

Chapitre V

Documentation

A. Introduction

5.1. Le présent chapitre fournit aux administrations fiscales des orientations à prendre en compte pour l'établissement de règles et/ou de procédures relatives aux documents à demander aux contribuables dans le cadre d'une enquête ou d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert. Il contient également des indications destinées à aider les contribuables à identifier les documents qui leur seraient les plus utiles pour démontrer que leurs transactions sont conformes au principe de pleine concurrence, et donc pour résoudre les problèmes se rapportant aux prix de transfert et faciliter ainsi les vérifications fiscales.

5.2. Lorsque le chapitre V de ces Principes a été adopté en 1995, les administrations fiscales et les contribuables avaient une expérience limitée en termes de création et d'utilisation de la documentation relative aux prix de transfert. La précédente version du chapitre V des Principes mettait l'accent sur la nécessité d'adopter une approche raisonnable dans le cadre du processus de documentation, tant du point de vue des contribuables que des administrations fiscales, ainsi que sur la volonté de parvenir à une coopération plus poussée entre les administrations fiscales et les contribuables pour tout ce qui concerne la documentation, afin d'éviter de trop lourdes obligations en la matière tout en faisant en sorte que, grâce à des informations suffisantes, le principe de pleine concurrence puisse être correctement appliqué. Dans sa précédente version, le chapitre V ne prévoyait pas de liste de pièces à fournir dans le cadre d'une documentation des prix de transfert, et ne fournissait aucune orientation claire concernant le lien entre le processus de constitution de la documentation des prix de transfert, l'administration des sanctions et la charge de la preuve.

5.3. Depuis lors, de nombreuses juridictions ont adopté des règles concernant la documentation des prix de transfert et la prolifération de ces prescriptions, conjuguée à une forte augmentation du volume et de la

complexité des échanges intra-groupe internationaux et à la vigilance accrue des administrations fiscales à l'égard des questions de prix de transfert, s'est traduite par un alourdissement sensible des coûts induits par le respect de la réglementation pour les contribuables. Néanmoins, les administrations fiscales ont souvent constaté que la documentation des prix de transfert laisse à désirer sur le plan informatif et qu'elle ne répond pas à leurs besoins en termes d'application de la législation fiscale et d'évaluation des risques.

5.4. Trois objectifs des règles relatives à la documentation des prix de transfert sont identifiés ci-après. On trouvera également ci-après des orientations pour l'élaboration de ces règles visant à faire en sorte que la mise en œuvre des dispositions relatives aux prix de transfert soit plus simple et plus cohérente entre les différentes juridictions, tout en permettant aux administrations fiscales d'obtenir des informations plus ciblées et plus utiles pour les contrôles et les évaluations des risques liés aux prix de transfert. Un élément primordial à prendre en compte lors de l'élaboration de telles règles réside dans la nécessité de trouver un juste équilibre entre l'utilité des données fournies aux administrations fiscales pour l'évaluation des risques liés aux prix de transfert et à d'autres fins, d'une part, et l'alourdissement des obligations pesant sur les contribuables, d'autre part. De ce point de vue, il est à noter que des règles de documentation claires et largement adoptées peuvent réduire les coûts induits par le respect de la réglementation pouvant résulter d'un différend en matière de prix de transfert.

B. Objectifs des obligations de documentation des prix de transfert

- 5.5. La documentation des prix de transfert a trois objectifs :
1. garantir que les contribuables prennent dûment en considération les prescriptions relatives aux prix de transfert lorsqu'ils établissent les prix et autres conditions des transactions entre entreprises associées, et lorsqu'ils indiquent les bénéfices retirés de ces transactions dans leurs déclarations fiscales ;
 2. fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert ; et
 3. fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques en matière de prix de transfert d'entités imposables dans leur juridiction, même s'il peut être nécessaire de compléter cette documentation à l'aide d'informations supplémentaires à mesure que la procédure de vérification suit son cours.

5.6. Chacun de ces objectifs doit être pris en compte pour définir des prescriptions internes adéquates en matière de documentation des prix de transfert. Il importe que les contribuables soient tenus d'évaluer avec soin, au moment du dépôt de leur déclaration fiscale ou avant, leur propre situation en termes de conformité aux règles applicables en matière de prix de transfert. Il importe également que les administrations fiscales puissent avoir accès aux informations dont elles ont besoin pour procéder à une évaluation des risques liés aux prix de transfert leur permettant de décider en connaissance de cause si une vérification doit ou non être menée. En outre, il importe que les administrations fiscales puissent avoir accès à ou exiger qu'on leur remette, en temps voulu, toutes les informations supplémentaires nécessaires pour mener une vérification approfondie une fois que la décision d'effectuer une telle vérification a été prise.

B.1. Évaluation par le contribuable de la conformité de sa situation au principe de pleine concurrence

5.7. En imposant aux contribuables d'exposer de manière convaincante, cohérente et probante leurs positions en matière de prix de transfert, la documentation des prix de transfert peut contribuer à l'instauration d'une culture de conformité. Une documentation bien préparée fournira dans une certaine mesure aux administrations fiscales l'assurance que le contribuable a analysé les positions dont il fait état dans ses déclarations fiscales, a pris en considération les données comparables disponibles, et est parvenu à des positions cohérentes en matière de prix de transfert. En outre, des obligations de documentation contemporaines contribueront à garantir l'intégrité des positions du contribuable et à limiter la justification a posteriori par les contribuables de leurs positions.

5.8. Cet objectif de conformité peut être étayé de deux façons importantes. Premièrement, les administrations fiscales peuvent demander que les contribuables s'acquittent de leurs obligations de documentation des prix de transfert de manière immédiate. Autrement dit, la documentation serait préparée au moment de la transaction ou, en tout état de cause, au plus tard au moment où est complétée et soumise la déclaration fiscale établie au titre de l'exercice durant lequel la transaction a eu lieu. La seconde façon de favoriser le respect de la réglementation consiste à mettre en place des régimes de sanctions en matière de prix de transfert destinés à encourager la préparation en temps voulu d'une documentation des prix de transfert précise, et à créer des incitations pour que les contribuables examinent de manière approfondie en temps voulu leurs positions en matière de prix de transfert. Les obligations déclaratives et les sanctions prévues en matière de documentation sont évoquées de manière plus détaillée dans la section D ci-après.

5.9. Dans l'idéal, l'établissement de la documentation des prix de transfert devrait être l'occasion pour les contribuables de définir des principes mûrement réfléchis concernant leur politique de prix de transfert, ce qui permettrait du même coup d'atteindre un objectif important de ces prescriptions, mais des facteurs tels que les coûts, les contraintes temporelles et la multiplicité de sujets requérant l'attention des personnes concernées peuvent parfois nuire à la réalisation de ces objectifs. Il importe donc que les juridictions définissent des obligations de documentation qui soient raisonnables et axées sur les transactions importantes, afin que toute l'attention voulue soit accordée aux questions essentielles.

B.2. Évaluation des risques liés aux prix de transfert

5.10. Une identification et une évaluation efficaces des risques constituent une première étape essentielle du processus permettant de sélectionner les dossiers qui méritent de faire l'objet d'une vérification ou d'une enquête, et d'axer ces procédures sur les questions les plus importantes. Dans la mesure où les administrations fiscales disposent de ressources limitées, il est important qu'elles déterminent avec précision, dès le tout début d'une procédure pouvant déboucher sur un contrôle, si les dispositifs de prix de transfert d'un contribuable méritent un examen approfondi et la mobilisation de ressources importantes par les autorités fiscales. Pour ce qui est des questions de prix de transfert en particulier (qui sont généralement complexes et mettent en jeu un très grand nombre d'éléments), une évaluation effective des risques devient un préalable essentiel à la réalisation d'une vérification ciblée et économe en ressources. Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a développé un certain nombre d'outils pour aider les administrations fiscales à réaliser ces évaluations des risques.

5.11. Une évaluation correcte des risques liés aux prix de transfert par l'administration fiscale suppose qu'elle ait accès à un stade précoce à des informations suffisantes, pertinentes et fiables. Il existe de nombreuses sources d'informations pertinentes, mais la documentation des prix de transfert constitue une source cruciale d'informations de ce type.

5.12. Un large éventail d'outils et de sources d'informations sont utilisés pour identifier et évaluer les risques liés aux prix de transfert concernant les contribuables et les transactions, notamment les formulaires relatifs aux prix de transfert (devant être déposés avec la déclaration fiscale annuelle), les questionnaires obligatoires sur les prix de transfert axés sur des domaines de risque particuliers, les dispositions spécifiant les obligations générales de documentation des prix de transfert dans lesquelles sont identifiés les éléments à fournir pour démontrer la conformité de la situation d'un contribuable avec le principe de pleine concurrence, et les discussions ayant lieu dans le cadre de la coopération entre les administrations fiscales et les contribuables. Chacun de

ces outils et sources d'information semble correspondre à la même observation fondamentale : l'administration fiscale a besoin d'avoir accès aisément aux informations pertinentes à un stade précoce pour pouvoir évaluer précisément et en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert. Veiller à ce qu'une évaluation de qualité des risques liés aux prix de transfert puisse être réalisée de manière efficace et avec les bons types d'informations fiables devrait être une considération importante lors de la conception des règles relatives à la documentation des prix de transfert.

B.3. Vérification des prix de transfert

5.13. Un troisième objectif de la documentation des prix de transfert consiste à fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification approfondie des prix de transfert. Les procédures de vérification de prix de transfert tendent à mettre en jeu un très grand nombre d'éléments. Elles passent souvent par des évaluations difficiles de la comparabilité de plusieurs transactions et marchés. Elles peuvent exiger l'examen approfondi d'informations financières, factuelles et sectorielles. La disponibilité d'informations adéquates provenant de sources diverses au cours de la procédure de vérification est essentielle pour faciliter un examen méthodique par l'administration fiscale des transactions contrôlées du contribuable avec des entreprises associées, et l'application des règles en vigueur en matière de prix de transfert.

5.14. Dans les situations où une évaluation correcte des risques liés aux prix de transfert laisse à penser qu'une vérification approfondie des prix de transfert se justifie pour un ou plusieurs points, il est clair que l'administration fiscale doit être en mesure d'obtenir, dans un délai raisonnable, tous les documents et informations pertinents en la possession du contribuable. Cela inclut les informations concernant les activités et fonctions du contribuable, les informations pertinentes sur les activités, fonctions et résultats financiers des entreprises associées avec lesquelles le contribuable a réalisé des transactions contrôlées, les informations concernant les comparables potentiels, notamment les comparables internes, et les documents relatifs aux activités et aux résultats financiers de parties indépendantes et de transactions non contrôlées potentiellement comparables. La présence de telles informations dans la documentation des prix de transfert peut permettre d'éviter des procédures spéciales de production de documents d'information. Il convient néanmoins de reconnaître qu'il serait excessivement lourd et inefficace de tenter d'anticiper, lors de l'établissement de la documentation des prix de transfert, toutes les demandes d'informations qui pourraient être formulées en cas de vérification complète. En conséquence, il y aura inévitablement des cas dans lesquels les administrations fiscales souhaiteront obtenir des informations ne figurant pas dans la documentation. L'accès d'une administration fiscale aux informations ne devrait donc pas être limité au, ou par, la documentation sur laquelle

se fonde une évaluation des risques liés aux prix de transfert. Lorsqu'une juridiction impose la conservation de certaines informations aux fins de vérification des prix de transfert, ces obligations devraient correspondre à un juste équilibre entre le besoin d'informations de l'administration fiscale et la charge que représente le respect de ces règles pour les contribuables.

5.15. Il peut souvent arriver que les documents et autres informations requis pour une vérification des prix de transfert soient en possession de membres du groupe multinational autres que la filiale locale examinée. Les documents nécessaires se trouvent souvent en dehors de la juridiction dont l'administration fiscale réalise la vérification. Il est donc important que cette administration fiscale puisse obtenir directement ou par le biais d'un partage d'information, fondé par exemple sur des mécanismes d'échange de renseignements, des informations situées hors du territoire national considéré.

C. Une approche à trois niveaux de la documentation des prix de transfert

5.16. Afin de réaliser les objectifs décrits dans la section B, les juridictions devraient adopter une approche normalisée de la documentation des prix de transfert. Nous décrivons dans cette section une structure à trois niveaux qui consiste en (i) un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe multinational considéré; (ii) un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local; (iii) une déclaration pays par pays contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices du groupe multinational et des impôts qu'il acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré.

5.17. Grâce à cette approche de la documentation des prix de transfert, les administrations fiscales obtiendront des informations pertinentes et fiables leur permettant de réaliser une évaluation efficace et solide des risques liés aux prix de transfert. Elle offrira également un cadre dans lequel les informations nécessaires à une vérification puissent être élaborées, et constituera pour les contribuables un moyen d'examiner et de décrire véritablement la conformité de leurs transactions importantes avec le principe de pleine concurrence et une incitation à le faire.

C.1. Fichier principal

5.18. Le fichier principal doit donner une vue d'ensemble des activités du groupe multinational considéré, notamment de la nature de ses activités mondiales, de sa politique globale en matière de prix de transfert, et de la répartition de ses bénéfices et de ses activités à l'échelle mondiale, afin d'aider les administrations fiscales à évaluer la présence de risques importants

liés aux prix de transfert. De manière générale, le fichier principal est destiné à fournir une vue d'ensemble afin de placer les pratiques du groupe multinational considéré en matière de prix de transfert dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal à l'échelle mondiale. Il n'a pas pour but l'établissement de listes exhaustives portant sur des points de détail (comme un recensement de chacun des brevets détenus par tous les membres du groupe multinational), dans la mesure où cela serait à la fois excessivement lourd et incohérent avec les objectifs du fichier principal. Lors de l'élaboration du fichier principal, notamment des listes des accords, des actifs incorporels et des transactions importantes, les contribuables doivent se fonder sur une appréciation commerciale raisonnable pour déterminer le niveau adéquat de précision des informations fournies, en gardant à l'esprit l'objectif du fichier principal, qui est d'offrir une vue d'ensemble des activités et de la politique de prix de transfert à l'échelle mondiale du groupe multinational considéré. Lorsque les obligations déclaratives correspondant au fichier principal peuvent être pleinement satisfaites au moyen de renvois spécifiques à d'autres documents existants, ces renvois, ainsi que des copies des documents concernés, doivent être considérés comme suffisants pour satisfaire à ces obligations. Aux fins de la production du fichier principal, des informations sont considérées comme importantes si leur omission affectait la fiabilité des prix de transfert calculés.

5.19. Les informations requises dans le fichier principal offrent une « esquisse » du groupe multinational considéré et peuvent être ventilées en cinq catégories : a) la structure organisationnelle du groupe multinational ; b) une description du domaine ou des domaines d'activité du groupe multinational ; c) les actifs incorporels du groupe multinational ; d) les activités financières interentreprises du groupe multinational ; et (e) les situations financière et fiscale du groupe multinational.

5.20. Les contribuables doivent présenter les informations figurant dans le fichier principal pour le groupe multinational dans son ensemble. Néanmoins, il est permis de structurer les informations présentées par secteur d'activité lorsque les circonstances le justifient clairement, par exemple lorsque la structure du groupe multinational est telle que certains secteurs d'activité importants fonctionnent de manière largement indépendante ou ont été acquis récemment. En cas de présentation des informations par secteur d'activité, il convient de veiller à ce que les fonctions centralisées au niveau du groupe et les transactions entre secteurs d'activité soient correctement décrites dans le fichier principal. Même lorsqu'une présentation par secteur d'activité a été retenue, le fichier principal intégral correspondant à l'ensemble des secteurs d'activité doit être mis à la disposition de chaque juridiction, afin qu'elle ait une vue d'ensemble adéquate des activités du groupe multinational considéré à l'échelle mondiale.

5.21. L'annexe I au chapitre V de ces Principes indique quelles sont les informations devant figurer dans le fichier principal.

C.2. Fichier local

5.22. À la différence du fichier principal, qui offre une vue d'ensemble, comme indiqué au paragraphe 5.18, le fichier local offre des informations plus précises sur des transactions interentreprises spécifiques. Les informations requises dans le fichier local complètent celles du fichier principal et contribuent à la réalisation de l'objectif consistant à veiller à ce que les positions importantes du contribuable en matière de prix de transfert affectant une juridiction spécifique soient conformes au principe de pleine concurrence. Le fichier local est axé sur les informations utiles pour l'analyse des prix de transfert se rapportant aux transactions entre une filiale locale et les entreprises associées localisées dans différentes juridictions et qui sont importantes dans le contexte du système d'imposition local. Il s'agira notamment des informations financières utiles concernant ces transactions spécifiques, d'une analyse de comparabilité, ainsi que d'informations relatives à la sélection et à l'application de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée. Lorsqu'une des obligations déclaratives correspondant au fichier local peut être pleinement satisfaite au moyen d'un renvoi spécifique à des informations figurant dans le fichier principal, ce renvoi doit suffire.

5.23. L'annexe II au chapitre V de ces Principes indique quels sont les éléments d'information devant figurer dans le fichier local.

C.3. Déclaration pays par pays

5.24. La déclaration pays par pays doit contenir des informations agrégées pour chacune des juridictions fiscales concernées relatives à la répartition mondiale des bénéfices du groupe multinational considéré et des impôts qu'il acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités de ce groupe multinational dans les différentes juridictions fiscales où il opère. Cette déclaration doit également contenir une liste de toutes les entités constitutives pour lesquelles des informations financières sont communiquées, précisant notamment la juridiction fiscale de constitution, si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence, ainsi que la nature des principales activités réalisées par cette entité constitutive.

5.25. La déclaration pays par pays sera utile pour la réalisation d'une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert. Elle peut également être utilisée par les administrations fiscales pour évaluer d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices et, le cas échéant, aux fins d'analyses économiques et statistiques. Néanmoins, les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne sauraient se substituer à une analyse approfondie des prix de transfert réalisée pour chaque transaction et

prix, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non. Elles ne doivent pas être utilisées par les administrations fiscales pour proposer des ajustements de prix de transfert fondés sur une méthode de répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie.

5.26. L'annexe III au chapitre V de ces Principes contient un modèle de formulaire de déclaration pays par pays, ainsi que les instructions qui l'accompagnent.

D. Respect des règles par les contribuables

D.1. Documentation contemporaine

5.27. Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert à des fins fiscales conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de la transaction considérée. Par conséquent, le contribuable doit normalement se demander si ses prix de transfert sont calculés correctement à des fins fiscales avant de fixer ces prix, et doit confirmer la conformité de ses résultats financiers avec le principe de pleine concurrence au moment du dépôt de sa déclaration fiscale.

5.28. Le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour produire la documentation requise. Par conséquent, l'administration fiscale devrait maintenir un juste équilibre entre ses besoins en documentation et le coût et la charge administrative résultant de la création de ces documents qui sont anticipés pour le contribuable. Si un contribuable démontre de manière suffisante, compte tenu des principes exposés dans les présents Principes, qu'il n'existe pas de données comparables ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu, le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts liés à la recherche de ces données.

D.2. Calendrier

5.29. Les pratiques relatives au calendrier de la préparation de la documentation diffèrent suivant les juridictions. Certaines exigent que les informations soient finalisées au plus tard lors du dépôt de la déclaration fiscale, tandis que d'autres juridictions imposent que la documentation soit prête au plus tard lorsque la vérification commence. On observe également des pratiques très diverses concernant le délai accordé aux contribuables pour répondre aux demandes spécifiques de documentation de l'administration fiscale et autres demandes d'informations liées à des procédures de vérification.

Ces différences de délai à respecter pour la fourniture des informations peuvent accentuer les difficultés qu'ont les contribuables à définir des priorités et à fournir les bonnes informations aux administrations fiscales au moment voulu.

5.30. La meilleure pratique consiste à demander que le fichier local soit finalisé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale pour l'exercice considéré. Le fichier principal doit être examiné et, si nécessaire, mis à jour au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale applicable à la société mère ultime du groupe multinational. Dans les juridictions dont la politique consiste à examiner les transactions au moment où elles ont lieu dans le cadre de programmes de discipline fiscale coopérative, il peut être nécessaire que certaines informations soient fournies préalablement au dépôt de la déclaration fiscale.

5.31. S'agissant de la déclaration pays par pays, il est admis que dans certains cas, les états financiers définitifs prévus par la loi et d'autres informations financières pouvant être utiles pour compléter le formulaire de déclaration pays par pays décrit à l'annexe III peuvent n'être finalisés qu'après la date limite de dépôt des déclarations fiscales dans certaines juridictions pour un exercice donné. Dans ces circonstances, la date de remise de la déclaration pays par pays décrite à l'annexe III au chapitre V de ces Principes peut être repoussée à un an après le dernier jour de l'exercice fiscal de la société mère ultime du groupe multinational considéré.

D.3. Matérialité

5.32. Les transactions ayant lieu entre des entreprises associées ne sont pas toutes suffisamment importantes pour justifier l'inclusion d'une documentation complète dans le fichier local. Il est de l'intérêt des administrations fiscales d'avoir accès aux informations essentielles, mais aussi de veiller à ce que les groupes multinationaux ne soient pas submergés par leurs obligations déclaratives au point d'omettre les points les plus importants et de ne pas fournir de documents les concernant. Par conséquent, les obligations prévues par chaque juridiction en termes de documentation des prix de transfert fondées sur l'annexe II au chapitre V de ces Principes devraient intégrer des seuils de matérialité tenant compte de la taille et de la nature de l'économie locale, de l'importance du groupe multinational dans cette économie, ainsi que de la taille et de la nature des entités opérationnelles locales, en sus de la taille globale et de la nature du groupe multinational. Cette matérialité peut être mesurée en termes relatifs (le seuil appliqué aux transactions étant défini, par exemple, par un pourcentage du chiffre d'affaires ou un pourcentage des coûts) ou en termes absolus (ce même seuil étant défini, par exemple, par un certain montant). Chaque juridiction devrait établir ses propres critères de matérialité aux fins de la constitution du fichier local, en fonction des spécificités locales. Ces critères de matérialité devraient être des normes objectives qui soient

communément comprises et admises dans la pratique commerciale. Voir le paragraphe 5.18 pour une description des critères de matérialité applicables pour la constitution du fichier principal.

5.33. Un certain nombre de juridictions ont intégré dans leurs règles relatives à la documentation des prix des transferts des mesures de simplification qui exemptent les petites et moyennes entreprises des obligations de documentation des prix de transfert, ou limitent à certaines informations les obligations imposées à ces entreprises en la matière. Afin de ne pas faire assumer aux contribuables des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances, il est recommandé de ne pas imposer aux petites et moyennes entreprises de produire le volume de documentation que l'on pourrait attendre d'entreprises de plus grande taille. Néanmoins, les petites et moyennes entreprises devraient être tenues de fournir des informations et des documents sur leurs transactions internationales importantes si l'administration fiscale en fait spécifiquement la demande au cours d'un contrôle fiscal ou aux fins d'une évaluation des risques liés aux prix de transfert.

5.34. Aux fins de l'annexe III au chapitre V de ces Principes, la déclaration pays par pays doit inclure toutes les juridictions fiscales dans lesquelles le groupe multinational considéré a une entité résidente d'un point de vue fiscal, indépendamment de l'ampleur des activités exercées dans chacune des juridictions considérées.

D.4. Conservation des documents

5.35. Les contribuables ne devraient pas être tenus de conserver des documents au-delà d'un délai raisonnable conforme aux dispositions du droit interne applicable au niveau de la société mère ou de l'entité locale considérée. Néanmoins, les pièces et informations requises dans le cadre de la documentation à fournir (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays) peuvent parfois être utiles pour une vérification des prix de transfert portant sur une année ultérieure non prescrite – par exemple lorsque le contribuable conserve de sa propre initiative de tels documents se rapportant à des contrats à long terme – ou pour déterminer si les normes de comparabilité relatives à l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert pour cette année ultérieure sont respectées. Les administrations fiscales devraient garder à l'esprit les difficultés soulevées par la recherche de documents portant sur des années antérieures, et elles devraient limiter ces demandes aux cas où elles ont de bonnes raisons de vouloir examiner les documents en question en liaison avec la transaction faisant l'objet d'une vérification.

5.36. Dans la mesure où l'intérêt de l'administration fiscale est en définitive que les documents nécessaires lui soient transmis en temps voulu lorsqu'elle en fait la demande à l'occasion d'une vérification, la procédure de conservation des documents – sur support papier, électronique ou autre – devrait être laissée

à la discrétion du contribuable, à condition que les informations considérées puissent être rapidement mises à la disposition de l'administration fiscale sous la forme prévue par les règles et pratiques de la juridiction considérée.

D.5. Fréquence des mises à jour de la documentation

5.37. Il est recommandé de réexaminer périodiquement la documentation des prix de transfert afin de déterminer si les analyses fonctionnelles et économiques qui la sous-tendent sont encore exactes et pertinentes, et de confirmer la validité de la méthode de fixation des prix de transfert appliquée. En règle générale, le fichier principal, le fichier local et la déclaration pays par pays devraient être réexaminés et mis à jour chaque année. Il est cependant admis que, dans de nombreuses situations, les descriptions des activités, les analyses fonctionnelles et les descriptions des comparables peuvent ne pas changer sensiblement d'une année à l'autre.

5.38. Afin d'alléger les contraintes liées au respect de la réglementation qui sont imposées aux contribuables, les administrations fiscales peuvent déterminer, pour autant que les conditions d'exercice des activités demeurent inchangées, que la recherche dans les bases de données de comparables étayant en partie le contenu du fichier local soit actualisée tous les 3 ans et non chaque année. Les données financières relatives aux comparables doivent cependant être actualisées tous les ans, afin d'assurer une application fiable du principe de pleine concurrence.

D.6. Langue

5.39. La nécessité de fournir une documentation dans la langue locale peut constituer un facteur de complication en termes de respect des règles relatives aux prix de transfert, dans la mesure où la traduction des documents peut prendre beaucoup de temps et se révéler très coûteuse. La langue dans laquelle la documentation des prix de transfert doit être soumise doit être déterminée en vertu de la législation locale. Les juridictions sont encouragées à permettre la soumission de la documentation des prix de transfert dans les langues couramment utilisées dès lors que cela ne nuit pas à l'utilité des documents. Si les administrations fiscales estiment que la traduction de documents est nécessaire, elles doivent en faire spécifiquement la demande et accorder un délai suffisant pour alléger dans toute la mesure du possible la charge que représente cette obligation de traduction.

D.7. Sanctions

5.40. De nombreuses juridictions ont adopté des régimes de sanctions liées à la documentation, afin d'assurer une application efficace des règles relatives à la documentation des prix de transfert. Ces sanctions ont été conçues de manière

que le non-respect des règles en vigueur soit plus coûteux pour les contribuables que leur respect. Ces régimes de sanctions sont régis par les lois de chaque juridiction. Les pratiques nationales concernant les sanctions relatives à la documentation des prix de transfert varient considérablement. L'existence de différents régimes de sanctions nationaux peut avoir une incidence sur la qualité de l'application des règles en vigueur par les contribuables, de sorte que ceux-ci peuvent être incités à favoriser telle juridiction par rapport à telle autre en termes de conformité avec la réglementation.

5.41. Les sanctions liées à la documentation imposées en cas de non-respect des obligations de documentation des prix de transfert, ou de non-soumission des informations requises en temps voulu, sont généralement des sanctions pécuniaires civiles (ou administratives). Ces sanctions liées à la documentation reposent sur un montant fixe, qui peut être évalué pour chaque document manquant ou pour chacun des exercices fiscaux considérés, ou sont calculées en pourcentage du montant définitif de la minoration d'impôt connexe mise en évidence, en pourcentage de l'ajustement connexe du bénéficiaire, ou en pourcentage du montant des transactions internationales pour lesquelles la documentation fait défaut.

5.42. Il convient de veiller à ne pas imposer de sanctions liées à la documentation à un contribuable parce qu'il n'a pas fourni des données auxquelles le groupe multinational n'avait pas accès. Néanmoins, la décision de ne pas imposer de sanctions liées à la documentation ne signifie pas que des ajustements des bénéfices ne peuvent être effectués lorsque les prix ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence. Le fait que les positions des contribuables fassent l'objet d'une documentation complète ne signifie pas nécessairement que ces positions sont correctes. En outre, l'affirmation par une entité locale que l'application des règles relatives aux prix de transfert incombe à d'autres membres du groupe multinational concerné n'est pas une raison suffisante pour que cette entité ne fournisse pas la documentation requise, et une telle affirmation ne doit pas non plus empêcher l'imposition de sanctions liées à la documentation en cas de non-respect des règles en la matière lorsque les informations nécessaires ne sont pas communiquées.

5.43. Une autre façon pour les juridictions d'encourager les contribuables à s'acquitter de leurs obligations de documentation des prix de transfert consiste à mettre en place des mécanismes d'incitation en ce sens, tels qu'une exonération de sanctions ou un renversement de la charge de la preuve. Lorsque la documentation est conforme aux exigences réglementaires et soumise en temps voulu, le contribuable pourrait être exonéré de sanctions fiscales ou assujéti à une sanction minorée si un ajustement des prix de transfert est effectué et maintenu, nonobstant la fourniture d'une documentation. Dans certaines juridictions où la charge de la preuve incombe au contribuable en matière de prix de transfert, un déplacement de la charge de la preuve vers l'administration

fiscale en cas de fourniture en temps voulu d'une documentation adéquate constitue une autre mesure pouvant être utilisée pour inciter les contribuables à respecter les règles relatives à la documentation des prix de transfert.

D.8. Confidentialité

5.44. Les administrations fiscales devraient prendre toutes les mesures raisonnables pour qu'il n'y ait aucune divulgation au public d'informations confidentielles (secrets industriels ou commerciaux, secrets scientifiques, etc.) ou d'autres informations commercialement sensibles figurant dans la documentation (fichier principal, fichier local et déclaration pays par pays). Les administrations fiscales doivent également garantir aux contribuables que les informations présentées dans le cadre de la documentation des prix de transfert demeureront confidentielles. Si ces informations doivent être divulguées lors d'instances judiciaires en audience publique ou dans des décisions judiciaires, il faudra mettre tout en œuvre pour que leur confidentialité soit préservée et que ces informations soient uniquement divulguées dans la mesure nécessaire.

5.45. L'ouvrage intitulé *Boîte à outils sur la confidentialité et la gestion de la sécurité de l'information* (2021) produite par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales fournit des orientations aux juridictions pour garantir que leur cadre juridique sur la confidentialité des informations des contribuables est adéquat et protège la confidentialité et l'utilisation appropriée des informations échangées dans le cadre d'un accord d'échange international.

D.9. Autres sujets

5.46. L'obligation d'utiliser les informations les plus fiables imposera généralement, mais pas toujours, de recourir à des comparables locaux, plutôt qu'à des comparables régionaux, dès lors que ces comparables locaux sont raisonnablement accessibles. L'utilisation de comparables régionaux dans le cadre d'une documentation des prix de transfert préparée pour des juridictions se trouvant dans la même région géographique, lorsque des comparables locaux appropriés sont disponibles, ne sera, dans certains cas, pas conforme avec l'obligation de s'appuyer sur les informations les plus fiables. Les avantages que présente en termes de simplification une limitation du nombre de recherches de comparables qu'une entité est tenue d'effectuer sont évidents, et la notion de matérialité ainsi que les coûts induits par le respect de la réglementation sont des facteurs à prendre à compte ; néanmoins, les efforts déployés pour simplifier les processus d'application de la réglementation ne doivent pas aller jusqu'à remettre en cause l'obligation d'utiliser les informations les plus fiables. Voir les paragraphes 1.132-1.133 consacrés aux différences entre les marchés et aux analyses couvrant plusieurs juridictions

pour obtenir de plus amples informations sur les circonstances dans lesquelles il convient de privilégier les comparables locaux.

5.47. Il n'est pas recommandé, en particulier au stade de l'évaluation des risques liés aux prix de transfert, d'exiger que la documentation des prix de transfert soit certifiée par un auditeur externe ou une autre tierce partie. De même, il n'est pas recommandé de rendre obligatoire le recours à des cabinets de consultants pour la préparation de la documentation des prix de transfert.

E. Mise en œuvre

5.48. Cette section contient des orientations pour assurer une mise en œuvre efficace et cohérente des exigences en matière de la documentation des prix de transfert, et en particulier la déclaration pays par pays.

E.1. Fichier principal et fichier local

5.49. Il est recommandé que les éléments relatifs au fichier principal et au fichier local de la nouvelle norme sur la documentation des prix de transfert soient mis en œuvre via la législation ou les procédures administratives nationales, et que le fichier principal et le fichier local soient remis directement aux administrations fiscales de chacune des juridictions concernées, dès lors que celles-ci l'exigent. En ce qui concerne le fichier local et le fichier principal, la confidentialité et l'utilisation cohérente des normes énoncées à l'annexe I et à l'annexe II au Chapitre V de ces Principes doivent être prises en compte lorsque sont introduits ces éléments dans la législation ou les procédures administratives de la juridiction concernée.

E.2. Déclaration pays par pays

E.2.1. Calendrier : quand l'obligation de déclarations pays par pays devrait-elle prendre effet ?

5.50. Il est recommandé que les entreprises multinationales soient tenues de déposer leurs premières déclarations pays par pays pour les exercices fiscaux débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Toutefois, il est entendu que certaines juridictions puissent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment pour faire les ajustements nécessaires à la loi. Afin d'aider les juridictions à élaborer la législation en temps opportun, un modèle de législation imposant aux sociétés mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence a été élaboré (cf. annexe IV au Chapitre V de ces Principes). Les juridictions auront la possibilité d'adapter ce modèle de législation à leur propre système juridique. Eu égard à la recommandation figurant au

paragraphe 5.31 selon laquelle les entreprises multinationales disposent d'un an à compter de la clôture de l'exercice fiscal auquel la déclaration pays par pays se rapporte pour établir et déposer cette déclaration, les premières déclarations pays par pays seraient donc déposées d'ici le 31 décembre 2017. Pour les entreprises multinationales dont l'exercice fiscal se termine à une date autre que le 31 décembre, les premières déclarations pays par pays devraient être déposées en 2018 au plus tard, soit douze mois après la clôture de l'exercice fiscal concerné, et porteraient sur le premier exercice fiscal de l'entreprise entamé après le 1^{er} janvier 2016. Il s'ensuit que les juridictions participant au Projet BEPS conviennent de ne pas exiger la production d'une déclaration pays par pays basée sur le nouveau modèle pour les exercices fiscaux débutant avant le 1^{er} janvier 2016. L'exercice fiscal d'une entreprise multinationale désigne la période comptable retenue pour la préparation des états financiers consolidés, et non les années d'imposition ou les exercices fiscaux de ses différentes filiales.

E.2.2. Entreprises multinationales tenues de remettre une déclaration pays par pays

5.51. Il est recommandé que tous les groupes d'entreprises multinationales soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays chaque année, sauf dans les circonstances suivantes.

5.52. Seraient exemptés de l'obligation déclarative générale les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice fiscal précédent est inférieur à 750 millions EUR ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015. Si par exemple un groupe d'entreprises multinationales dont la comptabilité est basée sur l'année civile réalise un chiffre d'affaires consolidé de 625 millions Eur durant l'année civile 2015, il ne serait pas tenu de déposer une déclaration pays par pays dans aucune juridiction au titre de son exercice fiscal se terminant le 31 décembre 2016.

5.53. On estime que l'exemption décrite au paragraphe 52, qui fixe un seuil de 750 millions EUR, exclura 85 à 90 % des groupes d'entreprises multinationales de l'obligation déclarative, mais que des groupes d'entreprises multinationales réalisant environ 90 % du chiffre d'affaires total des sociétés seront bien soumis à cette obligation. Le seuil d'exemption prescrit représente donc un point d'équilibre adéquat entre la charge déclarative et les avantages pour l'administration fiscale.

5.54. Les juridictions participant au Projet BEPS ont l'intention de déterminer si le seuil de chiffre d'affaires applicable indiqué au paragraphe précédent reste approprié lorsqu'ils feront le point en 2020 sur la mise en

œuvre de la nouvelle norme, lequel inclut le fait de déterminer si des données supplémentaires ou différentes devraient être communiquées.

5.55. Il est estimé qu'en dehors des cas décrits dans la présente section, aucune autre exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays ne devrait être adoptée. En particulier, il n'y a pas lieu d'admettre des exemptions pour un secteur d'activité spécifique, pour des fonds d'investissement ou pour des entités non constituées en société ou des entreprises non publiques. Nonobstant cette conclusion, les groupes multinationaux qui tirent des revenus d'activités de transport international ou de transport par voies navigables intérieures, qui sont couvertes par des dispositions conventionnelles spécifiques et en vertu desquelles les droits d'imposition correspondants sont attribués exclusivement à une juridiction, doivent mentionner les renseignements requis par le modèle de déclaration pays par pays concernant ces revenus uniquement à l'intention de la juridiction à laquelle les dispositions conventionnelles concernées attribuent ces droits d'imposition.

E.2.3. Les conditions nécessaires qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays

5.56. Les conditions suivantes sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays.

Confidentialité

5.57. Les juridictions devraient mettre en place et appliquer des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des renseignements transmis. Ces mécanismes préserveront la confidentialité de la déclaration pays par pays dans une mesure au moins équivalente à ceux qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués à la juridiction en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'un accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale satisfaisant à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements sur demande, telle que révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces protections comprennent les limitations concernant l'utilisation de l'information, les règles relatives aux personnes auxquelles les informations peuvent être communiquées, l'ordre public, etc.

Cohérence

5.58. Les juridictions devraient faire tout leur possible pour inscrire dans leur législation l'obligation pour la société mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales résidente sur leur territoire de préparer et déposer

la déclaration pays par pays, à moins d'être couverte par l'exemption visée au paragraphe 5.52. Les juridictions devraient également utiliser le modèle de formulaire normalisé figurant à l'annexe III au Chapitre V de ces Principes. Autrement dit, aucune juridiction ne pourra exiger que la déclaration pays par pays contienne des informations supplémentaires qui ne figurent pas à l'annexe III, et ne devra omettre d'exiger la communication des informations indiquées à l'annexe III.

Usage approprié

5.59. Les juridictions devraient faire un usage approprié des renseignements communiqués dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, conformément au paragraphe 5.25. Elles s'engageront notamment à utiliser la déclaration pays par pays aux fins de l'évaluation générale des risques liés aux prix de transfert. Elles pourront également utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer d'autres risques relatifs au BEPS. Elles ne devraient pas proposer des ajustements sur les revenus d'un contribuable, au moyen d'une formule de répartition basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays. Si par ailleurs l'administration fiscale locale de la juridiction procède à de tels ajustements à partir de données issues de la déclaration pays par pays, l'autorité compétente de cette juridiction devra y renoncer promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente. Toutefois, cela ne signifie pas que les juridictions ne peuvent pas utiliser les données contenues dans la déclaration pays par pays comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert conclus par le groupe multinational ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle.¹

1. L'accès à une procédure amiable sera possible lorsque l'échange entre États des déclarations pays par pays est basé sur les conventions fiscales bilatérales. Dans les cas où les accords internationaux sur lesquels les échanges entre États des déclarations pays par pays sont fondés ne contiennent pas de dispositions permettant l'accès à la procédure amiable, les juridictions s'engagent à introduire dans l'accord entre autorités compétentes qui sera élaboré, un mécanisme pour les procédures entre autorités compétentes aux fins de discussions dans le but de résoudre les cas de résultats économiques indésirables, y compris si ces cas se présentent pour les entreprises individuelles.

E.2.4. Cadre des mécanismes d'échange entre États des déclarations pays par pays et dispositif de mise en œuvre

E.2.4.1. Le cadre

5.60. Les juridictions doivent exiger, en temps opportun, le dépôt de la déclaration pays par pays par les sociétés mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales résidentes dans leur juridiction et mentionnées à la Section E.2.2 et échanger cette information, sur une base automatique, avec les juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales opère et qui remplissent par ailleurs les conditions énumérées à la Section E.2.3. Uniquement dans les cas où une juridiction ne fournit pas les informations à une juridiction qui remplit les conditions énumérées à la Section E.2.3, aux motifs (a) qu'elle n'exige pas des sociétés mères ultimes de tels groupes d'entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays, (b) qu'elle n'est convenu, en temps opportun, d'aucun accord entre autorités compétentes, fondé sur les accords internationaux existants, pour l'échange des déclarations pays par pays ou (c) que l'absence d'échange effectif de l'information avec une juridiction a été établie, alors qu'elle était convenue avec cette juridiction de le faire, un mécanisme secondaire pourrait être accepté, le cas échéant, prévoyant le dépôt local de la déclaration pays par pays ou le dépôt de la déclaration pays par pays par un membre désigné du groupe d'entreprises multinationales agissant au nom de la société mère ultime, et l'échange de ces déclarations par la juridiction de la résidence fiscale dudit membre désigné, sur une base automatique.

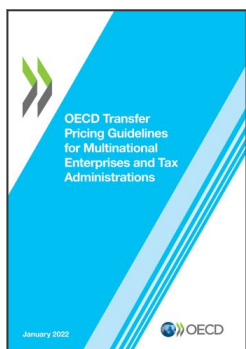
E.2.4.2. Le dispositif de mise en œuvre

5.61. L'annexe IV au chapitre V de ces Principes contient un dispositif de mise en œuvre pour l'échange entre États des déclarations pays par pays, qui comprend :

- Un modèle de législation imposant aux sociétés mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence. Les juridictions auront la possibilité d'adapter ce modèle de législation à leur propre système juridique, lorsque des modifications de la législation en vigueur s'avèreront nécessaires. Les principaux éléments des mécanismes secondaires ont également été élaborés.
- Des dispositifs de mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays dans le cadre des accords internationaux, incorporant les conditions énoncées à la Section E.2.3. Ces dispositifs comprennent des accords entre autorités compétentes basés sur les accords internationaux existants (la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale,

les conventions fiscales bilatérales et les accords d'échange de renseignements fiscaux) et qui s'inspirent des modèles existants établis par l'OCDE, en coopération avec les pays du G20, pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers.

5.62. Les juridictions s'efforceront d'introduire, en tant que de besoin, une législation nationale en temps opportun. Elles sont également encouragées à étendre la couverture de leurs accords internationaux d'échange d'information. Le dispositif de mise en œuvre fera l'objet d'un suivi sur une base continue. Les résultats de ce suivi seront pris en considération lors du réexamen prévu en 2020.



Extrait de :
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2022), « Documentation », dans *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/667560d7-fr>

Cet ouvrage 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. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

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>.