



RAPPORT D'ASSISTANCE TECHNIQUE

RÉPUBLIQUE DE MADAGASCAR

Vers une mise en œuvre effective des prix de
transfert

MAI 2024

Préparé par
Mehdy Ben Brahim

Département des Finances Publiques

Le présent document rassemble des conseils techniques fournis par les services du Fonds monétaire international (FMI) aux autorités de la République de Madagascar (ci-après le « bénéficiaire de l'assistance technique ») en réponse à leur demande d'assistance technique. À moins que le bénéficiaire des activités d'assistance technique ne s'y oppose expressément, ce document (dans sa totalité, en partie ou sous une forme résumée) peut être communiqué par le FMI à l'administrateur du FMI pour Madagascar, à d'autres administrateurs du FMI et à des membres de leurs équipes, ainsi qu'à d'autres organismes ou entités du bénéficiaire des activités de développement des capacités et, à leur demande, aux services de la Banque mondiale, à d'autres prestataires d'assistance technique et bailleurs de fonds dont l'intérêt est légitime (voir [les directives opérationnelles des services du FMI sur la diffusion des informations relatives aux activités de développement des capacités](#)). La publication du présent rapport ou sa communication (intégralement ou en partie) à des parties extérieures au FMI autres que des organismes ou entités du bénéficiaire des activités de développement des capacités, les services de la Banque mondiale, d'autres fournisseurs d'assistance technique et bailleurs de fonds ayant un intérêt légitime requiert le consentement explicite du bénéficiaire des activités d'assistance technique et du département des finances publiques du FMI.

Cette assistance technique (AT) a été fournie avec le soutien financier du Global Public Finance Partnership (GFPF) : Fonds fiduciaire multi-donateurs d'AT.

Table des matières

SIGLES ET ACRONYMES	4
PRÉFACE	5
RÉSUMÉ	6
I. INTRODUCTION	8
II. SYNTHÈSE DE LA FORMATION DE PRIX DE TRANSFERT	12
A. Déroulé et contenu de la formation	12
B. Apports de la formation	12
C. Proposition de poursuite de la formation	13
III. REVUE DE LA LEGISLATION DE PRIX DE TRANSFERT	15
A. Analyse des modifications apportées par la LF 2024	15
B. État des lieux de la plateforme dédiée aux prix de transfert	17
C. Textes d'application pour la mise en œuvre de l'obligation documentaire	17
Tableaux	
1. Résumé des recommandations	6
2. Suivi des recommandations de la mission de mars 2023	9
Annexes	
1. Analyse du projet de note sur les dispositions anti-abus	20

Sigles et acronymes

AFD	Agence Française de Développement
APA	Procédure d'accord amiable
APP	Accord préalable sur les prix
Ar	Ariary
ATAF	Forum sur l'administration fiscale africaine
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CA	Chiffre d'affaires
MAAC	Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en matière fiscale
CDI	Code des impôts
CDIS	Coordinated Direct Investment Survey
CI	Cadre inclusif
CPF	Code des procédures fiscales
DD	Droits de douane
DGD	Direction générale des douanes
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DLFC	Direction de la législation fiscale et du contentieux
EBE	Excédent brut d'exploitation
EITI	Extractive Industries Transparency Initiative
EOIR	Exchange of Information on Request (échange de renseignements sur demande)
ES	Établissement stable
FAD	Département des finances publiques
FITAS	Framework for International Tax Administrative Strengthening
FMI	Fonds monétaire international
IDE	Investissement direct à l'étranger
IMF	Impôt minimum forfaitaire
IR	Impôt sur le revenu
IRCM	Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers
IS	Impôt synthétique
LF	Loi de finances
LFR	Loi de finances rectificative
M	Millions
MICC	Ministère de l'Industrialisation, du Commerce, et de la Consommation
MNE	Entreprises multinationales
Mrds	Milliards
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
ONU	Organisation des Nations Unies
RGAA	Règle générale anti-abus
ZEF	Zones et Entreprises Franches

Préface

À la demande du ministre de l'Économie et des Finances et du ministre des Mines et des Ressources stratégiques formulée dans le cadre d'une visite du Département Afrique du FMI, un expert externe du Département des finances publiques (FAD) du Fonds monétaire international (FMI) a réalisé un suivi de la mission de mars 2023 portant sur les conventions fiscales malgaches et les prix de transfert. La mission était conduite par M. Mehdy Ben Brahim. Elle avait pour objectif de dispenser une formation technique en matière de prix de transfert et d'analyser les réformes mises en œuvre suite à la mission précédente. La mission a été soutenue du siège par M. Jean-François Wen.

La mission s'est entretenue avec M. Germain, Directeur Général des Impôts, et son équipe, ainsi que la Direction de la Législation Fiscale et du Contentieux.

La mission souhaite remercier M. Zoniaina Rakotomalala, Chef du Service de pilotage et de la Communication, pour son soutien logistique en tant que point focal de la mission.

La mission remercie vivement les autorités et toutes les personnes rencontrées pour l'accueil qui lui a été réservé et la collaboration dont elle a bénéficié.

L'ensemble des participants à la formation ont fait preuve d'une véritable implication qui a permis d'enrichir l'apprentissage par le partage des expériences et points de vue.

Résumé

La Loi de finances pour 2024 a introduit plusieurs modifications du Code des impôts et du Code des procédures fiscales suite aux recommandations de la mission de mars 2023. Celles-ci portent notamment sur la modification de la définition de l'établissement stable et sur une modification des obligations déclaratives de prix de transfert.

Toutefois, principalement en raison de la complexité technique des sujets, le renforcement du corpus législatif n'est pas encore complet concernant les conventions fiscales et, concernant les prix de transfert, nécessite d'être revu et complété. Il est donc recommandé de s'appuyer sur une assistance technique afin de valider les prochaines évolutions législatives et réglementaires.

Ces modifications visent principalement à (i) assurer la mise en œuvre effective de l'obligation documentaire et (ii) corriger certaines imprécisions législatives. Elles doivent également permettre de contourner le retard pris sur le déploiement de la plateforme dédiée, afin que cela ne soit plus un point de blocage des obligations déclaratives de prix de transfert.

La formation dispensée a permis de renforcer les compétences en matière de prix de transfert de plus de 50 cadres et inspecteurs de la DGI, regroupant différentes directions. Il reste nécessaire de poursuivre cet effort par des formations centrées sur les cas pratiques malgaches. Elles peuvent être structurées autour des techniques de vérification des prix de transfert et des ateliers de formation et de co-construction des outils législatifs. Le support de la formation dispensée lors de la mission est disponible sur le site internet du FMI suivant : <https://csprod-imfx.opentext.cloud/otcs/cs.exe/app/nodes/15338277>

De plus, une continuité dans l'assistance technique apparaît nécessaire. Celle-ci pourrait utilement intégrer une assistance dans la conduite des contrôles fiscaux de prix de transfert ainsi que le renforcement des moyens humains, opérationnels et législatifs.

Tableau 1. Résumé des recommandations

Recommandations principales	Cadre temporel : CT ; MT ; LT ; étape législative 1/	Impact sur recettes : (Positif, neutre, négatif)
<ul style="list-style-type: none">▪ Opérationnaliser la mise en œuvre de l'obligation documentaire pour 2020, 2021 et 2022 en publiant un texte d'application incluant :<ul style="list-style-type: none">▪ La fin du report de la date d'échéance accordé par communiqué ;▪ Les nouvelles dates d'échéance ;▪ La modification des modalités de transmission : absence d'obligation de dépôt sur la plateforme et obligation de rédiger la documentation et de la conserver pour transmission en cas de contrôle fiscal ;▪ Le cas échéant, annulation de l'obligation pour 2020 (exercice prescrit)▪ L'exemption accordée aux contribuables ne remplissant pas les seuils de soumission prévus par la LF 2024.	CT	Neutre

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Réaliser les formations sur lesquelles la DGI s'est engagée concernant les modalités de dépôts et la pratique des prix de transfert. 	CT	Neutre
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Modifier la législation sur les prix de transfert (après validation dans le cadre d'une assistance technique) notamment en : <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ajustant l'obligation déclarative, notamment en l'élargissant à tous les contribuables ; ▪ Transférant les modalités de mise en œuvre dans les textes d'application ▪ Ajustant le fonctionnement des seuils de soumission ; ▪ Ajustant la définition du principe de pleine concurrence et la répartition de la charge de la preuve ; ▪ Précisant les sanctions de la déclaration simplifiée et de l'obligation documentaire. 	LFR 2024	Neutre
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Publier le texte d'application sur les limites de déductibilité des charges. 	CT	Neutre
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Opérationnaliser le dépôt de la documentation pour 2023 sur la plateforme dédiée si cette option est rapidement applicable ou, à défaut, par conservation par le contribuable pour transmission en cas de contrôle fiscal. 	CT ou LFR 2024	Neutre
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Poursuivre les formations de prix de transfert notamment sur la conduite des contrôles fiscaux et la justification des redressements de prix de transfert. 	CT et MT	Positif
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mettre en place une assistance technique sur les prix de transfert incluant notamment l'assistance à contrôle fiscal. 	CT et MT	Positif
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Poursuivre le renforcement de la collaboration entre ministères et la mise en œuvre opérationnelle des bénéficiaires effectifs. 	MT	Positif
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Demander une assistance technique pour la mise en œuvre des recommandations relatives à la fiscalité internationale malgache et aux conventions fiscales détaillées dans le tableau 2. 	CT et MT	Neutre

1/ CT = Court terme ; MT = Moyen terme; LT = Long terme.

I. Introduction

1. **Cette mission est intervenue à la suite d'une demande des autorités malgaches d'une assistance technique sur la fiscalité internationale en vue de poursuivre le renforcement de capacités en prix de transfert.** Elle a fait le point sur les réformes effectuées depuis la mission précédente de mars 2023, et propose une transition du travail législatif vers une application concrète grâce à un programme d'assistance technique dans le cadre de la méthodologie FITAS. Ce programme, administré par la division Revenu Administration du FAD, est en cours de conception.

2. **La Loi de Finances pour 2024¹ (« LF 2024 ») a introduit plusieurs modifications du Code des Impôts (« CDI ») et du Code des Procédures fiscales (« CPF ») suite aux recommandations de la mission de mars 2023.** Celles-ci portent notamment sur la modification de la définition de l'établissement stable et sur une modification des obligations déclaratives de prix de transfert.

3. **Toutefois, principalement en raison de la complexité technique des sujets, le renforcement du corpus législatif n'est pas encore complet concernant les conventions fiscales et, concernant les prix de transfert, nécessite d'être revu et complété.** Il est donc recommandé de s'appuyer sur une assistance technique afin de valider les prochaines évolutions législatives et réglementaires. Le suivi des recommandations de la mission de mars 2023 est présenté dans le tableau 2 ci-dessous.

4. **Le reste du rapport est structuré comme suit :** Le chapitre II présente un résumé de la formation de prix de transfert dispensée et propose une ébauche de programme pour poursuivre ces efforts ; le chapitre III traite du renforcement législatif de prix de transfert et de la mise en œuvre opérationnelle des obligations documentaires. L'annexe 1 présente une analyse du projet de note sur les dispositions anti-abus.

¹ Projet de loi n° 023/2023 portant loi de finances pour 2024

Tableau 2. Suivi des recommandations de la mission de mars 2023

Recommandations de mars 2023	Cadre temporel : CT ; MT ; LT 1/	Mise en œuvre	Nouvelles recommandations
Fiscalité internationale malgache et conventions fiscales			
<ul style="list-style-type: none"> Introduire une disposition permettant d'éviter la double imposition en accordant un crédit d'impôt ordinaire pour les impôts payés à l'étranger. 	MT	En cours d'analyse	Demander une assistance technique pour la mise en œuvre.
<ul style="list-style-type: none"> Fiscaliser les entreprises non-résidentes uniquement pour les bénéficiaires qui peuvent être attribués à un établissement stable malgache. 	CT	Réalisé dans la LF 2024	
<ul style="list-style-type: none"> Considérer le fait de reconnaître un agent dépendant en tant qu'établissement stable. 	MT	En cours d'élaboration	Demander une assistance technique pour la mise en œuvre.
<ul style="list-style-type: none"> Introduire dans une disposition spécifique du CGI une retenue à la source de 10 pour cent sur les paiements liés aux dividendes, intérêts, redevances et les frais de services versés aux personnes physiques et morales non-résidentes. 	CT	Réalisé dans la LF 2024	
<ul style="list-style-type: none"> S'abstenir de conclure de nouvelles conventions fiscales. 	CT	N/A	
<ul style="list-style-type: none"> Lors de la renégociation de la convention avec l'île Maurice, il convient d'envisager de porter à 10 pour cent le taux de retenue à la source sur les redevances. 	CT	En cours d'analyse	Demander une assistance technique pour la renégociation des conventions avec la France et l'île Maurice.
<ul style="list-style-type: none"> Développer une pratique administrative permettant aux entreprises malgaches de bénéficier des retenues à la source réduites si les bénéficiaires sont éligibles aux conventions. 	MT	En cours d'analyse	Demander une assistance technique pour la mise en œuvre.
<ul style="list-style-type: none"> Garantir la protection de la taxation malgache sur les prestations de service dans les conventions fiscales, qu'elles soient nouvellement négociées ou renégociées. 	MT	N/A	
<ul style="list-style-type: none"> Introduire une disposition nationale qui permettrait l'imposition des plus-values sur les ventes d'actions dont la valeur provient principalement de la valeur des biens immobiliers, y compris 	LT	Il s'avère que les dispositions actuelles prévues par les articles 01.01.04.3°-b; 01.01.05.IV; 01.01.14-IV du CDI permettent	Demander une assistance technique sur les cas pratiques autour de l'interprétation et l'application

les permis d'exploitation minière localisés à Madagascar ; et veiller à ce que ce droit d'imposition national soit protégé dans les conventions fiscales.		déjà d'imposer les plus-values sur les ventes d'actions provenant de biens à Madagascar. En effet, selon l'article 01.01.04.3°-b, les revenus provenant de la cession de titres sociaux dans des entités dont tout ou partie de la valeur provient, directement ou indirectement de biens sis à Madagascar, ou des droits relatifs à ces biens, sont imposables à l'IR.	des dispositions fiscales permettant l'imposition des transferts indirects opérés à l'étranger.
<ul style="list-style-type: none"> Envisager d'ajouter aux conventions fiscales existantes une limitation simplifiée des bénéfices qui protège contre le chalandage fiscal. 	MT	En cours d'analyse	
<ul style="list-style-type: none"> Collaborer avec les partenaires des conventions pour conclure des protocoles additionnels afin de couvrir les modifications nécessaires liées aux standards minimaux BEPS. 	MT	En cours d'analyse	
Prix de transfert			
<ul style="list-style-type: none"> Assurer la mise en œuvre immédiate des obligations déclaratives en incluant les modifications proposées principalement : <ul style="list-style-type: none"> Instaurer une limitation des entreprises soumises à l'obligation documentaire par une exemption dans la Décision d'application, puis dans le CGI dans la loi de finances 2024 ; Instaurer une obligation déclarative applicable à l'ensemble des contribuables. 	CT	Réalisé partiellement avec l'instauration de seuils pour l'obligation documentaire et l'introduction d'une obligation déclarative	Assurer la mise en œuvre effective de l'obligation documentaire pour les exercices non prescrits. Élargir le champ d'application de l'obligation déclarative à tous les contribuables.
<ul style="list-style-type: none"> Renforcer le corpus législatif fin 2023 principalement : <ul style="list-style-type: none"> Étoffer la Décision d'application ; Inclure les transactions nationales dans le champ du principe de pleine concurrence et des obligations documentaires et déclaratives ; 	CT	Réalisé partiellement -Décision d'application en cours de renforcement - Réalisé -En cours d'analyse	Ajuster les dispositions de la LF 2024.

<ul style="list-style-type: none"> - Insérer dans le CGI une « sixième méthode » de prix de transfert et des règles anti-abus ciblées dont la sous-capitalisation ; - Considérer une limitation des règles de report des pertes et amortissements différés. 		- En cours d'analyse	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Considérer la mise en œuvre d'une procédure d'APP et la déclaration pays par pays. 	MT	- En cours d'analyse	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mettre en œuvre une stratégie spécifique pour le secteur minier principalement : - Renforcer la transparence par une réglementation aux normes EITI de l'identification et la publication des bénéficiaires effectifs ; - Réaliser un contrôle de prix de transfert des sociétés minières en coordination avec la DGD et le ministère des Mines ; - Créer ou, le cas échéant, renforcer pour le secteur une cellule interministérielle regroupant le ministère des Mines, la DGE et la DGD. 	MT	<p>Réalisé partiellement</p> <ul style="list-style-type: none"> - Législation sur les bénéficiaires effectifs incluse dans la LF 2024 - Non réalisé - En cours d'analyse 	Poursuivre le renforcement de la collaboration entre ministères et la mise en œuvre opérationnelle des bénéficiaires effectifs.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mettre en œuvre une stratégie spécifique pour le secteur vanille principalement : - Créer une cellule interministérielle regroupant le MICC, la DGI, la DGD, le ministère de l'agriculture et le département responsable du rapatriement des devises ; - Enlever le droit de sortie en soumettant les exportateurs au régime de droit commun ou le remplacer par un taux spécifique de l'IMF ; - Définir une stratégie ciblée pour chaque problématique spécifique (rapatriement des devises, sous-déclarations douanières, rétro-commission). 	MT	Non suivie	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Assurer la mise en œuvre effective de la législation de prix de transfert principalement : - Structurer les rôles et responsabilités de prix de transfert, - Définir un processus d'analyse de risques ; - Développer une approche sectorielle ; - Renforcer les capacités. 	MT	En cours d'analyse	Poursuivre l'assistance technique sur le renforcement de capacités.

1/ CT = Court terme ; MT = Moyen terme; LT = Long terme.

II. Synthèse de la formation de prix de transfert

A. Déroulé et contenu de la formation

5. Une formation de prix de transfert a été dispensée sur une période de 8 jours répartis entre deux groupes. Elle a donc permis de former 53 cadres et inspecteurs de la DGI, regroupant différentes directions de la DGI (DGE, DLFC, DSIF, Direction des Moyennes Entreprises).

6. Le contenu de la formation s’est appuyé sur la requête de mission de suivi formulée par la DGI en date du 20 octobre 2023. Elle avait pour objectif de renforcer les compétences sur la méthodologie d’analyse des prix de transfert dans une optique opérationnelle et pratique, et adapté au contexte malgache via un travail sur des cas locaux. Sa structure a été articulée autour des modules suivants :

Modules	Thèmes abordés
1. La méthodologie des prix de transfert	<ul style="list-style-type: none">▪ Les outils législatifs de prix de transfert▪ Les étapes d’analyse d’une transaction intragroupe (analyse fonctionnelle, analyse de comparabilité, choix de la méthode de prix de transfert)▪ Présentation des 5 méthodes de prix de transfert
2. La documentation de prix de transfert	<ul style="list-style-type: none">▪ Présentation des catégories d’information contenues dans une documentation▪ Revue analytique d’un exemple de documentation▪ Cas pratique de collecte et d’analyses d’informations sur 3 contribuables malgaches
3. L’analyse économique et les recherches de comparables	<ul style="list-style-type: none">▪ Présentation des indicateurs de profits et mise en application à partir des états financiers de 2 contribuables malgaches▪ Présentation des types de comparables et sources d’information▪ Cas pratique sur une recherche de sociétés comparables sur la base de données Orbis relative aux achats de produits pétroliers par un distributeur malgache
4. Analyse de cas pratiques malgaches	<ul style="list-style-type: none">▪ Méthodologie d’analyse des prestations de services et application à un cas malgache▪ Méthodologie d’analyse des redevances de marque et application à un cas malgache

B. Apports de la formation

7. Il convient en premier lieu de souligner l’implication de l’ensemble des participants à la formation et la volonté de renforcer les connaissances en matière de prix de transfert. Celle s’est déroulée dans une ambiance participative qui a permis de prendre en compte les contraintes réelles de la DGI et de renforcer la maîtrise de concepts techniques et complexes.

8. Les retours d'expérience partagés par les participants ont montré que les vérifications de prix de transfert se heurtaient principalement à la question de l'accès aux « comparables ».

Un apport essentiel de la formation a été d'expliquer et d'appliquer la méthodologie d'analyse des prix de transfert et son importance avant toute considération sur l'analyse économique. En effet, un travail préalable de compréhension de la chaîne de valeur du groupe et de l'entreprise vérifiée est nécessaire avant toute recherche de comparables. Les considérations opérationnelles relatives aux différentes sources de données sur les comparables ainsi que les palliatifs potentiels aux difficultés d'accès ont également été présentées.

9. Les participants ont ainsi évolué dans leur maîtrise de cette matière. Ces efforts doivent être poursuivis afin de favoriser une mise en pratique rapide et efficace, pour les traduire dans un contrôle des risques d'érosion de la base taxable et participer effectivement à la mobilisation des ressources.

10. Le support de la formation dispensée lors de la mission est disponible sur le site internet du FMI suivant : <https://csprod-imfx.opentext.cloud/otcs/cs.exe/app/nodes/15338277>

C. Proposition de poursuite de la formation

11. La formation ainsi que les entretiens menés ont mis en avant la nécessité de poursuivre le développement des compétences. Ceux-ci peuvent être structurés autour des trois axes suivants :

- **Une formation sur les techniques de vérification des prix de transfert.** Les thèmes pouvant être abordés incluent :
 - L'analyse des documentations de prix de transfert. Les thèmes peuvent inclure (i) la validation du caractère complet des documentations et l'application des pénalités et (ii) la confirmation (ou l'infirmer) de l'analyse produite par les contribuables.
 - La conduite d'une vérification de prix de transfert. Les thèmes peuvent inclure (i) l'utilisation des procédures de vérification, (ii) les techniques de validation de l'analyse fonctionnelle (e.g. évaluation de la matérialité des services rendus).
 - La construction et la justification d'une notification de redressement. Les thèmes peuvent inclure (i) les éléments de motivation d'une notification et (ii) la répartition de la charge de la preuve.
 - Les techniques de résolution des désaccords avec les contribuables. Les thèmes peuvent inclure (i) le développement d'un positionnement de la DGI vis-à-vis des comportements d'optimisation fiscale, (ii) la résolution des contentieux avec le contribuable notamment en utilisant la jurisprudence étrangère (iii) les enjeux et la conduite des procédures d'élimination de la double imposition, et (iv) la mise en œuvre progressive d'une procédure d'accord préalable sur les prix.
- **Des ateliers de formation et de co-construction des outils législatifs.** L'expérience des missions de mars 2023 et de mars 2024 a mis en avant, pour un sujet aussi complexe que la fiscalité internationale et compte tenu de l'absence d'expertise technique confirmée dans ce domaine, les limites d'intégration des recommandations formulées dans un rapport technique. Il apparaît donc nécessaire de réaliser des ateliers de formation afin de (i) faciliter la rédaction des textes réglementaires et (ii) préparer une mise en œuvre effective.

- **Une assistance technique dans la conduite des contrôles fiscaux.** Le passage de la formation à la mise en pratique sur le terrain est une étape importante et parfois délicate qui nécessite donc un accompagnement.

12. Autant que possible, les formations dispensées devraient s'appuyer sur des cas pratiques malgaches, notamment :

- Les documentations et/ou des déclarations simplifiées de contribuables malgaches, ce qui renforcerait significativement l'impact de la formation. Cela nécessite au préalable la mise en œuvre des obligations déclaratives.
- Les travaux de vérifications de comptabilité effectués afin de réduire les blocages opérationnels rencontrés.

Recommandations

- Poursuivre les formations de prix de transfert notamment sur la conduite des contrôles fiscaux et la justification des redressements de prix de transfert.
- Réaliser des ateliers de formation et de co-construction des outils législatifs.
- Demander une assistance technique dans la conduite des contrôles fiscaux.

III. Revue de la législation de prix de transfert

A. Analyse des modifications apportées par la LF 2024

13. La LF 2024 a apporté plusieurs modifications relatives aux obligations déclaratives de prix de transfert, dans une optique d'application des recommandations de la mission de mars 2023. Toutefois, la rédaction des nouveaux articles 01.01.13 IV du CDI et IV-08 et IV-09 CPF nécessite d'être revue.

14. La conception de la déclaration simplifiée nouvelle peut être améliorée sur les principaux points suivants :

- Elle est incluse dans le même article que le droit de communication et que la documentation complète de prix de transfert, alors que les champs d'application sont différents. Il est donc recommandé de séparer chaque obligation dans un article différent.
- Son champ d'application est identique à celui de l'obligation documentaire. Toutefois, celle-ci a vocation à s'appliquer à l'ensemble des filiales multinationales sans seuil de chiffre d'affaires. La raison principale de cette distinction est que la déclaration simplifiée nécessite un travail beaucoup moins lourd et une compétence moins importante en prix de transfert que la documentation complète. Il est donc recommandé de distinguer la déclaration simplifiée et l'obligation documentaire dans des articles séparés ainsi que leurs champs d'application.
- Les sanctions de la déclaration simplifiée sont identiques à celles de l'obligation documentaire, alors que les enjeux sont différents. La déclaration simplifiée a pour objectifs principaux de réaliser une analyse de risque et de valider les respects des limites de déductibilité des charges. Un manquement doit donc être analysé comme un défaut de déclaration, et être pénalisé par une amende. À ce titre, l'amende prévue de 10 M Ar apparaît appropriée et suffisante. La mise en place d'un redressement d'office ou d'une sanction selon un pourcentage des transactions peut apparaître élevée².
- La rédaction fait référence à une plateforme dédiée et à des annexes 2 et 17. Toutefois, la plateforme dédiée n'est pas encore opérationnelle. De plus, les annexes font référence au « canevas » sous-tendant la plateforme, qui peuvent être amenés à évoluer et dont le contenu n'a pas été communiqué aux contribuables. Elle n'est donc pas applicable en l'état. Il est donc recommandé de revoir la rédaction de cet article en le limitant au champ d'application, et en renvoyant à un texte d'application pour toute modalité de mise en œuvre.

15. La déclaration de prix de transfert servant principalement à une analyse de risques, elle doit être transmise en même temps que la liasse fiscale (à la différence de la documentation complète, il n'est pas utile de l'obtenir au moment de la vérification de comptabilité). Un texte d'application doit donc prévoir sa mise à disposition dans une annexe supplémentaire à la liasse fiscale, puis, lorsque la plateforme dédiée sera opérationnelle, un dépôt sur cette plateforme.

² A contrario, l'obligation documentaire vise à valider ou invalider le caractère de pleine concurrence des prix pratiqués par les contribuables. Les sanctions visent donc à empêcher les stratégies de rétention d'information, et doivent donc être plus contraignantes que celles relatives à la déclaration simplifiée.

16. L'obligation de documentation institue un seuil de soumission relatif au chiffre d'affaires conformément aux recommandations de la mission de mars 2023. Toutefois, la rédaction du texte prévoit un abandon de la modalité de dépôt de la documentation sur la plateforme dédiée concomitante au dépôt de la liasse fiscale (prévue dans la version précédente). Ce dépôt est maintenant prévu au moment d'une vérification de comptabilité, ce qui réduit fortement l'utilité de cette plateforme. En effet, l'avantage d'un dépôt annuel sur la plateforme est de pouvoir réaliser une analyse des documentations en vue d'un renforcement de l'analyse de risques et d'effectuer des comparaisons entre contribuables. L'alinéa 5° de l'article 01.01.13 IV du CDI fait également référence à « des annexes », qui proviennent du canevas de l'obligation documentaire non communiqué au contribuable. Enfin, les seuils d'assujettissement ne précisent pas si les critères sont cumulatifs ou alternatifs, ce qui crée une incertitude sur le champ d'application.

17. Il est donc recommandé de revoir la rédaction de l'obligation documentaire. En premier lieu, cet article devrait être séparé des dispositions sur le principe de pleine concurrence et des parties liées dans un souci de clarté, se limiter au contenu et au champ d'application et renvoyer à un texte d'application pour toutes les modalités opérationnelles.

18. Concernant les seuils de soumission, il convient de distinguer :

- Les seuils concernant les entreprises concernées. Ceux-ci incluent deux critères alternatifs : (i) les filiales réalisant un chiffre d'affaires au-delà de 40 Mrds Ar ou (ii) les filiales appartenant à un groupe d'entreprises réalisant un chiffre d'affaires de plus de 250 Mrds Ar ;
- Les seuils concernant les transactions (critère cumulatif par rapport au précédent). Seules les transactions par nature de transaction excédant 450 M Ar doivent être documentés.

19. De plus, il convient de rajouter une disposition permettant l'accès à l'information pour les filiales ne répondant pas aux critères de soumission. Cette disposition vise à obliger les contribuables concernés à rédiger une documentation de prix de transfert en cas de vérification de comptabilité lorsque le service vérificateur rassemble des éléments établissant une présomption d'anomalie des prix de transfert pratiqués.

20. La disposition élargissant le champ d'application du principe de pleine concurrence aux transactions nationales (article 01.01.13 IV 3° du CDI) limite cette application aux entreprises « régies sous régimes ou taux d'imposition différents ». Bien que cette disposition reflète l'objectif principal de la recommandation de mars 2023, l'insertion de cet élément risque de complexifier sa mise en œuvre. Il est donc recommandé de l'enlever et d'instaurer le principe de pleine concurrence pour toutes les transactions nationales.

21. Les dispositions des alinéas 4° et 6° de l'article 01.01.13 IV du CDI peuvent porter à confusion notamment concernant la charge de la preuve. Par exemple, la notion de « fait apparaître l'éventualité d'un ajustement » est peu précise. Il est donc recommandé de modifier ces dispositions pour clarifier la charge de la preuve qui pèse sur le contribuable et l'administration fiscale.

22. Enfin, il est recommandé d'insérer une sanction supplémentaire pour les manquements aux obligations documentaires³. En plus de l'amende forfaitaire de 10 M Ar et du redressement d'office, une sanction exprimée en pourcentage des transactions non documentées ou

³ Des exemples de dispositions (en français) sur les sanctions en cas de défaut de dépôt des documents relatifs aux prix de transfert sont disponibles à l'annexe 1 de la boîte à outils de la Plateforme de collaboration sur les questions fiscales à l'adresse <https://www.tax-platform.org/publications>.

documentées de façon incomplète ou des impositions supplémentaires mises à la charge du contribuable renforcerait le dispositif actuel.

B. État des lieux de la plateforme dédiée aux prix de transfert

23. La DGI a effectué le choix de développer une plateforme dédiée au dépôt de la documentation de prix de transfert. Ce développement a été confié à un prestataire de service dans le cadre plus large de la refonte du système d'administration fiscale intégrée (projet SAFI). Toutefois, ce projet a connu un retard significatif, empêchant sa mise en œuvre depuis 2020.

24. Pour pallier ce retard, un communiqué du 23 mars 2022 a été publié reportant « la date d'échéance du dépôt de la documentation sur le prix de transfert au titre de l'exercice 2020 et 2021 à une date ultérieure qui sera déterminée une fois que le trimestre consacré aux formations est révolu ». Ce communiqué a donc reporté la date d'échéance à la création de la plateforme et à la dispense de formation par la DGI aux contribuables. Toutefois, ces deux étapes n'ont pas été réalisées à ce jour, retardant de facto la mise en œuvre de l'obligation documentaire.

25. D'après les entretiens réalisés par la mission, la construction de la plateforme dédiée est finalisée dans sa version test. Toutefois, des incertitudes persistent sur la possibilité de la déployer rapidement dans la pratique. Notamment, elle est intégrée dans un module plus large incluant le droit de communication et la balance générale à 3 chiffres, qui semblent se situer à un stade de développement moins avancé. La capacité de déployer la plateforme de prix de transfert indépendamment des autres éléments du module informatique n'est pas validée. De plus, la maîtrise technique de cette plateforme reste sous le contrôle du prestataire de services externe, ce qui peut générer des difficultés.

26. En absence de certitude sur l'opérationnalité de cette plateforme, il est donc fortement recommandé de changer les modalités de dépôt de la documentation, celles-ci pouvant être revues dès que la plateforme sera opérationnelle. Il est donc recommandé de modifier la législation en la limitant au champ d'application de l'obligation documentaire et en renvoyant à un texte d'application pour les modalités opérationnelles. Ce texte d'application, publié de façon concomitante à la nouvelle législation et remplaçant les communiqués précédents, devrait également prévoir que pour tous les exercices non prescrits la documentation doit être rédigée par les contribuables et mise à disposition en cas de vérification de prix de transfert. Ce texte pourra être modifié lors du déploiement effectif de la plateforme.

27. Il convient de noter que pour les exercices 2020, 2021 et 2022, le dépôt des documentations sur la plateforme n'est pas nécessaire. En effet, il ne sera pas possible de traiter l'ensemble des informations et le dépôt informatique des documentations pour un seul exercice sera suffisant pour couvrir les besoins en termes d'analyse de risque. Pour 2023, il est également recommandé de favoriser une conservation de la documentation par le contribuable, à moins que l'opérationnalité de la plateforme ne soit confirmée au moment de la rédaction du texte d'application.

28. Il est recommandé de modifier le CDI et le CPF dans la prochaine LFR 2024⁴.

C. Textes d'application pour la mise en œuvre de l'obligation documentaire

29. Cette section propose une stratégie de mise en œuvre effective et rapide de l'obligation documentaire dans la logique des propositions formulées dans le rapport de

⁴ Dans l'hypothèse où aucune loi de finances rectificative ne serait prise, il deviendrait nécessaire d'attendre la loi de finances pour 2025.

mission de mars 2023. Les enjeux de cette stratégie sont de clarifier le plus rapidement possible son champ d'application en termes de contribuables (seuils d'assujettissement) et d'exercices fiscaux.

30. Un premier texte d'application précisant le régime applicable pour les exercices 2020 à 2022 devrait être publié rapidement (et indépendamment des dispositions législatives de la LFR 2024) afin de mettre en œuvre les obligations documentaires régies par la version précédente de la législation. Ce texte devrait préciser le régime applicable aux exercices 2020 à 2022 :

- Le régime applicable pour les exercices 2020 à 2022. Ce texte doit préciser que les contribuables doivent rédiger la documentation et la conserver pour une mise à disposition en cas de vérification de comptabilité. Les reports d'échéances accordés dans les communiqués antérieurs doivent être annulés, et un nouveau calendrier raisonnable doit être présenté.
- Pour l'exercice 2020, qui est maintenant prescrit, il est recommandé de préciser que cet exercice n'est plus concerné par l'obligation documentaire.
- Pour les exercices 2021 et 2022, la modalité de dépôt sur la plateforme n'apparaît plus pertinente car les données seront difficilement utilisables et, en phase de démarrage, l'analyse des documentations sur un exercice (2023 ou 2024 selon le déploiement de la plateforme) apparaît suffisante.
- Les modalités de dépôt ou de conservation de la documentation. Pour les exercices 2021 et 2022, il est recommandé que cette documentation soit conservée par le contribuable et disponible en cas de vérification de comptabilité.
- Le champ d'application des seuils de soumission à l'obligation documentaire pour les exercices 2021⁵ à 2023. Dans un souci de simplification, il est recommandé de faire une application rétroactive des seuils définis dans la LF 2024 et devant être précisés dans la LFR 2024. Cette rétroactivité peut être présentée sous la forme d'une dispense des contribuables ne répondant pas à ces seuils. Dans la mesure où cette rétroactivité est moins contraignante pour les contribuables sous le seuil de soumission de la LF 2024, cette approche peut être considérée comme une « faveur » administrative et ne devrait pas générer de problématique de validité juridique.

31. Pour l'exercice 2023, il est recommandé d'attendre les modifications de la LFR 2024 pour publier les textes d'application et les modalités de dépôt. Ces textes devront préciser si la documentation doit être conservée par les contribuables ou déposées dans la plateforme dédiée (uniquement si celle-ci est opérationnelle).

32. De plus, la DGI s'est engagée à dispenser une formation aux contribuables⁶ avant la mise en œuvre des obligations documentaires. Cette formation inclut un volet sur la plateforme dédiée et un volet sur la technique des prix de transfert. Il est donc nécessaire de dispenser cette formation au plus tôt afin d'assurer l'effectivité des dispositions législatives et réglementaires.

33. Compte tenu de la technicité de ces textes, une revue dans le cadre d'une assistance technique est recommandée. De plus, la mise en place d'une assistance technique élargie à moyen/long terme apparaît essentielle. Celle-ci peut porter (i) sur la poursuite de la formation, (ii)

⁵ L'exercice 2020 étant prescrits, il ne semble pas opportun d'imposer la rédaction de la documentation aux contribuables.

⁶ Communiqué sur le dépôt de la documentation de prix de transfert au titre de 2020 et 2021, en date du 23 mars 2022

sur une assistance dans le cadre des contrôles fiscaux, (iii) le développement organisationnel et des ressources nécessaires pour les prix de transfert.

Recommandations

- Opérationnaliser la mise en œuvre de l'obligation documentaire pour 2020, 2021 et 2022 en publiant un texte d'application incluant :
 - La fin du report de la date d'échéance accordé par communiqué ;
 - Les nouvelles dates d'échéance ;
 - La modification des modalités de transmission : absence d'obligation de dépôt sur la plateforme et obligation de rédiger la documentation et de la conserver pour transmission en cas de contrôle fiscal ;
 - Le cas échéant, annulation de l'obligation pour 2020 (exercice prescrit) ;
 - L'exemption accordée aux contribuables ne remplissant pas les seuils de soumission prévus par la LF 2024.
- Réaliser les formations sur lesquelles la DGI s'est engagée concernant les modalités de dépôts et la pratique des prix de transfert.
- Modifier la législation sur les prix de transfert (après validation dans le cadre d'une assistance technique) notamment en :
 - Ajustant l'obligation déclarative, notamment en l'élargissant à tous les contribuables ;
 - Transférant les modalités de mise en œuvre dans les textes d'application ;
 - Ajustant le fonctionnement des seuils de soumission ;
 - Ajustant la définition du principe de pleine concurrence et la répartition de la charge de la preuve ;
 - Précisant les sanctions de la déclaration simplifiée et de l'obligation documentaire.
- Publier le texte d'application sur les limites de déductibilité des charges.
- Opérationnaliser le dépôt de la documentation pour 2023 sur la plateforme dédiée si cette option est rapidement applicable ou, à défaut, par conservation par le contribuable pour transmission en cas de contrôle fiscal.

Annexe 1. Analyse du projet de note sur les dispositions anti-abus

34. La DLFC a remis à la mission pour revue un projet de note sur les dispositions anti-abus relatives aux opérations financières entre entreprises réputées liées à l'article 01.01.10 – 7° du CDI. Ce texte vise à expliciter les dispositions nouvelles de la LF 2024 limitant la déductibilité des :

« charges liées aux opérations financières entre entreprises réputées liées, dont les modalités sont fixées par texte réglementaire, dans la limite de :

- 10p.100 des frais généraux de l'exercice réalisé à Madagasikara, pour le quote-part de frais de siège ou de management fees, et frais d'assistance technique ;
- b) 10p.100 de l'excédent brut d'exploitation, pour les redevances de marque et 15p.100 du même agrégat pour les redevances de brevet relatives aux actifs incorporels concernés ;
- c) 5p.100 des achats réalisés auprès d'une entité centralisatrice, pour les commissions versées, sous réserve de présentation de factures payées par la centrale d'achat ;
- d) ratios d'endettement et de sous-capitalisation acceptés par les règles prudentielles émises par la Commission de Supervision Bancaire et Financière (CSBF) de la Banky Foiben'i Madagasikara, pour les intérêts débiteurs payés par l'entreprise emprunteuse, sous réserve des dispositions des Conventions fiscales de non double imposition. »

35. Avant d'analyser la note, il convient de préciser les objectifs et les limites de ces règles. Celles-ci visent à limiter les abus importants dans les transactions considérées. Ces transactions ont été identifiées sur la base des entretiens avec les différents services de la DGI comme (i) relativement récurrentes et (ii) non maîtrisées par la DGI, créant ainsi un risque de perte de recettes. Toutefois, elles ne doivent pas entraver les opérations légitimes des contribuables et empêcher de déduire des charges justifiées. Elles doivent donc être fixées avec précaution.

36. En pratique, déterminer la limite appropriée est un exercice délicat qu'il est important d'objectiver autant que possible. Il est donc recommandé de réaliser des simulations de leur impact effectif sur les contribuables. Les différents ratios (e.g. 10 ou 15 pour cent) et les références (e.g. excédent brut d'exploitation, chiffre d'affaires, frais généraux) doivent être analysés en calculant leur impact sur les entreprises. Par exemple, les montants de prestations de services effectivement facturés à des contribuables malgaches doivent être comparés aux différentes références potentielles en vue d'identifier une « norme » et affiner les limites fixées. Celle-ci doit tenir compte des différents secteurs d'activité. Par exemple, un ratio sur l'EBE peut être effectif pour de nombreux secteurs mais inefficace pour des secteurs avec des amortissements importants comme les mines ou l'industrie.

37. Une analyse très préliminaire réalisée lors de la formation n'a pas permis de détecter d'anomalie majeure sur les limites actuellement fixées. Il est donc recommandé de réaliser une analyse plus solide en commençant par rassembler les informations issues des contrôles fiscaux sur les transactions des contribuables. Celle-ci devra être complétée par une analyse portant sur les données de la déclaration simplifiée dès qu'elle sera opérationnelle. En termes de calendrier, il est recommandé de réaliser cette analyse au plus tôt en vue de modifications éventuelles de la législation et des textes d'application lors de la LF 2025 (ce délai vise à permettre une prise de recul par rapport à l'application des dispositions actuelles).

38. Concernant la rédaction de la note d'application, l'objectif principal est de clarifier l'ensemble des termes utilisés dans la législation pour assurer une sécurité juridique indispensable à la DGI et aux contribuables. Il est également essentiel de prendre en compte la facilité d'application des règles (i) par les contribuables en privilégiant des agrégats comptables aisément mesurables et (ii) par les services de gestion qui devront effectuer les contrôles.

39. Concernant les prestations de services, la législation inclut plusieurs termes dont les définitions méritent une attention particulière :

- Le terme « frais généraux » ne semble pas pouvoir s'appuyer sur une définition comptable ou fiscale précise et peut en pratique référer à différents éléments en fonction de son utilisation. Dans ce contexte, il est recommandé de rapprocher sa définition d'agrégats comptables en norme malgache aisément identifiables (la définition proposée dans le projet de note, bien que pertinente, apparaît trop complexe à mettre en œuvre). Ces agrégats doivent être déterminés en vertu de l'analyse explicitée précédemment.
- Le terme « quote-part de frais de siège » est également une notion relativement confuse. Il est donc recommandé de la distinguer clairement de la notion de prestations de service. Une option recommandée est de limiter la notion de frais de siège aux frais engagés par une entreprise étrangère vis-à-vis de son établissement stable à Madagascar. Selon cette acception, il conviendra de créer un article distinct spécifique à cette notion et une déduction forfaitaire (plutôt qu'une limite maximum de déductibilité) dans la LF 2025.
- Les termes de « management fees » et d' « assistance technique » réfèrent à des services beaucoup plus larges, et pouvant être rendus par toute filiale du groupe (et pas seulement la « maison-mère⁷ »). La définition proposée dans la note apparaît pertinente, sous réserve des prestations de services informatiques. En effet, les coûts informatiques peuvent être élevés pour certaines entreprises, et font peu l'objet d'une optimisation agressive. Il est donc recommandé de les exclure de la définition des prestations de services.
- Le terme d'EBE correspond à une définition comptable, à laquelle la note peut faire référence. Un élément à clarifier dans la note est que, pour l'application de cette règle, l'EBE doit être retraité des redevances versées si elles sont comptabilisées en services extérieurs (pris en compte dans la définition comptable de l'EBE). Pour les secteurs qui disposent de règles comptables particulières (notamment les banques), la notion d'EBE doit être précisée dans la note d'application.
- Pour les termes de redevances, marques et brevets, une définition claire est également utile. Le cas échéant, il convient de faire référence à une définition existante comptable ou fiscale ou de reprendre la définition des conventions fiscales internationales.
- Pour les achats réalisés auprès des centrales d'achat, le projet de note précise que la limite de déductibilité porte sur la déductibilité des commissions sur achats. Il convient également de mener une réflexion sur le terme de centrale d'achats en vue d'identifier les différents modèles d'achats centralisés qui ne seraient pas concernés par cette règle et de les préciser dans la note d'application.
- La règle de sous-capitalisation portant sur les règles prudentielles devrait être enlevée de la législation, le cas échéant dans la LFR 2024. La rédaction actuelle applique cette règle à tous les secteurs, ce qui n'est pas pertinent. Il convient plutôt de la rédiger comme une

⁷ Ce terme est peu précis juridiquement et devrait être évité dans la législation.

exception à la règle de sous-capitalisation générale déterminée à l'alinéa 4° du même article, et de l'appliquer aux seuls secteurs régis par les règles prudentielles.

- Le terme « opérations financières » utilisé dans la législation est également peu précis. Celui-ci pourrait être remplacé par « transactions commerciales et financières » conformément à la terminologie de l'article du CDI sur le principe de pleine concurrence.

40. Il est également recommandé d'inclure dans la note d'application les considérations relatives à l'application de l'alinéa 4° sur la règle de sous-capitalisation. Cet alinéa inclut la disposition suivante : « cette limitation s'applique également aux intérêts versés à une quelconque société non associée mais appartenant au même groupe ». Elle vise à élargir la notion de dettes à toutes les sociétés liées (au lieu des seuls associés dans la version précédente). Toutefois, l'expression « société non associée mais appartenant au même groupe » est confuse, et il aurait été préférable de faire référence à la notion de société liée ou dépendante définie dans l'article 01.01.13. Il est donc recommandé de modifier cette disposition et/ou de la préciser dans la note d'application. La note peut également préciser la notion d'intérêt.

La note d'application explicite également les conditions de déductibilité. Les éléments proposés pourraient être simplifiés. Les enjeux sont de préciser que les limites de déductibilité sont des montants maxima, et que les montants en dessous de cette limite ne sont déductibles que s'ils respectent les conditions de droit commun de déductibilité des charges et du principe de pleine concurrence. Une référence aux articles correspondants du CDI apparaît suffisante à cet égard.