

La Plateforme de collaboration sur les questions fiscales

GUIDE PRATIQUE POUR LA MISE EN ŒUVRE REUSSIE DES OBLIGATIONS EN MATIERE DE DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT DANS LES PAYS EN DEVELOPPEMENT

Fonds monétaire international (FMI)

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)

Organisation des Nations Unies (ONU)

Groupe de la Banque mondiale

Ce document a été préparé dans le cadre de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscale sous la responsabilité des Secrétariats et des services des quatre organisations. Les travaux du Secrétariat de la Plateforme bénéficient d'un généreux appui du Japon, du Luxembourg, de la Norvège, des Pays-Bas, du Royaume-Uni et de la Suisse. Le document ne doit pas être considéré comme l'expression d'opinions officielles de ces organisations, de leurs États membres, ou des donateurs du Secrétariat de la Plateforme.

TABLE DES MATIERES

SIGLES ET ACRONYMES.....	1
RÉSUMÉ ANALYTIQUE.....	2
PREMIÈRE PARTIE. INTRODUCTION.....	4
1.1 Introduction : pourquoi un Guide pratique pour la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert ?.....	4
1.2 Structure du Guide pratique.....	5
1.3 Champ d 'application	5
1.4 Contexte et historique des obligations de documentation des prix de transfert.....	9
1.5 Objectifs des obligations de documentation des prix de transfert.....	10
1.6 Principes directeurs.....	11
Assurer la cohérence au niveau international.....	11
DEUXIÈME PARTIE. OPTIONS PERMETTANT AUX PAYS DE METTRE EN ŒUVRE LA DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT.....	13
2.1 Cadre réglementaire.....	13
2.1.1 Considérations générales.....	13
2.1.2 Charge de la preuve.....	15
2.2 Confidentialité.....	16
2.3 Questions liées aux délais.....	18
2.4 Pénalités et incitations à se conformer.....	19
2.5 Accès aux documents détenus en dehors de la juridiction.....	22
2.6 Simplification et exemptions.....	24
TROISIÈME PARTIE. ÉLÉMENTS SPÉCIFIQUES DE LA DOCUMENTATION.....	27
3.1 Introduction.....	27
3.2 Déclaration des prix de transfert.....	27
3.2.1 Fonctions de la déclaration des prix de transfert.....	27
3.2.2 Format et contenu.....	29
3.2.3 Mécanisme de soumission.....	30
3.2.4 Cadre réglementaire.....	31
3.2.5 Questions liées aux délais.....	33
3.2.6 Mise en œuvre.....	34
3.2.7 Confidentialité	36
3.2.8 Simplification et exemptions	36

3.3	Études de prix de transfert	37
3.3.1	Fonctions des études de prix de transfert	38
3.3.2	Format et contenu.....	40
3.3.3	Cadre réglementaire.....	46
3.3.4	Questions liées aux délais	47
3.3.5	Mise en œuvre.....	50
3.3.6	Confidentialité	54
3.3.7	Simplification et exemptions	54
3.4	Déclaration pays par pays.....	60
3.4.1	Introduction.....	60
3.4.2	Mécanisme de dépôt.....	74
3.4.3	Format et contenu.....	75
3.4.4	Cadre législatif et réglementaire	77
3.4.5	Mise en œuvre.....	80
3.4.6	Questions pratiques relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays.....	82
3.5	Autres mécanismes de collecte de renseignements (questionnaires sur les prix de transfert et demandes de renseignements <i>ad hoc</i>).....	88
3.5.1	Fonctions des questionnaires sur les prix de transfert et des demandes de renseignements <i>ad hoc</i>	88
3.5.2	Format et contenu	89
3.5.3	Cadre réglementaire.....	89
3.5.4	Questions liées aux délais	89
3.5.5	Mise en œuvre.....	89
3.5.6	Confidentialité	90
	QUATRIEME PARTIE. CONCLUSIONS	91
	ANNEXE 1	93
	Législation primaire type sur la mise en œuvre des obligations de documentation des prix de transfert.....	93
	ANNEXE 2	103
	Exemples d'application — Règles nationales en matière de documentation des prix de transfert	103
	ANNEXE 3	107
	Exemples d'application — Déclarations annuelles des prix de transfert.....	107
	Inde — Formulaire n° 3ECB.....	108
	ANNEXE 4.....	110

Contenu du fichier principal (extrait de l'annexe I au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert).....	110
Contenu du fichier local (extrait de l'annexe II au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert).....	112
ANNEXE 6.....	116
Fichier principal et fichier local — Obligations déclaratives dans une sélection de pays.....	116
Exemple — Régimes d'exemption (études de prix de transfert).....	119
ANNEXE 8.....	120
Modèle de formulaire de déclaration pays par pays (extrait de l'annexe III au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert).....	120
3.6 A. Modèle de formulaire de déclaration pays par pays	120
Modèle de formulaire de déclaration pays par pays — Instructions générales.....	122
BIBLIOGRAPHIE	127

SIGLES ET ACRONYMES

BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
EMN	Entreprise multinationale
EMU	Entité mère ultime
FL	Fichier local
FMI	Fonds monétaire international
Forum mondial	Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
FP	Fichier principal
GAAP	Principes comptables généralement reconnus
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
PME	Petites et moyennes entreprises
SCT	Système commun de transmission
UE	Union européenne

RÉSUMÉ ANALYTIQUE

Les règles applicables en matière de prix de transfert concernent les contribuables qui effectuent des transactions avec des entreprises appartenant au même groupe. Dans la plupart des pays, la réglementation exige que le bénéfice imposable de ces contribuables soit calculé conformément au principe de pleine concurrence — c'est-à-dire en partant de l'hypothèse que le prix et les conditions des transactions sont les mêmes que ceux qui s'appliqueraient à une transaction entre parties indépendantes.

En établissant les prix et les autres conditions pour les transactions entre entreprises apparentées et en cherchant à savoir si ces prix et conditions sont conformes au « principe de pleine concurrence », il est nécessaire que les entreprises et les administrations fiscales procèdent à ce qui est souvent appelé « analyse des prix de transfert ». Pour ce faire, le contribuable ou l'administration fiscale doit identifier et comprendre les principales caractéristiques de la transaction entre parties liées, et analyser les fonctions exercées, les risques encourus et les actifs utilisés par les parties en question pour déterminer et appliquer la méthode de fixation des prix de transfert la mieux indiquée. L'application de cette méthode se fonde normalement sur des informations issues de sources externes et internes pour trouver une ou plusieurs transactions comparables sur le marché libre ou, dans le cas de l'application d'une méthode de répartition des bénéfices, pour déterminer la valeur de la contribution des parties respectives¹. Dans certains cas, cette analyse fait intervenir une appréciation complexe d'une grande quantité d'informations. Le présent Guide pratique porte sur les mesures mises en œuvre par les administrations fiscales pour exiger que les contribuables documentent toutes les étapes de leur analyse des prix de transfert. Il met un accent particulier sur les pays en développement.

Une solide documentation des prix de transfert est une condition préalable à la mise en œuvre effective des règles en la matière. L'obligation de préparation, de conservation ou de communication des informations requises améliore la conformité et permet aux administrations fiscales d'avoir accès aux renseignements nécessaires pour appliquer la réglementation en matière de prix de transfert. L'accès à ces informations permet également à ces administrations de cibler leurs efforts et de déployer leurs ressources limitées sur les contribuables et les transactions qui posent les plus gros risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices et, ce faisant, de réduire les coûts inutiles de mise en conformité du contribuable, notamment ceux qui découlent de contrôles vagues et mal orientés. Toutefois, une documentation détaillée peut coûter cher au contribuable, et il n'est pas toujours aisé de trouver le juste équilibre entre les exigences des autorités fiscales et la nécessité d'éviter des coûts de conformité excessifs et inutiles.

Le résultat de l'Action 13 de l'initiative de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et du G20 en matière d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS) présente une approche normalisée de la documentation relative aux prix de transfert qui vise à établir un équilibre entre les impératifs et les coûts

¹ Le processus de l'analyse de comparabilité a été décrit dans la Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf>. Voir également la section 5.3 du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2017).

de la conformité. Cette approche comporte trois éléments : un fichier principal contenant des informations sur l'ensemble du groupe d'entreprises multinationales (groupe d'EMN) ; un fichier local contenant des informations spécifiques sur l'entreprise locale ; et une Déclaration pays par pays qui décrit la position financière et économique élevée du groupe d'EMN. Le présent Guide pratique postule que ces trois éléments sont potentiellement bénéfiques pour les pays en développement et s'attache essentiellement aux problèmes concernant leur mise en œuvre. Il convient de relever que la déclaration pays par pays constitue l'un des quatre standards minimums du projet BEPS, et que les États membres du Cadre inclusif de l'OCDE² s'engagent à la mettre en œuvre et à prendre part au processus d'examen par les pairs dudit Cadre.

Ce Guide pratique décrit également d'autres approches en matière de documentation, y compris les renseignements qui doivent figurer dans la déclaration fiscale ou qui doivent l'accompagner (telles que les annexes relatives à la déclaration des prix de transfert), et d'autres mesures tels que les questionnaires.

² En réponse à l'appel lancé par les dirigeants du G20 en novembre 2015, les membres de l'OCDE et les pays du G20 ont élaboré un cadre inclusif permettant aux pays et juridictions intéressés de collaborer, sur un pied d'égalité, avec les membres de l'OCDE et du G20 à la mise en œuvre des mesures issues du projet BEPS de l'OCDE/G20.

Le cadre inclusif, qui s'inscrit dans le prolongement du Comité des affaires fiscales actuel de l'OCDE, est ouvert aux pays et juridictions intéressés s'engageant à adopter l'ensemble des mesures issues du Projet BEPS et à les mettre en œuvre de manière cohérente. Ces pays et juridictions participent aux activités de l'organe décisionnaire ainsi qu'à ceux de tous les groupes de travail techniques. En octobre 2020, le cadre comptait plus de 135 membres et 14 organisations participant en tant qu'observateurs. La liste des membres et des observateurs du cadre inclusif est disponible à <https://www.oecd.org/tax/beps/>

PREMIÈRE PARTIE. INTRODUCTION

1.1 Introduction : pourquoi un Guide pratique pour la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert ?

L'intérêt que présente la détermination des prix de transfert pour les pays en développement ainsi que les défis auxquels sont confrontées les administrations fiscales inexpérimentées et à faible capacité figurent parmi les priorités régionales et mondiales de ces dernières années.

Le projet BEPS de l'OCDE/G20 a mis la question sur le devant de la scène, et a permis de mettre en évidence l'intérêt qu'elle présente et les défis qu'elle pose pour les pays en développement, lesquels ont été précisément examinés dans le rapport en deux parties adressées au Groupe de travail du G20 pour le développement intitulé : « Impact du projet BEPS dans les pays à faibles revenus » (juillet et août 2014)³. Dans la foulée, un certain nombre de manuels et guides ont été mis au point par des organisations internationales⁴ en vue d'apporter un appui aux pays en développement dans la mise en œuvre des mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices qui présentent le plus grand intérêt pour eux.

Les travaux de recherche effectués grâce aux informations recueillies auprès des entreprises et aux expériences de quelques pays sélectionnés montrent que l'introduction d'obligations effectives en matière de documentation est une composante essentielle des stratégies de gestion de la conformité permettant de pallier la manipulation des prix de transfert.

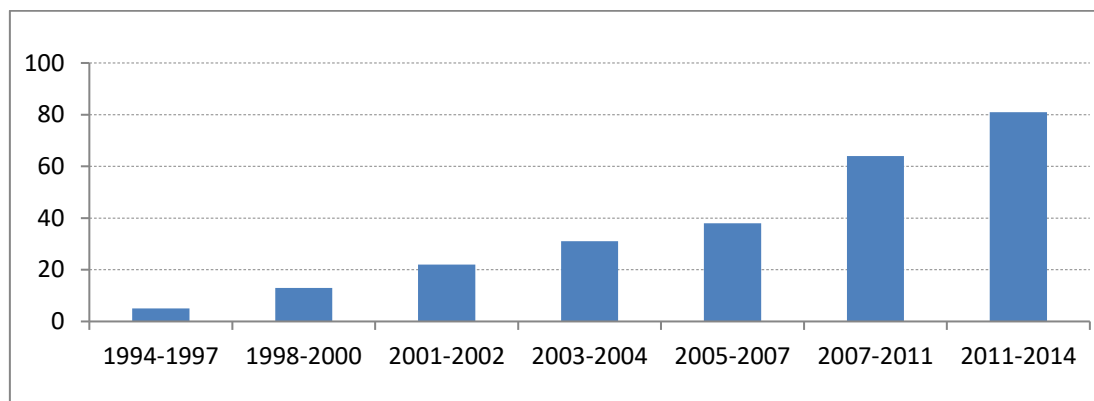
Depuis 1994, le nombre de pays imposant l'obligation de disposer d'une documentation en matière de prix de transfert a plus que décuplé (voir la figure 1 ci-dessous), ce qui a été associé à une réduction des indicateurs observables de transfert de bénéfices⁵, en raison potentiellement des mesures d'application mieux ciblées et de la discipline volontaire induites par l'obligation de réexaminer plus systématiquement les transactions de la partie liée.

³ OCDE (2014), Rapport en deux parties adressé au Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du projet BEPS dans les pays à faibles revenus, 2014, Éditions OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/partie-1-du-rapport-au-g20-d%C3%A9veloppement-impact-projet-beps-2014.pdf> et <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/partie-2-du-rapport-au-g20-d%C3%A9veloppement-impact-projet-beps-2014.pdf>.

⁴ FMI, OCDE, ONU, Groupe de la Banque mondiale

⁵ Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick et Komal Mohindra. 2016. *Prix de transfert dans les économies en développement — Un manuel à l'intention des décideurs et des professionnels*. Directions du développement. Washington, DC : Banque mondiale. doi : 10.1596/978-1-4648 — 0969-9. Licence : Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO p. 10 ; et Beer and Loeprick, 2015. 'Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures'. *International Tax and Public Finance* 22 (3): 426-51

Figure 1 : Chronologie des règles effectives régissant la documentation des prix de transfert, par nombre de pays, 1994–2014



Source : Banque mondiale (2016), sur la base de Oosterhoff, 2008 et PwC, 2014.

1.2 Structure du Guide pratique

Le présent Guide pratique a vocation à fournir une analyse des actions envisageables en matière de documentation des prix de transfert et un recueil de lignes directrices et d'exemples pour aider les pays à faibles capacités à mettre en œuvre des régimes de documentation des prix de transfert efficaces et rentables. Par souci de commodité, il reprend quelques points saillants de ces lignes directrices.

Cette première partie du Guide contient des informations sur l'historique, le contexte et les objectifs des régimes de documentation des prix de transfert. La deuxième partie examine un certain nombre d'options envisageables et d'approches législatives pour tous les types de documents relatifs aux prix de transfert.

La troisième partie traite essentiellement et tour à tour chaque type de documentation, et examine les mesures envisageables dans chaque cas, assorties d'exemples de pratiques de pays. Certes, une telle organisation implique inévitablement des répétitions. Cependant, un lecteur soucieux de satisfaire à des exigences particulières en matière de documentation de prix de transfert peut trouver toutes les informations dont il a besoin dans une seule section.

Enfin, le Guide se termine par un certain nombre de conclusions.

1.3 Champ d'application

Aux fins du présent Guide pratique, l'expression « documentation des prix de transfert » comprend ce qui suit :

1. Documentation à l'échelle du groupe. Cette catégorie comprend des documents tels que le fichier principal et la déclaration pays par pays décrits dans l'Action 13 du projet BEPS de l'OCDE/G20 (« Rapport sur l'Action 13 du projet BEPS »). Il convient de noter que si la déclaration pays par pays est très harmonisée (dans la mesure où elle s'applique à l'échelle mondiale), les pays ont emprunté des voies différentes dans la mise en œuvre du fichier principal.

2. Documentation au niveau de l'entité. En général, elle comprend un ou plusieurs des éléments suivants :

- Le fichier local ou un document similaire (par ex. une étude de prix de transfert), fournissant des détails sur les transactions intragroupes d'un contribuable local et décrivant les analyses de prix de transfert dont résultent la méthode et les comparables retenus ;
- Une déclaration des prix de transfert ou une annexe connexe, indépendante de la déclaration fiscale, qui peut devoir être soumise périodiquement à l'administration fiscale ;
- Toute annexe à la déclaration d'impôt, c'est-à-dire une ou plusieurs questions portant spécifiquement sur les prix de transfert qui sont incluses dans la déclaration d'impôts ou dans une annexe à ladite déclaration ; et
- Des questionnaires soumis par les autorités fiscales de manière périodique ou ponctuelle.

Il convient de noter que l'expression « documentation des prix de transfert » n'inclut pas les documents ou pièces comptables de l'entreprise tels que les factures, les contrats, les communications, etc., qui sont susceptibles d'être utilisés pour appuyer ou étayer le montant du revenu imposable ou des dépenses déductibles. Toutefois, l'administration fiscale exige des contribuables qu'ils conservent ce type d'informations et qu'ils soumettent des éléments spécifiques lors d'un contrôle. La législation peut préciser les pièces que les contribuables doivent tenir à jour, et pendant combien de temps ils doivent les conserver. Pour des besoins d'exhaustivité et de comparaison, cette obligation de conservation des documents est brièvement examinée dans différentes sections du présent Guide pratique.

Tableau 1 : Nature et champ d'application de la documentation des prix de transfert

Nature de la documentation	Documentation au niveau du groupe ou de l'entité locale	Entité qui soumet le document	Documentation prescrite par la législation, et sous peine de pénalités	Standard minimum du projet BEPS
Déclaration des prix de transfert ou annexes connexes	Local	Contribuable local	Oui (le cas échéant)	Non
Fichier local	Local	Contribuable local	En général oui	Non
Fichier principal	Groupe	Contribuable local	En général oui	Non
Déclarations pays par pays	Groupe	En fonction des obligations juridiques internes. Le standard de l'Action 13 exige généralement que la déclaration pays par pays soit soumise à l'administration fiscale	Oui	Oui

		compétente par l'entité mère ultime ou par une entité mère de substitution déterminée. Exceptionnellement, il peut être demandé que la déclaration soit soumise par le contribuable local		
Questionnaires	Local	Entité locale	Généralement non, mais cela dépend de la formulation	Non
Autres informations, données et documents	Local	Entité locale	Généralement oui	Non

Le tableau ci-après résume les différentes pratiques qui s'observent dans un certain nombre de pays.

Tableau 2 : Règles régissant la documentation des prix du transfert au niveau des pays

	Fichier local ou étude de prix de transfert similaire	Fichier principal	Déclaration pays par pays	Déclaration des prix de transfert	Questions dans la déclaration fiscale	Questionnaires ou demandes ad hoc
Argentine						
Australie ^{1/}						
Autriche						
Canada ^{2/}						
Colombie						
Espagne						
États-Unis ^{3/}						
Finlande						
Géorgie						
Lettonie						
Libéria						
Lituanie						
Mexique						
Nigéria						
Pays-Bas						

Pérou ^{4/}						
République tchèque						
République slovaque						
République dominicaine						
Turquie						
Uruguay						
Viet Nam						

^{1/}Les contribuables ne sont pas obligés de préparer une documentation des prix de transfert, mais sont encouragés à la faire (et à y inclure des renseignements détaillés sur les comparables et les politiques de prix des transferts) pour défendre leur position et atténuer toutes pénalités administratives susceptibles de s'appliquer au cas où l'autorité fiscale modifierait leur taux d'imposition. L'Australie dispose d'une annexe sur les transactions internationales qui comprend des questions sur les prix de transfert. Il ne s'agit pas exclusivement d'une déclaration des prix de transfert, mais d'un formulaire obligatoire qui doit être rempli et joint à la déclaration d'impôts. Les questionnaires ou autres demandes ad hoc de renseignements peuvent intervenir au cours d'une évaluation.

^{2/}Le Canada a mis en place une législation sur un dispositif semblable au fichier principal – appelé « documentation contemporaine », et ce depuis 1999 (voir l'annexe 2). Le Canada peut demander à un contribuable canadien de soumettre un tel fichier en application de certaines dispositions de sa législation.

^{3/}Les prescriptions de la législation des États-Unis en matière de documentation générale n'ont pas caractère contraignant obligatoire, mais sont, en pratique, respectées de manière volontaire par les contribuables dans la grande majorité des cas parce que leur respect volontaire est une condition nécessaire pour éviter des pénalités

^{4/}Le fichier principal et le fichier local sont des documents qui doivent être obligatoirement soumis, sous forme électronique, sur une base annuelle.

On peut constater qu'il n'existe pas une approche unique permettant de répondre aux exigences en matière de documentation des prix de transfert ou une combinaison d'approches acceptée par tous. En dehors de la déclaration pays par pays (qui constitue le standard minimum du projet BEPS), il n'existe pas de forme/format de documentation internationalement accepté. Les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert⁶, le Manuel pratique des Nations Unies sur la détermination des prix de transfert à l'intention des pays en développement (Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert)⁷ et le *World Bank Transfer Pricing Handbook for Policy Makers and Practitioners*⁸ donnent des orientations sous forme de principes généraux, ainsi que des précisions sur le type d'informations devant figurer dans la documentation, mais sans chercher à prescrire dans le détail les exigences en la matière. Plutôt que de reproduire ces orientations, le présent Guide pratique vise à traduire ces principes en systèmes de documentation de prix de transfert concrètement administrables. Voir la [Troisième partie](#).

⁶ Voir OCDE (2017), « Documentation », chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>.

⁷ Voir UN (2017), "Documentation", Section C.2 in *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (2017), UN Publishing, New York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

⁸ Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick et Komal Mohindra. 2016

1.4 Contexte et historique des obligations de documentation des prix de transfert

Les directives sur la documentation des prix de transfert ont été intégrées pour la première fois dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert en 1995, à la suite de l'introduction des règles relatives à la documentation aux États-Unis un an plus tôt. Depuis lors, un nombre croissant de pays ont adopté ces règles (voir figure 1 plus haut).

La prolifération de systèmes de documentation propres à chaque pays s'est traduite par un large éventail de règles différentes à travers le monde, ce qui a contribué à alourdir les obligations de conformité pour les entreprises multinationales. En réponse à cette situation, des initiatives visant à coordonner les règles applicables à la documentation des prix de transfert au niveau national ont vu le jour, à l'instar de celle de la *Pacific Association of Tax Administrators* (PATA)⁹ en 2003, au sein de l'Union européenne¹⁰ en 2006, et enfin dans le cadre du projet BEPS de l'OCDE/G20 en 2015.

Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS a nécessité l'élaboration de règles applicables à la documentation des prix de transfert en vue de renforcer la transparence pour les administrations fiscales tout en tenant compte des coûts liés à la mise en conformité des entreprises¹¹. En conséquence, une approche normalisée à trois paliers comprenant un fichier local, un fichier principal et, pour les grandes entreprises multinationales ayant un chiffre d'affaires global d'au moins 750 millions d'euros, une déclaration pays par pays, a été mise au point et ensuite intégrée dans les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Une démarche similaire a été suivie dans le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert.

Comme relevé plus haut, seule la déclaration pays par pays est le standard minimum du projet BEPS. Le rapport sur l'Action 13 de cette initiative reconnaît que le contenu spécifique du modèle de déclaration pays par pays a fait l'objet d'un compromis entre les pays participants et que son application sera évaluée au plus tard en fin 2020¹². Les éléments concernant la portée et le contenu

⁹ La *Pacific Association of Tax Administrators* (Australie, Canada, Japon et États-Unis) a publié les principes régissant l'établissement de la documentation pour aider les contribuables à établir un ensemble de documents devant satisfaire aux exigences de chaque pays membre de la PATA. Alors que l'application des règles de l'association était volontaire pour les contribuables, le jeu de documents comprenait une liste de pièces à fournir qui était plus complète que ce qu'exigeait tel ou tel pays membre.

¹⁰ Le Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne, approuvé par le Conseil de l'UE en juin 2006, consistait en un fichier principal applicable à tous les membres d'un groupe d'entreprises multinationales de l'Union européenne (qui devait être remis à tous les États membres de l'UE intéressés), et en une documentation harmonisée propre à chaque pays. L'application du Code de conduite était facultative pour les contribuables.

¹¹ Voir OCDE (2013), « Action 13 » dans *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices 2013*, Édition OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

¹² OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

de la déclaration peuvent être modifiés dans le cadre de cette évaluation¹³. Les résultats de l'évaluation de 2020 devraient être communiqués en 2021.

1.5 Objectifs des obligations de documentation des prix de transfert

Fondamentalement, la documentation des prix de transfert permet aux contribuables de démontrer leur conformité aux règles applicables en la matière (ou les efforts qu'ils déploient à cette fin).

Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS identifie trois objectifs majeurs de la documentation des prix de transfert, à savoir :

- 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 ;
- Fournir aux administrations fiscales les informations nécessaires pour qu'elles puissent évaluer en connaissance de cause les risques liés aux prix de transfert et les dossiers à contrôler ; et
- Fournir aux administrations fiscales des informations utiles pour réaliser une vérification suffisamment approfondie des pratiques de prix de transfert des entités imposables dans leur juridiction.

Dans le cadre du processus du respect des obligations déclaratives, les contribuables peuvent également être incités à porter leur attention sur les mécanismes de détermination des prix de transfert et leur conformité aux règles en la matière. En préparant des documents sur les prix de transfert, les contribuables peuvent être mieux à même de défendre leurs politiques de prix de transfert en cas de vérification par les autorités fiscales.

Pour les administrations fiscales, les obligations de documentation contemporaine des prix de transfert permettent de garantir l'intégrité de la situation du contribuable¹⁴.

En résumé, le fait de prescrire aux entreprises de documenter leur situation au regard es prix de transfert devrait améliorer la conformité.

Alors que les différents types de documents peuvent remplir des fonctions diverses, ils fournissent généralement différents types de renseignements qui peuvent être particulièrement utiles à des fins différentes, par exemple :

¹³ En février 2020, le cadre inclusif a publié le « Document de consultation publique : Réexamen de la déclaration pays par pays ». Ce document sollicite des commentaires sur tous les aspects du rapport sur l'Action 13 du BEPS, et, plus particulièrement, sur un certain nombre de questions concernant la portée et le contenu des déclarations pays par pays. Voir le document à <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/consultation-publique-document-reexamen-declaration-pays-par-pays-action-13-beps-mars-2020.pdf>

¹⁴ OCDE (2017), paragraphe 5.7 des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2017*, Éditions OCDE, Paris.

- **Pour l'évaluation des risques.** Les annexes à la déclaration des prix de transfert, les déclarations pays par pays et les questionnaires sont principalement utiles pour l'évaluation des risques¹⁵. Ces outils peuvent être utilisés pour identifier les contribuables ou les transactions devant être contrôlés ou qui pourraient nécessiter des investigations plus approfondies. Ils fournissent également aux contrôleurs des indications préliminaires sur les questions qui vont éventuellement les intéresser.
- **Pour le contrôle.** Les fichiers local et principal sont une source essentielle de renseignements pour les contrôleurs, et fournissent des éléments détaillés dont les administrations fiscales ont besoin pour vérifier que l'on respecte effectivement la législation nationale en matière de prix de transfert, y compris le principe de pleine concurrence.
- **Pour encourager l'observation volontaire.** Comme indiqué plus haut, tous les types de documents sur les prix de transfert examinés dans le présent Guide pratique peuvent également amener les contribuables à porter attention à la responsabilité qu'ils ont d'observer les règles, renforçant ainsi le respect volontaire de l'obligation de conformité.

1.6 Principes directeurs

Les règles applicables aux pays en matière de préparation et de conservation de la documentation des prix de transfert doivent viser les objectifs suivants :

- **Être suffisamment claires** pour fixer le contribuable sur la façon de prouver à l'administration fiscale que son système de détermination des prix de transfert respecte les règles imposées par le pays ;
- **Fournir** à l'administration fiscale les informations dont elle a besoin pour assurer l'évaluation des risques, la planification et l'exécution des contrôles ainsi que l'évaluation de la validité et la fiabilité des prix de transfert établis par les contribuables¹⁶; et
- **Être équilibrées**, afin que les obligations déclaratives répondent aux besoins des administrations fiscales pour une information suffisante, de sorte qu'elles soient en mesure d'appliquer les règles applicables aux prix de transfert et d'éviter en même temps d'imposer des obligations documentaires excessives aux contribuables. Il est important que les coûts supportés par un contribuable pour se conformer à ces règles ne soient pas d'une ampleur disproportionnée par rapport à la taille et la complexité des transactions contrôlées en question, et au risque fiscal. Pour cette raison, les pays prévoient souvent des exemptions ou exigent des dossiers simplifiés pour de plus petits contribuables ou transactions de moindre importance et présentant peu de risques.

Assurer la cohérence au niveau international

Tant les Principes de l'OCDE que le Manuel pratique des Nations Unies reconnaissent les avantages que présentent des règles documentaires cohérentes pour réduire au minimum les obligations de conformité pour les contribuables. La cohérence au niveau international et l'alignement du contenu et du format des documents requis, par exemple, réduit les frais de mise en conformité pour les entreprises multinationales. Il en est particulièrement ainsi des documents pertinents pour le groupe qui sont visés plus haut. Un cadre normalisé améliore également l'échange d'expériences et de bonnes pratiques.

¹⁵ En vertu du standard minimum du Rapport sur l'Action 13 du BEPS, la déclaration pays par pays peut être utilisée uniquement aux fins d'évaluation des risques et de collecte de données pour les analyses statistiques.

¹⁶ Une documentation formelle en matière de prix de transfert peut être complétée par d'autres informations demandées durant un contrôle.

Comme il ressort du Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert, au moment d'envisager la mise en œuvre de l'approche de l'Action 13 du projet BEPS en matière de documentation dans les économies en développement, presque chaque groupe d'EMN s'est vu imposé par au moins une administration fiscale l'obligation de préparer un fichier principal ; et il aura fallu également que le groupe multinational totalisant un chiffre d'affaires annuel global de plus de 750 millions d'euros prépare une déclaration pays par pays. C'est pourquoi le fait d'exiger que ces documents soient soumis à l'administration fiscale locale dans un pays en développement sous un format standard ne devrait pas imposer des obligations de conformité disproportionnées au groupe d'EMN¹⁷.

¹⁷ UN (2017), « Implementation of Global Documentation Standards in Developing Countries », paragraphe C.2.2.2.2 dans *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017)*, UN Publishing, New York.

DEUXIÈME PARTIE. OPTIONS PERMETTANT AUX PAYS DE METTRE EN ŒUVRE LA DOCUMENTATION DES PRIX DE TRANSFERT

Cette partie aborde diverses considérations de politique générale et les options à prendre en compte pour concevoir un régime de documentation des prix de transfert. Cela comprend :

1. Le cadre réglementaire, combinant des législations primaire et secondaire et des orientations et instructions ;
2. La confidentialité des documents et renseignements des contribuables ;
3. Les questions liées aux délais auxquels les documents doivent être en place et transmis à l'administration fiscale ;
4. L'application effective, y compris les pénalités et mesures permettant de soutenir et promouvoir l'observation volontaire ;
5. Le traitement de l'accès aux renseignements en dehors de la juridiction ; et
6. La simplification et les exemptions.

Ces questions sont examinées tour à tour ci-dessous.

2.1 Cadre réglementaire

2.1.1 Considérations générales

L'élaboration d'un régime de documentation des prix de transfert soulève un certain nombre de questions qui concernent non seulement la nature et la combinaison des obligations documentaires devant être mises en place, mais également la nature et le niveau des instruments juridiques instituant de telles obligations. L'équilibre entre les législations primaire et secondaire varie d'un pays à l'autre. Par exemple, certains pays donnent des précisions détaillées sur le format et le contenu des documents dans leur législation primaire. Dans d'autres, la législation primaire comporte uniquement une disposition générale, les dispositions détaillées se retrouvant dans la législation secondaire ou les textes réglementaires.

Le choix de l'approche fait référence aux différents niveaux de législation qui s'appliqueront dans la pratique pour créer une obligation légale. Il s'agit de :

- La législation primaire, constituée de la loi ;
- La législation secondaire, faite de textes réglementaires, ; d'ordonnances et de décrets ; de droit commun/jurisprudentiel ; de codes de conduite et de politiques ;
- Lignes directrices ou textes statutaires supplémentaires, y compris les instructions et circulaires administratives telles que les « notes de pratique » publiées par l'administration fiscale ou le ministère des Finances.

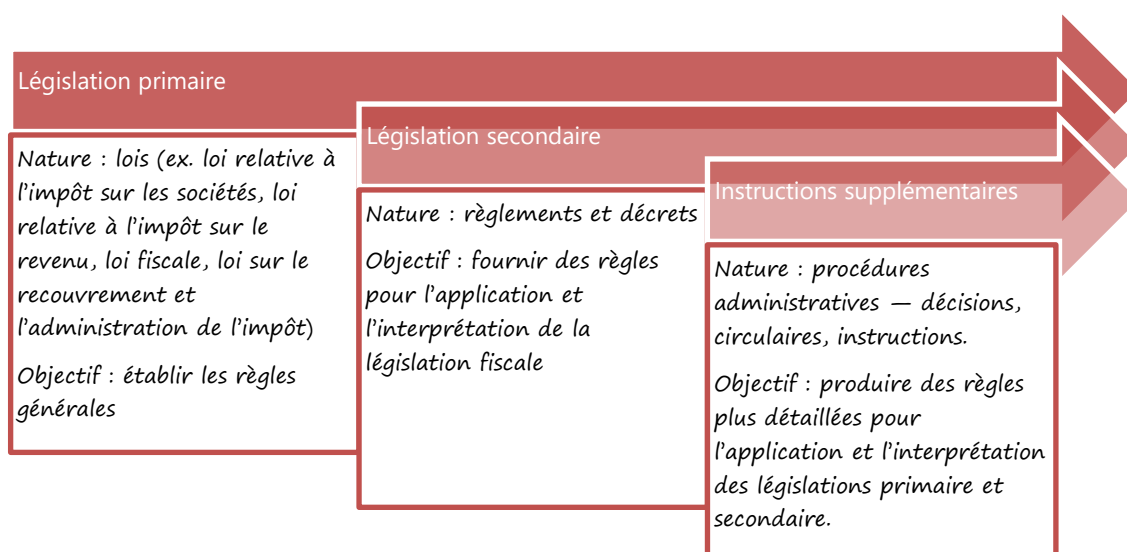
Chacun de ces éléments cadre ou interagit de différentes façons avec l'ordre juridique national en fonction de la situation du pays.

Le point de départ de toutes les formes de documentation des prix de transfert est une disposition de la législation primaire (ex. code des impôts ou loi fiscale), qui peut se rapporter spécifiquement aux prix de transfert ou non, et qui est généralement complétée dans les textes réglementaires secondaires.

De plus, les pays complètent souvent ces textes par des instructions administratives. Si celles-ci ne s'imposent normalement pas aux contribuables, dans la pratique, elles sont généralement considérées comme étant opposables à l'administration fiscale, ce qui veut dire qu'il faut s'assurer qu'elles sont en accord avec les législations primaire et secondaire, et avec la politique publique.

Les pays suivent des approches différentes au moment d'imposer des obligations applicables à la documentation des prix de transfert. Certains pays adoptent une formulation très concise pour définir les principes de base dans la législation primaire et les précisent ensuite dans la législation secondaire et/ou les orientations et instructions supplémentaires. Dans ces cas, la législation primaire vise systématiquement à légiférer sur les obligations fondamentales du contribuable et les pouvoirs de l'administration fiscale, et sert de base à la législation secondaire qui vient s'y ajouter avec des règles plus complètes et détaillées. En revanche, d'autres ont une législation primaire plus englobante qui ne laisse à la législation secondaire que quelques aspects spécifiques. Dans tous les cas, la législation primaire devrait normalement comporter une disposition permettant au gouvernement, au ministère compétent ou à l'administration fiscale d'introduire et de modifier la législation secondaire.

L'avantage qu'il y a à définir des principes généraux dans la législation primaire et des règles plus spécifiques et détaillées dans la législation secondaire est la souplesse avec laquelle on peut les actualiser par la suite. En règle générale, la législation primaire a tendance à être moins souple que la législation secondaire, et sa procédure de modification est plus chronophage et nécessite les autorisations de différents organismes publics. Cependant, c'est au niveau du gouvernement, du ministère ou de l'administration fiscale que les amendements à la législation secondaire sont généralement approuvés, ce qui assure une plus grande souplesse.



Il convient de relever que la capacité à recevoir des déclarations pays par pays soumises à d'autres juridictions fiscales suppose des instruments d'échange de renseignements (par ex. conventions ou adhésion à un accord multilatéral), ainsi que l'existence d'accords appropriés entre autorités compétentes (cette question est examinée plus avant dans la section [3.4](#)).

2.1.2 Charge de la preuve

Un aspect important que les pays en développement doivent prendre en considération dans la conception des régimes de prix de transfert consiste à préciser à qui incombe la charge de la preuve, à savoir qui du contribuable ou de l'administration fiscale doit établir que les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence.

Il n'est pas toujours aisé de déterminer à qui incombe la charge de la preuve dans différentes juridictions et différents systèmes juridiques. Souvent, il existe un système d'auto-évaluation ou un dispositif similaire qui exige du contribuable qu'il se conforme au principe de pleine concurrence, et c'est le contribuable qui a alors charge de prouver que l'évaluation du bénéfice portée dans la déclaration fiscale est conforme au principe de pleine concurrence. Dans ces situations, il devrait y avoir une disposition générale prescrivant au contribuable de conserver des pièces justificatives à l'appui de sa déclaration d'impôts, lesdites pièces justificatives ayant notamment pour objet de donner au contribuable le moyen de démontrer que, à son avis, il a établi une déclaration exacte et s'est acquitté de son obligation. Si l'administration fiscale décide de contrôler la déclaration fiscale, la charge de la preuve relative à tout ajustement du montant du bénéfice retombe dans de nombreux cas sur l'administration fiscale. Lorsque la documentation des prix de transfert ne satisfait pas aux exigences juridiques, l'administration fiscale peut faire valoir que la charge de la preuve initiale continue d'incomber au contribuable. Un exemple de législation pouvant être adoptée pour cette approche est présentée à l'annexe 1.

Toutefois, dans certains pays, les règles applicables aux prix de transfert peuvent être interprétées de manière à permettre à l'administration fiscale d'ajuster, le cas échéant, le bénéfice imposable afin de faire respecter le principe de pleine concurrence, mais pas pour exiger que le contribuable déclare un niveau de bénéfice imposable en fonction du principe de pleine concurrence¹⁸. Dans ces cas, la charge de la preuve revient à l'administration fiscale, et les obligations concernant la documentation énoncées dans le code fiscal pourraient ne pas s'appliquer en matière de prix de transfert.

Lorsque l'administration fiscale porte la charge de la preuve et qu'il n'existe guère, voire pas d'obligations faites aux contribuables de produire des documents sur les prix de transfert, cela peut donner lieu à une incitation perverse encourageant de fait les contribuables à ne pas fournir les renseignements dont l'administration fiscale aurait besoin pour entreprendre et appuyer l'analyse des prix de transfert qui pourrait donner lieu à la révision des déclarations fiscales. En pareil cas, il est essentiel que l'administration fiscale soit habilitée à demander des renseignements sous peine de pénalités pour pouvoir procéder à un contrôle approfondi et efficace.

¹⁸ En d'autres termes, la loi peut ne pas avoir force exécutoire : bien qu'elle confère à l'administration fiscale le droit de procéder à un ajustement, il se peut qu'elle ne permette pas, techniquement, d'exiger quoi que ce soit du contribuable.

Selon les pratiques en vigueur dans chaque pays, la charge de la preuve :

- peut être définie par la loi ; de telles dispositions sont généralement contenues dans la législation primaire et applicables dans le cadre du processus ordinaire d'analyse de l'administration fiscale, ce qui veut dire que la disposition en question n'exclut pas forcément la détermination des prix de transfert. La charge stipulée peut être imposée au contribuable et à l'administration fiscale, ou répartie entre les deux (voir l'exemple de l'Espagne ci-dessous).
- peut être imposée au contribuable à travers des exigences spécifiques liées à la documentation. En général, lorsque la législation interne prescrit au contribuable de préparer, tenir et/ou produire les documents requis, la charge de la preuve lui incombe (ex. : Argentine et Mexique).

Là où la charge de la preuve incombe au contribuable, il est utile pour les pays de donner des directives sur la façon dont le contribuable doit s'en acquitter.

Encadré 1 : Exemple de dispositions des pays sur la charge de la preuve

En Espagne¹⁹, la législation fiscale prévoit que :

1. *Dans les procédures fiscales, les faits constitutifs d'un droit doivent être établis par la partie qui cherche à exercer ce droit.*
2. *Les contribuables s'acquittent de la charge de la preuve lorsqu'ils fournissent des preuves spécifiques à l'administration fiscale.*

Les dispositions particulières relatives aux prix de transfert de la législation fiscale espagnole disposent²⁰ que, pour justifier le fait que les transactions contrôlées sont évaluées sur la base du principe de pleine concurrence, les entités associées doivent tenir les documents relatifs aux prix de transfert à la disposition de l'administration fiscale. La charge de la preuve concernant les transactions faisant intervenir des prix de transfert incombe, par conséquent, principalement aux contribuables. Toutefois, si l'administration fiscale n'est pas d'accord avec l'évaluation produite par les documents inclus dans la déclaration fiscale, l'administration doit donner des preuves motivant son désaccord.

2.2 Confidentialité

Dans la plupart des pays, les renseignements spécifiques que le contribuable fournit à l'administration fiscale doivent, en vertu de la loi, rester confidentiels, sauf dispositions expresses contraires (ex. : communications spécifiques, communications adressées à un tribunal).

¹⁹ [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328) [Corporate Income Tax Law], Article 18.3. At : <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

²⁰ [Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades](https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328) [Corporate Income Tax Law], Article 18.3. At : <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>

La confidentialité des informations fournies par le contribuable est un principe fondamental de la plupart des systèmes fiscaux. Elle revêt une importance particulière pour les documents relatifs aux prix de transfert qui peuvent inclure des informations commercialement sensibles. Il importe, pour que les contribuables aient confiance dans leur système fiscal et qu'ils s'acquittent des obligations qui leur sont imposées par la loi, qu'ils soient convaincus que ces informations commercialement sensibles ne seront pas divulguées de manière inappropriée. Il faut, pour assurer la confidentialité des informations sensibles des contribuables, un cadre juridique ainsi que des systèmes et des procédures garantissant que le cadre juridique est respecté dans la pratique et qu'aucune information n'est divulguée sans autorisation²¹.

Les obligations en matière de confidentialité devraient s'appliquer à la documentation des prix de transfert de la même manière qu'elles s'appliquent à d'autres renseignements que le contribuable transmet à l'administration fiscale, le contribuable devant être assuré que les informations fournies dans la documentation des prix de transfert resteront confidentielles, à moins que la loi n'en dispose autrement. De plus, les règles de confidentialité énoncées dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS en ce qui concerne les déclarations pays par pays représentent un élément des standards minimums dudit projet, lequel est sujet à un examen par les pairs au titre du processus du Cadre inclusif. (Cette question est examinée plus avant dans la section 3.4 plus loin.)

La section D.8 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS encourage les administrations fiscales à 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.) et d'autres informations commercialement sensibles figurant dans la documentation des prix de transfert. Un nombre relativement faible de pays dont l'Australie²², la Finlande, la Norvège et la Suède prévoient la divulgation au public de certaines données des déclarations fiscales de (grandes) sociétés. Dans la plupart des cas, seules des informations fiscales d'ordre général sont mises à disposition (par ex. le revenu total imposable et les impôts payés, plutôt que des communications détaillées comme la répartition des revenus et les dépenses).

De nombreuses organisations de la société civile (OSC) et beaucoup d'observateurs politiques ont lancé un appel en faveur de la publication des déclarations pays par pays. Cette question a été considérée dans le rapport final de l'Action 13 du BEPS. Elle a été rejetée avec une large majorité.

Si elle est acceptée, la proposition actuelle de la Commission européenne en faveur d'une directive sur la transparence concernant l'impôt sur les sociétés imposera aux groupes d'EMN l'obligation de publier tous les ans dans un registre du commerce un rapport sur les bénéfices obtenus et les impôts versés dans chaque pays dans lequel ils opèrent²³.

²¹ OCDE (2012), Garantir la confidentialité : le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales, OCDE Paris. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/rapport-garantir-la-confidentialite.pdf>.

²² L'Australie exige que les grandes sociétés remplissant les critères d'admissibilité divulguent leur revenu total, leur revenu imposable et les montants qu'elles doivent acquitter au titre de l'impôt sur le revenu. Cette obligation est inscrite dans la loi.

²³ Il importe de ne pas confondre cette proposition (généralement désignée par l'expression Déclaration publique pays par pays) avec la Directive (UE) 2016/881 du Conseil aux termes de laquelle tout groupe d'EMN ayant réalisé

2.3 Questions liées aux délais

Un certain nombre de questions de délais se posent dans le contexte des régimes de documentation des prix de transfert :

- À quel moment le contribuable doit-il disposer d'informations précises ?
- À quel moment le contribuable doit-il soumettre les informations spécifiées à l'administration fiscale ?
- Pendant combien de temps doit-on conserver les pièces ?

Les exigences des pays concernant les documents à soumettre — et les dispositions relatives aux pénalités applicables en cas de manquement — doivent être adaptées aux règles nationales concernant les délais établis, par exemple pour la réalisation d'un contrôle. Certains pays peuvent disposer de moins de temps pour examiner les documents relatifs aux prix de transfert, procéder à une évaluation des risques et achever le contrôle, de sorte qu'il leur faut recevoir les documents plus rapidement.

Les exigences en matière de délais et de soumission peuvent varier selon le type de documents, ce qui dénote leurs buts différents. Par exemple, les informations de haut niveau pour l'évaluation du risque seront plus utiles si elles sont soumises régulièrement ; il est probable que d'autres informations, plus détaillées, soient susceptibles d'être mieux conservées par le contribuable et mises à disposition sur demande. Le tableau ci-dessous est un résumé de scénarios types. La section suivante analyse de façon plus approfondie ces options pour chaque type de documentation de prix de transfert, à savoir le fichier principal, le fichier local, la déclaration pays par pays, les déclarations de prix de transfert et les questionnaires en la matière.

Tableau 3 : Délais et transmission de la documentation relative aux prix de transfert

Type de document	Date à laquelle le contribuable doit disposer des documents	Date à laquelle l'administration peut exiger les documents	Date à laquelle le contribuable est tenu de transmettre les documents à l'administration fiscale
Déclarations annuelles des prix de transfert ou annexes connexes	Normalement au moment de faire les déclarations fiscales annuelles.	Sans objet — normalement exigés à la date de dépôt indiquée.	Doivent normalement être soumis avec la déclaration fiscale annuelle, ou inclus dans cette déclaration.
Fichier local	Au moment de la transaction ou de la	À tout moment après la déclaration fiscale, le plus souvent durant la	Dans un délai précis à la suite de la demande, ou dans certains cas,

un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions d'euros au cours de l'exercice financier et établi ou ayant un établissement stable dans l'un quelconque des États membres de l'Union européenne doit déposer une déclaration pays par pays auprès des autorités fiscales dudit État membre.

	déclaration, ou des deux.	vérification. Dans certains cas, le fichier local doit être soumis chaque année à l'administration fiscale.	accompagnés ou dans le cadre de la déclaration annuelle de revenus.
Fichier principal	Au moment de la transaction ou de la déclaration, ou des deux ^{1/} .	À tout moment après la déclaration fiscale, le plus souvent durant la vérification. Dans certains cas, le fichier principal doit être soumis chaque année à l'administration fiscale.	Dans un délai précis à la suite de la demande, ou dans certains cas, accompagnés ou dans le cadre de la déclaration annuelle de revenus.
Déclaration pays par pays	À la date de la déclaration.	Sans objet — normalement exigée à la date de dépôt indiquée.	Normalement, à la date de dépôt indiquée.
Questionnaires	Sans objet.	À tout moment après la déclaration fiscale, le plus souvent durant la vérification.	À la demande de l'administration fiscale ou à la date convenue avec le contribuable (de telles exigences sont souvent informelles).
Autres informations, données et documents	Fonction de la législation relative à l'habilitation à demander des renseignements.	Normalement à tout moment pendant le déroulement de la vérification.	Dans un délai précis à la suite de la demande.

^{1/}Certains pays permettent aux filiales locales de déposer le fichier principal de manière à ce que ce dépôt cadre avec l'année d'imposition de l'entité mère étrangère/l'entité déclarante du groupe. Voir l'analyse dans la section 3.3.

2.4 Pénalités et incitations à se conformer

Les documents relatifs aux prix de transfert étant indispensables pour une observation et une application effective des règles y relatives, des pénalités dissuasives sont essentielles.

Dans certains cas, des pénalités peuvent être appliquées pour défaut de production des documents requis. Dans d'autres, elles peuvent être liées aux ajustements des prix de transfert, et dans d'autres encore, le fait de ne pas s'acquitter des obligations en matière de documentation peut être puni par une sanction plus sévère en rapport avec l'ajustement des prix de transfert. En général, les omissions et les informations erronées donnent lieu à l'impositions de pénalités qui doivent être suffisantes pour dissuader les contribuables de manquer à leurs obligations.

Une pénalité doit être proportionnelle à la gravité de l'infraction. Il importe, par exemple, de l'établir en fonction du degré de culpabilité du contribuable et du préjudice causé, notamment le montant de l'impôt non réglé par suite du manquement aux obligations, et aussi de prendre en compte d'éventuelles circonstances atténuantes.

Un récapitulatif des approches concernant les pénalités relatives à la documentation des prix de transfert est repris dans le **tableau 4**²⁴ plus bas. Les approches en question sont examinées plus en détail dans la [Troisième partie](#).

Les pénalités relatives à la documentation des prix de transfert peuvent se fonder sur un régime particulier ou sur des règles générales applicables à la documentation ou à la conservation des pièces qui ne sont pas spécifiques aux prix de transfert. Dans ce dernier cas, il est très probable que ces règles générales soient reprises dans la législation primaire, et précisées ensuite dans des réglementations ou instructions visant les prix de transfert.

Tableau 4 : Approches en matière de pénalités et d'incitations à se conformer

Type de document	Situation donnant lieu à des pénalités	Approches envisageables relatives aux pénalités	Sur la base de dispositions spécifiques ou générales concernant les pénalités
Déclarations annuelles des prix de transfert ou annexes connexes	a) Défaut de déclaration dans les délais, b) Dépôt d'une déclaration incomplète, c) Déclaration erronée.	Pour a) et b), une pénalité peut être déterminée en fonction du retard lié au dépôt d'une déclaration complète, calculée sur la base d'un montant à payer par jour de retard entre a) la date limite de dépôt et b) la soumission d'une déclaration complète. Pour c) une pénalité peut être basée sur un montant forfaitaire, et/ou le montant de tout ajustement subséquent au revenu imposable ou à l'impôt à payer.	Lorsque la déclaration des prix de transfert fait partie de la déclaration fiscale annuelle, la pénalité peut être liée au défaut de déclaration ou à une déclaration incomplète, ou encore à une déclaration erronée. Dans d'autres cas, il peut être nécessaire d'imposer une pénalité spécifique.

²⁴ Pour plus d'informations sur la structure des pénalités en fiscalité, voir Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, et Irving Aw, 2019, « Designing Interest and Tax Penalty Regimes », Tax Law IMF Technical Note 1/2019, Département juridique du FMI.

Études de prix de transfert (fichier principal ou local)	a) Défaut de conservation de la documentation adéquate à une date indiquée b) Défaut de présentation de la documentation adéquate à la demande ou au plus tard à la date indiquée. c) Présentation de documents erronés	Pénalités envisageables : i. somme forfaitaire ii. sur la base de tout ajustement ultérieur du revenu imposable iii. sur la base de tout ajustement ultérieur de l'impôt exigible. À titre subsidiaire, pour b), la pénalité peut être déterminée en fonction du retard lié au dépôt d'une déclaration complète, calculée sur la base d'un montant à payer par jour de retard entre a) la date limite de dépôt et b) la soumission d'une étude complète des prix de transfert.	La pénalité peut être basée soit sur un régime général de pénalités soit sur des dispositions spécifiques contenues dans les règles applicables en matière de prix de transfert.
Déclaration pays par pays	a) Pénalité pour défaut de dépôt d'une déclaration pays par pays complète à la date limite indiquée. b) Pénalité pour déclaration pays par pays erronée.	Pour a) la pénalité peut être déterminée en fonction du retard lié au dépôt d'une déclaration complète, calculée sur la base d'un montant à payer par jour de retard entre i) la date limite de dépôt et ii) le dépôt d'une déclaration par pays complète. Pour b), une pénalité peut être basée sur un montant forfaitaire, et/ou sur la valeur du chiffre d'affaires consolidé de l'entreprise multinationale.	Dans les deux cas, la pénalité peut être basée sur un régime général des pénalités ou sur des dispositions spécifiques contenues dans les règles applicables en matière de prix de transfert.
Questionnaires	Dans la plupart des cas, le questionnaire sera facultatif et n'entraînera donc pas de pénalités. Certains questionnaires auront un caractère purement consultatif et/ou seront utilisés pour l'évaluation des risques. Toutefois, le refus de répondre à des demandes d'information valables pendant un contrôle peut influencer sur les pénalités appliquées aux ajustements des prix de transfert. Il pourrait ainsi être possible de prendre en compte le fait qu'un contribuable s'est montré coopératif ou a fait obstruction à l'administration fiscale, ou que sa situation peut être considérée comme étant « raisonnablement défendable ».		

Autres informations, données et documents exigés pendant le contrôle	a) Pénalité pour défaut de présentation d'informations complètes à la date limite. b) Pénalité pour présentation d'informations erronées.	Pour a) une pénalité peut être déterminée en fonction du retard lié au dépôt d'informations complètes, et calculée sur la base d'un montant forfaitaire à payer par jour de retard entre i) la date limite pour le dépôt des informations et ii) la transmission des informations complètes qui ont été demandées. Pour b), une pénalité peut être fonction d'un montant forfaitaire et/ou le montant de tout ajustement subséquent du revenu imposable ou de l'impôt exigible.	Dans les deux cas, la pénalité sera très probablement basée sur un régime général des pénalités ou sur des dispositions spécifiques contenues dans les règles applicables en matière de prix de transfert.
---	--	---	--

Rapport avec la charge de la preuve

Un autre moyen d'encourager les contribuables à s'acquitter des obligations concernant la documentation des prix de transfert consiste à concevoir des incitations sous la forme d'un renversement de la charge de la preuve. Dans ce cas, lorsque la charge de la preuve incombe initialement au contribuable, elle peut être transférée à l'administration fiscale si le contribuable s'acquitte de ses obligations en matière de documentation des prix de transfert. Présentée au paragraphe 3 du texte de loi type à l'Annexe 1, cette approche est la plus appropriée pour les besoins de documentation contemporaine ou d'études des prix de transfert tels que le fichier local et principal.

De même, lorsque la charge de la preuve incombe initialement à l'administration fiscale, elle peut être transférée au contribuable si ce dernier ne s'acquitte pas de ses obligations en matière de documentation des prix de transfert.

2.5 Accès aux documents détenus en dehors de la juridiction

Certains pays signalent que des filiales d'un groupe d'EMN ou des établissements stables situés dans leur juridiction prétendent parfois qu'ils n'ont pas accès aux informations détenues par le groupe en dehors de leur territoire. En conséquence, ils affirment qu'ils ne sont pas en mesure de mettre certaines informations à la disposition de l'administration fiscale. Cette situation concerne les informations détenues par les sociétés mères, le siège ou les filiales étrangères, mais ne devrait pas influencer sur les informations dont disposent les filiales étrangères d'une entreprise dont le siège se trouve dans la juridiction — dans de tels cas, en général, les

entreprises locales auront le pouvoir d'exiger que les filiales ou leurs agences leur communiquent les informations et les données nécessaires.

La question touche potentiellement les différentes catégories de documents à différents degrés.

1. Les études²⁵ et annexes aux déclarations de prix de transfert doivent être présentées en application de la réglementation nationale et, en règle générale, les pénalités s'appliquent au défaut de produire ces documents. Malgré cela, les pays en développement signalent que les entreprises multinationales soutiennent exceptionnellement qu'elles n'ont pas accès à des informations suffisantes pour être en mesure de soumettre des annexes et études complètes sur les prix de transfert. S'agissant des pays qui optent pour l'approche relative à l'Action 13 du projet BEPS en ce qui concerne la documentation des prix de transfert, il est probable que ce problème ait plus d'incidence sur le fichier principal (qui contient une analyse globale, et qui sera normalement préparé par l'entité mère ultime [EMU]) que sur le fichier local (qui présente une analyse des transactions entre entreprises concernant le contribuable local).

Il faut s'opposer à de telles prétentions :

- Les informations requises dans ces types de documents sont nécessaires pour établir que le prix et les autres conditions des transactions relevant des règles applicables aux prix de transfert ont été déterminés conformément au principe de pleine concurrence. Si l'entité locale n'a pas accès à ces informations, alors elle ne peut pas établir que les prix de transferts appliqués respectent le principe de pleine concurrence et, par conséquent, qu'elle a fait une déclaration fiscale exacte conformément aux règles internes.
- Les groupes d'EMN sont de plus en plus intégrés et dotés de structures de gestion et de circuits d'approvisionnement régionaux ou mondiaux, ce qui signifie qu'il est de moins en moins probable que les entités locales se voient refuser l'accès aux informations concernant les activités menées à plus grande échelle.

Il est important que les pénalités pour défaut de communication de ces informations soient suffisamment lourdes et effectivement appliquées, afin de s'assurer que de telles informations sont soumises au niveau local. Une autre option consiste à appliquer des mesures telles que celles qui sont décrites à la section 3.3.5 (1), qui donnent lieu au report de la charge de la preuve sur le contribuable.

2. Lorsque les déclarations pays par pays doivent être soumises au niveau local, comme indiqué à la [section 3.4.2](#), l'entité locale pourrait affirmer qu'elle n'a pas accès auxdites déclarations. Par conséquent, il est important que les pénalités pour défaut de présentation de ces déclarations soient suffisamment lourdes et effectivement appliquées, afin de s'assurer que celles-ci soient soumises au niveau local.

3. Les demandes adressées aux filiales étrangères du contribuable local sollicitant le renvoi de questionnaires seront souvent informelles et inapplicables en droit. Dans de tels

²⁵ L'expression « étude de prix de transfert » recouvre le « fichier local » et le « fichier principal » décrits dans le Rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.

cas, l'administration fiscale n'aura guère la possibilité de contraindre le contribuable à s'exécuter. Dans certains pays, la loi peut disposer qu'un contribuable qui n'a pas communiqué les informations demandées au moment voulu ne peut pas présenter lesdites informations à une date ultérieure devant un tribunal. Lorsque l'administration fiscale n'est pas en mesure de contraindre un contribuable à fournir de telles informations, il est possible de faire une demande en vertu des dispositions relatives à l'échange de renseignements. Cela dépend, toutefois, de la question de savoir si les informations sollicitées relèvent du champ d'application des dispositions en matière d'échange de renseignements²⁶.

4. **Les informations demandées par les vérificateurs pendant le déroulement de la vérification** peuvent inclure des éléments pouvant être contestés légitimement par l'administration fiscale, doivent être disponibles ou mises à la disposition de l'entité locale. Cependant, il peut également y avoir des informations qui ne sont pas vraiment disponibles pour l'entité locale — par exemple, les observations faites par une entité liée étrangère à son administration fiscale. Dans ces cas, les processus d'échange de renseignements peuvent être indiqués²⁷.

Il est également noté que les autorités fiscales ne sont censées présenter que des demandes d'informations pertinentes et raisonnables.

2.6 Simplification et exemptions

Les coûts liés à la conformité des règles applicables aux prix de transfert peuvent être très élevés pour les contribuables. Il est important que des mesures soient prises pour éviter des coûts de conformité inutiles ou d'une ampleur disproportionnée dans l'élaboration d'un régime de documentation des prix de transfert. C'est ce que reconnaît le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert, particulièrement en ce qui concerne les petites et moyennes entreprises (PME) qui effectuent des transactions transfrontalières entre parties liées²⁸. Nombre de pays répondent à cette préoccupation en simplifiant la réglementation en matière de documentation des prix de transfert pour les contribuables de plus petite taille ou présentant un risque négligeable (par exemple des entités n'ayant que des opérations limitées avec d'autres entités liées). Les pays peuvent aussi exempter ces contribuables des exigences relatives à la documentation (mais pas du respect des règles concernant les prix de transfert). Dans de tels cas, l'exemption ne couvrirait pas une demande d'informations sur les transactions transfrontalières formulée durant un contrôle en

²⁶ L'article 26.1 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE ainsi que l'article 26.1 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement autorise l'échange de renseignements qui sont « vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature... » Voir aussi le chapitre III, Section I, sur l'échange de renseignements dans OCDE/Conseil de l'Europe (2011), Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale : Amendée par le Protocole de 2010, Éditions OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>.

²⁷ Encore une fois, la demande doit tomber dans le champ d'application de l'instrument d'échange de renseignements. Voir note de bas de page 15 ci-dessus.

²⁸ Voir la section C.2.4.4.1 « Documentation » dans le Manuel pratique des Nations Unies sur les prix de transfert à l'intention des pays en développement (2017), <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

vertu du pouvoir général de l'administration. Les approches dans ce domaine sont résumées dans le tableau ci-dessous et examinées de façon plus approfondie dans la [Troisième partie](#).

Tableau 5 : Simplification et exemptions

Type de document	Mesures de simplification ou exemptions envisageables
Déclarations annuelles des prix de transfert et annexes connexes	1. Exemption pour de plus petits contribuables ou ceux présentant un risque négligeable 2. Annexe à la déclaration simplifiée pour de plus petits contribuables 3. Exemption de la divulgation de transactions en deçà d'une certaine valeur
Fichier local	1. Exemption pour de plus petits contribuables ou ceux présentant un risque négligeable 2. Exemptions pour des contribuables appartenant à un groupe dont le chiffre d'affaires consolidé est inférieur à un certain montant 3. Exemption pour des contribuables relevant du régime de protection ou pour les transactions couvertes par un accord préalable de prix de transfert 4. Documentation simplifiée pour de plus petits contribuables
Fichier principal	Exemption ou simplification pour des contribuables appartenant à un groupe dont le chiffre d'affaires consolidé est inférieur à un certain montant
Déclaration pays par pays	Exemption pour des groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires global consolidé est inférieur à 750 millions d'euros ²⁹
Questionnaires	Ceux-ci étant généralement facultatifs, les administrations fiscales peuvent choisir d'en établir uniquement pour les grands contribuables ou ceux qui présentent un risque plus élevé
Autres informations, données et documents	De telles informations sont sollicitées par l'administration fiscale pendant un contrôle — les exemptions statutaires ne sont donc pas pertinentes

Ces mesures exigent que les expressions « plus petit contribuable » ou « contribuable présentant un risque négligeable » soient définies. Pour ce faire, plusieurs approches sont possibles :

- Définitions existantes de petites et moyennes entreprises. Lorsqu'une telle définition est utilisée, les exemptions peuvent être refusées aux contribuables engagés dans des transactions présentant un risque plus élevé — par exemple, un contribuable qui effectue une ou plusieurs transactions avec une entité domiciliée dans un pays où le taux d'imposition est faible ;
- Par référence à la valeur des transactions avec des parties liées. Cela peut être problématique si le contribuable sous-évalue les transactions avec la partie liée ;

²⁹ Ce critère est spécifique à l'Action 13 du BEPS, et fait partie des standards minimums de l'Action 13 du BEPS.

- Par référence à la proportion de la valeur des transactions avec des parties liées par rapport à celles avec des tiers ou des parties indépendantes. Cela peut être problématique si le contribuable sous-évalue les transactions avec la partie liée ;
- Par exemption pour les transactions purement internes entre des entités locales liées, là où les deux parties aux transactions sont soumises aux mêmes régime et taux d'imposition.

Les pays doivent adapter la manière dont ils définissent un « plus petit contribuable » ou un « contribuable présentant un risque négligeable » en fonction du contexte de leurs marchés particuliers.

Il conviendrait d'envisager, dans la mesure du possible, d'harmoniser les simplifications et exemptions à l'échelle régionale. La cohérence des dispositions contribuerait à prévenir une concurrence fiscale préjudiciable entre les pays.

TROISIÈME PARTIE. ÉLÉMENTS SPÉCIFIQUES DE LA DOCUMENTATION

3.1 Introduction

Cette partie s'attache à analyser plus en détail chacune des catégories de documents de prix de transfert examinées dans la Deuxième partie, c'est-à-dire les déclarations et études de prix de transfert (y compris les fichiers principal et local décrits dans le Rapport sur l'Action 13 du projet BEPS), les déclarations pays par pays et les questionnaires. Elle donne également des exemples d'approches nationales.

3.2 Déclaration des prix de transfert

Une déclaration des prix de transfert désigne un ensemble d'informations déterminé portant sur les prix de transfert que les contribuables concernés doivent présenter périodiquement à l'administration fiscale, généralement chaque année. Ces informations peuvent être fournies dans la déclaration annuelle de revenu ou dans une annexe introduite le plus souvent en même temps que ladite déclaration. Le contribuable a l'obligation de communiquer, dans un format standardisé, les informations relatives à ses transactions avec des parties liées. Ces informations viennent s'ajouter à d'autres documents exigés en matière de prix de transfert.

Une déclaration des prix de transfert contient des informations sur les transactions avec des parties liées. Elle comprend généralement, au minimum, une liste des transactions avec les parties liées et les pays dans lesquels résident les autres entités du groupe.

3.2.1 Fonctions de la déclaration des prix de transfert

La déclaration des prix de transfert remplit certaines fonctions :

1. Évaluer les risques et sélectionner les cas. Les informations qu'elle fournit peuvent être utilisées pour :

- Identifier et analyser les risques au niveau macro, par exemple, les risques liés à une catégorie de transactions ou à un secteur ;
- Identifier les contribuables qui présentent un risque élevé de détermination du revenu, y compris dans le cadre d'un processus de sélection de cas à vérifier ; et
- Identifier des transactions spécifiques à suivre dans le contexte d'un contrôle fiscal.

Il est très peu probable qu'une déclaration des prix de transfert fournisse suffisamment d'informations pour permettre de réaliser un contrôle fiscal et de déterminer si les transactions ont été réalisées ou non conformément au principe de pleine concurrence. Elle est normalement considérée comme un outil à utiliser au premier stade d'un processus de contrôle — la sélection des cas à contrôler, et l'identification de questions spécifiques devant faire l'objet d'un suivi lors d'un contrôle.

Les informations fournies dans la déclaration des prix de transfert sont généralement présentées dans des tableaux comprenant essentiellement des informations quantitatives,

ce qui permet de les présenter en format électronique. Lorsque l'administration fiscale dispose des ressources nécessaires pour recevoir des déclarations électroniques, l'utilisation de processus automatisés permet le traitement d'informations de masse à l'aide de techniques telles que l'exploration et la mise en correspondance des données³⁰.

2. Les déclarations de prix de transfert peuvent encourager les entreprises multinationales à changer pour le mieux et contribuer à créer une culture de la conformité.

L'obligation de fournir des données dans le cadre d'une déclaration fiscale ou comme un complément à celle-ci est susceptible de sensibiliser à la nécessité de tenir compte des prix de transfert et de porter attention à la responsabilité de se conformer à la réglementation.

En concevant le formulaire de déclaration, il convient de veiller à ne pas demander aux contribuables plus de renseignements que nécessaires pour l'évaluation des risques, ce qui leur imposerait une charge excessive, ou des informations dont dispose déjà l'administration fiscale par d'autres moyens. La simplicité, la non-duplication des efforts et la standardisation pourraient utilement constituer des principes directeurs pour les formulaires de déclaration et les renseignements spécifiques sur les prix de transfert.

En cas d'utilisation des formulaires de déclaration, les autorités fiscales pourraient voir dans quelle mesure leur format peut être uniformisé à l'échelle régionale. En effet, une approche régionale peut présenter des avantages aussi bien pour les contribuables que pour les administrations fiscales, notamment :

- a La capacité à améliorer le climat des investissements. Les coûts de conformité du contribuable seront réduits si les pays appliquent des formats similaires pour la présentation des renseignements exigés.
- b La prévention de la « concurrence fiscale ». Une application non uniformisée des règles applicables aux prix de transfert est de nature à créer une concurrence fiscale entre les pays. Par exemple, la non-application ou l'application préférentielle des règles sur la documentation pourrait décourager volontairement ou involontairement l'investissement étranger.
- c L'alignement et la coopération entre les pays. Ceux-ci peuvent également contribuer à la mise en place d'approches basées sur les « meilleures pratiques » et la création d'opportunités de coopération et de soutien mutuel dans les domaines de l'élaboration des politiques, de la législation, de l'administration et du renforcement des compétences.

³⁰ Par exemple, les programmes de vérification de prix de transfert en Colombie sont conçus à partir de techniques statistiques et logarithmiques et de procédures de notation des risques pour sélectionner les meilleurs cas possibles aux fins de vérification, en fonction des variables de l'évaluation des risques et des hypothèses d'évasion fiscale. Les données tirées de la déclaration des prix de transfert sont entrées dans la base de données DIAN et, combinées avec les informations fournies dans la déclaration de revenus, utilisées pour sélectionner les contribuables en vue des contrôles internationaux.

3.2.2 Format et contenu

Le format et le contenu de la déclaration des prix de transfert varient d'un pays à l'autre. Par souci de simplicité, on peut classer cette déclaration en deux grandes catégories :

La déclaration sur un formulaire standardisé non inclus dans la déclaration fiscale annuelle. Comme exemples de pays ayant adopté cette approche, on peut citer l'Argentine, le Canada, la Colombie, les États-Unis, la Finlande, le Libéria, le Mexique, le Nigéria et la République dominicaine.

La déclaration faisant partie de la déclaration fiscale annuelle. Dans ce cas, des questions spécifiques concernant les prix de transfert figurent dans la déclaration fiscale ou dans une annexe à cette déclaration. C'est le cas par exemple pour l'Australie, l'Espagne, la Lituanie, les Pays-Bas, la République slovaque et la République tchèque qui exigent que les renseignements concernant les transactions faisant intervenir des prix de transfert soient inclus dans la déclaration fiscale annuelle.

Encadré 2 : Exemple — Exiger des contribuables qu'ils répondent à une ou plusieurs questions spécifiques sur les prix de transfert dans la déclaration fiscale.

Pays-Bas – Les questions posées dans la déclaration fiscale peuvent changer d'une année à l'autre. Dans les déclarations fiscales de 2016, on trouvait par exemple les questions suivantes : l'entreprise a-t-elle fait l'objet d'une restructuration et l'entité a-t-elle été soumise à l'obligation de préparer un fichier local (qui, aux Pays-Bas, n'est exigé que des groupes d'EMN ayant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 50 millions d'euros). Il y a également d'autres questions qui ont un lien avec les prix de transfert, mais ne portent pas spécifiquement sur ces prix (par exemple, la question de savoir si l'entité est engagée dans des activités de financement de groupe, etc.).

Au minimum, les pays exigent généralement que les contribuables indiquent s'ils ont effectué des transactions transfrontalières contrôlées, et qu'ils fournissent des informations sur l'identité et le pays de résidence des parties liées à l'étranger, la valeur monétaire des transactions effectuées et la méthode de détermination des prix utilisée. Toutefois, certains pays exigent des renseignements beaucoup plus détaillés (ex. Mexique, République dominicaine). **Les informations communément exigées dans de telles déclarations sont, entre autres :**

- Informations sur l'identité du contribuable
- Identification des parties liées étrangères avec lesquelles le contribuable résident a effectué des transactions
- Pays de résidence des parties liées
- Nature de la transaction (par ex. prestation de services, vente de biens, transactions financières [c'est-à-dire prêts, garanties financières, opération de couverture, etc.])
- Valeur monétaire de la transaction
- Valeur de pleine concurrence de la transaction
- Quantité d'unités couvertes par la transaction
- Méthode de détermination des prix de transfert utilisée

- Type de comparables utilisés (externes ou internes)
- Si l'application de la méthode se traduit par un quelconque ajustement du revenu imposable (par exemple, un ajustement en fin d'année).

Des renseignements sur les transactions soumises à un régime de protection ou à un accord préalable de prix de transfert sont aussi requis d'ordinaire.

L'[annexe 3](#) comporte des exemples de déclarations de prix de transfert au niveau des pays.

3.2.3 Mécanisme de soumission

Bon nombre d'administrations fiscales ont consenti des efforts et des investissements importants pour automatiser le dépôt et la gestion des déclarations fiscales et d'autres renseignements fournis par les contribuables, par exemple, à travers des plateformes de télédéclaration. L'avantage que présente le dépôt en ligne des déclarations et d'autres informations fiscales est de permettre aux administrations fiscales d'avoir facilement accès aux documents aux fins d'évaluation des risques et de contrôle, et cela réduit le nombre de documents à stocker, conserver et sécuriser. On peut également rechercher plus efficacement des informations numérisées et y accéder plus aisément. Les contribuables peuvent par ailleurs bénéficier de la facilité de dépôt et de conservation des documents fiscaux en utilisant les plateformes de soumission des documents en ligne.

Parmi les formats électroniques utilisables, on peut citer :

- **La transmission électronique (par ex. schémas XML, services en ligne).** L'administration fiscale met au point et à la disposition des contribuables les paramètres et spécifications pour créer un fichier. Celui-ci doit ensuite être transmis par voie électronique au moyen du transfert de fichier par Internet. Un pré-validateur (c'est-à-dire un système de contrôle de validation automatisé) est prévu dans le format et permet de vérifier les informations avant qu'elles ne soient transmises. Les transmissions électroniques sont surtout recommandées pour de gros fichiers. Parmi les pays qui autorisent la transmission électronique des déclarations de prix de transfert, on peut citer l'Australie, la Colombie et la République dominicaine.
- **Les formulaires en ligne.** Les formulaires en ligne ou formulaires HTML qui se trouvent sur la page Internet de l'administration fiscale permettent aux contribuables d'entrer les données qui sont envoyées au serveur pour traitement. Ces formulaires peuvent ressembler à des modèles imprimés ou à des formulaires de base de données que les internautes remplissent à l'aide de cases à cocher ou de champs de texte. Ils ne sont toutefois pas recommandés pour des volumes importants de données dans la mesure où les remplir peut représenter un fardeau pour les contribuables, par exemple, lorsqu'ils doivent saisir des informations détaillées sur un nombre considérable de transactions. Il est possible que les formulaires en ligne comportent des contrôles de validation visant à garantir l'exactitude des renseignements.
- **Les formulaires PDF pouvant être remplis/enregistrés.** Une fois rempli, le fichier en format de document portable (PDF) peut être transmis par voie électronique à l'administration fiscale. En particulier, les formulaires PDF à remplir peuvent convenir à de petits fichiers. Ce type de format est facile à concevoir et utiliser, mais comporte moins de mécanismes intégrés permettant de détecter

les erreurs. Comme exemple de pays qui autorise le dépôt électronique des déclarations de prix de transfert sous format PDF pouvant être rempli, citons le Canada³¹.

Les administrations fiscales fournissent généralement des guides pour aider les contribuables à remplir ces formulaires et assurer la cohérence et l'exactitude des informations soumises.

3.2.4 Cadre réglementaire

La production d'une déclaration des prix de transfert est généralement obligatoire pour les contribuables concernés. Le champ d'application, le format et le contenu de la réglementation varient d'un pays à l'autre. La pratique la plus courante consiste à prévoir une obligation générale dans la législation primaire et des règles plus détaillées et spécifiques dans la législation secondaire ou des orientations et instructions complémentaires³².

La législation secondaire et les orientations et instructions complémentaires peuvent être très détaillées. C'est ainsi que dans certains pays, la réglementation fournit des détails précis sur, par exemple, le processus de dépôt des documents, les formulaires à remplir, et les systèmes et formats informatiques requis. L'encadré qui suit donne des exemples de ce type de réglementation.

Encadré 2 : Exemples de règles relatives aux déclarations de prix de transfert

1. Colombie – (traduit d'une version anglaise non officielle)

Extrait de la législation primaire

Article 260-9. Obligation de présenter une Déclaration de Renseignements. Les contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu et à d'autres taxes complémentaires, tenus d'appliquer les règles régissant le système de prix de transfert, dont l'actif brut au dernier jour de l'exercice comptable ou de la période fiscale est supérieur ou égal à l'équivalent de cent mille (100 000) unités fiscales³³, ou dont le revenu brut pour l'exercice visé est supérieur ou égal à plus de soixante et un mille (61 000) unités fiscales, qui effectuent des transactions avec des parties liées conformément aux alinéas 1 et 2 de l'article 260 du présent Statut, soumettent chaque année une Déclaration de Renseignements pour les transactions effectuées avec les parties liées concernées.

Extrait de la RÉSOLUTION NUMÉRO 000065 du 18 JUIN 2020

ARTICLE 3. Informations à fournir par les contribuables ayant l'obligation de produire une Déclaration de Renseignements en matière de Prix de Transfert — Formulaire 120.

³¹ Les instructions du Canada sur la manière de préparer les déclarations des prix de transfert peuvent être consultées à cette adresse : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/a-propos-formulaires-publications-format.html>.

³² Voir aussi la section 2.1.1.

³³ Au cours de l'exercice fiscal 2017, 1 unité fiscale = 31,859 pesos colombiens (~ 11,20 euros.)

En application de l'Article premier de la Résolution 000019 du 10 mars 2020, les informations à fournir pour l'exercice d'imposition 2019 ou une partie de l'année d'imposition 2020, qui sont visées au feuillet 2 du formulaire 120 « Déclaration de Renseignements en matière de Prix de Transfert » et doivent être présentées dans le Formulaire 1125, sont les suivantes :

Formulaire 1125. Transactions avec des parties liées étrangères situées dans des zones de libre-échange ou avec des personnes, des entreprises, des entités ou des sociétés situées, résidant ou domiciliées dans des paradis fiscaux — Déclaration des Prix de Transfert — Feuillet 2.

- Type de document
- Numéro du contribuable
- Premier nom
- Deuxième nom
- Prénom
- Autres noms
- Raison sociale
- Relation
- Type d'opération
- Code pays
- Ville
- Nature de la transaction
- Montant de la transaction
- Déduction des frais/dépenses (à partir de la déclaration fiscale)
- Montant du principal
- Solde du principal
- Méthode utilisée
- Indicateur de rentabilité de la transaction
- Marge ou prix non ajusté – (positif ou négatif)
- Marge ou prix ajusté – (positif ou négatif)
- Valeur des comparables
- Données globales ou segmentées
- Type d'ajustement
- Type de fourchette
- Valeur minimum positive/négative ou limite inférieure
- Valeur médiane positive/négative
- Valeur maximum positive/négative ou limite supérieure
- Partie testée
- Montant de l'ajustement primaire
- Restructuration
- Accords de partage des coûts

2. Inde

La section 92E de la loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu dispose que toute personne ayant participé à une transaction internationale avec une partie liée doit obtenir un rapport établi par un comptable en vue de sa soumission aux autorités fiscales avant une date déterminée.

Le rapport, qui doit être présenté dans le Formulaire 3CEB, nécessite la divulgation des informations concernant les transactions internationales auxquelles le contribuable a participé

avec ses entreprises liées. Le Formulaire 3CEB exige la soumission de renseignements détaillés, dont certains peuvent aussi devoir être portés dans le fichier local. Il exige la soumission de renseignements détaillés, par exemple, sur la nature de la transaction internationale, le nom de la partie liée, son emplacement, le montant de la transaction, et la méthode de prix de transfert adoptée pour justifier ce dernier. Des détails supplémentaires peuvent être soumis dans des annexes.

Le rapport doit être vérifié et signé par le comptable.

Les obligations imposées par la section 92E et une reproduction du formulaire 3CB figurent à l'**annexe 3**.

3.2.5 Questions liées aux délais

Les déclarations de prix de transfert sont un formulaire généralement harmonisé qu'il faut soumettre à l'administration fiscale dans un délai précis. Lorsque la déclaration des prix de transfert fait partie de la déclaration fiscale, le délai de dépôt est le même que celui de la déclaration fiscale elle-même. Si la déclaration des prix de transfert ne fait pas partie de la déclaration fiscale, les délais peuvent différer.

Tableau 6 : Pratiques en vigueur dans les pays

Pays	Date de dépôt
Argentine	Au plus tard six mois après la fin de l'exercice (la déclaration d'impôt sur le revenu est exigible cinq mois après la fin de l'exercice)
Canada	Au plus tard à la date de dépôt pour la déclaration fiscale annuelle
Colombie	Les dates de dépôt sont fixées sur une base annuelle par voie réglementaire. Ces dates tombent trois ou quatre mois après la date de transmission de la déclaration de revenus.
République dominicaine	Au plus tard 180 jours après la fin de l'exercice fiscal
Finlande	Au plus tard à date retenue pour la déclaration fiscale annuelle
Libéria	Au plus tard à la date retenue pour la déclaration fiscale annuelle
Lituanie	Au plus tard à la date retenue pour la déclaration fiscale annuelle
Mexique	Au plus tard à la date retenue pour la déclaration fiscale annuelle
Nigéria	À la date de dépôt de la déclaration fiscale annuelle de l'entreprise, c'est-à-dire dans un délai de six mois à compter de la clôture de son exercice comptable.
Uruguay	Au plus tard neuf mois après la clôture de l'exercice (la déclaration fiscale doit être soumise quatre mois après la fin de l'exercice).

3.2.6 Mise en œuvre

Les pénalités peuvent résulter de l'absence de dépôt d'une déclaration, d'une déclaration tardive (après la date limite), de la fourniture de fausses informations ou de l'omission d'informations pertinentes. Ces pénalités pourraient être spécifiques à l'exigence ou liées à une obligation plus générale prévue par la loi (par ex. défaut de déclaration fiscale, c'est-à-dire lorsque les renseignements sur les prix de transfert sont contenus dans la déclaration fiscale ou y sont annexés). Le tableau ci-dessous fournit des détails sur les pénalités appliquées par certains pays pour non-respect de l'obligation de préparer des déclarations spécifiques en matière de prix de transfert.

Contrairement à l'obligation de produire des documents contemporains sur les prix de transfert, ou une étude y relative, le dépôt des déclarations de prix de transfert ne protège pas contre les pénalités connexes ni ne modifie, en général, la charge de la preuve.

Tableau 7 : Application des pénalités liées au défaut de déclaration ou à la déclaration tardive des prix de transfert dans une sélection de pays

Pays	Pénalités ³⁴
Argentine	En cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif d'une déclaration de prix de transfert, le contribuable peut être frappé d'une amende allant de 10 000 pesos argentins (~ 102 euros) à 20 000 pesos argentins (~ 210 euros). Outre les pénalités mentionnées au paragraphe précédent, lorsque l'Administration fiscale fédérale demande la soumission d'une déclaration de prix de transfert, chaque défaut de dépôt est sanctionné par une pénalité de 45 000 pesos argentins (~ 460 euros). Dans le cas des contribuables dont le revenu brut est supérieur à 10 millions de pesos argentins (~10 244 euros), une pénalité supplémentaire pouvant atteindre 450 000 pesos argentins (~4 600 euros) peut être imposée après la troisième demande de déclaration De plus, si un défaut de dépôt est constaté, le contribuable est classé dans une catégorie qui l'expose à un plus grand risque de contrôle³⁵
Canada³⁶	Déclaration tardive – La pénalité pour une déclaration tardive ou des pénalités de retard multiples pour plus d'un formulaire T106 pourraient être imposées en application de l'article 162(7) de la loi de l'impôt sur le revenu lorsque le formulaire T106 est soumis après la date limite. La pénalité est égale, sans être inférieure à 100 dollars canadiens, au produit de la multiplication de 25 dollars canadiens (~ 65 euros et 16 euros

³⁴ Taux de change de référence au 30 novembre 2020.

³⁵ Résolutions générales 4717 et 3985, disponibles à :
http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01004717_2020_05_14 et
http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003985_2017_01_12

³⁶ T106 F (10/2017). <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-fill-10-17f.pdf>.

respectivement) par le nombre de jours, jusqu'à concurrence de 100, où le défaut persiste.

Défaut de déclaration – La pénalité pour défaut de déclaration peut être imposée en vertu de l'article 162(10) de la loi de l'impôt sur le revenu lorsque le déclarant ou le partenariat, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, ne produit pas le formulaire T106 ou ne se conforme pas à une mise en demeure de l'Agence du revenu du Canada (ARC) de produire ledit formulaire. La pénalité minimale est de 500 dollars canadiens (~ 320 euros) par mois, jusqu'à un maximum de 12 000 dollars canadiens (~ 7 750 euros) pour chaque infraction. Lorsque l'Agence du revenu du Canada demande que le formulaire T106 soit produit, la pénalité minimale est de 1 000 dollars canadiens (~ 645 euros) par mois, jusqu'à un montant maximum de 24 000 dollars canadiens (~ 15 500 euros) pour chaque manquement à l'obligation de se conformer.

Fausse déclaration ou omission – La pénalité pour fausse déclaration ou pour omission peut être imposée en vertu de l'article 163(2.4) de la loi de l'impôt sur le revenu lorsque l'information fournie dans le formulaire T106 est incomplète ou erronée. La pénalité s'élève à 24 000 dollars canadiens (~ 15 500 euros).

Colombie

Déclaration tardive — dans les cinq jours qui suivent la date limite – 0,02 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, limitée à 313 unités fiscales (~ 3 030 euros).

Après cinq jours – 0,1 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, pour chaque mois ou une partie du mois calendaire de retard lié à la présentation de la Déclaration de Renseignements, limitée à 1 250 unités fiscales (~ 12 100 euros) par mois, ou 15 000 unités fiscales (~ 145 200 euros) au total.

Informations erronées — 0,6 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, limitée à 2 280 unités fiscales (~ 22 070 euros).

Informations omises (transactions) — 1,3 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, limitée à 3 000 unités fiscales (~ 29 040 euros); de plus, le refus des déductions de coûts et dépenses liés aux opérations omises pourrait s'appliquer.

Informations omises (parties liées domiciliées dans des paradis fiscaux) — 2,6 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, limitée à 6 000 unités fiscales (~ 58 080 euros); de plus, le refus des déductions de coûts et dépenses liés aux opérations omises pourrait s'appliquer.

Défaut de production d'une déclaration des prix de transfert — 4 % de la valeur totale des transactions effectuées avec des parties liées, limitée à 20 000 unités fiscales (~ 193 060 euros).

Mexique	Pénalité pour défaut de déclaration et déclaration tardive ou incomplète – 77 230 à 154 460 pesos (~ 3 210 à 6 420 euros) ³⁷ .
Uruguay	Pénalité pour défaut de déclaration et déclaration tardive ou incomplète – les pénalités dépendent de la gravité de l'infraction. Elles vont de ~184 euros à ~184 200 euros.

3.2.7 Confidentialité

À l'instar d'autres obligations en matière de documentation, les renseignements figurant dans la déclaration des prix de transfert doivent être traités confidentiels comme ceux fournis dans la déclaration fiscale.

3.2.8 Simplification et exemptions

Dans un premier temps, les déclarations des prix de transfert seront normalement exigées à tout contribuable qui effectue des transactions avec une partie liée, lesquelles sont soumises aux règles locales en matière de prix de transfert. Cela signifie que les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application des règles générales en matière de prix de transfert seront dispensés de la responsabilité de soumettre une déclaration des prix de transfert.

Toutefois, comme nous l'avons vu dans la Deuxième partie, l'obligation de remplir le formulaire est susceptible d'engendrer des coûts de conformité inutiles ou d'une ampleur disproportionnée pour certains contribuables. Pour cette raison, certains pays ont introduit des exemptions ou des mesures de simplification particulières pour de plus petits contribuables ou des transactions de moindre importance.

Les pratiques relatives à l'exemption des obligations déclaratives varient d'un pays à l'autre. Dans certains pays, les pratiques en usage limitent l'obligation de préparer et déposer la déclaration des prix de transfert sur la base de critères tels que la valeur des transactions avec la partie liée ne doit pas dépasser un certain montant ; ou en fonction de la taille du contribuable. Dans d'autres en revanche, il peut être demandé à tous les contribuables assujettis aux obligations en matière de prix de transfert de soumettre la déclaration. Il est possible que les exemptions ne s'appliquent pas lorsque les contribuables ont effectué des transactions avec des parties liées dans des territoires considérés comme des paradis fiscaux ou dans d'autres juridictions appliquant un taux d'imposition faible ou une fiscalité à taux zéro, ou lorsque ces parties liées bénéficient d'un régime préférentiel.

³⁷ Ces chiffres sont actualisés tous les ans.

Tableau 8 : Pratiques des pays en matière de simplification et d'exemption des déclarations de prix de transfert

Pays	Exemption de déclarations de prix de transfert ³⁸
Canada	Le montant total des transactions contrôlées ne dépasse pas 1 000 000 de dollars canadiens (~ 646 000 euros)
Colombie	Les contribuables dont les fonds propres bruts au dernier jour de l'exercice fiscal sont inférieurs à 100 000 unités fiscales ou dont le chiffre d'affaires brut est inférieur à 61 000 unités fiscales (~ 590 048 euros)
République dominicaine	Aucune exemption n'est applicable
Libéria	Déclaration simplifiée pour plus petits contribuables, personne morale ou physique définie faisant le négoce ou une activité commerciale avec un chiffre d'affaires de moins de 3 000 000 de dollars (soit ~ 16 000 euros) par an ³⁹ .
Lituanie	Le montant de chaque transaction avec une partie liée ou la somme de toutes les transactions similaires est inférieur à 90 000 euros.
Uruguay	Le montant total des transactions contrôlées réalisées durant l'exercice ne dépasse pas 50 millions d'unités indexées (soit ~ 4,5 millions d'euros).

3.3 Études de prix de transfert

Dans le contexte du présent Guide pratique, les études de prix de transfert renvoient à un ensemble de documents et d'informations que les contribuables concernés doivent préparer, conserver et soumettre à l'administration fiscale en tant que de besoin. Bien que cette catégorie de documents soit généralement qualifiée de « documentation de prix de transfert », pour les besoins du présent Guide pratique, on l'appellera « étude de prix de transfert » pour la distinguer des autres catégories de documents. Cette expression recouvre le « fichier local » et le « fichier principal » décrits dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.

Les principales caractéristiques des études de prix de transfert sont décrites ci-dessous.

1. Les sociétés multinationales sont normalement tenues de réaliser une étude distincte pour chacune des entités soumises aux règles applicables en matière de prix de transfert dans les pays où leur groupe opère. Il peut toutefois y avoir des éléments des études de prix de transfert communs à plusieurs entités d'un groupe multinational ou à toutes ;
2. Ces études sont généralement conçues précisément pour les besoins de conformité en matière de prix de transfert ;

³⁸ Taux de change de référence au 15 février 2019.

³⁹ Article 6.1. a) de *Liberia Transfer Pricing Regulations*, 2016, et Section 200 c) du *Liberia Revenue Code*

3. Les entreprises multinationales sont systématiquement (bien que pas toujours) tenues d'avoir la documentation requise en place avant de produire leur déclaration fiscale, puis de transmettre cette documentation à l'administration fiscale, à la demande de cette dernière ; et

4. Pour les groupes multinationaux plus importants ayant mis en place des mécanismes multiples ou multiformes en leur sein, les études de prix de transfert peuvent être longues et complexes. Elles peuvent également être très chères à produire — les frais des conseillers pouvant atteindre des centaines de milliers, voire des millions d'euros dans les cas les plus importants, pour la préparation et la rédaction d'études relatives aux prix de transfert pour une grande entreprise multinationale.

3.3.1 Fonctions des études de prix de transfert

Du point de vue du contribuable, la fonction principale de l'étude de prix de transfert est de démontrer que le contribuable s'est conformé aux règles applicables aux prix de transfert dans la ou les juridiction(s) concernée(s). À tout le moins, elle devrait identifier et décrire les transactions qui présentent un intérêt, montrer comment la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée a été sélectionnée et décrire la façon dont elle a été appliquée.

Ainsi, les études de prix de transfert peuvent fournir :

- La preuve que le contribuable s'est efforcé de se conformer aux règles en matière de prix de transfert. Dans certaines juridictions, cela est important dans la mesure où ces études peuvent fournir les éléments de preuve nécessaires pour combattre les arguments selon lesquels une pénalité devrait être imposée si une vérification des prix de transfert donne lieu à un redressement (par exemple, parce que les autorités fiscales peuvent souhaiter appliquer une méthode de prix de transfert différentes ou remettre en question la validité du ou des comparables utilisés ;
- Des informations à l'administration fiscale pour juger de l'opportunité d'engager ou de poursuivre la vérification des prix de transfert et, le cas échéant, de décider des transactions qu'il faut cibler ;
- Des informations et données intéressant un contrôle de l'administration fiscale. Toutefois, les informations émanant des études de prix de transfert suffisent rarement pour réaliser un contrôle complet, et devront presque toujours être complétées par des renseignements supplémentaires.

La documentation des prix de transfert peut aussi encourager les contribuables à réexaminer véritablement la façon dont ils déterminent et justifient la conformité au principe de pleine concurrence.

Encadré 3 : Comment peut-on utiliser une étude de prix de transfert dans le cadre d'une vérification ?

Comme nous l'avons dit plus haut, les études de prix de transfert peuvent être longues et complexes. Des études d'envergure menées de manière professionnelle peuvent intimider certains vérificateurs, lesquels pourraient hésiter à en contester les conclusions, voire à les solliciter. Toutefois :

- Lorsqu'elle est bien menée, une telle étude contient généralement des informations et analyses très importantes qui permettent à l'auditeur de comprendre la situation ; et
- Lorsqu'elle existe, l'un des éléments essentiels de la vérification consiste à éprouver la fiabilité de ses analyses et conclusions.

a) Informations et analyses contenues dans une étude de prix de transfert

Une bonne étude sur les prix de transfert doit fournir au vérificateur les éléments suivants :

- Des détails sur la structure des opérations de l'entreprise multinationale à laquelle appartient le contribuable, notamment une idée précise de la chaîne d'approvisionnement ;
- Les principales caractéristiques de l'industrie ou du secteur dans lequel opèrent la multinationale et le contribuable ;
- Des détails sur les transactions entre le contribuable et la partie liée, y compris sur les toutes les dispositions contractuelles ; et
- Une analyse des fonctions exercées par le contribuable et ses parties associées, ainsi que des actifs utilisés et des risques encourus en rapport avec les transactions internes du groupe.

Ces informations devraient aider le vérificateur à dresser un portrait de l'entreprise à laquelle le contribuable participe et, surtout, à comprendre les principales valeurs de cette entreprise. Ce faisant, l'étude devrait également permettre au vérificateur de comprendre les actifs incorporels les plus importants (si nécessaire) et quelles activités de l'entreprise sont censées être concernées par ces actifs ; et à quel niveau de l'entreprise on devrait reconnaître les risques encourus.

Par ailleurs, une bonne étude de prix de transfert devrait fournir au vérificateur les éléments suivants :

- Une analyse, fondée sur les éléments d'information ci-dessus, qui aboutit aux conclusions du contribuable sur la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée (et la partie testée appropriée, le cas échéant) ;
- Une compréhension de l'application de cette méthode, y compris, le cas échéant, l'identification et la sélection de comparables fiables.

Ces informations sont d'une importance cruciale. Elles révèlent au vérificateur les conclusions du contribuable concernant l'application du principe de pleine concurrence, et la façon dont il y est parvenu. Une analyse et un examen de ces conclusions constituent souvent le point de départ de la vérification des prix de transfert.

b) Vérification de la fiabilité de l'étude de prix de transfert

L'un des points de départ d'une quelconque vérification des prix de transfert sera le test de fiabilité des conclusions reprises dans l'étude réalisée dans ce domaine. Cela présente de nombreux aspects (une analyse détaillée n'entrant pas dans le champ du présent Guide pratique). Toutefois, la question centrale de la vérification consistera généralement à dire si les faits sur lesquels repose

l'analyse sont compatibles avec la substance des transactions effectives et, en particulier, les fonctions, actifs (y compris incorporels) et risques associés. Par exemple, le choix de la méthode de détermination des prix de transfert la mieux indiquée se fera sur la base d'hypothèses concernant les fonctions exercées par le contribuable et ses parties liées, les actifs qu'ils utilisent ou qu'ils contribuent, et les risques qu'ils prennent. Il doit prendre en compte les principaux leviers de création de valeur, notamment les précieux actifs incorporels, et les risques économiques importants inhérents à l'entreprise. Il importe d'établir que les analyses et conclusions de l'étude des prix de transfert, en particulier par rapport au lieu où la valeur est créée, correspondent à la substance des activités de l'entreprise.

3.3.2 Format et contenu

La présente section aborde les différentes approches suivies par les pays pour préciser la forme et le contenu des études de prix de transfert. Il existe une grande variété d'approches.

Toutes les administrations fiscales chargées de superviser des régimes actifs de prix de transfert soulignent l'importance de se procurer des études sur la question dans le cadre d'un processus d'établissement des faits. Le degré de précision avec lequel les obligations en matière de documentation sont énoncées dans les législations nationales varie considérablement. Certains pays fixent des critères généraux concernant les buts et objectifs des études de prix de transfert sans donner de précisions sur les documents ou les renseignements à fournir. Dans ces conditions, il est loisible aux contribuables de choisir le format de l'étude et les documents spécifiques qui, à leurs yeux, présentent un intérêt. Cette approche offre une certaine souplesse et permet aux contribuables de ne créer et conserver que les documents qu'ils jugent nécessaires. D'autres pays sont plus précis dans leurs exigences en spécifiant les documents et catégories d'information requis. Cette dernière approche a été adoptée dans les recommandations en faveur d'un « fichier local » et d'un « fichier principal » décrits dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS. Une approche plus détaillée accroît le niveau de certitude et permet de faire en sorte que les études contiennent les informations dont le fisc a besoin pour vérifier que la détermination du prix d'une transaction entre des entreprises associées obéit aux règles applicables aux prix de transfert, mais peut s'accompagner d'obligations globales de conformité plus lourdes.

Encadré 4 : Approches des pays concernant le format et le contenu de l'étude des prix de transfert

Définir une liste détaillée de documents à tenir à jour⁴⁰.

Ghana

« À moins qu'il n'en soit disposé autrement dans le présent Règlement, une personne qui procède à une opération avec une autre avec laquelle elle entretient une relation contrôlée doit conserver des documents contemporains de l'opération en question pour chaque année d'imposition concernée. »

⁴⁰ Voir également les exigences en matière d'études des prix de transfert au Canada et en Géorgie à l'annexe 2.

2) Une personne soumet au Commissaire général, au plus tard quatre mois après la fin de chaque période de base, une copie électronique de la documentation contemporaine concernant les opérations auxquelles a participé ladite personne.

3) La documentation visée à l'alinéa 2) comprend :

- a. Un fichier principal ; et
- b. Un fichier local.

[Une liste détaillée des informations qui doivent être fournies dans le fichier local et dans le fichier principal figure dans le Règlement]⁴¹.

Nigéria

« Une personne imposable connectée doit enregistrer, par écrit ou sur tout autre appareil ou support électronique, des informations ou données suffisantes assorties d'une analyse afin de vérifier que la détermination des prix des transactions contrôlées est en accord avec le principe de pleine concurrence, et la personne imposable connectée met ces informations à la disposition du Service sur demande écrite de celui-ci. » [Règle 16(1) du Règlement (des prix de transfert) relatif à l'impôt sur le revenu, 2018].

Aux fins de la règle 16, une personne connectée maintient les documents contemporains requis conformément aux dispositions de l'Annexe audit Règlement » [Règlement 17 (1)].

[L'annexe visée requiert la soumission d'un fichier principal et d'un fichier local et donne une liste détaillée des informations devant être incluses dans ces fichiers⁴².]

Jusqu'à une date récente, les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert décrivaient simplement les principes généraux et ne donnaient qu'une vue d'ensemble des informations devant figurer dans une étude de prix de transfert. Plus récemment, l'OCDE (à travers le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS) a mis au point une approche plus détaillée composée d'un fichier local et d'un fichier principal (présentés ci-dessous). Une approche similaire est suggérée dans le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert. Les orientations et instructions de l'OCDE comportent une liste détaillée de renseignements à fournir dans chacun de ces fichiers. Le présent Guide pratique reconnaît les avantages que présente l'adoption d'une approche commune dans les études de prix de transfert, notamment :

1. Les coûts de conformité des contribuables seront réduits si la réglementation des pays exige l'utilisation de formats de documents similaires, de sorte que les sociétés

⁴¹ Pour plus de détails, voir la section 12 du Règlement sur les prix de transfert (*Transfer Pricing Regulations*, 2020. L.I. 2412).

⁴² Pour plus de détails, voir les sections 6(1) et 17 du Règlement intitulé *Regulation 16(1) of the Income Tax (Transfer Pricing) Regulations, 2018* et de l'annexe intitulée *Schedule to these Regulations*, qui sont disponibles à : [https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/a7b75064-cd91-4135-ae14-b3b4b8662409Income%20Tax%20\(Transfer%20Pricing\)%20Regulations%202018.pdf](https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/a7b75064-cd91-4135-ae14-b3b4b8662409Income%20Tax%20(Transfer%20Pricing)%20Regulations%202018.pdf)

multinationales soient en mesure de fournir des informations similaires sous la même forme, et (en ce qui concerne le fichier principal) le même document, dans chacun des pays où elles sont présentes. On assistera également à un niveau de certitude accru des contribuables quant au contenu des documents demandés ;

2. Les administrations fiscales devraient s'attendre à un respect accru de leurs exigences locales en matière de documents à fournir concernant les prix de transfert du fait d'une plus grande harmonisation. Le coût marginal de la conformité aux règles nationales de documentation sera réduit là où celles-ci sont alignées sur celles d'autres pays ; et

3. L'alignement et la coopération entre les pays peuvent également contribuer à la mise en place d'approches basées sur les « meilleures pratiques » et à la création d'opportunités de coopération et de soutien mutuel dans l'élaboration et la mise en œuvre des règles et l'utilisation des informations contenues dans les documents.

L'encadré ci-dessous décrit les principales caractéristiques de l'approche suivie dans le cadre du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS pour les études des prix de transfert (c'est-à-dire fichier local et fichier principal). On trouvera des informations détaillées dans ledit rapport et au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

Encadré 5 : Approche de documentation des prix de transfert dans le cadre de l'Action 13 du projet BEPS

Les contenus recommandés pour les fichiers principal et local définis dans les annexes I et II du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS prévoient une plateforme sur laquelle les contribuables exposés à des risques importants liés aux prix de transfert peuvent utilement décrire comment ils se conforment au principe de pleine concurrence. Ces fichiers visent à donner aux administrations fiscales une idée des activités de l'entreprise sur les plans organisationnel et contractuel, du point de vue de l'entité locale et du groupe tout entier. Ensemble, ils sont également de nature à fournir aux administrations fiscales des informations détaillées sur chacune des transactions internes du groupe, le contribuable local et la politique globale de prix de transfert du groupe, toutes informations nécessaires pour une vérification bien éclairée des prix de transfert.

Le but du fichier principal est de donner une vue d'ensemble permettant de placer les pratiques de prix de transfert du groupe d'entreprises multinationales dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal au niveau mondial. Autrement dit, le fichier principal fournit l'historique et le contexte des informations plus détaillées contenues dans le fichier local.

Fichier local et fichier principal — bref aperçu du contenu⁴³

Fichier principal

Dans le fichier principal, l'entreprise multinationale doit présenter des renseignements sur l'ensemble du groupe décrivant la nature de ses activités à l'échelle internationale, ses politiques globales de prix de transfert, et des informations sur les principaux leviers de création de valeur, les actifs incorporels et le financement du groupe. Pour les besoins du fichier principal, les contribuables doivent préparer d'autres informations fiscales telles que les états financiers consolidés du groupe multinational et fournir des renseignements sur les principaux accords internes au groupe. Les informations devant figurer dans le fichier principal sont de portée générale, ce fichier n'étant censé fournir aux administrations fiscales qu'une vue d'ensemble des pratiques de prix de transfert du groupe multinational dans leur contexte économique, juridique, financier et fiscal à l'international.

Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert recommandent qu'un fichier principal contienne cinq catégories d'informations, à savoir :

- la structure organisationnelle ;
- une description du domaine ou des domaines d'activité du groupe multinational ;
- les actifs incorporels ;
- les activités financières interentreprises ; et
- les situations financière et fiscale.

Fichier local

Le fichier local doit contenir des informations détaillées relatives aux transactions spécifiques qui ont cours entre la filiale locale résidente dans le pays et les entreprises associées, notamment sur l'identité des parties liées, les informations financières utiles concernant les transactions spécifiques en question, une analyse de comparabilité ainsi que les informations relatives à la sélection et l'application de la méthode de détermination des prix de transfert la plus appropriée⁴⁴. Les informations contenues dans ce fichier doivent refléter l'analyse effectuée, les éléments pris en considération et les sources d'information utilisées par le contribuable pour étayer l'application du principe de pleine concurrence.

Les catégories d'information devant figurer dans le fichier local sont :

- les informations sur l'entité locale ;

⁴³ Voir OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, chapitre V, annexes I et II pour une liste complète de documents précis devant figurer dans le fichier principal et le fichier local. Voir également ONU (2017), chapitre sur la document du rapport *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017*, UN Publishing, New York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>.

⁴⁴ OCDE (2015), « Fichier local », paragraphe 22 dans *Documentation des prix de transfert et Déclaration pays par pays*, Action 13 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices.

- les informations détaillées sur chaque catégorie importante de transactions contrôlées dans lesquelles l'entité est engagée, notamment une analyse fonctionnelle de chacune d'entre elles, une indication de la méthode de prix de transfert la plus appropriée (y compris la partie choisie comme « partie testée ») et l'application de cette méthode ; et
- les informations financières.

Certaines informations relevant du fichier local peuvent également apparaître dans le fichier principal. Dans ce cas, le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS recommande que le contribuable soit autorisé à faire des renvois aux informations contenues dans le fichier principal.

Obligations déclaratives pour les fichiers principal et local

Au moment de la rédaction du présent Guide pratique, plus de 50 pays (dont des pays membres et non membres de l'OCDE) avaient adopté ou étaient en passe d'adopter la structure de documentation en fichiers principal et local sur la base de la proposition de l'OCDE relative à l'Action 13 du projet BEPS. Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS ne donne pas de directives spécifiques sur tous les aspects de l'approche des fichiers local et principal, d'où une certaine variation dans leur mise en œuvre, notamment en ce qui concerne les dates limites de soumission, les pénalités et le niveau de détails requis.

Cette section évoque certaines de ces questions et évalue les différentes approches adoptées par les pays.

1. **Fichier principal par secteur d'activité :** Aux termes des recommandations du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS, les entreprises multinationales doivent préparer un fichier unique comportant des informations sur les opérations du groupe multinational dans son ensemble. Le fichier principal peut être présenté par secteur d'activité lorsque la réalité le justifie, par exemple lorsque la structure du groupe d'EMN est telle que certains secteurs d'activité importants fonctionnent de façon largement indépendante ou lorsque leur acquisition est récente. Ce nonobstant, le contribuable local affilié à l'entreprise multinationale doit mettre à disposition l'ensemble du fichier principal comprenant tous les secteurs d'activité couverts par l'entreprise afin de s'assurer qu'on dispose d'un aperçu complet des activités du groupe d'EMN à l'échelle internationale⁴⁵.

Encadré 6 : Pratiques en vigueur dans les pays — fichier principal par secteur d'activité

En **Finlande**, il est possible de soumettre le fichier principal pour un secteur d'activité dont fait partie l'entité finlandaise. Ce secteur d'activité doit être suffisamment indépendant des autres secteurs d'activité, et il faut aussi inclure une description des fonctions et transactions centralisées du groupe.

2. **Pour simplifier le fardeau administratif que supportent les entités nationales, le Mexique offre la possibilité de soumettre uniquement un fichier principal** lorsque plusieurs

⁴⁵ Voir OCDE (2017), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, chapitre V, paragraphe 20.

entités de la même entreprise multinationale exercent dans le pays. Cette approche se justifie, surtout lorsque toutes les entités d'un même groupe sont gérées par le même service au niveau de l'administration fiscale.

3. Certains pays (à l'instar de l'Autriche et de la Chine) exigent que les contribuables locaux produisent le fichier principal, même si l'entité nationale entre dans le champ d'application de l'exemption qui autrement s'appliquerait⁴⁶, lorsqu'une autre entité du groupe multinational doit préparer un fichier principal dans une juridiction étrangère. Pour la Chine, l'entité locale de l'entreprise multinationale a l'obligation de produire un fichier principal si : a) l'entité chinoise fait partie du groupe multinational qui produit le fichier principal ; ou b) les transactions avec partie liée dépassent 1 milliard de yuans chinois (~125 millions d'euros)⁴⁷.

Forme de la documentation

Une autre question à évaluer consiste à déterminer si la tenue de fichiers électroniques est susceptible de répondre aux exigences en matière de documentation des prix de transfert.

Sous ce rapport, les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert notent que parce qu'on a pris en compte l'intérêt de l'administration fiscale, les documents nécessaires ayant été soumis dans les délais quand on les a exigés lors d'une évaluation, la façon dont les documents sont conservés — papier, électronique, ou tout autre système — doit être à la discrétion du contribuable pourvu que l'on puisse les mettre rapidement à la disposition de l'administration fiscale sous la forme prévue par les règles et pratiques du pays concerné. Les pays pourraient souhaiter s'assurer que leur réglementation nationale ne les empêche pas d'exiger des documents sous forme écrite au besoin (par exemple comme éléments de preuve devant les tribunaux), ou ne limite pas l'utilisation d'autres formats, le cas échéant.

Transmission électronique des études de prix de transfert.

Les études de prix de transfert exigent généralement la soumission d'une quantité importante d'informations et d'analyses par le contribuable. De plus, les études en matière de prix de transfert devant être taillées à la mesure des opérations spécifiques du groupe multinational, il peut être difficile de les étalonner totalement de sorte qu'elles se prêtent facilement à la transmission électronique. Néanmoins, les avantages qu'il y a à disposer de telles informations sous forme électronique signifient que les administrations fiscales peuvent envisager de prévoir la transmission électronique des études de prix de transfert, tout en gardant à l'esprit la nécessité de permettre une certaine souplesse dans la forme et le contenu des informations fournies.

Certains pays ont personnalisé le fichier local et le fichier principal pour rendre possible la transmission électronique. Cette démarche facilite l'utilisation des informations contenues dans ces fichiers pour l'évaluation des risques. Par exemple, l'Australie permet que les fichiers local et principal soient transmis par voie électronique à l'administration fiscale ; pour ce faire, un schéma XML est disponible, de même que les règles de validation y afférentes. Les annexes telles que les

⁴⁶ Certains pays exigent seulement de soumettre la documents des prix de transfert lorsque les transactions ou le chiffre d'affaires du contribuable dépassent un certain montant. Voir la section 3.3.7.

⁴⁷ Taux de change au 30 novembre 2020.

contrats peuvent également être fournies sous format PDF à travers le portail en ligne du fisc australien. Le Pérou autorise également la transmission électronique du fichier local et du fichier principal.

La Belgique présente aussi son fichier local sous forme électronique. Ce fichier doit être obligatoirement soumis par voie électronique au format XML via un outil de dépôt en ligne. L'annexe 5 présente les modèles du fichier local et du fichier principal utilisés en Belgique.

Langue

En général, les pays prescrivent que les études de prix de transfert soient préparées dans la langue locale. Toutefois, dans le but de réduire les coûts de conformité pour les contribuables, les pays peuvent autoriser ces derniers à transmettre leur documentation des prix de transfert dans les langues couramment utilisées et faire des demandes spécifiques pour la traduction de documents pertinents, si nécessaire. Une telle démarche permet aussi, par exemple, à une entreprise multinationale de préparer un fichier principal dans une langue pour toutes les juridictions où elle opère, ainsi que des fichiers locaux dans les langues locales concernées. De même, certaines informations telles que les contrats, l'analyse fonctionnelle ayant trait à une filiale étrangère (le cas échéant) ou les factures peuvent être facilement disponibles uniquement dans la langue étrangère, et les administrations fiscales peuvent, par exemple, exiger une traduction seulement en tant que de besoin à la date de dépôt.

Un certain nombre d'options sont disponibles :

1. Plusieurs juridictions exigent que la traduction soit assurée par des traducteurs professionnels certifiés avant que la documentation ne soit considérée comme une preuve par un tribunal. En général, une des options dont disposent les administrations fiscales est d'autoriser la traduction non certifiée et de ne demander une traduction officielle que lorsque l'affaire va être portée devant les tribunaux. Il est alors souhaitable de solliciter les traductions le plus tôt possible.
2. Les juridictions qui exigent le fichier principal dans leur langue locale peuvent envisager des délais plus longs afin que les contribuables aient suffisamment de temps pour préparer et traduire le fichier.
3. Les juridictions peuvent également autoriser les contribuables à transmettre leurs études de prix de transfert dans une langue couramment utilisée. Dans ce cas, l'option qui consiste à transmettre la documentation dans une langue étrangère doit être établie (ou tout au moins ne doit pas être exclue) en droit interne.

(Voir l'annexe 6 pour les pratiques observées dans différents pays)

3.3.3 Cadre réglementaire

Cette section examine les différentes approches adoptées par les pays pour intégrer dans leur législation des règles en matière de prix de transfert.

Les dispositions (qu'il s'agisse de la législation primaire ou secondaire, ou d'instructions ou d'orientations) relatives aux études de prix de transfert devraient normalement contenir au moins les éléments suivants :

- Une déclaration sur le champ d'application de la législation, y compris les exemptions pour, par exemple, les petits contribuables ;
- Une obligation de conservation de la documentation ;
- Une liste de documents ou de renseignements nécessaires à inclure dans l'étude ; ou des critères généraux concernant les buts et objectifs de la documentation (c'est-à-dire ce que l'étude doit accomplir) ;
- La date à laquelle l'étude devrait être prête ;
- La durée de conservation de la documentation ;
- Les circonstances dans lesquelles l'étude doit être transmise à l'administration fiscale ;
- La date à laquelle l'étude doit être transmise à l'administration fiscale ;
- La forme dans laquelle elle doit être soumise (par ex. la transmission électronique est-elle autorisée ou requise ?), et la langue ;
- Les pénalités pour défaut de conservation ou de soumission d'une documentation complète ; ou pour avoir fourni des informations erronées.

Voir l'annexe 1 qui donne une illustration d'une approche possible de formulation d'une législation primaire exigeant une documentation des prix de transfert composée du fichier principal, du fichier local et de la déclaration pays par pays.

3.3.4 Questions liées aux délais

Au moment d'imposer les obligations de soumission et de préparation des études de prix de transfert, les pays doivent prendre en compte :

1. La période fiscale à laquelle la nouvelle obligation en matière de prix de transfert entrera en vigueur pour la première fois ;
2. La question de savoir si les études de prix de transfert doivent simplement être préparées, ou si elles doivent également être soumises à l'administration fiscale dans un délai précis (par exemple avec la déclaration fiscale) ; et
3. La date à laquelle les études de prix de transfert doivent être produites.

Les orientations sur ces trois questions et l'approche adoptée par certains pays sont présentées ci-dessous.

Exercice fiscal au cours duquel l'étude de prix de transfert entrera en vigueur

Au moment d'introduire une règle imposant aux contribuables d'établir des études de prix de transfert pour la première fois, les pays peuvent envisager d'accorder un délai raisonnable aux contribuables pour se préparer à suivre les nouvelles règles. Par exemple, si les études de prix de transfert doivent être produites simultanément, un délai doit être accordé aux contribuables avant que l'obligation de déclaration ne devienne effective⁴⁸.

⁴⁸ En général, la documentation contemporaine des prix de transfert emporte l'idée que les entreprises doivent déterminer leurs prix de transfert sur la base d'informations pertinentes disponibles au moment de la transaction.

Les études de prix de transfert doivent-elles être préparées et soumises à l'administration fiscale dans un délai précis ?

Les Principes de l'OCDE et le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert ne précisent pas si les études de prix de transfert doivent être soumises automatiquement aux administrations fiscales, et les pratiques actuelles varient d'un pays à l'autre.

Concernant les fichiers local et principal, le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS recommande que le fichier local soit achevé au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration fiscale. Le fichier principal doit être exigible à la date limite de production de la déclaration fiscale de l'EMU mère ultime du groupe d'EMN. La raison en est que le fichier principal sera très probablement préparé par la société mère.

Encadré 7 : Décalage entre les dates limites de dépôt du fichier principal

Le **Mexique** permet à l'entité nationale d'aligner le dépôt du fichier principal sur l'exercice fiscal de l'entité étrangère du groupe chargée de le préparer.

Le **Japon** et la **Belgique** prescrivent que le fichier principal soit transmis dans un délai d'un an suivant le dernier jour de l'exercice fiscal de l'EMU ; le fichier local doit être mis à disposition à la demande de l'administration fiscale.

La pratique la plus courante consiste à demander aux contribuables de préparer et conserver des études de prix de transfert au plus tard aux dates limites fixées dans la réglementation en vigueur dans les juridictions concernées, et de les mettre à disposition sur demande de l'administration fiscale. C'est l'approche suivie par l'Allemagne, l'Autriche, la Chine, le Costa Rica, l'Espagne, la Finlande, les Pays-Bas, la Pologne et la République dominicaine. En revanche, certains pays (par ex. la Colombie, le Mexique et le Pérou) exigent que les études de prix de transfert soient soumises périodiquement (par ex. annuellement) aux administrations fiscales. L'annexe 6 présente d'autres exemples de pratiques au niveau national.

Chaque approche a ses avantages et ses inconvénients. Il peut être préférable de demander que les études soient conservées par les contribuables et soumises sur demande (par ex. pour une appréciation ou évaluation des risques, ou lorsque les contribuables doivent faire l'objet d'un contrôle). Une telle approche doit être complétée par des régimes de pénalités et d'incitations appropriés, tels que décrit dans la section 3.3.5, pour encourager la conformité. Le fait de permettre à l'administration fiscale de demander également les études de manière aléatoire est de nature à compléter le régime de pénalités/d'incitations en vue d'encourager la conformité.

Le fait d'exiger que les contribuables soumettent des études de prix de transfert sur une base annuelle présente l'avantage que l'administration fiscale disposera de la documentation nécessaire au moment de procéder à une évaluation des risques ou à une vérification. La disponibilité d'une telle source d'informations peut également aider l'administration fiscale à entreprendre d'importantes activités (par ex. à l'échelle du secteur) d'évaluation systématique des risques, de contrôle du civisme fiscal et de suivi des tendances générales dans les domaines de l'économie et du commerce. Cette approche est également avantageuse en ce qu'elle peut permettre d'accroître l'effet de la mise en conformité.

Toutefois, dans bien des cas, les administrations fiscales ne sont pas en mesure de procéder à une évaluation complète des risques de tous les contribuables chaque année, et demandent de soumettre la documentation requise uniquement sur demande. Dans certains pays, faute de n'avoir pas examiné ou donné suite à la documentation contemporaine soumise par un contribuable, l'administration fiscale peut ne pas être habilitée à vérifier ou rouvrir les données de la période concernée à une date ultérieure, ou au moins à valider implicitement la déclaration de revenus telle que déposée. Cela signifierait que si la documentation des prix de transfert d'une période fiscale donnée est déposée, mais pas analysée, il se peut que l'administration fiscale ne soit pas en mesure de revenir sur cette période plus tard, étant entendu qu'elle avait implicitement approuvé la position fiscale pour cette période et qu'elle disposait alors de toutes les informations dont elle avait besoin pour parvenir à cette décision. De plus, sur un plan purement pratique, elle a besoin de ressources pour stocker en toute sécurité une documentation conséquente.

Quand l'étude de prix de transfert doit-elle être préparée ?

Les administrations fiscales demandent généralement que les études de prix de transfert soient préparées au moment des faits. Cela signifie que la documentation devrait être préparée au moment de la transaction ou, en tout état de cause, au plus tard au moment de remplir et soumettre la déclaration fiscale au titre de l'exercice au cours duquel la transaction a eu lieu. D'autres pays ont décidé de ne demander aux contribuables de ne préparer de documentation qu'en cas de contrôle. L'Allemagne, par exemple, exige la préparation de la documentation des prix de transfert lorsqu'un contrôle est annoncé et que cette documentation est demandée (cette dernière peut être soumise en une étape/en un seul document)⁴⁹.

Encadré 8 : Exemple de préparation des fichiers local et principal au niveau des pays

Mexique — le fichier local doit être soumis au plus tard le 31 décembre en ce qui concerne les informations de l'exercice clos au 31 décembre de l'exercice précédent. Les informations continues dans le fichier local doivent dater de la même époque que celles présentées dans la déclaration fiscale pour la même période.

Fréquence des mises à jour de la documentation

En général, les études de prix de transfert doivent être révisées et actualisées chaque année par les contribuables afin de déterminer si les analyses fonctionnelles et économiques sont toujours exactes et de confirmer la validité de la méthode de détermination utilisée. Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert reconnaissent que dans bon nombre de situations, il est possible que les descriptions des entreprises, les analyses fonctionnelles et les descriptions de comparables ne changent pas de manière significative d'une année à l'autre. Pour alléger les obligations de conformité, les administrations fiscales peuvent autoriser les contribuables à mettre périodiquement à jour (par exemple une fois tous les trois ans) les données comparables, plutôt que chaque année, pourvu que les conditions d'exploitation (et l'analyse

⁴⁹ Il importe de noter que cette disposition ne s'applique pas aux transactions qualifiées d'extraordinaires, pour lesquels les documents doivent être soumis de manière contemporaine. Ces transactions sont, notamment, celles qui sont effectuées dans le cadre d'une restructuration d'entreprise.

fonctionnelle) demeurent les mêmes. Normalement, il conviendrait que les données financières des comparables soient mises à jour chaque année pour appliquer le principe de pleine concurrence de façon fiable.

Durée de conservation des documents

Une des questions à prendre en considération est la durée de conservation des documents, c'est-à-dire le nombre d'années pendant lesquelles les pièces et informations doivent être conservées avant qu'elles ne soient définitivement supprimées. Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS fait observer que les contribuables ne doivent pas être contraints à conserver des documents au-delà d'une période raisonnable qui tienne compte des prescriptions de la législation nationale. Les normes du Forum mondial sur l'échange d'informations sur demande (EOIR) et le Groupe d'action financière recommandent que les pays conservent les documents pendant une période d'au moins cinq ans⁵⁰. Dans beaucoup de pays, la durée de la période de conservation est alignée sur le délai de prescription des ajustements de prix de transfert. Il peut être nécessaire ou essentiel, aussi bien pour le contribuable que pour l'administration fiscale, de considérer certains autres éléments pour déterminer la période de conservation de manière à prendre en compte le temps nécessaire au déroulement des mécanismes de règlement des différends concernant une double imposition.

3.3.5 Mise en œuvre

Bon nombre de pays ont mis en place des mécanismes pour veiller à ce que les contribuables préparent leurs études de prix de transfert. Toutefois, les pratiques varient d'un pays à l'autre.

1. Certains pays mettent en place un régime de prix de transfert destiné avant tout à récompenser la préparation en temps opportun de documents de prix de transfert précis.

Parmi les exemples de régimes d'incitations, on peut citer les suivants :

- ➔ **Protection contre les pénalités en cas d'ajustement des prix de transfert.** Lorsque la documentation répond aux critères établis et est soumise dans les délais, le contribuable peut être exempté des pénalités fiscales ou se voir imposer une pénalité plus légère si l'ajustement des prix de transfert est finalement effectué et maintenu.
- ➔ **Renversement de la charge de la preuve.** Cela se produirait si le contribuable s'acquitte de ses obligations documentaires⁵¹. Aux Pays-Bas par exemple, il est établi que si la documentation des prix de transfert est inadéquate, la charge de la preuve peut être inversée pour reposer sur le contribuable. (Voir également la législation type visée à l'annexe 1.)

2. Certains pays appliquent des sanctions administratives générales pour obliger les contribuables à soumettre, sur demande, l'étude des prix de transfert pendant le déroulement d'un contrôle fiscal.

⁵⁰ Voir le rapport intitulé « Échange de renseignements à la demande : Manuel pour les examens par les pairs 2016-2020 » (OCDE 2016), pages 34 et 186.

⁵¹ Voir la section 2.1.2 pour une analyse plus détaillée.

3. D'autres appliquent des pénalités spécifiques en matière de prix de transfert. Des sanctions peuvent être prévues pour les contribuables n'ayant pas préparé ou soumis des études de prix de transfert ou ayant soumis des études de prix de transfert contenant des informations erronées ou trompeuses, ou des omissions revêtant de l'importance. Ces pénalités peuvent être appliquées en sus d'autres sanctions applicables en vertu du code des impôts, les sanctions pécuniaires étant les plus courantes. Il peut s'agir de sommes forfaitaires, ou de montants basés sur les données tirées de la déclaration fiscale au titre de l'exercice précédent (revenu brut imposable, résultat avant impôt, etc.) en fonction de la gravité de l'infraction (par ex. récidive, temps écoulé après la date limite, erreurs, omissions ou défaut de déclaration) ou de sommes liées au montant de tout ajustement des prix de transfert qui peut devoir être effectué à la suite d'un contrôle.

Encadré 9 : Pratiques au niveau des pays

Protection contre les pénalités en cas d'ajustement des prix de transfert — Australie⁵², Canada⁵³, États-Unis et Mexique

Renversement de la charge de la preuve — Mexique, Nigéria, Pays-Bas et Royaume-Uni

Sanctions administratives générales — République slovaque, Slovénie⁵⁴

Pénalités applicables spécifiquement aux prix de transfert – Mexique, Pérou, République dominicaine et Singapour

Les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert notent tous les deux qu'il serait injuste d'imposer des pénalités importantes aux contribuables ayant fait des efforts raisonnables de bonne foi pour entreprendre une bonne analyse de prix de transfert, ou à un contribuable pour n'avoir pas soumis des données auxquelles le groupe multinational n'avait pas accès pendant le processus de documentation⁵⁵.

⁵² En Australie, un contribuable ne peut démontrer que sa « position est raisonnablement défendable » en matière de prix de transfert (ce qui entraînerait des pénalités plus légères en cas d'ajustement) à moins qu'il ne tienne à jour une documentation des prix de transfert adéquate. Cette expression est importante en ce qui concerne les pénalités. Si sa position n'est pas raisonnablement défendable, l'entité ne peut pas arguer qu'il est en droit de bénéficier d'un allègement quelconque de la pénalité appliquée pour cause d'ajustement des prix de transfert. Les pénalités peuvent s'appliquer à l'ajustement fiscal primaire ainsi qu'aux intérêts dus au titre des arriérés fiscaux.

⁵³ Au Canada, un contribuable peut être passible d'une pénalité en matière de prix de transfert s'il n'a pas fait des efforts raisonnables pour déterminer et utiliser les prix de pleine concurrence, tel qu'attesté par la documentation établie à l'époque des transactions. Si cette documentation contemporaine est complète et précise à tous égards importants, et si elle a été préparée avant la date limite de son dépôt et soumise dans un délai prescrit, la pénalité ne s'applique pas.

⁵⁴ Profil de la Slovénie en matière de prix de transfert, www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-slovenia.pdf.

⁵⁵ Voir les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (2017), paragraphe 5.42, et le Manuel pratique des Nations Unies relatif à la détermination des prix de transfert pour les pays en développement (2017), paragraphe C.2.4.3.4.

Tableau 9 : Pratiques des pays concernant les mesures coercitives en matière d'études de prix de transfert

Pays	Description des mesures coercitives ⁵⁶
Argentine	Fichier local : les transactions avec des parties liées à l'étranger sont exemptées si : a) Le montant total des transactions ne dépasse pas 30 000 000 de pesos argentins (~303 120 euros) ; b) L'entité locale : i) est membre d'un groupe d'EMN qui est tenu de soumettre la déclaration pays par pays, ou ii) est tenu de soumettre le fichier principal (qui est l'équivalent du fichier principal d'Action 13) et la somme des transactions avec les parties liées durant l'exercice fiscal ne dépasse pas 3 000 000 de pesos argentins (~30 300 euros), ou chaque transaction est d'un montant inférieur à 300 000 pesos argentins (~3 030 euros). Les transactions sont effectuées avec des personnes situées dans des juridictions non coopératives, ou appliquant un taux d'imposition faible ou une fiscalité à taux zéro, mais la somme de ces transactions durant l'exercice fiscal ne dépasse pas 3 000 000 de pesos argentins (~30 300 euros), ou chaque transaction est d'un montant inférieur à 300 000 pesos argentins (~3 030 euros). Fichier principal : les entités locales sont exemptées si : a) Le montant total du revenu annuel consolidé du Groupe d'EMN pour l'exercice fiscal précédent ne dépasse pas 2 000 000 000 de pesos argentins (~20 000 000 d'euros) ; et b) Le montant total des transactions de la partie liée durant l'exercice fiscal ne dépasse pas 3 000 000 de pesos argentins (~30 300 euros), ou chaque transaction est d'un montant inférieur à 300 000 pesos argentins (~30 300 euros).
Canada	Le paragraphe 3 de l'article 247 de l'ITA prévoit une pénalité en matière de prix de transfert lorsque le montant net des ajustements de prix de transfert dépasse des seuils précis. Cette pénalité est censée être une pénalité de conformité qui cible les efforts déployés par un contribuable pour déterminer le prix de pleine concurrence et ne se limite pas uniquement à la précision ultime des prix de transfert. C'est pourquoi, si le contribuable fait des efforts raisonnables pour déterminer les prix ou la répartition du revenu selon le principe de pleine concurrence, la pénalité relative aux prix de transfert ne s'applique pas. Au regard des dispositions du paragraphe 4 de l'article 247, on peut estimer que les contribuables n'ont pas fait des efforts raisonnables pour déterminer et utiliser les prix ou la répartition selon le principe de pleine concurrence⁵⁷.

⁵⁶ Taux de change de référence au 30 novembre 2020.

⁵⁷ Profil du Canada en matière de prix de transfert dans www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-canada.pdf.

États-Unis	Lorsque le fisc américain (IRS) examine la situation d'un contribuable américain et procède à un ajustement des prix de transfert donnant lieu à des impôts d'un montant supérieur à un certain seuil, il peut imposer des pénalités. Pour éviter celles-ci, les contribuables peuvent lui fournir, à sa demande, la documentation des prix de transfert établie au moment de leur déclaration fiscale pour montrer qu'ils ont des motifs raisonnables justifiant les prix par eux déterminés et qu'ils ont agi de bonne foi. La documentation requise pour bénéficier de l'exemption de la pénalité est précisée à l'article 1.6662-6(d) du Règlement du Trésor des États-Unis.
Mexique	Lorsque l'examen de l'autorité fiscale établit l'existence d'un manque à verser fiscal, une pénalité pour manque à verser représentant entre 55 % et 75 % dudit manque à verser est imposée. Lorsque l'examen entraîne un ajustement fiscal, mais que le contribuable affiche une perte fiscale, une pénalité représentant entre 30 % et 40 % de la perte ajustée est imposée. Toutefois, dans les deux cas, tant que le contribuable a préparé une documentation des prix de transfert adéquate, la pénalité peut être réduite de moitié. Lorsque le contribuable omet d'identifier et de déclarer des transactions effectuées avec des parties liées domiciliées à l'étranger, il se voit imposer une pénalité de 1 550 à 4 670 pesos (~ 65 à 200 euros) pour chaque transaction. Le secteur public ne passe aucun contrat avec les contribuables ayant manqué à l'obligation de déclarer leurs impôts.
Pérou	Défaut de dépôt ou dépôt tardif, soumission d'informations incomplètes ou non conformes — la pénalité applicable est une amende égale à 0,6 % du revenu net de la société pour l'exercice précédant la date à laquelle le rapport devait être soumis. Cette pénalité ne peut pas être inférieure à 10 % d'une unité fiscale ni supérieure à 25 unités fiscales (1 unité fiscale = ~1 110 euros en 2020)⁵⁸. Lorsque l'administration fiscale ajuste les prix de transfert à la suite d'une vérification, une déclaration fiscale modifiée est exigée pour corriger le montant total du revenu initialement déclaré, et une pénalité peut ainsi être imposée pour déclaration erronée de revenus, plus les intérêts correspondants (1,0 % par mois). La pénalité équivaut à 50 % du montant du manque à payer fiscal et peut être réduite jusqu'à 95 % si en plus de la correction apportée, le contribuable s'acquitte de l'amende à taux réduit.
Viet Nam	Le régime de pénalité applicable aux délits associés aux prix de transfert est couvert dans les dispositions relatives aux pénalités fiscales en vigueur, ainsi que spécifié dans la loi sur l'administration fiscale. Les pénalités vont de 20 % à 300 % du montant supplémentaire dû au titre de l'impôt et des arriérés de paiement au titre des intérêts.

3.3.6 Confidentialité

Les études de prix de transfert soumises à l'administration fiscale doivent bénéficier du même niveau de confidentialité que les déclarations et autres informations fiscales.

3.3.7 Simplification et exemptions

Aussi bien le Manuel pratique des Nations Unies relatif à la détermination des prix de transfert que les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert recommandent aux pays imposant des règles pour les études dans ce domaine de mettre en place des mesures de simplification ou des critères objectifs de matérialité. Différentes approches sont envisageables, dont :

- Le test du « gestionnaire prudent » pour l'exhaustivité de la documentation des prix de transfert ;
- Des options d'exemption ou de simplification pour des transactions de faible montant ou présentant peu de risques ou pour les transactions d'une valeur inférieure à un certain seuil ; ou encore pour des transactions purement internes⁵⁹ entre des entités liées locales, lorsque les deux parties aux transactions sont assujetties au même régime fiscal et au même taux d'imposition ;
- Des régimes d'exemption pour les petites et moyennes entreprises ; et
- Des obligations réduites en matière de documentation pour les transactions couvertes par des accords préalables en matière de prix de transfert ou des régimes de protection.

Les régimes de simplification ou d'exemption pour les petites transactions sont couramment utilisés en ce qui concerne le fichier local. À l'opposé, les pays relevant du fichier principal définissent habituellement le seuil d'exemption en fonction de la taille du contribuable ou du groupe multinational dont le contribuable fait partie.

Souvent, de telles exemptions ne s'appliquent pas lorsque les contribuables effectuent des transactions avec des entreprises associées situées dans des pays appliquant un taux d'imposition faible, une fiscalité à taux zéro ou des régimes fiscaux préférentiels.

Le tableau 10 présente les pratiques observées dans certains pays.

Test du gestionnaire prudent

Le test du « gestionnaire prudent » veut que plus la transaction (ou un ensemble de transactions) est importante ou complexe (ou incertaine), plus exhaustives devraient être les pièces justificatives.

L'instruction du rapport sur l'Action 13 du projet OCDE/G20 BEPS relative au fichier principal est que : « *[l]ors 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*

⁵⁹ Il importe de noter que le champ d'application des règles concernant les prix de transfert varie selon les pays. Dans certains, seules les transactions transfrontières sont prises en compte ; en d'autres termes, les transactions purement internes à une juridiction ne sont en aucun cas couvertes par les dispositions sur les prix de transfert.

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 de l'entreprise multinationale considérée... 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 ».

Simplification pour certaines transactions de faible montant ou présentant peu de risques

La 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 pays doit établir ses propres normes objectives de matérialité pour les besoins du fichier local sur la base des conditions locales.

Lorsque les règles relatives aux prix de transfert s'appliquent à toutes les transactions entre parties liées, y compris les transactions purement internes (par exemple entre deux parties liées qui sont toutes deux résidentes d'une même juridiction), lesdites transactions purement internes peuvent être considérées comme posant de faibles risques, en particulier si les deux parties liées sont assujetties aux mêmes régimes et taux d'imposition⁶⁰.

Pour réduire les coûts administratifs et les coûts de mise en conformité, et mieux cibler les ressources de l'administration fiscale, il peut être envisagé de simplifier certaines obligations de documentation ou d'exempter les transactions de faible montant desdites obligations. Dans ce cas, les actions menées visent, non plus à évaluer les transactions elles-mêmes, mais à examiner l'admissibilité du contribuable à bénéficier d'une simplification ou d'une exemption.

Simplification ou exemptions pour les petites et moyennes entreprises (PME) contribuables

Il est également possible d'envisager des règles permettant d'exempter toutes les PME des obligations de documentation ou de limiter le nombre de documents à fournir par ces entités. Une mesure de simplification ou d'exemption peut prendre différentes formes. Elle peut être définie en tenant compte des informations à l'échelle du groupe, ou uniquement des renseignements concernant l'entité locale. Certains de ces critères sont :

- Le chiffre d'affaires total, le revenu ou le produit d'exploitation brut ;
- La valeur des actifs ;
- Le nombre d'employés
- Une combinaison de ce qui précède.

Il existe des limites au recours à ces indicateurs. Par exemple, les entreprises peuvent sous-traiter certains services et employer des actifs loués à bail, tout en dégagant des revenus importants. Les pays doivent donc considérer ces limites et envisager d'adopter des critères supplémentaires,

⁶⁰ Le risque qui se pose au niveau des recettes fiscales peut être sensiblement plus élevé lorsque l'une des parties liées présente des attributs fiscaux tels que des pertes fiscales.

comme les montants réglés à des entrepreneurs indépendants et autres prestataires de services, et la nature de ces entrepreneurs et prestataires, ainsi que la nature des immobilisations louées à bail et les montants réglés à leur titre.

Lorsque le pays ou l'administration fiscale a défini des critères pour les PME, il est possible d'utiliser ces derniers comme paramètre(s) pour fixer le seuil d'exemption. L'encadré 11 présente la définition des PME de la Commission européenne qui a été adoptée par certains membres de l'Union européenne pour établir leur seuil d'exemption.

Encadré 11 ; Définition des PME adoptée par la Commission européenne⁶¹

La catégorie des micros, petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel ne dépasse pas 43 millions d'euros.

Dans la catégorie des PME, une petite entreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 50 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 10 millions d'euros.

Dans la catégorie des PME, une microentreprise est définie comme une entreprise qui occupe moins de 10 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ou le total du bilan annuel n'excède pas 2 millions d'euros.

Documentation réduite pour les transactions couvertes par des accords préalables en matière de prix de transfert ou des régimes de protection

Lorsqu'une mesure a été adoptée aux fins d'accords préalables en matière de prix de transfert ou de régimes de protection, il n'est pas nécessaire de disposer d'une étude de comparabilité détaillée, même si d'autres informations et documents précisés dans les accords préalables en matière de prix de transfert ou les règles des régimes de protection doivent être mis à la disposition des autorités fiscales. Voir, par exemple, le régime d'exemption pour les études de prix de transfert à Singapour décrit à l'annexe 7.

⁶¹Article 2 de l'Annexe à la Recommandation de la Commission du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises.

Tableau 10 : Mesures de simplification ou exemptions pour les études de prix de transfert⁶²

Pays	Seuil/exemptions ⁶³
Autriche	Toute Entité constitutive d'un groupe multinational dont le chiffre d'affaires au cours des deux exercices précédents dépassait 50 millions d'euros doit remplir les obligations de documentation des prix de transfert. Les entités qui n'atteignent pas ce seuil en sont exemptées.
Colombie	Les contribuables n'ont pas besoin de se conformer aux obligations de documentation des prix de transfert, à moins que : (a) leurs fonds propres bruts au dernier jour de l'exercice ou de la période fiscale soient au moins égaux à 100 000 unités fiscales (~ 824 000 euros) ; ou (b) leurs recettes brutes pour l'exercice visé s'élèvent au moins à 61 000 unités fiscales (~502 640 euros). En plus d'atteindre ce seuil, les contribuables doivent préparer et soumettre un fichier local et un fichier principal pour les transactions effectuées avec les parties liées lorsque leur montant annuel cumulé dépasse l'équivalent de 45 000 unités fiscales (~ 436 000 euros) pour l'exercice fiscal déclarable. Si la transaction est effectuée avec des entreprises situées, résidentes ou domiciliées dans des pays peu coopératifs appliquant des taux d'imposition faibles, une fiscalité à taux zéro ou des régimes fiscaux préférentiels, les fichiers local et principal doivent être préparés et soumis lorsque le montant annuel cumulé de la transaction dépasse l'équivalent de 10 000 unités fiscales (~ 97 000 euros) pour l'exercice fiscal déclarable. Autrement, aucune exemption ne s'applique.
Danemark	Les petites entreprises multinationales (de moins de 250 employés et dont le total du bilan annuel ne dépasse pas 125 millions de couronnes danoises [~ 17 millions d'euros] ou dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 250 millions de couronnes danoises – ~ 34 millions d'euros) ne doivent fournir qu'une documentation partielle.
Espagne	L'exemption de l'obligation de soumettre des documents au titre des transactions contrôlées s'applique : i) aux transactions de moins de 250 000 euros ; ii) aux transactions entre entités assujetties à un régime de consolidation fiscale ; iii) aux transactions réalisées dans le cadre de régimes fiscaux applicables aux unions professionnelles et associations commerciales temporaires d'intérêt économique, et iv) à la cession et à l'acquisition de titres par appel public à l'épargne. Une étude de prix de transfert simplifiée (fichier local) peut également être préparée par les petits contribuables (dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 10 millions d'euros par an) et les

⁶² Voir également l'annexe 7 qui décrit le régime d'exemption pour les études de prix de transfert à Singapour.

⁶³ Taux de change de référence au 15 février 2019.

	contribuables moyens (dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 45 millions d'euros par an)⁶⁴. Les groupes dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 45 millions d'euros par an sont exemptés du fichier principal.
Finlande	Aux termes de la recommandation de la Commission européenne (du 6 mai 2003, 2003/361/EC)⁶⁵, les PME n'ont pas l'obligation de préparer des documents relatifs aux prix de transfert. En outre, si le montant total des transactions de pleine concurrence effectuées entre un contribuable et chacune de ses parties liées ne dépasse pas 500 000 euros, il n'est nullement tenu de produire un fichier principal. De plus, il existe des dispositions qui prévoient un fichier local au contenu limité lorsque le contribuable n'a effectué que des transactions mineures avec ses parties liées.
Inde	Le rapport sur l'étude de prix de transfert — qui correspond au fichier local — ne doit être établi que par les contribuables qui ont procédé à des transactions internationales d'un montant supérieur à 10 millions de roupies indiennes (~ 113 240 euros)
Japon	Fichier principal. Ce fichier n'est requis que pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires total consolidé pour l'exercice fiscal précédent est d'au moins 100 milliards de yens japonais (~ 803 millions d'euros). Fichier local. Les transactions contrôlées⁶⁶ sont dispensées de l'obligation de produire une documentation contemporaine si : 1) Le montant des transactions contrôlées (total des recettes et paiements) durant l'exercice précédent (ou l'exercice courant si aucune transaction n'a été effectuée au cours de l'exercice précédent) était inférieur à 5 milliards de yens (~ 40,1 millions d'euros) ; et 2) Le montant des transactions contrôlées faisant intervenir des actifs incorporels (total des recettes et paiements) durant l'exercice précédent ou l'exercice courant si aucune transaction n'a été effectuée au cours de l'exercice précédent) était inférieur à 300 millions de yens (~ 2,4 millions d'euros).

⁶⁴ Voir l'article 16.3 de la réglementation applicable à l'impôt sur le revenu des sociétés (*Reglamento de Impuesto a las Sociedades*). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>.

⁶⁵ Voir l'encadré 11.

⁶⁶ L'exemption est déterminée par les transactions contrôlées, entité par entité. Voir l'article 66.4, paragraphe 7 de la loi sur les mesures spéciales concernant l'imposition (en japonais uniquement) à <https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=332AC0000000026>.

Lituanie	Le fichier principal doit seulement être établi par les entités lituaniennes et les établissements stables des entités étrangères exerçant en Lituanie qui ont généré, au cours de l'exercice imposable, un chiffre d'affaires de plus de 15 millions d'euros. Le fichier local doit être préparé par les entités lituaniennes et les établissements stables des entités étrangères exerçant en Lituanie qui ont généré, au cours de l'exercice imposable, un chiffre d'affaires de plus de 3 millions d'euros. Cette exemption ne s'applique pas aux entreprises financières, aux établissements de crédit et aux compagnies d'assurance qui sont obligés de préparer la documentation des prix de transfert en dépit de la taille de leur chiffre d'affaires.
Mexique	Les contribuables participant à des activités commerciales dont le chiffre d'affaires pour l'exercice fiscal précédent ne dépassait pas 13 000 000 de pesos (~ 539 100 euros) et les contribuables dont le revenu tiré de la prestation de services professionnels ne dépassait pas 3 000 000 de pesos (~ 124 400 euros) ne sont pas tenus de préparer la documentation des prix de transfert, sauf ceux qui : • effectuent des transactions avec des entités situées dans des pays à faible niveau d'imposition ; • sont détenteurs d'un contrat ou d'un permis d'exploitation en vertu de la loi sur les hydrocarbures. Les contribuables qui ne remplissent pas les obligations ci-après ne sont pas tenus de préparer le fichier principal et le fichier local : • contribuables qui, au cours de l'exercice fiscal précédent, ont généré un chiffre d'affaires annuel supérieur ou égal à 708 898 920 pesos⁶⁷ (~ 29 400 euros) ; • entreprises couvertes par le régime d'imposition optionnel pour les groupes ; • entreprises publiques ; ou • entités juridiques étrangères disposant d'un établissement stable au Mexique.
Pays-Bas	Un fichier principal et un fichier local doivent être préparés par des groupes d'EMN ayant généré un chiffre d'affaires global consolidé d'au moins 50 millions d'euros pour l'exercice précédant immédiatement celui pour lequel une déclaration fiscale est produite.
Pérou	Fichier local : les contribuables dont le revenu accumulé ne dépasse pas 2 300 unités fiscales (~ 2,6 millions d'euros), et les transactions effectuées en vertu des règles applicables en matière de prix de transfert sont inférieures à 100 unités fiscales (~ 111 000 euros) sont exemptés. Les contribuables dont les transactions effectuées en vertu des règles applicables en matière de prix de transfert varient entre

⁶⁷ Les chiffres sont mis à jour tous les ans.

	100 et 400 unités fiscales (~ 111 000 euros et 444 000 euros) sont seulement tenus de préparer un fichier local simplifié. Fichier principal : les contribuables dont le revenu accumulé du groupe ne dépasse pas 20 000 unités fiscales (~ 22,2 millions d'euros), et les transactions effectuées en vertu des règles applicables en matière de prix de transfert sont inférieures à 400 unités fiscales (~ 444 000 euros), sont exemptés.
Uruguay	Lorsque l'ensemble des transactions soumises aux règles applicables en matière de prix de transfert, effectuées durant l'exercice fiscal, ne dépasse pas 50 millions d'unités indexées (~ 4,5 millions d'euros), les contribuables sont exemptés de l'obligation de soumettre l'étude de prix de transfert⁶⁸.

3.4 Déclaration pays par pays

3.4.1 Introduction

La déclaration pays par pays est issue de l'Action 13 du projet BEPS OCDE/G20. Cependant, elle était déjà sur la table des discussions depuis des années⁶⁹. En effet, en 2002/03, des organisations de la société civile avaient commencé à plaider pour la mise en place d'une certaine forme de déclaration pays par pays qui serait du domaine public, et qui aiderait à lutter à la fois contre l'évasion/la fraude fiscale et la corruption. L'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE), qui exige la divulgation de tous les paiements effectués par les entreprises minières et pétrolières cotées en bourse pertinentes, est une émanation concrète de ce processus. La notion de déclaration pays par pays a été largement débattue dès 2013 — lorsqu'elle a été introduite dans le secteur bancaire en Union européenne — et inscrite à l'ordre du jour des réunions du G20⁷⁰. De 2013 à 2015, agissant dans le cadre d'un mandat du G20, l'OCDE a mis au point un standard relatif à la déclaration pays par pays qui a été incorporé au Rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.

L'élaboration d'un modèle de formulaire de déclaration pays par pays était au centre du projet BEPS. Dans le Plan d'action sur le BEPS adopté le 19 juillet 2013, il est prescrit à l'OCDE « d'élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les

⁶⁸ Les contribuables doivent néanmoins établir des documents pour justifier les prix de transferts qu'ils ont déterminés, et les soumettre à l'autorité fiscale si celle-ci le demande.

⁶⁹ Dans la cadre d'une analyse de différentes initiatives de lutte contre l'évasion fiscale des entreprises, Ylönen M (2017) montre que les échanges sur la déclaration pays par pays remontent à 1970. L'initiative relative à la déclaration pays par pays avait déjà été envisagée et examinée dans les années 1970 par la Commission et le Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales. Voir Ylönen M, 2017. *Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s*, p. 49-50.

⁷⁰ Meinzer, M 2017. *Lobbyism in International Tax Policy: The Long and Arduous Path of Country-by-Country Reporting*. Voir aussi : Bennet et al. *Transparency in Reporting Financial Data by Multinational Corporations*, Centre for Business Taxation, Oxford University, juin 2011

pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun ».

En janvier 2014, l'OCDE a publié un document de consultation proposant une approche de documentation des prix de transferts à deux niveaux comprenant un fichier local et un fichier principal. Dans le fichier principal était proposé un modèle de formulaire de déclaration pays par pays qui comprenait certaines informations 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 (actifs corporels, effectifs et charges totales du personnel) dans les pays où il opère. Ce modèle comportait également un espace pour déclarer les capitaux investis et les bénéfices non distribués ainsi que les montants cumulés de certaines catégories de paiements effectués et de recettes générées entre entreprises associées. Une des questions soulevées dans le document de consultation visait à déterminer si la déclaration pays par pays devait faire partie du fichier principal ou être soumise dans un document distinct.

Une autre question portait sur le mécanisme le plus indiqué pour mettre la déclaration pays par pays à la disposition des administrations fiscales. Trois options avaient alors été proposées : i) dépôt direct de la déclaration par les membres locaux du groupe multinational assujettis à l'impôt dans la juridiction ; ii) dépôt de la déclaration dans la juridiction de l'entité mère et partage de cette déclaration en vertu des dispositions de la convention relatives à l'échange de renseignements ; ou iii) relative combinaison des points i) et ii).

Pour les milieux d'affaires, un volume substantiel d'informations commerciales potentiellement confidentielles serait fourni dans les déclarations pays par pays, et celles-ci devraient être préservées. En revanche, certaines ONG militaient pour la publication des déclarations pays par pays. Elles ne voyaient en effet pas pourquoi il faudrait préserver la confidentialité d'informations agrégées sur des rubriques comme le nombre d'employés, le volume des actifs, les bénéfices perçus et les impôts acquittés par pays. Pour elles, la seule raison valable pour laquelle des informations ne seraient pas publiées serait qu'elles relèvent du secret commercial. Étant donné que cette proposition était formulée aux fins de l'élaboration d'un modèle qui serait utilisé dans le monde entier, les ONG étaient d'avis que la publication des déclarations pays par pays n'aurait pas d'incidence sur la position concurrentielle d'entreprises spécifiques⁷¹. Ces opinions en faveur de la divulgation des informations ont toutefois été examinées et largement rejetées dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.

Au bout du compte, la confidentialité, également requise en application des traités et des législations internes, faisait nécessairement partie du compromis trouvé par les pays pour mettre en œuvre la déclaration pays par pays sous la forme d'un standard minimum au titre du projet BEPS. En vertu de ce standard, seule l'EMU d'une MNE est normalement tenue de soumettre une déclaration pays par pays à son administration fiscale locale, laquelle est ensuite obligée de transmettre ladite déclaration aux administrations fiscales concernées à travers le

⁷¹ OECD (2014), « PUBLIC COMMENTS RECEIVED VOLUME I - Letters A to C Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting » OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume1.pdf.

monde en application des instruments d'échange de renseignements adoptés.⁷² Des mécanismes sont en place pour promouvoir l'adoption à grande échelle des déclarations pays par pays par les pays concernés, et l'accès élargi à celles-ci, nonobstant le fait qu'elles ne seront pas rendues publiques.

Les principaux éléments des déclarations pays par pays sont les suivants :

- **Elles fournissent de précieuses informations aux administrations fiscales** — en présentant des données sur les opérations mondiales de grands groupes d'EMN exerçant dans les juridictions locales concernées, y compris leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts, l'impôt sur le revenu acquitté, leurs effectifs, leur capital social, leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels dans chaque juridiction ;
- **Les déclarations pays par pays sont destinées à aider les administrations fiscales à mener à bien leurs processus de sélection des cas et d'évaluation des risques⁷³**, mais ne fournissent pas d'informations suffisantes pour procéder à un ajustement du bénéfice sur leur seul fondement ;
- **Seuls les grands groupes multinationaux, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires consolidé est égal ou supérieur à 750 millions d'euros** (ou à un montant équivalent en monnaie nationale), sont tenus de produire une déclaration pays par pays ;
- **La déclaration pays par pays pourrait être mise à la disposition de l'administration fiscale** dans chaque juridiction fiscale dans laquelle l'entreprise multinationale exerce, que ce soit par l'entremise d'une filiale locale ou d'un établissement stable, directement par le

⁷² Comme cela a été indiqué par ailleurs, tous les aspects du standard relatif à la déclaration pays par pays doivent être passés en revue dans le contexte de l'examen consacré à ce dernier en 2020. Les résultats de cet examen devraient être communiqués en 2021.

⁷³ Des pays comme le Brésil, l'Espagne, l'Inde, le Mexique, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ont entrepris d'inclure les informations provenant des déclarations pays par pays dans leurs modèles d'évaluation des risques. Par exemple, le Royaume-Uni incorpore pleinement ces informations dans son processus d'évaluation des risques. Il met ces déclarations à la disposition des fiscalistes de manière à permettre à ces derniers de les analyser dans le cadre de leurs examens annuels des risques. Les déclarations font par ailleurs l'objet d'une analyse des profils de risque qui vise à recenser les risques qui pourraient se poser. Le Royaume-Uni soumet ensuite ces dernières à une analyse plus poussée et utilise aussi d'autres données à sa disposition pour déterminer l'existence d'un risque. Il a recours à différents profils de risque et ne cesse de préciser ces derniers de manière à identifier tout risque éventuel. Le Royaume-Uni a mis en place un programme de formation que tous les agents doivent suivre avant d'utiliser une déclaration pays par pays. Les déclarations communiquées aux équipes sont conservées dans des répertoires sécurisés dont l'accès est limité.

L'initiative de l'OCDE concernant le programme international d'assurance de la conformité (*International Compliance Assurance Programme* - ICAP) utilise aussi les données produites par les déclarations pour évaluer les risques des importants groupes d'EMN. De plus amples informations sur l'ICAP sont disponibles (en anglais) à : <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>

contribuable local (et dans le respect des conditions de « dépôt local »⁷⁴) ou à travers des mécanismes d'échange de renseignements ;

- **La déclaration pays par pays est un des standards minimums du projet BEPS**, ce qui signifie que les membres du Cadre inclusif de l'OCDE sont tenus de l'adopter conformément aux normes édictées, et s'engagent à participer au processus d'examen par les pairs⁷⁵ qui sera entrepris sous l'autorité du Cadre inclusif ;
- **Les déclarations pays par pays contiennent des informations confidentielles et potentiellement sensibles.** C'est la raison pour laquelle le standard minimum inclut des conditions concernant la confidentialité ;
- **L'OCDE a produit un nombre substantiel d'orientations et d'instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays dans le but d'assurer une application harmonieuse à l'échelle internationale.** L'encadré 19 comporte une liste d'orientations et d'instructions mises à disposition par l'OCDE ;
- **En vertu du standard minimum du Cadre inclusif, les déclarations pays par pays seront normalement déposées par l'EMU du groupe multinational concerné** auprès de l'administration fiscale de la juridiction dans laquelle réside cette entité. La déclaration sera ensuite transmise aux autres juridictions fiscales dans lesquelles le groupe est présent, à travers les mécanismes d'échange de renseignements ;
- **Dans des circonstances particulières⁷⁶, le Rapport sur l'Action 13 du BEPS prévoit un mécanisme secondaire en vertu duquel des filiales ou des établissements stables peuvent être obligés de soumettre directement la déclaration pays par pays à leur administration fiscale locale.** C'est ce qu'on appelle le « dépôt local ».

3.4.1.1 Déclaration pays par pays et pays en développement

Les déclarations pays par pays contiennent des données susceptibles d'aider les pays à se faire une idée globale des opérations mondiales des entreprises multinationales exerçant dans leur juridiction. En l'absence d'une déclaration pays par pays, il serait difficile d'obtenir directement ces informations des entités membres du groupe multinational.

⁷⁴ Pour les conditions dans lesquelles le dépôt local d'une déclaration pays par pays est autorisé (c'est-à-dire le dépôt de la déclaration par une entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales qui n'est pas l'entité mère ultime), se reporter aux paragraphes 8(c) et 8(d) du document OCDE (2017), BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays : documents pour l'examen par les pairs, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-13-declaration-pays-par-pays-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>. Voir aussi la section 3.4.2 ci-dessous

⁷⁵ Le processus d'examen par les pairs se décline sous la forme d'une évaluation réalisée par « les pairs » (d'autres juridictions membres du Cadre inclusif) selon un processus de suivi entrepris par un groupe ad hoc (le « Groupe sur la déclaration pays par pays ») du cadre établi par une juridiction en vue de la mise en œuvre du standard relatif à la déclaration pays par pays.

⁷⁶ Voir la section 3.4.2 ci-dessous.

Les déclarations pays par pays peuvent être utiles au-delà des considérations de prix de transfert, et peuvent aider les administrations fiscales à identifier, à un niveau élevé, d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. Par exemple, une déclaration pays par pays peut permettre de recenser des risques relatifs aux établissements stables ou au lieu de résidence fiscale d'une entreprise. Elle peut aussi permettre d'identifier les entités assujetties aux règles applicables aux sociétés étrangères contrôlées ou les transactions entrant dans le champ des mesures de lutte contre l'évasion fiscale applicables aux paiements à faible taux d'imposition.

Certes, il revient aux pays qui ne sont pas membres du Cadre inclusif de déterminer s'ils souhaitent ou non adopter la déclaration pays par pays, mais il est probable que celle-ci présente des avantages pour ces derniers. D'une manière générale, les pays membres du Cadre inclusif sont déterminés à adopter la déclaration pays par pays, même s'ils peuvent refuser de se soumettre à l'examen par les pairs de l'Action 13 du BEPS. Cependant, l'option du refus est seulement offerte aux pays qui ne comptent aucun groupe d'EMN ayant son siège sur leur sol et qui serait soumis à l'obligation déclarative⁷⁷. Opter pour le « refus » signifie aussi que le pays ne sera pas en mesure de tirer avantage des mécanismes d'échange de renseignements pour recevoir des déclarations pays par pays concernant les filiales locales ou les établissements stables des groupes multinationaux exerçant dans son territoire.

Selon le cas, un pays peut choisir de devenir une juridiction pour laquelle il n'y a pas de réciprocité, c'est-à-dire qu'il collecte et échange des déclarations pays par pays concernant les groupes d'EMN ayant leur siège sur son sol avec d'autres juridictions concernées, mais ne devrait pas en recevoir des autres juridictions.

Comme indiqué ci-dessus, c'est principalement à travers l'échange de renseignements avec les juridictions fiscales de l'EMU que de nombreux pays en développement pourront accéder aux déclarations pays par pays. Pour ce faire, un grand nombre de préalables doivent toutefois être respectés, notamment :

1. **Le pays doit être doté d'une législation nationale qui exige que toute EMU d'un groupe d'EMN répondant au critère relatif à la dimension à partir de laquelle il est soumis à une obligation déclarative soumette effectivement une déclaration pays par pays.** Cette exigence s'applique même lorsqu'aucun groupe multinational de ce type n'a son siège sur son territoire. Elle s'inspire du « principe de réciprocité »⁷⁸ dans l'échange de renseignements, y compris

⁷⁷ Aux fins du processus d'examen par les pairs, il est indiqué dans les notes accompagnant les termes de référence pour les déclarations pays par pays que : « ... il est possible que des pays en développement ne comptent aucun Groupe d'entreprises multinationales ayant leur siège sur leur sol qui serait soumis à l'obligation déclarative, et ne soient pas encore prêts à recevoir des déclarations pays par pays. En pareils cas, au lieu de conclure que ces pays en développement ne se sont pas conformés à l'obligation de mettre en œuvre la déclaration pays par pays, l'examen par les pairs demandera une certification par laquelle la juridiction confirme qu'aucun Groupe d'entreprises multinationales couvert par l'obligation déclarative n'a son siège sur son territoire, en indiquant les éléments sur lesquels elle se fonde pour parvenir à cette conclusion l'année en question. »

⁷⁸ Le commentaire sur l'Article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune qui traite du principe de réciprocité en matière de procédures d'échange de renseignement indique ce qui suit : « ...Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant

l'échange de déclarations pays par pays, lequel signifie que les pays n'échangeront pas de renseignements avec les autres juridictions à moins que celles-ci ne soient en mesure d'en faire autant.

Il est recommandé que les pays établissent cette législation nationale sur la base du modèle fourni dans le Rapport relatif à l'Action 13 du BEPS (qui est examiné d'une manière détaillée ci-dessous).

2. **Des mécanismes d'échange de renseignements doivent être en place.** Ceux-ci peuvent décliner sous la forme d'une convention multilatérale d'échanges (dans la plupart des cas, il s'agira de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale) ; de conventions fiscales comportant des dispositions concernant l'échange de renseignements ou des accords d'échange de renseignements fiscaux particulier ;

3. **Des protocoles favorisant l'échange automatique de déclarations pays par pays en vertu de l'une quelconque de ces conventions doivent être en place.** On peut citer à cet égard :

- L'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays ; ou
- L'Accord entre autorités compétentes relatif à l'échange des déclarations pays par pays sur la base d'une convention de double imposition ; ou
- L'Accord entre autorités compétentes relatif à l'échange des déclarations pays par pays sur la base d'un accord d'échange de renseignements fiscaux.

4. **Le pays doit adopter le Schéma XML de déclaration pays par pays.** Le format utilisé pour l'échange de renseignements entre les pays doit être conforme au Schéma XML de l'OCDE et les renseignements fournis doivent suivre les orientations du Guide de l'utilisateur qui l'accompagne.

5. **Le pays doit remplir la condition d'utilisation appropriée**, c'est-à-dire que les renseignements reçus sont utilisés uniquement dans le but de procéder à l'évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices, y compris à des fins d'analyse économique et statistique. (Nous en parlons de façon plus détaillée plus loin.) Les juridictions n'échangeront pas de déclarations avec des pays qui ne remplissent pas la condition « d'utilisation appropriée » (examinée ci-dessous). Pour remplir cette condition, un pays doit :

si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas de réciprocité ».

- disposer d'une législation ou de directives nationales incluant la condition « d'utilisation appropriée » (qui est décrite dans le modèle de législation relative à la déclaration pays par pays susmentionné) ;
- s'être doté de mesures de sauvegarde qui garantissent l'application effective du critère « d'utilisation appropriée ».

Les dispositions de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays et des accords bilatéraux entre autorités compétentes exigent de suivre un certain nombre de procédures relatives à l'utilisation appropriée, qui sont décrites dans l'encadré suivant. La condition d'utilisation appropriée fait l'objet d'un « examen par les pairs ».

Encadré 102 : Orientations de l'OCDE relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays (septembre 2017)

Paragraphe 15

Selon les **considérants** des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes, les juridictions indiquent qu'elles ont mis en place, ou devraient avoir mis en place, lors du premier échange des déclarations pays par pays, les protections adéquates pour faire en sorte que les renseignements reçus soient utilisés uniquement dans le but de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, y compris le cas échéant à des fins d'analyse économique et statistique. En outre, en vertu du paragraphe 1(d) de la section 8 de l'accord multilatéral entre autorités compétentes, l'administration compétente d'une juridiction doit communiquer au Secrétariat de l'Organe de coordination la notification indiquant « qu'elle a mis en place le cadre juridique et les infrastructures nécessaires pour assurer [...] l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays ». De ce fait, les administrations fiscales n'échangeront pas les déclarations pays par pays tant que cette condition n'est pas remplie et, en vertu de l'accord multilatéral entre autorités compétentes, tant que la notification n'a pas été délivrée. De même, selon le standard minimum de l'action 13, une juridiction ne peut pas exiger qu'une déclaration pays par pays soit déposée par une entité qui n'est pas l'EMU de son groupe (mécanisme également appelé dépôt local) sauf si cette juridiction respecte la condition d'utilisation appropriée et si les autres conditions de dépôt local définies dans le Rapport sur l'Action 13 sont remplies. Lorsqu'une juridiction impose le dépôt local dans des circonstances qui ne sont pas autorisées par le Rapport sur l'Action 13, l'évaluation par les pairs de la juridiction en tiendra compte. *(Soulignement ajouté)*

6. **Le pays doit remplir la condition de confidentialité** examinée ci-dessous de façon plus détaillée. Pour ce faire :

- Des dispositions en matière de confidentialité doivent être incluses dans la législation nationale (voir la section [3.4.1.3 Notes supplémentaire sur l'utilisation appropriée des renseignements contenus dans une déclaration pays par pays](#)) ;
- Des conditions de confidentialité appropriées doivent être incluses dans les mécanismes internationaux d'échange de renseignements⁷⁹ ;
- Des mécanismes doivent être en place pour garantir que les conditions de confidentialité sont réunies dans les faits.

Les conditions d'utilisation appropriée et de confidentialité doivent nécessairement être remplies pour être en mesure de recevoir et d'utiliser des déclarations pays par pays. Les juridictions peuvent dès lors souhaiter s'assurer que les partenaires avec lesquels elles échangent de renseignements remplissent ces conditions.

L'encadré ci-dessous met en relief les éléments spécifiques qui sont passés en revue durant le processus d'examen par les pairs.

⁷⁹ Dans une mesure au moins équivalente aux dispositifs de protection qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués au pays 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 conforme à la norme internationale d'échange de renseignements sur demande. Voir le paragraphe 57 du Rapport final sur l'Action 13 du BEPS.

Encadré 11 : BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays : documents pour l'examen par les pairs, OCDE, févr. 2017

Paragraphe 11

Concernant la confidentialité, [les juridictions] devraient :

- (a) se doter de mécanismes internationaux d'échange de renseignements prévoyant que les renseignements reçus doivent être traités confidentiellement et que sauf disposition contraire convenue par les juridictions concernées, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts couverts par la clause d'échange de renseignements, ou par les procédures, poursuites, ou décisions de recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités ne doivent utiliser ces renseignements qu'à ces fins, sauf disposition contraire convenue entre les parties et conformément à leur droit respectif ;
- (b) disposer de la législation et des procédures internes nécessaires pour donner effet aux restrictions contenues dans l'Accord international et dans l'Accord éligible entre autorités compétentes associé ;
- (c) mettre en place et appliquer les dispositifs juridiques de protection de la confidentialité des renseignements contenus dans les déclarations pays par pays qui sont reçues par la voie du dépôt local, qui préservent la confidentialité de la déclaration dans une mesure au moins équivalente aux dispositifs de protection qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués au pays en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (OCDE/Conseil de l'Europe [2011]), d'un Accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale conforme à la norme internationale d'échange de renseignements sur demande telle qu'examinée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ;
- (d) prévoir des sanctions efficaces en cas de communication ou d'utilisation non autorisée de renseignements confidentiels ;
- (e) veiller à ce que la confidentialité soit respectée en pratique, par exemple en instaurant un mécanisme d'examen et de supervision visant à déceler et résoudre tout manquement à la confidentialité ;
- (f) respecter les dispositions de l'Accord international et de l'Accord éligible entre autorités compétentes associé, y compris les restrictions quant à l'usage des renseignements reçus pour les périodes d'imposition couvertes par l'accord.

De nombreux pays en développement ont adopté une législation en vue d'assurer la confidentialité des renseignements émanant des contribuables. Étant donné que bon nombre d'entre eux sont membres du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements

à des fins fiscales⁸⁰, leur législation nationale et leurs accords internationaux devraient déjà avoir été passés en revue afin de s'assurer qu'ils offrent des garanties suffisantes pour la préservation de la confidentialité⁸¹. Cela a été établi pour beaucoup d'entre eux, tandis que d'autres ont dû modifier leur législation et se doter de systèmes et procédures garantissant la confidentialité des documents reçus d'autorités étrangères sur demande. Cela dit, la déclaration pays par pays est tributaire de l'échange automatique de renseignements, et peu de pays en développement ont été passés en revue au regard des aspects spécifiques de la confidentialité requise pour cette forme d'échange de renseignements. Par exemple, la norme de confidentialité aux fins des déclarations pays par pays exige que les pays prennent des mesures additionnelles comme la protection des systèmes d'information⁸².

7. **Les pays doivent satisfaire à la condition de cohérence** examinée en détail plus loin (voir la section 3.4.1.4 Notes supplémentaires sur la condition de cohérence).

Ces sept préalables pour recevoir des déclarations pays par pays peuvent être difficiles à respecter pour de nombreux pays en développement auxquels il manque parfois les mécanismes d'échange requis. Même lorsque ces mécanismes sont en place, certains pays en développement accuseront du retard pour adhérer aux protocoles nécessaires en matière d'échange de déclarations pays par pays et établir les processus permettant d'en assurer la cohérence, une utilisation appropriée et la confidentialité.

Ces facteurs peuvent créer des obstacles ou des retards dans la réception des déclarations pays par pays par les pays en développement. Pour y remédier, les pays en développement peuvent envisager d'accorder une certaine priorité à la mise en place des **mécanismes d'échange de renseignements** pertinents. La première étape pour de nombreux pays consistera à signer la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁸³.

Le fait d'exiger le dépôt local sous la condition de « défaillance systémique » (lequel est examiné ci-dessous) pourrait également aider les pays à éviter les obstacles ou les retards dans la réception des déclarations pays par pays lorsqu'une juridiction ne parvient pas à échanger lesdites déclarations sans une justification suffisante.

⁸⁰ En octobre 2020, 125 juridictions avaient été évaluées par le Forum mondial au titre de l'échange d'informations sur demande.

⁸¹ Référence est faite au processus d'examen par les pairs relatif à l'échange de renseignements sur demande. Cet examen porte sur le cadre juridique (phase I) et l'application pratique des standards (phase II).

⁸² Ce qui est pris en compte durant l'examen par les pairs, ce sont les évaluations préliminaires de la confidentialité réalisées par le Forum mondial aux fins de la norme commune de déclaration.

⁸³ En adhérant à la Convention multilatérale, les pays obtiennent accès à un vaste réseau d'échange. Pour un complément d'informations sur la procédure d'adhésion, se reporter à « Une boîte à outils pour devenir Partie à la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale à l'adresse https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_fr.pdf.

Le standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS⁸⁴ prévoit que le dépôt local de la déclaration pays par pays peut être accepté dans trois circonstances spécifiques, du moment que la juridiction concernée remplit également les conditions de confidentialité, de cohérence des données et d'utilisation appropriée de la déclaration pays par pays. Certains pays ont instauré une obligation de dépôt local qui est plus large que celle envisagée dans l'Action 13 du projet BEPS, au moins pour une période transitoire, jusqu'à ce qu'ils soient en mesure de mettre en place les cadres exigés pour recevoir des déclarations pays par pays des administrations fiscales partenaires. À ce titre, les filiales locales et les établissements permanents des entreprises multinationales remplissant les critères relatifs aux déclarations pays par pays doivent soumettre directement leurs déclarations à l'administration fiscale locale. Une telle option présente des risques considérables, y compris en lien avec le climat de l'investissement. Cette exigence aura aussi une incidence négative sur tout examen visant à déterminer si la juridiction satisfait au standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS. Durant l'examen par les pairs entrepris sous l'égide du Cadre inclusif, il a été recommandé aux pays concernés et ayant instauré une obligation déclarative plus large que celle prévue par le standard minimum du projet BEPS d'y remédier, et bon nombre d'entre eux ont depuis lors engagé des réformes ou donné suite autrement à cette recommandation.

3.4.1.2 Notes supplémentaires sur la condition de confidentialité

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS indique clairement que les déclarations pays par pays doivent être soumises à des conditions de confidentialité au moins équivalentes à celles contenues dans un instrument d'échange de renseignements qui satisfait à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange à des fins fiscales :

« 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 au pays 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. »⁸⁵.

En conséquence, les renseignements tirés des déclarations pays par pays ne peuvent être communiqués qu'aux tribunaux, organes administratifs et autres entités concernés par l'établissement, le recouvrement ou l'administration des impôts couverts par l'accord, ou par les procédures, poursuites ou décisions de recours relatifs à ces impôts, **et ne peuvent être utilisés**

⁸⁴ L'Action 13 limite le « dépôt local » par des entités autres que l'entité mère ultime à des circonstances très spécifiques. Voir l'encadré 15 sur la Description des principales dispositions du modèle de législation concernant la déclaration pays par pays.

⁸⁵ BEPS Action 13, Paragraphe 57.

que par ceux-ci. À quelques rares exceptions près, les administrations fiscales ne peuvent divulguer les renseignements échangés à des personnes ou des agences non autorisées en vertu de l'accord d'échange de renseignements ou utiliser ces renseignements à des fins non fiscales.

En plus des protections prévues par les dispositions des instruments d'échange de renseignements relatives à la confidentialité, les déclarations pays par pays doivent bénéficier d'une confidentialité garantie dans les législations nationales. Les pays qui mettent en œuvre la déclaration pays par pays doivent veiller à introduire dans leurs législations nationales des dispositions en matière de confidentialité qui sont équivalentes à la norme internationale définie dans le cadre d'un accord international. La responsabilité civile et des sanctions pénales doivent aussi être applicables en cas de divulgation non autorisée des renseignements des contribuables.

Pour assurer la protection de renseignements confidentiels, les pays auront par conséquent besoin de ce qui suit :

- mécanismes d'échange de renseignements assurant cette protection ;
- règles et procédures internes robustes garantissant la confidentialité dans les faits ;
- pénalités effectives en cas d'utilisation ou de divulgation non autorisée de renseignements de contribuables ;
- procédures de gestion effective des questions de confidentialité, s'il y a lieu ;
- systèmes de gestion de la sécurité informatique (contrôle des systèmes, imposition de sanctions en cas de divulgation non autorisée, etc.).

3.4.1.3 Notes supplémentaires sur l'utilisation appropriée des renseignements contenus dans une déclaration pays par pays

Le Rapport final sur l'Action 13 du BEPS indique clairement que les déclarations pays par pays ne doivent être utilisées qu'à des fins spécifiques, ce qui représente la condition « d'utilisation appropriée ».

« Les juridictions devraient faire un usage approprié des renseignements communiqués dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, conformément au paragraphe 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 les entreprises multinationales ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle. »⁸⁶

« ... [L]es 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. »⁸⁷

La publication de l'OCDE intitulée *Déclaration pays par pays — Manuel pratique de mise en œuvre*⁸⁸ fournit des indications sur « l'utilisation appropriée ». Elle contient aussi des informations utiles sur la notion d'utilisation appropriée, les conséquences en cas de violation de la condition d'utilisation appropriée et les approches à adopter pour assurer une telle utilisation (par exemple, l'adoption de mesures pour limiter l'accès aux déclarations pays par pays et pour assurer la présentation de preuves d'une utilisation appropriée). À des fins de vérification, une juridiction devrait être en mesure de répondre « oui » à six questions élémentaires, ou devrait être en mesure de le faire avant le premier échange de déclarations pays par pays tel que décrit dans l'encadré ci-dessous.

Encadré 14 : Questionnaire sur l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays

(Orientations de l'OCDE relatives à l'utilisation appropriée)

1. L'accord multilatéral et/ou les accords bilatéraux entre autorités compétentes concernant les déclarations pays par pays signés par votre juridiction mentionnent-ils que l'obtention et l'utilisation des déclarations pays par pays sont subordonnées à l'utilisation appropriée des informations contenues dans ces déclarations ?
2. Votre administration fiscale a-t-elle adopté des procédures écrites claires régissant l'utilisation des déclarations pays par pays, notamment des orientations relatives à leur utilisation appropriée ?
3. Ces dispositions sont-elles effectivement communiquées à l'ensemble des agents susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leurs travaux ?
4. L'utilisation des déclarations pays par pays est-elle contrôlée ou suivie afin de garantir qu'elle est appropriée, notamment : i) en imposant des restrictions d'accès aux déclarations pays par pays, et/ou ii) en garantissant qu'il existe des éléments probants suffisants à l'appui de l'utilisation appropriée ?

⁸⁶ BEPS Action 13, Paragraphe 59.

⁸⁷ Ibid. Paragraphe 25.

⁸⁸ Voir l'annexe du manuel.

5. Les agents de l'administration fiscale concernés dans votre juridiction reçoivent-ils des instructions ou une formation définissant clairement leurs obligations, à savoir :

- i) notifier immédiatement au Secrétariat de l'Organe de coordination (en cas d'échange dans le cadre de l'accord multilatéral entre autorités compétentes) ou à une autre autorité compétente (en cas d'échange dans le cadre d'accords bilatéraux entre autorités compétentes) toute violation de la condition d'utilisation appropriée ; et
- ii) abandonner rapidement toute procédure devant l'autorité compétente qui implique un ajustement fiscal au moyen d'une formule de répartition des bénéfices fondée sur les données provenant de la déclaration pays par pays ?

6. Des mesures sont-elles en place pour garantir que les contrôles sont examinés et actualisés s'il y a lieu, et que les conclusions de ces examens sont documentées ?

3.4.1.4 Notes supplémentaires sur la condition de cohérence

Le Rapport final sur l'Action 13 du projet BEPS indique clairement que les systèmes nationaux de déclaration pays par pays doivent être appliqués conformément aux normes internationalement reconnues.

« 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 résidant sur leur territoire de préparer et déposer la déclaration pays par pays, à moins d'être couverte par l'exemption visée au paragraphe 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. »⁸⁹

La cohérence vise donc essentiellement à :

1. **Préparer la déclaration pays par pays selon un format harmonisé qui suit le modèle standard conçu à cette fin et contenu dans le rapport relatif à l'Action 13 du projet BEPS.** Pour éviter d'imposer des obligations de conformité excessives aux contribuables et assurer une analyse efficace des déclarations pays par pays, il est essentiel que les pays suivent étroitement le modèle présenté à l'annexe III du Rapport relatif à l'Action 13 du projet BEPS (voir l'annexe 8).
2. **Obliger l'EMU d'un groupe d'EMN résidente sur leur territoire de préparer et déposer la déclaration pays par pays.** Une caractéristique élémentaire de la déclaration pays par pays est que celle-ci n'est généralement soumise qu'une seule fois à l'administration fiscale du pays de résidence de l'EMU.

⁸⁹ Ibid. Paragraphe 58.

3.4.2 Mécanisme de dépôt

La déclaration pays par pays doit être déposée par l'EMU d'une entreprise multinationale dans sa juridiction de résidence fiscale. Il s'agit généralement de l'entité de contrôle ultime du groupe, qui est tenue d'établir des états financiers consolidés dans sa juridiction de résidence, ou qui serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans cette juridiction⁹⁰.

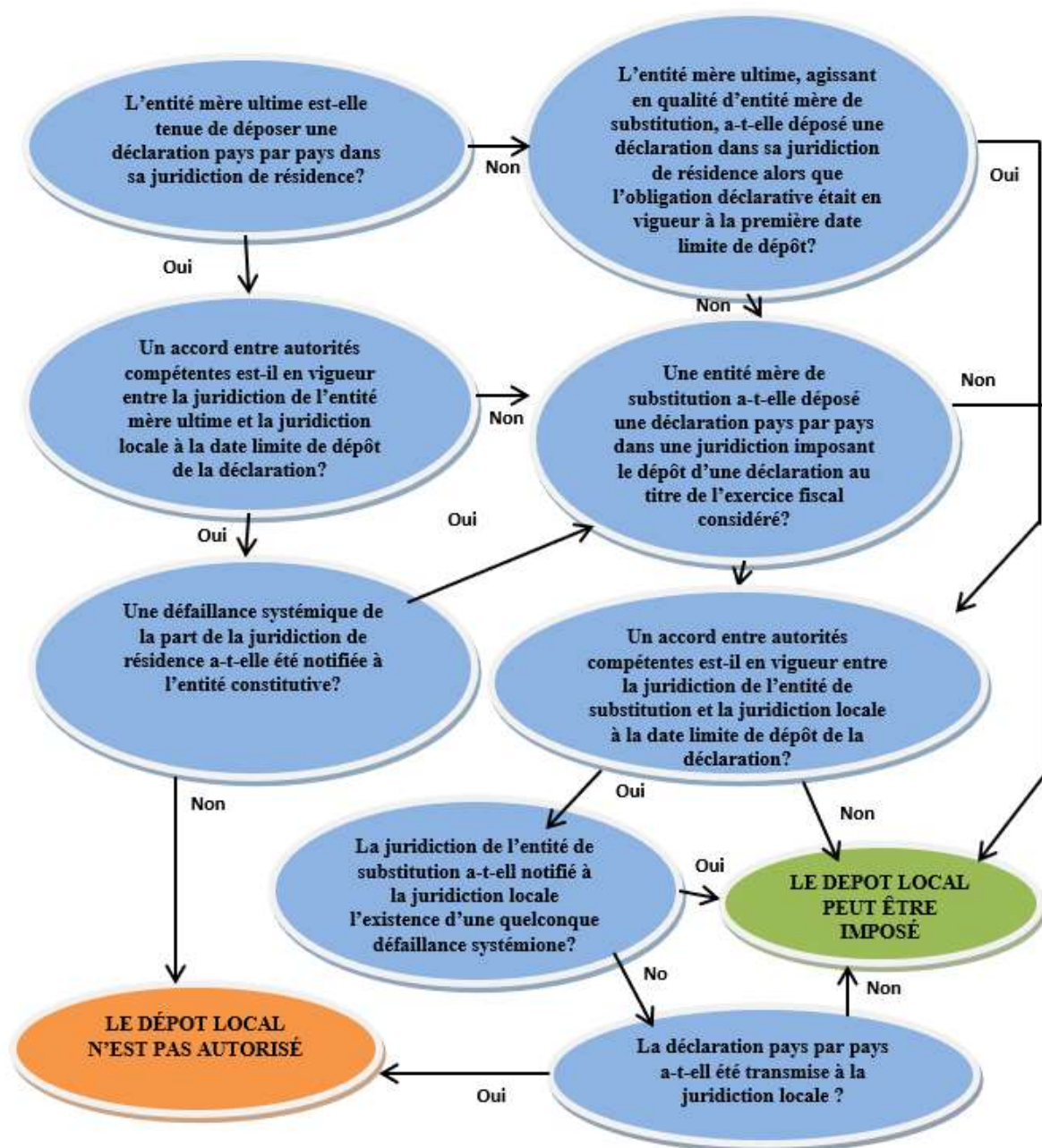
L'Action 13 limite ainsi le « dépôt local » par des entités autres que l'EMU à des circonstances très spécifiques, à savoir le dépôt par l'entité mère de substitution et l'entité constitutive (également désigné par dépôt local). Le standard minimum n'oblige aucune juridiction à mettre en place l'un quelconque de ces mécanismes. Cependant, si une juridiction autorise le dépôt local (dans les circonstances spécifiques décrites dans le Rapport relatif à l'Action 13) ou le dépôt par l'entité de substitution, les autres éléments requis en vertu du standard minimum (concernant le contenu de la déclaration par exemple) doivent être appliqués aux déclarations ainsi produites de la même manière qu'à celles soumises par les entités mères ultimes résidentes dans cette juridiction. Voir l'encadré 14 pour en savoir plus sur le dépôt par une entité de substitution et le dépôt local, ainsi que les trois circonstances dans lesquelles le dépôt local peut être invoqué.

Figure 2 : Dépôt local de déclarations pays par pays

Ce diagramme⁹¹ illustre les circonstances dans lesquelles une obligation de dépôt local serait conforme au standard minimum. Il suppose que l'entité constitutive réside dans la juridiction locale tandis que l'EMU est réside dans une autre juridiction, et qu'il existe un accord international autorisant l'échange automatique de renseignements auquel la juridiction de résidence et la juridiction locale sont parties.

⁹⁰ OCDE (2017), Déclaration pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre, OCDE, Paris : p.18. <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>.

⁹¹ Ibid. p.24.



3.4.3 Format et contenu

Le standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS exige que la déclaration pays par pays contienne des informations agrégées pour chacune des juridictions concernées présentées dans trois tableaux standards (voir l'[annexe 8](#)) comprenant les éléments suivants :

- informations sur la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale (tableau 1 du modèle de formulaire) ;
- liste de toutes les entités constitutives du groupe multinational par juridiction fiscale (tableau 2 du modèle de formulaire) ; et

- toute autre information ou explication succincte qui pourrait être jugée nécessaire ou qui pourrait faciliter la compréhension des renseignements devant obligatoirement être inclus dans la déclaration pays par pays (tableau 3 du modèle de formulaire).

Le tableau 1 du modèle de formulaire donne une vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités du groupe multinational, agrégée par juridiction fiscale. Les renseignements exigés sont les suivants :

- Chiffre d'affaires, réparti entre parties liées et parties indépendantes
- Bénéfice (perte) avant impôts
- Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)
- Impôts sur les bénéfices dus — année en cours
- Capital social
- Bénéfices non distribués
- Nombre d'employés
- Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Le tableau 2 doit être rempli par juridiction fiscale et comprend les éléments suivants :

- Liste des entités constitutives résidentes dans chaque juridiction fiscale
- Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence
- Principales activités : aux fins de déterminer la nature de(s) (la) principale(s) activité(s) menée(s) par l'entité constitutive dans la juridiction fiscale concernée, le tableau 2 comporte une liste prédéfinie d'activités économiques qui inclut, entre autres, les activités suivantes : recherche-développement ; achats ou approvisionnement ; fabrication ou production ; vente, commercialisation ou distribution ; services administratifs, de gestion ou de soutien ; fourniture de services à des parties indépendantes ; financement ; assurance ; détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres ; activités dormantes ; et autres (dont la nature doit être précisée au tableau 3 du modèle de formulaire).

Tous les termes susmentionnés et contenus dans le modèle de formulaire de la déclaration pays par pays sont définis dans le rapport relatif à l'Action 13 et dans les autres documents d'orientation publiés par l'OCDE⁹².

⁹² OCDE (2018), Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13, OCDE, Paris. <https://www.oecd.org/fr/ctp/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>

3.4.4 Cadre législatif et réglementaire

3.4.4.1 Introduction

Le Rapport relatif à l'Action 13 du projet BEPS inclut un modèle de législation que toutes les juridictions peuvent utiliser au moment de formuler leurs propres règles internes⁹³. Les juridictions peuvent adapter ce modèle au besoin, et le compléter s'il y a lieu par une législation secondaire ou des orientations et instructions complémentaires. Ce modèle répond aux questions de cohérence mentionnées plus haut et comprend des dispositions sur la confidentialité et l'utilisation appropriée.

Le présent Guide pratique donne à penser que les pays en développement doivent autant que possible établir leur législation nationale sur la base de ce « modèle », afin d'être certains d'assurer une application cohérente de l'approche préconisée. L'utilisation du modèle de législation comme base de travail permettra aussi aux pays de satisfaire aux termes de référence du processus d'examen par les pairs.

Le modèle de législation n'inclut pas de disposition sur les sanctions et pénalités. Il revient donc aux pays de le compléter afin d'y inclure des mesures coercitives conformes aux politiques nationales.

3.4.4.2 Utilisation de la législation primaire, de la législation secondaire et des documents d'orientation

Les orientations sur la mise en œuvre des déclarations pays en pays sont encore en cours d'élaboration. En tenant compte du fait que les instructions contenues dans le rapport sont en cours de révision dans le contexte de l'examen du standard de 2020 et que les résultats de cet examen de 2020 devraient être communiqués en 2021, les pays en développement peuvent envisager d'inscrire les principes généraux dans leur législation primaire et de laisser la possibilité de fixer les obligations déclaratives plus détaillées dans une législation/réglementation subsidiaire ou un document d'orientation. Une telle démarche vise à assurer une plus grande flexibilité au moment de procéder à des amendements par la suite. Les références aux orientations et instructions de l'OCDE dans une directive nationale sont une solution adoptée par certains pays pour aider à assurer la cohérence et maintenir des informations à jour pour les contribuables.

3.4.4.3 Interprétation du modèle de législation

Encadré 125 : Description des principales dispositions du modèle de législation concernant la déclaration pays par pays

Article 1 — Définitions

L'article 1 du modèle de législation définit des termes qui doivent être inclus dans la législation relative à la déclaration pays par pays tels que : groupe d'entreprises multinationales — qui est accompagné d'indications sur lequel de ces groupes est soumis à l'obligation déclarative ; entité

⁹³ Action 13 du BEPS, p.43.

déclarante ; exercice fiscal déclarable. De plus, si elle n'est pas visée par d'autres dispositions réglementaires, la définition des états financiers consolidés doit aussi être prise en compte.

La publication de l'OCDE intitulée Les Déclarations pays par pays — Manuel pratique de mise en œuvre donne des précisions sur la mise en œuvre des déclarations pays par pays qui sont régulièrement mises à jour.

Article 2 — Obligation déclarative

Le paragraphe 1 indique qui doit déposer une déclaration pays par pays. Selon le standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS, les déclarations pays par pays ne doivent être exigées qu'à des groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est égal à 750 millions de dollars ou à un proche équivalent en monnaie nationale à compter de janvier 2015, ainsi qu'il ressort de leurs états financiers consolidés pour l'exercice précédent.

En principe, l'obligation déclarative incombe à l'EMU. Cependant, il est possible pour un groupe d'entreprises multinationales, dans certaines conditions, de désigner une autre entité déclarante pour déposer la déclaration pays par pays pour son compte⁹⁴. Cette entité est connue comme l'entité mère de substitution.

Pour déterminer si un groupe d'EMN doit soumettre une déclaration pays par pays, on se base généralement sur les principes comptables appliqués par l'EMU du groupe. Cela dit, si le groupe d'entreprises multinationales n'est pas coté en bourse, il peut opter d'appliquer soit les principes comptables de sa juridiction de résidence (principes comptables généralement reconnus [GAAP] au niveau local) soit les Normes internationales d'information financière (IFRS)⁹⁵.

Pour en savoir plus sur les définitions des termes « états financiers consolidés » et « chiffre d'affaires », les pays peuvent se référer aux instructions préparées et régulièrement mises à jour par l'OCDE.

Instructions de l'OCDE relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays

<http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/instructions-relatives-a-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.htm>

Le paragraphe 2 comporte des dispositions relatives au dépôt local de déclarations pays par pays dans des circonstances particulières. Ces dispositions ne sont pas incluses dans le standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS et sont donc facultatives : il revient à chaque pays de décider ou non d'introduire ce mécanisme secondaire, d'appoint, dans son cadre législatif national. Le dépôt local s'entend d'une situation où une entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales (une filiale locale par exemple), qui n'est ni l'EMU du groupe ni l'entité mère de substitution désignée, est tenue de déposer directement la déclaration pays par

⁹⁴ Action 13 du BEPS. Article 2.3 du Modèle de législation, p. 45

⁹⁵ OCDE (2018), Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays - BEPS Action 13, OCDE, Paris, p. 17. <https://www.oecd.org/fr/ctp/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

pays auprès de son administration fiscale locale. Les circonstances limitées dans lesquelles le dépôt local est autorisé au titre du standard minimum de l'Action 13 sont les suivantes :

- L'EMU du groupe d'entreprises multinationales n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence fiscale ; ou
- La juridiction où réside l'EMU à des fins fiscales a conclu un Accord international auquel la juridiction locale est partie, mais n'a pas d'Accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel la juridiction locale est partie à la date indiquée pour le dépôt de la déclaration pays par pays correspondant à l'exercice fiscal déclarable ; ou
- Une défaillance systémique de la juridiction de résidence fiscale de l'EMU a été notifiée par l'administration fiscale locale au contribuable local affilié à l'entreprise multinationale.

En vertu du standard minimum du BEPS, le dépôt local ne peut pas s'appliquer à toute autre circonstance : en particulier, il convient de noter que concernant la deuxième condition susmentionnée, le dépôt local ne peut être effectué en l'absence d'un accord international.

Par rapport à une juridiction, le terme « **défaillance systémique** » signifie que ladite juridiction a conclu un accord éligible entre autorités compétentes, mais a suspendu l'échange automatique (pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de cet accord) ou a négligé de façon persistante de transmettre automatiquement à un pays partie à une convention fiscale les déclarations pays par pays en sa possession.

Article 3 — Notification

Les conditions de notification imposent à une filiale locale d'une entreprise multinationale l'obligation d'indiquer à l'administration fiscale de son pays de résidence :

- Si elle est l'EMU d'un groupe d'EMN ou l'entité mère de substitution désignée par le groupe qui est tenue de déposer une déclaration pays par pays, ou
- Lorsque l'entité locale ne sera pas chargée elle-même de déposer la déclaration pays par pays, l'identité et la résidence fiscale de l'entité déclarante pour le compte du groupe d'entreprises multinationales (qui est généralement son EMU).

Cette disposition ne fait pas non plus partie du standard minimum. Elle décrit un mécanisme facultatif dont le but est d'aider une juridiction à appliquer ses règles internes et à anticiper le nombre de déclarations pays par pays qu'elle recevra localement ainsi que celles qui proviendront d'autres juridictions à travers l'échange automatique de renseignements.

Annexe 4 – Déclarations pays par pays

Cet article décrit le contenu des déclarations pays par pays. Il dispose expressément que la déclaration pays par pays doit être établie selon les formes prescrites dans le modèle type qui se trouve à l'Annexe III du Rapport relatif à l'Action 13 du BEPS, et en suivant les définitions et instructions contenues dans ce Rapport.

Article 5 — Délai de dépôt

Le Rapport relatif à l'Action 13 du BEPS prévoit que la déclaration pays par pays doit être déposée au plus tard 12 mois après le dernier jour de l'exercice fiscal déclarable du groupe d'entreprises multinationales⁹⁶.

Ce délai élargi prend en compte le fait que dans certains cas, il est possible que les états financiers définitifs prévus par la loi et les autres informations financières pouvant être utiles pour compléter le formulaire de déclaration pays par pays ne soient prêts qu'après la date limite de dépôt des déclarations fiscales dans certains pays⁹⁷.

Article 6 — Utilisation et confidentialité des informations contenues dans la Déclaration pays par pays

Cet article décrit deux des conditions qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays, à savoir la confidentialité et l'utilisation appropriée.

Article 7 — Pénalités

Les législations nationales imposeront normalement des pénalités si une entité ne respecte pas ses obligations déclaratives. Le modèle de législation ne prévoit pas de dispositions relatives aux pénalités à infliger en cas de non-respect des obligations déclaratives, compte tenu de ce que les juridictions peuvent choisir d'appliquer leur régime de pénalités existant en matière de prix de transfert en cas de non-respect desdites obligations.

Les pénalités doivent être imposées par l'autorité fiscale de l'entité déclarante, qui peut être la juridiction de l'EMU, la juridiction d'une autre entité du groupe désignée par l'EMU (en cas de soumission par une entité de substitution) ou la juridiction de la juridiction locale (en cas de soumission locale).

Article 8 — Date d'entrée en vigueur

Cet article fixe la date à laquelle la législation entrera en vigueur.

3.4.5 Mise en œuvre

Pour assurer le respect de l'obligation déclarative, les pays peuvent envisager d'imposer des pénalités en cas de :

- Défaut de dépôt d'une déclaration pays par pays complète auprès de l'administration fiscale locale par l'EMU d'un grand groupe d'EMN (ou une autre entité locale tenue de procéder à un dépôt local) ;

⁹⁶ La majorité des juridictions permettent de déposer la déclaration pays par pays au plus tard 12 mois à compter de la fin de l'exercice déclarable, la législation étant formulée conformément à la proposition de l'article 5 du Modèle de législation contenu dans le rapport relatif à l'Action 13.

⁹⁷ BEPS Action 13, Paragraphe 31.

- Dépôt tardif d'une déclaration pays par pays ; et
- Dépôt d'une déclaration pays par pays comportant des données erronées.

L'administration fiscale de l'entité tenue de déposer une déclaration pays par pays est responsable de l'imposition de pénalités au titre de la déclaration ; cette administration fiscale est l'administration fiscale de l'EMU, l'administration fiscale de l'entité mère de substitution, ou l'administration fiscale locale en cas de déclaration locale, selon le cas. Il importe de noter que, outre les pénalités qui peuvent être imposées au titre de la déclaration pays par pays elle-même, certaines juridictions peuvent exiger des entités locales constitutives d'un groupe d'EMN qu'elles communiquent à leur administration fiscale l'identité de l'entité déclarante du groupe, c'est-à-dire de l'entité du groupe d'EMN qui est tenue de déposer la déclaration pays par pays. Des pénalités peuvent alors également être imposées au contribuable local en cas de défaut de notification⁹⁸.

Une option consiste à imposer une pénalité en fonction du retard pris pour soumettre une déclaration complète. Cette pénalité est calculée, par exemple, par rapport à un montant à payer par jour de retard durant la période courant entre la date limite de dépôt et la soumission d'une déclaration pays par pays complète. Une seconde option consiste à imposer une pénalité forfaitaire, ou basée sur la taille du groupe d'entreprises multinationales (par exemple telle que mesurée par son chiffre d'affaires consolidé).

De nombreux pays fixeront des montants variés en tenant compte du degré de culpabilité du contribuable. Par exemple, une simple erreur de calcul est passible d'une sanction moins importante qu'une tentative délibérée de manipuler les chiffres. Certains pays peuvent considérer le dépôt d'une déclaration pays par pays délibérément erronée comme étant du ressort du droit pénal.

Les dispositions relatives aux pénalités peuvent se rapporter spécifiquement à la déclaration pays par pays ou être fondées sur des pénalités infligées généralement en cas de défaut de déclaration ou de dépôt d'une déclaration erronée. La section 6 de la législation type présentée à l'Annexe 1 indique les pénalités applicables en cas de défaut de production de la déclaration pays par pays.

⁹⁸ La Belgique est l'un des pays imposant une obligation de notification pour les déclarations pays par pays. Cette notification doit être effectuée pour toute entité belge constitutive d'un groupe d'EMN qui doit déposer une déclaration pays par pays. Cette entité doit informer l'administration fiscale belge au plus tard le dernier jour de la période de déclaration du groupe multinational si elle est l'entité mère ultime, l'entité mère porteuse ou l'entité belge du groupe conformément à l'article 321/2, par. 2 du Code belge. Si elle ne constitue aucune de ces entités, elle doit indiquer l'identité de l'entité déclarante du groupe d'EMN. Voir l'annexe 5 pour une description de la documentation des prix de transfert requise en Belgique.

Encadré 16 : Pratiques nationales – pénalités en cas de défaut de production d’une déclaration pays par pays

Extrait du règlement du Nigéria (déclaration pays par pays)⁹⁹

« 11. [Dépôt tardif] Lorsqu’une entité déclarante ne soumet pas la déclaration pays par pays à l’Administration fiscale au plus tard à la date indiquée dans la règle 9 du présent Règlement, l’Administration fiscale impose une pénalité administrative de 10 000 000 de nairas pour cette première infraction, puis une pénalité de 1 000 000 de nairas pour chaque mois de retard supplémentaire.

12. [Dépôt d’une déclaration pays par pays incorrecte ou fausse] Lorsqu’une entité déclarante soumet une déclaration pays par pays incorrecte ou fausse, l’Administration fiscale impose une pénalité administrative de 10 000 000 de nairas.

13. [Défaut de dépôt] Lorsqu’une entité constitutive d’un groupe d’EMN qui est résidente fiscale au Nigéria ne soumet pas la déclaration spécifiée dans la règle 6 du présent Règlement, l’Administration fiscale impose une pénalité administrative de 5 000 000 de nairas pour cette première infraction, puis une pénalité de 10 000 nairas pour chaque mois de défaut de dépôt supplémentaire. »

3.4.6 Questions pratiques relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays

Les déclarations pays par pays soumises à une administration fiscale par une entité mère ultime d’un groupe d’entreprises multinationale ou par une entité mère de substitution désignée par ce groupe (le cas échéant) doivent être échangées avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe a des entités résidentes ou des établissements stables. À cet égard, deux éléments majeurs peuvent présenter des difficultés d’ordre pratique pour les pays en développement. Il s’agit de la disponibilité i) de technologies permettant le dépôt électronique des déclarations et ii) de technologies servant à l’échange de déclarations entre partenaires conventionnels.

3.4.6.1 Dépôt électronique de la déclaration pays par pays

Étant donné que les juridictions doivent échanger les déclarations pays par pays dans un format XML convenu (voir ci-dessous), il est souhaitable que le même format soit exigé des contribuables à des fins déclaratives. Ainsi, l’administration fiscale n’aura pas besoin de convertir les données dans un format différent, ce qui peut absorber beaucoup de ressources.

En vertu du standard minimum de l’Action 13, rien n’oblige les groupes multinationaux à soumettre des déclarations en utilisant le schéma XML de l’OCDE, ce qui fait que de nombreuses juridictions font montre de flexibilité en ce qui concerne le format dans lequel les déclarations peuvent être déposées. Toutefois, l’Accord multilatéral entre autorités compétentes

⁹⁹ Règlement intitulé *Income Tax (Country-by-Country Reporting) Regulations, 2018*. Disponible à : <https://www.firs.gov.ng/sites/Authoring/contentLibrary/d9dae9a0-3d22-48fa-bdec-34e59d7a001bOfficial%20Gazette%20of%20Income%20Tax%20CbC%20Regulations%202018.pdf>

concernant l'échange de déclarations pays par pays inclut un engagement de la part des autorités compétentes à utiliser le schéma XML de l'OCDE pour transmettre les déclarations reçues à d'autres juridictions. Par conséquent, si un groupe d'entreprises multinationale est autorisé à déposer sa déclaration dans un autre format (Excel par exemple), l'administration fiscale ou l'autorité compétente dans la juridiction concernée est, de fait, obligée de convertir elle-même les déclarations reçues dans le format du schéma XML de l'OCDE.

S'il est possible de convertir les déclarations pays par pays produites dans un autre format en schéma XML, cela peut comporter des difficultés techniques dans la pratique. De plus, des contrôles de validation sont intégrés au schéma XML de l'OCDE pour veiller à ce que tous les champs requis soient remplis et que le formatage approprié soit utilisé. Ces contrôles n'existent pas dans d'autres formats, d'où le risque également que les déclarations pays par pays reçues dans d'autres formats soient incomplètes ou mal formatées.

Les formats de dépôt des déclarations pays par pays varient selon les juridictions. Alors que certains pays exigent que toutes les déclarations pays par pays soient soumises en format XML (soit selon le schéma XML de l'OCDE ou selon un format de déclaration XML mis au point au niveau national)¹⁰⁰, d'autres acceptent l'utilisation de formats différents. On peut citer quelques exemples ci-dessous :

Encadré 17 : Formats de dépôt des déclarations pays par pays

XML uniquement : Australie, Îles Caïman, Royaume-Uni

XML ou fichier CSV (de valeurs séparées par des virgules)¹⁰¹ : Japon

XML, mais possibilité de dépôt d'une déclaration en format imprimé contenant la déclaration pays par pays : Canada, États-Unis d'Amérique

3.4.6.2 Partage et réception de déclarations pays par pays

L'échange de déclarations pays par pays est régi par des accords internationaux, par exemple des conventions bilatérales de double imposition, des accords d'échange de renseignements fiscaux ou la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Contrairement à certains autres types de renseignements fiscaux, les déclarations pays par pays doivent être échangées d'une manière automatique et non spontanément ou sur demande.

L'échange sera effectué uniquement avec des juridictions ayant conclu un accord entre autorités compétentes, lequel décrit les modalités opérationnelles de l'échange en vertu de l'accord international. Pour déterminer avec quelles juridictions elle doit échanger la déclaration

¹⁰⁰ Bien que les pays aient la latitude de déterminer le format de déclaration de leur choix, sur la base de leurs formulaires et pratiques habituels notamment, ils devront tous échanger leurs déclarations dans le schéma XML de l'OCDE.

¹⁰¹ Un fichier CSV permet de sauvegarder les données dans un format structuré comme un tableau. Il prend la forme d'un fichier texte contenant des informations séparées par des virgules, d'où son nom. Il peut être utilisé avec tout programme de tableur tel que Microsoft Excel, Open Office Calc ou Google Spreadsheets.

pays par pays, l'administration fiscale s'appuiera sur le tableau 1 de la déclaration pour déterminer la liste des juridictions dans lesquelles le groupe d'EMN exerce des activités. Elle va ensuite comparer cette liste à celle des juridictions avec lesquelles elle a conclu un accord admissible entre autorités compétentes¹⁰².

L'OCDE a mis au point un schéma XML d'échanges intergouvernementaux que les pays ont convenu d'utiliser pour échanger les déclarations pays par pays à travers un système commun de transmission. Les modalités d'un tel échange sont décrites dans le Manuel pratique de mise en œuvre de la déclaration pays par pays produit par l'OCDE. L'encadré ci-dessous en donne un extrait.

**Encadré 138 : Le système commun de transmission — Manuel pratique de mise en œuvre
Déclaration pays par pays¹⁰³**

À l'exception des déclarations pays par pays échangées entre les États membres de l'Union européenne, qui utiliseront à cette fin le réseau commun de communication (CCN) de l'UE, les déclarations pays par pays seront pour la plupart transmises via le Système commun de transmission. Le SCT est une plateforme électronique destinée à faciliter l'échange automatique de renseignements entre pays, et notamment des informations relatives à la norme commune de déclaration, aux déclarations pays par pays et aux décisions fiscales. Il sera géré par l'OCDE et sera accessible aux juridictions participantes moyennant le versement d'une redevance annuelle. Le SCT offrira une plateforme sûre et standardisée d'échange automatique de renseignements et évitera aux différentes juridictions d'avoir à multiplier les accords et systèmes bilatéraux.

Les autorités compétentes qui utiliseront le SCT devront se familiariser avec les protocoles spécifiques d'envoi et de réception des déclarations pays par pays par l'intermédiaire de cette plateforme. Les utilisateurs auront accès au portail correspondant, qui contiendra toutes les informations nécessaires à l'utilisation du SCT, ainsi que des informations sur la préparation et le cryptage des fichiers à transmettre.

Les données contenues dans le fichier développé selon le schéma XML des déclarations pays par pays devront être traitées et cryptées avant d'être transmises, conformément à l'approche commune convenue au niveau de l'OCDE en matière de préparation et de cryptage des fichiers. D'une manière générale, le protocole de cryptage du SCT combine des clés de chiffrement et de déchiffrement publiques et privées. La clé de chiffrement publique d'une autorité compétente est accessible aux autres autorités compétentes pour leur permettre d'authentifier et de coder les fichiers transmis. Chaque autorité compétente possède également une clé de chiffrement privée qui lui permet de décoder les fichiers reçus via le SCT.

¹⁰² L'OCDE tient une base de données indiquant toutes les relations bilatérales en place actuellement pour l'échange automatique de déclarations pays par pays entre autorités fiscales. Voir www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm.

¹⁰³ OCDE (2017), Déclaration pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre, OCDE, Paris (paragraphe 92-97) <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>.

Des alertes seront automatiquement générées par le SCT afin d'informer l'expéditeur de la progression de l'envoi (envoi, réception) et l'autorité compétente destinataire sera censée générer des messages d'état pour indiquer si le fichier reçu contient bien les données convenues ou contient des erreurs. Des erreurs au niveau du fichier empêcheront généralement l'autorité destinataire d'ouvrir le fichier, et un message d'état sera normalement adressé à l'autorité émettrice en vue d'obtenir un nouveau fichier.

Les erreurs au niveau de l'enregistrement traduisent d'importants problèmes de qualité des données. Lorsque de telles erreurs sont signalées par l'autorité destinataire à l'autorité émettrice, celle-ci est censée prendre les mesures nécessaires pour les résoudre et fournir en temps voulu à l'autorité destinataire des données nouvelles ou rectifiées.

Dans le cadre de leurs obligations de protection de la confidentialité des informations figurant dans les déclarations pays par pays, les autorités compétentes doivent également, le cas échéant, prendre des mesures :

- pour garantir la confidentialité et la conservation des identifiants de connexion, mots de passe et clés de déchiffrement utilisés pour la transmission des déclarations pays par pays ;
- pour protéger tous les ordinateurs connectés au système de transmission et s'assurer que seules les personnes autorisées (à savoir celles qui s'occupent des déclarations dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions) ont accès aux données ;
- pour s'assurer que les déclarations pays par pays transmises par d'autres pays sont stockées en toute sécurité lorsqu'elles sont sous la responsabilité de l'autorité compétente, puis transmises de façon sécurisée aux agents de l'administration fiscale chargés de l'évaluation des risques.

Les autorités compétentes recevant des déclarations pays par pays en dehors du SCT ou du CCN doivent mettre en place un système de notification destiné à informer l'autorité émettrice de la bonne réception des déclarations, vérifier qu'elles ont été reçues par le bon destinataire et signaler toute erreur ou tout problème éventuel de qualité des données transmises.

3.4.6.3 Outils de mise en œuvre

L'encadré ci-dessous présente de manière succincte les orientations et outils mis au point par l'OCDE pour aider les pays à remplir leurs obligations déclaratives.

Encadré 149 : Outils de mise en œuvre de la déclaration pays par pays

Rapport relatif à l'Action 13 du projet BEPS

Le Rapport relatif à l'Action 13 du projet BEPS modifie le chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert qui donne des orientations sur la documentation relative aux prix de transfert, y compris la déclaration pays par pays. Le rapport contient des

outils visant à faciliter la mise en œuvre cohérente du standard des déclarations pays par pays, notamment :

- Un modèle de législation qui pourrait être utilisé par les pays comme base de référence pour l'élaboration d'une législation nationale visant à obliger les groupes d'entreprises multinationales à soumettre des déclarations pays par pays, et
- Trois modèles d'accord entre autorités compétentes pouvant servir à faciliter l'échange de ces déclarations entre administrations fiscales.

Instructions relatives à l'interprétation du Rapport relatif à l'Action 13 en vue de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays

Un certain nombre de questions ont été soulevées concernant le champ d'application, le contenu et le mécanisme de dépôt et de partage des déclarations pays par pays après la publication du Rapport relatif à l'Action 13. Les instructions relatives aux questions d'interprétation peuvent être consultées dans le document intitulé : « Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13 ». Ces instructions sont régulièrement mises à jour par l'OCDE¹⁰⁴ et publiées sur son site Web : <https://www.oecd.org/fr/ctp/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

Rapport sur l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays

Le document intitulé « Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays » contient des informations sur la notion « d'utilisation appropriée », les conséquences en cas de violation de la condition d'utilisation appropriée et les approches que les administrations fiscales peuvent adopter pour assurer une utilisation appropriée de la déclaration pays par pays.

<https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/beps-action-13-orientations-utilisation-appropri%C3%A9e-des-informations-contenues-dans-rapports-pays-par-pays.pdf>

Manuel pratique de mise en œuvre de la déclaration pays par pays

Le document intitulé « Déclarations pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre » est un guide pratique qui décrit les principaux éléments que les pays doivent garder à l'esprit au moment d'instituer la déclaration pays par pays, y compris les questions techniques liées à la soumission, l'échange et l'utilisation des déclarations, ainsi que les aspects pratiques auxquels les administrations fiscales seront confrontées.

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>.

Schéma XML et guide de l'utilisateur

¹⁰⁴ Voir le portail de la déclaration pays par pays à l'adresse suivante : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays.htm>.

Pour faciliter l'échange électronique des déclarations pays par pays, un format électronique standardisé d'échange de déclarations pays par pays entre les juridictions (le CBC XML Schema), ainsi que le Guide de l'utilisateur y relatif, ont été mis au point et placés sur le site Web de l'OCDE.

Le Schéma XML et le Guide de l'utilisateur y relatif décrivent en outre les renseignements à inclure dans chaque élément de données à produire. Ils contiennent également des indications sur la manière de corriger des éléments de données dans un fichier.

Les deux fichiers sont accessibles à l'adresse suivante :

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-and-taxpayers.htm>

Termes de référence et méthodologie du processus d'examen par les pairs

L'examen par les pairs évalue la mise en application, par le membre du cadre inclusif, du standard au regard d'un ensemble convenu de critères. Ces critères sont exposés dans les termes de référence, qui correspondent à chacun des éléments qu'une juridiction doit avoir mis en place pour attester de sa bonne application du standard.

Les modalités des examens par les pairs sont définies dans une méthodologie convenue. Celle-ci décrit les procédures que les juridictions doivent suivre pour mener à bien les examens par les pairs, notamment le processus de collecte des données pertinentes, la préparation et l'approbation des rapports, les résultats de l'examen et le processus de suivi.

Les termes des références et la méthodologie sont disponibles à l'adresse :

<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-13-declaration-pays-par-pays-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>

Il existe d'autres outils pour aider les pays en développement à déterminer si leur législation et leurs pratiques administratives sont conformes aux standards en matière de confidentialité du projet BEPS G20/OCDE. Il s'agit notamment des termes de référence sur l'échange de renseignements qui énoncent le standard minimum en matière de confidentialité¹⁰⁵ et du Guide «Garantir la confidentialité»¹⁰⁶ qui porte sur la protection des échanges de

¹⁰⁵ Voir les termes de référence pour l'échange de renseignements dans le document intitulé « Échange de renseignements à la demande : Manuel pour les examens par les pairs 2016 - 2020, troisième édition. OCDE, Paris » <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/handbook-french-eoi-2016-2020.pdf> - et le manuel de mise en œuvre de la norme d'échange automatique de renseignements financiers en matière fiscale intitulé « *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook* » – Second Edition, OECD, 2018, Paris. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>

¹⁰⁶ OCDE (2012), Garantir la confidentialité : Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales, OCDE, Paris. <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm> - Disponible en anglais, français et espagnol.

renseignements à des fins fiscales. Ce guide contient des indications sur les règles et pratiques qui doivent être en place pour assurer la confidentialité des renseignements fiscaux échangés à travers les instruments d'échange de renseignements. Bien que ces documents aient été préparés dans le but d'assurer la confidentialité des renseignements reçus des partenaires conventionnels, ils recommandent des pratiques optimales qui seront appliquées systématiquement pour tout type de renseignement reçu par quelque moyen que ce soit.

3.5 Autres mécanismes de collecte de renseignements (questionnaires sur les prix de transfert et demandes de renseignements *ad hoc*)

D'autres mécanismes de collecte de renseignements que les pays utilisent moins couramment ou moins systématiquement sont les questionnaires sur les prix de transfert.

Dans la plupart des cas, les contribuables locaux ne sont pas obligés de remplir ces questionnaires, lesquels peuvent être fournis dans les circonstances suivantes :

1. Évaluation des risques que présente un contribuable particulier, auquel cas il lui est demandé de remplir un questionnaire sur les prix de transfert après un examen initial de sa déclaration fiscale par l'administration fiscale ; ou
2. Programme général d'assurance de la conformité ou initiative similaire ciblant certains groupes de contribuables (par exemple ceux qui exercent dans certains secteurs d'activité) et axés sur des domaines de risques spécifiques (comme les risques financiers ou les réorganisations d'entreprises) entrepris dans le but de sélectionner des contribuables pour des contrôles fiscaux et/ou de faciliter les contrôles menés sur le terrain.

Des demandes de renseignements additionnels peuvent aussi être formulées pour vérifier les prix de transfert d'un contribuable et l'analyse qui les accompagne, par exemple durant un contrôle fiscal. Étant donné que ces demandes devront nécessairement être adaptées aux circonstances particulières de l'espèce et à la nature et la diversité des renseignements additionnels demandés, elles dépassent le cadre du présent Guide pratique. On peut trouver des orientations permettant de comprendre les transactions contrôlées ainsi que les contributions pertinentes de chaque entreprise associée (leurs fonctions, actifs et risques par exemple) dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et le Manuel des Nations Unies sur les prix de transfert. De plus, la Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert contient des ressources comme un modèle de questionnaire d'analyse fonctionnelle (à l'annexe 1).

3.5.1 Fonctions des questionnaires sur les prix de transfert et des demandes de renseignements *ad hoc*

Les questionnaires sur les prix de transfert peuvent remplir différentes fonctions :

- Ils peuvent être utilisés pour des évaluations de risques et des analyses à réaliser à l'échelle d'un secteur d'activités ou d'une industrie. Dans ce cas, le questionnaire ciblera normalement certains groupes de contribuables et portera essentiellement sur des

domaines de risques particuliers dans le but de sélectionner des contribuables pour des contrôles fiscaux et/ou de faciliter des vérifications menées sur le terrain ;

- Ils peuvent être exigés, au début d'un contrôle ou au cours de celui-ci, afin de fournir des renseignements additionnels aux contrôleurs fiscaux ;
- Ils peuvent être exigés pour déterminer quel contribuable tient une documentation conforme aux exigences.

On a normalement recours aux demandes ad hoc de renseignements pour compléter des renseignements déjà mis à la disposition de l'administration fiscale lors d'un contrôle fiscal. Ces demandes de renseignements sont souvent formulées dans le but de vérifier l'analyse des prix de transfert du contribuable, y compris l'analyse fonctionnelle à la base de la détermination de prix de transfert de pleine concurrence. Les demandes d'informations et de documents présentées dans le contexte d'un contrôle sont généralement soumises en vertu de pouvoirs d'information officiels précisant un délai de soumission, et peuvent donner lieu à l'imposition de pénalités en cas de manquement.

3.5.2 Format et contenu

Les questions à inclure dans les questionnaires sur les prix de transfert et les demandes ad hoc de renseignements dépendront de l'objectif poursuivi. Elles peuvent comprendre des demandes portant sur des données financières, d'autres statistiques (par exemple le nombre d'effectifs par division), des informations sur les fonctions et la structure organisationnelle, et des explications sur la performance financière/économique. Les questions peuvent également avoir pour objet d'obtenir de plus amples explications sur l'analyse des prix de transfert, notamment le choix de la méthodologie ou les hypothèses sur lesquelles repose l'analyse économique.

3.5.3 Cadre réglementaire

Les questionnaires sur les prix de transfert et les demandes de renseignements *ad hoc* sont généralement soumis aux règles applicables en matière de conservation des documents et de collecte d'informations.

3.5.4 Questions liées aux délais

Les questionnaires sur les prix de transfert peuvent être soumis à tout moment, selon l'objectif poursuivi, comme indiqué plus haut. Par exemple, les questionnaires de vérification peuvent être soumis à une catégorie de contribuables dans le cadre d'une évaluation des risques dans un secteur d'activités donné. Ou bien, ils peuvent être soumis à un contribuable particulier dans le cadre d'un examen initial de sa déclaration fiscale ou après cet examen.

Les demandes de renseignements *ad hoc* sont normalement formulées durant un contrôle.

3.5.5 Mise en œuvre

Lorsque le questionnaire est obligatoire, des pénalités peuvent être infligées pour défaut de soumission de celui-ci. De plus, le refus d'obtempérer à des demandes de renseignement valables

durant un contrôle peut influencer sur les sanctions imposables en cas d'ajustement des prix de transfert. Par exemple, un tel refus peut être considéré comme un défaut de coopération.

En revanche, lorsque le questionnaire n'est pas statutaire, il ne pourra pas donner lieu à des pénalités. Toutefois, le fait de ne pas retourner un questionnaire ayant pour objet d'évaluer les risques peut avoir une incidence sur le niveau de risque que le contribuable est jugé poser en matière de recettes fiscales.

Le régime des pénalités applicables aux demandes de renseignements *ad hoc* sera fonction de la manière donc ces demandes sont traitées dans la législation nationale et la réglementation connexe. Le plus souvent, la réponse du contribuable est normalement exigée dans un délai précis, et des pénalités peuvent être imposées si le contribuable ne satisfait pas à cette exigence. Les réponses aux demandes *ad hoc* de renseignements formulées lors d'un contrôle seront souvent rattachées à des pénalités applicables à tout redressement imposé au bout du compte. Par exemple, un contribuable qui répond pleinement et dans des délais raisonnables à ce type de demandes lors d'un contrôle peut se voir infliger des amendes inférieures à celles qui seraient imposées à celui qui s'est montré moins coopératif.

3.5.6 Confidentialité

Les renseignements fournis aux autorités fiscales dans des questionnaires sur les prix de transfert ou en réponse à des demandes de renseignements *ad hoc* devraient bénéficier du même niveau de confidentialité qui s'applique aux déclarations fiscales et à d'autres renseignements concernant le contribuable.

QUATRIEME PARTIE. CONCLUSIONS

La documentation relative aux prix de transfert est une composante intégrante de l'administration de tout régime de prix de transfert. Tout particulièrement, on peut s'attendre à ce que la prise en compte des études de prix de transfert (décrites à la section 3.3) renforce substantiellement le civisme fiscal et l'efficacité des contrôles.

De plus, de solides arguments plaident en faveur de l'adoption des déclarations de prix de transfert ou d'annexes connexes (décrites à la Section 3.2) et des déclarations pays par pays. Il est toutefois admis que les ressources engagées pour la mise en œuvre de telles mesures ne sont parfois pas à la mesure des besoins immédiats et des domaines d'action prioritaires de certains territoires à faible capacité.

Le présente Guide pratique montre que, exception faite de la déclaration pays par pays, il existe des différences marquées dans les approches nationales concernant de nombreux aspects de la documentation relative aux prix de transfert. Il s'agit notamment de la forme et du contenu de la législation et la réglementation en la matière ; du nombre et de la nature des orientations et instructions ; du degré de simplification des procédures pour de plus petits contribuables ou des transactions présentant moins de risques ; du contenu et du format des études et déclarations de prix de transfert ; et des pénalités. Les pays adopteront légitimement les approches qui s'adaptent le mieux à leur situation particulière et à leurs préférences en matière de politiques.

La mise en cohérence de toutes ces approches présente toutefois des avantages tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables. L'adoption d'exigences analogues pour les études et déclaration des prix de transfert, qui permet aux contribuables d'utiliser les mêmes formats pour leurs soumissions, ou au moins de recueillir les mêmes informations dans un certain nombre de juridictions, peut réduire les coûts de conformité pour les contribuables et améliorer le civisme fiscal. Le fichier principal et le fichier local mis au point au titre de l'Action 13 du projet BEPS constituent des modèles pouvant servir à faciliter cette mise en conformité. En particulier, le coût marginal du dépôt d'un fichier principal dans les pays en développement devrait être faible, compte tenu du fait qu'un tel fichier existerait déjà pour de nombreuses entreprises multinationales.

S'agissant de la déclaration pays par pays, il est essentiel de garantir la cohérence à l'échelle internationale. En effet, la « cohérence » est une composante du standard minimum du BEPS. Les membres du Cadre inclusif s'engagent à adopter le standard et acceptent d'être soumis à l'examen par les pairs. Toutefois, on observe encore des variations dans la formulation et la structure des textes d'application, et en ce qui concerne des questions administratives comme les pénalités pour défaut de déclaration.

La déclaration pays par pays peut sans aucun doute fournir de précieuses informations aux pays en développement. Il est toutefois indiqué à la section 3.4.1.1 du présent Guide pratique que les mécanismes et les conditions d'accès auxdites déclarations (par rapport aux filiales et aux établissements stables d'entreprises MNE étrangères) peuvent poser des problèmes à de nombreux pays en développement. On peut néanmoins y remédier en donnant la priorité à

l'adoption des mécanismes d'échange requis au niveau international, avec l'appui d'organisations régionales et internationales. Les pays en développement et les organisations internationales et régionales devraient contrôler l'efficacité des déclarations pays par pays en vue de contribuer à tout examen futur du standard minimum par le Cadre inclusif.

ANNEXE 1

Législation primaire type sur la mise en œuvre des obligations de documentation des prix de transfert

On trouvera ci-dessous un ensemble de dispositions types portant établissement d'un régime spécifique de documentation des prix de transfert. Ces dispositions ont un caractère général et sont présentées sous une forme juridique simplifiée. Surtout, elles ne tiennent pas compte de la situation particulière d'un régime fiscal donné. Par exemple, dans de nombreux systèmes, les pénalités applicables à la documentation et aux ajustements des prix de transfert sont tirées du dispositif général des sanctions administratives et pénales. Dans tout pays donné, le cadre juridique ultime du régime de documentation des prix de transfert devrait prendre en compte les dispositifs existants, ainsi que la tradition et le système juridiques spécifiques du pays concerné. De plus, les exigences plus détaillées (format de la documentation requise par exemple) n'ont pas besoin d'être introduites dans la loi-cadre, mais peuvent faire partie de réglementations sous-jacentes. De ce fait, la loi-cadre peut simplement viser à soutenir l'obligation de conservation de la documentation en matière de prix de transfert.

1. Documentation requise

- (1) Si la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles une personne est partie dépasse [seuil minimum], cette personne doit —
 - (a) préparer, conserver et, à la demande du Commissaire général, mettre à disposition une documentation contemporaine comprenant —
 - (i) un fichier principal tel qu'indiqué au paragraphe 1 de l'Annexe 1 ;
 - (ii) un fichier local tel qu'indiqué au paragraphe 2 de l'annexe 1 ; et
 - (b) soumettre, conjointement avec sa déclaration fiscale annuelle, une annexe à la déclaration annuelle des prix de transfert dans le format prescrit par le Commissaire général.
- (2) Une personne doit, en plus des obligations prévues à la sous-section **Error! Reference source not found.**, préparer et soumettre une déclaration pays par pays conformément à [l'Article 2 du Modèle de législation concernant la déclaration pays par pays — voir l'Action 13 du projet BEPS : Rapport final 2015].
- (3) La documentation contemporaine fait référence aux renseignements et documents préparés au plus tard le dernier jour de dépôt de la déclaration d'impôts pour l'exercice fiscal, tel que prévu par la législation fiscale sur laquelle s'est basée la personne pour déterminer le chiffre d'affaires, les gains, les déductions, les bénéfices ou les pertes découlant des transactions contrôlées auxquelles elle est partie pour cet exercice.
- (4) Les obligations documentaires d'une personne en vertu de cette section s'ajoutent à toute obligation de tenue de pièces applicable à cette personne de

par la législation fiscale.

2. Soumission de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays

- (5) Une personne doit transmettre la documentation préparée en vertu de la section 1(1)(a) au Commissaire général dans les 30 jours suivant une demande écrite du Commissaire général.
- (6) Une personne doit soumettre une déclaration pays par pays en vertu de la section 1(2) au Commissaire général au plus tard à la date indiquée à [l'Article 5 du Modèle de législation concernant la déclaration pays par pays — voir l'Action 13 du projet BEPS : Rapport final 2015].

3. Charge de la preuve

- (1) Sous réserve des dispositions de la sous-section (2), il incombe au contribuable de prouver, sur la base de l'équilibre des probabilités, que la détermination du chiffre d'affaires, des gains, des déductions, des bénéfices ou des pertes découlant des transactions contrôlées auxquelles il est partie est conforme au principe de pleine concurrence.
- (2) Lorsque le contribuable a pleinement répondu à une demande reçue du Commissaire général en vertu de la section 2(1) et s'est autrement conformé à toutes les autres demandes connexes formulées durant un contrôle fiscal, il incombe au Commissaire général de prouver, sur la base de l'équilibre des probabilités, que la détermination du chiffre d'affaires, des gains, des déductions, des bénéfices ou des pertes découlant des transactions contrôlées auxquelles le contribuable est partie n'est pas conforme au principe de pleine concurrence.

4. Habilitation du Commissaire général à demander des informations complémentaires

L'obligation pour une personne de fournir la documentation visée à la section 2 est établie sans préjudice de l'habilitation du Commissaire général à demander les informations complémentaires jugées nécessaires durant un contrôle fiscal.

5. Sanction pour défaut de conservation de documents

- (1) Une personne qui omet de préparer et conserver la documentation requise en vertu de la section 1(1)(a) est passible d'une pénalité ne dépassant pas [2 %] de la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles la personne est partie et au titre de laquelle la documentation requise n'a pas été préparée et conservée.
- (2) Comme alternative à l'imposition d'une pénalité en application de la section 5(1), une personne qui omet de préparer et conserver la documentation requise en vertu de la section 1(1)(a) commet une infraction et peut être condamnée à une amende ne dépassant pas [USD•].

6. Défaut de production de la documentation des prix de transfert ou de la déclaration pays par pays

- (1) Une personne qui omet de –
 - (a) produire la documentation requise à la demande du Commissaire général en vertu de la section 2(1) ; ou
 - (b) soumettre une déclaration pays par pays ou d'autres documents tel que prévu par la législation fiscale,est passible —
- (c) d'une pénalité ne dépassant pas —
 - (i) [USD•] en raison d'une omission visée à la sous-section (1)(a) ;
 - (ii) [USD•] en raison d'une omission visée à la sous-section (1)(b) ; et
- (d) d'une pénalité additionnelle pour chaque jour où l'omission perdure, d'un montant de —
 - (i) [USD•] en raison d'une omission visée à la sous-section (1)(a) ;
 - (ii) [USD•] en raison d'une omission visée à la sous-section (1)(b).
- (2) Comme alternative à l'imposition d'une pénalité en vertu de la section 6(1), une personne qui omet de produire la documentation requise ou de soumettre une déclaration pays par pays ou d'autres documents visés à la sous-section (1) commet une infraction et peut être condamnée à une amende ne dépassant pas [USD.].

7. Ajustement fiscal

- (1) Cette section s'applique lorsque —
 - (a) une personne fait à un agent du fisc une déclaration erronée ou inappropriée sur un point essentiel relatif à la détermination du chiffre d'affaires, des gains, des déductions, des bénéfices ou des pertes découlant de transactions contrôlées auxquelles la personne est partie, ou omet d'inclure dans une déclaration faite à un agent du fisc tout

renseignement ou tout élément sans lequel la déclaration est erronée ou inappropriée sur un point essentiel ; et

(b) soit :

(i) l'impôt dû par la personne, ou par toute autre personne, calculé sur la base de la déclaration, est inférieur à ce qu'il aurait été si la déclaration n'avait pas été erronée ou inappropriée (la différence étant désignée dans la présente section par l'« ajustement de l'impôt dû ») ; soit

(ii) une perte fiscale subie par la personne, ou par toute autre personne, calculée sur la base de la déclaration, est supérieure à ce qu'elle aurait été si la déclaration n'avait pas été erronée ou inappropriée (la différence étant désignée dans la présente section par l'« ajustement de la perte fiscale »).

(2) Sous réserve des dispositions des sous-sections (3), (4) et (5), une personne à laquelle s'applique cette section peut faire l'objet d'un ajustement fiscal égal —

(a) lorsque la déclaration ou l'omission a été faite délibérément ou imprudemment, à la plus élevée des valeurs suivantes —

(i) [4 %] de la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles la personne est partie et la déclaration ou l'omission est associée ; et

(ii) soit :

(A) [75 %] de l'ajustement de l'impôt dû ; soit

(B) [30 %] de l'ajustement de la perte fiscale.

(b) dans les autres cas, à la plus élevée des valeurs suivantes —

(i) [3 %] de la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles la personne est partie et la déclaration ou l'omission est associée ; et

- (ii) soit :
 - (A) [20 %] de l'ajustement de l'impôt dû, soit
 - (B) [8 %] de l'ajustement de la perte fiscale.
- (3) Le montant de l'ajustement fiscal imposé à une personne en vertu de la sous-section (2) est augmenté de —
 - (a) [200 %] lorsque —
 - (i) la personne est membre d'un groupe d'entreprises multinationales ; et
 - (ii) le chiffre d'affaires consolidé du groupe d'entreprises multinationales, pour l'exercice qui précède, est égal ou supérieur à [750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale du pays d'adoption] ;
 - (b) indépendamment du fait que le paragraphe (a) s'applique ou non —
 - (i) [10 %] lorsque cette section s'applique à la personne pour la seconde fois ; ou
 - (ii) [25 %] lorsque cette section s'applique à la personne pour la troisième fois ou pour les fois suivantes.
- (4) Le montant de l'ajustement fiscal imposé à une personne en application de la sous-section (2) est réduit de —
 - (a) [20 %] lorsque la personne communique volontairement au Commissaire général la déclaration ou l'omission à laquelle cette section s'applique avant la première des options suivantes —
 - (i) la découverte de l'ajustement de l'impôt dû ou de la perte fiscale par le Commissaire général ; ou

- (ii) le démarrage d'un contrôle fiscal visant la personne concernée par la déclaration ;
- (b) indépendamment du fait que le paragraphe (a) s'applique ou non, [30 %] lorsque la personne —
 - (i) a établi et conservé la documentation requise aux fins de la section 1(1)(a) ;
 - (ii) a pleinement répondu à toute demande reçue du Commissaire général en vertu de la section 2(1) ; et
- (iii) s'est autrement conformée à toutes les autres demandes connexes formulées durant un contrôle fiscal.

(5) aucune pénalité n'est exigible en vertu de la sous-section (2) lorsque l'ajustement pour l'impôt dû ou pour la perte fiscale est imposé bien que le contribuable ait adopté, au moment de soumettre sa déclaration dans un système d'auto-imposition, une position raisonnablement défendable concernant le fait que la détermination du chiffre d'affaires, des gains, des déductions, des bénéfices ou des pertes découlant de transactions contrôlées auxquelles le contribuable a été partie est conforme au principe de pleine concurrence.

(6) Aux fins de cette section,

L'expression « **déclaration faite à un agent du fisc** » désigne une déclaration faite par écrit ou oralement dans l'un des cas suivants —

- (a) Dans le cadre d'une déclaration soumise dans un système d'auto-imposition, ou d'une autre déclaration fiscale, d'une annexe à la déclaration annuelle des prix de transfert, d'une déclaration pays par pays ou d'un autre document soumis en application d'une législation fiscale ;
- (b) Dans le cadre des renseignements fournis ou mis à disposition en application d'une législation fiscale ;
- (c) Dans un document soumis à un agent du fisc autrement qu'en application d'une législation fiscale ;

- (d) Dans le cadre d'une réponse apportée à une question posée par un agent du fisc ;
- (e) Dans le cadre d'une déclaration faite à une autre personne en sachant ou en pensant raisonnablement que la déclaration serait transmise à un agent du fisc.

Une « **position raisonnablement défendable** » est adoptée lorsqu'on pourrait conclure, dans les circonstances de l'espèce, compte tenu des informations disponibles et des instruments pertinents comme la législation fiscale, une décision judiciaire ou une autre recommandation officielle, que la position adoptée par rapport au fait que la détermination du chiffre d'affaires, des gains, des déductions, des bénéfices ou des pertes découlant de transactions contrôlées auxquelles le contribuable a été partie a à peu près autant de chances d'être conforme que contraire au principe de pleine concurrence, ou est plus probablement conforme que contraire à ce principe.

8. Pénalité pour déclaration erronée

- (1) Cette section s'applique lorsque —
 - (a) Une personne fait à un agent du fisc une déclaration erronée ou inappropriée sur un point essentiel, ou omet d'inclure dans une déclaration faite à un agent du fisc tout renseignement ou tout élément sans lequel la déclaration est erronée ou inappropriée sur un point essentiel ; et
 - (b) Il n'y a pas d'ajustement pour l'impôt dû ou pour la perte fiscale en rapport avec la déclaration ou l'omission.
- (2) Sous réserve des dispositions des sous-sections (3), (4) et (5), une personne à laquelle s'applique cette section peut faire l'objet d'une pénalité pour déclaration erronée égale —

- (a) lorsque la déclaration ou l'omission a été faite délibérément ou imprudemment, à la plus élevée des valeurs suivantes —
 - (i) dans le cas d'une déclaration pays par pays :
 - (A) [1 %] du chiffre d'affaires consolidé du groupe d'entreprises multinationales pour l'exercice précédent ; et
 - (B) [USD•] ;
 - (ii) autrement :
 - (A) [2 %] de la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles la personne est partie et la déclaration ou l'omission est associée ; et
 - (B) [USD•] ;
- (b) dans les autres cas, à la plus élevée des valeurs suivantes —
 - (i) dans le cas d'une déclaration pays par pays :
 - (A) [0,5 %] du chiffre d'affaires consolidé du groupe d'entreprises multinationales pour l'exercice précédent ; et
 - (B) [USD•] ;
 - (ii) autrement :
 - (A) [1 %] de la valeur totale des transactions contrôlées auxquelles la personne est partie et la déclaration ou l'omission est associée ; et
 - (B) [**USD***] ;
- (3) Le montant de la pénalité pour déclaration erronée imposée à une personne en vertu de la sous-section (2) est augmenté de —
 - (a) [200 %] lorsque —
 - (i) la personne est membre d'un groupe d'entreprises

multinationales ; et

- (ii) le chiffre d'affaires consolidé du groupe d'entreprises multinationales, pour l'exercice fiscal qui précède, est égal ou supérieur à [750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale du pays d'adoption] ;

(b) indépendamment du fait que le paragraphe (a) s'applique ou non —

- (i) [10 %] lorsque cette section s'applique à la personne pour la seconde fois ; ou
- (ii) [25 %] lorsque cette section s'applique à la personne pour la troisième fois ou pour les fois suivantes.

(4) Le montant de la pénalité pour déclaration erronée imposée à une personne en vertu de la sous-section (2) est réduit de —

(a) [20 %] lorsque la personne communique volontairement au Commissaire général la déclaration ou l'omission à laquelle cette section s'applique avant la première des options suivantes —

- (i) la découverte de la déclaration erronée ou inappropriée par le Commissaire général ; ou
- (ii) le démarrage d'un contrôle fiscal visant la personne concernée par la déclaration ;

(b) indépendamment du fait que le paragraphe (a) s'applique ou non, [20 %] lorsque la personne —

- (i) a établi et conservé la documentation requise aux fins de la section 1(1)(a) ;
- (ii) a pleinement répondu à toute demande reçue du Commissaire général en vertu de la section 2(1) ; et
- (iii) s'est autrement conformée à toutes les autres demandes connexes formulées durant un contrôle fiscal.

- (5) Aucune pénalité n'est exigible en vertu de la sous-section (2) lorsque la déclaration erronée ou inappropriée est faite bien que le contribuable ait pris les précautions raisonnables durant la préparation de la déclaration.
- (6) La section 7(6) s'applique au moment d'établir si une personne a fait une déclaration à un agent du fisc.

ANNEXE 2

Exemples d'application — Règles nationales en matière de documentation des prix de transfert

1. Canada : documentation ponctuelle devant être soumise

La documentation ponctuelle qui doit être soumise en vertu de la réglementation canadienne est décrite dans la sous-section 247(4) de la loi de l'impôt sur le revenu. Ladite section dispose qu'un contribuable est réputé ne pas avoir fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert de pleine concurrence ou les attributions de pleine concurrence relativement à une opération à moins d'avoir établi ou obtenu des registres ou des documents contenant une description complète et exacte, quant à tous les éléments importants énumérés aux alinéas 247(4)(a)(i) à (vi) inclus. Les contribuables ne sont pas tenus de soumettre cette documentation ponctuelle avec leur déclaration d'impôt

Extrait de la section 247(4) de la loi de l'impôt sur le revenu

Documentation ponctuelle

(4).... un contribuable ou une société de personnes est réputé ne pas avoir fait d'efforts sérieux pour déterminer et utiliser les prix de transfert de pleine concurrence ou les attributions de pleine concurrence relativement à une opération ou ne pas avoir pris part à une opération qui est un arrangement admissible de participation au coût, à moins d'avoir à la fois :

a) établi ou obtenu, au plus tard à la date limite de production qui lui est applicable pour l'année d'imposition ou l'exercice, selon le cas, au cours duquel l'opération est conclue, des registres ou des documents contenant une description complète et exacte, quant à tous les éléments importants, de ce qui suit :

- (i) les biens ou les services auxquels l'opération se rapporte,
- (ii) les modalités de l'opération et leurs rapports éventuels avec celles de chacune des autres opérations conclues entre les participants à l'opération,
- (iii) l'identité des participants à l'opération et les liens qui existent entre eux au moment de la conclusion de l'opération,
- (iv) les fonctions exercées, les biens utilisés ou apportés et les risques assumés dans le cadre de l'opération par les participants,
- (v) les données et méthodes prises en considération et les analyses effectuées en vue de déterminer les prix de transfert, l'attribution des bénéfices ou des pertes ou la participation aux coûts, selon le cas, relativement à l'opération,

(vi) les hypothèses, stratégies et principes éventuels ayant influé sur l'établissement des prix de transfert, l'attribution des bénéfices ou des pertes ou la participation aux coûts relativement à l'opération ;

b) pour chaque année d'imposition ou exercice ultérieur où se poursuit l'opération, établi ou obtenu, au plus tard à la date limite de production qui lui est applicable pour l'année ou l'exercice, selon le cas, des registres ou des documents contenant une description complète et exacte de chacun des changements importants dont les éléments visés aux sous-alinéas a)(i) à (vi) ont fait l'objet au cours de l'année ou de l'exercice relativement à l'opération ;

c) fourni les registres ou documents visés aux alinéas a) et b) au ministre dans les trois mois suivant la signification à personne ou par courrier recommandé ou certifié d'une demande écrite les concernant.

2. Géorgie — Législation relative aux études de prix de transfert

Les dispositions générales relatives aux études de prix de transfert sont contenues dans les articles 127(6) et 129(3) de la législation fiscale et des orientations plus détaillées fixées par décret du ministre des Finances (Instructions relatives aux prix de transfert internationaux). Les dispositions prévues par la loi ont un caractère plus général. En effet, la loi contient une disposition relative à l'adoption de textes réglementaires par la suite.

Législation primaire

L'article 127 (6) relatif à l'application des prix de transfert prévoit expressément que les « Critères auxquels il faudra satisfaire pour déterminer la valeur d'une opération sous réserve de l'examen de la valeur marchande de ladite opération aux fins du présent chapitre seront définis par le ministre des Finances ».

Aux termes de l'article 129(3), les méthodes de détermination des prix de transfert et leur application, l'évaluation de la comparabilité d'opérations indépendantes, la règle relative aux ajustements, les renseignements devant être soumis aux autorités fiscales par les parties à l'opération, l'établissement de la liste des documents à fournir... toutes ces actions sont définies sous les ordres du ministre des Finances.

Législation secondaire

(Décret n° 423 du ministre des Finances, 18 décembre 2013)

Chapitre IV

Documentation relative aux prix de transfert

Article 17 Documentation relative aux prix de transfert

1. Aux fins de l'article 129(1) du GTC, une demande d'explication émise par l'administration fiscale concernant les raisons pour lesquelles l'entreprise géorgienne considère que ses bénéfices sont conformes au principe du marché est jugée satisfaite lorsque :
 - a. l'entreprise géorgienne a préparé une documentation relative aux prix de transfert conformément aux dispositions du présent article et
 - b. la documentation est soumise à l'administration fiscale dans les 30 jours calendaires suivant la réception de la demande par écrit.
2. La documentation relative aux prix de transfert doit contenir les éléments suivants :
 - a. présentation générale des activités des entreprises géorgiennes, notamment une analyse des facteurs économiques qui influent sur la détermination des prix de ses biens ou services ;
 - b. description de la structure organisationnelle des entreprises géorgiennes couvrant toutes les parties potentiellement engagées dans les transactions contrôlées analysées ;
 - c. description de la transaction analysée, y compris des facteurs de comparabilité spécifiés à l'article 5 de ces Instructions, et renseignements détaillés sur la politique de prix de transfert du groupe (le cas échéant) ;
 - d. description du mode d'établissement des prix de transfert retenu et des raisons ayant motivé ce choix (conformément à l'Article 8 de ces Instructions) ;
 - e. analyse de comparabilité comprenant : une description des transactions comparables sur le marché libre ayant été utilisées ; une description des motifs de rejet d'une potentielle transaction interne comparable sur le marché libre (le cas échéant) ; des informations détaillées sur le processus de recherche de comparables externes (le cas échéant) ; l'évaluation de la comparabilité des transactions contrôlées et des transactions comparables sur le marché libre (en référence aux facteurs de comparabilité précisés à l'Article 5 de ces Instructions) ; une description de tout ajustement de la comparabilité effectué ;
 - f. explication de l'analyse économique et des projections utilisées pour développer la méthode de détermination des prix de transfert ;
 - g. informations détaillées sur tout accord préalable en matière de prix de transfert ou toute décision préalable en matière de transactions contrôlées ;
 - h. conclusion concernant la conformité avec le principe de marché, et le cas échéant, tout ajustement effectué par l'entreprise géorgienne à ses prix de transfert/son revenu imposable pour les années pertinentes afin de se conformer au principe du marché ; et

- i. toute autre information qui pourrait avoir une incidence importante sur la détermination du respect du principe du marché par les entreprises géorgiennes en ce qui concerne les transactions contrôlées.
- 3. Les entreprises géorgiennes ayant un chiffre d'affaires de moins de 8 000 000 de lari pour un exercice fiscal seront considérées comme ayant satisfait aux exigences documentaires même lorsque les transactions comparables externes identifiées conformément à l'analyse visée à l'alinéa « e » du paragraphe 2 du présent article sont seulement actualisées tous les trois ans, à condition que les activités des entreprises géorgiennes, les opérations commerciales des comparables ou la conjoncture économique pertinente n'aient connu aucun changement substantiel.
- 4. La documentation relative aux prix de transfert peut être soumise en géorgien ou en anglais. Cependant, les documents en anglais devront être traduits en géorgien à la demande de l'administration fiscale, aux frais de l'entreprise géorgienne.
- 5. La documentation relative aux prix de transfert peut être soumise en format électronique ou en version papier.

ANNEXE 3

Exemples d'application — Déclarations annuelles des prix de transfert

Pays	Désignation du formulaire	Site Web
Canada	Formulaire T106 sommaire Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents (Anglais)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17e.pdf
	Deuxième partie — Trousse de feuillet T106-1 Personne déclarante/partenaire et fiche d'information (Anglais)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-fill-17e.pdf
	Formulaire T106 sommaire Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents (Français)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/t106-10-17f.pdf
	Deuxième partie — Trousse de feuillet T106-1 Personne déclarante/partenaire et fiche d'information (Français)	https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pbg/t106/pdf/t106-1-17f.pdf
Colombie ¹⁰⁷	Déclaration des prix de transfert (Formulaire 120)	https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2019/Formulario_120_2019.pdf
	Deuxième partie — Déclaration des prix de transfert (Formulaire 120) Format 1125	https://www.dian.gov.co/normatividad/Proyectosnormas/Anexo%20Proyecto%20Resoluci%C3%B3n%20000000%20de%2018-06-20181.pdf

¹⁰⁷ Uniquement disponible en espagnol.

Rapport de comptable devant être communiqué en vertu de la section 92E concernant les transactions internationales et les transactions intérieures spécifiées

L'Inde exige qu'un comptable indépendant certifie la véracité, l'authenticité et la pertinence du prix de transfert établi pour des transactions entre parties liées.

La section 92E de la loi de 1961 relative à l'impôt sur le revenu (*Income-tax Act, 1961*) dispose que toute personne ayant participé à une transaction internationale avec une entreprise associée doit obtenir un rapport d'un comptable et soumettre ce rapport aux autorités fiscales avant la date d'exigibilité¹⁰⁸. Ce rapport doit être dûment signé et validé par le comptable. Ce dernier doit être un expert-comptable ainsi que défini dans la loi sur les experts-comptables, ou un vérificateur ainsi qu'établi dans la loi sur les sociétés (*Companies Act*).

Le formulaire 3CEB, publié par le service indien des impôts (*Tax Department*) exige la communication de tous les détails relatifs aux transactions internationales auxquelles le contribuable a participé avec l'entreprise associée. Le formulaire comporte un rapport détaillé sur les prix de transfert qui correspond en partie aux exigences d'un fichier local¹⁰⁹ et couvre toutes les transactions internationales. Il exige la divulgation de la nature de la transaction internationale, le nom et le lieu d'implantation de la partie liée, le montant considéré et la méthodologie adoptée pour déterminer et/ou justifier le prix de transfert. De plus amples détails peuvent être communiqués dans des annexes.

La certification par un comptable agréé donne l'assurance à l'administration fiscale que toutes les transactions internationales ont été examinées par une personne qualifiée.

Le formulaire 3CEB sert aussi d'outil d'évaluation des risques pour le service des impôts. Toutes les informations qui y sont consignées sont enregistrées sous forme numérique et utilisées aux fins de la détermination des opérations faisant intervenir des prix de transfert qui doivent faire l'objet d'un contrôle. Le service des impôts peut facilement regrouper ces données avec les renseignements qu'il obtient à présent des déclarations pays par pays dans le but de procéder à une analyse plus approfondie. Il n'a que récemment entrepris de procéder de la sorte, dans le cadre d'opérations pilotes, mais estime que ce processus lui permettra de sélectionner de manière encore plus précise les opérations qui doivent donner lieu à des contrôles approfondis des prix de transfert.

Les contribuables qui remplissent ce formulaire s'acquittent de la charge de la preuve initiale en établissant qu'ils ont dûment respecté les règles et réglementations régissant les prix de transfert. Si le service des impôts remet en question par la suite le prix de transfert déclaré dans

¹⁰⁸ L'Inde a également adopté des dispositions pour les prix de transfert internes. Le formulaire prévoit aussi la déclaration des transactions entre particuliers internes.

¹⁰⁹ Bien qu'il ne soit pas nécessaire de soumettre la documentation de base et l'étude des prix de transfert avec le formulaire 3CEB, ces documents doivent être conservés par le contribuable conformément aux dispositions de la section 92D de la loi relative à l'impôt sur le revenu et doivent être communiqués si l'opération du contribuable donne lieu à un contrôle des prix de transfert. L'étude du prix de transfert — deuxième volet faisant pendant au fichier local — doit être conservée uniquement par les contribuables qui ont procédé à des transactions internationales d'un montant supérieur à 10 millions de roupies indiennes (~ 120 700 euros).

le cadre d'un contrôle, il doit procéder à l'analyse nécessaire pour établir ce qu'il considère être le prix de pleine concurrence.

Le formulaire indique également les motifs d'imposition d'une pénalité en cas d'absence de déclaration, de déclaration erronée ou d'utilisation inappropriée de la méthodologie des prix de transfert.

La réglementation indienne exige de tous les contribuables participant à des transactions internationales avec des entités liées qu'ils remplissent le formulaire 3CEB ; toutefois, il serait également possible d'envisager de fixer un plancher pour la valeur des transactions internationales devant être certifiées. Ce type de plancher peut néanmoins engendrer le risque d'une sous-déclaration des transactions visant à éviter un examen plus approfondi d'un expert du service des impôts. Il importe que les pays évaluent ces risques au regard des coûts encourus lorsqu'ils formulent leurs réglementations en ce domaine.

Le formulaire 3CEB est disponible à : <https://www.incometaxindia.gov.in/forms/income-tax%20rules/103120000000009614.pdf>

ANNEXE 4

Contenu du fichier principal (extrait de l'annexe I au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert)

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier principal :

Structure organisationnelle

- Schéma illustrant la structure juridique et capitalistique du groupe multinational ainsi que la situation géographique des entités opérationnelles.

Description du (des) domaine(s) d'activité du groupe multinational

- **Description écrite générale des activités du groupe multinational comprenant :**
 - Les facteurs importants des bénéfices de l'entreprise ;
 - Une description de la chaîne d'approvisionnement pour les cinq plus grands produits et/ou offres de services du groupe sur la base du chiffre d'affaires plus tous autres produits et/ou services représentant plus de 5 % du chiffre d'affaires du groupe. La description requise pourrait prendre la forme d'un schéma ou d'un diagramme ;
 - Une liste et une brève description des accords importants de prestation de services entre membres du groupe multinational, autres que les services de recherche-développement (R&D), incluant une description des capacités des principaux sites fournissant des services importants et des politiques appliquées en matière de prix de transfert pour répartir les coûts des services et déterminer les prix facturés pour les services intragroupes ;
 - Une description des principaux marchés géographiques pour les produits et services du groupe qui sont visés au deuxième point ci-dessus ;
 - Une brève analyse fonctionnelle écrite décrivant les principales contributions à la création de valeur des différentes entités au sein du groupe, à savoir les fonctions clés effectuées, les risques importants assumés, et les actifs importants utilisés ;
 - Une description des opérations importantes de réorganisation d'entreprise ainsi que d'acquisition et de cession d'actifs intervenant au cours de l'exercice financier.

Actifs incorporels du groupe multinational (tels que définis au chapitre VI de ces Principes)

- Une description générale de la stratégie globale du groupe multinational en matière de mise au point, de propriété et d'exploitation des actifs incorporels, notamment la localisation des principales installations de R&D et celle de la direction des activités de R&D.
- Une liste des actifs incorporels ou des catégories d'actifs incorporels du groupe multinational qui sont importants pour l'établissement des prix de transfert, ainsi que des entités qui en sont légalement propriétaires.

- Une liste des accords importants entre entreprises associées identifiées relatifs aux actifs incorporels, y compris les accords de répartition des coûts, les principaux accords de services de recherche et les accords de licence.
- Une description générale des politiques de prix de transfert du groupe relatives à la R&D et aux actifs incorporels.
- Une description générale des éventuels transferts importants de parts d'actifs incorporels entre entreprises associées au cours de l'exercice fiscal considéré, mentionnant les entités, les pays et les rémunérations correspondantes.

Activités financières interentreprises du groupe multinational

- Une description générale du mode de financement du groupe, y compris les mécanismes de financements importants auprès de prêteurs indépendants.
- L'identification de tous les membres du groupe multinational exerçant une fonction centrale de financement pour le groupe, y compris du pays de constitution des entités considérées et de leur siège de direction effective.
- Une description générale des politiques du groupe multinational en matière de prix de transfert sur lesquelles reposent les accords de financement entre entreprises associées.

Situations financière et fiscale du groupe multinational

- Les états financiers consolidés annuels de l'entreprise multinationale pour l'exercice budgétaire considéré s'ils ont été préparés par ailleurs à des fins de déclarations financières, à des fins réglementaires, fiscales, de gestion interne, ou à d'autres fins.
- Une liste et une description brève des accords préalables en matière de prix de transfert unilatéraux conclus par le groupe.

Contenu du fichier local (extrait de l'annexe II au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert)

Les informations suivantes doivent figurer dans le fichier local :

Entité locale :

- Une description de la structure de gestion de l'entité locale, un organigramme local, et une description des personnes auxquelles l'encadrement local rend des comptes et du (des) pays dans lequel (lesquels) se trouve l'établissement principal de ces personnes.
- Une description précise des activités effectuées et de la stratégie d'entreprise mise en œuvre par l'entité locale, indiquant notamment si cette entité locale a été impliquée dans ou affectée par des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs incorporels pendant l'année en cours ou la précédente, et expliquant quels sont les aspects de ces transactions qui affectent l'entité locale.
- La liste des principaux concurrents.

Transactions contrôlées

Pour chaque catégorie importante de transactions contrôlées dans lesquelles l'entité est impliquée, fournir les informations suivantes :

- Une description des transactions contrôlées importantes (telles que l'achat de services de fabrication, l'acquisition de biens, la fourniture de services, les prêts, les garanties financières et garanties de bonne exécution, la concession de licences portant sur des actifs incorporels) et du contexte dans lequel se déroulent ces transactions.
- Les montants des paiements et recettes intragroupes pour chaque catégorie de transactions contrôlées impliquant l'entité locale (c'est-à-dire des paiements et recettes correspondant à des biens, des services, des redevances, des intérêts, etc.) ventilés en fonction de la juridiction fiscale du payeur ou du bénéficiaire étranger.
- Une identification des entreprises associées impliquées dans chaque catégorie de transactions contrôlées et des relations qu'elles entretiennent.
- Une copie de tous les accords interentreprises importants conclus par l'entité locale.
- Une analyse de comparabilité et une analyse fonctionnelle détaillées du contribuable et des entreprises associées pertinentes pour chaque catégorie d'opérations contrôlées évoquée dans la documentation, y compris des éventuels changements par rapport aux années précédentes.
- Une indication de la méthode de détermination des prix de transfert la plus adaptée au regard de la catégorie de transactions considérée et des raisons pour lesquelles cette méthode a été choisie.
- Une indication de l'entreprise associée choisie comme partie testée, le cas échéant, et une explication des raisons de cette sélection.

- Une synthèse des hypothèses importantes qui ont été posées pour appliquer la méthode de fixation des prix de transfert retenue.
- Le cas échéant, une explication des raisons pour lesquelles une analyse pluriannuelle a été réalisée.
- Une liste et une description de transactions comparables sur le marché libre (internes ou externes), le cas échéant, et des informations sur les indicateurs financiers pertinents pour les entreprises indépendantes sur lesquels s'appuie l'analyse des prix de transfert, y compris une description de la méthodologie de recherche de transactions comparables et la source de ces informations.
- Une description de tout ajustement de la comparabilité effectué, ainsi qu'une indication précisant si des ajustements ont été effectués sur les résultats de la partie testée, les transactions comparables sur le marché libre, ou sur les deux.
- Une description des raisons permettant de conclure que le prix des transactions concernées était établi selon le principe de pleine concurrence sur la base de la méthode de détermination des prix de transfert sélectionnée.
- Une synthèse des informations financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert.
- Une copie des accords de fixation préalable de prix de transfert (APP) unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux existants ainsi que des autres décisions des autorités fiscales auxquelles la juridiction fiscale locale n'est pas partie et qui sont liées à des transactions contrôlées décrites plus haut.

Informations financières

- Les comptes financiers annuels de l'entité locale pour l'exercice fiscal considéré. S'il existe des états financiers vérifiés, ils doivent être fournis ; dans le cas contraire, il conviendra de fournir les états financiers non vérifiés existants.
- Des informations et des tableaux de répartition montrant comment les données financières utilisées pour appliquer la méthode de détermination des prix de transfert peuvent être reliées aux états financiers annuels.
- Tableaux synthétiques des données financières se rapportant aux comparables utilisés dans le cadre de l'analyse et des sources dont sont tirées ces données.

ANNEXE 5

Belgique : Documentation relative aux prix de transfert

La documentation relative aux prix de transfert comprend l'obligation de notification en matière de déclaration pays par pays (si nécessaire), le fichier principal et le dossier local. Les obligations en matière de soumission d'informations sont énoncées dans le Code belge des impôts sur les revenus (article 321/1 à 321/7 du Code) depuis 2016.

L'obligation de notification en matière de déclaration pays par pays s'applique à toute entité belge constitutive d'un groupe multinational, qui est tenue de soumettre une déclaration pays par pays. Cette entité belge constitutive doit informer l'administration fiscale belge au plus tard le dernier jour de la période de déclaration du groupe multinational si elle est l'entité mère ultime, l'entité mère porteuse ou l'entité belge du groupe conformément à l'article 321/2, par. 2 du Code belge. Si elle n'est pas l'entité déclarante, elle doit indiquer l'identité de l'entité déclarante du groupe d'EMN.

L'obligation de soumettre le dossier local et le fichier principal s'applique à toute entité belge d'un groupe multinational affichant des résultats supérieurs à un ou plusieurs des critères ci-après :

- Un résultat opérationnel et financier d'au moins 50 millions d'euros (hors produits non récurrents) ;
- Un bilan total de 1 milliard d'euros ; ou
- Un effectif annuel moyen correspondant à 100 équivalents plein temps ;

Le fichier local a trois parties :

- 1) Un formulaire de soumission des renseignements généraux sur l'entité locale (Partie A du dossier) ;
- 2) Un formulaire de soumission des informations détaillées sur chaque unité d'exploitation de l'entité locale concernant l'analyse des prix de transfert des transactions (marchandises, services, financiers et autres) entre l'entité locale et les entités étrangères du groupe d'EMN, en particulier les informations financières relatives à ces transactions, l'analyse de comparabilité et la sélection et l'application de la méthodologie de prix de transfert la plus appropriée (Partie B du dossier). Cette partie contient essentiellement des informations financières ; et
- 3) Une section facultative (Partie C du dossier) qui permet à l'entité considérée de télécharger des documents (format PDF) qui facilitent la compréhension du dossier. Ces informations peuvent comprendre des documents expliquant la méthodologie des prix de transfert, des accords-cadres et des dispositions contractuelles, les études de prix de transfert, et la structure de la direction ou de l'organisation.

Les informations détaillées (Partie B) ne doivent se rapporter qu'aux unités d'exploitation de l'entité locale qui ont procédé, avec les entités constitutives du groupe, à des transactions transfrontalières dont la valeur est supérieure à 1 million d'euros.

Le fichier principal est similaire au modèle figurant à l'annexe I du chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Le fichier principal peut être soumis avec le dossier local en tant qu'annexe(s) (au format PDF avec possibilité de recherche).

Obligations de soumission de documents :

La documentation doit être mise à jour et soumise sur une base annuelle. La soumission du dossier local doit être effectuée au plus tard à la date de soumission de la déclaration fiscale. Dans le cas des entreprises dont l'exercice financier prend fin le 31 décembre, cette date tombe généralement au milieu du mois d'octobre de l'année suivante. Le fichier principal doit, en quant à lui, être soumis dans un délai de 12 mois à compter du dernier jour de la période de déclaration du groupe.

L'obligation de notification en matière de déclaration pays par pays, du fichier principal et du dossier local doivent être soumis par voie électronique au schéma XML au moyen de l'outil de soumission en ligne (MyMinfin).

Les formulaires de l'obligation de notification en matière de déclaration pays par pays, du fichier principal et du dossier local sont disponibles en anglais, en français et en néerlandais sur les sites ci-après :

Notification en matière de déclaration pays par pays — <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-notification-obligation-20170517.pdf>

Dossier local — <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-local-file-20170517.pdf>

Master File — <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/126-master-file-20170517.pdf>

Il existe aussi un site Web en français et en néerlandais qui regroupe toutes les informations pertinentes sur la documentation des prix de transfert requise en Belgique.

<https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/internationaal/verrekenprijzen-beps-13#q4>

ANNEXE 6

Fichier principal et fichier local — Obligations déclaratives dans une sélection de pays

Pays	Délai de dépôt du fichier principal/fichier local	Langue locale exigée
Argentine	Fichier principal : à soumettre dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal Fichier local : à soumettre dans les huit mois suivant la fin de l'exercice fiscal (trois mois avant le délai de déclaration fiscale de l'entreprise).	Espagnol
Australie	Fichier principal : à soumettre dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal. Fichier local : à soumettre obligatoirement par les entités internationale importantes dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice ¹¹⁰	Anglais
Autriche	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de 30 jours, sur demande (peut être demandé uniquement après le dépôt de la déclaration fiscale).	Allemand ou anglais
Belgique	Fichier principal : à soumettre dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal de l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales ; Fichier local : à soumettre en même temps que la déclaration fiscale.	Allemand, anglais, français ou néerlandais
Chine	Fichier principal : à établir dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal de l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales ; Fichier local : à établir avant le 30 juin qui suit l'exercice fiscal en question. Dépôt dans un délai de 30 jours sur demande.	Chinois
Colombie	Fichier principal/local : à soumettre durant l'exercice fiscal suivant, trois ou quatre mois après la date de dépôt de la déclaration de revenus.	Fichier principal : espagnol ou anglais Fichier local : espagnol
Danemark	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de 60 jours sur demande.	Danois, suédois, norvégien ou anglais
Espagne	Fichier principal/local : à établir avant le délai de dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés. À soumettre sur demande.	Espagnol ou anglais

¹¹⁰ Il suffit de soumettre une « déclaration abrégée » lorsque la valeur de l'opération internationale avec une partie liée ne dépasse pas 2 millions de dollars australiens ou lorsque d'autres exclusions s'appliquent.

Finlande	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de 60 jours sur demande (aucune demande ne peut être formulée avant six mois à compter de la fin de la période comptable).	Finlandais, suédois ou anglais
Japon	Fichier principal : à soumettre durant l'année suivant la fin de l'exercice fiscal de l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales. Fichier local : à établir au plus tard à la date de dépôt de la déclaration fiscale et à soumettre au plus tard dans un délai de 45 jours sur demande.	Fichier principal : japonais ou anglais ¹¹¹ Fichier local : Non précisé
Lettonie	Fichier principal/local : deux approches peuvent être retenues, en fonction du montant des transactions et du revenu net de l'entité : à soumettre dans les 12 mois suivant la fin de l'année de déclaration pertinente ¹¹² , ou à établir dans les 12 mois suivant la fin de l'année de déclaration pertinente et à soumettre dans un délai d'un mois à compter de la date de réception de la demande ¹¹³	Fichier principal : letton ou anglais Fichier local : letton
Lituanie	Fichier principal/local : à établir au plus tard à la date de dépôt de la déclaration de l'impôt sur les sociétés et à soumettre au plus tard dans un délai de 30 jours sur demande	Lituanien ou anglais
Mexique	Fichier principal/local : à soumettre dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal.	Fichier principal : espagnol ou anglais Fichier local : espagnol
Nigéria	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de 21 jours en cas de demande	Fichier principal : anglais Fichier local : anglais
Pays-Bas	Fichier principal/local : doivent être inclus dans le dossier du contribuable selon les conditions fixées pour la soumission de la déclaration d'impôt sur les sociétés	Néerlandais ou anglais

¹¹¹ Une traduction en japonais du fichier principal peut être exigée si ce dernier est soumis en anglais et le fichier local est soumis en une langue étrangère.

¹¹² Le fichier principal doit être soumis si au moins l'une des conditions ci-après est remplie : a) le montant des transactions contrôlées est supérieur à 15 000 000 euros durant l'année de déclaration pertinente, b) le chiffre d'affaires net du contribuable est supérieur à 50 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente et le montant des transactions contrôlées est supérieur à 5 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente.

Le fichier local doit être soumis si le montant des transactions contrôlées est supérieur à 5 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente.

¹¹³ Le fichier principal doit être soumis le chiffre d'affaires net du contribuable ne dépasse pas 50 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente et si le montant des transactions contrôlées ne dépasse pas 15 000 000 d'euros mais est supérieur à 5 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente.

Le fichier local doit être soumis si le montant des transactions contrôlées est supérieur à 250 000 euros mais ne dépasse pas 5 000 000 d'euros durant l'année de déclaration pertinente.

Pérou	Fichier principal : à soumettre en octobre (les dates butoirs précises dépendent du numéro d'identification fiscal de la société) Fichier local : à soumettre en juin de chaque année (les dates dépendent du numéro d'identification fiscal de la société)	Espagnol
Pologne	Fichier principal/local : à établir avant le délai de dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés ¹¹⁴ . À soumettre dans un délai de sept jours sur demande.	Polonais
Russie	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de trois mois sur demande (ne peut pas être demandé avant les 15 mois suivant la fin de l'exercice comptable).	Russe
Singapour	Fichier principal/local : à soumettre dans un délai de 30 jours sur demande.	Anglais
Slovaquie	Fichier principal/local : à préparer dans un délai de 15 jours sur demande.	Slovaque (l'anglais, l'allemand ou le français sont aussi acceptables sur demande)
Suède	Fichier principal : à établir au moment de la soumission de la déclaration fiscale annuelle de l'entité mère du groupe. Fichier local : à établir au moment de la soumission de la déclaration fiscale annuelle.	Suédois, danois, norvégien ou anglais
Turquie	Fichier principal/local : à soumettre avant la fin du deuxième mois suivant la date de dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés.	Turque
Viet Nam	Fichier principal/local : à établir au plus tard à la date de dépôt de la déclaration d'impôt sur les sociétés (90 jours suivant la fin de l'exercice fiscal). À soumettre dans un délai de 15 jours sur demande.	Vietnamien

¹¹⁴ Les contribuables sont tenus de produire une déclaration relative à la préparation de leur documentation des prix de transfert au bureau des impôts.

ANNEXE 7

Exemple — Régimes d'exemption (études de prix de transfert)

Singapour — Régime d'exemption pour les études de prix de transfert (documentation)

Singapour n'attend pas des contribuables qu'ils constituent une documentation de prix de transfert dans les situations suivantes [ils doivent néanmoins conserver les pièces justificatives habituelles de leurs transactions] :

- a) Lorsque le contribuable effectue une transaction avec une partie liée à Singapour et les deux parties sont soumises aux mêmes taux d'imposition à Singapour pour cette transaction locale (hormis pour les prêts accordés à des parties liées) ;
- b) Lorsqu'un accord de prêt associé en monnaie nationale est conclu entre le contribuable et une partie liée à Singapour et le prêteur n'exerce pas une activité d'emprunts et de prêts ;
- c) Lorsque le contribuable applique une majoration de 5 % sur les services courants, ainsi que prescrit par l'Administration fiscale de Singapour (IRAS) en lien avec la transaction concernée avec une partie liée ;
- d) Lorsque le contribuable applique une marge indicative prescrite par l'IRAS pour des prêts à des parties liées ne dépassant pas 15 millions de dollars ;
- e) Lorsque les transactions réalisées avec des parties liées sont couvertes par un accord préalable de prix de transfert. Dans une telle situation, le contribuable conservera les documents pertinents aux fins de la préparation du rapport annuel de conformité pour démontrer qu'il se conforme aux clauses de l'accord, et les hypothèses fondamentales restent valables ; ou
- f) Lorsque la valeur ou le montant de transactions réalisées avec des parties liées (hormis la valeur ou le montant indiqués aux alinéas [a] à [e]) communiqués dans les comptes financiers de l'exercice en cours ne dépassent pas les seuils définis dans le tableau ci-dessous :

Catégorie de transactions réalisées avec des parties liées	Seuil (USD) par exercice comptable
Achat de marchandises auprès de toutes les parties liées	15 millions
Vente de marchandises à toutes les parties liées	15 millions
Emprunts contractés auprès de toutes les parties liées	15 millions
Prêts dus par toutes les parties liées	15 millions
Toutes les autres catégories de transactions réalisées avec des parties liées (recettes et dépenses liées à des services, redevances, loyers et garanties)	1 million par catégorie de transactions

IRAS e-Tax guide on Transfer Pricing Guidelines), Section 6. Disponible à : <https://www.iras.gov.sg/irashome/e-Tax-Guides/>.

ANNEXE 8

Modèle de formulaire de déclaration pays par pays (extrait de l'annexe III au chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert)

3.6 A. Modèle de formulaire de déclaration pays par pays

Table 9. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré : Monnaie utilisée :										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus – année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

Table 10. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres ¹¹⁵
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

Table 11. Informations complémentaires

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :
Veuillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.

¹¹⁵ Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

Modèle de formulaire de déclaration pays par pays — Instructions générales

Objet

Cette annexe III au chapitre V de ces Principes contient un modèle de formulaire de déclaration permettant de rendre compte de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités d'un groupe d'entreprises multinationales juridiction fiscale par juridiction fiscale. Ces instructions font partie intégrante du modèle de formulaire de déclaration pays par pays.

Définitions

Entreprise multinationale déclarante

Une entreprise multinationale déclarante est l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales.

Entité constitutive

Aux fins de l'annexe III, une entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales désigne (i) toute unité opérationnelle distincte d'un groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales à des fins d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle d'un groupe d'entreprises multinationales étaient cotées en bourse ; (ii) toute unité opérationnelle qui est exclue des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative ; et (iii) tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du groupe d'entreprises multinationales appartenant aux catégories (i) ou (ii) supra sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, d'information financière, de gestion interne ou fiscales.

Traitement des établissements stables et des succursales

Les données relatives à un établissement stable doivent être communiquées en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle il se trouve et non de la juridiction fiscale de résidence de l'unité opérationnelle dont l'établissement stable fait partie. Les informations communiquées dans la juridiction fiscale de résidence concernant l'unité opérationnelle dont l'établissement stable considéré fait partie ne devraient pas intégrer les données financières relatives à cet établissement stable.

États financiers consolidés

Les états financiers consolidés désignent les états financiers d'un groupe d'entreprises multinationales dans lesquels les actifs, les passifs, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de l'entité mère ultime et des entités constitutives sont présentés comme étant ceux d'une seule entité économique.

Période couverte par le formulaire de déclaration annuelle

Le formulaire de déclaration doit couvrir l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante. Pour les entités constitutives, à la discrétion de l'entreprise multinationale déclarante, le formulaire de déclaration doit refléter de manière cohérente soit (i) les informations relatives à l'exercice fiscal des entités constitutives considérées s'achevant le même jour que l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante, ou s'achevant au cours des 12 mois précédant cette date, soit (ii) les informations relatives à toutes les entités constitutives concernées déclarées pour l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante.

Source des données

L'entreprise multinationale déclarante doit utiliser de manière cohérente les mêmes sources de données d'une année à l'autre pour compléter le formulaire de déclaration. L'entreprise multinationale déclarante peut choisir d'utiliser des données tirées de ses états consolidés, des états financiers distincts relatifs aux entités qui sont prévus par la loi, des états financiers prévus par la réglementation, ou de comptes de gestion internes. Il n'est pas nécessaire de rapprocher des états financiers consolidés les données relatives au chiffre d'affaires, aux bénéfices et aux impôts figurant dans le formulaire. Si les états financiers prévus par la loi sont utilisés comme base de déclaration, tous les montants doivent être convertis dans la monnaie fonctionnelle déclarée de l'entreprise multinationale déclarante sur la base du taux de change moyen de l'année déclarée dans la partie Informations complémentaires du formulaire. En revanche, il n'est pas nécessaire de réaliser des ajustements pour tenir compte des différences de principes comptables appliqués entre juridictions fiscales.

L'entreprise multinationale déclarante doit fournir une brève description des sources de données utilisées pour préparer le formulaire dans sa partie Informations complémentaires. Si une modification est apportée à une source de données utilisée d'une année à l'autre, l'entreprise multinationale déclarante doit expliquer les raisons de ce changement et ses conséquences dans la partie Informations complémentaires du formulaire.

C. Instructions spécifiques concernant le formulaire de déclaration pays par pays

Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale (Tableau 1)

Juridiction fiscale

Dans la première colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit recenser l'ensemble des juridictions fiscales dans lesquelles les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales sont résidentes à des fins fiscales. L'expression «juridiction fiscale» désigne toute juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État. Une ligne distincte doit être ajoutée pour toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales qui sont considérées par l'entreprise multinationale déclarante comme ne résidant dans aucune juridiction fiscale à des fins fiscales. Si une entité

constitutive réside dans plus d'une juridiction fiscale, la règle de départage prévue par la convention fiscale applicable doit être utilisée pour déterminer la juridiction fiscale de résidence. Lorsqu'il n'existe pas de convention fiscale applicable, l'entité constitutive doit être déclarée dans la juridiction fiscale du siège de direction effective de l'entité constitutive. Le siège de direction effective doit être déterminé conformément aux dispositions de l'Article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et des commentaires y afférents.

Chiffre d'affaires

Dans les trois colonnes du formulaire correspondant à la rubrique « Chiffre d'affaires », l'entreprise multinationale déclarante doit fournir les informations suivantes : (i) la somme des chiffres d'affaires de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des entreprises associées ; (ii) la somme des chiffres d'affaires de toutes les entités constitutives du groupe multinational dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des parties indépendantes ; et (iii) le total de (i) et (ii). Le chiffre d'affaires doit inclure les recettes provenant des ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, de services, de redevances, d'intérêts, de primes et tout autre montant pertinent. Les recettes doivent exclure les paiements reçus d'autres entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.

Bénéfice (perte) avant impôts

Dans la cinquième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la somme des bénéfices (pertes) avant impôts de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le bénéfice ou la perte avant impôts doit inclure tous les produits et charges exceptionnels.

Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)

Dans la sixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer le montant total des impôts sur les bénéfices effectivement payés au cours de l'exercice fiscal considéré par l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les impôts acquittés doivent inclure les impôts décaissés par l'entité constitutive ayant été versés à la juridiction fiscale de résidence et à toutes les autres juridictions fiscales. Les impôts acquittés doivent inclure les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises associées et entreprises indépendantes) concernant des paiements reçus par l'entité constitutive. Par conséquent, si l'entreprise A résidente de la juridiction fiscale A encaisse des intérêts dans la juridiction fiscale B, la retenue à la source effectuée dans la juridiction fiscale B doit être déclarée par l'entreprise A.

Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)

Dans la septième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales

dans la juridiction fiscale considérée. Les charges d'impôts exigibles doivent correspondre uniquement aux opérations de l'année en cours et ne doivent pas inclure les impôts différés ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.

Capital social

Dans la huitième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la somme des capitaux sociaux de toutes les entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans les juridictions fiscales concernées. S'agissant des établissements stables, leur capital social doit être déclaré par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable, sauf si l'établissement stable considéré est soumis à des prescriptions réglementaires en matière de capital social dans sa juridiction fiscale.

Bénéfices non distribués

Dans la neuvième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la somme de tous les bénéfices non distribués de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée à la fin de l'année. S'agissant des établissements stables, leurs bénéfices non distribués doivent être déclarés par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable.

Nombre d'employés

Dans la dixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer le nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. À cette fin, les travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'entité constitutive peuvent être déclarés comme employés. Il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales. Des approches cohérentes doivent être appliquées d'une année à l'autre et d'une entité à l'autre.

Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Dans la onzième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels de l'ensemble des entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. S'agissant des établissements stables, leurs actifs doivent être déclarés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle l'établissement stable considéré se trouve. À cette fin, les actifs corporels n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers.

Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale (Tableau 2)

Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale

L'entreprise multinationale déclarante doit indiquer, juridiction fiscale par juridiction fiscale et par nom d'entité juridique, toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales qui sont résidentes à des fins fiscales de la juridiction fiscale concernée. Comme indiqué plus haut, toutefois, les établissements stables doivent être recensés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle ils se trouvent. Il convient de préciser l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable (en indiquant par exemple : Société XYZ – Juridiction fiscale A ES).

Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence

L'entreprise multinationale déclarante doit indiquer le nom de la juridiction fiscale selon le droit de laquelle l'entité constitutive de l'entreprise multinationale est constituée si elle est différente de sa juridiction fiscale de résidence.

Principale(s) activité(s)

L'entreprise multinationale déclarante doit indiquer la nature de la (des) principale(s) activité(s) exercée(s) par l'entité constitutive dans la juridiction fiscale concernée, en cochant une ou plusieurs des cases correspondantes aux rubriques ci-après.

Activités
Recherche-développement (R&D)
Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle
Achats ou approvisionnement
Fabrication ou production
Vente, commercialisation ou distribution
Services administratifs, de gestion ou de soutien
Fourniture de services à des parties indépendantes
Financement interne du groupe
Services financiers réglementés
Assurance
Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres
Activités dormantes
Autres ¹

1. Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

BIBLIOGRAPHIE

Agence du revenu du Canada (n.d.), « Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées avec des non-résidents », page Web, Gouvernement du Canada, <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/formulaires/t106.html> (consultée en décembre 2020).

Agence du revenu du Canada (n.d.), « Formulaires et publications » - Instructions du Canada sur la manière de préparer les déclarations des prix de transfert, page Web, Gouvernement du Canada, <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/a-propos-formulaires-publications-format.html> (consultée en décembre 2020).

Beer et Loeprick (2015), Profit Shifting Drivers of Transfer (Mis)Pricing and the Potential of Countermeasures. *International Tax and Public Finance* 22(3) : 426-51.

Commission européenne (2003). Recommandation de la Commission 2003/361/CE du 6 mai 2003 concernant la définition des micro, petites et moyennes entreprises (2003). *Journal officiel de l'Union européenne*. L124, 36-41.

Cooper, Joel, Randall Fox, Jan Loeprick, and Komal Mohindra (2016), "Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners", Washington, DC, The World Bank, p.7, <https://elibrary.worldbank.org/doi/book/10.1596/978-1-4648-0969-9>.

Gobierno de España, Agencia Tributaria (n.d) [Gouvernement espagnol, Administration fiscale], Ley 58/2003 General Tributaria" [Law 58/2003 —General Tax Law], Article 105 <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (consulté en avril 2019).

Gobierno de España, Agencia Tributaria (n.d) [Gouvernement espagnol, Administration fiscale], Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [Law 27/2014 – Corporate Income Tax Law]. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328> (consulté en novembre 2020).

OCDE/Conseil de l'Europe (2011). Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, amendée par le Protocole de 2010. OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>

OECD (2012), Garantir la confidentialité : Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales, OCDE, Paris. <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/rapport-garantir-la-confidentialite.pdf>.

OCDE (2013), Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264203242-fr>.

OCDE (2014), Rapport du Groupe de travail du G20 pour le développement sur l'impact du Projet BEPS dans les pays à faibles revenus, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/partie-1-du-rapport-au-g20-d%C3%A9veloppement-impact-projet-beps-2014.pdf> et <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/partie-2-du-rapport-au-g20-d%C3%A9veloppement-impact-projet-beps-2014.pdf>.

OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

OCDE (2016), Échange de renseignements à la demande : manuel pour les examens par les pairs 2016–2020, Troisième édition, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/handbook-french-eoi-2016-2020.pdf>.

OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OCDE (2017), Déclaration pays par pays : Manuel pratique de mise en œuvre, OCDE, Paris <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>.

OCDE (2017), Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Version abrégée 2017, OCDE. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris. <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>.

OCDE (2018), **Instructions relatives à la déclaration pays par pays : BEPS Action 13**, OCDE, Paris. <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps/instructions-relatives-a-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.htm>.

OECD (2018), Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook – Second Edition, OECD publishing, Paris. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/implementation-handbook-standard-for-automatic-exchange-of-financial-information-in-tax-matters.pdf>.

OCDE (2020) « Document de consultation publique : Réexamen de la déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS) » <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/consultation-publique-document-reexamen-declaration-pays-par-pays-action-13-beps-mars-2020.pdf>

OCDE (n.d.), « Déclaration pays par pays », page Web, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays.htm#Instructions> (consultée en avril 2019).

OCDE (n.d.), « Fiches pays en matière de prix de transfert », page Web, <https://www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/fiches-pays-en-matiere-de-prix-de-transfert.htm> (consultée en avril 2019).

OCDE, (2018), Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays - BEPS Action 13, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

OECD (n.d.), « Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes », webpage, www.oecd.org/tax/transparency (consultée en avril 2019).

Plateforme de collaboration sur les questions fiscales (2017), Boîte à outils pour faire face aux difficultés liées au manque de comparables dans les analyses de prix de transfert, <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/boite-a-outils-comparables-prix-des-mineraux.pdf>.

UN (2017), *Practical Manual on Transfer Pricing For Developing Countries 2017*, UN Publishing, New York, <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>

Waerzeggers, Christophe, Cory Hillier, et Irving Aw, (2019), Designing Interest and Tax Penalty Regimes, Tax Law IMF Technical Note 1/2019, Département juridique du FMI, <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2019/04/04/Designing-Interest-and-Tax-Penalty-Regimes-46648>.

Ylönen, M. (2017), "Back from oblivion? The rise and fall of the early initiatives against corporate tax avoidance from the 1960s to the 1980s », *Transnational Corporations*, vol. 23/3, <https://doi.org/10.18356/1a4feae2-en>.