierungspflicht» ou «Aktivierungswahlrecht»?	138
	b) En droit fiscal	139
	2. Avantages et inconvénients de l'activation	140
	3. Valeur initiale du bien lors de l'activation	140
	a) En droit comptable	140
	b) En droit fiscal	141
	4. Conséquences fiscales de l'activation	141
§ 7	Exploitation des biens incorporels : vente et octroi de licences	143
A.	Introduction	143
B.	Transaction portant sur un bien incorporel	144
	1. Existence d'un bien incorporel	144
	2. Transfert d'un bien incorporel	146
	a) Vente de logiciels	147
	b) Problème des biens incorporels «incorporés» («imbedded intangibles»)	149
	(1) Droit américain	149
	(2) Principes de l'OCDE et solutions en droit suisse	152
	c) Problème du «circuit» («Roundtrip problem»)	154
	(1) Position américaine	155
	(2) Commentaires et principes de l'OCDE	157
	d) Restructuration et mise en place en Suisse d'une société principale	157
	e) Synthèse	159
C.	Qualification de l'opération	159
	1. En droit privé	160
	a) Transfert	160

(1) Généralités	160
(2) Brevets et marques	160
(3) Savoir-faire	161
b) Octroi de licence	162
(1) Généralités	162
(2) Quelques particularités (brevets, marques, know-how)	165
c) Règles d'interprétation : en bref	166
2. En droit fiscal	167
a) Problèmes	167
b) Identification des termes contractuels en l'absence de contrat écrit	167
c) Délimitation du contrat de savoir-faire par rapport au contrat de service	168
d) Problème de la requalification d'une opération	170
(1) Généralités et fondement de la requalification	170
(2) Qualification d'un contrat de licence en cas d'absence de redevances ou en cas de redevance unique	172
D. Détermination du prix	173
1. Introduction	173
2. Méthodes d'évaluation des biens incorporels	174
a) Approche fondée sur les coûts (cost approach)	175
(1) Généralités	175
(2) Méthodes	175
(3) Critiques des méthodes fondées sur les coûts	177
b) Approche fondée sur le marché (market)	178
(1) Méthodes	178
(2) Critiques des méthodes fondées sur le marché	179
c) Approche fondée sur les revenus (income)	181
(1) Méthodes	181
(2) Taux d'actualisation et taux de capitalisation – 2 exemples	183
(a) « Discounted Cash Flow Method »	183
(b) « Capitalized Royalty Income Method »	184
(3) Critique des méthodes fondées sur le revenu	185
d) Synthèse	185
3. Méthodes de fixation des prix de transfert	187
a) Principe de pleine concurrence	188
(1) Principes de l'OCDE	188
(a) Analyse de comparabilité	188
(i) Caractéristiques des biens	190
(ii) Analyse fonctionnelle	192
(iii) Clauses contractuelles	194
(iv) Situation économique	194
(v) Stratégie des entreprises	195
(b) Problème de la transaction globale et de la compensation des opérations	196
(i) Transaction globale	196
(ii) Compensation intentionnelle des transactions	198
(c) Utilisation d'un intervalle de pleine concurrence	200
(d) Utilisation de données sur plusieurs années	201

(2) Particularités américaines	201
(3) Utilisation des coûts comme moyen de vérification du prix de pleine concurrence	202
b) Méthodes	203
(1) Méthodes traditionnelles	204
(a) Méthode du prix comparable	204
(i) Exposé de la méthode	204
(ii) Application de la méthode aux biens incorporels	206
(iii) Méthode américaine: «Comparable Uncontrolled Transaction method»	208
(b) Méthode du prix de revente	211
(i) Exposé de la méthode	211
(ii) Application de la méthode aux biens incorporels	213
(c) Méthode du prix de revient majoré	214
(i) Exposé de la méthode	214
(ii) Application de la méthode aux biens incorporels	217
(d) Conclusion intermédiaire	218
(2) Méthodes transactionnelles de bénéfices	219
(a) Méthode transactionnelle de la marge nette	221
(i) Exposé de la méthode	221
(ii) Critiques de la méthode	223
(iii) Application de la méthode transactionnelle de la marge nette aux biens incorporels	225
(b) Méthode américaine: «Comparable profit method»	226
(c) Comparaison entre la «CPM» et la méthode transactionnelle de la marge nette	228
(d) Méthode du partage des bénéfices	230
(i) Principes de l'OCDE	230
(a) Généralités	230
(b) Analyse des contributions	231
(c) Analyse résiduelle	232
(d) Autres modalités d'application de la méthode de partage des bénéfices	233
(e) Critiques de la méthode	234
(ii) Méthode américaine: «Profit split method»	236
(iii) Partage des bénéfices en présence d'une société principale	238
(iv) Application de la méthode du partage des bénéfices aux biens incorporels	239
(e) Synthèse concernant l'application des méthodes transactionnelles de bénéfices	243
(3) Répartition globale selon une formule préétablie	244
(a) Introduction	244
(b) Exposé de la méthode et avantages	245
(c) Application de la méthode aux biens incorporels	246
(i) Formule américaine	246
(ii) Formule suisse	248
(iii) Méthode de répartition globale des bénéfices proposée par Li	249

(d) Développements dans l'Union européenne	250
(e) Critiques et position de l'OCDE	252
(f) Position suisse et avis personnel	253
(4) Choix de la méthode	254
(a) « Best method rule » (règle américaine de la meilleure méthode)	254
(b) OCDE et position suisse	255
c) Evaluation incertaine au moment de la transaction	256
(1) Exposé du problème	256
(2) Approche américaine : « Commensurate-with-income standard »	257
(3) Approche de l'OCDE en cas d'évaluation incertaine au moment de la transaction	260
(a) Critère: la manière dont des entreprises indépendantes auraient procédé dans des circonstances comparables	260
(b) Critiques de l'approche de l'OCDE	263
(c) Proposition de solution : introduction d'un « safe harbour » (régime de protection)	264
(i) Position de l'OCDE par rapport aux régimes de protection	264
(ii) Critique de la position de l'OCDE	265
(iii) Proposition d'un système qui intègre un régime de protection conforme au principe de pleine concurrence	265
(4) Problèmes spécifiques concernant l'évaluation incertaine au moment de la transaction	266
(a) En cas de vente	267
(b) En cas de buy-in (paiement d'entrée à un ARC)	268
(5) Situation en Suisse	269
4. Synthèse	270
E. Documentation	272
1. Fardeau de la preuve	273
a) Généralités	273
b) Règles applicables en Suisse	273
2. Exigences en matière de documentation	275
a) Principes de l'OCDE	275
b) Exigences en droit Suisse	277
c) Exigences en droit américain	277
d) Exigences en droit communautaire	278
e) Harmonisation des règles en matière de documentation sur le modèle du code de conduite européen	280
3. Problème des « Secret Comparables »	281
a) Secret fiscal	281
b) Droit d'être entendu en droit fiscal	282
c) Secret fiscal et droit d'être entendu	283
§ 8 Nullité et extinction des droits	285
A. En droit privé	285
1. Nullité des brevets et des marques	285
2. Extinction des biens incorporels	286

a) Durée légale des droits	286
b) Inobservation des délais formels	286
c) Renonciation à des droits ou prérogatives	286
d) Non-usage	287
e) Epuisement des droits	287
B. Conséquences fiscales	288
§ 9 Accords préalables en matière de prix (APP)	293
A. Introduction	293
B. Notion	294
C. Avantages et inconvénients des APP	296
1. Avantages	296
2. Inconvénients	298
D. APP et biens incorporels	299
E. Recommandations et règles de l'OCDE relatives à la procédure d'APP	300
1. Demande d'APP	301
2. Négociation d'APP	304
3. Accord	305
4. Suivi et Renouvellement d'APP	306
F. En Suisse	307
1. Généralités	307
2. Procédure d'APP du point de vue suisse	308
3. Critiques de la pratique suisse en matière d'APP	309
4. Qualification juridique de l'APP sous l'angle du droit suisse	311
G. Conclusion	311
§ 10 Arbitrage international	313
A. Contexte	313
B. CDI	315
C. Convention d'arbitrage	316
1. Présentation générale	316
2. Problèmes liés à l'application de la Convention et adoption d'un code de conduite	317
D. Travaux de l'OCDE relatifs à l'amélioration des mécanismes de résolution des différends	319
E. Arbitrage: une solution pour les cas complexes de prix de transfert	322
§ 11 Conclusions	325