C/M/S/

Law.Tax

Tax Connect

Prix de transfert : gérer les obligations documentaires dans 26 pays

Juillet 2010

CMS Tax Connect

COMITÉ DE RÉDACTION
Directrice en chef
Emmanuelle Féna-Lagueny (emmanuelle.fena-lagueny@cms-bfl.com)

Directeurs associés
Elisabeth Ashworth (elisabeth.ashworth@cms-bfl.com), Stéphane Austry (stephane.austry@cms-bfl.com),
Didier Grégoire (didier.gregoire@cms-db.com), Melchior Wathelet (melchior.wathelet@cms-bfl.com),
Sylvia Morillo Sierka (sylvia.morillo-sierka@cms-bfl.com)

ASSISTANTE DE RÉDACTION
Charlotte Saint-Martin (charlotte.saint-martin@cms-bfl.com)

CONCEPTION-RÉALISATION
Creative Room / 18 rue Lécluse / 75017 Paris

Les points de vue et opinions exprimés dans CMS Tax Connect visent à stimuler la réflexion et le débat. Ils se rapportent à des circonstances prévalant à la date de publication originale et ne reflètent pas des développements ayant pu survenir par la suite. CMS Tax Connect ne peut se substituer à des recommandations ou des conseils de nature juridique ou fiscale.

CMS Tax Connect est la propriété de CMS. Toute reproduction et/ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable. Toute infraction constitue un acte de contrefaçon engageant les responsabilités civile et pénale de son auteur.

Sommaire

Introduction

Obligations documentaires en…

- Algérie 6
- Allemagne 8
- Autriche 13
- Belgique 15
- Bosnie-Herzégovine 17
- Brésil 20
- Bulgarie 23
- Chine 25
- Croatie 28
- Espagne 31
- États-Unis d'Amérique 34
- France 38
- Hongrie 41
- Inde 45
- Italie 50
- Japon 52
- Maroc 55
- Pays-Bas 59
- République Tchèque 61
- Royaume-Uni 63
- Russie 65
- Serbie 67
- Slovaquie 70
- Slovénie 73
- Suisse 76
- Ukraine 77

Implantations CMS 80

Contacts 82

Introduction

La détermination et la vérification d'une politique de prix de transfert supposent la prise en compte d'un ensemble d'informations qui n'apparaissent pas nécessairement dans les documents qui sont obligatoirement mis à la disposition d'une administration fiscale (comme les déclarations fiscales ou contrats d'une société). Cette spécificité des prix de transfert et le fait que, généralement, les administrations fiscales supportent la charge de la preuve pour effectuer des redressements, ont conduit les États à introduire des obligations documentaires particulières en la matière.

Ces obligations sont récentes (elles ont en général moins de dix ans) et traduisent indubitablement l'attention croissante que portent les administrations fiscales aux prix de transfert. Le premier État à avoir soumis ses contribuables à une telle obligation sont les États-Unis dès le milieu des années 1990. Il aura fallu attendre le milieu des années 2000 pour que le phénomène se généralise avec l'introduction d'obligations documentaires par exemple en Allemagne (2003), en Chine (2008), en Espagne (2009) ou encore en France (2010).
Parallèlement à ces initiatives nationales, plusieurs groupes multilatéraux se sont aussi penchés sur le sujet. Il y a bien entendu tout d'abord l'OCDE, dont les principes directeurs de 1995 ont fourni des indications qui, en pratique, ont été utilisées par les contribuables et administrations sans que les législations nationales aient été nécessairement modifiées.

Des approches standardisées ont par ailleurs été proposées par d'autres groupes multilatéraux dans le but de réduire les coûts d'élaboration de ces documentations pour les entreprises. Ainsi la Pacific Association of Tax Administrators (qui regroupe l'Australie, le Canada, le Japon et les États-Unis) a-t-elle publié en 2003 la version finale de sa documentation standard multilatérale et, plus récemment, les travaux du Forum conjoint de l'Union Européenne en matière de prix de transfert ont abouti à un code de conduite adopté par le Conseil des Ministres de l'Union Européenne en 2006. L'application de ce code de conduite européen se généralise en Europe, alors même que les États membres n'ont pas stricto sensu l'obligation de l'intégrer dans leur droit, que ce soit par l'introduction de lois (les obligations introduites en Espagne et en France s'en inspirent fortement) ou en raison des pratiques administratives. Ainsi, en Europe, il devient de plus en plus opportun pour les entreprises de retenir le cadre documentaire proposé par ce code de conduite.

Comme le montre ce CMS Tax Connect, les dispositions des législations nationales sont loin d'être harmonisées (que cela soit sur le périmètre des entreprises soumises à une telle obligation, sur le contenu de la documentation à fournir ou encore sur les pénalités résultant éventuellement de l'absence de documentation). Cependant, s'agissant du contenu de la documentation, un consensus se dessine autour des quatre principaux blocs suivants :
— une description du groupe et du secteur d'activité dans lequel il opère
— une analyse fonctionnelle – description des fonctions, risques et actifs – des entités impliquées dans des transactions intragroupe
— une description et une justification de la (ou des) méthode(s) retenue(s) pour fixer les prix de transfert des différents flux
— une (ou des) étude(s) économique(s), visant à justifier le (ou les) paramètre(s) d'application des méthodes retenues.

Ces obligations documentaires imposent des contraintes et des coûts supplémentaires aux entreprises. Cependant, elles offrent aussi une certaine sécurité juridique aux contribuables puisqu'elles précisent quelles sont les informations attendues par les administrations, ce qui permet d'éviter certains débats lors des vérifications.

L'élaboration d'une documentation permet aussi aux entreprises de mieux cerner les éventuels risques qu'elles courent en la matière et, le cas échéant, de modifier leur politique de prix de transfert pour les limiter.

Enfin, une documentation constitue aussi un argumentaire précis de la position de l'entreprise sur sa politique de prix de transfert : elle ne doit donc pas être conçue comme une compilation d'informations, mais plutôt comme le premier outil permettant de convaincre les administrations fiscales que la politique de prix de transfert appliquée est conforme au principe de pleine concurrence.

Bruno Gibert
CMS Bureau Francis Lefebvre
E bruno.gibert@cms-bfl.com

Algérie

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les lois et règlements fiscaux en vigueur n'imposent pas la tenue d'une documentation prix de transfert.
On notera que la notion de prix de transfert, qui fait l'objet de l'article 189 du Code des Impôts Directs, a été redéfinie par les lois de finances 2007 et 2008. Cette disposition était, avant ce remaniement, appliquée de façon très limitée par l'administration fiscale mais il aujourd'hui faut s'attendre (même si à l'heure actuelle nous ne disposons pas encore d'expérience en la matière), à ce que l'administration exige du contribuable qu'il justifie les prix intragroupe. Sur la base de réponses orales du responsable de l'administration fiscale, la pratique des contrôles de prix de transfert se concentre actuellement sur les opérations dans lesquelles les prix payés en Algérie sont inférieurs aux prix de revient.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes opérations avec les entreprises associées, y compris celles réalisées en Algérie.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Cette définition est similaire à celle prévue à l'article 9 de la Convention OCDE en ce qui concerne les entreprises associées. L'article 142 bis du Code des Impôts Directs définit les "entreprises associées" comme des entreprises exerçant leurs activités en Algérie (ou en dehors de ce pays) et qui participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise exerçant ses activités en dehors de ce pays (ou en Algérie). Il convient de noter que le Code des Impôts Directs étend l'application des règles de prix de transfert non seulement aux opérations transfrontalières mais également aux transactions entre entités intervenant en Algérie.
La formulation de l'ancienne définition contenue à l'article 189 du Code des Impôts Directs, qui n'est pas encore abrogé, vise les entités qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors d'Algérie, ou vise des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant aussi le contrôle d'entreprises situées hors d'Algérie.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable. Le contenu de la documentation n'est pas défini par la réglementation.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Au plan pratique, l'administration fiscale peut demander tout élément susceptible de justifier le prix déclaré au titre d'une transaction.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Aucune réglementation ne définit le référentiel ou la méthode à utiliser. La source du référentiel est plus pertinente et importante que le champ de l'étude (régional ou mondial). En d'autres termes, les bases de données, éléments chiffrés ou données fournis par une administration publique devraient être plus facilement acceptés que des études reprenant des prévisions internes de marché élaborées par l'entreprise.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
Si le document doit officiellement être fourni en arabe, une version française ou une traduction officielle peut être acceptée.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Aucun délai officiel n'est imposé en vue de la présentation de la documentation. Cependant, dans l'hypothèse où la documentation doit être présentée dans le cadre d'un contrôle fiscal, il convient de respecter le délai de réponse à la notification de l'administration fiscale (en général 30 jours).

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Aucune pénalité n'est prévue au titre de la documentation.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Ainsi qu'il est indiqué dans la réponse à la question 1 ci-contre, le contribuable doit étayer sa position par des éléments probants. L'administration fiscale peut rejeter ces documents et procéder à un redressement. Le contribuable doit alors, dans le cadre de la procédure de réclamation ou de la procédure contentieuse, fournir des éléments de preuve plus convaincants que ceux initialement présentés.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non, le contribuable peut encore demander la mise en œuvre de la procédure d'accord mutuel. Cependant, en pratique, il n'est pas recouru à cette procédure.

Samir Sayah
CMS Bureau Francis Lefebvre
E samir.sayah@cms-bfl.com

Allemagne

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

En Allemagne, le législateur a, au cours des dernières années, et plus précisément à compter de 2003, imposé des exigences spécifiques en matière de documentation prix de transfert. En application de l'article 90, alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*), il incombe au contribuable d'établir une documentation prix de transfert relative à l'ensemble des transactions transfrontalières réalisées avec des parties liées. Il lui appartient aussi d'apporter la preuve de la réalité de ces transactions. En conséquence, les opérations intra-groupe doivent en règle générale faire l'objet de contrats écrits afin d'être reconnues par l'administration fiscale allemande. Ceux-ci doivent être conclus avant l'exécution de la transaction concernée, et leurs dispositions doivent être intégralement respectées. Par ailleurs, en cas de transactions commerciales exceptionnelles (par ex. restructurations ou conclusion de contrats à long terme), la documentation doit être établie au moment des faits, ce qui doit est défini comme un délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice.

En Allemagne, les exigences, en matière de documentation prix de transfert, peuvent être moins strictes lorsque l'entité visée remplit les conditions suivantes :

— la valeur de l'ensemble des transactions portant sur des biens et produits réalisées avec l'ensemble des parties liées n'excède pas 5 millions d'euros par an ; et
— la somme de toutes les rémunérations de l'ensemble des (autres) services n'excède pas 500 000 euros par an.

Cependant, même dans ce cas, des documents (et notamment des contrats), informations et explications doivent être fournis à l'administration fiscale sur simple demande.

On distingue entre la documentation très complète, qui doit être établie au titre des transactions commerciales exceptionnelles, et celle plus légère, afférente aux opérations générales (récurrentes) inter-sociétés.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

En application de l'article 90 alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*), le Ministère des Finances a adopté un décret (*GAufzV*, en date du 13 novembre 2003, BStBl I, 2003, p. 2296) décrivant de manière détaillée la documentation requise. D'autres indications sont apportées par les instructions administratives de 2005 (*Verwaltungsgrundsaetze-Verfahren* du 12 avril 2005, BStBl I, 2005, p. 570). Si, en règle générale, la documentation doit viser la transaction concernée, il est possible de grouper des transactions comparables à condition qu'un tel regroupement soit effectué avant la réalisation de la transaction. L'article 90 alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*), oblige chaque entité indépendante allemande à fournir les éléments suivants :

— informations générales relatives au groupe et à sa structure d'actionnariat, ses activités et son organisation au plan juridique et économique (faits et circonstances) : par ex. organigrammes juridiques du groupe, informations sociales relatives aux entreprises associées, établissements stables, organigrammes structurels et fonctionnels du groupe, description du type d'activité (par ex. distribution, services de fabrication, etc.), stratégie commerciale, situation de marché, principaux concurrents, aperçu des contrats inter-sociétés, informations sur la compensation des avantages, aperçu des rescrits fiscaux, accords préalables en matière de prix de transfert et procédures d'accords mutuels, comptes sociaux et ratios financiers
— relations commerciales avec les parties liées : nature et portée des activités menées avec des parties liées (par ex. achats, services de vente, financement, et autres utilisations des actifs) avec un aperçu des flux de biens et de services, tous accords pertinents

conclus (par ex. en matière de biens, services, recherche et développement, baux, prêts), aperçu des actifs incorporels détenus par le contribuable et concédés sous licence à des parties liées, informations relatives à la mise en œuvre réelle des accords contractuels, etc.
— analyse des fonctions et des risques, description de la chaîne de création de valeur : fonctions du contribuable et des parties liées dans le cadre de cette transaction commerciale déterminée, ainsi que des risques qui leur sont associés, actifs significatifs stratégie d'entreprise, marché concerné et concurrence
— analyse de la politique de prix de transfert : description et explications quant au caractère approprié de la méthode de prix de transfert retenue et des prix de transfert appliqués, notes de calculs, données relatives aux comparables (recherche de comparables), correctifs de prix et justification des pertes.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
En application l'article 90 alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*), il incombe au contribuable de remettre une documentation prix de transfert relative à l'ensemble des transactions transfrontalières réalisées avec des entreprises associées ou des transactions réalisées à l'étranger. Une exception n'est prévue que si la valeur de l'ensemble des transactions portant sur des biens et produits réalisées avec l'ensemble des parties associées n'excède pas 5 millions d'euros par an et que la somme de toutes les rémunérations de l'ensemble des (autres) services n'excède pas 500 000 euros par an.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La définition de la notion d'"entreprises associées" est donnée par l'article 1, alinéa 2 de la loi allemande sur les impôts étrangers (*Außensteuergesetz*).
En vertu de cette disposition, la notion de partie associée ou partie liée vise notamment les cas de détention directe ou indirecte d'une participation de 25 % au moins, l'exercice d'une influence dominante, ou de toute autre influence éventuelle, ou peut se fonder sur le caractère identique des intérêts des parties ou sur une action de concert.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
La législation allemande sur les prix de transfert et les décrets adoptés par les autorités fiscales allemandes ne visent pas expressément le Code de Conduite en matière de Documentation de prix de transfert pour les entreprises associées de l'UE (DPTUE). Dès lors, la DPTUE ne peut pas être officiellement retenue en lieu et place des règles allemandes.

Ces dernières diffèrent des règles européennes en ce que, notamment, elles ne prévoient pas l'établissement séparé (i) d'une documentation de base reprenant des informations communes standardisées pertinentes pour tous les membres du groupe appartenant à l'UE et (ii) une documentation séparée par pays. Cependant, en pratique, une telle ventilation est généralement acceptée par le contrôleur des impôts, pour autant que, combinés, ces deux documents fournissent l'ensemble des informations requises par les règles allemandes en matière de documentation de prix de transfert. La réglementation allemande relative aux prix de transfert n'interdit d'ailleurs pas au contribuable d'établir les rapports séparés prévus ci-dessus. On notera enfin que le contenu de la documentation par pays prévu dans la DPTUE est pour l'essentiel conforme aux exigences du droit allemand. Simplement, il peut être nécessaire de prendre en compte certaines exigences supplémentaires imposées par la réglementation allemande.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration

fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
L'article 90 alinéa 2 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*) prévoit que le contribuable doit fournir des justificatifs pour l'ensemble des transactions transfrontalières réalisées en dehors du territoire allemand. Cette règle s'applique à l'ensemble des contribuables imposables en Allemagne, quelle que soit leur résidence. Le contribuable est tenu de mettre en œuvre toutes les possibilités légales et factuelles afin de satisfaire à cette exigence. Celle-ci prévoit également des demandes d'informations aux parties associées, si ces demandes sont pertinentes pour établir l'impôt allemand.

Par ailleurs, le contribuable doit également tenir en Allemagne toutes archives et éléments afférents à l'entité allemande, sauf si une dérogation trouve à s'appliquer (notamment dans le cas où les archives d'une succursale étrangère doivent être tenues dans les locaux de celles-ci en vertu d'une loi fiscale étrangère), ou si l'administration fiscale allemande a accordé une dérogation, notamment en permettant au contribuable de conserver des documents en dehors du territoire allemand (articles 146 et 148 du Code Général des Impôts – *Abgabenordnung*).

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En application de l'article 90 alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*) et du *GAufzV* (BStBl I, 2003, p. 2296), le contribuable doit recueillir, dans la mesure du possible, des comparables internes et des données publiques accessibles étayant la méthode de prix de transfert qu'il a appliquée. Il doit en particulier établir une documentation des données comparables résultant de ses propres opérations avec des tiers, notamment en termes de prix, de clauses, de conditions générales, de partage des coûts, de marge bénéficiaire, de marge brute et de marge nette. De telles informations permettront d'apprécier les prix de transfert résultant de la méthode des prix de revente (*resale price method*) ou de la méthode des prix de revient majorés (*cost-plus method*).
Par ailleurs, ces comparables deviennent pertinents dans le cas d'accords de partage des coûts ou de détermination des taux d'intérêt ou des redevances de licence.
En cas de recours à des données externes (accessibles au public), des données suffisantes et comparables doivent être disponibles au sein d'une base de données, comme Amadeus, généralement acceptée par l'administration fiscale allemande. Ces données peuvent être fondées sur des comparables régionaux. Cependant, l'aspect le plus important est la comparabilité des données avec le cas particulier du contribuable. Tel n'est pas toujours le cas. Dès lors, en vertu des Instructions Administratives de 2005 (*Verwaltungsgrundsaetze-Verfahren* du 12 avril 2005, BStBl I, 2005, p. 570, n° 3.4.12.4), une recherche de comparables, fondée sur une base de données numériques n'est pas obligatoire dans tous les cas.

Par ailleurs, l'administration fiscale allemande relève au point 3.4.12.4 de ses Instructions Administratives de 2005 qu'un calcul se fondant uniquement sur une recherche de bases de données n'est pas suffisant pour déterminer un prix de transfert approprié. Il convient de prendre en compte les faits et circonstances spécifiques du cas considéré. Les informations fournies par une base de données externe ne se prêtent généralement pas à une telle approche individualisée, un calcul et une documentation appropriés des prix de transfert exigeant une analyse plus approfondie.

En cas de recherche par base de données numériques, le contribuable est tenu de consigner l'ensemble des données obtenues, et le processus de recherche grâce auquel elles ont été extraites. L'administration fiscale allemande doit être en mesure d'examiner l'ensemble du processus de recherche, qui inclut également l'accès aux données numériques en vue de la réalisation de calculs alternatifs (article 147 alinéas 5 et 6 du Code Général des Impôts – *Abgabenordnung*). Ainsi, les fonctions des diverses entités intégrées dans la base de données doivent être comparables à celles de l'entité contrôlée.

Enfin l'administration fiscale allemande demande fréquemment à ce que non seulement les fonctions mais aussi les produits soient comparables.
Afin d'éliminer des écarts importants, il est fréquemment recouru en pratique à des comparaisons sur 3 ans.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

En règle générale, l'ensemble de la documentation doit être en allemand. Une traduction de la documentation prix de transfert doit être fournie dans un délai de 60 jours, sauf le cas où l'administration fiscale a accepté que les documents soient remis dans une langue autre que l'allemand (par ex. l'anglais).

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

L'article 90, alinéa 3 du Code Général des Impôts (*Abgabenordnung*) prévoit que les contribuables sont tenus de soumettre une documentation appropriée de prix de transfert (qui n'est pas par essence inexploitable) dans un délai de 60 jours à compter de la date de la demande faite par l'administration fiscale lors d'un contrôle fiscal.
Il n'est pas nécessaire de déposer une telle documentation à l'occasion de la souscription des déclarations fiscales.
Ce délai de 60 jours est réduit à 30 jours en ce qui concerne les opérations commerciales exceptionnelles (et notamment toute restructuration ou modification du système de vente) ou questions similaires d'importance majeure ; une prolongation de délai ne peut être accordée que pour des motifs valables.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

L'administration fiscale allemande peut appliquer des pénalités en cas de non respect des exigences liées à la documentation. Le contribuable s'expose en pareil cas à une pénalité de 5 000 euros si la documentation n'a pas été produite ou si elle est matériellement inexploitable. Cependant, cette pénalité est égale à 5 à 10 % du montant du rehaussement de base imposable lié à l'absence de production des pièces, si cela aboutit à une pénalité supérieure à 5 000 euros.
Si la documentation est produite au-delà du délai de 60 ou de 30 jours, une pénalité minimum de 100 euros par jour est due, jusqu'à concurrence de 1 million d'euros. Ces pénalités ne sont pas considérées comme des impôts et ne sont pas déductibles fiscalement.
Le tableau ci-dessous fournit une synthèse des pénalités qui peuvent être appliquées :

Motif	Pénalité
Absence de fourniture de documents ou documents inutilisables	• 5-10 % du montant du redressement réalisé Au moins 5 000 euros
Dépôt tardif de documents utiles	• au moins 100 euros par jour de retard • maximum de 1 million euros

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

En cas de respect de l'ensemble des exigences légales en matière de documentation prix de transfert et si les prix de transfert ont été justement calculés, aucun correctif ne peut être appliqué par l'administration fiscale. En pareil cas, la charge de la preuve est supportée par l'administration si elle entend remettre en cause le calcul des revenus.
Dans le cas contraire, l'administration fiscale allemande est en droit de conclure que le revenu déclaré par le contribuable en Allemagne a été minoré (article 162, alinéa 3 du Code Général des Impôts – *Abgabenordnung*).

Dès lors, si la documentation est insuffisante, la charge de la preuve est transférée au contribuable. L'administration fiscale peut procéder à ses propres calculs et corriger le montant de l'assiette. Si une fourchette de prix est présentée, l'administration fiscale peut retenir le niveau de prix le plus défavorable au contribuable.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Pratiquement toutes les conventions de lutte contre la double imposition conclues par l'Allemagne comprennent une disposition équivalente à l'article 25 de la Convention Modèle de l'OCDE qui décrit la procédure d'accord amiable. En vertu de celle-ci, deux parties contractantes peuvent résoudre des divergences liées à l'application d'une convention de lutte contre la double imposition. En pratique, la plupart des cas portent sur des divergences d'interprétation de l'article 9 et du principe de pleine concurrence. Par ailleurs, dans les litiges internes à l'UE, le contribuable peut demander l'application de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage UE de 1993.

Cependant, l'administration fiscale a publié une lettre indiquant que la procédure d'accord amiable ne sera pas engagée si le contribuable ne s'acquitte pas pleinement de son obligation de fourniture d'informations à l'administration fiscale (BMF du 13 juillet 2006, BStBl I, 2006, p.461). Dès lors, si une documentation prix de transfert suffisante n'est pas disponible, le contribuable allemand serait privé de toute possibilité de recours à la procédure d'accord amiable ou à la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage UE de 1993.

Angelika Thies
CMS Hasche Sigle
E angelika.thies@cms-hs.com

Autriche

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les contribuables doivent tenir une documentation prix de transfert (voir le chapitre 3 du Projet d'Instructions sur les Prix de Transfert). Cette obligation s'applique à l'ensemble des contribuables, sans dérogation.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes les opérations avec des entreprises associées doivent être couvertes par la documentation.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La définition de la notion d'"entreprises associées" est conforme à l'article 9 (1) de la Convention Modèle OCDE : (i) participation directe ou indirecte d'une entreprise à la gestion, au contrôle ou au capital d'une autre entreprise ou (ii) participation directe ou indirecte des mêmes personnes à la gestion, au contrôle ou au capital de deux entreprises.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Une documentation conforme à la DPTUE sera acceptée comme documentation de base (Projet d'Instruction sur les Prix de Transfert Rz 309). Cependant, l'administration fiscale autrichienne peut demander à obtenir des informations et documents complémentaires au cours d'un contrôle fiscal (Projet d'Instructions sur les Prix de Transfert Rz 309 qui se réfère à l'article 3.18 de la DPTUE). La liste des éléments à fournir dans le cadre d'une documentation prix de transfert n'a pas encore été publiée par l'administration fiscale autrichienne. Elle le sera probablement au milieu de l'année.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Un tel engagement n'est pas requis. En règle générale, l'administration fiscale peut demander à toute personne de fournir des informations même si celles-ci ne portent pas sur ses propres affaires fiscales (article 143 (1) du Code fiscal fédéral autrichien). Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence dominante, il existe une obligation accrue de coopération avec l'administration fiscale dans des situations présentant des éléments d'extranéité, et notamment en matière de prix de transfert.

Dès lors, en pratique, l'administration fiscale demande habituellement au contribuable autrichien de fournir des informations, et notamment en ce qui concerne les sociétés étrangères du groupe.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Il n'existe aucune restriction à cet égard, les études de "comparables" régionales étant dès lors acceptées.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
En pratique, une documentation prix de transfert est acceptée si elle est présentée en allemand ou en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

La documentation prix de transfert doit être fournie à l'administration fiscale au début du contrôle fiscal ou sur demande expresse de l'administration fiscale.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Il n'est pas prévu de pénalités liées à la documentation.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

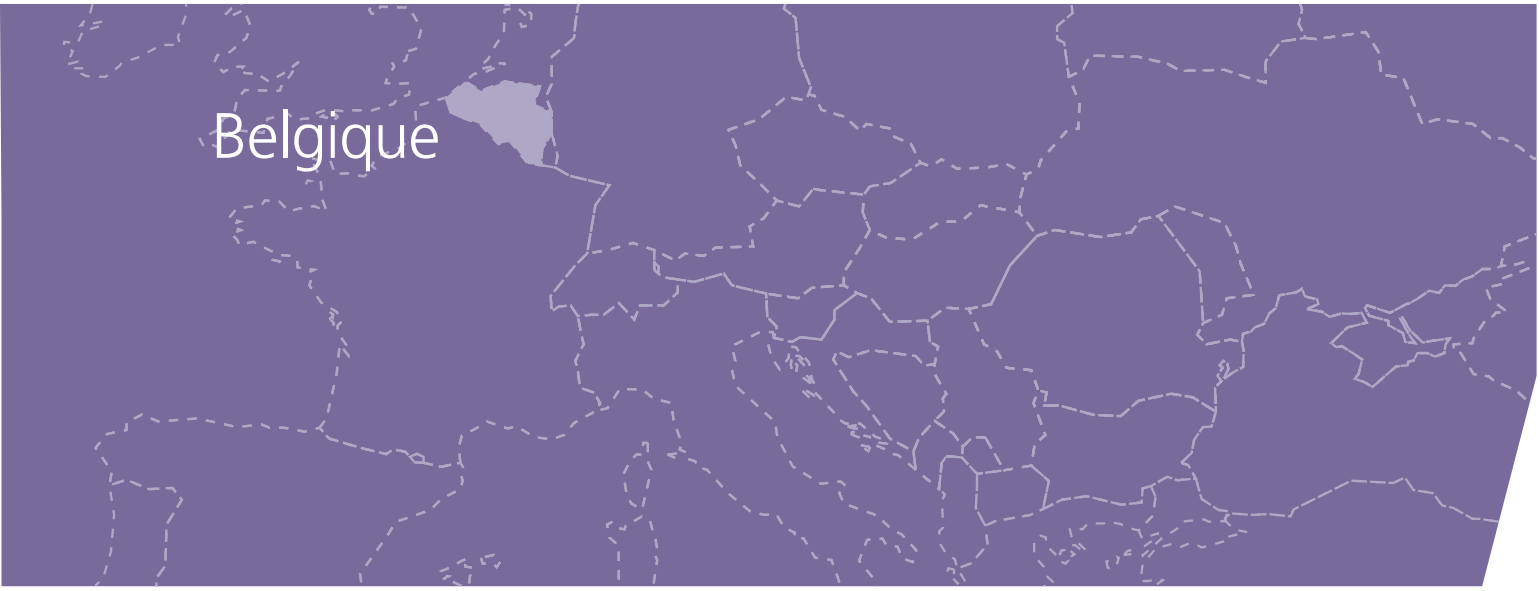
Oui.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable (aucune pénalité liée à la documentation n'est appliquée).

Sibylle Novak
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E sibylle.novak@cms-rrh.com

Johannes Reich-Rohrwig
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E johannes.reich-rohrwig@cms-rrh.com



Belgique

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Tous les contribuables belges faisant partie d'un groupe international de sociétés sont soumis à l'obligation de tenir une documentation de prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes les transactions réalisées avec des entreprises associées doivent figurer dans la documentation et les prix pratiqués doivent pouvoir être justifiés à tout moment.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Conformément au Code Belge des Sociétés, les "sociétés associées" sont :

- toute société détenant le contrôle d'une autre (en raison de la détention d'actions, de droits de vote ou du pouvoir de désigner la majorité des membres du conseil d'administration)
- toute société contrôlée par une autre société
- toute société faisant partie d'un consortium
- toute autre société contrôlée par les sociétés visées ci-dessus.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?

L'administration fiscale a publié une circulaire relative à la documentation prix de transfert, transposant le contenu de la DPTUE. Cependant, cette circulaire indique que cette documentation européenne n'est qu'un minimum et ne fait pas obstacle à des demandes d'informations complémentaires (en fonction des faits et circonstances) et notamment :

- informations relatives à la société (activités, structure, actionnariat, vente, chiffre d'affaires, opérations avec des sociétés associées…)
- informations relatives aux transactions (marché, conditions, circonstances, cadre…)
- informations relatives aux fonctions de la société (production, marketing, publicité, transport, gestion, …)
- informations relatives aux risques (financiers, conditions des prêts, responsabilité, évolution des prix…)
- informations relatives aux actifs (corporels ou incorporels).

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
L'administration fiscale belge ne peut demander d'informations qu'aux contribuables belges. Les demandes peuvent porter sur des éléments provenant d'un autre État. En ce qui concerne les contribuables qui ne sont pas établis en Belgique, l'administration fiscale belge peut seulement solliciter l'assistance des autorités fiscales de l'État étranger pour obtenir les informations nécessaires.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En pratique, les études régionales de comparables, et notamment au niveau paneuropéen, sont généralement acceptées par l'administration fiscale belge.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

Les langues à utiliser en Belgique sont le français, le néerlandais ou l'allemand selon l'implantation du siège social ou l'établissement de la société.
Cependant, en raison des aspects internationaux des problématiques de prix de transfert, l'administration fiscale belge accepte aussi les documentations rédigées en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

En règle générale, les contribuables doivent fournir la documentation prix de transfert sur demande expresse de l'administration fiscale (le plus souvent à l'occasion d'un contrôle fiscal) dans le délai d'un mois. Cependant, compte tenu de l'importance de la documentation à fournir, l'administration fiscale accepte généralement d'accorder un délai de trois mois à compter de la demande.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si l'information demandée n'est pas fournie, l'administration fiscale peut redresser le contribuable, en considérant que la transaction ne respecte pas le principe de pleine concurrence. Par ailleurs, l'impôt afférent au revenu non déclaré peut faire l'objet d'une majoration comprise entre 10 % et 200 %, en fonction de la nature et de la gravité du manquement commis par le contribuable. Enfin, des amendes administratives d'un montant compris entre 50 et 1 250 euros peuvent également être appliquées au titre de chaque violation du Code belge de l'Impôt sur le revenu.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Comme indiqué ci-dessus, si les informations requises ne sont pas fournies, l'administration fiscale peut redresser le contribuable. Ce dernier peut échapper au redressement s'il prouve que la transaction respecte bien le principe de pleine concurrence. Cette situation aboutit donc en fait à un renversement de la charge de la preuve.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Ni le redressement ni l'application des pénalités ne sont de nature à empêcher le contribuable de s'engager dans une procédure d'accord mutuel prévue par une convention fiscale sur la double imposition ou toute autre convention internationale.

Olivier Querinjean
CMS DeBacker
E olivier.querinjean@cms-db.com

Bosnie-Herzégovine

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Pour comprendre le système de prix de transfert applicable en Bosnie-Herzégovine (BiH), rappelons que l'Accord de Dayton (ci-après "AD", 1995) a établi la Constitution de la BiH ainsi que les constitutions des Entités qui y sont situées, à savoir la Fédération de BiH (ci-après FBiH) et la Republika Srpska (ci-après RS) ; par la suite, le District de Brcko District ("DB") a été créé, constituant une troisième entité.

En conséquence, les systèmes fiscaux varient entre ces trois unités, et différentes administrations fiscales (au niveau de l'entité, du canton et de la municipalité) sont chargées de recouvrer l'impôt, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée, administrée au plan central.

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des sociétés, ainsi que les règles de prix de transfert, seules deux législations trouvent à s'appliquer :

— dans la RS, les questions de prix de transfert sont régies par la législation sur l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IS) de la RS
— dans la FBiH et le DB, les questions de prix de transfert sont régies par la législation sur l'Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (IS) de la FBiH.

Dans l'ensemble des juridictions, le contribuable est tenu de porter sur sa déclaration fiscale les transactions réalisées avec des parties liées (un document supplémentaire doit être souscrit à cet effet avec la déclaration d'impôt). Le contribuable doit aussi souscrire un document spécial dans lequel sont répertoriées les transactions réalisées, avec des parties liées, sur la base des prix du marché ainsi que les prix pratiqués dans le cadre de transactions similaires sur la base des prix de pleine concurrence.

En pratique, le contribuable qui n'a pas à sa disposition des études pertinentes sur les prix de transfert, prend le risque que l'administration fiscale ne reconnaisse pas pleinement ses charges ou majore les produits générés par les transactions qu'il réalise avec des sociétés affiliées. La législation IS ne prévoit pas de dispositions qui permettraient à certaines catégories de contribuables d'échapper à l'obligation de tenir une documentation en matière de prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

FBIH et RS :
La législation IS ne donne pas d'indication précise quant au contenu de la documentation prix de transfert. Mais elle précise quelles sont les méthodes de prix de transfert qui peuvent être utilisées, c'est-à-dire celles qui permettent de déterminer la valeur de marché des produits et services. Tout contribuable est tenu de mettre en place une documentation commerciale conformément aux principes comptables et à la Loi sur l'Administration de l'Impôt.

RS :
Pour que soient reconnues par l'administration fiscale les transactions réalisées par l'entreprise, la loi exige que ladite entreprise tienne une documentation qui comprenne des informations sur le statut juridique et les activités commerciales du contribuable :

— identification des transactions entre parties liées (les données concernées doivent être tenues pendant cinq ans)
— identification des activités et données pertinentes relatives aux partenaires commerciaux
— identification de la méthode retenue et justification de son choix.

FBIH :
Aucune réglementation particulière n'est prévue.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
FBIH et RS :
La législation IS ne prévoit aucune dérogation ou seuil limitant l'obligation d'élaborer une documentation prix de transfert.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
FBIH :
— une personne physique ou morale, ayant la possibilité d'exercer un contrôle ou une influence considérable sur les décisions commerciales
— une personne morale qui est détenue par les mêmes personnes que le contribuable : participation et pouvoirs de contrôle, de surveillance ou influence sur les décisions commerciales.

La notion de contrôle implique, pour les besoins de cette définition, la possession de plus de 50 % ou du plus grand bloc d'actions ou de parts. De même, l'influence sur les décisions commerciales d'un contribuable est définie par la détention, par une personne associée, de plus de 50 % des droits de votes ou le plus grand nombre de droits de vote dans les organes de contrôle du contribuable.

RS :
Une personne physique ou morale est considérée comme associée à une entité si elle détient, directement ou indirectement, 10 % ou plus des actions de cette entité.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
FBIH et RS :
Les législations prix de transfert sont encore en cours d'élaboration, tant en RS que dans la FBiH. Il n'existe dès lors aucune règle spécifique mais il est exigé, de façon très générale, que le contribuable fournisse tous les documents demandés exigés par l'administration fiscale.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
FBIH et RS :
En règle générale, l'administration fiscale accepte les comparables régionaux, si ceux-ci s'appuient sur une documentation fiable, ce qu'elle apprécie de façon assez sévère.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
FBIH et RS :
La Loi sur l'Administration Fiscale prévoit le recours à l'une des langues officielles utilisées dans la RS ou dans la FBiH.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

FBIH et RS :
La législation IS ne prévoit aucun délai pour remettre la documentation prix de transfert. Il n'est en particulier pas exigé de présenter une documentation prix de transfert complète lors de la souscription des déclarations fiscales normales. Toutefois, les transactions entre parties associées doivent être déclarées à cette occasion.
Précisons que la loi prévoit que le contribuable doit adopter une attitude responsable en présentant, de manière exhaustive et sincère, les éléments importants permettant d'établir son imposition et en établissant la preuve de ses allégations.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

FBIH et RS :
Il n'existe pas de pénalités spécifiquement liées à la documentation prix de transfert. En général, une personne qui ne souscrit pas une déclaration d'impôt auprès de l'administration fiscale selon les modalités prévues par la législation fiscale s'expose à une pénalité égale à 10 % de l'imposition due par mois jusqu'au dépôt de la déclaration, plafonnée à 150 %.

FBIH :
L'administration peut estimer d'office l'assiette fiscale d'un contribuable, si celui-ci n'a pas souscrit sa déclaration fiscale dans un délai de quinze jours à compter de la date limite de dépôt de cette déclaration.
Pour toute déclaration établie directement par l'administration fiscale au nom du contribuable, il est appliqué une pénalité égale à 10 % du montant de l'imposition due. La charge de la preuve de l'inexactitude du calcul de l'assiette fiscale est supportée par le contribuable.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

FBIH et RS :
Dans le cadre de tout contrôle fiscal, l'administration est tenue de préciser l'ensemble des circonstances et faits pertinents, y compris ceux qui sont favorables au contribuable. Il n'existe pas de dispositions spécifiques en ce qui concerne la charge de la preuve en l'absence de documentation prix de transfert. Cependant, comme indiqué précédemment, le contribuable est exposé au risque d'un rehaussement de l'assiette de l'IS en raison de l'absence de documentation appropriée. C'est ensuite à lui qu'il reviendra de prouver que l'administration a incorrectement calculé l'impôt dû (renversement de la charge de la preuve).

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

FBIH et RS :
Non applicable, aucune pénalité ne s'appliquant au titre de la documentation.

Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

Brésil

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Il n'existe pour le contribuable aucune obligation de mettre en place et de tenir une documentation prix de transfert à jour, ainsi que le prévoit notamment le Code de Conduite de l'UE de 2006 ; cependant, les entreprises doivent être en mesure de fournir, sur demande, des informations afin de justifier leur politique de prix de transfert. La loi ne fournit aucune indication détaillée sur la documentation justificative. Toutefois des informations relatives aux transactions réalisées avec des parties liées résidant à l'étranger ainsi que la méthode adoptée et le calcul des paramètres de prix doivent être fournies dans une annexe à la déclaration fiscale annuelle. Les contribuables sont tenus de conserver des documents décrivant l'ensemble de leurs transactions avec des parties liées et rapportant la preuve du respect de l'une des méthodes de prix de transfert prévues par la législation brésilienne. Dans le cadre d'un contrôle fiscal, ces documents doivent être remis à l'administration fiscale brésilienne.

En l'absence de toute liste précise des éléments à fournir, les contribuables doivent être prêts à répondre à toute question émanant de l'administration fiscale brésilienne.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Les contribuables peuvent justifier leurs politiques de prix de transfert en présentant des livres, factures, documents d'importation et d'exportation, contrats et tous autres documents susceptibles de prouver que les prix respectent le principe de pleine concurrence.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes les entreprises sont tenues de respecter les réglementations de prix de transfert visées au 1. ci-contre. Les transferts de technologie ne sont pas dans le champ de la législation des prix de transfert.

b) Quelles sont les transactions qui doivent être documentées (toutes les transactions avec les entreprises associées ou uniquement les transactions supérieures à un certain seuil) ?
Les contribuables ne sont tenus de justifier les prix de transfert qu'en ce qui concerne les opérations réalisées avec les "entreprises associées" situées en dehors du Brésil ; il n'existe aucune obligation en ce qui concerne les opérations menées entre sociétés brésiliennes, même si elles sont soumises au même contrôle.

c) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La législation sur les prix de transfert s'applique aux "entreprises associées" définies par référence à un critère de 10 % du capital, qui s'applique directement ou indirectement (entre mère et filiales, ou entre sociétés sœurs sous contrôle commun) ; ce seuil est très bas par rapport aux autres pays, où il est généralement égal à 50 % au moins. Par ailleurs, cette législation s'applique même en l'absence de liens en capital dans des cas où un non résident recourt, au Brésil, aux services d'un agent, distributeur ou concessionnaire titulaire de droits exclusifs en matière d'achat ou de vente de produits, services ou autres droits.

d) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

e) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?

Non. L'administration fiscale brésilienne n'a pas compétence sur les personnes étrangères. L'administration fiscale brésilienne peut demander à ce que soit produit tout document susceptible de prouver que les éléments fournis sont exacts, y compris toutes les informations trouvant leur source à l'étranger, et notamment une déclaration fiscale souscrite à l'étranger ou tous documents similaires.

f) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?

Il n'existe pas au Brésil de base de données de comparables, de telle sorte que l'analyse des comparables y est très limitée.

En effet, l'administration fiscale brésilienne peut prendre en compte tous types de comparables, le contribuable se trouvant dans une situation très difficile à ce titre.

La législation brésilienne sur les prix de transfert n'exige pas que les contribuables fournissent une étude de comparables.

g) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

Tous les documents doivent être présentés en portugais.

Il est possible de soumettre une copie légalisée et authentifiée du document régulièrement traduit par un traducteur assermenté. Il n'existe aucun besoin d'authentification en ce qui concerne les pays avec lesquels le Brésil a conclu des conventions appropriés, et notamment la France.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

L'entreprise doit répondre à toute demande de l'administration fiscale dans un délai généralement fixé à 20 jours dans l'hypothèse d'un contrôle fiscal.

Cependant, toute transaction avec une entité étrangère liée doit être notifiée par le contribuable brésilien dans sa déclaration d'impôt annuelle. Les informations relatives à ces transactions doivent être portées dans une annexe à la déclaration d'impôt annuelle.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Il n'est pas prévu de pénalité liée à la documentation.

En cas d'omission et/ou de présentation d'informations erronées, l'administration fiscale peut appliquer une pénalité pouvant atteindre 75 % du montant de l'impôt dû.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Dans tous les cas, c'est le contribuable qui supporte la charge de la preuve. Cette question ne trouve dès lors pas à s'appliquer au Brésil.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Il n'existe pas de précédant dans lequel l'administration fiscale aurait accepté de discuter un dossier dans le cadre de la Procédure d'Accord Amiable.
En effet, bien que certaines conventions prévoient une telle procédure, l'administration fiscale en refuse l'application.

Patrick Patelin
CMS Bureau Francis Lefebvre
E ppatelin@cms-bfl.com.ar

Bulgarie

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les instructions administratives sur les prix de transfert recommandent l'établissement ou la mise à jour par le contribuable de la documentation prix de transfert au moment même de la transaction en cause, ou au plus tard à la date de souscription de la déclaration fiscale. Ces délais ne sont pas prévus par la loi. En cas de contrôle fiscal, les contribuables doivent donc seulement être en mesure d'apporter, par des données et documents suffisants, la preuve que les prix de marché ont été respectés, l'administration pouvant aussi demander que la preuve du respect du principe de pleine concurrence soit apportée et exiger des documents et informations complémentaires.

Les PME sont légalement soumises aux mêmes obligations que les autres entreprises en matière de documentation prix de transfert, mais les instructions administratives recommandent de ne pas exiger une documentation complète.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
La doctrine administrative bulgare permet d'échapper à la tenue d'une documentation prix de transfert complète pour les transactions n'excédant pas certains seuils : par exemple 100 000 euros en cas de ventes de biens, 200 000 euros en cas de financement des ventes.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La définition de la notion d'"entreprises associées" est, en règle générale, conforme à la définition de l'article 9 de la Convention Modèle OCDE.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Le contenu de la documentation évoqué dans les directives bulgares en matière de prix de transfert est similaire à celui prévu par la DPTUE.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les contribuables non établis sur le territoire bulgare ne sont pas tenus de fournir des informations à l'administration fiscale bulgare.
Les contribuables bulgares sont, d'une façon générale, tenus de fournir toutes informations et documents, y compris en provenance de l'étranger, dans la mesure où ces informations et documents sont nécessaires pour déterminer les obligations fiscales des contribuables concernés, ou pour assurer le recouvrement de l'impôt.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Il n'existe pas de restrictions mais les comparables locaux sont néanmoins préférables.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La langue officielle est le bulgare et tous les documents doivent être établis dans cette langue. Il est possible de recourir à des documents dans une langue étrangère, pourvu qu'ils soient traduits en bulgare.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Les entreprises sont tenues de répertorier, dans leurs comptes annuels, l'ensemble de leurs transactions contrôlées et de leurs opérations avec des entreprises associées. Ces informations ou leur absence peuvent donner lieu à des demandes d'informations complémentaires et à des contrôles fiscaux.
En cas de contrôle, l'administration fiscale peut demander la présentation/ production de certains documents et informations. Le délai de réponse est fixé par l'administration et est en règle générale de deux semaines. Les contribuables peuvent demander une prolongation de délai pouvant atteindre trois mois, sans renouvellement possible.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Il n'existe pas à strictement parler de pénalités liées à la documentation.
En l'absence de documentation ou si la documentation existante est incomplète, l'administration fiscale peut procéder à un redressement des prix de transfert. L'administration fiscale peut imposer des pénalités pour manque de coopération. Un contribuable peut encourir une amende pouvant atteindre 250 euros en cas de première violation et de 500 euros en cas de récidive s'il ne fournit pas les informations et la documentation requises par l'administration. Ce défaut de fourniture d'information est assimilé à un comportement non coopératif empêchant l'administration fiscale de liquider et de percevoir le montant correct de l'impôt.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

La charge de la preuve est renversée si la documentation de prix de transfert est incomplète.

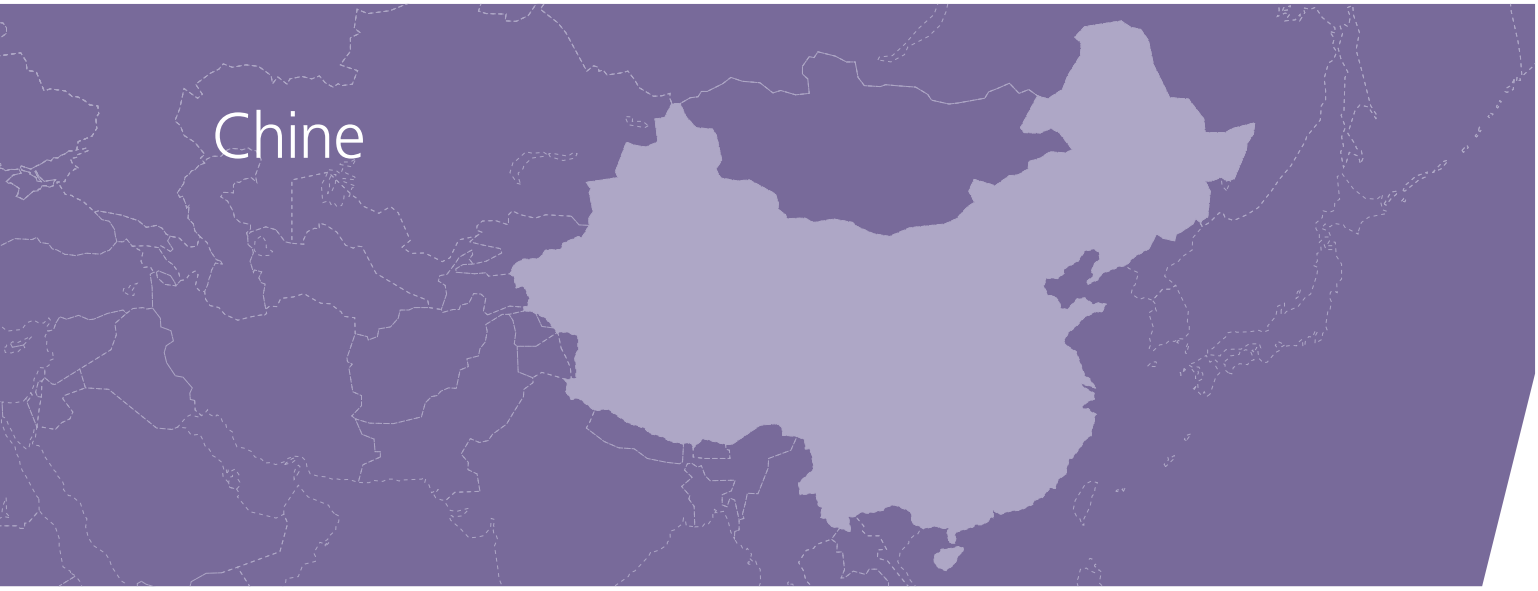
6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable.

Gentscho Pavlov
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E gentscho.pavlov@cms-rrh.com

Valentin Savov
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E valentin.savov@cms-rrh.com

Chine



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

En Chine, tous les contribuables sont en principe tenus d'établir une documentation prix de transfert, à l'exception des sociétés suivantes :

— sociétés dont les transactions annuelles avec des parties liées d'achat et de vente représentent moins de 200 millions de Yuans (RMB ; soit environ 20 millions d'euros) et dont les autres transactions annuelles avec des parties liées (services, etc.) représentent moins de 40 millions RMB (soit environ 4 millions d'euros)
— sociétés bénéficiant d'un accord préalable sur les prix (accord conclu avec l'administration fiscale chinoise en matière de prix de transfert)
— sociétés ne réalisant que des transactions limitées avec des entreprises contrôlées en Chine (à l'exclusion de Hong Kong, de Macao et de Taïwan) et dans lesquelles l'investisseur étranger détient moins de 50 % du capital.

A titre de dérogation aux règles générales ci-dessus, si une société à capitaux étrangers (i) n'exerce que des fonctions limitées et ne prend que des risques limités en Chine (activité de pure fabrication, société de distribution ou laboratoire de recherche), (ii) ne supporte pas les risques financiers ou de marché liés aux décisions prises, et (iii) a subi des pertes au cours d'un exercice déterminé, elle est tenue d'établir une documentation pour cet exercice.
Par ailleurs, une société qui a fait l'objet d'un redressement prix de transfert au cours d'une année déterminée sera mise sous surveillance pendant une période de 5 ans et sera tenue de fournir la documentation chaque année au cours de cette période.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

La documentation devra contenir les éléments suivants :

— structure de l'organisation, et notamment organisation globale et structure de l'actionnariat du groupe, description de toute évolution de l'actionnariat ou de la structure de l'organisation, traitement fiscal et statut préférentiel de chaque partie associée
— exploitation globale de l'activité, et notamment présentation des activités de la société, analyse sectorielle, développement de l'entreprise, composition des principales activités, positionnement sur le marché et concurrence, structure interne de l'organisation, fonctions et risques, comptes consolidés des groupes
— description des transactions entre parties liées, et notamment nature de chaque transaction, mode d'intervention, informations relatives à la chaîne logistique recouvrant à la fois les flux de produits et les flux de trésorerie, transfert de titres de propriété, actifs incorporels, copies des contrats avec des parties liées, ventes, coûts et charges et analyse des bénéfices
— analyse de comparabilité, et notamment les fonctions et les risques, source de comparables, méthodes de sélection et motivation du choix réalisé, résultats de l'étude de comparables
— description et justification de la méthodologie de prix de transfert, et notamment la motivation, les hypothèses retenues et toutes autres informations justifiant la méthodologie de prix de transfert retenue.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Les sociétés soumises à l'obligation d'établir une déclaration de prix de transfert sont tenues de consigner par écrit l'ensemble de leurs transactions avec des entités liées. A l'heure actuelle, aucun seuil n'a été prévu par la réglementation fiscale.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Le droit chinois ne prévoit pas de définition de la notion d'"entreprises associées", mais précise la notion de "relation associée" servant à identifier les "entreprises associées". La "relation associée" inclut :

- la détention directe ou indirecte de plus de 25 % des parts/actions de l'autre partie, ou la détention directe ou indirecte par un tiers de plus de 25 % des parts/actions des deux parties. En présence d'une ou de plusieurs intermédiaires, détention de plus de 25 % des parts/actions par une partie intermédiaire, pour autant qu'une partie détienne au moins 25 % de l'entité intermédiaire
- prêt représentant plus de 50 % du capital total libéré de l'autre partie, ou garantie représentant plus de 10 % du prêt, sauf le cas des institutions financières indépendantes
- contrôle de la prise de décisions de gestion de l'autre partie, grâce à la désignation de son personnel de haut niveau
- dépendance à l'égard des technologies exclusives (droits de propriété intellectuelle, savoir-faire technologique, etc.) de l'autre partie en vue de l'exercice de l'activité
- contrôle des activités d'achat, de vente ou de services par l'autre partie
- contrôle des activités de l'autre partie par d'autres moyens et notamment des relations de famille, indépendamment du pourcentage d'actionnariat visé au point 1.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les contribuables non établis en Chine ne sont pas tenus de fournir d'informations à l'administration fiscale. Si celle-ci entend obtenir certains renseignements d'entreprises établies à l'étranger elle doit soit passer par les procédures d'échange d'information prévues par les conventions fiscales bilatérales, soit demander à la société chinoise de fournir des informations relatives aux entreprises étrangères associées.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Le droit chinois ne contient pas de disposition expresse sur ce point. L'administration fiscale n'exclut pas le recours à des échantillons d'entreprises dans d'autres pays d'Asie. Cependant, nous estimons qu'une telle application resterait assez limitée.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La documentation ainsi que toute annexe doivent être présentées en chinois. En l'absence de version chinoise, il est donc nécessaire de réaliser une traduction dans cette langue.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

En cas de demande de l'administration fiscale, une documentation à jour doit être remise dans un délai de 20 jours. A titre d'exception, si une entreprise à capitaux étrangers n'exerce que des fonctions limitées et ne prend que des risques limités en Chine (voir question 1), elle est tenue de soumettre la documentation avant le 20 juin de l'exercice suivant.

Par ailleurs, une entreprise ayant fait l'objet d'un redressement de prix de transfert au cours d'un exercice déterminé fournira cette documentation avant le 20 juin de l'exercice suivant, et ce pendant les 5 années de la période de mise sous surveillance.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si la société ne fournit pas de documentation ou fournit des éléments incomplets ou inexacts, l'administration est en droit de la soumettre à une amende pouvant atteindre 50 000 RMB (soit environ 5 000 euros), et procéder à un redressement de prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence ou à toute autre méthode raisonnable. Par ailleurs, elle peut percevoir des intérêts de retard sur tous les impôts réglés tardivement.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

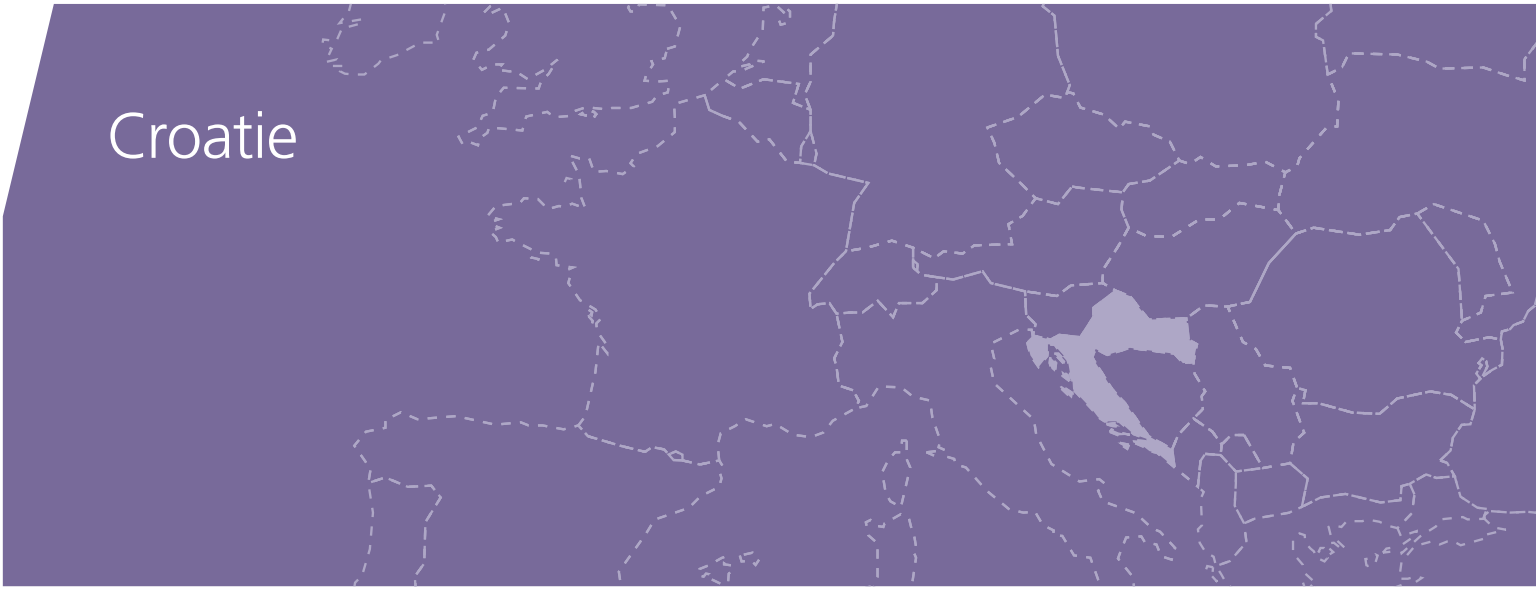
Non.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Toute société ayant fait l'objet d'un redressement prix de transfert peut demander l'application d'un correctif visant à éliminer toute double imposition résultant de ce redressement, dans un délai de 3 ans à compter de la réception de la notification de redressement. Cependant, nonobstant la disposition susvisée, l'administration fiscale n'appliquera aucun correctif aux impôts déjà acquittés par la société au titre des revenus passifs distribués à l'étranger, et notamment les redevances, loyers et intérêts. Le droit chinois ne précise pas si cette demande de correctif sera acceptée dans l'hypothèse où la société s'est déjà vu imposer des pénalités liées à la documentation.

Nicolas Zhu
CMS, China
E nicolas.zhu@shanghai.cmslegal.com

Croatie



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

En général, les questions de prix de transfert sont régies par la législation sur l'Impôt sur les Bénéfices des Entreprises (impôt sur les entreprises). Bien que la Croatie ne soit pas membre de l'OCDE, les directives de cette organisation internationale ont été adoptées par l'administration fiscale. La Croatie a introduit en 2000 des principes généraux en matière de prix de transfert. Toutefois, les règles à observer par les contribuables n'ont pas encore été clairement définies. Depuis 2009, l'administration fiscale croate utilise la base de données Amadeus pour ses contrôles fiscaux en matière de prix de transfert. En application de la loi sur l'impôt des entreprises, les relations commerciales entre personnes associées ne sont prises en compte que si un contribuable détient et fournit, à la demande de l'administration fiscale, les données et informations relatives aux personnes associées et à ses relations commerciales avec ces personnes, les méthodes utilisées en vue de la détermination des prix de marché comparables et les motifs qui l'ont amené à retenir une méthode déterminée.

La législation sur l'impôt des entreprises ne prévoit pas de limiter l'obligation de tenue d'une documentation appropriée à certaines catégories de contribuables ou en-deçà de certains seuils.
Récemment, le Bulletin des Impôts (publication officielle diffusée par le Ministère des Finances) a publié divers articles relatifs aux problématiques de prix de transfert, ainsi que des recommandations/directives en matière de documentation. Les prix de transfert deviennent, on le voit, un sujet de plus en plus important en Croatie.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Ni la loi sur l'impôt des entreprises, ni les autres dispositions légales ne prévoient expressément le contenu de la documentation prix de transfert. Cependant, la loi sur l'impôt des entreprises prévoit quelles sont les méthodes de prix de transfert qui peuvent être utilisées, tandis que les règlements d'application fixent les exigences en matière de documentation prix de transfert, et notamment :

- identification de la méthode retenue et des motifs qui ont amené à la choisir
- description des données, explication de la méthode d'analyse utilisée en vue de l'établissement des prix de transfert
- explication relative aux hypothèses et évaluations servant à la détermination du résultat conformément au principe d'impartialité de la transaction (analyse des risques, analyse fonctionnelle et comparabilité)
- explication relative à l'ensemble des calculs utilisés en vue du choix de la méthode appropriée
- nécessité d'une mise à jour régulière des documents relatifs aux années antérieures, et servant de base pour l'exercice en cours
- conservation dans la documentation des éléments susceptibles de justifier les calculs des prix de transfert ou indiqués/utilisés en vue de cette analyse.

Sur la base des pratiques actuelles de l'administration croate, il convient d'établir les documents suivants (ces exigences sont conformes aux principes de l'OCDE) :

- Au niveau du groupe (documentation de base) :
  - historique et activités du groupe – structure juridique, fonctionnelle, financière, de gestion et organisationnelle
  - rôle économique des sociétés affiliées au sein du groupe
  - propriété intellectuelle.
- Au niveau de la société contrôlée/locale (documentation spécifique au pays concerné) :
  - activités/fonctions de la société et du marché
  - analyse fonctionnelle
  - utilisation de la propriété intellectuelle sur la base de relations contractuelles
  - financement de la société.
- Analyse des transactions entre parties liées :
  - analyse fonctionnelle des transactions (définition des fonctions, risques, conditions économiques et financières des contrats)

- analyse des transactions avec des parties indépendantes
- analyse du chiffre d'affaires et des marges pour chaque transaction
- analyse des méthodes de prix de transfert, avec une explication sur la méthode retenue
- documents établissant que la méthode retenue est conforme aux principes d'impartialité de la transaction.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
La législation sur l'impôt des entreprises ne prévoit pas d'exceptions ou de seuils en ce qui concerne les transactions qui doivent faire l'objet d'une documentation.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Le Code Général des Impôts définit la notion de "personnes associées" comme visant des entités juridiquement indépendantes, lorsque l'une des sociétés dispose de plus de 50 % des actions de l'autre, ou détient à titre direct ou indirect la majorité des droits des actionnaires.

D'autre part, la loi croate sur l'impôt des entreprises prévoit expressément qu'en ce qui concerne les relations commerciales entre personnes associées résidentes et non résidentes, le terme "personnes associées" comprend :
— des parties, dont l'une participe directement ou indirectement à la gestion, au contrôle ou au capital de l'autre
— des parties, pour lesquelles les mêmes personnes participent, à titre direct ou indirect, à la direction, au contrôle ou au capital des entreprises.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Comme indiqué, la législation croate sur les prix de transfert est encore en période de "rodage". Il n'existe dès lors pas d'exigence ou de règle spécifique pour chaque cas particulier.

La pratique récente indique que l'administration fiscale limite ses demandes de documentation aux éléments à la disposition du contribuable. De même, ne peuvent faire l'objet d'une demande que les documents pertinents en cas de contrôle fiscal. Il est expressément reconnu, dans les diverses instructions publiées par l'administration, qu'un contribuable peut éprouver des difficultés à se procurer un document à l'étranger, en particulier s'il est un actionnaire minoritaire ou une filiale d'une société étrangère. Par ailleurs, si les coûts liés à l'obtention d'une documentation sont prohibitifs pour le contribuable (et notamment égaux à la valeur de la transaction), l'administration peut recourir à des sources alternatives (Amadeus, Orbis, système informatique de l'administration fiscale, échange international d'informations entre administrations fiscales, etc.).

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En règle générale, l'administration fiscale accepte des comparables régionaux, si ceux-ci reposent sur une documentation fiable.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
En application du Code général des Impôts, l'administration fiscale détermine dans quel délai le contribuable doit soumettre des traductions assermentées en croate des documents établis présentés dans une langue étrangère.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

La loi sur l'impôt des entreprises ne prévoit pas de délai précis de remise de la documentation prix de transfert. En particulier, les entreprises n'ont pas l'obligation de présenter une documentation prix de transfert à l'occasion de leurs déclarations d'impôt périodiques. Mais cette documentation doit pouvoir être présentée, dans une version mise à jour, à tout moment en cas de contrôle fiscal.

Le Code Général des Impôts prévoit que le contribuable doit adopter une attitude responsable en présentant, de manière exhaustive et sincère, les éléments importants permettant d'établir son imposition et en établissant la preuve de ses allégations.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Il n'est pas prévu de pénalité spécifiquement liée à la documentation prix de transfert. Un contribuable qui ne tient pas ses livres de comptes dans le respect des principes comptables, et qui ne conserve pas ceux-ci et les autres documents de manière à assurer la disponibilité, la lisibilité et la crédibilité des données ou un contribuable qui ne remet pas les documents requis à l'administration fiscale, s'expose à des pénalités comprises entre 5 000 et 500 000 HRK (soit environ 700-70 000 euros).

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

En règle générale, c'est l'administration fiscale qui supporte la charge de la preuve, le contribuable n'étant dès lors pas tenu de prouver qu'une transaction est conforme au principe de pleine concurrence. Cependant, en cas de remise en cause d'un prix de transfert, l'administration fiscale attend du contribuable qu'il participe à la procédure fiscale selon les modalités indiquées précédemment.
Le Code Général des Impôts et la Loi Comptable imposent au contribuable l'obligation de tenir une documentation fiable et crédible.
En vertu du Code Général des Impôts, la charge de la preuve revient :

— à l'administration fiscale en ce qui concerne les faits établissant l'obligation fiscale
— au contribuable en ce qui concerne les faits qui réduisent ou éliminent l'imposition.

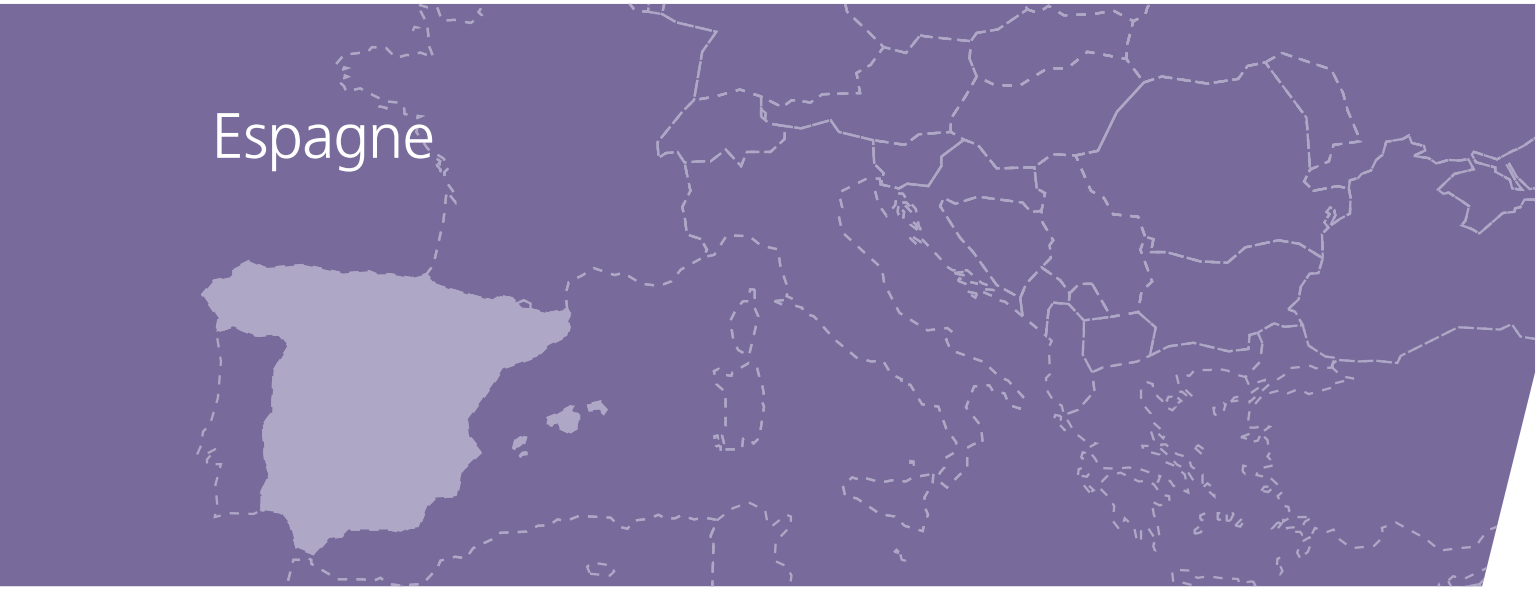
Si le renversement de la charge de la preuve n'est pas prévu par le Code Général des Impôts, il a cependant été noté à plusieurs occasions que les contrôleurs des impôts ont tacitement tenté de mettre en œuvre cette pratique au cours de contrôles fiscaux.
Le Code Général des Impôts et une loi spéciale prévoient que les deux parties (contribuable et administration fiscale) doivent agir de bonne foi, quelle que soit la personne qui supporte la charge de la preuve.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable, en l'absence de pénalité liée à la documentation.

Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

Espagne



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

L'article 16 de la Loi espagnole sur l'Impôt sur les Revenus des Entreprises (ci-après, "loi IS") a été modifiée par la Loi 36/2006, entrée en vigueur au 1er décembre 2006, définissant l'obligation de documentation en matière de transactions réalisées entre parties associées (règles détaillées en matière de documentation, pénalités liées à la procédure, processus de contrôle fiscal lié aux prix de transfert, correctifs secondaires, et procédures d'accord préalable de prix de transfert). Les modifications apportées aux règlements en matière d'impôt des sociétés sont entrées en vigueur le 19 février 2009, cette obligation s'imposant aux transactions réalisées à compter de cette date.
Des dérogations à cette obligation générale s'appliquent dans le cas des transactions réalisées par des contribuables bénéficiant du régime des petites et moyennes entreprises (ci-après "PME") prévu par la loi IS (groupes consolidés ayant réalisé des produits d'exploitation nets inférieurs à 8 millions d'euros au cours de l'exercice écoulé) ou par des personnes physiques. Ces contribuables n'ont pas l'obligation d'établir une documentation générale. Cependant, ils doivent être en mesure de présenter une documentation spécifique.
Enfin, il convient de noter qu'une documentation doit être établie au titre des opérations réalisées avec des entités, liées ou non, résidentes de paradis fiscaux.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Deux catégories de documentation peuvent être exigées selon que le contribuable appartient ou non à un groupe au sens de l'article 42 du Code de Commerce espagnol (à ce titre, un groupe est réputé exister essentiellement quand une société mère contrôle directement ou indirectement ses filiales grâce à la détention d'une participation supérieure à 50 % ou de la majorité des droits de vote). En cas d'appartenance à un groupe, le contribuable est généralement tenu de respecter deux exigences : la documentation relative au groupe et celle se rapportant au contribuable. Les contribuables n'appartenant pas à un groupe ne doivent remplir que les obligations de documentation se rapportant à leur propre situation.
La loi IS précise le contenu de chacune des obligations visées ci-contre.

— **Documentation relative au groupe :**
- description générale de la structure organisationnelle, juridique et transactionnelle du groupe
- identification des sociétés liées participant à des transactions intra-groupe
- description générale de la nature, des montants et des flux associés aux transactions intra-groupe
- description générale des fonctions exercées et des risques pris par les entités liées dans la mesure où ils affectent, directement ou indirectement, les transactions réalisées par le contribuable
- éléments détaillés relatifs à la propriété de brevets, marques ou autres actifs incorporels
- description de la politique de prix de transfert mise en œuvre par le groupe avec indication du respect du principe de pleine concurrence
- éléments détaillés relatifs à tous accords de partage des prix et contrats de service au sein du groupe
- éléments détaillés relatifs à tous Accords Préalables de Prix de Transfert (ci-après "APP") ou procédures analogues impliquant le groupe
- rapport annuel du groupe (ou document équivalent).

Aucune de ces exigences ne s'appliquera aux groupes bénéficiant du régime des PME.

— **Documentation relative au contribuable lui-même :**
- (A) éléments détaillés relatifs à l'identification du contribuable, et description détaillée des transactions intra-groupe pertinentes, avec leurs montants et caractéristiques ; ces données seront également nécessaires en ce qui concerne les transactions avec des entités, qu'elles soient ou non des parties associées, résidentes de paradis fiscaux
- (B) analyse de comparabilité
- (C) méthodes de valorisation retenues, motifs de leur mise en œuvre et valeur ou fourchette de valeurs en résultant
- (D) critères de répartition des services rendus en commun en faveur d'autres parties liées et accords de partage des services et/ou coûts s'y rattachant.

- (E) Toutes autres informations et pactes d'actionnaires pertinents.

Nonobstant les règles définies ci-dessus, les sociétés bénéficiant du régime des PME et les personnes physiques ne sont soumises qu'à certaines exigences de documentation, qui varient selon les transactions réalisées (et notamment les transferts de biens immeubles ou d'actifs incorporels qui doivent respecter les exigences (A), (C) et (E) de la liste ci-dessus.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Seules les exceptions ci-dessous trouvent à s'appliquer à l'obligation générale des contribuables d'étayer par une documentation appropriée leurs transactions avec des parties associées :

— transactions entre les sociétés faisant partie d'un groupe d'intégration fiscale
— transactions entre un groupement d'intérêt économique (Asociación de Interés Económico, "AIE") ou une coentreprise (Unión Temporal de Empresas, "UTE") et ses membres
— transactions réalisées dans le cadre d'une offre publique d'achat ou d'une introduction en bourse.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
L'article 16.3 de la loi IS contient une description exhaustive des cas et circonstances dans lesquels est réputée exister une "association" entre personnes physiques et sociétés aux fins de l'application du régime espagnol de prix de transfert.
Par commodité, toutes les sociétés faisant partie d'un groupe au sens de l'article 42 du Code de Commerce espagnol (voir ci-dessus) ainsi que les sociétés détenant une participation directe de 5 % (ou de 1 % en cas de sociétés cotées) ou une participation indirecte de 25 % au titre de leurs filiales sont réputées des parties associées.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Le contenu de la documentation requise est similaire à celui décrit dans le Code de Conduite en matière de documentation de prix de transfert pour les entreprises associées de l'UE.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
L'administration fiscale espagnole peut exiger la production de l'ensemble de la documentation du groupe auquel appartient le contribuable. A ce titre, les sociétés mères d'un groupe doivent désigner une entité résidente du groupe, qui sera responsable de l'archivage de la documentation.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En pratique, les référentiels paneuropéens sont acceptés par l'administration fiscale espagnole.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
Si la législation espagnole ne prévoit aucune règle expresse, plusieurs représentants de l'administration fiscale espagnole ont déclaré lors de séminaires que la solution dépend dans ce cas du fonctionnaire chargé du contrôle fiscal, celui-ci pouvant accepter ou refuser une documentation en langue étrangère.
En toute hypothèse, il est préférable d'établir une documentation en espagnol ou de la traduire dans cette langue.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Ainsi que le prévoit la réglementation espagnole d'application de la loi IS, l'ensemble de la documentation doit être à la disposition de l'administration fiscale espagnole à la date limite de souscription de la déclaration à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, pour l' entreprise dont l'exercice est clos au 31 décembre 2009, cette date limite sera fixée au 25 juillet 2010 (soit 25 jours à l'issue de la période de 6 mois au cours de laquelle les comptes annuels doivent être approuvés).

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Un régime exprès de pénalité est applicable. A ce titre, on distingue deux hypothèses :

— le contribuable a respecté les exigences de documentation et a valorisé les transactions sur la base du prix de pleine concurrence obtenu au moyen de cette documentation : aucune pénalité ne sera exigée, même si la valorisation est modifiée
— le contribuable n'a pas respecté les exigences de documentation : cette conduite constitue une violation de la loi fiscale susceptible de donner lieu à l'application de pénalités, déterminées comme suit :
  - si l'administration fiscale espagnole ne modifie pas la valorisation établie par contribuable, la pénalité est égale à un montant fixe de 1 500 euros par groupe de données au titre desquelles l'une des exigences de documentation n'a pas été respectée ou est respectée de manière inadéquate ; et
  - si l'administration fiscale espagnole modifie la valorisation établie par contribuable, la pénalité représente 15 % du rehaussement avec un minimum de 3 000 euros par donnée ou 30 000 euros par groupe de données.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

La charge de la preuve était auparavant supportée par l'administration fiscale espagnole mais les lois récentes l'ont transférée au contribuable.

Le contribuable doit valoriser les transactions avec des parties associées sur la base du principe de pleine concurrence, en cohérence avec la documentation déposée, l'obligation de documentation revêtant désormais une importance fondamentale puisqu'elle permet d'apporter la preuve de la réalité des faits et aide à réduire les risques de redressement.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

L'article 21 du Décret royal 1794/2008 prévoit qu'un contribuable qui a fait l'objet de sanctions fermes au titre d'un manquement grave ne peut mettre en place une procédure d'accord amiable prévue par les conventions fiscales applicables visant à l'élimination de la double imposition dans le cas d'un redressement de prix de transfert. A ce titre, l'article 16.10 de la loi IS prévoit que constituent des manquements graves les manquements liés au non respect des exigences de documentation.

Diego de Miguel
CMS Albiñana & Suárez de Lezo
E diego.demiguel@cms-asl.com

Ana Jiménez Requena
CMS Albiñana & Suárez de Lezo
E ana.jimenez@cms-asl.com

États-Unis d'Amérique

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Aux États-Unis, les dispositions fiscales régissant les prix de transfert sont contenues aux articles 482 et 6662 de l'Internal Revenue Code, et de leurs règlements d'application. Les contribuables réalisant des transactions avec des parties liées doivent tenir une documentation prix de transfert, visée à l'article 6662, afin d'éviter d'être soumis à des pénalités en cas de redressements. Il convient de noter qu'un contribuable ne s'expose pas nécessairement à des pénalités si aucune documentation prix de transfert n'est tenue à jour. Les pénalités liées aux prix de transfert ne sont dues qu'en cas de correctif apporté au revenu imposable. Cette exigence s'applique à l'ensemble des contribuables des États-Unis, les lois et règlements américains ne prévoyant aucune exonération en faveur des petits contribuables. Les exigences de documentation peuvent être classées en deux catégories : "Documents Principaux" et "Documents de Référence". Les contribuables et praticiens considèrent généralement que les Documents Principaux correspondent à un rapport annuel de prix de transfert établissant le caractère de pleine concurrence des transactions intra-groupe transfrontalières.

Ces Documents Principaux sont les suivants :

- aperçu de l'activité du contribuable, y compris une analyse des éléments économiques et juridiques affectant la détermination des prix de ses biens ou services
- description de la structure organisationnelle du contribuable (y compris un organigramme) portant sur l'ensemble des entreprises associées menant des transactions potentiellement visées par l'article 482, y compris les entités affiliées étrangères dont les transactions affectent directement ou indirectement le prix des biens ou services aux États-Unis
- toute documentation expressément requise par la réglementation d'application de l'article 482, et notamment en ce qui concerne la justification d'une stratégie de parts de marché ou la documentation requise en vue des accords de partage de coûts
- description de la méthode retenue et explication des motifs qui ont amené à la retenir
- description des méthodes alternatives possibles et explication des raisons pour lesquelles elles n'ont pas été retenues
- description des transactions avec des parties liées (y compris les conditions de vente) et toutes données internes utilisées afin d'analyser ces transactions. Ainsi, en cas d'application d'une méthode de partage des bénéfices, la documentation doit comprendre une annexe indiquant le montant total des revenus, coûts et actifs (avec des correctifs tenant compte des diverses pratiques comptables et devises) pour chaque contribuable contrôlé participant à l'activité commerciale concernée et indiquant l'affectation de ces postes à cette activité
- description des comparables utilisés, des modalités d'évaluation de leur comparabilité et des correctifs éventuellement apportés
- explication de l'analyse économique et études prospectives ayant servi de base au développement de la méthode. Ainsi, en cas d'application d'une méthode de partage des bénéfices, le contribuable doit fournir une explication de l'analyse menée afin de déterminer les modalités de partage des bénéfices
- description ou synthèse des données pertinentes que le contribuable obtient après la fin de l'exercice et avant de souscrire une déclaration d'impôt, si elles permettent de déterminer si le contribuable a retenu et appliqué une méthode spécifique selon des modalités raisonnables ; et
- index général des documents principaux et de référence et description du système d'archivage utilisé afin de cataloguer ces documents et d'y accéder.

Les documents de référence sont des éléments supplémentaires servant à étayer les "hypothèses, conclusions et positions contenues dans les documents principaux". Il est possible de citer pour exemple comme documents de référence les documents comptables, accords juridiques, études prospectives, et factures.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?

Toutes les transactions incluant le transfert de biens corporels et incorporels, la fourniture de services, l'octroi d'un prêt ou d'une avance, et l'utilisation de biens (par ex. contrats de crédit-bail et de location) entre entités associées doivent faire l'objet d'une documentation. Les lois et règlements américains ne prévoient pas de seuils ou d'exonérations, notamment en faveur des petits contribuables.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
L'article 482 de l'Internal Revenue Code applique une définition très large de la notion d'entreprise associée ou de partie liée. Au contraire, le Règlement du Trésor § 1.482-1(i) (4) indique que la notion de "contrôle" inclut : "… tout type de contrôle, direct ou indirect, juridiquement opposable ou non, et quelles que soient les modalités selon lesquelles il pourrait être ou est exercé, y compris le contrôle résultant des actions de deux ou plusieurs contribuables agissant de concert ou avec un objectif commun. C'est la réalité du contrôle qui est décisive, et non sa forme ou son mode d'exercice. Il existe une présomption de contrôle si des revenus ou déductions ont fait l'objet d'un transfert arbitraire". Ainsi, des parties peuvent être considérées comme liées en vertu de l'article 482 même si une partie détient une participation inférieure à 50 % (ou même nulle), dans une autre partie.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les exigences de documentation sont applicables à l'ensemble des contribuables américains. Aux fins du présent examen, la notion de "contribuable" comprend toute personne soumise à l'obligation de déposer une déclaration d'impôt annuelle aux États-Unis. Il est important de noter que les règles et règlements de prix de transfert s'appliquent à l'ensemble des contribuables ainsi définis, et non uniquement aux personnes qui souscrivent effectivement une déclaration d'impôt.
A ce titre, les contribuables sont tenus de conserver les informations se rapportant aux transactions entre entités associées impliquant un contribuable américain, sous forme de documents principaux et de documents de référence, et l'administration fiscale américaine peut exiger ces informations.
Ainsi, une entité affiliée américaine d'une société mère étrangère doit fournir des informations relatives à la société mère et à toute autre entité associée étrangère avec laquelle l'entité affiliée américaine réalise des opérations. Ces informations peuvent comprendre un organigramme et une analyse fonctionnelle, des données financières et des études prospectives susceptibles d'avoir une incidence sur l'analyse économique, les éléments et analyses marketing et les documents comptables.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Le recours à des référentiels régionaux, et notamment des jeux de comparables recueillis sur l'ensemble du continent, n'est pas expressément prévu par les règles et règlements américains en matière de prix de transfert.
Les données des sociétés américaines sont aisément accessibles, les sociétés indépendantes et cotées en bourse sont tenues de déposer leurs comptes auprès de la Securities and Exchange Commission sur l'Imprimé 10-K. Par ailleurs, il existe plusieurs bases de données tierces fournissant des descriptions d'activité, données financières, et autres données propres aux sociétés américaines. Ces bases de données sont généralement utilisées afin d'identifier des sociétés susceptibles de constituer des comparables fiables en matière de prix de transfert. Dès lors, en pratique, les comparables américains sont généralement utilisés afin d'évaluer la partie américaine faisant l'objet d'un contrôle. En pratique, les comparables régionaux sont parfois utilisés afin d'apprécier la situation d'une entité non américaine, si des données suffisantes ne sont pas disponibles sur les comparables locaux.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

Si les règles et règlements américains en matière de prix de transfert ne font pas mention de la langue qu'il convient d'utiliser dans la documentation prix de transfert, celle-ci sera en pratique rédigée en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Les États-Unis exigent que la documentation existe à la date de souscription de la déclaration. Ainsi, l'existence de la documentation n'est pas suffisante à elle seule pour éviter les pénalités. Les contribuables sont tenus d'établir cette documentation dans les délais de souscription de la déclaration fiscale américaine. En particulier, les 8 principaux documents (décrits au 1.) doivent être établis pour la date de dépôt de la déclaration. Sur demande de l'administration fiscale américaine, les contribuables sont tenus de produire les 10 documents principaux (cf. chapitre 1.) dans un délai de 30 jours. Une demande supplémentaire de produire des documents de référence peut également être faite, auquel cas ces documents devront être fournis dans les 30 jours de la demande.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Les règlements d'application de l'article 6662 de l'Internal Revenue Code prévoient des pénalités spécifiques en cas de déclarations erronées en matière de prix de transfert. Deux types de pénalités peuvent être appliqués en cas de redressement des revenus imposables : pénalité transactionnelle et pénalité pour redressement net. Pour chaque type de pénalité, les règlements prévoient une pénalité en cas de déclaration erronée "importante" ou "grave" qui est fonction de l'importance de l'erreur commise. Les pénalités sont calculées en pourcentage du rehaussement d'impôt (à savoir la différence entre le résultat imposable corrigé et le résultat imposable déclaré par le contribuable). Un redressement ne donnera pas lieu à pénalités si le contribuable rapporte la preuve d'un motif légitime et d'efforts faits de bonne foi, et notamment le maintien d'une documentation contemporaine des faits :

— Une pénalité transactionnelle est applicable si les prix de transfert du contribuable sont surestimés ou sous-estimés dans certaines proportions. Dès lors, une pénalité transactionnelle peut être due, même si le montant du redressement est relativement faible compte tenu de sa valeur absolue exprimée en dollars.
  - une erreur substantielle de valorisation est définie dans le Règlement du Trésor § 1.6662-6 : "Dans l'hypothèse d'une transaction entre personnes associées, il existe une erreur substantielle de valorisation si le prix de biens ou de services (ou de l'utilisation de biens) indiqué dans une déclaration est égal à 200 % ou plus (ou 50 % ou moins) du montant du prix correct déterminé en vertu de l'article 482." Dans l'hypothèse d'une erreur substantielle de valorisation, la pénalité transactionnelle applicable est égale à 20 % du rehaussement d'impôt
  - une erreur grave de valorisation intervient "… si le prix de biens ou services (ou de l'utilisation de biens) indiqué sur une déclaration est égal à 400 % ou plus (ou 25 % ou moins) du montant du prix correct déterminé en vertu de l'article 482." Dans ces cas, la pénalité applicable est portée à 40 % du rehaussement d'impôt.

— Les pénalités sont également exigées en fonction du montant total des redressements réalisés en vertu de l'article 482 (la pénalité nette pour redressement) : "Le terme de pénalité nette pour redressement prévu à l'article 482 vise la somme de l'ensemble des rehaussements du résultat imposable d'un contribuable pour un exercice sur le fondement de l'article 482 (déterminés sans tenir compte des montants reportés d'un autre exercice sur cet exercice) moins toutes les réductions du revenu imposable imputables aux redressements collatéraux visés au Règlement du Trésor § 1.482- 1(g)." Tout comme dans le cas des pénalités transactionnelles, les seuils des erreurs "substantielles" et "graves" de déclaration sont établis au titre de la

pénalité nette de redressement, mais sont fondés sur la valeur absolue, et non sur la valeur relative :

- une erreur substantielle de valorisation est commise si un redressement net prévu à l'article 482 est supérieur au plus petit montant entre 5 millions de dollars ou 10 % des recettes brutes. Dans l'hypothèse d'une erreur substantielle de valorisation, la pénalité applicable est égale à 20 % de l'insuffisance de paiement de l'impôt qui en résulte.
- une erreur grave de valorisation est commise si un redressement net prévu à l'article 482 est supérieur au plus petit montant entre 20 millions de dollars ou 20 % des recettes brutes." Dans ces cas, la pénalité applicable est portée à 40 % de l'insuffisance de paiement de l'impôt.

En théorie, un redressement peut donner lieu à la fois à une pénalité transactionnelle et à une pénalité pour redressement net. Toutefois, les règlements d'application de l'article 6662-6(f) imposent une coordination des pénalités et ne permettent pas à l'Internal Revenue Service d'imposer des pénalités multiples au titre du même redressement. Si un redressement donne lieu à la fois à une pénalité transactionnelle fondée sur la valorisation brute (notamment si le prix déclaré est inférieur à 25 % du prix redressé) et à une pénalité nette pour sous-évaluation (notamment si le redressement est d'un montant de 10 millions de dollars), le montant du correctif pour erreur de valorisation donne lieu à une pénalité transactionnelle de 40 %, le solde donnant lieu à une pénalité de 20 %. Si un redressement donne lieu à la fois à une pénalité transactionnelle substantielle et à une pénalité nette pour ajustement de la valorisation brute (à savoir si ce redressement est supérieur à 20 millions de dollars), la pénalité totale sera de 40 %, sans application de la pénalité de 20 %.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

L'administration fiscale américaine dispose d'un pouvoir discrétionnaire important dans les dossiers de prix de transfert. Son article 482 prévoit que celle-ci "… peut répartir, affecter ou allouer des revenus bruts, déductions, crédits ou déductions si une telle mesure est nécessaire afin d'éviter toute évasion fiscale ou de mieux tenir compte de la réalité des revenus." Dès lors, la charge de la preuve est supportée par le contribuable, qu'une documentation soit ou non élaborée. En règle générale, afin d'éviter un redressement de prix de transfert, un contribuable doit prouver que le redressement proposé par l'administration fiscale est "arbitraire, infondé ou déraisonnable" et que la transaction contestée respecte le principe de pleine concurrence conformément au Règlement du Trésor § 1.482-1(b).

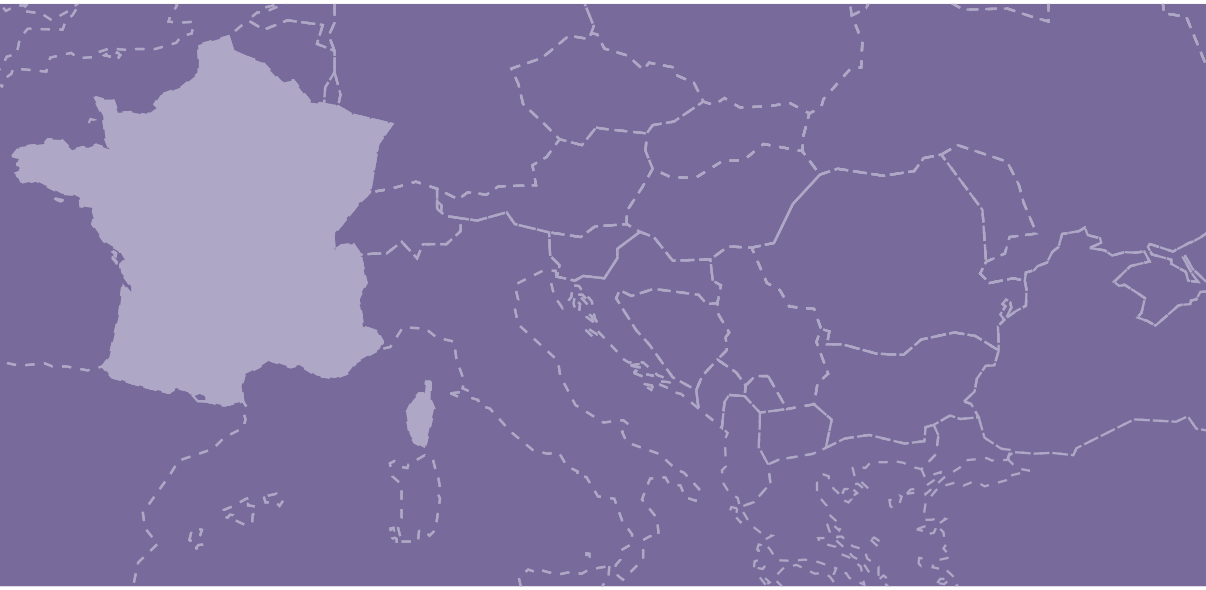
6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Aux États-Unis, les contribuables redressés en matière de prix de transfert peuvent exercer des recours auprès de l'autorité compétente dans le cadre de la procédure d'accord amiable prévue par les conventions fiscales applicables, qu'il y ait ou non application d'une pénalité. Cependant, le recours auprès de l'autorité compétente ne peut permettre une réduction des pénalités. Ainsi, si un redressement proposé par l'administration fiscale inclut une pénalité, la procédure intentée auprès de l'autorité compétente ne peut permettre d'éliminer la pénalité que si le règlement réduit le redressement à un montant inférieur aux seuils prévus aux articles 6662(e) et 6662(h) de l'Internal Revenue Code (voir 4). Dans les autres cas, la pénalité sera évaluée par référence au montant du redressement tel que prévu dans le cadre du règlement.

Michael Heimert
Ceteris
E michael.heimert@ceterisgroup.com

Jessica Joy
Ceteris
E jessica.joy@ceterisgroup.com

France



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

La loi de finances rectificative pour 2009 a introduit en France une exigence de documentation prix de transfert pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010. Sont soumises à cette exigence de documentation les personnes morales établies en France :

- (A) réalisant un chiffre d'affaires annuel (hors taxes), ou ayant un total de bilan, supérieur ou égal à 400 millions d'euros (ci-après le "seuil minimum") ; ou
- (B) détenant, à titre direct ou indirect, à l'issue de l'exercice, plus de la moitié des droits financiers ou des droits de vote d'une entité – personne morale, organisme, trust ou institution comparable établie ou constituée en France ou à l'étranger – qui remplit les conditions de seuil minimum ci-avant ; ou
- (C) dont plus de la moitié des droits financiers ou des droits de vote est détenue, directement ou indirectement, à la fin de l'exercice, par une entité qui remplit les conditions de seuil minimum ci-avant ; ou
- (D) bénéficiant d'un rescrit leur accordant le régime du bénéfice mondial (prévu à l'article 209 quinquies du Code Général des Impôts ("CGI")), et, dans ce cas, l'ensemble des entreprises imposables en France et appartenant au périmètre de consolidation doivent établir une documentation prix de transfert ; ou
- (E) appartenant à un groupe intégré au sens de l'article 223 A du CGI lorsque le groupe comprend au moins une personne morale remplissant les conditions prévues aux points ci-dessus.

Dans les cas prévus aux points (A) à (C) ci-dessus, nous estimons que la documentation doit aussi être établie par les entreprises ne dépassant pas le seuil minimum mais qui détiennent au moins 50 %, ou sont détenues à hauteur de 50 % au moins, par une entité liée étrangère dépassant ce seuil minimum. L'administration fiscale française devrait publier dans les prochains mois une instruction administrative afférente à cette obligation de documentation : on peut espérer que des précisions seront apportées sur ce point.

En ce qui concerne les entités non visées par la nouvelle législation, il n'existe pas d'obligation officielle en matière de documentation prix de transfert. Cependant, l'administration fiscale française peut, dans le cadre d'un contrôle fiscal, exiger la production de certains documents et informations lorsqu'elle a réuni des éléments créant une présomption de transfert indirect de bénéfices vers une entité étrangère. Le contribuable dispose d'un délai maximum de trois mois pour fournir les informations requises. De façon à respecter ce délai, les entreprises françaises réalisant des transactions significatives avec des sociétés associées étrangères prennent en général soin d'établir préventivement une documentation relative à leur politique de prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil)
Cette documentation doit couvrir l'ensemble des transactions réalisées avec des entreprises associées établies ou constituées à l'étranger.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Les entreprises associées sont des entités étrangères à l'égard desquelles existent des liens de dépendance. Ceux-ci sont réputés exister entre deux entreprises dans les cas suivants :

- une entreprise détient directement ou indirectement la majorité du capital social de l'autre ou exerce en fait des pouvoirs de décision au sein de l'autre entreprise
- les deux entreprises sont placées sous le contrôle d'une entreprise tierce (le contrôle étant défini comme indiqué ci-dessous).

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Le contenu de la documentation de prix de transfert française est très proche de celui de la DPTUE. En effet, le contenu standard reprend les deux niveaux de documentation proposés par le Code de Conduite élaboré par le Forum Commun Prix de Transfert de l'UE :

— des informations générales relatives au groupe d'entreprises associées (correspondant à la notion de documentation de base dans le Code de Conduite) ; et
— des informations spécifiques relatives à l'entreprise associée faisant l'objet du contrôle fiscal (correspondant à la notion de documentation spécifique au pays concerné dans le Code de Conduite).

En ce qui concerne les informations générales relatives au groupe d'entreprises associées, il est nécessaire de fournir les éléments suivants :
— description générale de l'activité menée, y compris toutes évolutions intervenues au cours de la période objet du contrôle par rapport aux exercices antérieurs
— description générale des structures juridiques et opérationnelles du groupe, avec identification des entreprises associées participant à des transactions contrôlées
— description générale des fonctions exercées et des risques pris par les entreprises associées, dans la mesure où ils affectent l'entreprise faisant l'objet du contrôle
— liste des principaux actifs incorporels détenus (par ex. brevets, marques, noms commerciaux, savoir-faire) lorsqu'il existe un lien avec l'entreprise faisant l'objet du contrôle ; et
— description générale de la politique de prix de transfert du groupe.

En ce qui concerne les informations spécifiques relatives à l'entreprise faisant l'objet du contrôle, il convient de fournir les éléments suivants :
— description de l'activité menée, y compris toutes les évolutions intervenues au cours de la période objet du contrôle par rapport aux exercices antérieurs
— description des transactions menées avec les autres entreprises associées, y compris la nature et le montant des flux, et y compris sur les redevances
— liste des accords de partage des coûts, copie de tous les accords préalables sur les prix de transfert et de tous les rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert, affectant les résultats de l'entreprise faisant l'objet du contrôle
— présentation de la ou des méthodes appliquées pour déterminer les prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence, avec une analyse des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés, ainsi qu'une explication quant au choix et à la mise en œuvre des méthodes retenues) ; et
— lorsque la méthode retenue l'exige, analyse des éléments de comparaison (comparables ou benchmarks) retenus comme pertinents par l'entreprise.

Une documentation "complémentaire" doit être établie lorsque des transactions sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou un territoire non coopératif (au sens de l'article 238-0 A du CGI). Cette documentation "complémentaire" doit comprendre, pour chaque entreprise associée, l'ensemble des documents exigés des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, et notamment le bilan et le compte de résultat établis dans le respect des principes comptables français (prévus par l'article 209 B du CGI).
Pour 2010, la liste des États ou territoires non coopératifs est la suivante (cette liste sera actualisée chaque année) :

Anguilla	Guatemala	Niue
Belize	Iles Cook	Panama
Brunei	Iles Marshall	Philippines
Costa Rica	Liberia	Saint Kitts and Nevis
Dominique	Montserrat	Saint Lucia
Grenade	Nauru	Saint Vincent et les Grenadines

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
L'administration fiscale française ne peut exiger la fourniture d'informations qu'auprès de contribuables français. En pratique, les informations requises peuvent comporter des éléments afférents à un autre État. Lorsqu'elle souhaite obtenir des informations sur une situation étrangère, l'administration fiscale française peut solliciter l'assistance d'administrations fiscales étrangères dans le cadre des dispositions relatives aux échanges d'information des conventions fiscales applicables.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
L'administration fiscale française accepte généralement des études de comparables régionales, et notamment des études paneuropéennes dans les dossiers impliquant un contribuable français.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

La documentation prix de transfert doit être établie en français. Cependant, en pratique, une documentation établie en anglais est fréquemment acceptée par l'administration fiscale française. En particulier, même si la loi ne le prévoit pas, l'administration fiscale française accepte couramment qu'au moins la première partie de la documentation (informations générales sur le groupe d'entreprises associées) soit rédigée en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

La documentation doit être mise à la disposition de l'administration fiscale française au début du contrôle fiscal, à savoir lors de la première visite sur place du contrôleur, selon les modalités indiquées dans la notification. Lorsque l'entreprise contrôlée ne fournit pas la documentation, ou fournit une documentation incomplète, l'administration fiscale française doit adresser une demande de documentation, ou de complément de documentation, laquelle doit être fournie dans un délai de 30 jours. Cette notification doit indiquer les documents ou informations complémentaires souhaités. Cette exigence de documentation s'applique aux transactions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010. Cette documentation peut donc être demandée lors des contrôles fiscaux portant sur des exercices ouverts à compter de 2010, donc en pratique au plus tôt au cours du second semestre 2011.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si l'entreprise contrôlée ne fournit pas la documentation requise ou fournit une documentation incomplète dans le délai indiqué ci-dessus, elle s'expose, pour chaque exercice visé par le contrôle :

- à une pénalité de 10 000 euros, ou
- si le montant des bénéfices transférés excède 10 000 euros, et en fonction de la gravité du manquement, à une pénalité qui peut atteindre 5 % du redressement prix de transfert réalisé par l'administration fiscale française.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation ne renverse pas la charge de la preuve en ce qui concerne le caractère de pleine concurrence des transactions : afin de procéder au redressement, l'administration fiscale française reste tenue de prouver que les transactions ne sont pas conformes à ce principe.

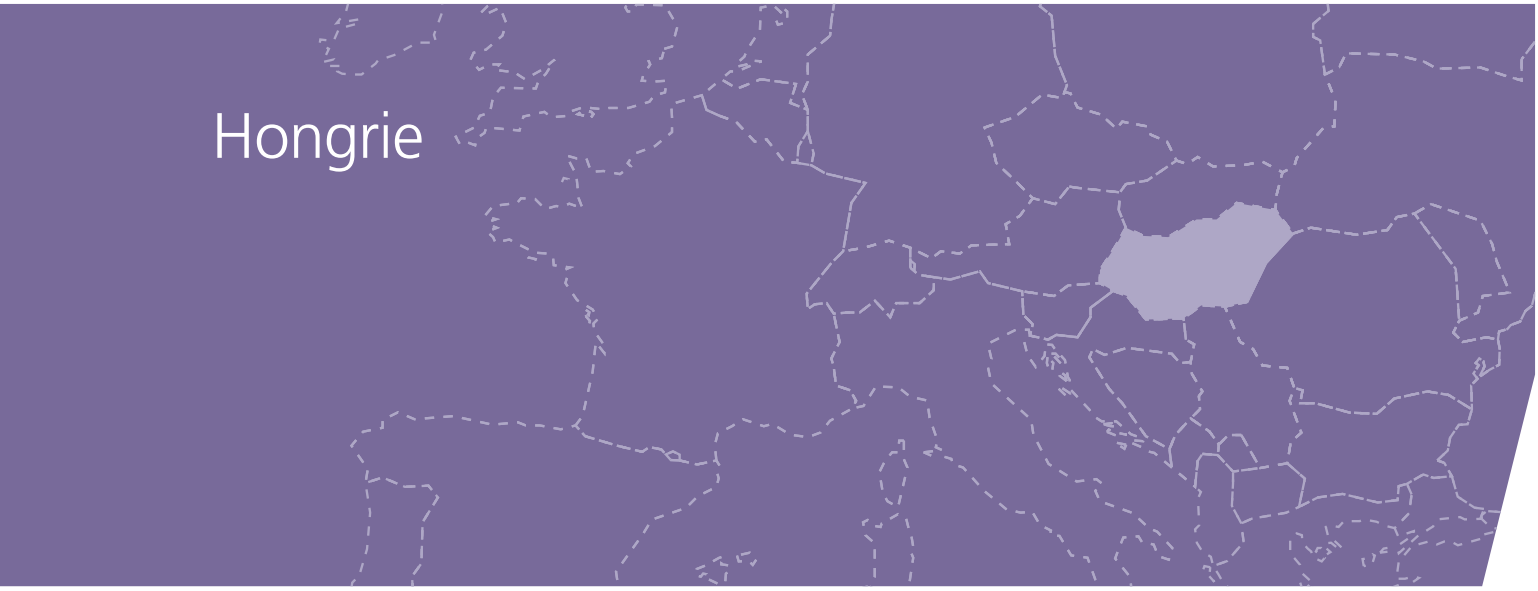
6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

A l'heure actuelle, il n'a pas encore été précisé dans quelle mesure l'application de pénalités liées à la documentation serait susceptible d'empêcher un contribuable d'engager la procédure d'accord amiable ou la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE. On peut espérer que cette question sera éclaircie par l'administration fiscale française dans les instructions qu'elle devrait publier dans les prochains mois.

Xavier Daluzeau
CMS Bureau Francis Lefebvre
E xavier.daluzeau@cms-bfl.com

Agnès de l'Estoile-Campi
CMS Bureau Francis Lefebvre
E agnes.delestoile-campi@cms-bfl.com

Hongrie



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les entreprises de taille moyenne sont dispensées de la tenue d'une documentation prix de transfert au titre de leurs contrats à long terme conclus avec des sociétés associées dans le cadre d'achats ou de ventes réalisés en commun pour compenser un handicap compétitif, pour autant que plus de 50 % des droits de vote dans la société associée soient détenus par des entreprises de taille moyenne. Un contribuable est considéré comme une entreprise de taille moyenne par la loi si, en terme de données consolidées :

— il emploie moins de 250 salariés ; et
— il réalise un chiffre d'affaires annuel net qui n'excède pas 50 millions euros ou a un total de bilan au plus égal à 43 millions euros ; et
— l'État hongrois et/ou tout Pouvoir Local Hongrois ne détiennent pas, séparément ou conjointement, directement ou indirectement, une participation supérieure à 25 % de ses actions ou de son capital.

Il convient également de souligner que les établissements stables hongrois ("ES") doivent tenir une documentation prix de transfert relative à leurs relations avec des entreprises associées, réalisées au cours de l'exercice concerné, pour autant qu'ils ne soient pas considérés comme des petites entreprises au dernier jour calendaire de l'exercice concerné. Un contribuable est considéré comme une "petite entreprise" (et échappe à l'obligation de tenir une documentation prix de transfert) si :

— il emploie moins de 50 salariés ; et
— il réalise un chiffre d'affaires annuel net ou a un total de bilan inférieur à 10 millions euros ; et
— l'État hongrois et/ou tout Pouvoir Local Hongrois ne détiennent pas, séparément ou conjointement, une participation directe ou indirecte supérieure à 25 % de ses actions ou de son capital.

Ces conditions doivent être satisfaites au niveau consolidé. L'obligation d'établissement d'une documentation prix de transfert ne s'applique pas aux :

— contrats conclus avec des personnes privées (autres que les entrepreneurs privés)
— contribuables dans lesquels l'État hongrois détient un contrôle majoritaire, direct ou indirect
— organisations sans but lucratif
— opérations réalisées sur un marché boursier ou à un prix déterminé officiellement. Cependant, les cas d'opérations d'initié, de tentative frauduleuse de spéculation de change et d'application de prix en violation des réglementations légales ne bénéficient pas de cette exonération.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?

Toutes les opérations avec des entreprises associées doivent faire l'objet d'une documentation. Cependant, il est possible d'établir un registre simplifié, si la valeur nette de l'opération (ou la valeur globale d'opérations très similaires) n'est pas supérieure à 50 millions HUF (environ 188 000 euros) au dernier jour de l'exercice. Un registre simplifié ne comprend notamment pas l'analyse détaillée des modalités de calcul du prix de pleine concurrence (analyse statistique/fonctionnelle, etc.).

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?

Seront généralement regardées comme des parties associées deux contribuables, dont l'un exerce sur l'autre un contrôle majoritaire, direct ou indirect. Cette règle s'applique aussi dans le cas où un tiers détient une influence similaire sur deux autres personnes (faisant ainsi de ces dernières des "entreprises associées"), cette définition devant également s'appliquer aux relations entre un siège et son ES.

Le terme "contrôle majoritaire" est défini par le Code Civil Hongrois, qui prévoit que toute personne physique ou morale dispose du contrôle majoritaire d'une autre entité si :

— elle détient plus de 50 % des droits de vote de l'autre entité, à titre direct ou indirect
— un associé ou actionnaire de la personne morale concernée a le pouvoir de désigner ou de révoquer la majorité des dirigeants et/ou des membres du conseil de surveillance de toute autre entité morale ; ou
— un associé ou actionnaire de la personne morale contrôle plus de 50 % des votes en vertu d'une convention avec d'autres associés ou actionnaires de cette personne morale.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?

Au 1er janvier 2010, un nouveau décret du Ministre des Finances sur les exigences de documentation prix de transfert (le "Décret") est entré en vigueur afin de rapprocher la législation hongroise de la DPTUE. Cependant, cet objectif n'est que partiellement atteint.

Le Décret permet aux contribuables de choisir d'adopter l'approche UE (documentation de base et documentation séparée par pays, comme indiqué dans la DPTUE) en lieu et place d'une documentation unique. Cependant, ceci ne dispense pas de procéder à une analyse séparée de chaque convention/transaction. Ceci a pour conséquence que dans de nombreux cas (sinon dans la totalité d'entre eux), il sera très difficile de réaliser des économies en recourant à une documentation de base pour l'ensemble des sociétés de l'UE au sein d'un groupe, les analyses les plus onéreuses devant toujours être établies et présentées sur une base transactionnelle.

La documentation de base doit contenir des informations standardisées pertinentes pour l'ensemble des membres du groupe appartenant à l'UE. En vertu des dispositions concernées, elle doit fournir les éléments suivants :

— description générale de l'activité et de la stratégie d'entreprise (y compris les modifications apportées à cette dernière au cours de l'exercice écoulé)
— description générale de la structure organisationnelle, juridique et opérationnelle du groupe
— liste de transactions inter-compagnies réalisées avec des membres du groupe exerçant leurs activités au sein de l'UE
— identification générale des entreprises associées menant des transactions contrôlées impliquant des entreprises de l'UE
— description générale des transactions inter-compagnies (énumération des principales transactions)
— description générale des fonctions exercées et des risques assumés
— description de la propriété des actifs incorporels, y compris le montant des redevances perçues et/ou réglées
— politique de prix de transfert inter-compagnies du groupe ou description de son système de prix de transfert
— liste des accords de partage des prix, accords préalables sur les prix de transfert et rescrits portant sur des questions de prix de transfert, dans la mesure où ils portent sur des membres du groupe appartenant à l'UE
— aperçu des procédures judiciaires ou administratives en cours en matière de détermination des prix de transfert
— date d'établissement et de modification de la documentation de base.

Selon la législation hongroise actuellement en vigueur, la "documentation séparée par pays" (établie par transaction et non simplement par pays) doit contenir les éléments suivants :

— nom, adresse du siège social et identifiant fiscal de l'entité associée (si cette dernière donnée n'est pas disponible, numéro d'immatriculation de la société et indication de la juridiction ou de l'autorité auprès de laquelle elle est immatriculée)
— description générale de l'activité du contribuable et de sa stratégie d'entreprise (avec indication des

évolutions de la stratégie d'entreprise intervenues au cours de l'exercice écoulé)
— objet du contrat, date de conclusion ou modification et durée
— analyse de comparabilité (principaux attributs des biens et services fournis, analyse fonctionnelle, termes du contrat, conditions économiques, stratégie d'entreprise spécifique)
— description des comparables retenus
— présentation de l'application de la politique de prix de transfert du groupe (et en particulier de la méthode retenue afin de déterminer la valeur de marché)
— date d'établissement et de modification de la documentation séparée par pays.

Il convient de noter que, si le groupe de sociétés le décide, tout point ci-dessus peut être inclus dans la documentation de base, auquel cas il devra toutefois être aussi détaillé que s'il figurait dans la documentation séparée par pays.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Selon les dispositions actuelles du droit hongrois, les contribuables hongrois ne sont pas tenus d'inclure dans leur documentation de base un engagement de fournir des informations complémentaires sur demande et dans un délai raisonnable. Cependant, l'administration fiscale hongroise peut demander aux autorités fiscales de tout autre pays de l'UE ou de tout autre État partie à une convention fiscale de recueillir l'information concernée.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En règle générale, les comparables régionaux sont acceptés par l'administration fiscale hongroise.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
Depuis le 1er janvier 2010, il est possible d'établir une documentation prix de transfert dans d'autres langues que le hongrois. Cependant l'administration fiscale hongroise peut exiger une "traduction professionnelle" en hongrois, ce qui peut créer des frais supplémentaires. Dès lors, en pratique, une version hongroise de la documentation affectant les contribuables hongrois doit être élaborée, en plus de la version en langue étrangère.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Le délai d'établissement de la documentation prix de transfert est le même que le délai légal de souscription de la déclaration annuelle à l'impôt des sociétés. Si l'on suppose que l'exercice social du contribuable correspond à l'année civile, la documentation doit être disponible dès le 31 mai qui suit la fin de l'exercice civil au cours duquel la transaction inter-compagnies a été conclue. Il n'est pas nécessaire de soumettre le registre à l'administration fiscale hongroise, celui-ci devant toutefois être conservé au dossier afin de pouvoir être soumis à l'administration sur simple demande dans le cadre d'un contrôle fiscal. En Hongrie, le délai fiscal de reprise est en règle générale de 6 ans (et de 7 ans dans certains cas extrêmes).

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si un contribuable soumis à l'obligation de conserver des registres en interne n'a pas rempli cette obligation ou ne l'a fait que de façon incomplète, la constatation de cette

carence en cours de contrôle fiscal peut entraîner une amende de 2 millions HUF (soit environ 75 000 euros) par registre manquant ou incomplet. Nous attirons votre attention sur le fait que la pénalité maximale peut être encourue pour un simple manquement dans l'établissement de la documentation.
Enfin le contribuable qui n'a pas présenté la documentation appropriée à l'administration fiscale hongroise et qui s'est ainsi exposé à une pénalité pour défaillance, n'échappe pas pour autant à l'obligation de présenter la documentation à l'administration fiscale qui le lui demande. Le contribuable dispose alors d'un délai supplémentaire mais l'administration peut exiger la pénalité autant de fois que la documentation n'est pas fournie.
En pratique, la pénalité est souvent perçue dans les cas où l'administration est en mesure d'établir (notamment sur la base de données utilisée pour établir les comparables) que la documentation n'était pas disponible dans les délais légaux, et ce alors même qu'elle avait été mise à disposition à la date du contrôle.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Si le contribuable a établi une documentation prix de transfert pertinente afférente à ses transactions avec des entreprises associées, l'administration supporte la charge de la preuve, et doit dès lors établir que le prix de pleine concurrence présenté dans la documentation n'est pas adéquat. En sens inverse, si l'administration parvient à établir au cours d'un contrôle fiscal que le contribuable ne dispose pas de documentation ou que sa documentation est inadéquate, elle peut déterminer le niveau de prix adéquat de façon assez libre. Même si officiellement, elle reste tenue de justifier ses conclusions, elle n'est pas contrainte par une documentation existante et il appartiendra au contribuable de prouver que l'analyse de l'administration est erronée. La charge de la preuve est ainsi, en pratique, effectivement reportée sur le contribuable.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Il n'existe en Hongrie aucune disposition spéciale en matière d'arbitrage. La Convention d'Arbitrage, limitée aux États de l'UE est la seule applicable. La Hongrie a déclaré, dans le cadre de l'article 8 de la Convention, qu'elle se réserve le droit de refuser la procédure d'arbitrage dans les cas de pénalités de droit pénal ou de pénalités se rapportant à un arriéré d'impôt supérieur à 50 millions HUF. Dès lors, la mise en œuvre de la procédure d'arbitrage ne peut être refusée au seul motif que la pénalité de 2 millions HUF pour absence d'établissement d'une documentation prix de transfert est appliquée. C'est seulement en cas de redressement que la mise en œuvre de la procédure pourrait être refusée si celui-ci a pour effet le recouvrement d'arriérés d'impôts supérieurs à 50 millions HUF (soit environ 188 000 euros), ce qui correspond à un redressement d'assiette d'environ 1 million d'euros.

Tamás Fehér
CMS Cameron McKenna
E tamas.feher@cms-cmck.com

Eszter Kálmán
CMS Cameron McKenna
E eszter.kalman@cms-cmck.com

Zsuzsanna Láda
CMS Cameron McKenna
E zsuzsanna.lada@cms-cmck.com

Inde

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

La législation sur les prix de transfert fait partie de l'*Income Tax Act* de 1961 (Loi de 1961 sur l'impôt sur le revenu, ci-après la "Loi") interprétée conjointement avec les *Income Tax Rules*, 1962 (Règlements fiscaux, les "Règlements"), ci-après dénommés les règlements indiens sur les prix de transfert ("RPT"). En particulier, l'article 92 de la Loi et l'article 10 du Règlement précisent les directives de prix de transfert applicables aux personnes menant des activités internationales avec des entreprises associées.
L'article 92D de la Loi impose à chaque personne ayant réalisé une transaction internationale l'obligation de détenir des telles informations et de tenir une documentation.
Par ailleurs, l'article 92E impose à toute personne de disposer d'une attestation émise par un expert comptable qualifié, dans la forme prévue (Formulaire 3CEB) établissant que ses transactions internationales ont été réalisées conformément au principe de pleine concurrence.
Si chaque contribuable est tenu de fournir cette attestation quelle que soit la valeur totale des transactions internationales, un seuil minimum est fixé en ce qui concerne la tenue d'une documentation de prix de transfert à jour. Ainsi, ce n'est que quand la valeur totale de l'ensemble des opérations internationales avec des entités associées est supérieure à 10 millions INR (environ 165 000 euros) au cours d'un exercice déterminé que le contribuable est dans l'obligation de tenir une documentation de prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?

Les RPT imposent au contribuable de constater dans une documentation prix de transfert l'ensemble de ses transactions internationales avec des entreprises associées lorsque la valeur totale de l'ensemble de ces opérations est supérieure à 10 millions INR (environ 165 000 euros) au cours d'un exercice déterminé. Cependant, aucune limite de cette nature n'a été prévue en ce qui concerne les exigences de documentation en cas d'opération internationale isolée.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
L'article 92A(1) de la Loi définit l'entreprise associée comme toute entreprise :

— participant directement ou indirectement, ou par une ou plusieurs entités intermédiaires, à la gestion, au contrôle ou au capital de l'autre entreprise ; ou
— qui participe directement ou indirectement, ou par une ou plusieurs entités intermédiaires, à la gestion, contrôle ou capital des deux entreprises.

Si l'article 92A(1) prévoit une définition générale de la notion d'"entreprise associée", il a également prévu des cas spécifiques dans lesquels deux entreprises sont réputées être des entreprises associées, à savoir :

— une entreprise détient, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 26 % des droits de vote de l'autre entreprise ; ou
— toute personne ou entreprise détient, directement ou indirectement, des actions représentant au moins 26 % des droits de vote de chacune de ces entreprises ; ou
— une prêt consenti par une entreprise à l'autre représente au moins 51 % de la valeur comptable de l'ensemble des actifs de l'autre entreprise ; ou
— une entreprise garantit au moins 10 % du montant total des emprunts de l'autre entreprise ; ou
— plus de la moitié des membres du conseil d'administration ou du directoire, ou un ou plusieurs mandataires dirigeants ou membres salariés du directoire d'une entreprise sont nommés par l'autre entreprise ; ou

— plus de la moitié des membres du conseil d'administration ou du directoire, ou un ou plusieurs mandataires dirigeants ou membres salariés du directoire de chacune des deux entreprises sont nommés par la ou les mêmes personnes ; ou
— la fabrication ou le traitement des biens ou des articles ou l'activité menée par une entreprise dépend intégralement de l'utilisation du savoir-faire, des brevets, droits d'auteur, marques, licences, franchises ou tous autres droits commerciaux ou industriels de nature similaire, ou de toutes données, documentations, dessins ou spécifications se rapportant à tout brevet, invention, modèle, formule secrète ou processus, dont l'autre entreprise est la propriétaire ou au titre de laquelle elle détient des droits exclusifs ; ou
— 90 % ou plus des matières premières ou consommables nécessaires à la fabrication ou au traitement des biens ou articles produits par une entreprise, sont fournis par l'autre entreprise, ou par des personnes désignées par elle, et les prix et autres conditions de cette fourniture sont influencés par cette autre entreprise ; ou
— les biens ou articles produits par une entreprise, sont vendus à l'autre entreprise ou aux personnes indiquées par l'autre entreprise, et les prix et autres conditions de cette opération sont influencés par cette autre entreprise ; ou
— lorsqu'une entreprise est contrôlée par une personne physique, l'autre entreprise est également contrôlée par cette personne physique ou par l'un de ses parents, ou est contrôlée conjointement par cette personne physique et par l'un de ses parents ; ou
— lorsqu'une entreprise est contrôlée par une famille indivise hindoue, l'autre entreprise est contrôlée par un membre de celle-ci, ou par un parent d'un membre de celle-ci ou conjointement par ce membre et son parent ; ou
— lorsqu'une entreprise est une société, association ou regroupement de personnes, l'autre entreprise détient une participation de 10 % au moins dans celle-ci ; ou
— il existe entre les deux entreprises une relation d'intérêt mutuel selon les modalités prévues (étant précisé qu'aucune disposition de cette nature n'a été adoptée à ce jour).

Les dispositions de l'alinéa (2) de l'article 92A complètent la définition de la notion d'entreprise associée prévue à l'alinéa (1) en énumérant diverses situations dans lesquelles deux entreprises sont réputées être des entreprises associées. L'exposé des motifs de la Loi de 2002 a indiqué que la seule participation d'une entreprise à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre entreprise, ou la participation d'une ou plusieurs personnes à la direction, au contrôle ou au capital des deux autres entreprises n'en fait des entreprises associées que pour autant que les critères prévus à l'article 92A(2) soient remplis. De ce fait le (1) de l'article 92A doit être interprété à la lumière des conditions prévues au (2) de l'article 92A en ce qui concerne la définition de la notion d'entreprises associées.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?

Non applicable.

L'article 10D (1) du Règlement définit la documentation qu'un contribuable doit tenir au titre de ses transactions internationales.

Le contribuable est tenu de conserver des informations et une documentation en ce qui concerne les éléments suivants :

— description de la structure d'actionnariat de l'entreprise contribuable, avec des éléments détaillés relatifs aux actions ou parts détenues par d'autres entreprises dans celle-ci
— profil du groupe multinational dont fait partie l'entreprise contribuable, ainsi que le nom, l'adresse, la forme juridique et le pays de résidence de chaque entreprise du groupe avec laquelle des transactions internationales ont été conclues par le contribuable, et liens d'actionnariat entre celles-ci

— description générale de l'activité du contribuable et du secteur d'activité où il intervient, ainsi que de l'activité des entreprises associées avec lesquelles celui-ci a réalisé des transactions
— éléments détaillés de la nature et des conditions (et notamment des prix) des transactions internationales réalisées avec chaque entreprise associée, éléments détaillés relatifs aux biens transférés ou aux services prévus, et au montant et à la valeur de chacune de ces transactions ou séries de transactions. Cependant, il n'existe aucune doctrine ou précision relative aux modalités ou aux principes qui régiraient le regroupement de diverses transactions en une "catégorie". Il serait utile que ces principes de classification soient davantage précisés au moyen d'exemples appropriés
— description des fonctions remplies, des risques pris et des actifs utilisés ou à utiliser par le contribuable et par les entreprises associées participant à la transaction internationale
— analyse économique et de marché, prévisions, budgets ou autres estimations financières établies par le contribuable au titre de l'activité dans son ensemble et séparément pour chaque division ou produit susceptible d'avoir une incidence sur les transactions internationales conclues par le contribuable
— identification des transactions avec des parties non liées prises en compte en vue de l'analyse de leur comparabilité avec les transactions internationales conclues, y compris des éléments relatifs à la nature, aux termes et aux conditions des transactions avec des parties non liées conclues avec des tiers, et susceptibles d'être pertinentes en matière de tarification des transactions internationales
— résultat des analyses réalisées afin d'évaluer la comparabilité de transactions avec des parties non liées avec la transaction internationale considérée
— description des méthodes prises en compte afin de déterminer le prix de pleine concurrence au titre de chaque transaction internationale ou de chaque catégorie de transactions internationales, méthode retenue comme la plus appropriée, avec des explications quant au motif de sélection de cette méthode et à ses modalités d'application dans chaque cas
— données relatives aux calculs effectivement réalisés afin de déterminer le prix de pleine concurrence, avec des éléments détaillés sur les données comparables et les informations financières qui ont été retenues afin d'appliquer la méthode la plus appropriée ; correctifs éventuels pris en compte pour éliminer les différences entre la transaction internationale et les opérations comparables avec des entités indépendantes, ou entre les entreprises réalisant ces transactions
— hypothèses, politiques et négociations de prix éventuelles ayant eu une incidence critique sur la détermination du prix de pleine concurrence
— éléments détaillés relatifs aux correctifs éventuellement appliqués aux prix de transfert pour les mettre en correspondance avec les prix de pleine concurrence déterminés par application de ces règles et correctifs correspondants apportés au résultat net fiscal
— toutes autres informations, données ou documents, y compris des informations et données relatifs à l'entreprise associée, et susceptibles d'être pertinents pour la détermination du prix de pleine concurrence.

Par ailleurs, en vertu de l'article 10D (3) du Règlement, la documentation de base doit être étayée par les éléments suivants, dans la mesure où ils sont disponibles et pertinents :

— publications officielles, rapports, études et bases de données des autorités publiques du pays dont l'entreprise associée est résidente, ou de tout autre pays
— rapports d'études de marché réalisées et de publications techniques élaborées par des organismes de réputation nationale ou internationale
— publications relatives aux prix, y compris les cotations de marchés boursiers et de produits de base
— comptes et états financiers publiés des entreprises associées
— accords et contrats conclus avec des entreprises associées ou avec des entreprises non liées au titre de transactions similaires aux transactions internationales

— lettres et autres correspondances constatant toutes conditions négociées entre le contribuable et l'entreprise associée ; et
— tous documents normalement diffusés au titre des diverses transactions en vertu des pratiques comptables en vigueur.

Il convient également de noter qu'en vertu d'une décision récente d'un Tribunal fiscal, la documentation à tenir doit s'interpréter sous un angle pratique et en prenant en compte la pertinence de la méthodologie de prix de transfert adoptée par le contribuable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les sociétés étrangères imposables en Inde au titre des transactions avec des entreprises associées sont également tenues de respecter les exigences en matière de prix de transfert. Ces transactions peuvent prendre la forme de paiement de redevances et/ou de rémunération de services techniques.

L'inspecteur dispose d'un large pouvoir discrétionnaire afin de demander des informations sur les entreprises étrangères, s'il a des raisons d'estimer que la société indienne peut être en possession de ces informations ou de cette documentation.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Si les règlements en matière de prix de transfert n'imposent pas de recours exclusif aux comparables indiens, au plan pratique, les comparables nationaux sont préférés aux comparables régionaux ou mondiaux.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La documentation doit être rédigée en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Le contribuable est tenu d'établir la documentation prix de transfert au plus tard à la date limite de souscription de la déclaration d'impôt sur les sociétés, à savoir le 30 septembre suivant la date de clôture de l'exercice. Ainsi, pour l'exercice clos au 31 mars 2010, l'échéance se situe au 30 septembre 2010.
Cependant, la documentation prix de transfert ne doit pas être jointe à la déclaration d'impôt ou présentée conjointement avec celle-ci. L'administration fiscale fait généralement une demande spéciale en vue de la production de la documentation au début de la procédure de contrôle des prix de transfert.
Il est obligatoire pour le contribuable de joindre à sa déclaration d'impôt une attestation émise par un expert comptable synthétisant les transactions internationales et certifiant qu'elles sont conformes au principe de pleine concurrence.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Les informations et documents requis doivent être tenus et conservés pendant une période de huit ans à compter de la fin de l'exercice suivant immédiatement l'exercice concerné.
Nous fournissons ci-dessous un aperçu des pénalités prévues par les règlements en matière de prix de transfert indiens :

Nature de la défaillance	Pénalité
En vertu de l'article 271(1) (c) de la Loi, si une personne n'a pas révélé des éléments relatifs à ses revenus ou a fourni des éléments inexacts à ce sujet, elle s'expose à une pénalité, liée au redressement de prix de transfert.	Jusqu'à 300 % de l'impôt sur l'assiette supplémentaire.
En vertu de l'article 271AA de la Loi, si une personne ne respecte pas son obligation de tenir et de conserver les informations et documents imposés par l'article 92D, l'administration des Impôts peut lui appliquer une pénalité.	2 % de la valeur de chaque transaction internationale
En vertu de l'article 271G de la Loi, si une personne ayant conclu une transaction internationale ne fournit pas les informations ou documents prévus par l'article 92D, l'Administration des Impôts peut lui appliquer une pénalité.	2 % de la valeur de la transaction internationale
En vertu de l'article 271BA de la Loi, si une personne ne fournit pas l'attestation du comptable prévue par l'article 92E de la Loi, l'administration des Impôts peut lui appliquer une pénalité.	0,1 million INR (environ 1650 euros)

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

En Inde, la charge de la preuve est essentiellement supportée par le contribuable. Cependant, si ce dernier fournit la documentation et les informations requises, la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale, qui doit établir que les prix de transfert ne sont pas conformes au principe de pleine concurrence.
Au cours de la procédure de contrôle, si le contribuable n'est pas en mesure de présenter une documentation en bonne et due forme, c'est à lui qu'il incombe de présenter une nouvelle documentation.
La notion de charge de la preuve est subjective et la jurisprudence continue à évoluer sur ce point.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Si le contribuable peut demander des réévaluations et exercer des recours en vertu de la loi nationale sur les prix de transfert, il peut également envisager les voies de recours que lui offrent les Conventions fiscales qui prévoient des clauses de lutte contre la fraude fiscale.
Il convient de noter que la procédure d'accord amiable est indépendante des procédures internes de prix de transfert. Dès lors, l'application de pénalités n'empêche pas le contribuable de demander la mise en œuvre de cette procédure. Cependant, cette demande doit être introduite dans le délai prévu par le Convention Bilatérale applicable.

Sanjiv Malhotra
BMR Advisors
E mukesh.butani@bmradvisors.com

Italie

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Aucune disposition légale spécifique n'impose aux contribuables italiens de tenir une documentation prix de transfert en bonne et due forme. Cependant, il est souhaitable qu'ils le fassent afin de se préparer aux éventuels contrôles fiscaux.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes transactions avec des entreprises associées.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
En vertu du Code Italien de l'Impôt sur le Revenu (Décret Présidentiel du 22 décembre 1986, N. 917), les règles de prix de transfert s'appliquent en cas de "contrôle". Une entreprise est réputée associée à une autre si la première (i) est contrôlée par la seconde ou (ii) est contrôlée par elle ou (iii) est placée avec elle sous contrôle commun. Il convient de prendre en compte tant le contrôle juridique (participation directe ou indirecte au capital de la société) que le contrôle de fait.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Tant les contribuables que l'administration fiscale se réfèrent généralement à la DPTUE.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les contribuables non établis en Italie ne sont pas tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande. Cependant l'administration fiscale italienne peut engager une procédure d'échange d'information avec le pays dans lequel le contribuable est établi. Par ailleurs, les contribuables établis en Italie doivent être disposés à fournir certaines informations sur d'autres entités du groupe non établies en Italie afin d'étayer les prix de transfert adoptés.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Oui, s'il n'existe pas de comparables italiens et s'il est démontré que le marché à prendre en compte est le marché régional et non le marché italien.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
En théorie, cette documentation pourrait être établie en anglais mais en fait elle doit être établie en italien (ou traduite sur demande dans cette langue).

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Sur demande expresse de l'administration fiscale ou pendant le contentieux éventuel devant le juge de l'impôt.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Non.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

En théorie, l'absence de documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante n'a pas pour effet de renverser la charge de la preuve.
Cependant, en pratique, afin de contester la remise en cause par l'administration fiscale des prix de transfert adoptés, le contribuable ne peut se contenter de s'opposer point par point aux calculs élaborés par celle-ci mais doit également élaborer et fournir à l'administration fiscale un nouveau calcul de ces prix.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable. Le droit italien ne prévoit pas de pénalités liées à la documentation.

Giovanni B. Calì
CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
E giovanni.cali@cms-aacs.com

Japon

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Nouvelle exigence en matière de documentation : jusqu'en 2010, la réglementation japonaise sur les prix de transfert n'exigeait pas une documentation détaillée relative à la politique de prix de transfert du contribuable. Cependant la réforme annuelle des impôts mise en œuvre en 2010, avec effet au 1er avril 2010, a introduit certaines exigences de documentation. Avant cet amendement, il suffisait que le contribuable fournisse les "livres et archives nécessaires au calcul du prix de pleine concurrence". Dans la pratique des contrôles de prix de transfert, il a été fréquemment souligné combien il était difficile de déterminer avec précision les documents visés par ces termes. Ainsi, si le contribuable ne fournit pas de manière satisfaisante pour l'administration fiscale japonaise une documentation prix de transfert sans délai dès que la demande lui en est faite dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert, cette dernière peut procéder à un redressement fondé sur un prix de pleine concurrence présumé, en recourant à certaines méthodologies prévues. Ainsi, si le contribuable entend éviter un redressement des prix de transfert fondé sur l'application de cette présomption par l'administration fiscale (c'est-à-dire dans tous les cas de contrôles fiscaux de prix de transfert), il doit avoir établi la documentation prix de transfert en bonne et due forme et être prêt à la soumettre sans délai à l'administration fiscale sur simple demande dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert. Cette obligation n'est limitée par aucun seuil lié au chiffre d'affaires ou à la taille de l'entreprise, etc.

Communication dans le cadre des Déclarations d'Impôts : outre les exigences de documentation définies ci-dessus, toutes les entreprises menant des transactions contrôlées avec des entreprises affiliées étrangères sont tenues de joindre à leur déclaration d'impôt un état relatif aux entités associées visées à l'Annexe 17(4). Cet état comprend des informations relatives aux entités affiliées étrangères et aux transactions avec des entités contrôlées, et notamment :

— Informations relatives à l'entreprise :
  - dénomination sociale
  - siège social
  - activité principale
  - effectif
  - montant du capital social
  - classification/type de relation affiliée
  - pourcentage de participation

— Profits/pertes des entités affiliées étrangères au cours du dernier exercice :
  - ventes ou chiffre d'affaires brut
  - charges d'exploitation (coûts des ventes, et charges commerciales, générales et administratives)
  - résultat d'exploitation
  - bénéfices avant impôts
  - report à nouveau

— Transactions avec des entités affiliées étrangères :
  - type de transactions contrôlées (ventes et achats de stocks, fournitures de services, redevances au titre de l'utilisation d'immobilisations corporelles, redevances au titre de l'utilisation d'immobilisations incorporelles, intérêts sur les prêts, ou autres transactions)
  - montant total perçu de l'entité affiliée étrangère ou réglé à celle-ci au titre de tout type de transaction contrôlée
  - méthodologie de prix de transfert adoptée par le contribuable, au titre de chaque type de transaction contrôlée

— Le contribuable a obtenu la conclusion d'un accord préalable sur les prix de transfert (APP) au titre de l'entité affiliée étrangère.

Cette information doit être communiquée dans l'Annexe 17(4) et est purement factuelle ou chiffrée.
Les contribuables doivent garder présent à l'esprit le fait que les informations communiquées dans l'Annexe 17(4) et la position du contribuable sur les prix de transfert dans le cadre d'un contrôle fiscal (et en particulier en ce qui

concerne la méthodologie de prix de transfert), peuvent poser problème. A ce titre, ils doivent être prudents à l'occasion de l'élaboration de l'Annexe 17(4) en vue d'un éventuel contrôle des prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Le règlement prévoit que la documentation prix de transfert doit comprendre les éléments suivants.

— Conditions et teneur des transactions contrôlées réalisées avec des entités affiliées étrangères, et notamment :
  - éléments détaillés relatifs aux actifs et services se rapportant à la transaction contrôlée
  - fonctions exercées et risques pris par le contribuable et l'entité affiliée étrangère dans le cadre de la transaction contrôlée
  - éléments détaillés relatifs aux actifs incorporels utilisés par le contribuable et l'entité affiliée étrangère dans le cadre de la transaction contrôlée
  - documents contractuels relatifs à la transaction contrôlée
  - éléments détaillés relatifs aux montants acquittés par le contribuable à l'entité ou perçus par elle, ainsi que des données détaillées relatives à la négociation de ces montants
  - éléments détaillés relatifs aux profits et aux pertes respectifs du contribuable et de l'entité affiliée étrangère au titre de la transaction contrôlée (par ex. compte de résultat ventilé par secteur d'activité)
  - étude de marché et autres informations de marché relatives à la transaction contrôlée
  - politiques d'entreprise du contribuable et de l'entité affiliée étrangère ; et
  - éléments détaillés relatifs aux autres transactions éventuellement étroitement liées à la transaction contrôlée

— Caractère de pleine concurrence de la transaction contrôlée, et notamment :
  - méthodologie de prix de transfert adoptée par le contribuable au titre de la transaction contrôlée, et motifs de cette adoption
  - processus de sélection de comparables pour la transaction contrôlée et éléments détaillés relatifs aux comparables retenus
  - si le contribuable a adopté la méthode du partage des bénéfices en tant que méthodologie de prix de transfert, calcul des bénéfices respectifs du contribuable et de l'entité affiliée étrangère, ainsi que les facteurs utilisés afin de procéder à ce partage
  - si le contribuable a calculé le prix de pleine concurrence en traitant plusieurs transactions contrôlées comme une seule transaction intégrée, motifs de ce calcul et éléments détaillés relatifs à chacune de ces transactions contrôlées ; et
  - si le contribuable a procédé à un ajustement des différences au titre des comparables, motifs de cet ajustement et méthode utilisée.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Cette nouvelle exigence de documentation s'appliquera aux redressements de prix de transfert portant sur les exercices fiscaux du contribuable ouverts à compter du 1er avril 2010.
Il en résulte que le contribuable doit être en mesure de fournir la documentation requise s'il fait l'objet d'un contrôle fiscal au cours de l'un de ces exercices.
Sans exception, toutes les personnes morales, contribuables japonais soumis aux règlements sur les prix de transfert (y compris bien entendu les filiales japonaises de sociétés européennes, et les sociétés mères ayant des filiales en Europe), sont tenues de respecter ces normes.
Si cette documentation doit être fournie "sans retard" dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert, il n'existe aucune exigence explicite de délais. De même, aucune limitation ne s'applique aux juridictions étrangères applicables.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Le non respect des exigences liées à la documentation peut donner lieu à un redressement de prix de transfert, fondé sur la présomption visée au 1, redressement auquel s'ajoute l'application d'une pénalité (selon les règles de droit commun). Il n'existe cependant aucune pénalité spécifique liée au non respect de l'exigence de documentation proprement dite. Mais, même si le contribuable dispose de la documentation exigée, et peut ainsi éviter l'application de la présomption visée au 1, il n'en résulte pas que la méthodologie de prix de transfert du contribuable, et le prix calculé en application de celle-ci, s'imposeront à l'administration fiscale japonaise et que le prix pratiqué sera tenu pour un prix de pleine concurrence. En d'autres termes, le contribuable peut encore faire l'objet d'un redressement de prix de transfert dans les conditions de droit commun et une pénalité pour défaillance peut être appliquée dans le cadre du contrôle. Mais il serait erroné de déduire pour autant que l'introduction de la nouvelle exigence de documentation a eu pour effet de transférer effectivement la charge de la preuve de l'administration fiscale japonaise au contribuable dans le cadre d'un contentieux lié aux prix de transfert.

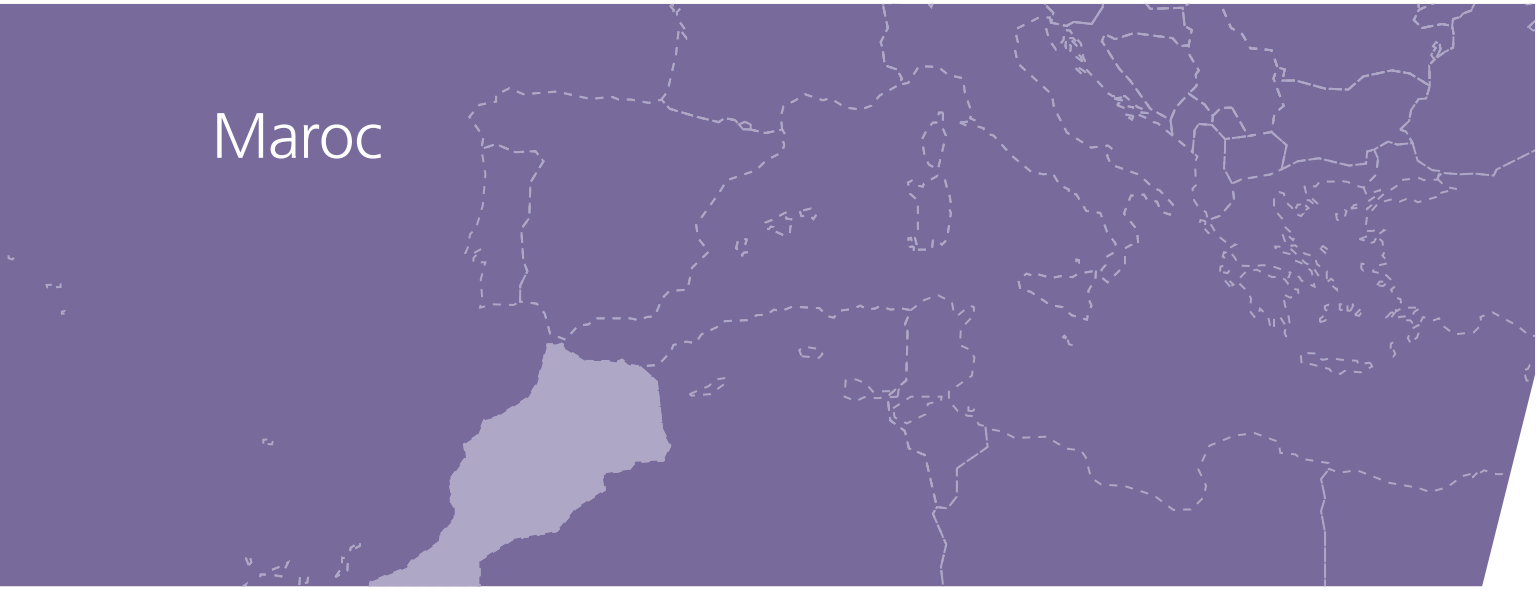
Ainsi que le montre à l'évidence la liste des éléments à fournir dans le cadre de la documentation, le respect de cette exigence peut se révéler très onéreux. Il ne s'agit pas uniquement de consigner des faits ou des éléments chiffrés ou de conserver des livres ou archives, mais il est également nécessaire de procéder à une analyse quantitative et qualitative et à une évaluation des questions de prix de transfert, en particulier sous l'angle économique. Une telle élaboration peut se révéler difficile, en particulier pour les petites entreprises qui peuvent ne pas disposer en interne de ressources suffisantes pour assurer le respect des règles de prix de transfert. Par ailleurs, le texte du règlement donne à penser que la documentation doit être établie au titre de chacune des transactions contrôlées réalisées par le contribuable (étant entendu que certaines transactions contrôlées peuvent être traitées comme une seule transaction intégrée comme indiqué ci-dessus). Ceci entraîne non seulement une contrainte administrative, mais exige aussi du contribuable qu'il maintienne la cohérence globale de sa politique de prix de transfert applicable à l'ensemble des transactions contrôlées. Il convient également de rappeler la nécessité de mettre en place une politique de prix de transfert cohérente au plan mondial et capable de résister à l'analyse dans le cadre d'un contrôle des prix de transfert.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Cette exigence venant d'entrer en vigueur, nous ne savons pas encore comment elle sera appliquée dans les faits, notamment ce qui sera exigé pour chaque rubrique, et avec quelle détermination l'administration fiscale cherchera à appliquer la présomption visée au 1 si elle estime que la documentation est incomplète. Si le contribuable ne présente pas sans délai le compte de résultat ventilé par secteur d'activité pour la transaction contrôlée, l'administration fiscale japonaise appliquera-t-elle immédiatement cette présomption (l'élaboration de l'information concernée exigeant beaucoup de temps), ou acceptera-t-elle d'attendre ? Il conviendra de suivre l'évolution de l'application de ces dispositions par l'administration fiscale japonaise.

Yushi Hegawa
Nagashima Ohno & Tsunematsu
E yushi.hegawa@noandt.com

Maroc



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ?

L'article 7 de la loi de finances n° 40-08 pour l'année budgétaire 2009 a introduit une obligation pour les entreprises imposables au Maroc de fournir à l'administration fiscale les documents et informations relatifs aux opérations effectuées avec des entreprises liées établies hors du Maroc. Cette obligation est prévue depuis lors par l'article 214 (III) du Code Général des Impôts marocain. Toutefois, ces documents et informations ne doivent être remis à l'administration fiscale que sur demande expresse de cette dernière.

Il n'est pas prévu d'obligation particulière de maintien d'une documentation à la disposition de l'administration fiscale marocaine. Toutefois, au vu de la brièveté des délais de communication d'une telle documentation et de l'importance des documents requis, il est conseillé aux entreprises marocaines ayant des liens de dépendance et effectuant des opérations avec des entreprises établies hors du Maroc de constituer à l'avance une telle documentation.

Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Selon l'article 214 (III) du CGI marocain, cette obligation s'applique à toutes les entreprises imposables au Maroc effectuant des opérations avec des entreprises liées situées hors du Maroc. Le texte vise uniquement les entreprises, sans mention d'un seuil de chiffre d'affaires ou de valeur de biens inscrits à l'actif du bilan.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

L'article 214 (III) du CGI marocain précise que l'administration peut demander communication de tous les documents et informations relatifs :

— à la nature des relations liant l'entreprise imposable au Maroc à celles situées hors du Maroc
— à la nature des services rendus ou des produits commercialisés
— à la méthode de détermination des prix des opérations réalisées entre lesdites entreprises et les éléments qui la justifient
— aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
En l'absence de précisions supplémentaires, il ressort des dispositions du CGI que toutes les opérations réalisées avec des entreprises liées situées hors du Maroc doivent être documentées. Aucun seuil relatif au montant des transactions n'est prévu par le CGI marocain ou par les notes de l'administration fiscale relatives à la loi de finances pour l'année budgétaire 2009.

b) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
L'article 213 (II) du CGI marocain évoque les entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées au Maroc ou hors du Maroc.
Cette définition a été précisée par l'administration fiscale marocaine dans un projet de note circulaire qui n'est actuellement pas encore en vigueur, mais qui peut servir de référent quant à l'interprétation donnée par l'administration fiscale des textes du CGI marocain.
En effet, la notion de dépendance est conçue par l'administration fiscale marocaine dans le cadre de relations entre :

— les sociétés-mères et leurs filiales
— les sociétés non résidentes et leurs établissements au Maroc
— les sociétés et leurs succursales.

Selon l'administration fiscale marocaine, la filiale est dépendante de la maison mère à la fois sur un plan juridique (du fait du nombre d'actions détenus par la maison-mère dans son capital, ou lorsque cette dernière exerce directement ou par une personne interposée un pouvoir décisionnel dans la société filiale) et sur un plan économique (du fait des liens étroits qui régissent les activités exercées : dépendance dans le cadre de la fourniture de matières premières, de pièces détachées, de la marque ou de brevets détenus par la société-mère).

Par ailleurs, l'administration fiscale marocaine évoque le cas des liens indirects de dépendance qui s'établissement selon elles entre filiales du même groupe (dépendances financières par le biais de participations croisées notamment).

Enfin, une référence est faite aux situations de fait qui résultent d'une situation de monopole, de quasi-monopole ou d'intérêt commun (notamment lorsque des dirigeants de sociétés influent sur la gestion d'autres sociétés grâce à leurs participations au capital de ces dernières).
La définition d'entreprises dépendantes est donc d'application très large en droit marocain et l'administration fiscale marocaine considère que le contrôle des prix de transfert est applicable tant aux opérations réalisées entre sociétés-mères et filiales (i.e. lien direct) qu'aux opérations entre entreprises sœurs (i.e. lien indirect).

c) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Le CGI marocain ne prévoit pas la possibilité pour l'administration fiscale marocaine de requérir des entités étrangères certaines informations relatives aux prix de transferts pratiqués entre la société marocaine et la société étrangère.
Toutefois, en vertu des dispositions de l'article 214 (III) du CGI marocain, l'administration fiscale marocaine peut requérir de la société établie au Maroc qu'elle fournisse des informations relatives aux régimes et aux taux d'imposition des entreprises situées hors du Maroc avec lesquelles elles ont effectuées des opérations.

En outre, l'article 214 (II) consacre en droit interne la possibilité pour l'administration fiscale marocaine de demander des informations aux administrations fiscales des États avec lesquels le Maroc a conclu une convention fiscale tendant à éviter la double imposition. A cet égard, le projet de note circulaire précité précise toutefois que ces demandes d'informations ne peuvent s'effectuer que dans les conditions définies par les conventions conclues entre le Maroc et l'État visé par la demande.

d) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
L'administration fiscale marocaine dispose de la possibilité de rectifier le résultat des entreprises qui procèderaient à des transferts indirects de bénéfices.
Toutefois, les comparables qui doivent être fournis par les entreprises en vertu de l'article 214 (III) ne sont pas définis expressément par le CGI marocain.
En outre, les commentaires de l'administration fiscale marocaine restent relativement brefs quant aux méthodes de détermination des prix de transfert à retenir entre eux sociétés d'un même groupe, se contentant de viser l'obligation d'appliquer des prix dit de "pleine concurrence".

En cas de contrôle, la seule référence à des comparables est la possibilité pour l'administration de rectifier la base imposable de l'entreprise en référence aux prix pratiqués par des "entreprises similaires" ou "par voie d'appréciation directe" sur la base d'information dont elle dispose.
Dès lors, des difficultés peuvent se présenter dans la mesure où l'administration ne dispose pas toujours, en pratique, de comparables pertinents. Dans certains cas, l'administration fiscale marocaine a même pu refuser la prise en compte de comparables fournis par les entreprises contrôlées.
Il est cependant conseillé aux entreprises implantées au Maroc qui seraient amenées à avoir de telles relations

avec des entreprises situées hors du Maroc de se constituer une telle documentation comprenant des comparables avec des entreprises du même secteur et des pratiques du groupe à l'international.
En outre, précisons que le Royaume du Maroc n'est actuellement pas membre de l'OCDE, même si des références aux commentaires OCDE ont pu être observées dans les notes circulaires publiées par l'administration fiscale marocaine.
Aussi, tant que le Maroc ne reste qu'un observateur privilégié des instances de l'OCDE, le suivi de ses recommandations n'est que relatif. En cas de conflit, l'administration fiscale marocaine ne s'estimera pas liée par les prises de position des pays membres de l'OCDE.

e) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

En pratique, les documents présentés à l'administration fiscale doivent être établis dans l'une des deux langues officielles du Royaume, à savoir le français ou l'arabe classique. Toutefois, la majorité des documents relatifs à la fiscalité marocaine sont rédigés en français.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

D'après les dispositions de l'article 214 (III) du CGI marocaine, les documents relatifs aux prix de transferts doivent être communiqués sur demande de l'administration par lettre de notification, dans un délai de 30 jours suivant la date de réception de la demande précitée.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

En cas d'infraction aux dispositions relatives au droit de communication de l'administration, il est prévu l'application d'une amende de 2 000 dirhams (soit environ 180 euros) et d'une astreinte de 100 (soit environ 9 euros) dirhams par jour de retard, dans la limite de 1 000 dirhams (soit environ 90 euros).

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

L'article 214 (III) du CGI marocain prévoit qu'en l'absence de réponse ou en cas d'éléments manquants, le lien de dépendance entre les deux entreprises est supposé établi.
Ainsi, une documentation incomplète ou non présentée ne renversera pas au sens propre la charge de la preuve en ce qui concerne le caractère de pleine concurrence de la transaction, mais établira définitivement le fait que les entreprises en causes sont dépendantes.
Cet établissement du lien de dépendance permettra par la suite à l'administration fiscale de mettre en œuvre les dispositions de l'article 213 (II) du CGI et ainsi de rapporter au résultat fiscal les bénéfices qu'elle considèrera comme indirectement transférés par voie de majoration ou de réduction des prix d'achat ou de vente.
Dans ce cas, les rémunérations et frais versés par l'entité marocaine seront soumis au taux d'impôt sur les sociétés de droit commun de 30 %.
A cette taxation, peuvent venir s'ajouter les pénalités et intérêts de retard suivants :

— une majoration de 15 % pour défaut ou retard dans le dépôt des déclarations
— une pénalité de 10 % et une majoration de 5 % pour le premier mois de retard suivi de 0,5 % par mois ou fraction de mois supplémentaire.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable

de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

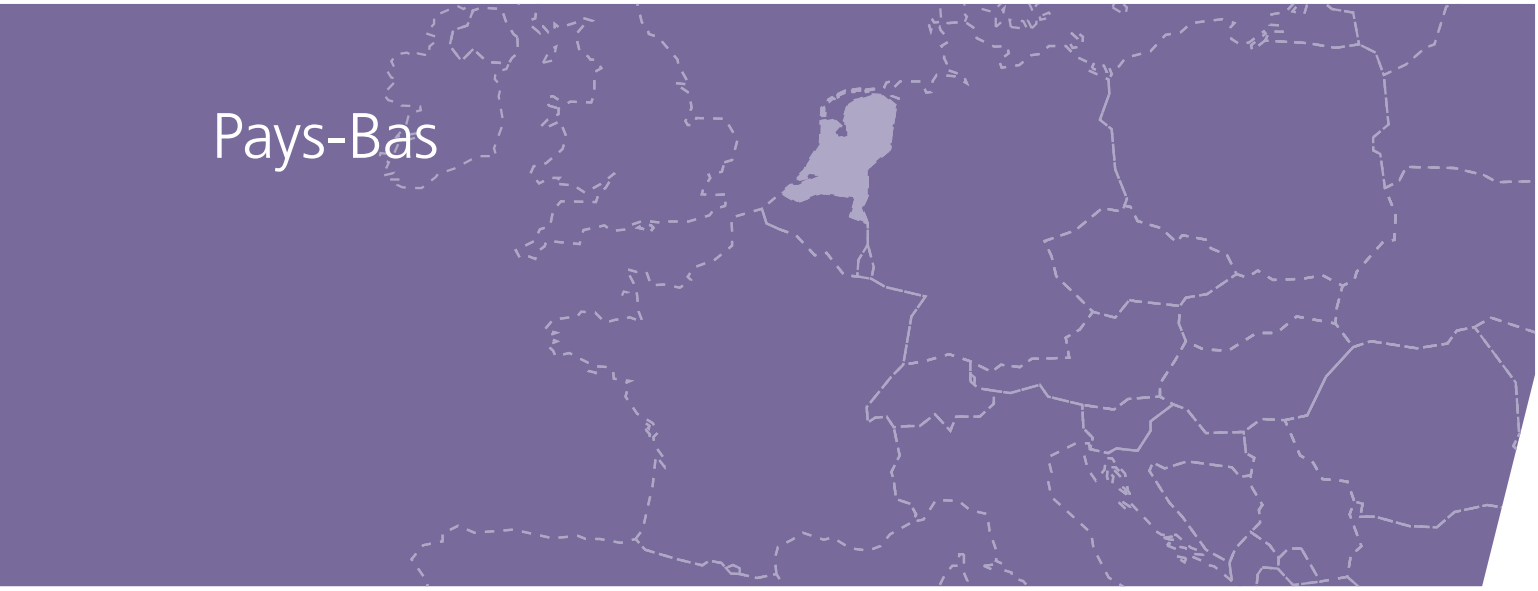
Sur ce point, précisons que le Royaume du Maroc a fait part de sa réserve quant à l'application d'une procédure d'agrément mutuel. En effet, le Maroc se réserve le droit de ne pas inclure dans ses conventions le paragraphe 2 de l'article 9 du Modèle de Convention fiscale OCDE. De ce fait, que des pénalités liées à l'absence ou l'insuffisance de documentation soient appliquées ou pas, il est peu probable que l'administration fiscale marocaine procède à l'ajustement du résultat réintégré en fonction de la part des bénéfices transférés déjà imposée à l'étranger.

Seules quelques conventions fiscales visant à éviter la double imposition ayant été publiées prévoient expressément une telle possibilité. Il est possible de citer, à titre d'exemple les conventions conclues avec les États suivants : Autriche, Bulgarie, Danemark, Emirats Arabes Unis, Pologne, Portugal, Roumanie, et Sénégal.

Wilfried Le Bihan
CMS Bureau Francis Lefebvre
E wilfried.lebihan@cms-bfl.com

Baptiste Allais
CMS Bureau Francis Lefebvre
E baptiste.allais@cms-bfl.com

Pays-Bas



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les entreprises qui réalisent des transactions avec des entités liées (néerlandaises et étrangères), ont l'obligation de tenir une documentation prix de transfert. Celle-ci s'applique (potentiellement) à l'ensemble des sociétés.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

La règlementation est succincte et assez générale : elle indique que l'entité doit disposer, au sein de sa structure, d'informations indiquant comment les prix de transfert ont été déterminés. De ces informations, il doit être possible de déduire que les prix et conditions convenus correspondent à ceux dont des parties indépendantes seraient convenues.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes les transactions avec des entreprises associées.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Il n'existe pas de définition précise de la notion d'entité associée : les entités sont considérées comme associées si elles sont liées par des relations d'actionnariat et/ou de gestion.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?

La réglementation néerlandaise sur la documentation prix de transfert est très succincte et générale et ne reprend pas les règles du Code de Conduite DPTUE.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les contribuables non établis aux Pays-Bas ne sont pas tenus de fournir des informations. Seules les entités résidentes des Pays-Bas ou soumises à l'impôt néerlandais sont tenues de fournir des informations.
Dans certains cas, l'administration fiscale néerlandaise peut, dans une certaine limite, demander à un contribuable néerlandais de fournir des informations relatives à une entité étrangère avec laquelle il entretient des relations.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Le droit néerlandais ne prévoit pas (expressément) la fourniture d'études de comparables. Mais il peut être utile de disposer de telles études.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
Il n'existe pas à cet égard de règles précises. L'administration fiscale admet en général que la documentation, au lieu d'être rédigée en néerlandais, soit rédigée en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Le contribuable doit en principe être en mesure de mettre la documentation à disposition à compter du moment où intervient la transaction. Cependant, en pratique,

il suffit que la documentation soit fournie dans un délai suffisant après avoir été demandée par l'administration fiscale (en général six semaines).

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Il n'existe pas aux Pays-Bas de pénalités liées à la documentation.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

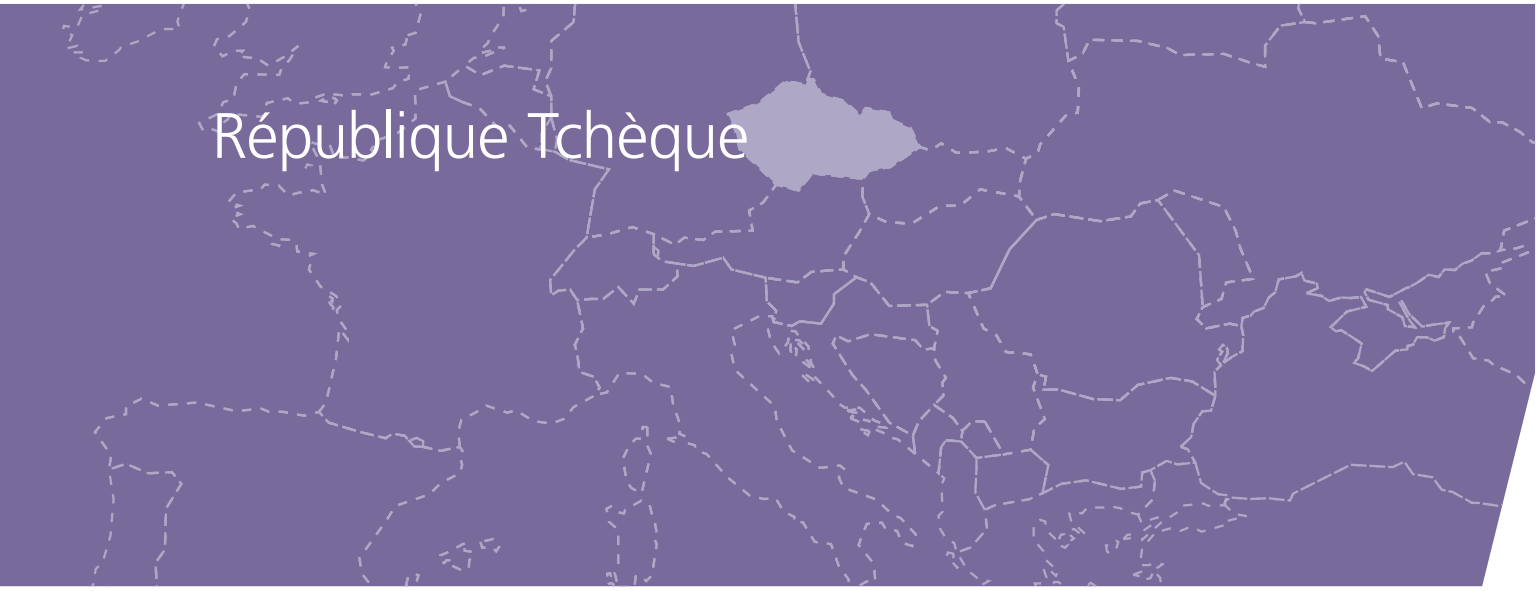
Si le contribuable ne fournit pas la documentation appropriée, la charge de la preuve lui sera transférée.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

L'application d'une pénalité ou le transfert de la charge de la preuve n'empêche pas un contribuable de demander la mise en œuvre d'une procédure d'accord amiable.

Christo Van Gennep
CMS Derks Star Busmann
E christo.vangennep@cms-dsb.com

République Tchèque



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

La documentation prix de transfert n'est pas obligatoire en droit tchèque. Mais il va de soi qu'au plan fiscal, les relations entre entreprises associées doivent s'effectuer dans le respect du principe de pleine concurrence.
Les contribuables peuvent utiliser une documentation prix de transfert conforme à la directive de l'OCDE ou à la DPTUE ou peuvent utiliser d'autres types de preuves et de documents.
Les contribuables peuvent demander à l'administration fiscale d'émettre un rescrit unilatéral et opposable en matière de prix de transfert entre entités liées.
Par ce rescrit, ils peuvent obtenir la confirmation que les prix convenus entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Le contribuable est tenu d'étayer par une documentation l'ensemble des transactions entre entreprises associées. Cette règle ne fait l'objet d'aucune limitation.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Le droit tchèque donne la définition suivante de la notion d'"entreprises associées" :

— parties ayant des liens en capital :
  - personnes ou parties détentrices directes ou indirectes du capital ou de droits de vote, avec une participation au moins égale à 25 %.

— parties liées par d'autres relations :
  - personnes ou parties participant à la gestion ou au contrôle d'une autre personne ou partie
  - relation impliquant une personne ou partie détenant le contrôle et une personne ou partie contrôlée et/ou des personnes ou parties contrôlées par la même personne ou partie
  - parties maintenant des relations étroites
  - personnes ou parties ayant mis en place une relation juridique dont l'objet prédominant est de réduire leur assiette fiscale ou d'accroître leurs pertes fiscales.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Le droit tchèque ne prévoit pas d'exigence spécifique en matière de documentation de prix de transfert.
Si le contribuable décide d'établir une documentation conforme à la DPTUE, l'administration tchèque est tenue d'accepter cette documentation. Dans le cas contraire, il n'existe pas d'exigence spéciale en matière de documentation prix de transfert et le contribuable peut utiliser tous types de documents. L'administration fiscale porte une appréciation discrétionnaire sur tous les documents prix de transfert.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Le droit tchèque reconnaît à l'administration fiscale un droit général de communication auprès de toute personne pouvant l'informer sur un dossier faisant l'objet d'une procédure fiscale. Si le contribuable recourt à la procédure DPTUE, il doit expressément accepter de fournir des informations à l'administration fiscale.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
De telles études ne sont pas obligatoires.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La langue qui doit être utilisée n'est pas déterminée. L'administration fiscale tchèque accepte les documents en langues tchèque ou slovaque. Lorsque d'autres langues sont utilisées, l'administration peut demander la traduction de certaines parties, ou de l'intégralité de la documentation.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Ce délai est précisé au cas par cas par l'administration fiscale.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Le droit tchèque ne prévoit pas de pénalité spéciale liée à la documentation. Si les prix convenus entre entreprises associées sont différents de ceux pratiqués par des parties indépendantes, sans que cette différence soit justifiée de manière appropriée par la documentation, l'administration fiscale pourra rehausser l'assiette fiscale à hauteur de la différence, et ce rehaussement pourra être assorti de pénalités.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Non applicable, en l'absence de documentation obligatoire.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable.

Libor Kadlec
CCS Consulting
E kadlec@ccsconsulting.cz

Ingrid Špačková
CCS Consulting
E spackova@ccsconsulting.cz

Royaume-Uni

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Les entreprises soumises à l'IS doivent tenir une documentation qui leur permet de souscrire des déclarations d'impôt complètes et sincères, lesquelles doivent être présentées dans les 12 mois de la clôture de leur exercice. Est en particulier exigé d'apporter les correctifs nécessaires dans les cas où des accords existent entre deux personnes liées qui ne sont pas conformes aux principes de pleine concurrence, et que cette circonstance a une influence sur la détermination du résultat imposable.
La législation britannique sur les prix de transfert prévoit certaines dérogations en faveur des petites et moyennes entreprises définies conformément à la réglementation européenne. Dans les cas où une entreprise fait partie d'un groupe ou d'une association, ces limites s'appliquent au groupe/association. Les critères, définis sur la base du groupe consolidé dans son ensemble, sont les suivants :

	Effectif maximum	L'un des deux seuils suivants n'est pas dépassé :	
		Chiffre d'affaires	Total de Bilan
Petite entreprise	50	10 millions €	10 millions €
Entreprise de taille moyenne	250	50 millions €	43 millions €

Si la société britannique fait partie d'un groupe qualifié de "petit groupe", elle est déchargée de l'obligation d'appliquer et de consigner les prix de pleine concurrence au titre de ses transactions avec des parties associées dans les pays avec lesquels le Royaume-Uni a conclu une Convention de non double imposition comprenant une clause de non discrimination.
Si la société britannique fait partie d'un groupe de taille moyenne, elle n'est tenue d'appliquer des prix de pleine concurrence que si elle traite avec des parties associées situées dans des territoires non couverts par une convention de non double imposition (comme dans le cas des "petits" groupes ci-contre). Cependant, l'administration fiscale britannique peut, par la suite, demander à ce qu'un groupe de taille moyenne applique des prix de pleine concurrence à tout ou partie de ses transactions avec des parties associées pendant une période donnée.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?
Les directives britanniques respectent les règles définies par les principes de l'OCDE.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Tout "dispositif" entre entités associées doit faire l'objet d'une documentation. La définition de la notion de "dispositif" est large et correspond à une transaction ou série de transactions, et notamment des accords, arrangements ou pratiques mutuelles, qu'elles soient ou non opposables en droit et qu'elles aient ou non vocation à l'être.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Une entité est dite associée lorsqu'elle en contrôle une autre, est contrôlée par elle ou est placée avec elle sous contrôle commun. La notion de contrôle vise généralement le pouvoir de veiller, grâce à la détention d'actions, de droits de vote ou d'autres pouvoirs, à ce que les affaires d'une société soient menées comme l'entend la personne titulaire du contrôle. Avec effet au 1er avril 2004, une personne détenant une participation de 40 % dans une autre entreprise est également réputée la contrôler.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Les contribuables tendent à suivre le Modèle OCDE.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les contribuables situés en dehors du Royaume-Uni ne sont pas obligés de fournir des informations à l'administration fiscale. Toutefois, les contribuables britanniques peuvent apporter des informations sur les transactions réalisées avec des contreparties établies en dehors du Royaume-Uni.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Les études régionales sont acceptées dans certains cas, si les données britanniques ne sont pas disponibles ou sont limitées.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La documentation doit être rédigée en anglais.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Aucun délai n'est prévu. Les contribuables sont tenus de consigner les transactions et correctifs pendant une période déterminée avant la date de souscription des déclarations concernées. Ils doivent aussi être en mesure d'établir que les prix des transactions respectent le principe de pleine concurrence (généralement dans un délai de 30 jours à compter de la date de la demande de l'administration fiscale).

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Des pénalités peuvent être appliquées dans les cas suivants :
— une déclaration non-conforme au principe de pleine concurrence a été souscrite
— il est possible d'établir que la déclaration a été souscrite de manière frauduleuse ou négligente ; et
— cette situation entraîne une perte pour le Trésor britannique.

Ces pénalités s'inscrivent dans le cadre des dispositions générales relatives aux déclarations d'impôt incorrectes. Un correctif de prix de transfert peut donner lieu à une pénalité pouvant atteindre 100 % de l'impôt qui n'a pas été payé, le taux de la pénalité dépendant du comportement donnant lieu à la sous-estimation : les pénalités sont généralement inférieures ou égales à 30 % en cas d'absence de diligences raisonnables, à 70 % en cas de sous-évaluation ou de surfacturation délibérée et à 100 % en cas de manquement délibéré aggravé par une rétention d'informations.

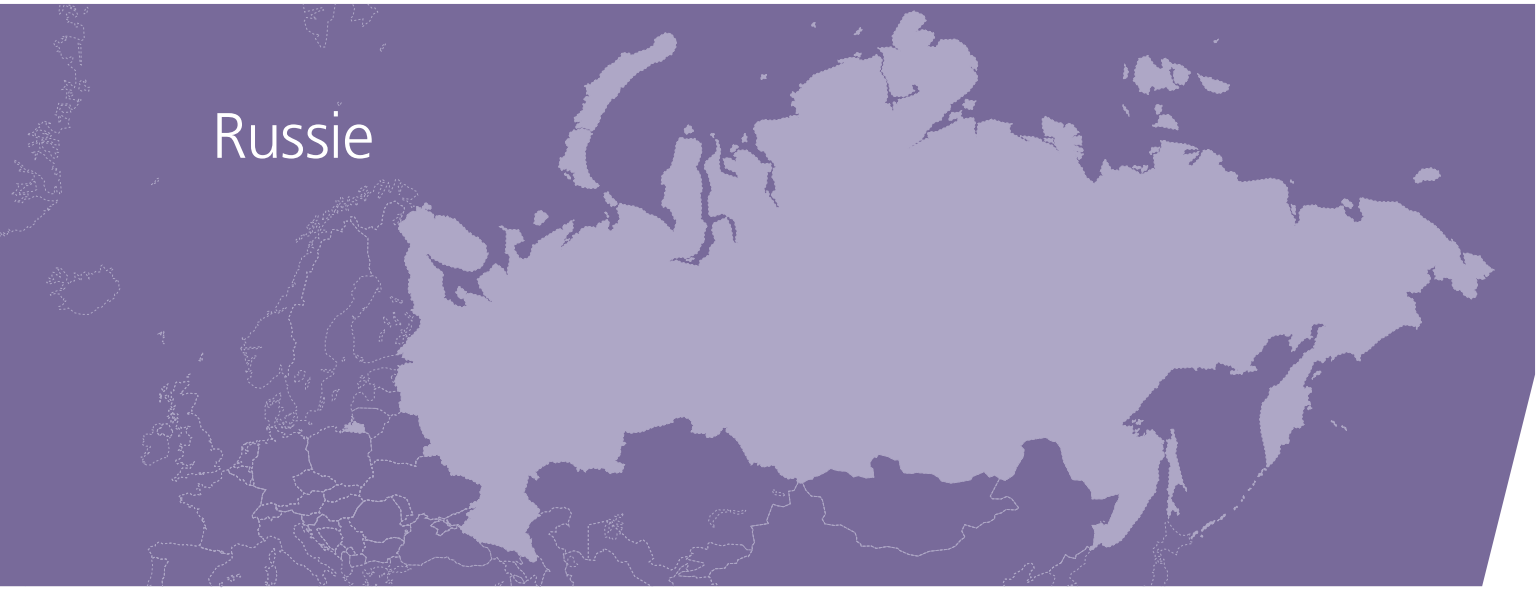
5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Non. Il n'existe pas de règles britanniques spécifiques de documentation en matière de prix de transfert, ces règles étant reprises par le règlement CTSA visé ci-dessus.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non.

Nick Foster-Taylor
CMS Cameron McKenna
E nick.foster-taylor@cms-cmck.com



Russie

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

A l'heure actuelle, il n'existe en Russie aucune réglementation spécifique relative à la documentation de prix de transfert. Néanmoins, tous les contribuables doivent conserver les documents relatifs aux transactions réalisées afin de justifier de la déductibilité fiscale de leurs charges. Il convient de noter qu'un projet de loi sur les prix de transfert a été adopté par la Chambre Basse du Parlement russe le 19 février 2010 (1ère lecture). Une fois adoptée, cette législation imposerait des exigences en matière de documentation de prix de transfert. Etant donné que des amendements importants devraient encore être apportés à ce projet, il ne nous est pas possible de fournir à ce stade des informations fiables sur les règles en matière de documentation prix de transfert.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Le jeu de documents nécessaires afin de justifier la déductibilité des charges comprend, en règle générale, les contrats, actes d'acceptation, factures, documents de transport et autres documents (par ex. rapports, notes, courriels, conversations téléphoniques et comptes-rendus de réunions, etc.) confirmant l'achat effectif de biens, travaux ou services par le contribuable. Ce dernier doit être en mesure de fournir des documents en tout temps dès la réalisation de la transaction. Des documents spécifiques, concernant notamment les liens existant entre les parties et la méthode de détermination des prix n'ont à être fournis par les contribuables, sur demande de l'administration fiscale russe, que dans le cadre d'un contrôle fiscal.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
Toutes les opérations conclues à titre lucratif par les contribuables doivent être consignées dans la documentation. Les transactions soumises à un contrôle de prix de transfert par l'administration fiscale russe sont notamment les suivantes :

- transactions entre personnes affiliées
- transactions prévoyant une compensation
- transactions de commerce extérieur
- toutes les transactions dont le prix s'écarte à la hausse ou à la baisse de plus de 20 % du prix appliqué par le contribuable pour des biens (travaux, services) similaires au cours d'une brève période.

Cependant, en pratique, l'administration fiscale russe procède rarement à un redressement en matière de prix de transfert, car il lui appartient en pareil cas de prouver que la transaction n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Afin d'éviter de supporter la charge de la preuve, l'administration fiscale russe met généralement en cause la déductibilité des charges en raison du manque de justification économique et/ou de documentation appropriée.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
En matière de prix de transfert, les personnes affiliées sont définies comme des personnes physiques et/ou morales qui sont susceptibles d'avoir une influence sur les conditions dans lesquelles l'activité de l'entreprise est exercée, ou d'avoir une influence sur les résultats économiques de l'entreprise. Des personnes physiques et/ou morales seront réputées affiliées dans les cas suivants :

- une personne morale détient directement et/ou indirectement dans une autre personne morale une participation supérieure à 20 %
- une personne physique est subordonnée à une autre en raison de la hiérarchie professionnelle
- des personnes physiques ont qualité de conjoints, de parents ou sont liées par les liens du mariage ou de l'adoption, etc., conformément au droit russe de la famille.

Les juridictions russes considèrent que des personnes peuvent être affiliées pour d'autres motifs, et notamment si cette affiliation a une influence sur les transactions portant sur la vente de biens (travaux, services).

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Les sociétés étrangères ne sont légalement pas tenues de communiquer à l'administration fiscale russe des informations en matière de prix de transfert. Cependant, l'administration peut exiger des contribuables russes et/ou des administrations fiscales étrangères, dans le cadre d'une procédure officielle, la fourniture d'informations sur des sociétés étrangères.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Les études régionales de comparables ne sont pas obligatoires. Elles peuvent être réalisées par le contribuable afin de prouver que le prix a été déterminé dans des conditions de pleine concurrence. En pratique, si l'administration fiscale russe ne s'attache généralement pas à ces études, les tribunaux y sont attentifs. Elles peuvent dès lors se révéler utiles en cas de contentieux fiscal.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
Les documents fournis à l'administration fiscale russe doivent normalement être rédigés en russe.
La législation russe n'exige pas que l'ensemble de la documentation contractuelle soit rédigée en russe. Mais, si les documents ont été initialement établis dans une langue autre que le russe, l'administration fiscale peut exiger qu'ils soient traduits en russe.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Les documents doivent être soumis à l'administration fiscale dans un délai de 10 jours à compter de la réception d'une demande d'information émanant de l'administration fiscale russe dans le cadre d'un contrôle fiscal.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si les contribuables ne soumettent pas les documents requis dans les délais, ils s'exposent à une pénalité d'un montant de 50 RUB (1,3 euro) par document manquant. Par ailleurs, les dirigeants du contribuable encourent une pénalité comprise entre 300 RUB (7,5 euros) et 500 RUB (12,5 euros).

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

Officiellement, tel n'est pas le cas. Cependant, en pratique, en cas de contentieux fiscal, il sera difficile pour le contribuable de défendre sa position en l'absence de documentation.

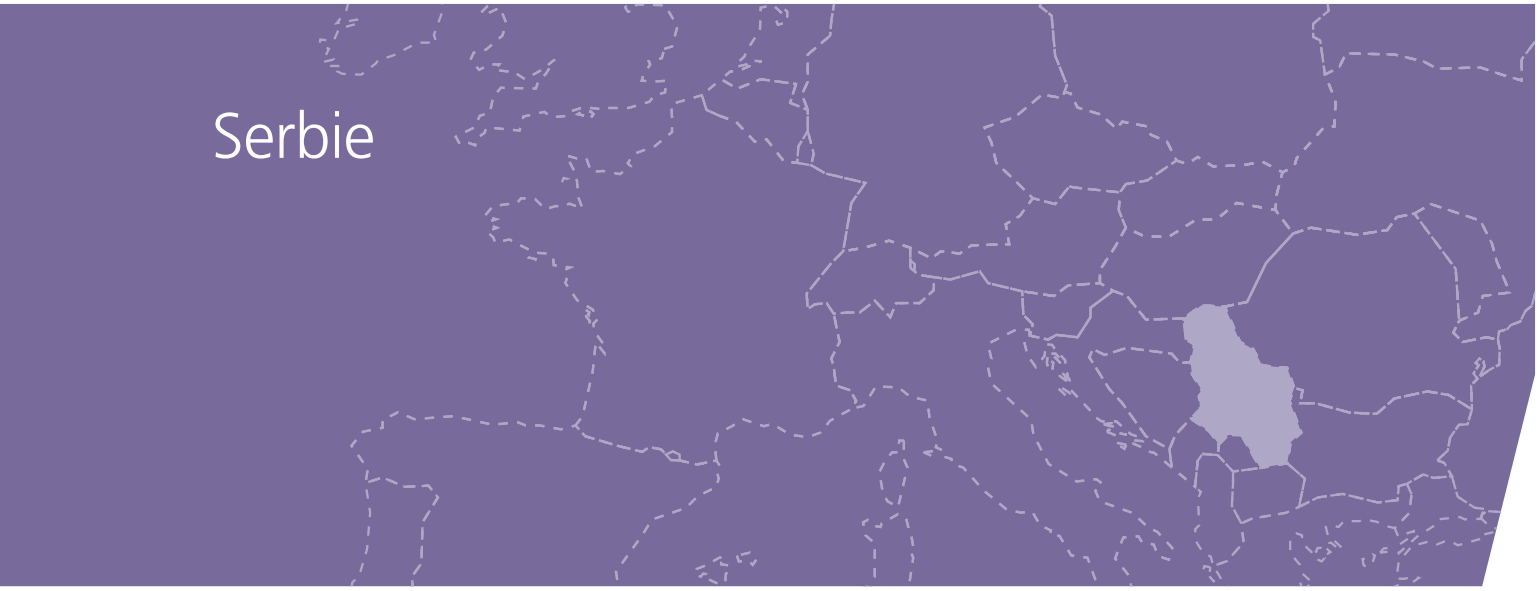
6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

A l'heure actuelle, les procédures visant à l'élimination de la double imposition ne sont pas utilisées en Russie dans le cadre des dossiers de prix de transfert.

Charles-Henri Roy
CMS, Russia
E charles-henri.roy@cmslegal.ru

Svetlana Shashkova
CMS, Russia
E svetlana.shashkova@cmslegal.ru

Serbie



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

En règle générale, les questions de prix de transfert sont réglées par la législation serbe relative à l'Impôt sur les Bénéfices des Entreprises (IS). La Serbie n'est pas membre de l'OCDE, mais la loi serbe IS intègre néanmoins certaines règles de base des principes de prix de transfert de l'OCDE.
La loi serbe IS n'impose pas d'obligation spécifique de tenue d'une documentation de prix de transfert, sauf l'obligation d'indiquer à titre séparé dans la déclaration d'impôt les transactions portant sur des actifs ou des engagements entre personnes associées (sous forme de document supplémentaire joint à la déclaration).
Tout contribuable doit déclarer séparément la valeur de ces transactions, sur la base des prix qui auraient été obtenus sur le marché dans le cadre de transactions identiques ou similaires conclues entre personnes indépendantes (principe de pleine concurrence).

Cette obligation s'applique aussi aux transactions entre toute unité d'exploitation permanente en Serbie (succursale, usine, bureau de représentation, site de production, usine ou atelier etc.) et son siège non résident.
En pratique aujourd'hui, le contribuable est exposé au risque de rejet de la déduction de ses charges par l'administration fiscale ou d'une majoration de ses produits d'exploitation, s'il réalise des opérations avec des entreprises affiliées dans le cas où des études de prix de transfert adéquates ne seraient pas disponibles.
La loi serbe IS ne contient pas de dispositions spéciales limitant l'obligation de tenue d'une documentation appliquée à certaines catégories de contribuables ou aux opérations supérieures à certains seuils.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

La loi serbe IS ne règle pas expressément le contenu de la documentation prix de transfert.
Cependant, elle indique quelles sont les méthodes de prix de transfert qui peuvent être utilisées et oblige à déclarer les transactions entre personnes associées dans le cadre de la déclaration fiscale. Tout contribuable doit tenir une documentation commerciale conformément aux normes comptables et à la Loi Serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
En vertu de la loi serbe IS, il n'existe aucune exception ou seuil d'applicabilité en ce qui concerne l'obligation de tenir une documentation relative aux transactions.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La loi serbe IS définit comme suit la notion de personne associée :

— une personne physique ou morale pouvant exercer un contrôle ou une influence considérable sur les décisions de l'entreprise
— une personne morale qui est contrôlée par les mêmes personnes que le contribuable (contrôle, surveillance, participation au capital, influence sur les décisions).

Aux fins de la présente définition, la possession de 50 % ou de la plus grande partie des actions ou parts revient à exercer un contrôle sur le contribuable.
De même, il existe une influence sur les décisions d'un contribuable si une personne associée à celui-ci détient plus de 50 % ou la plus grande part des droits de vote dans l'un des organes de contrôle de ce contribuable.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées

au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
Comme indiqué, la législation serbe relative aux prix de transfert est encore en phase d'élaboration. De ce fait, il n'existe pas de règle ou d'exigence spécifique applicable dans chaque situation particulière.
La Loi Serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales indique que tout contribuable n'est tenu de remettre ses livres comptables et autres documents connexes établis à l'étranger que s'il exerce un contrôle ou une influence sur la société étrangère concernée suffisants.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
En règle générale, l'administration fiscale accepte les études régionales de comparables si elles s'appuient sur une documentation fiable. Cependant, les exigences afférentes à ces études régionales sont relativement élevées.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
En application de la Loi serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales, le contribuable doit fournir des traductions assermentées en langue serbe des documents rédigés dans une langue étrangère.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

La loi serbe IS n'impose aucun délai spécifique en ce qui concerne la mise à disposition de la documentation prix de transfert. Il n'existe pas d'obligation légale de déposer une documentation prix de transfert avec les déclarations périodiques, si ce n'est l'obligation de déclarer les transactions entre parties associées à l'occasion du dépôt de la déclaration.

En vertu de la Loi serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales, le contribuable doit présenter de manière fidèle les événements fiscaux importants.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

En règle générale, aucune pénalité spécifique n'est prévue en ce qui concerne la documentation prix de transfert, sauf le cas prévu au point 2. d) ci-contre, qui aboutit, s'il n'est pas fait droit à la demande de l'administration fiscale, à l'application de pénalités comprises entre 1 000 et 6 000 euros.

Si un contribuable n'indique pas de manière séparée dans sa déclaration la valeur des transactions réalisées avec des personnes associées conformément au principe de pleine concurrence, une pénalité comprise entre 1 000 et 6 000 euros est prévue.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

De manière générale, la Loi serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales prévoit que la charge de la preuve sera supportée par :

— l'administration fiscale en ce qui concerne les faits sur lesquels se fonde l'imposition
— le contribuable en ce qui concerne les faits réduisant ou éliminant cette imposition.

Il existe une dérogation à cette règle générale : si un contribuable refuse de fournir des informations à l'administration ou en cas de redressement suite à un contrôle fiscal.

La Loi serbe sur les Procédures et l'Administration Fiscales prévoit que les deux parties (contribuable et administration) doivent agir de bonne foi.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable, en l'absence de pénalités liées à la documentation.

Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

Slovaquie

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

La Slovaquie est devenue membre de l'OCDE en 1980 et sa législation actuelle est conforme aux principes de prix de transfert de cette organisation internationale. Depuis le 1er janvier 2009, les contribuables sont tenus de fournir une documentation prix de transfert conformément à l'article 18 (1) de la Loi sur l'Impôt sur le Revenu visant les transactions avec des parties liées étrangères.
Le Ministère des Finances de la République slovaque a défini le contenu de la documentation prix de transfert, ci-après les "Principes", de façon à réduire toute incertitude juridique sur ce point. Les Principes établissent une distinction entre deux types de documentation prix de transfert. La documentation de base est plus complexe, mais n'est exigée qu'en cas de transactions importantes réalisées par des contribuables slovaques établissant leurs comptes conformément aux normes IFRS. Les autres contribuables slovaques, parties à des transactions avec des parties liées étrangères, doivent établir une documentation simplifiée comprenant des informations sur ces transactions et qui sont jointes à leurs comptes.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Les Principes sont fondés sur les règles définies par l'OCDE et les recommandations de l'UE. Ils ont été publiés au Bulletin Financier sur le site Internet officiel du Ministère des Finances de la République slovaque.
La documentation de base se compose de deux parties. Elle inclut une documentation générale, relative à l'ensemble du groupe d'entreprises et une documentation spécifique afférente à un contribuable déterminé.
La partie générale contient les éléments suivants :

— identification des membres du groupe et description de sa structure d'actionnariat
— description des activités commerciales et de la stratégie d'entreprise du groupe, avec identification du secteur d'activité
— stratégie d'entreprise prévue pour l'avenir
— description des fonctions menées par les entités séparées du groupe et estimation des risques pris par elles.

La documentation spécifique est directement liée à la documentation générale et comprend des informations sur le contribuable slovaque. Elle comprendra les éléments suivants :

— identification et structure d'actionnariat du contribuable
— description des activités commerciales et du secteur d'activité
— stratégie d'entreprise prévue pour l'avenir par le contribuable
— liste des transactions intra-groupe du contribuable
— aperçu des actifs incorporels détenus par les entités
— liste de mesures préalables à la détermination des prix, et notamment rapprochement des méthodes de calcul de ceux-ci
— description générale des fonctions exercées par le contribuable et des risques pris par lui
— études de comparables
— description du système de prix de transfert du contribuable et informations relatives à la méthode de prix de transfert retenue.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
L'objectif de la documentation consiste à rapporter la preuve du mode d'établissement des prix des transactions commerciales entre une personne étrangère dépendante et les parties qui lui sont liées.

Le contribuable slovaque a l'obligation de tenir une documentation relative à l'ensemble de ses transactions significatives avec les entreprises étrangères associées.

— le terme "administration" vise les relations entre les membres des organes de direction ou de surveillance d'une société ou coopérative et cette dernière
— le terme "autre relation réciproque" vise une relation

exclusivement mise en place aux fins de réduite l'assiette de l'impôt ou d'augmenter les pertes
— le terme "partie liée non résidente" vise une situation dans laquelle une personne physique ou morale résidente a des relations avec une personne physique ou morale non résidente ; ce terme s'applique également aux relations d'un contribuable avec ses établissements stables à l'étranger, et à celles entre un contribuable et son établissement stable sur le territoire de la République slovaque.

b) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Le Ministère Slovaque des Finances a défini les Principes qui s'appliquent en matière de contenu de la documentation prix de transfert. Ceux-ci se fondent sur les Principes définis par l'OCDE et par le Code de Conduite l'UE. Ces principes s'appliquent aux transactions réalisées par les contribuables slovaques à compter du 1er janvier 2009.

Si la documentation de base sur les prix de transfert n'est pas obligatoire pour l'ensemble des contribuables, il est néanmoins recommandé que les entités slovaques menant des transactions avec des entités associées étrangères aient une documentation prix de transfert plus détaillée.
Au cours d'un contrôle fiscal, ces entités sont tenues de prouver qu'elles ont mené ces transactions dans le respect du principe de pleine concurrence. Il est très peu probable que le contenu de la documentation prix de transfert simplifiée soit suffisant à cet effet.

c) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?
La documentation prix de transfert que les contribuables doivent tenir doit contenir des informations sur le groupe et ses membres. Ces informations ont pour objet principal d'apporter la preuve du respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des transactions contrôlées intra-groupe. En conséquence, les informations seront plus ou moins précises selon les cas. En vertu des Principes, les informations minimales requises sur le membre étranger du groupe comprennent son identification, sa forme juridique et des explications sur sa structure d'actionnariat. Cependant, l'administration fiscale peut demander au contribuable slovaque toutes autres informations qu'elle juge importantes relatives aux membres étrangers du groupe, afin de rapporter la preuve du respect du principe de pleine concurrence dans le cadre de transactions réalisées avec des parties liées.

d) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Les études de comparables sont depuis peu exigées dans la documentation de prix de transfert.
Cependant, sur la base de notre expérience, une étude régionale bien établie est considérée comme suffisante dans la plupart des cas. En règle générale, l'administration fiscale slovaque procède à une comparaison avec les données économiques locales.

e) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La documentation en matière de prix de transfert doit être rédigée en slovaque. Cependant, sur demande, l'administration fiscale slovaque peut approuver le recours à toute autre langue.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

La documentation obligatoire en matière de prix de transfert doit être remise à l'administration fiscale au cours du contrôle fiscal, dans un délai de 60 jours à compter

de la date de la demande. La documentation simplifiée étant fondée sur les éléments fournis dans l'Annexe aux comptes, elle sera remise régulièrement à l'occasion de la souscription de la déclaration d'impôt. Si elle est suffisante, cette documentation simplifiée peut cependant faire l'objet d'une demande de complément d'information par l'administration fiscale.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Si le contribuable slovaque ne fournit pas à l'administration fiscale la documentation obligatoire en matière de prix de transfert dans le délai requis, celle-ci est fondée à lui appliquer des pénalités. Bien qu'il existe des règles spécifiques en matière de pénalités liées aux prix de transfert, les amendes et pénalités sont en fait fondées sur la Loi slovaque N° 511/1992 sur l'administration des taxes et recettes publiques modifiée, qui prévoit que, si les contribuables ne respectent pas leurs obligations, une amende pouvant atteindre 33 190 euros peut leur être infligée par l'administration. Le montant des pénalités dépend de la nature de la violation ou du maintien d'une situation contraire à la loi.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

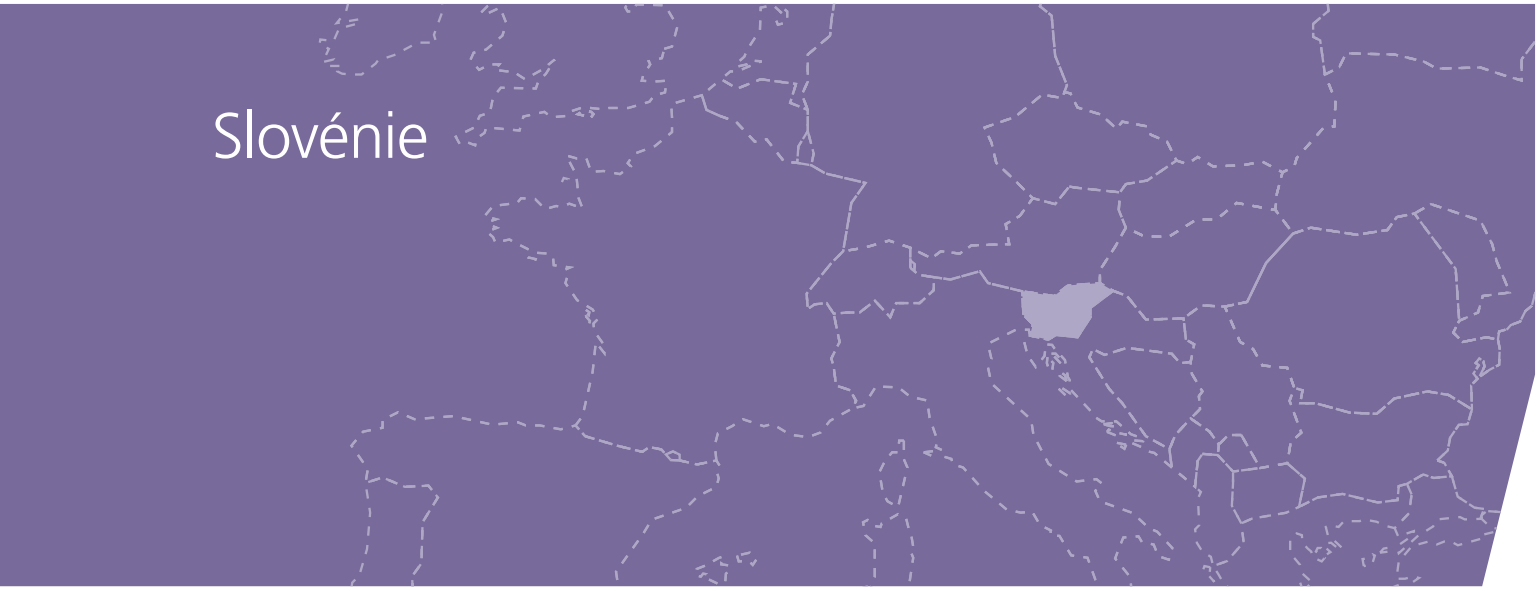
En l'absence de documentation obligatoire en matière de prix de transfert, ou si celle-ci est incomplète, une amende est due par le contribuable, sans affecter toutefois son obligation de présenter des éléments probants et de prouver que les transactions contrôlées respectent le principe de pleine concurrence. La charge de la preuve incombe au contribuable en cas de contrôle fiscal. Si le respect du principe de pleine concurrence n'est pas établi, l'administration fiscale peut considérer que la charge en cause n'est pas déductible et infliger la pénalité prévue en cas de minoration du revenu imposable.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

La République slovaque a ratifié la Convention d'Arbitrage qui est entrée en vigueur au 1er avril 2006. L'imposition d'une pénalité pour défaut de documentation ou l'existence d'un redressement antérieur en matière de prix de transfert ne sont pas considérés comme un obstacle à l'application de la convention, selon la réglementation récente.

Róbert Janeček
CCS Tax
E janecek@ccstax.sk

Slovénie



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

La Slovénie n'est pas membre de l'OCDE et n'y a que rang d'observateur. Cependant, son administration fiscale a globalement adopté le principe de pleine concurrence et les méthodes prévues par les Principes de l'OCDE.
La Loi slovène relative aux Impôts sur les Bénéfices des Entreprises (IS) ne vise pas directement les Principes de Prix de Transfert de l'OCDE. Cependant, ses dispositions et ses règlements d'application sont conformes aux Principes de l'OCDE.
La législation IS ne contient pas de disposition spéciale limitant l'obligation de tenue d'une documentation à certaines catégories ou aux situations supérieures à certains seuils.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Tout contribuable est obligé de fournir et de conserver des informations relatives aux personnes associées, afférentes à la portée et à la nature des transactions commerciales menées avec celles-ci et à la détermination des prix comparables de marché selon les modalités imposées par le Livre des Procédures Fiscales (LPF).
Les dispositions de celui-ci en matière de prix de transfert sont conformes au Code de Conduite de l'UE sur la documentation de prix de transfert des entreprises associées au sein de l'Union européenne (DPTUE).
Les entreprises sont dès lors tenues d'établir une documentation de base et une documentation spécifique par pays, selon les modalités suivantes :

— la documentation de base doit contenir au moins la description de la situation du contribuable, de la structure globale de l'organisation, et du type de relations, du système des prix de transfert ainsi qu'une description générale de l'activité, de la stratégie de l'entreprise, des éléments généraux, économiques et autres, et de l'environnement concurrentiel
— la documentation spécifique par pays doit contenir des informations relatives aux transactions avec les entités liées (description, nature, valeur, clauses et conditions), l'analyse des référentiels, une analyse fonctionnelle, les clauses des contrats, les circonstances ayant une incidence sur les transactions, l'application de la méthode de prix de transfert retenue et toute autre documentation pertinente.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?
En vertu des règles applicables en matière de prix de transfert, il n'existe pas d'exceptions ou de seuils d'exonération en ce qui concerne les transactions devant faire l'objet d'une documentation, si ce n'est en ce qui concerne les prêts intra-groupe.
Les entités réalisant des transactions avec des parties liées sont tenues de soumettre avec leur déclaration d'impôt certaines informations relatives à la valeur de ces transactions ainsi que des informations portant sur les taux d'intérêt appliqués par les parties liées.
La loi slovène IS contient une disposition sur le calcul du taux d'intérêt de pleine concurrence applicable aux prêts entre sociétés d'un même groupe. Il n'est obligatoire de soumettre une annexe à la déclaration d'impôt avec des indications relatives aux taux d'intérêt entre parties liées que lorsque la valeur cumulée des prêts perçus et consentis est supérieure à 50 000 euros par entité liée.
Lorsque certaines transactions avec des parties liées ne présentent pas de différence importante, le contribuable peut fournir une documentation prix de transfert pour un groupe de transactions. Cependant, il reste nécessaire d'apporter des correctifs appropriés au titre de toutes différences existant entre les transactions considérées.

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
La loi IS contient une définition des parties associées dans le cadre des opérations transfrontalières. En vertu de celle-ci, un contribuable, résident ou non résident,

et une personne morale étrangère ou entité étrangère non dotée de la personnalité juridique sont réputés avoir la qualité de personnes associées si :

— le contribuable détient directement ou indirectement au moins 25 % de la valeur ou du nombre d'actions ou de titres de capital, et des droits de direction, de vote ou de contrôle d'une personne étrangère, ou contrôle celle-ci sur la base d'un contrat, ou les conditions de la transaction sont différentes de celles qui auraient prévalu entre entreprises non associées dans des circonstances identiques ou comparables ; ou
— une personne étrangère détient directement ou indirectement au moins 25 % de la valeur ou du nombre d'actions ou de titres de capital, et de droits de direction, de vote ou de contrôle du contribuable, ou contrôle celui-ci sur la base d'un contrat, ou les conditions de la transaction sont différentes de celles qui auraient prévalu entre entreprises non associées dans des circonstances identiques ou comparables ; ou
— la même personne détient directement ou indirectement au même moment au moins 25 % de la valeur ou du nombre d'actions ou de titres de capital, et de droits de direction, de vote ou de contrôle du contribuable et de cette personne étrangère ou des deux contribuables, ou contrôle cette personne sur la base d'un contrat, ou les conditions de la transaction sont différentes de celles qui auraient prévalu entre entreprises non associées dans des circonstances identiques ou comparables ; ou
— les mêmes personnes physiques ou les membres de leur famille détiennent directement ou indirectement au même moment au moins 25 % de la valeur ou du nombre d'actions ou de titres de capital, et de droits de direction, de vote ou de contrôle du contribuable et de cette personne étrangère ou des deux résidents, ou les contrôlent sur la base d'un contrat, ou les conditions de la transaction sont différentes de celles qui auraient prévalu entre entreprises non associées dans des circonstances identiques ou comparables.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?

La législation slovène impose un contenu conforme au Code de Conduite.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ? Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer des éléments situés dans un autre État ?

En vertu du Livre des Procédures Fiscales, tout contribuable est tenu de fournir sur demande à l'administration fiscale des éléments relatifs aux entités affiliées non résidentes, dans la mesure où ces éléments sont disponibles.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?

L'administration fiscale slovène a accès à la base de données Amadeus et aux bases de données locales contenant des informations financières relatives aux sociétés slovènes, et notamment GVIN et IBon. En vertu de la Loi Slovène sur les Sociétés, les entreprises et les actionnaires uniques doivent fournir des rapports annuels publics.
Si l'administration fiscale slovène privilégie les comparables locaux, une étude paneuropéenne peut également être acceptée.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?

Tous les documents doivent être rédigés en slovène.
En vertu du Livre des Procédures fiscales slovène, le contribuable doit présenter des traductions slovènes certifiées des documents à la demande de l'administration fiscale, si des originaux ont au départ été fournis dans une langue étrangère. Si la documentation de base n'est pas en slovène, elle doit être traduite à la demande de l'administration fiscale, dans un délai (minimum) de 60 jours.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

En vertu de la Loi IS, tout contribuable doit établir une documentation prix de transfert pour chaque État dans lequel il réalise des transactions avec des entreprises associées. Le contribuable doit en même temps recueillir une documentation sur les prix de transfert de chaque transaction (documentation en temps réel). Cette documentation doit être établie au plus tard à la date de dépôt de la déclaration fiscale de l'exercice. Bien que cette documentation ne soit pas remise à l'administration fiscale en même temps que la déclaration d'impôt, le contribuable est tenu de la conserver et de la remettre sur demande de l'administration fiscale dès le début d'un contrôle. Au cours du contrôle, la documentation prix de transfert doit être remise à l'administration fiscale dès que celle-ci en fait la demande. Si ceci n'est pas possible, l'administration fiscale peut accorder une prolongation de délai de 30 jours au moins et de 90 jours au plus.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Toute entité réalisant des transactions intra-groupe doit être en mesure d'établir que les prix convenus entre les entités associées sont conformes au principe de pleine concurrence. Tout manquement à ces dispositions légales l'expose à des obligations fiscales supplémentaires et à des pénalités. Si aucune documentation prix de transfert n'est soumise ou si les éléments soumis sont incomplets en vertu des règles ou termes définis ci-dessus, une pénalité comprise entre 1 600 euros et 25 000 euros est prévue pour les personnes morales, assortie d'une pénalité comprise entre 400 et 4 000 euros pour son responsable légal.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

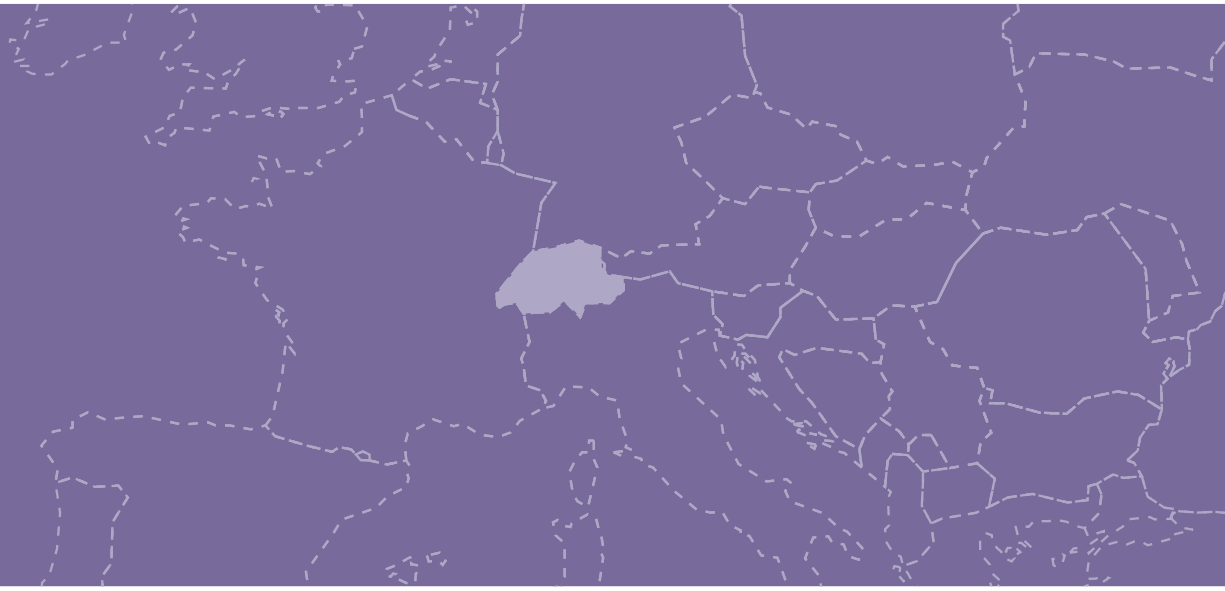
Depuis que les exigences relatives à la documentation des prix de transfert sont entrées en vigueur en Slovénie, la charge de la preuve a dans les faits été supportée par le contribuable, qui doit tenir une documentation spécifique établissant qu'il applique des prix de transfert conformes au principe de pleine concurrence. Si une documentation prix de transfert appropriée a été mise en place au moment du dépôt de la déclaration d'impôt, la charge de la preuve est supportée par l'administration fiscale. A l'occasion de l'examen des prix de transfert, l'administration slovène doit apprécier le caractère de pleine concurrence des transactions intra-groupe en recourant à la ou aux méthodes appliquées par le contribuable, pour autant que celui-ci ait établi une documentation et utilisé l'une des méthodes reconnues et que celle-ci soit étayée par des calculs appropriés.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

En principe, l'application de pénalités spécifiques en matière de prix de transfert n'empêche pas le contribuable d'engager une procédure d'accord amiable. Cependant, cette question est encore à l'examen.

Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

Suisse



1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

Non. Il n'existe pas en Suisse d'obligation spécifique de documentation prix de transfert. Cependant, une documentation prix de transfert cohérente aide à convaincre l'administration fiscale que les facturations intragroupe sont conformes au principe de pleine concurrence.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Non applicable.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Non applicable.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.

Non applicable.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

En règle générale, c'est aux contribuables qu'incombe l'obligation de prouver l'ensemble des faits permettant de réduire leurs obligations fiscales.
De ce fait, même s'il n'existe aucune obligation de documentation de prix de transfert, une bonne documentation permet de renverser la charge de la preuve en faveur du contribuable.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

Non applicable.

David Hürlimann
CMS von Erlach Henrici
E david.huerlimann@cms-veh.com

Marcel Jacob
CMS von Erlach Henrici
E marcel.jacob@cms-veh.com

Ukraine

1. Dans votre pays, les contribuables sont-ils obligés de tenir une documentation relative aux prix de transfert ? Cette obligation s'impose-t-elle à l'ensemble des contribuables ou uniquement à certains d'entre eux (par ex. les contribuables dont l'actif ou le total de bilan est supérieur à un seuil déterminé) ?

En règle générale, les contribuables ukrainiens parties à des : (i) transactions avec des entités associées (ii) transactions de compensation (à savoir quand les actifs sont échangés non contre des sommes d'argent mais contre d'autres formes de rémunération, et notamment des biens) et, selon certains auteurs, (iii) transactions avec des contreparties non ukrainiennes, sont tenus de respecter les règles de prix de transfert et doivent dès lors tenir une documentation prix de transfert.
Il n'existe pas de seuil de chiffre d'affaires ou de valeur minimale des actifs à partir desquels s'appliquent les règles de prix de transfert.
A titre de commentaire général, il convient de noter que les règles de prix de transfert ne sont pas très développées ni appliquées de manière homogène en Ukraine.

2. Quel est le contenu de la documentation qui doit être établie ?

Les documents et leur contenu peuvent être différents et dépendent du type de transaction soumise aux règles des prix de transfert (voir ci-dessus). Cependant, le principe essentiel est que le jeu de documents relatif à une transaction déterminée doit être suffisant pour prouver que la valeur/le prix de cette transaction correspond aux données du marché.

a) Quelles sont les opérations qui doivent faire l'objet d'une documentation (ensemble des opérations avec des entreprises associées ou seulement les opérations supérieures à un certain seuil) ?

Le droit ukrainien ne fait pas appel à un critère de seuil fondé sur la valeur ou le chiffre d'affaires mais impose d'appliquer les règles des prix de transfert à certaines transactions (voir ci-contre).

b) Quelle est la définition des "entreprises associées" ?
Le droit fiscal ukrainien donne une définition assez large de la notion d'"entreprises associées".
Ainsi, une personne morale est réputée être une entreprise associée d'une autre personne morale si elle contrôle celle-ci, est contrôlée par elle ou est placée avec elle sous contrôle commun.

Une personne physique est réputée associée à une personne morale si elle-même ou des membres de sa famille contrôlent une personne morale ou si une personne physique ou si des membres de sa famille sont mandataires sociaux de cette entité et sont autorisés à engager sa responsabilité.

Le terme contrôle indique que l'entité ou la personne physique en cause détient directement ou indirectement la majorité du capital de l'entité ou détient la majorité des droits de vote dans l'organe de direction d'une personne morale ou détient au moins 20 % du capital d'une personne morale.

c) Pour les pays de l'UE, le contenu de la documentation est-il similaire à celui décrit dans le Code de Conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'UE ("DPTUE") ? Dans le cas contraire, les contribuables ont-ils la possibilité de choisir entre la norme locale et la DPTUE ?
Non applicable en Ukraine.

d) Les contribuables non établis dans votre pays sont-ils tenus de s'engager à fournir certaines informations sur demande ?
Non, les contribuables ne sont pas soumis à cette obligation.

Votre administration fiscale peut-elle demander au contribuable situé dans votre pays de communiquer

des éléments situés dans un autre État ?
Oui, l'administration fiscale peut éventuellement demander de telles informations. En règle générale, si l'administration fiscale exige certains documents ou informations fiscaux, le contribuable doit les fournir et en expliquer le contenu.

e) Si des études de comparables doivent être fournies, l'administration fiscale accepte-t-elle en règle générale des études régionales de comparables (par ex. des études au niveau paneuropéen) ?
Non applicable en Ukraine.

f) Dans quelle(s) langue(s) les contribuables doivent-ils présenter la documentation prix de transfert ?
La langue ukrainienne doit être utilisée dans toutes les communications avec l'administration fiscale ukrainienne. Si des documents ou informations sont établis dans une autre langue, il est nécessaire d'établir une traduction assermentée.

3. Quel est le délai/calendrier prévu pour fournir cette documentation prix de transfert à l'administration fiscale (par ex. lors de la souscription des déclarations fiscales, au début du contrôle de comptabilité, sur demande expresse de l'administration fiscale) ?

Les fonctionnaires de l'administration fiscale sont autorisés à demander une documentation prix de transfert dans le cadre d'un contrôle fiscal au contribuable qui est tenu de la fournir sur demande. Il n'existe aucune obligation explicite de fournir une telle documentation avec la déclaration d'impôt ou au début du contrôle fiscal, sauf si l'administration fiscale en fait la demande.

4. Dans l'hypothèse où la documentation ne serait pas remise dans les délais ou serait incomplète, votre législation prévoit-elle des pénalités applicables à ce titre ? Si oui, veuillez les décrire de façon détaillée ainsi que les circonstances dans lesquelles elles sont ou ne sont pas appliquées.
Il n'existe pas de pénalité sanctionnant l'absence de documentation prix de transfert. Si celle-ci est absente ou insuffisante, l'administration fiscale peut, de manière indépendante, déterminer un "prix de marché" de la transaction afin qu'il serve de base à un redressement. Cependant, le droit fiscal ne fournit actuellement pas de méthodologie claire quant aux modalités de ce redressement.

5. L'absence de toute documentation ou le caractère incomplet de la documentation existante a-t-il pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le respect du principe de pleine concurrence dans le cadre des opérations menées ?

La règle générale veut que l'administration supporte la charge de la preuve. En cours de contrôle fiscal, l'administration peut demander à un contribuable de fournir des documents justifiant le niveau de prix contractuel. Le contribuable peut faire droit à cette demande, ou la rejeter en s'appuyant sur le fait que la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale. De tels refus sont cependant inhabituels, les contribuables s'efforçant en général de justifier leurs prix contractuels et de fournir une documentation appropriée.

6. Dans l'hypothèse où des pénalités seraient appliquées au titre de la documentation et un redressement serait établi par l'administration fiscale en matière de prix de transfert, l'application de ces pénalités empêcherait-elle le contribuable de demander la mise en place d'une procédure d'accord mutuel prévue par les conventions fiscales en vigueur (ou, en ce qui concerne les pays de l'UE, de la procédure prévue par la Convention d'Arbitrage de l'UE) en vue de l'élimination de la double imposition résultant du redressement lié aux prix de transfert ?

En théorie, les redressements de prix de transfert sont susceptibles d'entrer dans le cadre de la procédure d'accord amiable. Cependant, nous n'avons connaissance d'aucun cas d'application de cette procédure en Ukraine.

Andriy Buzhor
CMS Cameron McKenna
E andriy.buzhor@cms-cmck.com

Yevheniy Deyneko
CMS Cameron McKenna
E yevheniy.deyneko@cms-cmck.com

Aberdeen
Edimbourg
Londres
Bristol
Hambourg
Amsterdam
Arnhem
Utrecht
Anvers
Bruxelles
Düsseldorf
Cologne
Francfort
Berlin
Leipzig
Dresde
Varsovie
Prague
Paris
Strasbourg
Stuttgart
Munich
Zurich
Vienne
Bratislava
Budapest
Lyon
Milan
Ljubljana
Zagreb
Sarajevo
Rome
Madrid
Séville
Marbella
Alger
Casablanca

Implantations

Contacts

ALGÉRIE
Samir Sayah
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +213 (0) 21 36 66 73
E samir.sayah@cms-bfl.com

ALLEMAGNE
Wolf-Georg von Rechenberg
CMS Hasche Sigle
T +49 30 20360-1806
E wolf-georg.vonrechenberg@cms-hs.com

ARGENTINE
Debora Porteous
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +54 11 43 11 10 08
E dporteous@cms-bfl.com.ar

AUTRICHE
Sibylle Novak
CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +43 1 40443 3750
E sibylle.novak@cms-rrh.com

BELGIQUE
Didier Grégoire
CMS DeBacker
T +32 2 743 69 60
E didier.gregoire@cms-db.com

BOSNIE-HERZÉGOVINE
Nedžida Salihović-Whalen
CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +387 33 296 408
E nedzida.salihovic-whalen@cms-rrh.com

BRÉSIL
Debora Porteous
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +55 11 34 88 08-50
E dporteous@cms-bfl.com.ar

BULGARIE
Valentin Savov
Pavlov and Partners Law Firm
in cooperation with
CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +359 2 921 99 21
E valentin.savov@cms-rrh.com

CHINE
Charlie Sun
CMS, China
T +86 21 6289 6363
E charlie.sun@shanghai.cmslegal.com

CROATIE
Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +385 14 825 604
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

ESPAGNE
Santiago Díez Rodríguez
CMS Albiñana & Suárez de Lezo
T +34 91 451 92 88
E santiago.diez@cms-asl.com

ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE*
Michael Heimert
Ceteris
T +1 (847) 247-9225
E michael.heimert@ceterisgroup.com

FRANCE
Stéphane Austry
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +33 1 47 38 55 59
E stephane.austry@cms-bfl.com

HONGRIE
Eszter Kálmán
Ormai és Társai
CMS Cameron McKenna
T +36 1 483 48 42
E eszter.kalman@cms-cmck.com

INDE*
Sanjiv Malhotra
BMR Advisors
T +91 11 3081 5075
E mukesh.butani@bmradvisors.com

ITALIE
Giuseppe Ascoli
CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni
T +39 06 47815305/306
E giuseppe.ascoli@cms-aacs.com

JAPON*
Yushi Hegawa
Nagashima Ohno & Tsunematsu
T +81 (3) 35 11 61 84
E yushi.hegawa@noandt.com

MAROC
Wilfried Le Bihan
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +212 661 468 928
E wilfried.lebihan@cms-bfl.com

PAYS-BAS
Jochem de Koning
CMS Derks Star Busmann
T +31 20 30 16 438
E jochem.dekoning@cms-dsb.com

POLOGNE
Arkadiusz Michaliszyn
CMS Cameron McKenna
Dariusz Greszta Spółka Komandytowa
T +48 22 520 5619
E arkadiusz.michaliszyn@cms-cmck.com

RÉPUBLIQUE TCHÈQUE
Patrik Przyhoda
CMS Cameron McKenna
T +420 2 210 98 858
E patrik.przyhoda@cms-cmck.com

ROUMANIE
John Fitzpatrick
CMS Cameron McKenna
T +40 21 407 38 27
E john.fitzpatrick@cms-cmck.com

ROYAUME-UNI
Mark Nichols
CMS Cameron McKenna
T +44 (0) 20 7367 2051
E mark.nichols@cms-cmck.com

RUSSIE
Stanislav Tourbanov
CMS Russia
T +7 495 786 40 00
E stanislav.tourbanov@cmslegal.ru

SERBIE
Radivoje Petrikić
CMS Reich-Rohrwig Hasche Sigle
T +381 11 32 08 900
E radivoje.petrikic@cms-rrhs.com

SLOVAQUIE
Robert Janeček
Ružička Csekes s.r.o. in association
with members of CMS
T +421 2 49 30 92 11 ext. 555
E janecek@ccstax.sk

SLOVÉNIE
Wolfgang Auf
CMS Reich-Rohrwig Hainz
T +385 14 825 604
E wolfgang.auf@cms-rrh.com

SUISSE
David Hürlimann
CMS von Erlach Henrici
T +41 44 285 11 11
E david.huerlimann@cms-veh.com

UKRAINE
Yevheniy Deyneko
CMS Cameron McKenna
T +380 44 391 37 08
E yevheniy.deyneko@cms-cmck.com

URUGUAY
Debora Porteous
CMS Bureau Francis Lefebvre
T +598 2 623 47-07/08
E dporteous@cms-bfl.com.ar

* Bien que non-membres de CMS, Ceteris (États-Unis d'Amérique), BMR Advisors (Inde) et Nagashima Ohno & Tsunematsu (Japon) ont aimablement participé à cette édition de CMS Tax Connect dédiée aux prix de transfert.

© CMS Legal Services EEIG (Juillet 2010)

CMS Legal Services GEIE est un groupement européen d'intérêt économique coordonnant un réseau de cabinets indépendants.
CMS Legal Services GEIE ne fournit aucun service à la clientèle. Ces services sont uniquement fournis par les cabinets membres dans leur juridiction respective. Dans certaines circonstances, CMS est utilisé en tant que marque ou nom commercial d'une partie ou de l'ensemble des cabinets membres. CMS Legal Services GEIE et ses cabinets membres sont des entités juridiques distinctes et séparées. Celles-ci n'entretiennent entre elles aucune relation en tant que sociétés mères, filiales, agents, partenaires ou coentreprises, et aucune disposition des présentes ne pourra être interprétée comme établissant une telle relation. Aucun cabinet membre n'a le pouvoir (réel, apparent, implicite ou autre) d'engager CMS Legal Services GEIE ou tout autre cabinet membre de quelque manière que ce soit.

Cabinets membres de CMS : CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italie) ; CMS Albiñana & Suárez de Lezo S.L.P. (Espagne) ; CMS Bureau Francis Lefebvre (France) ; CMS Cameron McKenna LLP (Grande Bretagne) ; CMS DeBacker (Belgique) ; CMS Derks Star Busmann (Pays-Bas) ; CMS von Erlach Henrici Ltd (Suisse) ; CMS Hasche Sigle (Allemagne) ; CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Autriche).

Implantations mondiales principales et secondaires des cabinets membres de CMS : Amsterdam, Berlin, Bruxelles, Londres, Madrid, Paris, Rome, Vienne, Zurich, Aberdeen, Alger, Anvers, Arnhem, Belgrade, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Buenos Aires, Casablanca, Cologne, Dresde, Düsseldorf, Edimbourg, Francfort, Hambourg, Kiev, Leipzig, Ljubljana, Lyon, Marbella, Milan, Montevideo, Moscou, Munich, Pékin, Prague, São Paulo, Sarajevo, Séville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Utrecht, Varsovie et Zagreb.

www.cmslegal.com