

## **Documentation**

### **A. Introduction**

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

5.2 Les obligations en matière de documentation peuvent être fonction des règles qui régissent la charge de la preuve dans le pays concerné. Dans la plupart des pays, c'est l'administration fiscale qui a la charge de la preuve. Par conséquent, le contribuable n'a pas à prouver que ses prix de transfert ont été correctement calculés tant que l'administration fiscale n'a pas démontré *prima facie* que la fixation des prix de transfert n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Le but de ce chapitre n'est pas d'imposer aux contribuables une charge de la preuve qui soit plus lourde que celle résultant des règles de droit interne. On notera toutefois que, même si la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, celle-ci peut raisonnablement obliger le contribuable à soumettre certains documents concernant ses prix de transfert, parce que, sans informations suffisantes, l'administration fiscale ne pourra pas instruire correctement le dossier. En fait, lorsque le contribuable ne fournit pas des documents suffisants, il peut y avoir dans certains pays renversement de la charge de la preuve, sous la forme d'une présomption réfragable en faveur de l'ajustement proposé par l'administration fiscale. Ce qui est peut-être encore plus important, c'est que l'administration fiscale et le contribuable devraient s'efforcer de démontrer de bonne foi, indépendamment de la charge de la preuve, qu'ils ont calculé les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. Le fait que la charge de la preuve incombe au contribuable, si tel est le cas, ne doit pas influencer sur la façon dont l'administration fiscale conduira la vérification. La charge de la preuve ne doit jamais constituer, ni pour l'administration fiscale ni

pour le contribuable, un prétexte à des assertions sans fondements ou invérifiables à propos de prix de transfert.

## **B. Principes directeurs concernant les règles et procédures en matière de documentation**

5.3 Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert sur le plan fiscal conformément au principe de pleine concurrence, sur la base des renseignements dont il peut raisonnablement disposer au moment de cette détermination. Par conséquent, le contribuable doit normalement examiner si ses prix de transfert sont calculés correctement sur le plan fiscal avant de fixer ces prix. Par exemple, il serait souhaitable que le contribuable examine si des données comparables concernant des transactions sur le marché libre sont disponibles. Le contribuable pourrait également examiner, sur la base des informations dont il peut raisonnablement disposer, si les conditions dans lesquelles ses prix de transfert ont été établis au cours des années précédentes ont changé, dès lors que les prix de transfert pour l'année en cours doivent être fixés sur la base de ces conditions.

5.4 Lorsque le contribuable examine si la façon dont il fixe ses prix de transfert est correcte du point de vue fiscal, il devrait mettre en oeuvre les mêmes principes de gestion prudente que lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. Pour l'application de ces principes, il serait normal que le contribuable établisse des pièces écrites -- ou s'y réfère -- témoignant des efforts qu'il a déployés pour se conformer au principe de pleine concurrence, ces documents faisant notamment état des informations à la base de la fixation des prix de transfert, des facteurs pris en compte et de la méthode retenue. L'administration fiscale est en droit d'attendre du contribuable, lorsqu'il fixe ses prix de transfert pour une certaine activité industrielle ou commerciale, qu'il établisse ou se procure de tels documents relatifs à la nature de l'activité et à la détermination des prix de transfert et qu'il les conserve pour pouvoir les produire en tant que de besoin à l'occasion d'une vérification fiscale. Cela devrait aider le contribuable à remplir correctement ses déclarations d'impôt. On notera toutefois qu'il ne devrait pas être obligatoire de produire ces types de documents, ou de les établir pour examen par l'administration fiscale, au moment même de la détermination du prix ou de la déclaration fiscale. Les documents qu'il y aurait lieu de demander lors de la déclaration d'impôt sont indiqués au paragraphe 5.15.

5.5 Dans la mesure où l'intérêt de l'administration fiscale est en définitive que les documents nécessaires lui soient transmis en temps voulu lorsqu'elle en fait la demande à l'occasion d'une vérification, la procédure de conservation des documents devrait être laissée à la discrétion du contribuable. Par exemple, le contribuable pourra choisir de conserver les documents en cause sous la forme d'originaux en l'état ou sous la forme d'un recueil bien structuré, dans la langue qui lui convient, jusqu'au moment où les documents devront être soumis à l'administration fiscale. Le contribuable devra toutefois se conformer aux demandes raisonnables qui lui seront faites pour ce qui est de la traduction des documents soumis à l'administration fiscale.

5.6 Pour l'examen de la validité des prix de transfert à des fins fiscales, il faudra sans doute, en application des principes de gestion prudente, que le contribuable établisse des pièces écrites (ou s'y réfère) qui ne seraient normalement pas établies (ou auxquelles il ne se référerait normalement pas) en dehors du contexte fiscal, et certains documents pouvant émaner d'entreprises étrangères associées. En ce qui concerne ces types de documents, l'administration fiscale devrait soigneusement veiller à maintenir un juste équilibre entre ses besoins en documentation et le coût et la charge administrative que représente pour le contribuable la création ou l'obtention de ces documents. Par exemple, le contribuable ne devrait pas avoir à supporter des coûts et charges disproportionnés pour obtenir des documents d'entreprises étrangères associées ou pour effectuer des recherches approfondies en vue d'obtenir des données comparables concernant les transactions sur le marché libre s'il a de bonnes raisons de penser, compte tenu des principes exposés dans le présent rapport, que de telles données n'existent pas ou que le coût de leur obtention serait excessif par rapport aux sommes en jeu. Les administrations fiscales devraient également reconnaître qu'elles peuvent recourir aux dispositions des conventions bilatérales de double imposition qui ont trait à l'échange de renseignements pour obtenir ces informations, dès lors que cette procédure est appelée à être rapide et efficace.

5.7 Par conséquent, si certains des documents susceptibles d'être normalement utilisés pour déterminer un prix de transfert de pleine concurrence à des fins fiscales sont d'un type spécifique, le contribuable ne devrait pas être tenu d'établir ou d'obtenir de tels documents, sauf s'ils sont indispensables pour une vérification raisonnable de la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence et peuvent être obtenus ou établis par le contribuable sans frais disproportionnés. Le contribuable ne devrait pas être tenu d'établir ou d'obtenir

des documents au-delà du minimum nécessaire pour pouvoir déterminer raisonnablement la conformité du prix de transfert au principe de pleine concurrence.

5.8 Conformément aux orientations données ci-dessus, le contribuable ne devrait pas être tenu de conserver au-delà d'un délai raisonnable conforme aux règles générales de droit interne applicable à des documents de type similaire, les pièces qu'il a établies ou auxquelles il s'est référé en liaison avec des transactions qui ont eu lieu au cours d'années pour lesquelles l'ajustement ne peut plus être effectué pour cause de prescription. De plus, les administrations fiscales ne devraient pas normalement demander des documents se rapportant à ces années, même lorsqu'ils ont été conservés. Toutefois, ces documents pourront être parfois utiles pour une vérification des prix de transfert portant sur une année ultérieure non prescrite -- par exemple lorsque le contribuable conserve de sa propre initiative de tels documents se rapportant à des contrats à long terme -- ou pour déterminer si les normes de comparabilité relatives à l'application d'une méthode de fixation des prix de transfert pour cette année ultérieure sont respectées. Les administrations fiscales devraient garder à l'esprit les difficultés rencontrées lorsqu'il s'agit de rechercher des documents portant sur des années antérieures et elles devraient limiter ces demandes aux cas où elles ont de bonnes raisons d'examiner les documents en question en liaison avec la transaction faisant l'objet d'une vérification.

5.9 Les administrations fiscales devraient également, pour les documents qui n'ont été disponibles qu'après exécution de la transaction en cause, limiter les demandes à ceux qui peuvent raisonnablement contenir des informations utiles, déterminées conformément aux principes énoncés au chapitre I qui régissent l'utilisation des données portant sur plusieurs années, ou des informations concernant des éléments de fait qui existaient au moment de la fixation du prix de transfert. Pour juger de l'adéquation des documents, l'administration fiscale devra se demander dans quelle mesure le contribuable aurait pu raisonnablement disposer d'informations au moment de la fixation du prix de transfert.

5.10 En outre, les administrations fiscales ne devraient pas exiger des contribuables qu'ils produisent des documents qui ne sont pas en leur possession ou sous leur contrôle ou qui ne peuvent pas autrement être raisonnablement obtenus, par exemple des renseignements qui ne peuvent pas être légalement obtenus ou qui ne peuvent pas en fait être obtenus par le contribuable parce qu'ils

présentent un caractère confidentiel pour le concurrent du contribuable ou parce qu'ils n'ont pas été rendus publics et ne peuvent pas être obtenus par le biais d'une demande normale de renseignements ou la consultation d'informations du marché.

5.11 Dans de nombreux cas, des informations relatives aux entreprises étrangères associées sont indispensables pour les vérifications portant sur des prix de transfert. Mais, pour rassembler ces informations, le contribuable pourra éprouver des difficultés qu'il ne rencontre pas pour établir sa propre documentation. Lorsque le contribuable est une filiale d'une entreprise étrangère associée, ou n'en est qu'un actionnaire minoritaire, il ne pourra obtenir ces informations qu'avec difficulté parce qu'il ne contrôle pas l'entreprise associée. Quoi qu'il en soit, les normes comptables et les obligations de documentation (y compris les délais impartis pour établir et soumettre cette documentation) diffèrent d'un pays à l'autre. Les documents demandés par le contribuable ne seront pas toujours du type de ceux que l'entreprise étrangère associée devrait établir en vertu des principes de gestion prudente et la rédaction ainsi que la traduction de ces documents pourront prendre beaucoup de temps et se révéler très coûteuses. Ces éléments doivent être pris en compte pour définir l'obligation de documentation du contribuable.

5.12 Il ne faudra pas toujours étendre la demande de renseignements à toutes les entreprises associées qui ont participé à la transaction contrôlée. A titre d'exemple, pour la fixation d'un prix de transfert dans le cas d'un distributeur exerçant des fonctions limitées, il pourra suffire d'obtenir des renseignements sur ces fonctions sans étendre la demande d'information aux autres membres du groupe multinational.

5.13 Les administrations fiscales devraient veiller à ce qu'il n'y ait aucune divulgation au public de secrets commerciaux, professionnels et scientifiques ou d'autres données confidentielles. Les administrations fiscales doivent donc faire preuve de discrétion lorsqu'elles demandent ce type de renseignements et s'engager à préserver leur confidentialité vis-à-vis des tiers, sauf dans la mesure où ces informations doivent être divulguées lors d'instances judiciaires en audience publique ou dans des décisions judiciaires. Il faudra mettre tout en oeuvre pour que cette confidentialité soit préservée dans toute la mesure du possible lors de ces instances et dans ces décisions.

5.14 Les contribuables doivent reconnaître que, malgré les restrictions qui peuvent exister dans le domaine de la documentation, l'administration fiscale aura à déterminer un prix de transfert de pleine concurrence même si les informations disponibles sont incomplètes. Ils doivent donc être conscients que de bonnes pratiques en matière de tenue de livres et de comptes et la production spontanée de documents sont susceptibles de rendre plus crédible la façon dont ils ont fixé leurs prix de transfert. Tel sera le cas, que l'affaire soit relativement simple ou relativement complexe. Néanmoins, plus l'affaire sera complexe et inhabituelle, plus la documentation revêtira d'importance.

5.15 Les administrations fiscales devraient limiter la quantité d'informations demandées au stade de l'établissement de la déclaration d'impôt. A ce moment, aucune transaction particulière pouvant donner lieu à une vérification des prix de transfert n'a été identifiée. Il serait excessif de demander à ce stade une documentation détaillée sur toutes les transactions transfrontières entre entreprises associées et de demander cette documentation à toutes les entreprises participant à ces transactions. Par conséquent, il ne serait pas raisonnable d'exiger que le contribuable fournisse avec sa déclaration d'impôt des documents justifiant le mode de calcul de chacun des prix de transfert. Cela risquerait d'entraver les échanges et les investissements internationaux. Les documents dont la production est exigée au stade de la déclaration d'impôt devraient se limiter à ceux qui sont suffisants pour permettre à l'administration fiscale de se faire une idée des contribuables devant faire l'objet d'un examen plus approfondi.

### **C. Informations utiles pour la détermination des prix de transfert**

5.16 Les informations utiles pour une vérification portant sur des prix de transfert sont fonction des faits et circonstances du cas d'espèce. C'est pourquoi il n'est pas possible de définir d'une manière générale la quantité précise et la nature des informations qui, en temps normal, pourraient être exigées par l'administration et devraient être fournies par le contribuable au moment d'une vérification. Il existe cependant un certain nombre de caractéristiques communes à toutes les vérifications portant sur des prix de transfert qui nécessitent des informations concernant le contribuable, les entreprises associées, la nature de la transaction et la base de calcul du prix de cette transaction. La section suivante indique les informations qui pourraient être utiles, en fonction des circonstances propres à chaque cas particulier. Elle s'efforce de faire apparaître le type d'informations qui faciliteraient la vérification dans l'ensemble des cas, étant

entendu que les informations visées ne sauraient constituer une norme minimale à respecter. Il ne s'agit pas non plus de dresser une liste exhaustive des informations que l'administration fiscale serait en droit d'exiger.

5.17 Les analyses dans l'optique du principe de pleine concurrence nécessitent en général des informations sur les entreprises associées participant aux transactions qui ne sont pas effectuées sur le marché libre, sur les transactions en cause, sur les fonctions exercées, sur les conditions pratiquées par des entreprises indépendantes réalisant des transactions ou des opérations similaires, sur tous les autres éléments qui ont pu être évoqués dans le présent rapport, compte tenu également des orientations données au paragraphe 5.4. D'autres informations complémentaires concernant les transactions entre entreprises associées peuvent être également utiles. Il peut s'agir de la nature et des conditions de la transaction, de ses conditions économiques et des biens sur lesquels elle porte, des modalités de circulation du produit ou du service entre les entreprises associées et de la modification des conditions commerciales ou de la renégociation d'accords en vigueur. Il pourra s'agir également d'une description des circonstances de toute transaction connue entre le contribuable et une entreprise indépendante similaires à celles de la transaction avec une entreprise étrangère associée et de toutes informations pouvant être utiles pour savoir si des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence dans des circonstances comparables auraient conclu une transaction conçue de façon similaire. Parmi les autres informations pouvant être utiles, on citera une liste des entreprises comparables ayant conclu des transactions similaires aux transactions en cause.

5.18 Dans une affaire de prix de transfert, il peut être utile de se reporter à des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé à la transaction en cause, ces informations étant les suivantes :

- i)* une description succincte de l'entreprise ;
- ii)* la structure organisationnelle ;
- iii)* les liens de participation au sein du groupe multinational ;
- iv)* le chiffre d'affaires et les résultats d'exploitation au cours des derniers exercices qui précèdent la transaction ;

- v) le niveau des transactions du contribuable avec des entreprises étrangères associées, par exemple le montant des ventes de marchandises en stock, les prestations de services, la location d'actifs corporels, l'utilisation et le transfert de biens incorporels et les intérêts de prêts.

5.19 Des informations sur la fixation des prix, concernant notamment la stratégie des entreprises et les circonstances particulières entrant en jeu, peuvent être également utiles. Ces informations pourront porter sur les facteurs qui ont influé sur la fixation des prix ou la politique de fixation des prix du contribuable et de l'ensemble du groupe multinational. Cette politique de prix pourra consister, par exemple, à majorer d'une marge fixe les coûts de fabrication, à déduire du prix de vente aux utilisateurs finals, les coûts correspondants lorsque les parties associées étrangères exercent des activités de vente en gros, ou à pratiquer une politique intégrée de fixation des prix ou de répartition des coûts à l'échelle de l'ensemble du groupe. Les informations concernant les facteurs qui ont conduit à l'adoption d'une telle politique peuvent aider une entreprise multinationale à convaincre les administrations fiscales que sa politique en matière de prix de transfert est conforme aux conditions qui président aux transactions effectuées sur le marché libre. Des précisions pourront être utiles également en ce qui concerne le choix et l'application de la méthode utilisée pour fixer les prix de transfert et sa conformité au principe de pleine concurrence. On notera à cet égard que les informations les plus utiles concernant la fixation des prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence peuvent être fonction de la méthode utilisée.

5.20 Les circonstances particulières à prendre en compte sont notamment celles qui ont trait à l'existence éventuelle de transactions compensatoires ayant un effet sur la détermination du prix de pleine concurrence. En pareil cas, il est utile de disposer de documents pour établir les faits en cause, définir les liens qualitatifs entre les transactions et évaluer la compensation. L'établissement de documents au moment même de la transaction permet d'éviter au maximum le recours à des reconstitutions a posteriori. Comme on l'a vu au chapitre I, une transaction compensatoire peut avoir lieu, par exemple, lorsque le vendeur livre des produits à un prix moins élevé parce que l'acheteur lui fournit gratuitement certains services, lorsqu'une redevance plus élevée est fixée pour compenser une réduction volontaire du prix des produits et lorsqu'un accord de licences croisées

ne donnant pas lieu au paiement de redevances est conclu pour l'utilisation d'un droit de propriété industrielle ou d'un savoir-faire technique.

5.21 Les autres circonstances particulières peuvent être la stratégie de gestion ou le type d'entreprises concernées. On peut citer comme exemple la stratégie mise en oeuvre par le contribuable pour entrer sur un nouveau marché, accroître sa part de marché, lancer de nouveaux produits sur un marché ou faire face à un renforcement de la concurrence.

5.22 La situation générale du contribuable, du point de vue industriel et commercial, pourra également entrer en ligne de compte. Les informations utiles pourront être notamment celles qui concernent l'environnement de l'entreprise au moment considéré, ses modifications prévisibles et l'influence que ces modifications peuvent exercer sur le secteur où opère le contribuable, les dimensions du marché, les conditions de concurrence, le cadre réglementaire, le progrès technologique et le marché des changes.

5.23 Des informations concernant les fonctions exercées (compte tenu des actifs mis en oeuvre et des risques encourus) peuvent être utiles pour l'analyse fonctionnelle à laquelle il est normalement procédé pour appliquer le principe de pleine concurrence. Les fonctions comprennent la fabrication, l'assemblage, la gestion des achats et des matières, la commercialisation, la vente en gros, la gestion des stocks, la gestion des garanties, les activités de publicité et de promotion des ventes, les activités de transport et d'entreposage, les conditions des prêts et des paiements, la formation, la gestion du personnel.

5.24 Les risques encourus susceptibles d'être pris en compte dans l'analyse fonctionnelle sont les risques de variation des coûts, des prix ou des stocks, les risques de succès ou d'échec de la recherche-développement, les risques financiers, en particulier de variation des taux de change et des taux d'intérêt, les risques liés aux conditions de crédit et de paiement, les risques découlant de la responsabilité du fait des produits et les risques industriels ou commerciaux liés à la propriété de biens ou d'équipements.

5.25 Des informations financières peuvent être également utiles lorsqu'il faut comparer les situations bénéficiaires ou déficitaires des entreprises associées avec lesquelles le contribuable conclut des transactions soumises aux règles de fixation des prix de transfert. Ces informations peuvent consister en documents expliquant

les profits ou pertes dans la mesure nécessaire pour évaluer le bien-fondé de la politique de prix de transfert au sein d'un groupe multinational. Il peut également s'agir de documents concernant les dépenses supportées par des entreprises étrangères associées, notamment pour la promotion des ventes ou la publicité.

5.26 Certaines informations financières utiles pourront en outre se trouver entre les mains de l'entreprise étrangère associée. Il pourra s'agir d'informations sur les coûts de fabrication, les coûts de recherche-développement et/ou les frais généraux et administratifs.

5.27 Il pourra être également utile de disposer de documents faisant apparaître les procédures de négociation pour la détermination ou la révision des prix des transactions avec des entreprises étrangères associées. Lorsque les contribuables négocient pour fixer ou réviser le prix d'une transaction avec des entreprises associées, il pourra être utile de disposer de documents contenant des prévisions des dépenses administratives et commerciales qui seront supportées par les filiales étrangères, notamment pour ce qui est des frais de personnel, d'amortissement, de commercialisation, de distribution ou de transport, et expliquant le mode de détermination des prix de transfert (par exemple la déduction, pour les filiales, d'une marge brute par rapport au prix de vente estimé facturé à l'utilisateur final).

#### **D. Résumé des recommandations concernant la documentation**

5.28 Les contribuables devraient raisonnablement s'efforcer, au moment où ils fixent leurs prix de transfert, de déterminer si ces prix sont corrects sur le plan fiscal du fait de leur conformité au principe de pleine concurrence. Les administrations fiscales devraient être en droit, pour vérifier la conformité au principe de pleine concurrence, d'obtenir les documents établis ou ayant servi de référence à cet effet. Toutefois, les besoins de documentation devraient être déterminés au regard des principes de gestion prudente qui régiraient l'évaluation d'une décision industrielle ou commerciale d'un niveau similaire de complexité. De plus, il faudrait tenir compte du coût et des charges administratives, en particulier lorsque sont appelés à être créés des documents qui n'auraient pas été établis ou n'auraient pas été utilisés comme référence dans un contexte autre que fiscal. Les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances. Les contribuables doivent être néanmoins conscients que des

pratiques adéquates en matière d'archivage et la production spontanée de documents facilitent les vérifications et la solution des problèmes que peuvent poser le prix de transfert.

5.29 Les administrations fiscales et les contribuables devraient coopérer davantage pour tout ce qui concerne la documentation, afin d'éviter de trop lourdes obligations en matière de documentation tout en faisant en sorte que, grâce à des informations suffisantes, le principe de pleine concurrence puisse être correctement appliqué. Les contribuables devraient produire les informations pertinentes en leur possession et les administrations fiscales devraient reconnaître qu'elles peuvent recourir dans certains cas aux dispositions des conventions fiscales concernant l'échange de renseignements pour moins solliciter le contribuable dans le cadre d'une vérification. Le Comité des affaires fiscales se propose d'étudier de façon plus approfondie le problème de la documentation afin de dégager des orientations complémentaires pouvant aider les contribuables et les administrations fiscales dans ce domaine.

