



COMMISSION EUROPÉENNE
DIRECTION GÉNÉRALE
FISCALITÉ ET UNION DOUANIÈRE
Analyses et politiques fiscales
Analyse et coordination des politiques fiscales

Bruxelles, 2005
Taxud/E1/JMVL/WB
doc. JTPF/020/REV4/2004/FR

**Rapport sur les activités du forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert
dans le domaine des exigences en matière de documentation**

Personne de contact :

Wolfgang Büttner, téléphone (32-2) 299.99.38 Wolfgang.Buettner@cec.eu.int

TABLE DES MATIÈRES

1.	RESUME DES TRAVAUX	5
2.	HISTORIQUE ET GENERALITES CONCERNANT LES EXIGENCES RELATIVES A LA DOCUMENTATION.....	6
2.1.	Introduction et contexte.....	6
2.1.1.	UE – Le marché intérieur	6
2.1.2.	OCDE – Principes applicables en matière de prix de transfert (chapitre 5)	8
2.1.3.	PATA - Expérience d'une documentation standard multilatérale	9
2.2.	Objectif d'une documentation pertinente et efficace	9
2.2.1.	Le point de vue des entreprises	9
2.2.2.	Le point de vue des administrations fiscales.....	10
2.2.3.	Intérêt de l'analyse de risque.....	10
2.3.	Contenu d'une documentation pertinente et efficace.....	10
2.3.1.	Pièces justificatives	10
2.3.2.	Documentation	11
2.3.3.	Charge de la preuve.....	14
2.4.	Établissement, présentation et conservation de la documentation	15
2.5.	Regroupement des transactions.....	15
2.6.	Attitude des administrations fiscales.....	16
2.7.	Application aux PME.....	16
2.8.	Aspects linguistiques.....	16
2.9.	Application aux établissements stables.....	16
3.	SOLUTIONS ENVISAGEABLES POUR UNE DOCUMENTATION VALABLE DANS L'ENSEMBLE DE L'UE.....	17
3.1.	Objectif d'une approche commune à l'échelle de l'UE	17
3.2.	Partage des bonnes pratiques	20
3.3.	Documentation standardisée	20
3.4.	Documentation (globale intégrée) centralisée.....	21
3.5.	Synthèse des avantages et inconvénients des trois différentes approches	22
4.	LA «DOCUMENTATION EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT AU SEIN DE L'UE» (EU TPD) – UNE NOUVELLE APPROCHE.....	24

4.1.	Description du concept.....	24
4.2.	Objectif de l'EU TPD.....	25
4.3.	Avantages de l'EU TPD.....	25
4.3.1.	Pour les contribuables et les administrations fiscales	25
4.3.2.	Pour les contribuables	26
4.3.3.	Pour les administrations fiscales	26
4.4.	Principes de fonctionnement de l'EU TPD standardisée	27
4.4.1.	Rôle des administrations fiscales	27
4.4.2.	Application facultative pour les contribuables.....	27
4.4.3.	Droits et obligations des contribuables et des administrations fiscales	28
4.4.4.	Mise en œuvre de l'EU TPD	28
4.4.5.	Conséquences pour les États membres qui ont des exigences légales différentes en matière de documentation ou qui n'en ont pas.....	28
4.4.6.	Conséquences pour les États membres qui ont déjà des exigences légales en matière de documentation	29
4.5.	Contenu de l'EU TPD	29
4.5.1.	Généralités.....	29
4.5.2.	Le masterfile.....	30
4.5.3.	La documentation spécifique au pays concerné.....	31
4.5.4.	Langues utilisées	34
4.6.	Préparation, présentation et conservation de la documentation	34
4.7.	Champ d'application de l'EU TPD	35
5.	UTILISATION DE BASES DE DONNEES POUR LA RECHERCHE D'ELEMENTS DE COMPARAISON.....	35
5.1.	Généralités.....	35
5.2.	Le point de vue des entreprises	36
5.3.	Bilan et point de vue des États membres	37
5.4.	Conclusions du forum	37
6.	GLOSSAIRE.....	37
	ANNEXE: CONCLUSIONS CONCERNANT LES RÈGLES RELATIVES À LA DOCUMENTATION.....	39
1.	DOCUMENTATION RELATIVE AUX PRIX DE TRANSFERT DANS L'UE	39

1.1.	Conclusions générales	39
1.2.	Application des règles relatives à la documentation	40
1.2.1.	Conclusions spécifiques concernant les administrations fiscales	40
1.2.2.	Regroupement des transactions.....	40
1.2.3.	Langues utilisées	40
1.2.4.	Application aux établissements stables.....	40
1.2.5.	Autres conclusions	40
1.3.	Délais d'établissement et de présentation de la documentation.....	41
1.4.	Utilisation d'éléments de comparaison d'autres pays.....	41
2.	CONCLUSIONS CONCERNANT L'EU TPD.....	42
2.1.	Contenu de l'EU TPD	42
2.1.1.	Description générale.....	42
2.1.2.	Le masterfile.....	42
2.1.3.	Documentation spécifique au pays concerné	43
2.2.	Modalités de mise en œuvre générales.....	44
2.2.1.	Pour les administrations fiscales	44
2.2.2.	Pour les contribuables	45
2.3.	Établissement, présentation et conservation de la documentation	45
2.4.	Sanctions	46

1. RESUME DES TRAVAUX

1. Des réunions se sont tenues les 18 mars 2004, 10 juin 2004, 16 septembre 2004, 14 décembre 2004 et 16 et 17 mars 2005 sous la présidence de M. Bruno GIBERT, partenaire du CMS Bureau Francis Lefebvre et la vice-présidence de M. Guy KERSCH, conseiller fiscal - Europe, Pfizer Enterprises SARL, Luxembourg ainsi que de M^{me} Montserrat TRAPÉ VILADOMAT, directrice adjointe de l'unité Fiscalité internationale du ministère des finances espagnol, représentant respectivement les entreprises et les administrations fiscales.
2. Depuis la réunion du 10 juin 2004, les observateurs des pays adhérents (République tchèque, Estonie, Chypre, Lettonie, Lituanie, Hongrie, Malte, Pologne, Slovénie et Slovaquie) sont membres effectifs du forum.
3. Les réunions susmentionnées se sont inscrites dans le prolongement des travaux concernant les exigences relatives à la documentation en matière de prix de transfert entamés dès la fin 2003.
4. Le forum a entamé sa réflexion par l'examen de questions ayant trait notamment à l'objectif et au contenu d'une documentation pertinente et efficace, ainsi qu'à la charge de la preuve. Il a ensuite comparé les différents systèmes existants, certains d'entre eux étant considérés comme restrictifs du fait qu'ils prévoient une liste détaillée de documents que les contribuables sont tenus de présenter, d'autres étant plus souples et permettant un traitement individuel de ces derniers. Les travaux concernant la documentation en matière de prix de transfert menés dans d'autres enceintes internationales ont également été examinés.
5. Ayant à l'esprit le fait qu'une approche commune à l'échelle de l'UE en ce qui concerne les exigences relatives à la documentation pouvait être bénéfique aussi bien pour les contribuables, qui verraient baisser leurs coûts de fonctionnement et de mise en conformité, que pour les administrations fiscales, qui bénéficieraient d'une qualité, d'une transparence et d'une cohérence accrues, le forum a d'abord analysé les avantages et inconvénients respectifs des approches traditionnelles susceptibles de convenir, à savoir: un «code de bonnes pratiques», des «règles standardisées en matière de documentation valables pour l'ensemble de l'UE» et l'utilisation d'une «documentation (globale intégrée) centralisée».
6. À la lumière des avantages et inconvénients de ces approches traditionnelles (voir le point 93), à l'occasion de sa deuxième réunion tenue en 2004, le forum a décidé d'étudier la possibilité d'en adopter une nouvelle, à savoir une «documentation en matière de prix de transfert au sein de l'UE» (EU TPD) standardisée constituant une version améliorée de la documentation (globale intégrée) centralisée. Les principales caractéristiques de cette EU TPD, finalement considérée comme la solution la plus appropriée, sont les suivantes:
 - a) l'harmonisation des exigences en ce qui concerne la documentation dont les administrations fiscales ont besoin pour effectuer des analyses de risque et évaluer en connaissance de cause les prix de transfert d'un groupe d'entreprises;

- b) la possibilité de centraliser la partie commune de la documentation (le «masterfile» ou documentation de base) au niveau du groupe; et
 - c) la mise à disposition de tous les États membres concernés d'informations communes standardisées sur les prix de transfert pratiqués par l'entreprise multinationale, et ce pour l'ensemble des sociétés affiliées dont elle dispose dans l'UE.
7. L'EU TPD se composerait de deux parties principales: i) un jeu de documents standardisés et cohérents valables pour tous les membres du groupe multinational établis au sein de l'UE (le «masterfile»); et ii) plusieurs jeux de documents standardisés contenant chacun des informations spécifiques au pays concerné corroborées par le «masterfile». Pour les entreprises, la production de l'EU TPD aurait comme avantage majeur d'entraîner une réduction des coûts de mise en conformité et de les mettre à l'abri des sanctions liées à la documentation, pour autant que la documentation soit présentée de bonne foi et dans les délais fixés.
8. Le forum s'est ensuite intéressé à l'utilisation des bases de données pour la recherche d'éléments de comparaison («comparables») et à des propositions concernant des recommandations plus générales ayant trait aux délais d'établissement de la documentation, au regroupement des transactions, à la simplification des exigences pour les PME, aux régimes linguistiques et à l'application des règles relatives à la documentation aux établissements stables.
9. La convention d'arbitrage étant à nouveau entrée en vigueur le 1^{er} novembre 2004, à l'occasion de sa réunion du 14 décembre 2004, le forum a aussi examiné brièvement les positions des États membres sur le sujet, notamment en ce qui concerne les affaires en instance.
10. En mai 2005, le forum a adopté par consensus le présent rapport et les conclusions qui y sont annexées.

2. HISTORIQUE ET GENERALITES CONCERNANT LES EXIGENCES RELATIVES A LA DOCUMENTATION

2.1. Introduction et contexte

2.1.1. UE – Le marché intérieur

11. L'étude de la Commission intitulée «La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur» [SEC(2001) 1681 du 23 octobre 2001] a indiqué que les coûts de mise en conformité élevés et les doubles impositions potentielles pour les transactions intragroupe constituaient des obstacles majeurs aux activités économiques transfrontalières dans le marché intérieur. Elle a aussi montré que les coûts de mise en conformité liés aux prix de transfert résultent principalement de l'obligation d'élaborer une documentation appropriée et de trouver des éléments de comparaison. Elle conclut que s'il existe effectivement des pratiques «agressives» en matière de fixation des prix de transfert de la part de certaines entreprises, il existe également des préoccupations légitimes chez celles qui tentent d'appliquer de bonne foi les règles complexes et parfois contradictoires des différents pays dans ce domaine. Comme l'indique l'enquête réalisée dans le cadre de l'étude citée et le confirment

plusieurs autres études, ces préoccupations deviennent progressivement le problème de fiscalité internationale le plus important pour les entreprises.

12. De leur côté, les États membres redoutent notamment de subir des pertes de recettes fiscales en raison de pratiques consistant à fixer artificiellement les prix de transfert de façon à délocaliser les bénéfices vers des pays autres que ceux où ils seraient réalisés si le principe de pleine concurrence était respecté. Les taux d'imposition des sociétés étant très variables dans le monde, celui des bénéfices non distribués oscillant par exemple entre 0 % et 35 % d'un État membre à un autre, ces pratiques sont susceptibles d'être utilisées pour éluder l'impôt et considérées par certains États membres comme un problème préoccupant y compris au sein du marché intérieur.
13. Soucieux de garantir une application efficace des règles relatives aux prix de transfert, certains États membres ont récemment introduit de nouvelles exigences en matière de documentation, voire des exigences supplémentaires. D'autres accordent actuellement une priorité plus importante à la nécessité d'éviter d'imposer des exigences étendues dans ce domaine et de maintenir des coûts de mise en conformité réduits. Dans l'ensemble, les exigences relatives à la documentation se sont accrues au sein de l'UE, certains États membres ayant soit introduit de nouvelles règles, soit renforcé les exigences existantes, par l'intermédiaire de textes législatifs ou de circulaires. Il est en outre plus que probable que cette tendance se poursuive.
14. L'existence de règles différentes dans le marché intérieur en ce qui concerne les exigences relatives à la documentation est synonyme de contraintes pour toute entreprise établie dans un État membre qui souhaite créer une société affiliée et/ou traiter avec une société affiliée existante dans un autre État membre. L'obligation d'établir des pièces justificatives distinctes et spécifiques pour chaque État membre est désavantageuse d'un point de vue économique. Les petites et moyennes entreprises, en particulier, sont susceptibles d'être exposées à ce genre de problèmes.
15. Les représentants du secteur des entreprises ont fortement insisté sur le fait que les exigences en matière de documentation relative aux prix de transfert dans l'UE génèrent des coûts de mise en conformité excessifs. En règle générale, ces exigences sont considérées comme supérieures à celles imposées pour la comptabilité de gestion, ce qui génère des coûts de mise en conformité substantiels et toujours plus importants pour les entreprises qui effectuent des activités transfrontalières. Le secteur affirme aussi que certains États membres n'appliquent pas les Principes de l'OCDE de façon cohérente et qu'il existe des différences significatives entre eux pour ce qui est des exigences relatives à la documentation. De leur côté, les États membres soutiennent qu'il importe que les règles nationales applicables dans ce domaine soient respectées et précisent qu'il leur arrive souvent de ne pas pouvoir vérifier correctement les prix de transfert parce que les contribuables ne s'y conforment pas.
16. Le respect d'une multitude de règles dans l'UE doit être considéré comme un réel problème en raison des variations observées d'un territoire fiscal à un autre pour divers éléments fondamentaux tels que:
 - les règles de fond;
 - les sanctions; et

– les politiques administratives.

17. L'étude sur la fiscalité des entreprises de la Commission conclut que les coûts de mise en conformité et l'insécurité pourraient être réduits moyennant une meilleure coordination entre les États membres en matière d'exigences relatives à la documentation ainsi que la promotion de «meilleures pratiques». L'adoption, par les États membres de l'UE, d'une approche plus uniforme respectueuse du cadre fixé par les Principes de l'OCDE contribuerait également à une position plus forte dans les relations avec les pays tiers.
18. Certains États membres ont aussi commencé à introduire des exigences en matière de documentation relative aux prix de transfert pour les transactions domestiques. Il pourrait cependant se révéler nécessaire pour les administrations fiscales de limiter, voire de réduire, ce type d'exigences afin d'alléger les coûts de mise en conformité correspondants.

2.1.2. OCDE – Principes applicables en matière de prix de transfert (chapitre 5)

19. Dans le chapitre consacré à la documentation, les «Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales» de l'OCDE (ci-après dénommés les «Principes de l'OCDE») tentent de préserver l'équilibre entre, d'une part, le droit des administrations fiscales d'obtenir des contribuables les informations nécessaires pour vérifier s'ils ont calculé leurs prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence et, d'autre part, les coûts de mise en conformité que cela suppose pour les contribuables. Les Principes de l'OCDE reconnaissent que les contribuables doivent raisonnablement s'efforcer, au moment où ils fixent leurs prix de transfert, de déterminer si ces prix sont conformes au principe de pleine concurrence, et que les autorités fiscales peuvent attendre ou exiger de ces derniers qu'ils conservent des documents concernant leur méthode de fixation des prix de transfert.
20. Les administrations fiscales devraient être en droit, pour vérifier la conformité au principe de pleine concurrence, de réclamer les documents établis ou ayant servi de référence à cet effet (voir le point 5.28 des Principes de l'OCDE).
21. A cet égard, les Principes de l'OCDE fournissent une liste d'informations susceptibles d'être nécessaires - ou pour le moins utiles - dans la plupart des cas, et citent d'autres données qui le seront dans de nombreuses situations. Compte tenu de la spécificité des prix de transfert, c'est-à-dire de la variété des cas ainsi que des éléments factuels et des situations qui leur sont propres, la liste fournie ne se veut pas exhaustive et ne doit pas être considérée comme une norme minimale à respecter (voir le point 5.16 des Principes de l'OCDE).
22. Les Principes de l'OCDE affirment que 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. 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 (voir le point 5.4 des Principes de l'OCDE).

23. 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 (voir le point 5.3 des Principes de l'OCDE).
24. Le point 5.15 des Principes de l'OCDE indique qu'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. 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.

2.1.3. *PATA - Expérience d'une documentation standard multilatérale*

25. Dans ce domaine, il est intéressant de noter que la PATA (Pacific Association of Tax Administrators), dont font partie l'Australie, le Canada, le Japon et les États-Unis, a publié la version finale de sa documentation standard multilatérale en matière de prix de transfert le 12 mars 2003. Cette documentation standard multilatérale a pour objet de permettre aux contribuables d'établir – sur une base volontaire – une documentation uniforme conforme aux exigences relatives à la documentation en matière de prix de transfert de chaque pays membre de la PATA.
26. Les contribuables qui décident d'utiliser la documentation standard de la PATA doivent satisfaire à trois principes opérationnels: 1) faire des «efforts sérieux» pour établir des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence; 2) tenir une «documentation ponctuelle» décrivant ces efforts; et 3) produire cette documentation dans les délais prescrits. La documentation standard de la PATA contient 10 grandes catégories de documents et 48 éléments précis devant figurer dans la documentation du contribuable. Elle est plus détaillée que celles exigées par les réglementations des États membres de l'association.
27. En conséquence, la mise en conformité avec cette documentation peut engendrer des coûts comparativement élevés, notamment pour les petites et moyennes entreprises.
28. L'utilisation de la documentation standard de la PATA ne protège pas les contribuables contre les ajustements de prix de transfert et la double imposition qui peut en résulter. La solution adoptée a principalement pour objectif de simplifier l'établissement et la conservation de la documentation relative aux prix de transfert.

2.2. **Objectif d'une documentation pertinente et efficace**

2.2.1. *Le point de vue des entreprises*

29. L'avantage qu'espèrent retirer les contribuables d'une documentation pertinente et efficace est une économie de temps et de ressources au moment de l'établissement de la documentation ainsi que des risques de sanction considérablement réduits. En conséquence, les entreprises souhaitent des solutions pragmatiques, conviviales, de préférence ne nécessitant pas plus de documents que ceux établis pour les besoins de la comptabilité de l'entreprise; en particulier parce que le personnel chargé

d'appliquer les règles en matière de documentation ne se compose habituellement pas d'experts en fiscalité mais d'opérationnels.

2.2.2. *Le point de vue des administrations fiscales*

30. Pour les administrations fiscales, une documentation pertinente et efficace est une documentation qui permet d'identifier les transactions intragroupe concernées et de déterminer si la méthode de fixation des prix de transfert appliquée par le contribuable est conforme au principe de pleine concurrence. Une documentation pertinente a comme principal avantage de rendre les vérifications des prix de transfert à la fois moins longues et moins complexes.

2.2.3. *Intérêt de l'analyse de risque*

31. Une analyse de risque réalisée par le contribuable lui-même pourrait l'aider à se focaliser sur les améliorations qu'il devrait apporter à sa méthode de fixation des prix de transfert et se traduire par une meilleure utilisation des ressources au cours du processus de contrôle fiscal. Ce dernier devrait refléter la démarche du gestionnaire d'entreprise qui agirait selon des principes économiques, en faisant preuve de la diligence et de la prudence nécessaires, et qui serait soucieux de respecter le principe de pleine concurrence. Les procédures existantes consistent à recueillir des données que les administrations fiscales doivent ensuite évaluer. L'ensemble du processus pourrait se dérouler de façon plus efficiente s'il se concentrait directement sur les domaines présentant un risque.
32. Pour les administrations fiscales, qui ne disposent généralement pas des ressources nécessaires pour tout vérifier, une analyse de risque peut se révéler utile pour déterminer quelles sont les entreprises à contrôler ou les transactions à examiner. Un des facteurs qu'une administration fiscale peut prendre en compte pour la sélection des cas nécessitant une vérification des prix de transfert est ce qu'elle sait de la nature de la documentation produite par l'entreprise.
33. Une analyse de risque bien réalisée peut se révéler profitable à la fois à l'administration fiscale et au contribuable. Il faut pour cela que l'administration soit disposée à accorder toute l'attention nécessaire aux faits et à l'analyse présentés dans la documentation du contribuable et que ce dernier soit disposé à présenter sa documentation de bonne foi.

2.3. **Contenu d'une documentation pertinente et efficace**

2.3.1. *Pièces justificatives*

34. Tant les entreprises que les administrations fiscales doivent établir si le prix fixé pour toute transaction particulière est conforme au principe de pleine concurrence. Pour ce faire, elles doivent dans les deux cas pouvoir s'appuyer sur des pièces justificatives.
35. Le chapitre 5 des Principes de l'OCDE présente une description générale du problème de la documentation. Le rôle essentiel de la comparabilité (recherche de transactions comparables effectuées entre entreprises indépendantes) pour l'application du principe de pleine concurrence exposé à l'article 9 du modèle de convention fiscale de l'OCDE est décrit au chapitre I des Principes et développé aux

chapitres II et III concernant respectivement les méthodes traditionnelles et les méthodes fondées sur les bénéfiques.

36. La notion de «gestion prudente», qui repose sur des principes économiques, implique que les pièces justificatives nécessaires pour une transaction dont la valeur est importante sont susceptibles d'être très différentes de celles nécessaires pour une transaction dont la valeur globale est sensiblement inférieure. Il est impossible de prescrire des règles précises sur ce point.
37. Compte tenu de la nature des transactions contrôlées, il faudra sans doute, en vertu du principe 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. Lorsqu'elle exige ce type 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 (voir le point 5.6 des Principes de l'OCDE).
38. Pour vérifier si les prix de transfert ont été établis conformément au principe de pleine concurrence, de nombreux États membres, notamment ceux dans lesquels la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, obligent les entreprises à trouver des données comparables concernant les transactions sur le marché libre. Lorsqu'ils existent, les éléments de comparaison internes doivent être préférés aux éléments de comparaison externes dès lors que les méthodes traditionnelles ou la méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM) sont appliquées (voir les points 2.15, 2.33 et 3.26 des Principes de l'OCDE). Cependant, le contribuable ne dispose pas toujours d'éléments de comparaison internes. En outre, en raison de la difficulté à trouver des transactions externes sur le marché libre pouvant servir à l'analyse de comparabilité, il s'avère que dans la pratique, les contribuables, de même que certaines administrations fiscales, s'appuient fréquemment sur des données librement accessibles, par exemple les chiffres des bénéfiques nets figurant dans les bases de données commerciales (même si le recours à ce type de bases de données n'est recommandé ni par les Principes de l'OCDE ni par la législation des pays de l'UE). Certaines questions particulières relatives à l'utilisation des bases de données pour la recherche d'éléments de comparaison sont abordées de façon plus approfondie dans la cinquième partie ci-dessous.
39. Une approche cohérente et transparente pour la sélection des transactions comparables effectuées sur le marché libre est toutefois essentielle si l'on veut éviter, par exemple, que les contribuables ou les administrations fiscales ne procèdent de manière trop «élective» pour trouver des éléments qui leur conviennent. Une telle transparence dans le choix des transactions comparables est également importante pour les procédures amiables engagées entre autorités compétentes.

2.3.2. *Documentation*

40. Tout contribuable doit s'efforcer de déterminer ses prix de transfert sur le plan fiscal conformément au principe de pleine concurrence et est censé établir et conserver des documents décrivant la façon dont les prix et les conditions des transactions contrôlées sont fixés. Cette documentation doit être présentée à l'administration fiscale, si cette dernière en fait la demande, et doit donc permettre à l'administration

de déterminer si les prix et conditions fixés sont identiques à ceux qui auraient existé si les transactions avaient été effectuées entre des entreprises indépendantes.

41. En conséquence, la détermination de la nature des documents que doit établir une entreprise en vue de démontrer qu'elle a respecté le principe de pleine concurrence est un aspect fondamental dans le domaine des prix de transfert.
42. Les Principes de l'OCDE précisent que les besoins en matière de documentation doivent être définis en tenant compte du coût et des charges administratives qu'ils représentent et que les obligations imposées au contribuable dans ce domaine ne doivent pas se traduire par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances. En d'autres termes, le volume et la nature de la documentation exigée doivent être définis en tenant compte des circonstances propres à chaque cas et des montants en jeu. A titre d'exemple, les exigences relatives à la documentation sont potentiellement synonymes de charges supplémentaires, en particulier pour les petites et moyennes entreprises, qui risquent en outre de les voir s'accroître encore lorsqu'elles amorcent leur expansion internationale. Les exigences relatives à la documentation doivent tenir compte de cette réalité.
43. Les Principes de l'OCDE ajoutent qu'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.
44. Les États membres devraient éviter d'élaborer des règles très strictes prévoyant de longues listes de documents que l'ensemble des entreprises concernées par les prix de transfert seraient tenues de produire, quelle que soit leur situation particulière. Il faut en effet procéder avec toute la souplesse voulue pour tenir compte des éléments factuels et de la situation spécifiques à chaque cas. Pour les entreprises, le nombre croissant de règles normatives en matière de documentation relative aux prix de transfert peut se traduire par des obligations de mise en conformité très onéreuses, ce qui est considéré comme particulièrement frustrant dans le marché intérieur, mais reflète les différences existant entre les divers systèmes en vigueur et les conceptions des États membres en matière d'imposition directe.
45. Une attitude souple de la part de l'administration fiscale permet aussi au contribuable d'éviter l'élaboration et la collecte de données susceptibles de ne pas être nécessaires dans son cas. Il en résulte une incertitude relative mais aussi une certaine marge de manœuvre pour l'entreprise, qui est censée décider raisonnablement de ce qui est utile dans son cas, compte tenu des éléments factuels et de la situation qui prévalent dans cette entreprise particulière. De son côté, l'administration fiscale doit déterminer si les décisions prises par le contribuable sont conformes au principe de pleine concurrence. Une approche normative pourrait sembler offrir davantage de clarté et de sécurité juridique tant pour le contribuable que pour l'administration fiscale, mais il en résulterait un coût significatif pour les entreprises ou pour ceux dont la situation est relativement simple et transparente en matière de prix de transfert.
46. Chacune des approches relatives à la documentation présentées dans la troisième partie de ce document comporte des avantages en matière de souplesse et de pragmatisme d'une part, et de sécurité fiscale et de réduction des coûts de mise en

conformité, d'autre part. De toute évidence, il existe une certaine tension entre ces deux objectifs principaux contradictoires, ce qui explique que certains États membres souhaitent faire preuve de souplesse, alors que d'autres ont tendance à préférer des normes strictes.

47. Le chapitre 5 des Principes de l'OCDE passe en revue les divers éléments susceptibles d'être exigés (à titre illustratif; la démarche ne se voulant ni normative ni exhaustive). Précisant que les informations utiles pour une vérification portant sur des prix de transfert sont fonction des éléments factuels et de la situation propres à chaque cas, il mentionne les informations qui pourraient être utiles, en fonction de ces diverses circonstances particulières.
48. Il s'agit des éléments suivants:
- a) en règle générale, des informations concernant chaque entreprise associée ayant participé aux transactions contrôlées, 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, et
 - 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;
 - b) en règle générale, des renseignements sur les transactions contrôlées concernées. Il peut se révéler utile également de fournir des informations complémentaires sur les éléments suivants: la nature et les conditions des transactions en cause, leurs conditions économiques et les biens sur lesquels elles portent, les modalités de circulation des produits ou des services correspondants entre les entreprises associées et la modification des conditions commerciales ou la renégociation d'accords en vigueur. Les informations peuvent aussi inclure une description des modalités des éventuelles transactions connues entre le contribuable et des entreprises indépendantes qui sont similaires aux transactions contrôlées (éléments de comparaison internes), ainsi que des renseignements utiles pour savoir si des entreprises indépendantes opérant dans des conditions de pleine concurrence dans des circonstances comparables auraient conclu des transactions de structure analogue. Parmi les autres informations intéressantes, on citera une liste des entreprises indépendantes comparables connues ayant conclu des transactions similaires aux transactions contrôlées (éléments de comparaison externes);
 - c) des informations sur la politique adoptée par le contribuable et l'ensemble du groupe d'entreprises multinationales en matière de fixation des prix de transfert, c'est-à-dire des précisions concernant le choix et l'application de

la/des méthodes(s) de fixation des prix de transfert utilisée(s) et sa/leur conformité au principe de pleine concurrence;

- d) des indications concernant:
 - i) l'existence éventuelle de transactions compensatoires ayant un effet sur la détermination du prix de pleine concurrence,
 - ii) les circonstances particulières relevant notamment de la stratégie commerciale ou de gestion de l'entreprise ou du type d'activités qu'elle mène, et
 - iii) le contexte industriel et commercial général ayant une influence sur les activités du contribuable, et notamment les conditions de concurrence, le cadre réglementaire, en ce compris la réglementation des prix propre à un pays ou un secteur particulier, l'environnement commercial et technologique actuel et prévisible et les marchés des changes; et
- e) les éléments suivants, qui semblent également utiles:
 - i) les informations concernant les fonctions exercées nécessaires pour réaliser l'analyse fonctionnelle (compte tenu des actifs mis en œuvre et des risques encourus),
 - ii) des informations financières, et
 - iii) des documents faisant apparaître les procédures de négociation pour la détermination ou la révision des prix des transactions contrôlées.

49. On peut raisonnablement attendre du contribuable qu'il établisse une documentation spécifique et plus détaillée pour les transactions extraordinaires, telles que celles supposant la cession d'actifs incorporels ou une modification significative des fonctions exercées ou des risques encourus par l'entreprise. Aucune entreprise ne doit cependant être invitée à justifier le rejet des méthodes de fixation des prix de transfert non retenues (les Principes de l'OCDE ne recommandent nullement aux entreprises de comparer les prix fixés selon différentes méthodologies).

2.3.3. *Charge de la preuve*

50. Les différences entre les États membres en ce qui concerne les règles relatives à la documentation peuvent s'expliquer en partie par celles existant en matière de charge de la preuve. Dans les États où cette dernière incombe au contribuable, il est de toute évidence relativement aisé pour l'administration fiscale de s'en tenir à des règles simples et succinctes.

51. Dans la plupart des États membres, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, même s'il est souvent possible de la renverser lorsque le contribuable ne respecte pas les exigences relatives à la documentation, par exemple lorsque des informations qu'il est le seul à pouvoir communiquer n'ont pas été fournies.

52. En tout état de cause, comme les Principes de l'OCDE le précisent, «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».

2.4. Établissement, présentation et conservation de la documentation

53. En ce qui concerne les délais, il a été admis qu'une administration fiscale pouvait raisonnablement attendre du contribuable qu'il lui communique certains éléments utilisés aux fins de l'établissement de la documentation relative aux prix de transfert pour les transactions d'une période donnée au moment du dépôt de la déclaration fiscale couvrant cette période. C'est notamment vrai pour les pièces justificatives que l'entreprise peut raisonnablement s'attendre à recevoir des autres parties aux transactions concernées.
54. Le contribuable ne devrait être tenu de présenter sa documentation qu'au début d'un contrôle fiscal ou sur demande expresse de l'administration fiscale. Au moment du dépôt de la déclaration fiscale, les documents exigés du contribuable devraient se limiter à un bref questionnaire ou à un formulaire d'évaluation des risques prévu à cet effet. Lorsqu'un État membre exige d'un contribuable qu'il effectue un ajustement de ses bénéfices imposables dans sa déclaration fiscale, en raison de l'application du principe de pleine concurrence, il convient de veiller à ce que la documentation justifiant cet ajustement soit disponible.
55. Au moment du dépôt de la déclaration fiscale, seules seraient exigées les pièces justificatives nécessaires à cette dernière, les informations et documents supplémentaires pouvant être établis à une date ultérieure ou étant susceptibles de ne pas l'être du tout si l'administration fiscale n'en fait pas la demande. Il convient de fixer les délais de présentation de ces informations et documents supplémentaires au cas par cas, en tenant compte du volume et du niveau de détail exigés. Le calendrier fixé sur la base des réglementations locales particulières devrait laisser au contribuable un délai raisonnable pour lui permettre de produire des informations supplémentaires dont la nature pourra varier en fonction de la complexité des transactions en cause.
56. Le forum a ensuite estimé que le lieu d'établissement et de conservation de la documentation par le contribuable, de même que le support – papier, électronique ou autre - utilisé pour ce faire, ne devrait avoir aucune importance pour les administrations fiscales. Le mode de conservation de la documentation devrait être laissé à la discrétion de l'entreprise, pour autant que cette documentation puisse être mise à la disposition de l'administration fiscale de façon raisonnable et dans le respect des délais.
57. La période de conservation obligatoire de la documentation par l'entreprise devrait être fixée raisonnablement au regard des exigences fixées en la matière dans les dispositions nationales applicables à la société mère et au groupe.

2.5. Regroupement des transactions

58. Bien que cette question soit abordée dans les Principes de l'OCDE, le forum a aussi estimé que des orientations supplémentaires sur le regroupement des transactions pourraient favoriser une meilleure compréhension entre les administrations fiscales et les entreprises. Le forum note que l'OCDE est engagée dans un processus de révision

du principe de comparabilité, qui aborde notamment la question du regroupement des transactions.

2.6. Attitude des administrations fiscales

59. Le forum s'est également intéressé aux moyens de clarifier l'attitude que les administrations fiscales sont censées adopter en présence de chaque cas particulier ainsi qu'aux orientations susceptibles d'être utiles dans ce domaine. Ainsi, les administrations doivent être impartiales et tenir compte de la documentation déjà disponible ainsi que des caractéristiques de l'entreprise.

2.7. Application aux PME

60. Le forum n'a pas jugé nécessaire d'adopter des règles particulières pour les petites et moyennes entreprises en matière de documentation relative aux prix de transfert, mais a convenu que par souci de pragmatisme, les administrations fiscales devaient évaluer le caractère raisonnable des normes de conformité applicables aux différents types et tailles d'entreprises. À titre d'exemple, il ne serait, en théorie, nullement contraire aux Principes de l'OCDE de prévoir des obligations de mise en conformité moins importantes pour les PME que pour les filiales des grandes entreprises multinationales.

2.8. Aspects linguistiques

61. La question de savoir dans quelle(s) langue(s) la documentation relative aux prix de transfert doit être présentée constituait un point essentiel pour les administrations fiscales et les entreprises. Les membres du forum ont estimé qu'il était possible de réduire au maximum les frais et les délais liés à des demandes de traduction qui ne sont pas toujours strictement nécessaires. Les administrations fiscales ne devraient exiger la traduction dans leurs langues nationales respectives que pour les quelques documents à présenter dans un premier temps. La traduction des autres documents peut raisonnablement faire l'objet d'une demande expresse formulée à l'occasion d'un contrôle fiscal.

2.9. Application aux établissements stables

62. Conformément à l'évolution des pratiques à l'échelle internationale et aux travaux entrepris par l'OCDE, le forum a estimé que les règles concernant la documentation relative aux prix de transfert devaient également s'appliquer aux transactions entre un établissement stable et une entreprise associée, entre un siège et ses établissements stables et entre établissements stables d'une même entité. Dans de tels cas, les documents nécessaires doivent inclure des pièces justificatives attestant et caractérisant les transactions internes à l'entité.

63. Afin de parvenir à une approche commune aussi large que possible à l'échelle de l'UE, le forum a décidé par consensus de formuler quelques conclusions à caractère général sur les questions mentionnées dans la deuxième partie de ce document. Ces conclusions sont présentées aux points 1.1 et 1.2 de l'annexe.
--

3. SOLUTIONS ENVISAGEABLES POUR UNE DOCUMENTATION VALABLE DANS L'ENSEMBLE DE L'UE

3.1. Objectif d'une approche commune à l'échelle de l'UE

64. L'examen global de la documentation relative aux prix de transfert doit prendre en considération les interférences entre une approche commune ou standardisée au sein de l'UE et les exigences des pays tiers en matière de documentation, par exemple lorsqu'une société mère établie dans un de ces pays a des filiales dans plusieurs États membres de l'UE. Une approche cohérente à l'échelle de l'UE ne liera évidemment pas les pays tiers mais, par sa valeur d'exemple, pourra servir de référence pour leurs législations et pratiques administratives.
65. Les problèmes liés à la diversité des exigences relatives à la documentation continueront de se poser pour les entreprises multinationales qui ont des activités à la fois dans l'UE et dans les pays tiers. En règle générale, les documentations qu'elles auront à établir pour les unes et les autres continueront d'être différentes.
66. Le forum s'est également intéressé à la portée d'une documentation cohérente à l'échelle de l'UE, c'est-à-dire à la question de savoir quelles sont les entités d'un groupe d'entreprises multinationales dont les activités dépassent le cadre de l'UE qui doivent être couvertes par une approche commune à l'échelle de l'UE en matière de documentation relative aux prix de transfert. De toute évidence, cette approche commune serait applicable à l'ensemble des entités du groupe établies dans l'UE. Pour ce qui est des entreprises associées établies dans des pays tiers, le forum a décidé que l'approche commune de l'UE devait être étendue aux transactions contrôlées effectuées entre ces entreprises et les entités du groupe établies dans l'UE. Cependant, des problèmes pourraient survenir, en particulier avec une approche centralisée, lorsqu'une entité établie dans l'UE constitue une entreprise associée d'une entreprise établie dans un pays tiers.
67. Le forum s'est plus particulièrement intéressé à ce qu'une administration fiscale peut légitimement exiger des contribuables en matière de documentation et à ce que ce dernier est en droit d'attendre en retour lorsqu'il se conforme en toute bonne foi aux exigences de l'administration dans ce domaine. Le forum a ainsi tenté d'élaborer une approche commune des exigences en matière de documentation (y compris pour la question des langues) qui soit profitable aussi bien aux entreprises qu'aux administrations fiscales et de nature à favoriser transparence, cohérence, réduction des coûts de mise en conformité (notamment pour les PME) et respect des règles par les contribuables.
68. Pour les administrations fiscales, les principaux avantages des éventuelles recommandations devaient être les suivants:
- l'obtention d'informations suffisantes pour pouvoir identifier les transactions entre entreprises qui sont concernées;
 - la possibilité d'évaluer la conformité de la méthode de fixation des prix de transfert du contribuable avec le principe de pleine concurrence; et
 - la possibilité de vérifier les prix de transfert selon des modalités moins compliquées et plus rapides.

69. Pour les contribuables, les objectifs les plus importants des recommandations envisageables étaient les suivants:
- les aider à établir et à conserver efficacement la documentation utile en matière de prix de transfert en veillant, autant que possible, à ce qu'elle soit conforme aux données comptables de l'exercice de l'entreprise;
 - répondre aux difficultés que les entreprises des États membres de l'UE éprouvent lorsqu'elles doivent se conformer aux dispositions et aux exigences administratives de plusieurs pays;
 - faire en sorte que les contribuables ne soient pas exposés à des sanctions liées à la documentation relative aux prix de transfert; et
 - éviter la double imposition.
70. A titre d'exemple, l'adoption d'un cadre commun pour la documentation aiderait les contribuables à se conformer aux exigences parce qu'une position cohérente à l'échelle de l'UE faciliterait à la fois le processus d'établissement de cette documentation et la gestion au niveau central des politiques de fixation des prix de transfert. Il en résulterait une diminution des coûts de mise en conformité pour les contribuables, ainsi qu'un allègement des tâches liées à la tenue de la comptabilité, qui représentent une charge importante pour les opérations intracommunautaires.
71. Dans son chapitre consacré au sujet, le document de l'OCDE précise que les principes de gestion prudente jouent un rôle majeur dans la définition des exigences relatives à la documentation. Il est ainsi affirmé que lorsque le contribuable examine la façon dont il fixe ses prix de transfert, il devrait mettre en œuvre les mêmes principes de gestion prudente que lorsqu'il s'agit d'évaluer une décision d'une complexité et d'une importance similaires. Pour les entreprises, cela signifie que les administrations fiscales ne peuvent pas attendre des contribuables qu'ils consacrent à la fixation de leur prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence des ressources supérieures à celles qu'ils utiliseraient pour d'autres volets de leurs activités.
72. La documentation doit toutefois refléter la complexité et l'importance des transactions contrôlées. Dans ce contexte, le point 5.4 des Principes de l'OCDE indique que «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 [...]». Les administrations fiscales considèrent que les principes de gestion prudente supposent aussi que l'entreprise établit sa documentation dans des délais raisonnables. Comme le précisent les Principes de l'OCDE (point 5.6), 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, certains documents pouvant émaner d'entreprises étrangères associées.
73. Dans la pratique, l'application des principes de gestion prudente se révèle difficile, mais cela rend l'adoption d'une approche identique par l'ensemble des États membres encore plus importante, en particulier parce que ces principes impliquent

que chaque partie à une transaction se comporte comme un gestionnaire prudent qui s'efforce de respecter les principes économiques au nom de son entreprise.

74. Nombreuses sont les entreprises multinationales qui sont favorables à une documentation globale intégrée. La principale raison invoquée est le fait qu'une approche intégrée permet de constituer une documentation cohérente. Dans la pratique, cependant, nombreuses également sont celles qui n'appliquent pas une telle approche globale, et ce principalement en raison de la diversité des exigences en matière de documentation (et notamment des aspects linguistiques qui y sont liés). L'existence d'orientations communes à l'échelle de l'UE pourrait encourager les entreprises à établir une documentation valable pour l'ensemble de l'UE, voire pour le monde entier, si nécessaire.
75. Les entreprises multinationales sont souvent actives à la fois dans l'UE et dans d'autres pays (membres de l'OCDE). Il importe donc que les exigences communes définies pour l'UE ne soient pas contraires aux Principes de l'OCDE. C'est pourquoi les conclusions présentées ci-après se fondent sur ces Principes et visent à les compléter, tout en évitant d'entraver l'adoption de solutions plus globales au sein de ce cadre particulier de l'OCDE.
76. Les normes proposées pour la documentation ne devraient pas empêcher les administrations fiscales d'effectuer des demandes de renseignements complémentaires. Elles ne devraient pas davantage constituer un obstacle aux contrôles fiscaux. Si elles ont pour effet d'accroître le respect des règles par les contribuables en même temps que la qualité de leur documentation, elles devraient, au contraire, aider les administrations fiscales dans leurs tâches. Dans certains pays, la documentation relative aux prix de transfert doit être disponible qu'un contrôle fiscal soit réalisé ou non. Dans un tel cas, la documentation proposée devrait permettre à l'administration fiscale de décider si ce contrôle est nécessaire. En conséquence, les demandes de renseignements complémentaires ne seront effectuées hors contrôle fiscal que si la nécessité de disposer d'informations ou de documents supplémentaires se justifie en vertu des principes d'équité ou d'opportunité.
77. Pour les administrations fiscales, le principal avantage d'une approche commune serait la coordination des exigences en matière de documentation et, par voie de conséquence, la création de conditions égales pour tous. Les administrations fiscales auraient ainsi moins de raisons de se préoccuper de la tendance des contribuables à générer des revenus de préférence dans les pays où les exigences en matière de documentation sont les plus strictes.
78. L'élaboration de règles et/ou de procédures relatives aux exigences en matière de documentation doit se faire en gardant à l'esprit la légitimité des préoccupations des contribuables et des administrations fiscales et la nécessité qui en découle de trouver une solution équilibrée dans ce domaine. Il en résulte que tout compromis doit tenir compte à la fois du souhait légitime des contribuables de réduire leurs coûts de mise en conformité ainsi que leur exposition aux sanctions et de celui des administrations de protéger les recettes fiscales, qui est tout aussi légitime. Les deux parties partagent toutefois un intérêt commun: celui de concentrer leurs ressources sur les domaines dans lesquels le montant des impôts en jeu est le plus important.

79. Une approche commune des problèmes posés par les exigences relatives à la documentation est souhaitable si l'on veut progresser à l'échelle de l'UE, c'est-à-dire réduire les incertitudes, les coûts de mise en conformité ainsi que les risques de double imposition et favoriser le développement du marché intérieur. Dans un premier temps, les membres du forum ont examiné trois approches distinctes:

- i) le partage des bonnes pratiques;
- ii) l'adoption de règles standardisées valables pour l'ensemble de l'UE; et
- iii) l'utilisation d'une documentation centralisée (globale intégrée).

3.2. Partage des bonnes pratiques

80. Le partage des bonnes pratiques supposerait l'examen de la législation, des règles administratives et des usages actuellement en vigueur dans les différents pays en ce qui concerne les exigences relatives à la documentation. Les éléments les plus adaptés seraient identifiés par voie de consensus et les États membres seraient invités à se conformer à ces règles et pratiques jugées exemplaires.

81. Le partage des bonnes pratiques constitue la solution la moins normative pour éviter la fragmentation des règles relatives à la documentation dans les États membres. Elle permettrait d'éviter les problèmes liés à leur standardisation, qui impose de se mettre d'accord sur une documentation uniforme et de la réviser simultanément dans les 25 États membres. Les contribuables bénéficieraient aussi d'une marge de manœuvre plus importante pour préparer leur documentation. D'un autre côté, cette solution ne changerait rien au fait qu'ils doivent établir un grand nombre de pièces justificatives distinctes et spécifiques à chaque État membre. Elle leur offrirait aussi moins de certitude quant à la nature des documents que les administrations fiscales pourraient leur demander.

3.3. Documentation standardisée

82. Des règles standardisées valables pour l'ensemble de l'UE, en vertu desquelles toute entreprise établie dans un État membre continuerait d'établir une documentation unique et distincte pour chacun d'eux mais selon des règles identiques dans tous les États membres, auraient pour objet de garantir la transparence ainsi qu'une sécurité accrue lors des vérifications des prix de transfert. Cette approche plus normative consiste à mettre en place une documentation décentralisée mais standardisée.

83. Étant donné qu'ils n'auraient qu'un seul jeu de règles à respecter, les principaux avantages que retireraient les contribuables d'une telle solution seraient une diminution de leurs coûts de mise en conformité, une certitude accrue quant à la quantité de documents que les administrations fiscales seraient susceptibles d'exiger et une meilleure protection contre les sanctions. En revanche, ils bénéficieraient d'une marge de manœuvre moins importante pour décider raisonnablement des documents qu'il est utile de présenter compte tenu des faits et de la situation qui leur sont propres.

84. Les principaux avantages que retireraient les administrations fiscales de la documentation standardisée seraient identiques à ceux du partage des bonnes pratiques. Étant donné que cette solution supposerait même un degré de coordination

supérieur, les différences entre les exigences relatives à la documentation n'inciteraient plus les contribuables à délocaliser leurs sources de revenus.

85. La documentation standardisée pourrait en outre faciliter la conclusion de procédures amiables, puisque toutes les pièces justificatives établies dans les États membres concernés le seraient selon des règles identiques.

3.4. Documentation (globale intégrée) centralisée

86. Une documentation (globale intégrée) centralisée signifierait qu'un groupe multinational constituerait un seul jeu de documents pouvant servir de base à l'établissement de la documentation spécifique à un pays à partir de sources à la fois locales et centrales. Cette documentation centralisée fournirait de l'entreprise et de sa méthode de fixation des prix de transfert une description générale valable pour l'ensemble des États membres concernés. Cette approche n'aurait nullement pour objet de déplacer l'obligation de fournir la documentation relative aux prix de transfert de l'entreprise locale vers une entreprise associée établie dans un autre pays car cette obligation incomberait toujours au contribuable.

87. Cette documentation centralisée pourrait s'articuler autour d'une liste standardisée d'informations à communiquer en fonction des éléments factuels et de la situation spécifiques à chaque cas, compte tenu de la complexité de l'entreprise et des transactions en cause. Le contenu de cette liste devrait être uniforme pour tous les États membres de l'UE.

88. Le recours à une documentation centralisée pourrait entraîner une réduction sensible des coûts de mise en conformité supportés par les contribuables et favoriser ainsi les échanges intracommunautaires. Cela dépendra toutefois en grande partie de la nature exacte de la proposition. Cette solution pourrait aussi aider les contribuables à s'acquitter de leurs obligations, du fait qu'elle faciliterait le processus d'établissement de la documentation ainsi que la gestion des politiques de fixation des prix de transfert au niveau central.

89. Une approche centralisée pourrait servir les intérêts des administrations fiscales. Compte tenu de la démarche souvent adoptée par les entreprises multinationales engagées dans ce processus, la documentation serait sans doute établie par les personnes possédant une plus grande expérience en matière de prix de transfert et ayant davantage d'informations à transmettre que si la documentation devait être établie de façon décentralisée, à l'échelon national. Étant donné que l'objectif d'une administration fiscale est d'obtenir des informations de qualité suffisante pour lui permettre d'évaluer les prix de transfert, l'adoption d'une approche centralisée pourrait lui être assez profitable si elle a pour principal effet d'accroître la qualité de la documentation. L'administration fiscale serait ainsi à même de protéger l'assiette fiscale et de trouver des solutions équitables. Une documentation centralisée pourrait aussi rendre la politique de fixation des prix de transfert des entreprises plus transparente.

90. Il convient de noter qu'une documentation centralisée ne serait pas nécessairement de nature à satisfaire aux exigences de tous les États membres. Les administrations fiscales seraient donc autorisées à exiger des contribuables des informations

complémentaires ayant trait à un pays ou à une transaction spécifique qui ne figurent pas dans la documentation centralisée.

91. Une approche centralisée peut toutefois poser davantage de problèmes qu'une approche décentralisée en ce qui concerne les éléments à couvrir. A titre d'exemple, dans une approche centralisée, il convient de décider s'il est opportun d'inclure dans la documentation valable pour l'UE les filiales d'une société mère établie dans l'UE qui se trouvent dans des pays tiers. Les conséquences d'une approche centralisée pour les entreprises de l'UE qui ont des actionnaires dans des pays tiers doivent aussi être examinées. Il est difficile d'obliger les sociétés des pays tiers à respecter les règles relatives à la documentation de l'UE. Cela ne devrait toutefois pas empêcher les entreprises multinationales qui le souhaitent d'établir une documentation centralisée. Une approche centralisée pourrait donc nécessiter l'adoption d'une solution plus globale dans le cadre de l'OCDE.
92. Chacune des trois approches relatives à la documentation a des caractéristiques propres et comporte à la fois des avantages et des inconvénients. À titre d'exemple, une documentation centralisée ne semble pas appropriée dans tous les cas. En règle générale, elle est plus difficile à mettre en œuvre dans les sociétés à structure décentralisée. L'intérêt de recourir ou non à une documentation centralisée dépendra donc de la structure du groupe, ce type de documentation étant susceptible de ne pas convenir pour toutes les sociétés à structure décentralisée.

3.5. Synthèse des avantages et inconvénients des trois différentes approches

93. Bien que le forum n'ait pas examiné les trois approches dans le détail mais étudié celle qui lui semblait la plus appropriée, à savoir le concept d'EU TPD (voir la quatrième partie de ce document), il est assez clairement apparu que les entreprises et les administrations fiscales avaient des opinions divergentes sur leurs avantages et inconvénients respectifs. Une première analyse a permis de les synthétiser. Le tableau ci-dessous énumère à titre exclusivement illustratif les avantages et inconvénients potentiels des différentes approches, de façon à en présenter une vue d'ensemble simplifiée.

APPROCHE EN MATIERE DE DOCUMENTATION	AVANTAGES	INCONVÉNIENTS
Partage des bonnes pratiques (descriptive, modifications possibles)	<p><u>Pour les contribuables</u> souplesse permet d'éviter les problèmes liés à la standardisation, par exemple la nécessité de parvenir à un accord sur un jeu de documents uniforme et de réviser les règles simultanément dans tous les EM</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> souplesse</p>	<p><u>Pour les contribuables</u> potentiellement trop vague l'établissement de nombreux jeux de documents uniques et spécifiques (potentiellement pour 25 EM) est toujours nécessaire faible sécurité juridique, parce que trop vague et son application peut varier d'un pays à un autre</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> potentiellement trop vague conditions égales pour tous que dans la mesure où les EM adoptent des règles relevant des bonnes pratiques</p>
Documentation standardisée (normative, aucune modification possible)	<p><u>Pour les contribuables</u> coûts de mise en conformité potentiellement moins importants sécurité juridique du point de vue des exigences relatives à la documentation double imposition moins fréquente en raison de l'adoption d'une approche commune par les EM</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> transparence accrue conditions égales pour tous parmi les EM permet d'éviter les transferts de bénéfices dus aux différences entre les exigences relatives à la documentation des EM en combinaison avec des règles uniformes dans les EM en matière de sanctions: encore moins d'incitations à la délocalisation des bénéfices double imposition moins fréquente en raison de l'adoption d'une approche commune par les EM facilite les procédures amiables</p>	<p><u>Pour les contribuables</u> marge de manœuvre réduite pour décider des documents utiles</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> souplesse moindre, un jeu de documents commun devant être convenu les règles doivent être revues simultanément dans tous les EM</p>
Documentation (globale intégrée) centralisée (normative, aucune modification possible)	<p><u>Pour les contribuables</u> (en plus de la documentation standardisée) sécurité juridique accrue</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> (en plus de la documentation standardisée) documentation de meilleure qualité respect accru des exigences par les contribuables utile pour l'évaluation des risques transparence accrue</p>	<p><u>Pour les contribuables</u> (en plus de la documentation standardisée) inadaptée pour les groupes à structure décentralisée dans certains cas, difficulté à identifier la société mère / le siège</p> <p><u>Pour les administrations fiscales</u> (en plus de la documentation standardisée) nécessité d'une définition commune pour les notions d'«entreprise associée / affiliée» et de «siège» les éléments couverts par la documentation standardisée et centralisée doivent être convenus l'accès à la documentation à l'étranger est plus difficile pour les membres du groupe établis dans des pays tiers: le rapport avec les exigences de ces pays en matière de documentation doit être clarifié.</p>

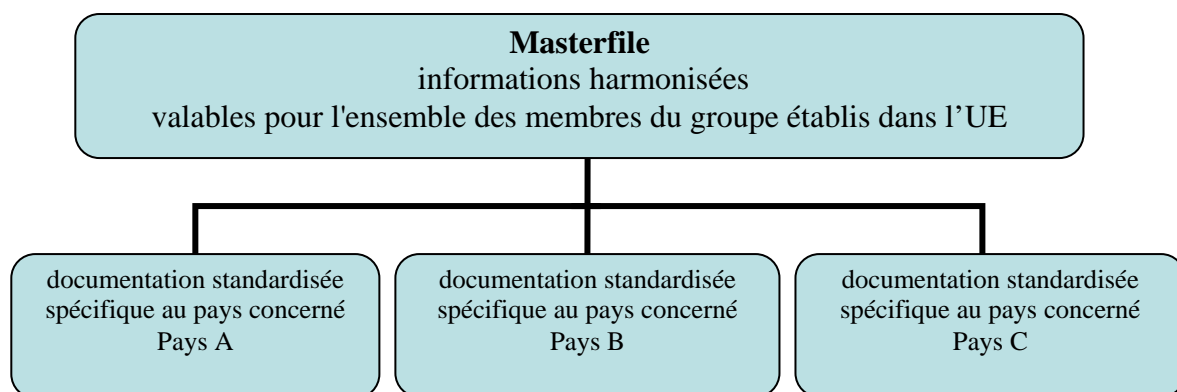
4. LA «DOCUMENTATION EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT AU SEIN DE L'UE» (EU TPD) – UNE NOUVELLE APPROCHE

4.1. Description du concept

94. Après avoir brièvement examiné les trois approches présentées dans la troisième partie de ce document, le forum est arrivé à la conclusion qu'aucune d'elles n'était pleinement compatible avec les objectifs d'une documentation en matière de prix de transfert commune à l'échelle de l'UE. C'est pourquoi les membres du forum ont décidé d'explorer un nouveau concept susceptible d'aider les contribuables à utiliser leurs ressources de façon optimale pour établir et conserver une documentation utile en matière de prix de transfert, ainsi que de résoudre les difficultés potentielles que suppose l'obligation pour les entreprises multinationales de se conformer aux exigences relatives à cette documentation sur plusieurs territoires fiscaux. En même temps, cette nouvelle approche pourrait aider les administrations fiscales à mieux exploiter leurs ressources lors des contrôles fiscaux.

95. Le nouveau concept d'EU TPD combine certains aspects de la «documentation standardisée» et de la «documentation (globale intégrée) centralisée» décrites dans la troisième partie de ce document. À l'échelle de l'UE, il consiste globalement, pour un groupe d'entreprises multinationales, à établir une documentation relative aux prix de transfert se composant de deux parties principales: i) un jeu de documents contenant des informations communes harmonisées valables pour tous les membres du groupe établis dans l'UE (le «masterfile») et ii) plusieurs jeux de documents standardisés contenant chacun des informations spécifiques au pays concerné («documentation spécifique au pays concerné»). L'idée de cette EU TPD est donc que chaque groupe multinational conserve un ensemble standardisé et cohérent de documents (le «masterfile») complété par une «documentation spécifique au pays concerné» au niveau de l'entreprise, c'est-à-dire un jeu unique de documents pour chaque État membre concerné (un masterfile commun à utiliser dans tous les États membres concernés et un jeu de documents spécifique au pays concerné pour chaque État membre) et non une documentation standardisée au niveau du pays pour toutes les entreprises qui y sont établies, quel que soit le secteur d'activité ou le groupe auquel elles appartiennent (voir le point 132 pour les cas où une entreprise peut être dispensée d'utiliser l'EU TPD).

96. Le concept d'EU TPD peut être illustré par le diagramme suivant:



97. La documentation complète pour le pays A se composerait du masterfile complété par la documentation standardisée spécifique à ce pays A; la documentation complète pour le pays B se composerait du même masterfile complété par la documentation standardisée spécifique à ce pays B. Le masterfile serait mis à la disposition des administrations fiscales de tous les États membres concernés, alors que la documentation spécifique au pays concerné ne serait accessible qu'aux administrations fiscales légitimement intéressées par le traitement fiscal approprié des transactions couvertes par cette documentation.

4.2. Objectif de l'EU TPD

98. L'EU TPD est censée fournir des informations de base utiles pour l'évaluation des prix de transfert du groupe multinational et servir d'outil d'évaluation des risques permettant: i) aux contribuables d'identifier les transactions susceptibles de nécessiter une documentation ou des explications plus détaillées et ii) aux administrations fiscales de disposer d'un outil de sélection en vue des contrôles fiscaux et d'un point de départ pour vérifier les prix de transfert de l'entreprise en cause. L'EU TPD aurait le potentiel d'améliorer la qualité de la documentation et d'accroître le respect, par les contribuables, des exigences des États membres de l'UE en matière de documentation relative aux prix de transfert. Cette approche aurait donc pour effet de réduire les risques de double imposition ainsi que l'exposition des contribuables aux sanctions liées à la documentation. En conséquence, la standardisation ne doit pas être plus normative que nécessaire pour atteindre ces objectifs ni imposer des coûts de mise en conformité excessifs aux entreprises. L'EU TPD doit respecter les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert mentionnés au titre 2.1.2, et notamment aux points 22 et 23 du présent rapport.

4.3. Avantages de l'EU TPD

4.3.1. Pour les contribuables et les administrations fiscales

99. Un des principaux avantages de l'EU TPD réside dans le fait que toutes les administrations fiscales concernées auraient accès aux mêmes informations et documents communs contenus dans le «masterfile». En outre, aussi bien les contribuables que les administrations fiscales bénéficieraient des avantages suivants:
- a) la possibilité d'établir des documents plus détaillés sur le groupe dans son ensemble et sur les transactions entre sociétés, analysant par exemple les comptes du groupe ou rassemblant les contrats conclus entre ses différentes sociétés, etc.;
 - b) la cohérence des analyses de comparabilité (notamment des analyses fonctionnelles);
 - c) l'application cohérente des méthodes de fixation des prix de transfert;
 - d) la transparence accrue du processus de fixation des prix de transfert;
 - e) la possibilité de tirer parti de l'expérience et des travaux antérieurs, le cas échéant;

- f) la révision, au niveau central, des documents établis au niveau local, afin d'éviter toute méprise;
- g) la facilitation du respect des règles par les contribuables; et
- h) la réduction du nombre de procédures amiables ainsi que leur facilitation et leur accélération.

4.3.2. *Pour les contribuables*

- 100. Une documentation standardisée et – dans la mesure du possible – centralisée pourrait entraîner une réduction sensible des coûts de mise en conformité supportés par les contribuables, en leur permettant de faire face aux exigences relatives à la documentation selon des modalités analogues dans tous les États membres de l'UE (économies d'échelle).
- 101. Les administrations fiscales devraient s'abstenir d'imposer des sanctions liées à la documentation aux contribuables qui se conforment en toute bonne foi à l'EU TPD en produisant une documentation appropriée dans les délais prescrits (voir le titre 4.5. ci-dessous) et qui font véritablement usage de cette dernière, c'est-à-dire qui se fondent sur les éléments qu'elle contient pour fixer leurs prix conformément au principe de pleine concurrence. En revanche, elles devraient être autorisées à appliquer les sanctions prévues dans la législation nationale lorsque les contribuables ne présentent pas les informations ou documents complémentaires exigés sur demande expresse de l'administration ou à l'occasion d'un contrôle fiscal, comme indiqué au point 127 («sanctions pour manque de coopération»).
- 102. Les avantages correspondants pour les contribuables sont les suivants:
 - a) une probabilité moindre d'être soumis à un contrôle;
 - b) un risque de double imposition moins élevé; et
 - c) des contrôles fiscaux plus courts.

4.3.3. *Pour les administrations fiscales*

- 103. Compte tenu de la démarche souvent adoptée par les entreprises multinationales engagées dans ce processus, la documentation constituée sur la base de l'EU TPD serait sans doute établie par les personnes possédant une plus grande expérience en matière de prix de transfert et ayant davantage d'informations à transmettre que si la documentation devait être établie de façon décentralisée, à l'échelon national. Étant donné que l'objectif d'une administration fiscale est d'obtenir les informations qui lui permettront de déterminer si les prix de transfert sont conformes au principe de pleine concurrence, l'adoption d'une approche centralisée - et donc cohérente - pourrait lui être profitable, étant donné que cette cohérence aurait pour principal avantage d'améliorer la qualité de la documentation. L'administration fiscale serait ainsi plus à même de protéger l'assiette fiscale.
- 104. Les avantages offerts par l'EU TPD aux États membres concernés seraient significatifs puisqu'elle leur donnerait un aperçu de la politique de fixation des prix

de transfert appliquée par l'entreprise en cause dans l'ensemble de l'UE. Le contenu de l'EU TPD, précisé au titre 4.5 ci-dessous, permettrait aux États membres:

- a) d'obtenir davantage d'informations sur les transactions intragroupe qui les intéressent;
- b) de réaliser plus efficacement leur évaluation des risques;
- c) de réduire leur frais administratifs; et
- d) d'évaluer les prix de transfert fixés pour les transactions entre entreprises.

4.4. Principes de fonctionnement de l'EU TPD standardisée

4.4.1. Rôle des administrations fiscales

105. Une standardisation de la nature des informations et des documents que les administrations fiscales des États membres sont susceptibles d'exiger des groupes multinationaux qui optent pour l'EU TPD constitue une caractéristique indispensable de cette approche. Un État membre peut décider de ne pas exiger la moindre documentation en matière de prix de transfert ou demander l'établissement d'une version abrégée de l'EU TPD, c'est-à-dire un masterfile ou une documentation spécifique au pays concerné contenant moins d'éléments que ceux prévus, mais il devrait s'abstenir d'exiger l'inverse (un masterfile ou une documentation spécifique au pays concerné contenant davantage d'éléments). Des informations ou documents complémentaires peuvent toutefois être requis sur demande expresse (voir les points 114 et 127 ci-dessous). Afin que les contribuables puissent tirer pleinement parti des avantages offerts par l'EU TPD, il conviendrait que tous les États membres veillent à la mettre en œuvre ou à l'intégrer dans leurs pratiques administratives.

4.4.2. Application facultative pour les contribuables

106. Si l'adoption de l'EU TPD peut se traduire par des coûts de mise en conformité moins élevés et une documentation de meilleure qualité pour les groupes d'entreprises multinationales à structure centralisée, il n'en va pas nécessairement de même pour ceux dont la structure est décentralisée, pour les entreprises de taille réduite ou pour les groupes de sociétés effectuant peu de transactions transfrontalières. Compte tenu du fait que la constitution et la conservation d'un masterfile et de plusieurs jeux de documents spécifiques aux divers pays concernés est susceptible d'occasionner des coûts qui ne sont pas toujours compensés par des économies d'échelle, certaines entreprises pourraient préférer une approche décentralisée. C'est pourquoi l'utilisation de l'EU TPD devrait être facultative pour les entreprises, celles choisissant de ne pas opter pour cette solution ne devant pas faire l'objet de sanctions pour cette seule raison. Un groupe d'entreprises multinationales ne devrait toutefois pas décider arbitrairement d'adopter ou d'abandonner l'EU TPD en fonction de ses besoins en matière de documentation, mais veiller à garantir la cohérence et la continuité de la politique suivie dans ce domaine. En conséquence, lorsqu'il opte pour l'EU TPD, un groupe d'entreprises multinationales doit le faire de manière cohérente d'une année à l'autre et dans l'ensemble de l'UE.

4.4.3. *Droits et obligations des contribuables et des administrations fiscales*

107. L'EU TPD n'aurait nullement pour objet de déplacer l'obligation de présenter la documentation relative aux prix de transfert du contribuable national vers une entreprise associée établie dans un autre pays. Cette obligation incomberait toujours au premier, qui est obligé de se conformer aux exigences relatives à la documentation dans tous les cas, en vertu de la législation nationale (voir aussi le point 128).
108. Dans le contexte de l'EU TPD, chaque administration fiscale concernée conserverait aussi le droit de vérifier si l'entreprise respecte les obligations qui lui incombent dans le domaine de la documentation. En d'autres termes, le fait qu'une administration fiscale considère la documentation du contribuable comme conforme à l'EU TPD ne lierait nullement les autres administrations fiscales.

4.4.4. *Mise en œuvre de l'EU TPD*

109. La standardisation envisagée dans le cadre de l'EU TPD devrait être introduite par des instruments non contraignants et non par l'intermédiaire d'une directive, par exemple. Ainsi, il appartiendrait aux États membres de décider de la façon dont l'EU TPD doit être mise en œuvre, par exemple au moyen de dispositions législatives, d'orientations ou de pratiques administratives, et de veiller à ce qu'elle reçoive un accueil favorable. Il leur incomberait également de déterminer l'interprétation qu'il convient de donner des termes de l'EU TPD, compte tenu des Principes de l'OCDE, ainsi que de la philosophie et de la finalité de l'approche, tout en gardant à l'esprit qu'il doit en résulter une diminution des coûts de mise en conformité pour les entreprises ayant des activités dans l'UE. L'approche devrait être appliquée avec souplesse et en tenant compte des particularités des entreprises concernées. En particulier, les entreprises de petite taille ou à structure peu complexe ne devraient pas avoir à produire une documentation aussi volumineuse ou aussi détaillée que celle susceptible d'être exigée des entreprises de dimension plus importante ou à structure plus complexe.

4.4.5. *Conséquences pour les États membres qui ont des exigences légales différentes en matière de documentation ou qui n'en ont pas*

110. Une des principales préoccupations exprimées par le milieu des affaires dans ce domaine est que la simple existence de règles différentes en matière d'exigences relatives à la documentation et la possibilité de voir le marché intérieur s'étendre à plus de 25 pays sont synonymes de contraintes supplémentaires pour une entreprise établie au sein d'un État membre qui souhaite créer une société affiliée et/ou traiter avec une société affiliée existante dans un autre État membre.
111. A l'heure actuelle, les États membres de l'UE n'ont pas tous prévu des dispositions nationales fixant des exigences en matière de documentation. Dans l'hypothèse où les règles nationales se multiplieraient dans ce domaine (ce qui n'est bien sûr pas improbable), il serait utile de veiller à ce qu'elles soient compatibles avec l'EU TPD.

4.4.6. *Conséquences pour les États membres qui ont déjà des exigences légales en matière de documentation*

112. L'EU TPD se fondant sur le principe de la standardisation, il en résulte que la nature de la documentation relative aux prix de transfert devrait être identique dans tous les pays qui décident de l'adopter. Le regroupement de l'ensemble des exigences existant dans les États membres en matière de documentation ne constituerait cependant pas une solution adéquate. En dépit des avantages que procurerait une approche uniforme, les États membres doivent s'abstenir de faire de la surenchère et d'accroître leurs exigences relatives à la documentation en vue de s'aligner sur celles qui sont actuellement les plus étendues.
113. C'est pourquoi le contenu du masterfile et de la documentation spécifique au pays concerné doit être aussi complet que nécessaire mais aussi limité que possible pour servir l'objectif poursuivi tel qu'il est décrit au titre 2 ci-dessus (le contenu des deux instruments est présenté de façon plus détaillée au titre 4.5 ci-dessous).
114. Chaque État membre conserve le droit de prévoir des dispositions nationales exigeant des contribuables la présentation d'informations et de documents complémentaires à ceux contenus dans l'EU TPD, sur demande expresse ou à l'occasion d'un contrôle fiscal (voir le point 127).
115. Là où des sanctions pour non-respect des règles relatives à la documentation en matière de prix de transfert sont prévues par la législation nationale, il faudra veiller à ce que cette législation garantisse d'une façon ou d'une autre qu'aucune sanction ne sera appliquée lorsque certaines conditions sont remplies. En conséquence, un État membre n'aurait pas à se soucier de savoir si le groupe en cause a respecté l'une ou l'autre exigence relative à la qualité de la documentation pour les transactions susceptibles d'être couvertes par la législation fiscale d'autres États membres mais non par la sienne.

4.5. Contenu de l'EU TPD

4.5.1. *Généralités*

116. Le contenu de l'EU TPD est généralement perçu comme un guide (document standardisé et cohérent) des relations et des transactions entre les différentes entreprises du groupe multinational concerné. Il doit être suffisamment détaillé pour permettre à l'administration fiscale de procéder à une évaluation des risques dans le cadre d'une sélection ciblée ou au début d'un contrôle fiscal, de poser des questions pertinentes et précises sur la méthode de fixation des prix de transfert du groupe et d'évaluer ceux appliqués pour les transactions effectuées entre les entreprises qui composent ce dernier.
117. Chacun des éléments de l'EU TPD énumérés ci-après devrait être fourni en tenant compte de la complexité de l'entreprise et des transactions en cause. Il est recommandé d'utiliser des informations qui existent déjà au sein du groupe (à des fins de gestion, par exemple). Toutefois, il pourrait être exigé d'une entreprise multinationale qu'elle produise, pour les besoins de l'EU TPD, une documentation jusque-là inexistante.

4.5.2. *Le masterfile*

118. Le «masterfile» doit refléter la réalité économique de l'entreprise et fournir de celle-ci et de sa méthode de fixation des prix de transfert une description générale valable pour tous les États membres de l'UE concernés.
119. Le masterfile devrait comporter les éléments suivants:
- a) une description générale de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
 - b) une description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle du groupe (comprenant notamment un organigramme, une liste des membres du groupe et une description de la participation de la société mère dans les filiales);
 - c) un inventaire des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées impliquant des entreprises établies dans l'UE;
 - d) une description générale des transactions contrôlées impliquant des entreprises associées établies dans l'UE, c'est-à-dire une description générale des éléments suivants:
 - i) les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),
 - ii) les flux de facturation, et
 - iii) les montants des flux de transactions;
 - e) une description générale des fonctions exercées et des risques assumés, de même que des changements intervenus au niveau de ces fonctions et risques par rapport à l'exercice fiscal précédent, tels que le passage du statut de distributeur à part entière au statut de commissionnaire, par exemple;
 - f) une liste des actifs incorporels détenus (brevets, marques, marques de fabrique, marques de commerce, savoir-faire, etc.) et des redevances versées ou perçues;
 - g) une description de la politique du groupe en matière de prix de transfert pratiqués entre entreprises ou une description de la méthode de fixation des prix de transfert adoptée au sein du groupe, expliquant dans quelle mesure les prix de transfert de l'entreprise respectent le principe de pleine concurrence;
 - h) une liste des accords de répartition des coûts et des APP et «rulings» concernant les prix de transfert, dès lors qu'ils impliquent des membres du groupe établis dans l'UE; et
 - i) une déclaration dans laquelle le contribuable s'engage à fournir des informations complémentaires sur demande, et ce dans un délai raisonnable et dans le respect des règles nationales.

120. L'exemple suivant donne une idée des entreprises et des transactions qui peuvent être décrites dans le masterfile:

Imaginons une entreprise A fournissant des services à ses filiales B, C, D et E dans les États membres B, C et D et dans le pays tiers E (transactions contrôlées 1 à 4). La filiale B est une entreprise de production qui fournit ses produits aux entreprises de distribution (les autres filiales ou entreprises soeurs) C, D et E (transactions contrôlées 5 à 7).

Le masterfile fournirait notamment des informations sur les éléments suivants:

- le type de services fournis par A à B, C, D et E (transactions contrôlées 1 à 4), la/les méthode(s) de fixation des prix de transfert utilisée(s) et, dans l'hypothèse où il s'agit de la méthode du prix de revient majoré, la/les marge(s) correspondants aux différents services;
- le type d'activités réalisées par B (par exemple: fabricant et entrepreneur à part entière ou fabricant sous contrat), l'identification des entreprises associées C, D et E comme clients de l'entreprise B (transactions contrôlées 5 à 7), la/les méthode(s) de fixation des prix de transfert utilisée(s) et la/les marge(s) du/des prix de revient majoré(s), la/les marge(s) sur le(s) prix de revente ou la/les commission(s) correspondantes;
- le type de distributeurs que sont C, D et E (par exemple: commissionnaire d'un distributeur à part entière), la/les méthodes de fixation des prix de transfert utilisée(s) (pour les transactions contrôlées 5 à 7) et la/les commission(s) correspondantes ou la/les marge(s) sur le(s) prix de revente fixée(s).

Cela signifie que l'État membre A dispose également d'informations sur les transactions contrôlées 5 à 7 (entre B et C, D et E), la méthode de fixation des prix de transfert appliquée et la commission, la marge du prix de revient majoré ou la marge sur le prix de revente fixée.

4.5.3. La documentation spécifique au pays concerné

121. La documentation spécifique au pays concerné complète le masterfile. Ensemble, ils constituent la documentation requise pour chaque État membre intéressé. Pour être conforme aux exigences relatives à l'EU TPD et compléter les informations contenues dans le masterfile, la documentation spécifique au pays concerné devrait comporter les éléments suivants:

- a) une description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
- b) une description et une explication des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné, mentionnant notamment les éléments suivants:
 - i) les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),
 - ii) les flux de facturation, et
 - iii) les montants des flux de transactions;
- c) une analyse de comparabilité englobant notamment:
 - i) les caractéristiques des biens et des services,

- ii) une analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques assumés),
 - iii) les clauses contractuelles,
 - iv) la situation économique, et
 - v) les stratégies commerciales poursuivies;
- d) une explication relative à la sélection et à l'application de la/des méthode(s) de fixation des prix de transfert, à savoir une description des raisons qui ont motivé le choix d'une méthode particulière ainsi que de la façon dont cette méthode est appliquée;
- e) des informations appropriées concernant les éléments de comparaison («comparables») internes et/ou externes, le cas échéant; et
- f) une description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert entre entreprises.
122. Les structures organisationnelles et opérationnelles des groupes d'entreprises multinationales étant très diverses, ces derniers devraient être autorisés à inclure des éléments dans le masterfile plutôt que dans la documentation spécifique au pays concerné, pour autant que le niveau de précision de ces éléments soit identique à celui de la documentation spécifique au pays concerné. Les groupes multinationaux bénéficieront ainsi d'une marge de manœuvre suffisante pour faire face aux circonstances particulières. Cette marge de manœuvre peut être illustrée par les deux exemples suivants:

Exemple 1:

Masterfile a) description générale de l'entreprise b) structure organisationnelle, légale et opérationnelle du groupe c) inventaire général des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées d) description générale des transactions contrôlées e) description générale des fonctions exercées et des risques assumés f) liste des actifs incorporels détenus g) politique de fixation des prix de transfert entre entreprises h) liste des accords de répartition des coûts et des APP et «rulings» i) engagement à fournir des informations complémentaires sur demande	exigences minimales pour le masterfile
---	---

Documentation spécifique au pays concerné a) description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie b) description des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné c) analyse de comparabilité d) précisions sur le choix et l'application de la/des méthodes(s) de fixation des prix de transfert utilisée(s) e) informations appropriées concernant les éléments de comparaison ("comparables") internes et/ou externes, le cas échéant f) description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert

Exemple 2:

Masterfile a) description générale de l'entreprise b) structure organisationnelle, légale et opérationnelle du groupe c) inventaire général des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées d) description générale des transactions contrôlées e) description générale des fonctions exercées et des risques assumés f) liste des actifs incorporels détenus g) politique de fixation des prix de transfert entre entreprises h) liste des accords de répartition des coûts et des APP et «rulings» i) engagement à fournir des informations complémentaires sur demande j) explication relative à la sélection et à l'application de la/des méthode(s) de fixation des prix de transfert	exigences minimales pour le masterfile
---	---

Documentation spécifique au pays concerné a) description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie b) description des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné c) analyse de comparabilité d) informations appropriées concernant les éléments de comparaison ("comparables") internes et/ou externes, le cas échéant f) description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert
--

123. Les informations et documents spécifiques à un pays qui concernent une transaction contrôlée impliquant un ou plusieurs États membres devraient être intégrés soit dans la documentation spécifique au pays concerné de tous les États membres en cause, soit dans le masterfile commun.

Exemple:

La filiale suisse d'une société mère française fournit des services de R&D à sa société sœur autrichienne. En ce qui concerne la filiale suisse, le masterfile du groupe doit contenir les éléments a) à i) mentionnés au point 119 ci-dessus. Pour la filiale autrichienne, la documentation spécifique au pays concerné doit en outre contenir des informations et documents spécifiques au pays concerné relatifs à la filiale suisse, à savoir les éléments a) à f) mentionnés au point 121, sauf si ces informations et documents figurent déjà dans le masterfile.

4.5.4. Langues utilisées

124. Pour servir l'objectif de l'EU TPD, à savoir la réduction des coûts de mise en conformité, les administrations fiscales devraient être disposées à accepter un masterfile établi dans une langue communément compréhensible par les États membres concernés, l'entreprise ne devant en fournir des traductions que sur demande. La documentation spécifique au pays concerné décrite au point 121 devrait être établie dans une langue précisée par l'État membre en cause, même si le contribuable a opté pour l'intégration de la documentation spécifique au pays concerné dans le masterfile.

4.6. Préparation, présentation et conservation de la documentation

125. Le contribuable ne devrait être invité à présenter l'EU TPD qu'au début d'un contrôle fiscal ou sur demande expresse de l'administration fiscale. En revanche, au moment du dépôt de sa déclaration fiscale, les informations qu'il serait tenu de présenter devraient se limiter à un bref questionnaire ou à un formulaire d'évaluation des risques prévu à cet effet. Lorsqu'un État membre exige d'un contribuable qu'il effectue un ajustement de ses bénéfices imposables dans sa déclaration fiscale en application du principe de pleine concurrence, l'intéressé devrait veiller à disposer de documents exposant la façon dont l'ajustement a été calculé.
126. Compte tenu des principes fondamentaux sur lesquels repose le concept d'EU TPD, on peut supposer que la société mère s'engagera à établir le masterfile dans des délais permettant de réagir à toute demande légitime de la part d'une des administrations fiscales concernées. Sur demande d'une administration fiscale, tout contribuable d'un État membre déterminé devrait produire le masterfile et la documentation spécifique au pays concerné dans des délais raisonnables, à apprécier en fonction de la complexité des transactions.
127. Il se peut toutefois qu'un État membre dispose de règles exigeant des entreprises qu'elles produisent des informations et des documents en réponse à une demande expresse de l'administration fiscale ou au début d'un contrôle fiscal. Même si l'État membre en question a adopté l'EU TPD, le champ de ces informations et documents complémentaires pourra légitimement être plus large que celui de l'EU TPD. Les réglementations locales particulières devraient laisser au contribuable un laps de temps raisonnable pour rassembler les compléments d'information qui lui sont demandés.

128. L'entreprise tenue de mettre la documentation à la disposition de l'administration fiscale et encourant des sanctions pour non-respect des exigences relatives à la documentation devrait être celle à laquelle incombe la responsabilité de déposer les déclarations fiscales, même lorsque la documentation est établie et conservée par une entreprise du groupe pour le compte d'une autre.
129. L'adoption de l'EU TPD par un État membre signifierait que le groupe d'entreprises multinationales optant pour cette solution serait tenu de l'appliquer à l'ensemble de ses sociétés affiliées établies dans les États membres concernés, sous réserve des conditions précisées au point 132 ci-dessous.
130. Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales opte pour l'EU TPD pour un exercice fiscal donné, chaque membre du groupe devrait en informer l'administration fiscale compétente.

4.7. Champ d'application de l'EU TPD

131. En règle générale, un groupe d'entreprises multinationales optant pour l'EU TPD devrait appliquer cette approche collectivement à toutes les entreprises associées auxquelles les règles relatives aux prix de transfert sont applicables.
132. Cependant, certains groupes d'entreprises multinationales ont une structure organisationnelle, légale ou opérationnelle décentralisée, ou se composent de plusieurs grandes divisions ayant des lignes de produits et des méthodes de fixation des prix de transfert totalement distinctes. Dans d'autres cas, les divisions d'un même groupe d'entreprises multinationales n'effectuent aucune transaction entre elles. De plus, la mise en place de l'EU TPD d'une entreprise au sein du groupe auquel elle appartient ou dans une entreprise acquise depuis peu est susceptible de prendre un certain temps. Dans l'ensemble de ces cas, un «masterfile» unique couvrant tous les membres du groupe établis dans l'UE peut se révéler inadapté. C'est pourquoi, lorsque cela se justifie pleinement, il devrait être possible d'autoriser un groupe multinational à produire plusieurs «masterfiles» ou à dispenser certains de ses membres de l'obligation de recourir à l'EU TPD.

133. **Le forum a décidé par consensus que l'EU TPD constituait la meilleure des approches communes envisagées en matière d'exigences relatives à la documentation concernant les prix de transfert au sein de l'UE, et a convenu de présenter des conclusions sur cette approche. Ces dernières figurent au point 2 de l'annexe.**

5. UTILISATION DE BASES DE DONNEES POUR LA RECHERCHE D'ELEMENTS DE COMPARAISON

5.1. Généralités

134. Le contribuable et l'administration fiscale disposent de différents moyens pour démontrer la conformité des transactions intragroupe avec le principe de pleine concurrence grâce aux éléments de comparaison: ceux-ci vont de l'exploitation des sources d'information privilégiées directement disponibles au sein de l'entreprise ou du groupe (éléments de comparaison internes) à l'utilisation d'éléments de comparaison externes provenant de diverses sources, et notamment de bases de

données respectant les critères de comparabilité et les règles relatives au regroupement des transactions.

135. Selon les principes de l'OCDE, une analyse de comparabilité ne repose pas essentiellement sur la recherche d'éléments de comparaison externes et ces derniers ne sont d'ailleurs pas toujours nécessaires. En règle générale, il convient de leur préférer des éléments de comparaison internes, lorsque ces derniers existent.
136. Dans la pratique, cependant, il s'avère que les contribuables et les administrations fiscales recherchent parfois des éléments de comparaison externes. La recherche des transactions externes comparables peut alors être réalisée de plusieurs manières, notamment selon la pratique actuelle qui consiste à interroger des bases de données contenant des informations économiques et financières sur les entreprises. Un contribuable n'est pas obligé de consulter une base de données commerciale lorsqu'il dispose d'informations plus fiables provenant d'autres sources. D'autre part, étant donné qu'elles fournissent dans certains cas les meilleures informations disponibles, il n'y a aucune raison d'écarter systématiquement l'utilisation de toutes les bases de données commerciales. Le recours à une base de données ne doit toutefois pas avoir pour objectif d'obtenir un assouplissement des critères de comparabilité. L'utilisation des bases de données commerciales doit se faire avec la prudence qui s'impose et, en particulier, les contribuables ou les praticiens doivent s'efforcer de respecter les cinq facteurs de comparabilité définis par les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ainsi que les règles relatives au regroupement des transactions.

5.2. Le point de vue des entreprises

137. Les entreprises sont clairement d'avis que dans les cas où les méthodes traditionnelles ne peuvent pas être appliquées et où il est dès lors indispensable de recourir à la méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM), les autorités fiscales nationales devraient accepter l'utilisation des éléments comparables provenant des bases de données d'autres pays pour démontrer la conformité des transactions intragroupe avec le principe de pleine concurrence. Les entreprises estiment qu'un regroupement assez large des activités devrait être autorisé, étant donné qu'aucune combinaison de produits ou de marchés particulière ne peut être extraite des bases de données accessibles au public et que l'utilisation de valeurs de référence pour des transactions uniques ne constitue donc pas une option.
138. Le premier argument avancé est la prétendue existence d'un véritable marché unique européen. Une analyse statistique réalisée par les entreprises dans le cadre de la méthode transactionnelle de la marge nette a révélé que l'analyse de comparabilité d'une base de données spécifique à un pays et celle d'une base de données paneuropéenne ont beaucoup de chances de déboucher sur des intervalles interquartiles de résultats de pleine concurrence statistiquement identiques avec un niveau de confiance de 95 %.
139. La nécessité de maintenir les coûts de mise en conformité à un niveau acceptable est également invoquée. L'accès aux bases de données étant payant, on peut difficilement attendre des entreprises ayant des activités à l'échelle mondiale qu'elles acquittent des droits d'accès pour une multitude de bases de données locales. C'est pourquoi les entreprises souhaitent que l'ensemble des administrations fiscales

nationales reconnaissent la validité des recherches effectuées dans les bases de données paneuropéennes.

5.3. Bilan et point de vue des États membres

140. Dans certains États membres, la recherche de transactions comparables à l'échelon local (ou autre) constitue une obligation légale (contrairement aux recherches effectuées au niveau de la société). Nombreuses sont toutefois les autorités fiscales susceptibles d'accepter les recherches effectuées au moyen de bases de données à l'échelle de la société, lorsqu'il est impossible de trouver des transactions comparables (ces dernières étant indispensables pour toutes les méthodes reconnues par l'OCDE, qu'il s'agisse des méthodes traditionnelles ou des méthodes transactionnelles fondées sur les bénéfices).
141. Dans ce cas, la préférence est accordée aux éléments de comparaison locaux, mais en règle générale, les éléments de comparaison des bases de données régionales ou paneuropéennes sont acceptés dans la mesure où ils sont conformes aux facteurs de comparabilité et/ou à condition que les résultats ne fassent pas apparaître des différences trop importantes par rapport au reste des éléments de comparaison disponibles. En conséquence, la position des États membres est, par exemple, que les éléments de comparaison trouvés dans les bases de données paneuropéennes ne doivent pas être automatiquement rejetés.

5.4. Conclusions du forum

142. Lors de l'utilisation de certaines méthodes traditionnelles telles que celle du prix de revient majoré ou celle du prix de revente, ou de la méthode transactionnelle de la marge nette (utilisée en dernier recours dans des cas particuliers), la recherche d'éléments de comparaison dans les bases de données peut se révéler utile pour identifier les éléments générateurs de bénéfices bruts tels que la marge du prix de revient majoré et la marge sur le prix de revente ou, dans le cas de la TNMM, la marge bénéficiaire nette, afin de se rapprocher des conditions de pleine concurrence.
143. Cependant, il est également admis que ces recherches comportent des faiblesses et que lorsqu'elles sont utilisées, elles doivent toujours être traitées avec les précautions d'usage.

144. C'est pourquoi le forum a décidé de formuler des conclusions sur l'utilisation des bases de données pour la recherche d'éléments de comparaison (voir le point 1.4 de l'annexe).
--

6. GLOSSAIRE

PARTAGE DES BONNES PRATIQUES

La description de certains aspects de la législation, des règles administratives et des pratiques relatives aux exigences en matière de documentation qui sont actuellement appliqués dans certains pays et dont l'adoption par les États membres est recommandée. Il s'agit de l'approche commune la moins normative pour éviter la fragmentation des règles concernant la documentation dans les États membres.

DOCUMENTATION STANDARDISEE

Un ensemble uniforme de règles relatives aux exigences en matière de documentation, définies pour l'ensemble de l'UE et en vertu desquelles toutes les entreprises établies dans les États membres constituent une documentation unique et distincte. Cette approche plus normative vise à l'établissement d'une documentation décentralisée mais harmonisée, ce qui signifie que chaque entité d'un groupe multinational constitue sa propre documentation, mais sur la base de règles identiques pour chacune d'elles.

DOCUMENTATION (GLOBALE INTEGREE) CENTRALISEE

Un seul jeu de documents (documentation de base) établi à une échelle globale ou régionale par la société mère ou le siège d'un groupe d'entreprises, sous une forme cohérente et harmonisée pour l'ensemble de l'UE. Cette documentation de base peut être utilisée pour établir la documentation locale propre à un pays, à partir de sources d'informations aussi bien locales que centrales.

DOCUMENTATION EN MATIÈRE DE PRIX DE TRANSFERT AU SEIN DE L'UE (EU TPD)

Le concept de documentation en matière de prix de transfert au sein de l'UE (EU TPD) combine certains aspects de la «documentation standardisée» et de la «documentation (globale intégrée) centralisée». Elle consiste, pour un groupe d'entreprises multinationales, à établir une documentation harmonisée et cohérente en matière de prix de transfert qui se compose de deux parties principales: i) un jeu de documents uniforme contenant des informations communes harmonisées valables pour tous les membres du groupe établis dans l'UE (le «masterfile» ou document de base); et ii) plusieurs jeux de documents standardisés contenant chacun des informations spécifiques au pays concerné («documentation spécifique au pays concerné»). La documentation nécessaire pour un pays donné se compose ainsi du masterfile commun, complété par la documentation standardisée spécifique à ce pays.

SANCTION LIEE A LA DOCUMENTATION

Sanction administrative (ou civile) imposée pour non-conformité à l'EU TPD ou non-respect des exigences nationales d'un État membre en matière de documentation à l'expiration du délai fixé pour la présentation à l'administration fiscale de l'EU TPD ou de la documentation nationale requise par un État membre.

SANCTION POUR MANQUE DE COOPÉRATION

Sanction administrative (ou civile) imposée pour absence de réaction, dans les délais fixés, à une demande spécifique d'une administration fiscale concernant la communication d'informations ou de documents complémentaires à ceux contenus dans l'EU TPD ou dans la documentation exigée en vertu des règles nationales d'un État membre.

SANCTION LIÉE À L'AJUSTEMENT

Sanction imposée pour non-respect du principe de pleine concurrence, habituellement sous la forme d'un supplément d'impôt forfaitaire ou calculé en pourcentage de l'ajustement des prix de transfert ou du montant de l'impôt non déclaré.

ANNEXE: CONCLUSIONS CONCERNANT LES REGLES RELATIVES A LA DOCUMENTATION

1. DOCUMENTATION RELATIVE AUX PRIX DE TRANSFERT DANS L'UE

1.1. Conclusions générales

1. Le forum conclut que l'utilisation dans les États membres d'une documentation globale (intégrée) standardisée et partiellement centralisée pour démontrer que les prix de transfert sont déterminés conformément au principe de pleine concurrence pourrait se révéler profitable au développement du marché unique, surtout lorsque de grandes entreprises sont concernées. La documentation relative aux prix de transfert dans l'UE doit respecter le cadre fixé par les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.
2. Le forum convient que la mise en place de cette documentation globale (intégrée) standardisée et partiellement centralisée devrait se faire par l'intermédiaire d'instruments non contraignants. Ce qui signifie qu'elle ne serait pas introduite par une directive et qu'il appartiendrait aux États membres de décider de la façon de la mettre en œuvre, par exemple au moyen de dispositions législatives, d'orientations ou de pratiques administratives. C'est également à ces derniers qu'il incomberait de déterminer l'interprétation qu'il convient de donner des termes de cette documentation standardisée et partiellement centralisée, compte tenu des principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ainsi que de la philosophie et de la finalité de l'approche, et en gardant à l'esprit qu'il doit en résulter une diminution des coûts de mise en conformité pour les entreprises ayant des activités dans l'UE.
3. Étant donné qu'une documentation standardisée et partiellement centralisée ne constituerait qu'un ensemble d'informations minimales pour l'évaluation des prix de transfert des groupes d'entreprises multinationales, le forum admet que les États membres devraient être autorisés à prévoir des dispositions nationales exigeant des informations et des documents supplémentaires et différents de ceux contenus dans cette documentation (globale intégrée) standardisée et partiellement centralisée (à communiquer sur demande expresse ou lors d'un contrôle fiscal).
4. Le forum conclut que la standardisation et la centralisation partielle (de la documentation intégrée globale) ne doit pas être plus normative que nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis.
5. Le forum conclut que la mise en place d'une documentation (globale intégrée) standardisée et partiellement centralisée doit se faire avec souplesse et en tenant compte des particularités des entreprises concernées. En particulier, les entreprises de petite taille ou à structure peu complexe ne devraient pas avoir à produire une documentation aussi volumineuse ou aussi détaillée que celle susceptible d'être exigée des entreprises de dimension plus importante ou à structure plus complexe.

1.2. Application des règles relatives à la documentation

1.2.1. Conclusions spécifiques concernant les administrations fiscales

6. Les administrations fiscales devraient:

- a) s'abstenir d'imposer aux entreprises des obligations en matière de documentation à établir ou à obtenir se traduisant par des coûts de mise en conformité ou des charges administratives allant au-delà de ce qui est raisonnable;
- b) s'abstenir d'exiger des documents n'ayant aucun rapport avec les transactions examinées; et
- c) veiller à ce que les informations confidentielles contenues dans la documentation ne soient pas divulguées au public.

1.2.2. Regroupement des transactions

7. Le regroupement des transactions doit être effectué de manière cohérente, être transparent pour l'administration fiscale et respecter les dispositions du point 1.42 des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (qui autorisent le regroupement des transactions lorsqu'elles sont si étroitement liées ou continues qu'il n'est pas possible de se prononcer correctement sans les prendre en compte dans leur ensemble). Ces règles doivent être appliquées de façon raisonnable, en tenant compte notamment du nombre de transactions en cause et de leur complexité.

1.2.3. Langues utilisées

8. Les documents ne doivent pas toujours nécessairement être traduits dans une langue du pays concerné. Afin de réduire au maximum les frais et délais de traduction, les administrations fiscales devraient, dans la mesure du possible, accepter les documents établis dans une langue étrangère. En ce qui concerne la documentation en matière de prix de transfert au sein de l'UE (ci-après dénommée «EU TPD», voir le point 2 ci-dessous), les administrations fiscales devraient être disposées à accepter un masterfile établi dans une langue communément compréhensible par les États membres concernés. Les traductions du masterfile ne devraient être fournies qu'en cas de stricte nécessité et sur demande expresse. La documentation spécifique au pays concerné devrait être établie dans une langue précisée par l'État membre en question.

1.2.4. Application aux établissements stables

9. En ce qui concerne les exigences en matière de documentation relative à l'imputation de bénéfices à un établissement stable, les éléments d'appréciation seront identiques à ceux utilisés pour la documentation relative aux prix de transfert.

1.2.5. Autres conclusions

10. Lorsque la documentation établie pour une période déterminée reste valable pour des périodes ultérieures et continue de comporter des éléments de preuve attestant que les prix de transfert ont été fixés conformément au principe de pleine concurrence, il

peut se révéler approprié, dans le futur, d'y faire seulement référence, plutôt que de la reproduire.

11. La documentation ne doit pas nécessairement reproduire celle utilisée dans les négociations entre entreprises agissant dans des conditions de pleine concurrence (par exemple, pour l'octroi d'une ligne de crédit ou d'un important contrat) pour autant qu'elle contienne les informations nécessaires pour déterminer si les prix ont été fixés conformément au principe de pleine concurrence.
12. La documentation exigée d'une entreprise ayant le statut de filiale au sein d'un groupe peut différer de celle d'une société mère, à savoir qu'une filiale ne serait pas tenue de produire des informations sur l'ensemble des relations et transactions transfrontalières entre entreprises associées au sein du groupe, mais seulement sur celles qui la concernent.

1.3. Délais d'établissement et de présentation de la documentation

13. Les délais de présentation des informations et documents supplémentaires exigibles sur demande expresse (voir le point 3) devraient être fixés au cas par cas, en tenant compte du volume et du niveau de précision des informations et documents en cause. Les réglementations locales particulières devraient laisser au contribuable un laps de temps raisonnable (pouvant varier en fonction de la complexité des transactions) pour rassembler les compléments d'information qui lui sont demandés (voir les points 32 à 34 pour ce qui est de l'EU TPD).
14. Le lieu d'établissement et de conservation de la documentation par le contribuable ne devrait avoir aucune importance pour les administrations fiscales, pour autant que cette documentation soit suffisante et puisse être mise à la disposition des administrations fiscales concernées dans les délais lorsque ces dernières en font la demande. En conséquence, il conviendrait d'autoriser les contribuables à conserver leur documentation de façon centralisée ou décentralisée, y compris pour l'EU TPD (voir le point 2).
15. Le mode de conservation de la documentation – sur papier, sur support électronique ou par tout autre moyen – devrait être laissé à la discrétion de l'entreprise, pour autant que la documentation puisse être mise à la disposition de l'administration fiscale de façon raisonnable.
16. Le délai de conservation de la documentation imposé à l'entreprise ne devrait pas être supérieur à ce qui est raisonnable au regard des exigences fixées en la matière dans les dispositions nationales applicables aussi bien à la société mère qu'aux différentes entités du groupe.

1.4. Utilisation d'éléments de comparaison d'autres pays

17. Les administrations fiscales devraient évaluer les éléments de comparaison nationaux ou d'autres pays sur la base des éléments factuels et de la situation spécifiques à chaque cas. À titre d'exemple, les éléments de comparaison trouvés dans des bases de données paneuropéennes ne devraient pas être automatiquement rejetés.

18. L'utilisation d'éléments de comparaison d'autres pays ne devrait pas, en soi, exposer le contribuable à des sanctions pour non-respect des exigences relatives à la documentation.

2. CONCLUSIONS CONCERNANT L'EU TPD

2.1. Contenu de l'EU TPD

2.1.1. Description générale

19. L'EU TPD standardisée et cohérente d'une entreprise se compose de deux parties principales: i) un jeu de documents contenant des informations communes harmonisées valables pour tous les membres du groupe établis dans l'UE (le «masterfile») et ii) plusieurs jeux de documents standardisés contenant chacun des informations spécifiques au pays concerné («documentation spécifique au pays concerné»). L'EU TPD doit contenir des informations suffisamment détaillées pour permettre à l'administration fiscale de procéder à une évaluation des risques dans le cadre d'une sélection ciblée ou au début d'un contrôle fiscal, de poser des questions pertinentes et précises sur la méthode de fixation des prix de transfert de l'entreprise et d'évaluer ceux appliqués pour les transactions effectuées entre les entreprises du groupe. Sous réserve des conditions précisées au point 31, l'entreprise produirait un jeu unique de documents pour chaque État membre concerné, c'est-à-dire un masterfile commun à utiliser dans tous les États membres concernés et un jeu de documents spécifique au pays concerné pour chaque État membre.

20. Chacun des éléments de l'EU TPD énumérés ci-après devrait être fourni en tenant compte de la complexité de l'entreprise et des transactions concernées. Dans la mesure du possible, il conviendrait d'utiliser des informations qui existent déjà au sein du groupe (à des fins de gestion, par exemple). Toutefois, il pourrait être exigé d'une entreprise qu'elle produise, dans le cadre de l'EU TPD, une documentation jusque-là inexistante.

2.1.2. Le masterfile

21. Le «masterfile» doit refléter la réalité économique de l'entreprise et fournir de celle-ci et de sa méthode de fixation des prix de transfert une description générale valable pour tous les États membres de l'UE concernés.

22. Le masterfile devrait contenir les éléments suivants:

- a) une description générale de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
- b) une description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle du groupe (comprenant notamment un organigramme, une liste des membres du groupe et une description de la participation de la société mère dans les filiales);
- c) un inventaire des entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées impliquant des entreprises établies dans l'UE;

- d) une description générale des transactions contrôlées impliquant des entreprises associées établies dans l'UE, c'est-à-dire une description générale des éléments suivants:
 - i) les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),
 - ii) les flux de facturation, et
 - iii) les montants des flux de transactions;
- e) une description générale des fonctions exercées et des risques assumés, de même que des changements intervenus au niveau de ces fonctions et risques par rapport à l'exercice fiscal précédent, tels que le passage du statut de distributeur à part entière au statut de commissionnaire, par exemple;
- f) une liste des actifs incorporels détenus (brevets, marques, marques de fabrique, marques de commerce, savoir-faire, etc.) et des redevances versées ou perçues;
- g) une description de la politique du groupe en matière de prix de transfert pratiqués entre entreprises ou une description de la méthode de fixation des prix de transfert adoptée au sein du groupe, expliquant dans quelle mesure les prix de transfert de l'entreprise respectent le principe de pleine concurrence;
- h) une liste des accords de répartition des coûts et des APP et «rulings» concernant les prix de transfert, dès lors qu'ils impliquent des membres du groupe établis dans l'UE; et
- i) une déclaration dans laquelle chaque contribuable national s'engage à fournir des informations complémentaires sur demande, et ce dans un délai raisonnable et dans le respect des règles nationales.

2.1.3. *Documentation spécifique au pays concerné*

- 23. La documentation spécifique au pays concerné complète le masterfile. Ensemble, ils constituent la documentation requise pour chaque État membre intéressé. La documentation spécifique au pays concerné serait accessible à toutes les administrations fiscales légitimement intéressées par le traitement fiscal approprié des transactions couvertes par la documentation.
- 24. Afin de compléter les informations contenues dans le masterfile, la documentation spécifique au pays concerné devrait comporter les éléments suivants:
 - a) une description détaillée de l'entreprise et de sa stratégie, y compris des modifications apportées à cette dernière par rapport à l'exercice fiscal précédent;
 - b) une description et une explication des transactions contrôlées spécifiques au pays concerné, mentionnant notamment les éléments suivants:
 - i) les flux de transactions (actifs corporels et incorporels, services, éléments financiers),

- ii) les flux de facturation, et
- iii) les montants des flux de transactions;
- c) une analyse de comparabilité englobant notamment:
 - i) les caractéristiques des biens et des services,
 - ii) une analyse fonctionnelle (fonctions exercées, actifs utilisés, risques assumés),
 - iii) les clauses contractuelles,
 - iv) la situation économique, et
 - v) les stratégies commerciales poursuivies;
- d) une explication relative à la sélection et à l'application de la/des méthode(s) de fixation des prix de transfert, à savoir une description des raisons qui ont motivé le choix d'une méthode particulière ainsi que de la façon dont cette méthode est appliquée;
- e) des informations appropriées concernant les éléments de comparaison («comparables») internes et/ou externes, le cas échéant; et
- f) une description de la mise en œuvre et de l'application de la politique du groupe en matière de fixation des prix de transfert entre entreprises.

25. Les entreprises multinationales devraient être autorisées à inclure des éléments dans le masterfile plutôt que dans la documentation spécifique au pays concerné, pour autant que le niveau de précision de ces éléments soit identique à celui de la documentation spécifique au pays concerné. La documentation spécifique à chaque pays, décrite au point 24, devrait être établie dans une langue précisée par l'État membre en question, même si le contribuable a choisi de consigner la documentation spécifique à chaque pays dans le «masterfile».

26. Les informations et documents spécifiques à un pays qui concernent une transaction contrôlée impliquant un ou plusieurs États membres doivent être intégrés soit dans la documentation spécifique au pays concerné de tous les États membres en cause, soit dans le masterfile commun.

2.2. Modalités de mise en œuvre générales

2.2.1. Pour les administrations fiscales

27. Il est admis qu'un État membre peut ne pas exiger la moindre documentation en matière de prix de transfert. Cependant, les États membres qui ont l'intention d'introduire ou de modifier des exigences légales ou administratives en matière de documentation doivent veiller à ce que les nouvelles règles soient compatibles avec l'EU TPD, de sorte que cette dernière puisse être acceptée dans tous les États membres. Il en résulte qu'un État membre peut décider d'adopter l'EU TPD tout en lui fixant un contenu moindre que celui décrit aux points 22 et 24 ci-dessus.

2.2.2. *Pour les contribuables*

28. L'utilisation de l'EU TPD devrait rester facultative pour les entreprises.
29. Un groupe d'entreprises multinationales ne devrait toutefois pas décider arbitrairement d'adopter ou d'abandonner l'EU TPD en fonction de ses besoins en matière de documentation, mais veiller à garantir la cohérence de la politique suivie dans ce domaine d'une année à l'autre et dans l'ensemble de l'UE.
30. Tout groupe d'entreprise multinationale optant pour l'EU TPD devrait généralement appliquer cette approche collectivement à toutes les entreprises associées engagées dans des transactions contrôlées impliquant des entreprises établies dans l'UE auxquelles les règles relatives aux prix de transfert sont applicables.
31. Dans les cas dûment justifiés, comme celui d'une entreprise acquise depuis peu ou celui d'un groupe d'entreprises multinationales dont la structure organisationnelle, légale ou opérationnelle est décentralisée, ou qui se compose de plusieurs grandes divisions ayant des lignes de produits et des méthodes de fixation des prix de transfert totalement distinctes ou n'effectuant aucune transaction entre entreprises, le groupe d'entreprises multinationales en question devrait être autorisé à produire plusieurs masterfiles ou à dispenser certains de ses membres de l'obligation de recourir à l'EU TPD.

2.3. Établissement, présentation et conservation de la documentation

32. Le contribuable ne devrait être tenu de présenter son EU TPD, c'est-à-dire le masterfile accompagné de la documentation spécifique au concerné, qu'au début d'un contrôle fiscal ou sur demande expresse de l'administration fiscale. Lorsqu'un État membre exige des contribuables qu'ils fournissent des informations sur leurs prix de transfert conjointement avec leur déclaration fiscale, ces informations devraient se limiter à un bref questionnaire ou à un formulaire d'évaluation des risques prévu à cet effet. Lorsqu'un État membre exige d'un contribuable qu'il effectue un ajustement de ses bénéfices imposables dans sa déclaration fiscale en application du principe de pleine concurrence, l'intéressé devrait veiller à disposer de documents exposant la façon dont l'ajustement a été calculé.
33. Les entreprises multinationales devraient s'engager à établir le masterfile dans des délais permettant de réagir à toute demande légitime de la part d'une des administrations fiscales concernées.
34. Sur demande d'une administration fiscale, tout contribuable d'un État membre déterminé devrait produire son EU TPD dans des délais raisonnables, à apprécier en fonction de la complexité des transactions.
35. L'entreprise tenue de mettre la documentation à la disposition de l'administration fiscale et encourant des sanctions pour non-respect des exigences relatives à la documentation devrait être celle à laquelle incombe la responsabilité de déposer les déclarations fiscales, même lorsque la documentation est établie et conservée par une entreprise du groupe pour le compte d'une autre. La décision d'un groupe d'entreprises multinationales d'opter pour l'EU TPD suppose un engagement à l'égard de toutes les entreprises associées établies dans l'UE de veiller à ce que le masterfile et la documentation spécifique au pays concerné soient disponibles.

36. L'adoption de l'EU TPD par un État membre signifierait que, sous réserve des conditions précisées au point 31, le groupe d'entreprises multinationales optant pour cette solution serait tenu de conserver la documentation contenue dans le masterfile pour l'ensemble de ses membres établis dans les États membres concernés, y compris pour les établissements stables.
37. Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales opte pour l'EU TPD pour un exercice fiscal donné, chaque membre du groupe devrait en informer l'administration fiscale compétente.

2.4. Sanctions

38. Les États membres devraient s'abstenir d'imposer des sanctions liées à la documentation aux contribuables qui, en toute bonne foi, de façon raisonnable et dans des délais acceptables:
- a) se conforment à l'obligation d'établir la documentation standardisée et cohérente décrite aux points 19 à 26 ou aux exigences nationales d'un État membre en matière de documentation;
- et
- b) qui utilisent cette documentation comme il se doit pour déterminer leurs prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence.
39. Les contribuables ne s'exposent à aucune sanction pour manque de coopération lorsqu'ils acceptent d'adopter l'EU TPD et que, sur demande expresse ou à l'occasion d'un contrôle fiscal, ils fournissent de façon raisonnable et dans des délais acceptables les informations et documents exigés en complément de ceux contenus dans l'EU TPD (voir le point 3).