

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et
le transfert

Document de consultation publique : Réexamen de la déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS)

6 février 2020 – 6 mars 2020



Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert

**Document de consultation publique :
Réexamen de la déclaration pays par
pays (Action 13 du BEPS)**

Réexamen de la déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS)

L'Action 13 du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Action 13 du BEPS) établit une approche normalisée à trois niveaux pour la documentation des prix de transfert, comprenant :

- un fichier principal contenant des informations générales concernant les activités et la politique de prix de transfert à l'échelle mondiale des entreprises multinationales (groupe d'EMN) ;
- un fichier local contenant des renseignements détaillés sur les aspects transactionnels des prix de transfert spécifiques à chaque juridiction ; et
- une déclaration pays par pays qui indique chaque année et pour chacune des juridictions fiscales où un groupe d'EMN exerce des activités le montant de son chiffre d'affaires, ses bénéfices avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'il a acquittés et ceux qui sont dus, ainsi que d'autres informations nécessaires pour procéder à une évaluation générale des risques.

Le contenu spécifique de ces trois documents reflète la volonté de trouver un juste équilibre entre les besoins des administrations fiscales d'avoir accès à des informations fiables et pertinentes utilisables pour procéder à une évaluation des risques et appliquer les règles en matière de prix de transfert, et les préoccupations des entreprises concernant la charge imposée aux groupes d'EMN et l'utilisation qui pourrait être faite des renseignements communiqués. Parmi ces documents, seule la déclaration pays par pays est couverte par le standard minimum de l'Action 13 du BEPS, que tous les membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 (Cadre inclusif) se sont engagés à mettre en œuvre.

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS prévoit également le réexamen du standard minimum de l'Action 13 du BEPS d'ici fin 2020 (le réexamen de 2020) qui porterait notamment sur les questions suivantes :

- l'opportunité de modifier le contenu des déclarations pays par pays afin d'exiger la communication de données différentes ou supplémentaires ;
- le caractère approprié du seuil de chiffre d'affaires applicable ;
- l'efficacité des dispositifs de soumission et de diffusion ; et
- le déploiement du dispositif de mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS.

En juin 2018, le Cadre inclusif a demandé au Groupe de travail n° 6 (sur l'imposition des entreprises multinationales) et au Groupe de travail n° 10 (sur la transparence et l'échange de renseignements) du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE de coopérer en vue de mener à bien ce réexamen et de formuler un projet de recommandations dans le cas où des modifications devraient être apportées. Le présent document de consultation publique forme une partie intégrante et essentielle de ce réexamen, en tant que mécanisme permettant d'obtenir un retour d'information de

l'ensemble des parties prenantes. Chacun des chapitres du document énumère les questions spécifiques appelant des commentaires.

Ce document pour consultation publique se compose de trois chapitres. Le chapitre 1 aborde des questions générales concernant la mise en œuvre et le fonctionnement de l'Action 13 du BEPS, y compris l'expérience des groupes d'EMN de la mise en œuvre des obligations relatives à la déclaration pays par pays par les juridictions, l'utilisation des déclarations pays par pays par les administrations fiscales et d'autres aspects de l'Action 13 du BEPS, à savoir le fichier principal et le fichier local. Le chapitre 2 traite du champ d'application de la déclaration pays par pays, y compris la définition d'un groupe d'EMN, ainsi que du niveau et du fonctionnement du seuil de chiffre d'affaires consolidé. Le chapitre 3 s'intéresse au contenu d'une déclaration pays par pays, y compris à la question de savoir si le tableau 1 doit contenir des informations agrégées ou consolidées, si les informations qui y figurent doivent être présentées par entité plutôt que par juridiction fiscale, et si des informations supplémentaires ou différentes sont nécessaires. Les thèmes abordés dans ce document reflètent les questions qui sont expressément couvertes par le mandat établi par le rapport sur l'Action 13 du BEPS en vue du réexamen de 2020, les questions pour lesquelles les instructions d'interprétation diffusées depuis 2016 n'ont pas permis d'aboutir à une approche unifiée qui serait appliquée par l'ensemble des juridictions, et les questions qui ont été soulevées par des juridictions ou des parties prenantes et qui ne peuvent être résolues qu'en modifiant le standard minimum, ce qui nécessite l'accord du Cadre inclusif.

Le Cadre inclusif sollicite des commentaires sur tous les aspects du rapport sur l'Action 13 du BEPS, mais plus particulièrement sur les questions soulevées dans le présent document. Les parties intéressées sont invitées à transmettre leurs commentaires avant le **6 mars 2020** à 18 h00 heure de Paris, par courrier électronique à taxpublicconsultation@oecd.org au format Word (afin de faciliter leur distribution aux représentants des gouvernements). Veuillez noter que tous les commentaires sur ce document de consultation publique seront publiés. Les commentaires soumis pour le compte de « groupements collectifs » ou « coalitions », ou par toute autre personne qui transmet des commentaires pour le compte d'une autre personne ou d'un groupe de personnes, doivent identifier toutes les entreprises ou personnes faisant partie d'un tel groupement, ou les personnes pour le compte desquelles ils sont soumis. Les intervenants et autres participants à la réunion de consultation publique qui se tiendra à Paris seront choisis parmi les personnes ayant adressé en temps voulu des commentaires écrits sur ce document.

La réunion de consultation publique sur le réexamen de 2020 de l'Action 13 du BEPS aura lieu le 17 mars 2020 au Centre de conférences de l'OCDE à Paris. L'objectif est de donner aux parties prenantes externes l'occasion de contribuer aux travaux en cours. Des informations sur la réunion de consultation publique sont [disponibles sur le site web de l'OCDE](#).

Les vues et propositions exposées dans ce document ne reflètent pas une position de consensus qui se serait dégagée au sein du Comité des affaires fiscales (CAF), du Cadre inclusif sur le BEPS ou de leurs organes subsidiaires, mais sont destinées à fournir aux parties prenantes des propositions concrètes pour analyse et commentaires.

Table des matières

Réexamen de l’Action 13 du BEPS	2
Chapitre 1. Questions générales concernant la mise en œuvre et le fonctionnement de l’Action 13 du BEPS.....	9
1. Mise en œuvre du standard minimum de l’Action 13 du BEPS.....	10
2. Usage approprié et effectif des déclarations pays par pays	11
2.1. Usage approprié des déclarations pays par pays.....	11
2.2. Usage effectif des déclarations pays par pays.....	12
3. Autres éléments du rapport sur l’Action 13 du BEPS	14
Chapitre 2. Sujets concernant le champ d’application de la déclaration pays par pays	16
4. Convendrait-il de considérer une entreprise indépendante ayant un ou plusieurs établissements stables étrangers comme un groupe aux fins de la déclaration pays par pays ?..	17
4.1. Avantages de cette approche.....	17
4.2. Inconvénients de cette approche	17
4.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du Projet BEPS.....	18
5. Convendrait-il que les groupes qui sont sous contrôle commun et qui totalisent globalement un chiffre d’affaires consolidé supérieur au seuil fixé pour l’obligation déclarative établissent des déclarations pays par pays séparées ?	19
5.1. Avantages de cette approche.....	20
5.2. Inconvénients de cette approche	21
5.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du Projet BEPS.....	23
6. Convendrait-il d’abaisser le seuil de chiffre d’affaires consolidé ?	24
6.1. Avantages de cette approche.....	24
6.2. Inconvénients de cette approche	24
6.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du Projet BEPS.....	25

7. Une juridiction appliquant un seuil de chiffre d'affaires consolidé exprimé dans une monnaie autre que l'euro devrait-elle être tenue d'actualiser ce seuil périodiquement, ou autorisée à le faire ?	26
7.1. Avantages de cette approche.....	28
7.2. Inconvénients de cette approche	28
7.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.....	29
8. Le seuil applicable aux groupes d'EMN exclus devrait-il prendre en compte le chiffre d'affaires consolidé sur plus d'un exercice ?	30
8.1. Avantages de cette approche.....	30
8.2. Inconvénients de cette approche	31
8.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.....	31
9. Les produits exceptionnels doivent-ils être inclus dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe ?	33
9.1. Avantages de cette approche.....	33
9.2. Inconvénients de cette approche	34
9.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.....	34
10. Les gains générés par des opérations d'investissement doivent-ils être inclus dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe ?	36
10.1. Avantages de cette approche.....	36
10.2. Inconvénients de cette approche	37
10.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.....	37
11. Dans les cas où l'exercice fiscal précédent d'un groupe d'EMN est d'une durée autre que 12 mois, le seuil de chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe (ou à défaut le chiffre d'affaires consolidé du groupe au cours de l'exercice fiscal précédent) devrait-il être ajusté pour déterminer si le groupe d'EMN est un groupe d'EMN exclu ?	38
11.1. Avantages de cette approche.....	40
11.2. Inconvénients de cette approche	40
11.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.....	40
Chapitre 3. Sujets ayant trait au contenu d'une déclaration pays par pays	42

12. Faut-il présenter les informations du Tableau 1 par entité plutôt que par juridiction fiscale ?	43
12.1. Avantages de cette approche.....	43
12.2. Inconvénients de cette approche	43
12.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	45
13. Faut-il employer des données consolidées plutôt que des données agrégées dans le Tableau 1 ?	46
13.1. Avantages de cette approche.....	48
13.2. Inconvénients de cette approche	49
13.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	50
14. Faut-il inclure des colonnes supplémentaires dans le Tableau 1 ?.....	51
14.1. Produits d’intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées	52
14.1.1. Avantages de cette approche	53
14.1.2. Inconvénients de cette approche.....	53
14.2. Charges d’intérêts, de redevances et de commissions au titre de services rendus entre parties liées ou montant total des charges entre parties liées	54
14.2.1. Avantages de cette approche	54
14.2.2. Inconvénients de cette approche.....	55
14.3. Frais de R-D.....	55
14.3.1. Avantages de cette approche	55
14.3.2. Inconvénients de cette approche.....	55
14.4. Impôts différés	56
14.4.1. Avantages de cette approche	57
14.4.2. Inconvénients de cette approche.....	57
14.5. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	57
15. Faut-il apporter des modifications au classement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays aux fins des déclarations pays par pays et à la manière dont les informations sur ces entités sont indiquées dans le Tableau 1 ?	59

15.1. Approche 1.....	60
15.1.1. Avantages de cette approche	61
15.1.2. Inconvénients de cette approche.....	61
15.1.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS	62
15.2. Approche 2.....	62
15.2.1. Avantages de cette approche	62
15.2.2. Inconvénients de cette approche.....	62
15.2.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS	63
15.3. Approche 3.....	63
15.3.1. Avantages de cette approche	64
15.3.2. Inconvénients de cette approche.....	64
15.3.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS	65
15.4. Approche 4.....	65
15.4.1. Avantages de cette approche	65
15.4.2. Inconvénients de cette approche.....	65
15.4.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS	66
16. Les champs requis dans le schéma en langage XML (ex. : numéro national d’identification fiscale) qui ne sont pas inclus dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays prévu par le rapport sur l’Action 13 doivent-ils être inclus dans ce modèle de formulaire ?	67
16.1. Avantages de cette approche.....	67
16.2. Inconvénients de cette approche	67
16.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	68
17. Faut-il inclure des codes d’activité normalisés dans le Tableau 2 ?.....	69
17.1. Avantages de cette approche.....	69
17.2. Inconvénients de cette approche	69
17.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	70

18. Faut-il inclure dans le Tableau 3 des champs prédéterminés en sus du champ libre pour le texte ?	71
18.1. Avantages de cette approche.....	75
18.2. Inconvénients de cette approche	75
18.3. Modifications à apporter au rapport sur l’Action 13 du projet BEPS.....	75

*Chapitre 1. Questions générales concernant la mise en œuvre
et le fonctionnement de l'Action 13 du BEPS*

Ce chapitre examine des questions générales relatives au standard minimum de l'Action 13 du BEPS.

- Mise en œuvre du standard minimum de l'Action 13 du BEPS.
- Usage approprié et effectif des déclarations pays par pays.
- Autres éléments du rapport sur l'Action 13 du BEPS.

1. Mise en œuvre du standard minimum de l'Action 13 du BEPS

1. Le rapport sur l'Action 13 du BEPS recommandait que les exigences en matière de déclaration pays par pays soient mises en œuvre pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, étant entendu que certains pays peuvent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment afin de procéder aux ajustements nécessaires à la loi. En définitive, 58 juridictions ont exigé ou autorisé le dépôt de déclarations pays par pays par des entités résidentes qui étaient l'entité mère ultime (EMU) d'un groupe d'EMN pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, sous réserve d'une exemption fondée sur le niveau du chiffre d'affaires consolidé du groupe au cours de l'exercice fiscal précédent. En janvier 2020, environ 90 membres du Cadre inclusif avait adopté une législation instaurant une obligation de déclaration pays par pays, et 25 autres avaient élaboré un projet de législation en ce sens. Cela signifie que pratiquement tous les groupes d'EMN qui se situent au-dessus du seuil de chiffre d'affaires sont désormais soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays ou le seront dans un proche avenir.

2. En outre, plus de 2 400 instruments bilatéraux sont désormais mis en place pour permettre l'échange des déclarations pays par pays en vertu de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la Convention multilatérale), de conventions bilatérales de double imposition et d'accords d'échange de renseignements fiscaux, ainsi que d'autres textes tels que la Directive du Conseil (UE) 2016/881 et les accords conclus entre certaines juridictions et leurs dépendances ou territoires d'outre-mer.

3. Les résultats du deuxième examen annuel par les pairs du standard minimum établi par l'Action 3 ont été approuvés par le Cadre inclusif et publiés en septembre 2019. Celui-ci portait sur la mise en œuvre de la déclaration pays par pays par 116 membres du Cadre inclusif. Depuis le premier examen par les pairs achevé en 2018, d'importantes mesures ont été prises par un certain nombre de juridictions en vue de remédier aux carences dans leur mise en œuvre du standard minimum, et 62 recommandations adressées au cours du premier examen par les pairs ont été suivies d'effets et supprimées. D'autres dispositions seront nécessaires pour traiter les recommandations restantes, qui donneront lieu à un suivi au cours du troisième examen annuel par les pairs qui sera réalisé et publié à l'été 2020.

Questions pour consultation publique

1. Avez-vous des commentaires à formuler sur l'état général de mise en œuvre de la déclaration pays par pays par les membres du Cadre inclusif ?

2. Usage approprié et effectif des déclarations pays par pays

2.1. Usage approprié des déclarations pays par pays

4. Les paragraphes 25 et 59 du rapport sur l'Action 13 du BEPS indiquent que les juridictions utiliseront les déclarations pays par pays pour réaliser une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques liés à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices, ainsi que pour effectuer des analyses économiques et statistiques le cas échéant. Les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne sauraient se substituer à une analyse approfondie des prix de transfert réalisée pour chaque transaction et prix, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Elles ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non. Elles ne doivent pas être utilisées par les administrations fiscales pour proposer des ajustements des bénéfices d'un contribuable fondés sur une méthode de répartition globale des bénéfices. Si une administration fiscale locale de la juridiction procède à de tels ajustements, l'autorité compétente de cette juridiction devra y renoncer promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente. Toutefois, cela ne signifie pas que les juridictions ne peuvent pas utiliser les données contenues dans la déclaration pays par pays comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert conclus par les entreprises multinationales ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle. Ces limites à l'usage des déclarations pays par pays sont également prévues par l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays et par les accords bilatéraux entre autorités compétentes basés sur les modèles contenus dans le dispositif de mise en œuvre de la déclaration pays par pays décrit dans le rapport sur l'Action 13 du BEPS et à l'annexe IV du chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

5. En septembre 2017, le Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale a publié des *Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, qui livrent des explications supplémentaires sur la signification et la portée des restrictions que les juridictions se sont engagées à respecter concernant l'utilisation des déclarations pays par pays. Elles recensent également les questions auxquelles les juridictions devraient être à même de répondre positivement afin de démontrer qu'elles ont mis en place des contrôles efficaces de l'usage approprié des déclarations pays par pays, ainsi que des exemples de mesures que les administrations fiscales peuvent appliquer.

6. Ces orientations ont été prises en compte lors de l'examen par les pairs de l'Action 13 du BEPS, afin que tous les membres du Cadre inclusif soient évalués au regard de cet élément du standard minimum. Si l'examen par les pairs d'une juridiction recommande d'établir des contrôles de l'usage approprié des déclarations pays par pays, les autorités compétentes d'autres juridictions peuvent se fonder sur cette recommandation pour suspendre l'échange des déclarations avec l'autorité compétente de cette juridiction, sans que cette suspension soit considérée comme une défaillance systémique concernant l'échange dans les conditions visées par l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays ou par les accords bilatéraux entre autorités compétentes basés sur les modèles contenus dans le dispositif de mise en œuvre

de la déclaration pays par pays. Par conséquent, une juridiction qui n'a pas mis en place des contrôles de l'usage approprié des déclarations pays par pays ne peut pas demander le dépôt local au titre du standard minimum de l'Action 13 du BEPS.

2.2. Usage effectif des déclarations pays par pays

7. Bien que les juridictions se soient engagées à utiliser les déclarations pays par pays de manière appropriée, il est également essentiel qu'elles aient accès aux outils nécessaires pour pouvoir faire un usage effectif des déclarations afin de réaliser une évaluation à haut niveau des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques relatifs au BEPS.

8. Le premier soutien apporté aux administrations fiscales pour utiliser les déclarations pays par pays lors de l'évaluation à haut niveau des risques posés par les groupes d'EMN était le *Manuel pratique portant sur l'utilisation efficace des déclarations pays par pays dans le cadre de l'évaluation des risques* diffusé en septembre 2017 par le Forum de l'OCDE sur l'administration fiscale (le Manuel pratique). Ce guide explique comment utiliser les déclarations pays par pays dans le cadre de différentes approches en matière d'évaluation du risque fiscal, les principaux indicateurs de risque susceptibles d'être mis en évidence et, surtout, comment un risque détecté au moyen de ces indicateurs peut aussi s'expliquer par des facteurs non fiscaux ou non liés au BEPS. Enfin, il souligne l'importance d'utiliser les déclarations pays par pays en conjonction avec d'autres sources de renseignements, et dresse une liste d'autres sources qui peuvent être particulièrement utiles. Plusieurs administrations fiscales se sont inspirées du Manuel pratique pour définir leurs pratiques d'utilisation des déclarations pays par pays lors d'une évaluation des risques.

9. Les déclarations pays par pays sont également au cœur des ressources documentaires utilisées par les administrations fiscales dans le cadre de l'évaluation multilatérale des risques posés par les groupes d'EMN effectuée lors des projets pilotes ICAP (*international compliance assurance programme*) de l'OCDE. C'est l'occasion pour les groupes d'EMN d'évoquer le contenu et les répercussions des informations contenues dans leur déclaration pays par pays avec plusieurs administrations fiscales simultanément, et pour ces administrations de se consulter à propos de leurs résultats et de demander aux groupes d'EMN des informations complémentaires et des éclaircissements.

10. Enfin, l'OCDE élabore actuellement un Outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT) consacré à la déclaration pays par pays, qui aidera les administrations fiscales, et notamment celles de pays en développement, à lire et à interpréter les déclarations pays par pays. L'administration fiscale pourra ainsi déceler rapidement la présence de certains des facteurs décrits dans le Manuel pratique susceptibles de révéler l'existence de risques potentiels et les utiliser, aux côtés d'autres informations disponibles, pour déterminer qu'un groupe d'EMN présente peu de risques, ou requiert au contraire une vigilance accrue.

Questions pour consultation publique

2. Avez-vous des commentaires à formuler sur l'utilisation des déclarations pays par pays par les administrations fiscales ? Quelle influence les déclarations ont-elles exercé jusqu'à présent sur le nombre et la nature des demandes d'informations complémentaires ?

Il n'est pas toujours possible de déterminer la source d'information qui motive une demande d'une administration fiscale ; aussi, vos réponses doivent être basées sur les changements intervenus depuis le moment où les premières déclarations pays par pays ont été déposées et échangées, sans tenir compte des changements imputables à d'autres facteurs, tels qu'une modification des obligations nationales en matière de communication d'informations fiscales.

3. Autres éléments du rapport sur l'Action 13 du BEPS

11. Le rapport sur l'Action 13 du BEPS recommande de suivre une approche à trois niveaux de la documentation des prix de transfert, comprenant un fichier principal et un fichier local ainsi qu'une déclaration pays par pays. Les informations qui doivent figurer dans le fichier principal et le fichier local sont énumérées dans le rapport, et se trouvent désormais dans les annexes I et II du chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert.

12. Le paragraphe 49 du rapport sur l'Action 13 du BEPS recommande que les éléments relatifs au fichier principal et au fichier local soient mis en œuvre via la législation ou les procédures administratives nationales, et que le fichier principal et le fichier local soient remis directement aux administrations fiscales de chacune des juridictions concernées. Bien qu'elle ne fasse pas partie des standards minimums du BEPS et ne soit donc pas soumise à un examen par les pairs, les juridictions sont convenues que l'utilisation cohérente des normes de documentation énoncées à l'annexe I et à l'annexe II du chapitre V des Principes doit être prise en compte lorsque sont introduits ces éléments dans la législation ou les procédures administratives du pays concerné. Toutefois, il est entendu qu'un certain nombre de juridictions ont adopté des exigences en matière de fichier principal et de fichier local qui diffèrent ou vont au-delà de la documentation contenue dans ces listes normalisées.

13. Un fichier principal unique normalisé réduit les coûts de conformité pour les groupes d'EMN qui n'ont qu'un seul fichier principal à produire, et permet à différentes administrations fiscales de disposer d'informations harmonisées. C'est un aspect de plus en plus important compte tenu de l'augmentation du nombre de dossiers dans lesquels la coordination et la collaboration multilatérale entre administrations fiscales se renforcent aux stades de l'évaluation des risques, du contrôle et du règlement des différends, avec à la clé une plus grande certitude pour les groupes d'EMN comme pour les administrations fiscales. En outre, une normalisation plus poussée de documents tels que le fichier principal devrait favoriser un meilleur respect des obligations documentaires, surtout dans les juridictions où des filiales d'un groupe d'EMN étranger sont établies. Lorsque des obligations documentaires applicables sont différentes, les entités locales peuvent avoir des difficultés à se procurer des informations concernant ou détenues par d'autres composantes d'un groupe d'EMN, et la qualité des informations ainsi obtenues peut être sujette à caution ou inférieure à celle des renseignements communiqués par les entités situées dans d'autres juridictions. Ce risque est atténué lorsque l'EMN d'un groupe d'EMN peut centraliser l'obtention des informations et les transmettre aux autres membres du groupe situés dans des juridictions où ces informations sont requises, ce qui améliore la disponibilité, la qualité et la cohérence des renseignements communiqués aux administrations fiscales.

14. L'impératif de cohérence des données contenues dans les fichiers locaux (ou dans les documents équivalents spécifiques aux différentes juridictions) peut être moins impérieux. Bien qu'en principe une documentation normalisée soit susceptible d'améliorer la cohérence des pratiques d'évaluation des risques et de leurs résultats entre administrations fiscales, des renseignements sur les prix de transfert axés sur l'aspect transactionnel devront généralement être préparés séparément pour chaque juridiction où ils sont requis. Aussi, les contraintes imposées aux groupes d'EMN induites par des exigences différentes d'une juridiction à l'autre pourraient être moins lourdes que dans le

cas du fichier principal. Toutefois, du point de vue des procédures, les groupes d'EMN pourraient quand même obtenir des avantages et réaliser des économies si les systèmes de collecte et de compilation des informations et documents portant sur des aspects transactionnels et spécifiques à chaque juridiction pouvaient être normalisés, même si ces informations et documents proprement dits diffèrent.

Question pour consultation publique

1. Avez-vous des commentaires à formuler sur les cas où les juridictions ont adopté des exigences relatives au fichier principal qui diffèrent ou vont au-delà des documents énumérés à l'annexe I du chapitre V des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert ?

Chapitre 2. Sujets concernant le champ d'application de la déclaration pays par pays

Ce chapitre présente une réflexion sur des sujets concernant le champ d'application de la déclaration pays par pays.

- Convierait-il de considérer une entreprise indépendante ayant un ou plusieurs établissements stables étrangers comme un groupe aux fins de la déclaration pays par pays ?
- Convierait-il que les groupes d'EMN qui sont sous contrôle commun et qui totalisent globalement un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil fixé pour l'obligation déclarative établissent des déclarations pays par pays séparées ?
- Convierait-il d'abaisser le seuil de chiffre d'affaires consolidé ?
- Convierait-il d'obliger une juridiction dans laquelle le seuil de chiffre d'affaires consolidé est libellé dans une monnaie autre que l'euro à revoir périodiquement ce seuil, ou de l'autoriser à le faire ?
- Convierait-il que le seuil à partir duquel un groupe d'EMN est considérée comme un groupe d'EMN exclu prenne en compte le chiffre d'affaires consolidé réalisé pendant plus d'une année ?
- Convierait-il de prendre en compte les produits exceptionnels dans le calcul du chiffre d'affaires consolidé ?
- Convierait-il de prendre en compte les produits d'investissement dans le calcul du chiffre d'affaires consolidé ?
- Dans les cas où, pour un groupe d'EMN, l'exercice fiscal précédent couvre une période ne correspondant pas à 12 mois, convierait-il d'ajuster le seuil de chiffre d'affaires consolidé (ou, autre solution, le chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe pendant l'exercice fiscal immédiatement antérieur) pour déterminer si un groupe d'EMN doit être considéré comme un groupe d'EMN exclu ?

4. Convierait-il de considérer une entreprise indépendante ayant un ou plusieurs établissements stables étrangers comme un groupe aux fins de la déclaration pays par pays ?

15. On trouve dans l'article 1 du modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays la définition de ce qu'est un groupe et de ce qu'est un groupe d'EMN aux fins de l'obligation déclarative. Un groupe est un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, tenu d'établir des états financiers consolidés, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse. Un groupe d'EMN est un groupe qui comprend deux entreprises ou plus dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise établie dans une juridiction mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, et dont le chiffre d'affaires consolidé n'est pas inférieur au seuil fixé.

16. Bien qu'un groupe puisse être un groupe d'EMN en raison de la présence d'un établissement stable dans une autre juridiction, il faut actuellement, pour considérer qu'il y a un groupe, être en présence d'un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle. Il n'est pas clairement précisé qu'une entreprise indépendante résidente d'une juridiction, qui exerce des activités par l'intermédiaire d'établissements stables dans d'autres juridictions, relève de cette définition. De plus, il n'est pas clairement indiqué que l'on pourrait considérer qu'une entité indépendante établit des états financiers consolidés même si elle établit seulement des états financiers intégrant les résultats d'établissements stables.

17. Un petit nombre de juridictions ont identifié des entreprises résidentes correspondant à cette description et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions EUR. Aussi la définition d'un groupe pourrait-elle être modifiée afin de préciser clairement qu'elle recouvre les entreprises se trouvant dans cette situation.

4.1. Avantages de cette approche

18. S'il est peu probable qu'un grand nombre d'entreprises soient concernées par cette modification, il serait logique que les entreprises qui exercent des activités par l'intermédiaire d'établissements stables soient traitées de la même manière que celles qui exercent des activités par l'intermédiaire de filiales. Pour les groupes d'EMN qui sont actuellement tenus d'établir et de déposer une déclaration pays par pays, il n'y aurait pas de changement.

4.2. Inconvénients de cette approche

19. Parce qu'une entreprise peut ne pas être en mesure d'établir des états financiers consolidés conformément aux normes comptables applicables, il y aurait lieu de considérer, dès le stade de la conception de toute modification du dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays, les effets qui pourraient en découler.

20. Une modification de la législation des juridictions ayant suivi, pour la mise en œuvre, le modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays serait peut-être nécessaire, à moins que ces juridictions puissent obtenir le même résultat en publiant des orientations, ce qui prendrait du temps.

4.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS

21. Le paragraphe 51 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS impose peut-être que les modifications à apporter clarifient le fait que l'expression « groupe d'entreprises multinationales » recouvre toute entreprise indépendante exerçant des activités par l'intermédiaire d'un ou plusieurs établissements stables étrangers.

22. Il faudrait modifier la définition du terme « groupe » telle qu'elle figure à l'article 1 du dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays de façon à ce qu'il soit clair qu'un groupe peut également inclure une entité soumise à l'impôt au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable (sous réserve qu'elle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière ou de gestion interne), et à ce qu'il soit clair également que l'entité est tenue d'établir les états financiers à des fins d'information financière conformément aux normes comptables applicables, ou qu'elle le serait si ses participations dans cette entité étaient cotées en bourse. Il serait également précisé que lorsqu'il est fait référence aux états financiers consolidés, ceux-ci intègrent les états financiers de l'entité si un groupe englobe une entité indépendante exerçant des activités par l'intermédiaire d'un établissement stable.

Questions pour consultation publique

3. Y a-t-il des avantages à clarifier la définition d'un groupe, de façon à inclure toute entité indépendante exerçant des activités par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements stables dans d'autres juridictions, autres que ceux décrits dans le présent document ?
4. Y a-t-il des inconvénients pratiques à clarifier la définition d'un groupe, de façon à inclure toute entité indépendante exerçant des activités par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs établissements stables dans d'autres juridictions, autres que ceux décrits dans le présent document ?

5. Convierait-il que les groupes qui sont sous contrôle commun et qui totalisent globalement un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil fixé pour l'obligation déclarative établissent des déclarations pays par pays séparées ?

23. Il est recommandé au paragraphe 51 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS que tous les groupes d'EMN soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays chaque année, à l'exception de ceux dont le chiffre d'affaires consolidé est inférieur au seuil fixé (exemption prévue au paragraphe 52 du rapport). Dans le modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays, le terme « groupe » est défini en référence à une obligation d'établir des états financiers consolidés, y compris lorsque cette obligation s'appliquerait si des participations dans l'une ou l'autre des entreprises étaient cotées en bourse. Il est également fait mention des états financiers consolidés dans d'autres passages du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS, y compris dans la définition d'une entité constitutive figurant dans les instructions générales concernant le formulaire de déclaration pays par pays, à la page 31. Ces références aux états financiers consolidés garantissent une définition objective du terme « groupe », déjà connue des groupes d'EMN établissant actuellement des états financiers consolidés, et utilisée par eux, et reposant sur des principes solidement établis susceptibles d'être appliqués par des groupes d'EMN n'établissant pas pour le moment d'états financiers consolidés.

24. Les administrations fiscales et certaines parties prenantes craignent toutefois que la définition actuelle d'un groupe d'EMN ne recouvre pas toutes les configurations d'entreprises qui présentent pour les juridictions dans lesquelles elles exercent leur activité un risque lié aux prix de transfert ou d'autres risques de BEPS. Les règles en matière de prix de transfert en vigueur dans un grand nombre de juridictions couvrent les transactions contrôlées réalisées entre des entreprises qui sont sous le contrôle commun d'un ou de plusieurs individus, mais ces dispositifs ne sont pas couverts par le standard minimum de l'Action 13 du Projet BEPS dans son état actuel. Ce point a été jugé particulièrement préoccupant par les administrations fiscales de certaines juridictions dans lesquelles, pour des raisons juridiques, historiques ou culturelles, il est fréquent que des familles ou des individus fortunés détiennent des participations dans des entreprises que ce soit directement, par une entité n'ayant pas la personnalité morale, et qui n'est pas tenue d'établir des états financiers consolidés, ou qui n'est pas en mesure de le faire, ou par une entité d'investissement qui n'est pas tenue de consolider ses participations. Lorsque ces participations sont détenues dans plusieurs groupes qui, séparément, sont tenus d'établir des états financiers consolidés (ou qui le seraient si une entreprise du groupe était cotée en bourse), mais dont le chiffre d'affaires consolidé n'atteint pas le seuil fixé, l'obligation d'établir une déclaration pays par pays ne s'applique pas et ce, en dépit du fait que, globalement, ces groupes pourraient totaliser un chiffre d'affaires consolidé excédant le seuil fixé et présenter effectivement un risque lié au prix de transfert.

25. Les membres du Cadre inclusif sollicitent les commentaires des parties prenantes sur la mise en place d'une obligation déclarative qui s'appliquerait lorsque toutes les conditions suivantes seraient satisfaites :

- un individu (ou plusieurs individus agissant collectivement) contrôle(nt) directement ou indirectement (le contrôle pouvant être défini comme la détention de plus de 50 % des droits de vote, ou de 50 % des droits de vote et des fonds propres, ou selon les principes comptables) deux ou plusieurs groupes (selon la définition d'un groupe figurant dans le rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS) ;
- considérés dans leur ensemble, ces groupes incluent des entités résidentes de plusieurs juridictions ou une entité résidente d'une juridiction qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dans une autre juridiction ;
- considérés dans leur ensemble, ces groupes enregistrent un chiffre d'affaires consolidé total au titre de l'exercice immédiatement précédent supérieur à 750 millions EUR ; et
- deux ou plusieurs de ces groupes enregistrent chacun un chiffre d'affaires consolidé au titre de l'exercice immédiatement précédent qui excède une fraction convenue (un quart, un tiers, etc.) du seuil de chiffre d'affaires consolidé à partir duquel l'obligation d'établir une déclaration pays par pays s'applique.

26. Lorsque ces conditions seraient réunies, l'entité mère ultime de chacun de ces groupes serait tenue d'établir et de déposer une déclaration pays par pays en utilisant le formulaire de déclaration pays par pays et les définitions figurant dans le rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS ainsi que dans les orientations publiées ultérieurement. Devraient figurer dans le tableau 3 de ces déclarations pays par pays le nom et la juridiction de résidence des entités mères ultimes de tous les autres groupes sous le contrôle commun du même individu, ou des mêmes individus, qui sont tenues de déposer une déclaration pays par pays aux termes de cette disposition, ce qui devrait permettre à l'administration fiscale d'une juridiction dans laquelle un groupe a des entités constitutives d'identifier les déclarations pays par pays des autres groupes liés si ceux-ci ont également des entités constitutives dans cette juridiction. Ne seraient pas concernés les investissements réalisés par des organismes de placement collectif ouverts à de multiples actionnaires, qui ne présentent pas les mêmes risques liés aux prix de transfert.

5.1. Avantages de cette approche

27. Cette approche permettrait de trouver un équilibre garantissant davantage de neutralité entre le traitement des entreprises liées détenues par des entités constituées en sociétés et celui des entreprises détenues directement par des individus, par des entités n'ayant pas la personnalité morale ou par des entités d'investissement, sachant qu'il est nécessaire de veiller à ce que la charge pesant sur les groupes qui entreraient dans le champ d'application de la disposition reste gérable.

28. Les administrations fiscales disposeraient ainsi d'informations, tirées des déclarations pays par pays, sur les entités constitutives de certains groupes qui, considérés globalement avec d'autres groupes sous contrôle commun, réalisent un chiffre d'affaires consolidé excédant le seuil et qui pourraient présenter des risques liés aux prix de transfert et des risques de BEPS pour les juridictions concernées. Cette approche n'imposerait pas l'établissement d'une seule déclaration pays par pays englobant toutes les entités constitutives de ces groupes liés, mais elle aiderait cependant les administrations fiscales à mieux appréhender les risques éventuels liés aux prix de transfert et autres risques de BEPS

que présentent les groupes sous contrôle commun, à savoir notamment les risques au sein de chaque groupe et les risques découlant des transactions effectuées entre groupes liés.

29. S'agissant de la charge imposée aux groupes, l'entité mère ultime de chaque groupe aurait l'obligation d'établir une déclaration pays par pays contenant des informations sur ses entités constitutives qui devraient couvrir un périmètre équivalent à celui des informations exigées des groupes d'EMN relevant actuellement du champ d'application de la déclaration pays par pays. L'application d'un seuil de chiffre d'affaires consolidé (correspondant à une fraction convenue du seuil à partir duquel s'applique l'obligation déclarative générale) permettrait de faire en sorte que les petites et moyennes entreprises demeurent exemptées de toute obligation d'établir une déclaration pays par pays, et en même temps, qu'il ne soit pas nécessaire de faire figurer sur chaque déclaration pays par pays, en dehors du nom et du lieu de résidence des entités mères ultimes des autres groupes sous contrôle commun, d'informations sur ces autres groupes. C'est donc une approche nettement moins fastidieuse que d'autres solutions possibles, notamment celle consistant à exiger l'établissement d'une seule déclaration pays par pays couvrant toutes les entités constitutives de tous les groupes liés ainsi que les entités autonomes sous contrôle commun. Si elle était retenue, cela signifierait également que le cadre et les orientations existant actuellement pour définir une entité mère ultime, identifier des entités constitutives et déterminer le contenu de la déclaration pays par pays pourraient être repris dans leur intégralité sans aucune modification.

30. En fonction du seuil de chiffre d'affaires consolidé à partir duquel un groupe est tenu d'établir une déclaration pays par pays (proportionnel au seuil fixé pour l'obligation déclarative générale), cette approche pourrait permettre de résoudre le problème posé par certains cas identifiés par des administrations fiscales dans lesquels il apparaît qu'un groupe d'EMN peut avoir été réorganisé dans le seul but de créer deux ou plusieurs groupes de plus petite taille dont le chiffre d'affaires consolidé reste inférieur au seuil de 750 millions EUR.

5.2. Inconvénients de cette approche

31. L'approche peut éventuellement poser aux groupes deux difficultés principales. La première tient au fait que l'entité mère ultime d'un groupe doit avoir connaissance de l'existence d'autres groupes sous contrôle commun d'un individu, ou de plusieurs individus agissant collectivement, pour pouvoir déterminer si elle doit établir et déposer une déclaration pays par pays. Or elle n'est pas nécessairement en possession de cette information ; ce risque peut toutefois être atténué en restreignant le champ d'application de l'obligation déclarative aux seuls groupes dont le chiffre d'affaires consolidé excède une certaine proportion du seuil fixé et dont le pourcentage de participations détenues en commun ou de contrôle commun dépasse le seuil convenu.

32. La seconde difficulté éventuelle pour les groupes réside dans le fait que les entités mères ultimes des groupes dont le chiffre d'affaires consolidé est inférieur au seuil fixé pour l'obligation déclarative générale seraient tenues d'établir et de déposer une déclaration pays par pays dans certaines circonstances, strictement définies. La charge serait toutefois comparable à celle que supportent les groupes d'EMN entrant actuellement dans le champ d'application de la déclaration pays par pays et elle ne serait imposée que dans des situations où un groupe est sous contrôle commun avec d'autres groupes.

33. Cette approche soulève également un certain nombre de difficultés pour les administrations fiscales qui cherchent à utiliser les déclarations pays par pays aux fins d'évaluer globalement les risques liés aux prix de transfert, dont ceux qui viennent d'être mentionnés. Ces inconvénients peuvent toutefois être acceptés au regard de la nécessité de trouver un équilibre entre le niveau de détail des informations rendues accessibles aux administrations fiscales et le poids de la charge imposée aux groupes.

- Dans de nombreuses juridictions, les règles en matière de prix de transfert s'appliquent aux transactions contrôlées réalisées entre des entités dont le pourcentage de participations détenues en commun est inférieur à 50 % (à savoir des entités qui sont liées, mais entre lesquelles il n'y a pas de relation de contrôle). L'approche décrite précédemment n'exigerait pas l'établissement de déclarations pays par pays dans des circonstances où un individu ou plusieurs individus détiennent dans un ou plusieurs groupes une participation significative, mais pas suffisante pour établir une relation de contrôle. Toutes les situations où des groupes liés présentent éventuellement un risque lié aux prix de transfert ne seraient donc pas couvertes.
- L'approche n'exige pas le dépôt d'une seule déclaration pays par pays couvrant, en tant qu'entités constitutives, toutes les entités sous contrôle commun, direct ou indirect, d'un individu ou de plusieurs individus agissant collectivement.
- Une déclaration pays par pays ne peut actuellement être échangée qu'avec les autorités des juridictions dans lesquelles le groupe d'EMN considéré a des entités constitutives. Lorsque deux ou plusieurs groupes sont sous contrôle commun, mais ont des entités constitutives dans différentes juridictions, l'administration fiscale d'une juridiction ne reçoit pour le moment qu'une copie de la déclaration pays par pays des groupes n'ayant pas d'entité constitutive dans sa juridiction.
- Il n'y a pas d'obligation de faire figurer, dans la déclaration pays par pays de chaque groupe, le chiffre d'affaires réalisé avec d'autres groupes liés dans la case du tableau 1 réservée au chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées.
- Au niveau de chaque groupe, la définition d'une entité constitutive est fondée sur les règles de consolidation applicables en matière d'information financière (moyennant des ajustements pour inclure les entités qui ne sont pas consolidées uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative et les établissements stables qui ne sont pas tenus d'établir des états financiers séparés). Les entités qui sont contrôlées à hauteur de moins de 50 % par l'entité mère ultime ne seront en principe pas considérées comme des entités constitutives dans la déclaration pays par pays du groupe, mais elles présentent cependant un risque lié aux prix de transfert.
- L'approche n'apporte pas de réponse dans les cas où un groupe d'EMN est réorganisé pour constituer des groupes séparés de telle sorte que chacun des groupes ainsi créés réalise un chiffre d'affaires consolidé inférieur à la fraction convenue du seuil à partir duquel l'obligation déclarative s'applique.

5.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS

34. Cette approche nécessiterait d'apporter un changement au paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS afin de modifier l'application du seuil de chiffre d'affaires consolidé dans les cas où au moins deux groupes sont sous contrôle commun.
35. Des modifications devraient également être apportées au modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre de la déclaration pays par pays.

Questions pour consultation publique

5. Y a-t-il des avantages à obliger les groupes sous le contrôle commun d'un individu, ou de plusieurs individus agissant collectivement, à déposer une déclaration pays par pays, autres que ceux décrits dans le présent document ?
6. Y a-t-il des inconvénients pratiques, pour les groupes d'EMN, à obliger des groupes sous le contrôle commun d'un individu, ou de plusieurs individus agissant collectivement, à déposer une déclaration pays par pays, autres que ceux décrits dans le présent document ?
7. Du point de vue des groupes, quelle serait la définition du contrôle qu'il conviendrait-il d'utiliser pour déterminer si des groupes sont sous contrôle commun de façon à assurer un équilibre entre les deux objectifs que constituent le souci de fournir des informations utiles aux administrations fiscales et celui de ne pas imposer pour autant une charge excessive aux groupes ?
8. Du point de vue des groupes, quelle est la proportion (un quart, un tiers, etc.) du seuil à partir duquel l'obligation d'établir une déclaration pays par pays doit s'appliquer qui pourrait être utilisée pour obliger des groupes sous contrôle commun d'un individu, ou de plusieurs individus agissant collectivement, à établir une déclaration pays par pays de façon à assurer un équilibre entre les deux objectifs que constituent le souci de fournir des informations utiles aux administrations fiscales et celui de ne pas imposer pour autant une charge excessive à des groupes de plus petite taille ?

6. Convierait-il d'abaisser le seuil de chiffre d'affaires consolidé ?

36. Le paragraphe 51 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS prévoit l'obligation pour tous les groupes d'EMN de déposer une déclaration pays par pays. Le paragraphe 52 prévoit que soient exemptés de cette obligation déclarative générale les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice fiscal précédent est inférieur à 750 millions EUR ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015.

37. La raison d'être de cette exemption est la volonté de limiter le champ d'application de la déclaration pays par pays aux groupes d'EMN qui présentent le plus de risques. Comme indiqué au paragraphe 53 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS, ce seuil est censé servir à exclure environ 85 à 90 % des groupes d'EMN du champ d'application de l'obligation de déposer une déclaration pays par pays tout en s'assurant que les groupes d'EMN demeurant dans ce périmètre contrôlent approximativement 90 % du chiffre d'affaires global réalisé par les entreprises. Cela étant dit, il est explicitement prévu au paragraphe 54 du rapport que le seuil de chiffre d'affaires applicable dans une juridiction devra être réexaminé en 2020.

6.1. Avantages de cette approche

38. Le fait d'abaisser le seuil de chiffre d'affaires consolidé ramènerait un plus grand nombre de groupes d'EMN dans le périmètre d'application de la déclaration pays par pays, ce qui offrirait aux administrations fiscales la possibilité d'utiliser les déclarations pour évaluer les risques présentés par un plus grand nombre de groupes d'EMN. Cette perspective est assurément particulièrement prometteuse pour les juridictions qui ne comptent sur leur territoire qu'un nombre faible, voire nul, d'entités mères ultimes de groupes d'EMN résidentes dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur au seuil en vigueur. Pour toutes les administrations fiscales, l'accès à des données relatives à un plus grand nombre de groupes d'EMN devrait être un facteur d'amélioration de la capacité à utiliser les déclarations pays par pays à des fins d'échantillonnage et d'établissement de valeurs de référence.

6.2. Inconvénients de cette approche

39. On peut s'attendre à ce qu'une réduction significative du seuil de chiffre d'affaires consolidé se traduise par une augmentation notable du nombre de groupes d'EMN tenus d'établir et de déposer une déclaration pays par pays. Une telle décision pourrait imposer une charge non négligeable, en termes de ressources, aux groupes d'EMN de plus petite taille que ceux entrant actuellement dans le champ d'application de la déclaration pays par pays. Parallèlement, sachant qu'on estime que les groupes d'EMN contrôlant environ 90 % du chiffre d'affaires total des entreprises relèvent d'ores et déjà du champ d'application de la déclaration pays par pays, il est peu probable qu'un abaissement du seuil entraîne une augmentation significative de la proportion du chiffre d'affaires total des entreprises couvert par l'obligation déclarative.

40. Il y a également lieu de considérer l'impact d'une telle mesure sur les ressources des administrations fiscales, qui peut être variable.

- Certaines administrations fiscales estiment parfois qu'elles recueillent un nombre de déclarations pays par pays déposées par des entités mères ultimes résidentes bien supérieur à ce qu'il serait nécessaire de traiter, de valider et d'échanger.
- Pour la plupart des administrations fiscales, le nombre de déclarations pays par pays reçues de groupes d'EMN étrangers devraient augmenter. Tant qu'elles n'auront pas acquis l'expérience nécessaire pour traiter et utiliser efficacement ces déclarations, cet afflux risque de leur sembler surabondant et potentiellement trop lourd à gérer.

41. Le risque existe donc qu'un abaissement du seuil de chiffre d'affaires consolidé n'impose une charge aux groupes d'EMN avant même que les administrations fiscales ne soient en mesure d'utiliser pleinement les données ainsi recueillies. De plus, eu égard aux autres modifications envisagées dans le cadre du présent réexamen pour améliorer l'efficacité du dispositif des déclarations pays par pays, il serait peut-être prudent d'appliquer ces modifications à la population de groupes d'EMN entrant actuellement dans le champ d'application de la déclaration pays par pays et d'en analyser l'impact, avant de songer à élargir le champ d'application de l'obligation déclarative de façon significative par un abaissement du seuil de chiffre d'affaires consolidé.

6.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS

42. L'approche nécessiterait de modifier les descriptions du seuil de chiffre d'affaires consolidé figurant aux paragraphes 52 et 53 du rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS et à l'article 1 du modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays.

Questions pour consultation publique

9. Y a-t-il des avantages à abaisser le seuil de chiffre d'affaires consolidé, autres que ceux décrits dans le présent document ?
10. Y a-t-il des inconvénients pratiques pour les groupes d'EMN à abaisser le seuil de chiffre d'affaires consolidé, autres que ceux décrits dans le présent document ?

7. Une juridiction appliquant un seuil de chiffre d'affaires consolidé exprimé dans une monnaie autre que l'euro devrait-elle être tenue d'actualiser ce seuil périodiquement, ou autorisée à le faire ?

43. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS prévoit que les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent est inférieur à 750 millions d'euros, ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015, bénéficient d'une exemption à l'obligation déclarative générale. Cette disposition visait à faire en sorte, au moment de l'adoption du paquet BEPS en 2015, que les seuils appliqués par les différentes juridictions étaient globalement comparables, sans considération de la monnaie utilisée.

44. Depuis janvier 2015, les taux de change ont fluctué, si bien qu'il est possible que les seuils de chiffre d'affaires exprimés dans une monnaie autre que l'euro, équivalents à 750 millions d'euros en janvier 2015, aient désormais une valeur supérieure ou inférieure à ce montant. On peut donc s'interroger sur l'opportunité de maintenir des seuils exprimés dans une monnaie autre que l'euro à leur niveau actuel, ou s'il convient de les actualiser périodiquement.

- Continuer à appliquer un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro et calculé sur la base des taux de change en vigueur en janvier 2015 garantirait un traitement cohérent aux entités mères ultimes résidentes des groupes d'EMN. Il est probable toutefois que l'évolution des taux de change constatée depuis janvier 2015 se traduise au fil du temps par une divergence des seuils appliqués par les différentes juridictions. Les juridictions qui ont instauré une obligation relative à la déclaration pays par pays après 2016 se sont notamment interrogées sur la pertinence d'asseoir le calcul de leur seuil sur un taux de change historique.
- Actualiser les seuils exprimés dans une monnaie autre que l'euro en utilisant les taux de change actuels pour faire en sorte que le montant ainsi calculé soit équivalent à 750 millions d'euros garantirait une meilleure cohérence entre les seuils en vigueur dans les différentes juridictions au fil du temps. Il s'ensuivrait toutefois une certaine volatilité du seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro appliqué par une juridiction particulière. Pour un même niveau de chiffre d'affaires consolidé exprimé en monnaie locale, une entité mère ultime résidente pourrait ainsi être ou non être assujettie à l'obligation déclarative en fonction des fluctuations du cours de l'euro. À noter que plusieurs juridictions dont la monnaie nationale n'est pas l'euro ont de fait d'ores et déjà prévu un seuil exprimé en euro dans leur droit interne (Canada, Nouvelle-Zélande, Royaume-Uni, entre autres).

45. Les parties prenantes sont invitées à faire part de leurs observations concernant les avantages et les inconvénients des différentes options décrites ci-après. Par souci de certitude quant aux groupes d'EMN et de cohérence avec l'approche adoptée dans le rapport sur l'Action 13, sauf indication contraire, toute référence à l'actualisation d'un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro désigne un ajustement effectué sur la base du taux de change en vigueur au mois de janvier de l'année qui précède le début de l'exercice déclarable (janvier 2020 pour les exercices déclarables débutant à compter du 1^{er} janvier 2021).

- Option 1 : Une juridiction appliquant un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro serait autorisée à actualiser son seuil à tout moment. Elle pourrait ainsi choisir de donner la priorité à la cohérence entre les entités mères ultimes résidentes ou à la comparabilité avec les autres juridictions.
- Option 2 : Une juridiction appliquant un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro serait autorisée à actualiser son seuil à une date déterminée tous les cinq ans (en janvier 2020 pour les exercices déclarables débutant à compter du 1^{er} janvier 2021 ; en janvier 2025 pour les exercices débutant à compter du 1^{er} janvier 2026 ; etc.). Cette option présente bon nombre des avantages de l'option 1, mais elle garantit une plus grande cohérence quant à la date à laquelle les juridictions actualisent leurs seuils de chiffre d'affaires.
- Option 3 : Une juridiction appliquant un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro serait tenue d'actualiser son seuil à une date déterminée tous les cinq ans si le nouveau seuil ainsi calculé est inférieur de plus d'un pourcentage convenu au seuil en vigueur dans la juridiction. Cette option prévoit que le seuil serait actualisé périodiquement suivant un calendrier prédéfini et qu'une juridiction ne serait pas tenue d'actualiser son seuil si les mouvements des taux de change ont été modestes ou si le seuil actuel exprimé en monnaie nationale est inférieur à 750 millions d'euros. Elle garantirait néanmoins que si, compte tenu des fluctuations des taux de change, le seuil dans une juridiction donnée dépasse largement un montant équivalent à 750 millions d'euros en monnaie nationale, la juridiction serait tenue d'actualiser son seuil afin d'améliorer la comparabilité internationale.
- Option 4 : Une juridiction appliquant un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro serait tenue d'actualiser son seuil à une date déterminée tous les cinq ans si le nouveau seuil ainsi calculé est inférieur ou supérieur de plus d'un pourcentage convenu au seuil en vigueur dans la juridiction. Cette option prévoit que le seuil serait actualisé périodiquement suivant un calendrier prédéfini et qu'une juridiction ne serait pas tenue d'actualiser son seuil si les mouvements des taux de change ont été modestes. Elle garantirait néanmoins que si, compte tenu des fluctuations des taux de change, le seuil dans une juridiction donnée se situe largement au-dessus ou en deçà d'un montant équivalent à 750 millions d'euros en monnaie nationale, la juridiction serait tenue d'actualiser ce seuil afin d'améliorer la comparabilité internationale.
- Option 5 : Une combinaison des options précédentes qui permettrait à une juridiction d'actualiser son seuil à n'importe quel moment ou tous les cinq ans, mais le lui imposerait dans certaines circonstances (une combinaison de l'option 1 ou 2, et des options 3 ou 4, par exemple).
- Option 6 : Une juridiction appliquant un seuil exprimé dans une monnaie autre que l'euro serait autorisée ou tenue d'appliquer un seuil dynamique équivalent à 750 millions d'euros calculé sur la base d'un taux de change défini par référence à l'exercice déclarable du groupe d'EMN. Par exemple, une solution possible serait d'appliquer le taux de change moyen en vigueur 12 mois avant le début de l'exercice déclarable (un groupe d'EMN dont l'exercice déclarable commence le 1^{er} janvier 2020 appliquerait un seuil calculé sur la base du taux de change moyen de janvier 2019 ; un groupe d'EMN dont l'exercice déclarable commence le 1^{er} mars 2020 appliquerait un seuil calculé sur la base du taux de change moyen de

mars 2019, etc.). Cette option garantirait la comparabilité des seuils exprimés dans des monnaies différentes au fil du temps, sans qu'il soit nécessaire d'actualiser les seuils à des dates déterminées ou en cas d'événements déclencheurs. En revanche, si des groupes d'EMN comparables dont les entités mères ultimes sont fiscalement résidentes dans la même juridiction, mais dont les exercices financiers ne se terminent pas à la même date sont traités différemment en raison des fluctuations à court terme du taux de change applicable, cela pourrait nuire la comparabilité. En outre, les administrations fiscales concernées devraient prévoir un dispositif leur permettant de s'assurer que le bon taux de change a été utilisé pour déterminer le seuil applicable.

7.1. Avantages de cette approche

46. Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS établit un standard minimum qui a été adopté par l'ensemble des membres du Cadre inclusif sur le BEPS. Ce standard introduit un seuil de chiffre d'affaires annuel consolidé de 750 millions d'euros, mais permet à une juridiction d'utiliser un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015. Cette mesure visait à garantir, durant la première année des échanges de déclarations pays par pays (pour les exercices financiers débutant à compter du 1^{er} janvier 2016), la comparabilité des seuils appliqués par les différentes juridictions aux chiffres d'affaires consolidés de l'exercice précédent.

47. Les options décrites ci-dessus prévoient diverses solutions afin d'améliorer l'équivalence des seuils utilisés dans les différentes juridictions au fil du temps, en tenant compte des difficultés auxquelles les groupes d'EMN et les juridictions seraient confrontés si les seuils changeaient trop fréquemment. L'objectif est que d'une manière générale, tous les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros (ou un montant équivalent en monnaie nationale, lequel pourra être déterminé périodiquement suivant un calendrier ou au choix de la juridiction de l'entité mère ultime) soient tenus de déposer une déclaration pays par pays au titre de l'exercice financier suivant.

48. Du point de vue de la juridiction de l'entité mère ultime, cela permettra une meilleure comparabilité au fil du temps avec les seuils appliqués par d'autres membres du Cadre inclusif sur le BEPS. Du point de vue de la juridiction de l'entité constitutive, cela permettra de mieux garantir que les déclarations pays par pays reçu concernent des groupes d'EMN étrangers comparables, indépendamment de la juridiction de résidence de l'entité mère ultime de chaque groupe d'EMN.

49. Le fait d'autoriser ou d'imposer l'actualisation des seuils exprimés dans une monnaie autre que l'euro améliorerait également la cohérence entre les juridictions dont la monnaie nationale n'est pas l'euro, mais qui appliquent néanmoins un seuil exprimé en euros et celles qui appliquent un seuil exprimé dans leur monnaie nationale.

7.2. Inconvénients de cette approche

50. Actualiser le seuil de chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN dans une juridiction donnée pourrait nuire à la cohérence et à la certitude vis-à-vis des entités mères ultimes résidentes dans cette juridiction. En fonction du taux de change en vigueur à la date à laquelle le seuil serait actualisé, un groupe d'EMN pourrait en effet se voir assujéti à l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays, ou en être exempté, alors même que son chiffre d'affaires consolidé, exprimé dans la monnaie nationale de la juridiction, reste

au même niveau. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays pourraient dès lors comporter des lacunes, ce qui pourrait compliquer l'utilisation des données à des fins d'évaluation des risques pour les administrations fiscales concernées (même si, quoi qu'il en soit, de telles lacunes peuvent apparaître du fait de la comparaison entre le chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN exprimé dans sa monnaie de déclaration et le seuil de chiffre d'affaires consolidé en vigueur, qui peut être exprimé dans une monnaie différente).

51. Du côté des juridictions, toute modification apportée au niveau du seuil de chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN peut, selon la structure du droit d'une juridiction, nécessiter de modifier la législation par voie parlementaire, ce qui peut prendre beaucoup de temps. Il est possible pour une juridiction d'alléger le processus en déléguant le pouvoir de modifier le niveau ou le seuil à un ministère ou à un organisme public approprié, ou en intégrant dans la législation une disposition permettant d'actualiser automatiquement le seuil, périodiquement ou en réponse à certains événements déclencheurs.

7.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

52. Il serait nécessaire de modifier le paragraphe 52 de l'Action 13 du projet BEPS et l'article 1 du dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays.

Questions pour consultation publique

11. Chacune des options permettant d'actualiser le seuil de chiffre d'affaires exprimé dans une monnaie autre que l'euro présente-t-elle d'autres avantages, en plus de ceux mentionnés dans ce document ?
12. Chacune des options permettant d'actualiser le seuil de chiffre d'affaires exprimé dans une monnaie autre que l'euro présente-t-elle des difficultés d'ordre pratique pour les groupes d'EMN, en plus de celles mentionnées dans ce document ?
13. Les options 3 et 4 prévoient que si la valeur du seuil de chiffre d'affaires consolidé d'une juridiction évolue selon un pourcentage convenu, cela déclencherait l'obligation d'actualiser le seuil. Du point de vue des groupes d'EMN, à quel niveau conviendrait-il de fixer ce pourcentage (5 %, 10 %, etc.) afin de concilier les objectifs de cohérence et de comparabilité ?
14. En plus de celles mentionnées dans le présent document, existe-t-il d'autres options qui permettraient d'actualiser le seuil de chiffre d'affaires exprimé dans une monnaie autre que l'euro ?

8. Le seuil applicable aux groupes d'EMN exclus devrait-il prendre en compte le chiffre d'affaires consolidé sur plus d'un exercice ?

53. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS stipule que les groupes d'EMN bénéficient d'une exemption à l'obligation déclarative générale fondée sur le montant de leur chiffre d'affaires annuel consolidé réalisé au cours de l'exercice précédent. Si l'application d'un tel seuil est relativement simple, le fait qu'il s'agisse d'un critère devant être réexaminé chaque année soulève plusieurs questions. Par exemple, supposons qu'un groupe d'EMN voit son chiffre d'affaires annuel consolidé dépasser le seuil au cours d'un seul exercice, il pourrait être fastidieux pour le groupe considéré d'être obligé de mettre en place un système de collecte d'informations, et de préparer et déposer une déclaration pays par pays pour un seul exercice, si la probabilité qu'il doive se livrer de nouveau à un tel exercice est mince, voire inexistante. Par ailleurs, lorsque le chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN se situe quelquefois au-dessus du seuil, quelquefois en deçà, aucune déclaration pays par pays ne serait transmise à l'administration fiscale au titre des exercices durant lesquels le chiffre d'affaires aura été inférieur au seuil. Dans un tel cas de figure cependant, il est peu probable que le niveau de risque lié aux prix de transfert du groupe d'EMN varie sensiblement d'un exercice à l'autre. De plus, le groupe devrait mettre en place des systèmes lui permettant d'établir et de déposer une déclaration pays par pays au titre des exercices durant lesquels son chiffre d'affaires excède le seuil.

54. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs observations concernant une éventuelle modification des conditions de déclenchement du seuil de chiffre d'affaires consolidé afin de prendre en compte le chiffre d'affaires d'un groupe d'EMN sur plus d'un exercice. Plusieurs moyens peuvent être envisagés à cet égard.

- Option 1 : Un groupe d'EMN pourrait être tenu de déposer une déclaration pays par pays si son chiffre d'affaires consolidé dépasse le seuil au cours des deux exercices précédents (ou un autre nombre d'exercices à déterminer).
- Option 2 : Un groupe d'EMN pourrait être tenu de déposer une déclaration pays par pays si son chiffre d'affaires consolidé dépasse le seuil durant au moins deux des quatre exercices précédents (ou un autre nombre d'exercices à déterminer).
- Option 3 : Un groupe d'EMN pourrait être tenu de déposer une déclaration pays par pays si son chiffre d'affaires consolidé moyen dépasse le seuil au cours des quatre exercices précédents (ou un autre nombre d'exercices à déterminer).

55. Chacune de ces options pourrait en outre comporter une disposition qui autoriserait un groupe d'EMN à déposer une déclaration pays par pays à titre volontaire dans le cas où il ne serait pas concerné par l'obligation déclarative, mais prévoirait d'y être assujéti à l'avenir. Pour les groupes d'EMN nouvellement constitués (par exemple, lorsqu'un grand groupe d'EMN possède plusieurs entités constitutives qui forment un nouveau groupe d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé est supérieur au seuil), il faudrait prévoir une approche transitionnelle tenant compte de toutes les orientations formulées.

8.1. Avantages de cette approche

56. Chacune des trois options présente un certain nombre d'avantages.

- L'option 1 est probablement la plus simple à mettre en œuvre dans la pratique. Les options 2 et 3 sont plus complexes en ce sens qu'elles nécessitent de prendre en compte le chiffre d'affaires d'un groupe d'EMN sur une plus longue période.
- Les options 1 et 2 éviteraient aux groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé est en règle générale inférieur au seuil de chiffre d'affaires, d'avoir à déposer une déclaration pays par pays si le seuil est dépassé au cours d'un seul exercice. L'option 3 réduirait une telle probabilité sans l'écartier totalement (notamment lorsque le chiffre d'affaires consolidé réalisé sur un exercice est si élevé qu'il fait passer la moyenne au-dessus du seuil). L'établissement et le dépôt d'une déclaration pays par pays sont des formalités qui peuvent s'avérer fastidieuses si la déclaration n'est obligatoire que pour un seul exercice.
- L'option 2 éviterait aussi à un groupe d'EMN dont le chiffre d'affaires consolidé avoisine habituellement le seuil de chiffre d'affaires d'être parfois assujéti à l'obligation déclarative, parfois exempté, ce qui aurait pour effet de créer des lacunes dans les données dont disposent les administrations fiscales. Cette option prévoit en effet qu'un groupe d'EMN qui réalise un chiffre d'affaires consolidé supérieur au seuil demeurerait assujéti à l'obligation déclarative même si son chiffre d'affaires est inférieur au seuil pendant un exercice ou deux exercices consécutifs. L'option 3 réduirait ce risque sans l'éliminer totalement (notamment lorsque le chiffre d'affaires consolidé réalisé sur un exercice est si faible qu'il fait passer la moyenne en dessous du seuil). L'option 1 pourrait dans les faits aggraver ce problème, en permettant à un groupe d'EMN d'être exempté de l'obligation de déposer une déclaration pays par pays lorsque son chiffre d'affaires est inférieur au seuil, cependant qu'il faudrait que son chiffre d'affaires excède le seuil pendant deux ans avant qu'il soit de nouveau astreint à l'obligation déclarative.

8.2. Inconvénients de cette approche

57. Dans la mesure où ces options supposent de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé sur plusieurs exercices, elles rendent techniquement plus complexes les modalités d'application du seuil de chiffre d'affaires consolidé. Pour la plupart des groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires est systématiquement supérieur ou inférieur au seuil, il ne devrait toutefois pas y avoir de conséquence. Dans le cas des groupes dont le chiffre d'affaires est parfois supérieur, parfois inférieur au seuil, chaque option est censée réduire l'impact de ce problème tant pour les groupes d'EMN que pour les administrations fiscales.

8.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

58. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS serait modifié afin de préciser les nouvelles conditions de déclenchement du seuil de chiffre d'affaires. La définition de l'expression « Groupe d'entreprises multinationales exclu » dans le modèle de législation et les accords entre autorités compétentes dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays devraient aussi être modifiés.

Questions pour consultation publique

15. Chacune des options relatives à l'application d'un seuil de chiffre d'affaires prenant en compte le chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN sur plus d'un exercice présente-t-elle des avantages, en plus de ceux mentionnés dans ce document ?
16. Chacune des options relatives à l'application d'un seuil de chiffre d'affaires prenant en compte le chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN sur plus d'un exercice présente-t-elle des difficultés d'ordre pratique, en plus de celles mentionnées dans ce document ?
17. En plus de celles mentionnées dans ce document, d'autres modifications devraient-elles être apportées aux conditions de déclenchement du seuil de chiffre d'affaires consolidé d'un groupe d'EMN ?

9. Les produits exceptionnels doivent-ils être inclus dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe ?

59. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS prévoit une exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice fiscal précédent est inférieur à 750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015. Ce rapport ne fournit pas d'autres explications quant aux éléments à prendre en compte dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe. Il ressort néanmoins clairement des instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays publiées en avril 2017 qu'une juridiction peut exiger l'inclusion des produits exceptionnels¹ dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments apparaissent dans les états financiers consolidés en vertu des normes règles comptables applicables. À noter que, pour compléter le tableau 1, ces instructions indiquent clairement que les produits exceptionnels sont pris en compte dans le chiffre d'affaire.

60. À l'heure actuelle, certaines juridictions exigent la prise en compte dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe des produits exceptionnels, mais d'autres non, alors que la mise en œuvre d'une approche commune favoriserait la cohérence du standard minimum. Aux fins de la présente consultation, il est suggéré d'inclure les produits exceptionnels dans le chiffre d'affaires, y compris lorsqu'ils sont comptabilisés séparément dans les états financiers du groupe. Cela permettrait une plus grande homogénéité de traitement avec les groupes d'EMN appliquant des normes comptables qui n'imposent pas ni ne permettent de comptabiliser séparément les produits exceptionnels, ou qui ne définissent pas ce concept.

9.1. Avantages de cette approche

61. Les normes comptables diffèrent dans la manière dont elles définissent dans quelle mesure et dans quelles conditions les produits exceptionnels peuvent être comptabilisés séparément dans d'autres postes des états financiers consolidés d'un groupe. Autrement dit, certains éléments peuvent être considérés comme des produits exceptionnels en vertu d'une norme comptable mais venir s'ajouter aux autres recettes en vertu d'une autre. Le fait d'exclure du chiffre d'affaires consolidé du groupe certains éléments au motif qu'ils sont considérés comme produits exceptionnels au regard de certaines normes comptables plutôt qu'en raison de la nature même du revenu signifie que les éléments pris en compte aux fins de l'application du seuil de chiffre d'affaires consolidé du groupe pourront être différents d'un groupe à l'autre selon les normes comptables appliquées.

¹ Aux fins du présent document, l'expression « produits exceptionnels » englobe les termes utilisés dans d'autres normes comptables pour désigner un concept similaire (produits inhabituels ou non récurrents, par exemple).

9.2. Inconvénients de cette approche

62. Comme indiqué au paragraphe 53 du rapport sur l'Action 13 du BEPS, la finalité du seuil de chiffre d'affaires est de limiter l'obligation déclarative aux plus grands groupes d'EMN qui réalisent l'essentiel du chiffre d'affaires total des sociétés. Cependant, par définition, les produits exceptionnels reflètent les opérations à caractère inhabituel ou non récurrent qui ne relèvent pas de l'activité courante du groupe. Autrement dit, la prise en compte de ces produits exceptionnels dans le chiffre d'affaires consolidé afin de déterminer si un groupe d'EMN doit être tenu de déposer une déclaration pays par pays signifierait qu'un groupe peut être soumis aux obligations déclaratives dès lors qu'il a dépassé ledit seuil sur un seul exercice fiscal en raisons d'opérations qui sortent du cadre de son activité courante, et qui pourraient n'avoir d'effets que sur une seule des juridictions dans lesquelles il exerce ses activités. Ce problème pourrait néanmoins être résolu en modifiant les modalités de calcul du seuil de chiffre d'affaires consolidés du groupe afin de prendre en compte à cette fin les recettes réalisées sur plusieurs exercices fiscaux. Les options envisagées à cet effet sont exposées dans une autre section du présent document de consultation publique.

63. Cette approche pourrait représenter une charge de conformité pour le groupe d'EMN, en l'obligeant à mettre en place pour un seul exercice les mécanismes nécessaires pour pouvoir se conformer aux obligations déclaratives, même s'il n'est plus tenu par la suite de déposer une déclaration pays par pays parce que son chiffre d'affaires consolidé reste habituellement inférieur au seuil fixé. Du point de vue de l'administration fiscale, la déclaration pays par pays, en tant que source d'information à des fins d'évaluation des risques, offrira l'avantage de permettre un suivi dans le temps des données communiquées dans la déclaration pays par pays par un groupe d'EMN.

64. Selon les normes comptables appliquées par l'entité mère ultime du groupe d'EMN, la probabilité qu'un groupe d'EMN entre dans le champ d'application de la déclaration pays par pays au titre d'une opération qui sort du cadre de son activité courante pourrait être plus faible si l'on excluait du chiffre d'affaires consolidé du groupe les produits considérés comme exceptionnels. Cette approche permettrait également aux groupes d'EMN d'appliquer le seuil sans avoir à procéder à des ajustements pour prendre en compte les produits exceptionnels.

65. Il convient de noter toutefois que ces problématiques se posent déjà pour les groupes d'EMN qui utilisent pour établir leurs états financiers consolidés des normes comptables qui n'imposent pas ni ne permettent de comptabiliser séparément les produits exceptionnels, ou qui ne définissent pas ce concept.

9.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

66. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS pourrait être modifié pour indiquer clairement que le chiffre d'affaires consolidé du groupe inclut les produits exceptionnels (ainsi que toute autre catégorie de revenu similaire en vertu de normes comptables différentes) lorsque ceux-ci sont comptabilisés séparément dans les états consolidés du groupe d'EMN conformément aux normes comptables applicables.

Questions pour consultation publique

18. La prise en compte des produits exceptionnels dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe présente-t-elle d'autres avantages que ceux exposés dans ce document ?
19. La prise en compte des produits exceptionnels dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe soulève-t-elle d'autres difficultés pratiques que celles présentées dans ce document ?
20. Du point de vue des groupes d'EMN, quelle approche de cette question (inclusion des produits exceptionnels dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments sont présentés séparément dans les états financiers consolidés du groupe ; exclusion des produits exceptionnels du chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments sont présentés séparément dans les états financiers consolidés du groupe ; ou une autre approche) permettrait de concilier le double objectif d'une relative simplicité et d'une égalité de traitement des groupes d'EMN qui établissent leurs états financiers consolidés à partir de normes différentes ?

10. Les gains générés par des opérations d'investissement doivent-ils être inclus dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe ?

67. Comme mentionné précédemment, le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS prévoit une exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice fiscal précédent est inférieur à 750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015. Ce rapport ne fournit pas d'autres explications quant aux éléments à prendre en compte dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe. Il ressort néanmoins clairement des instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays publiées en avril 2017 qu'une juridiction peut exiger l'inclusion des gains générés par des opérations d'investissement dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments apparaissent dans les états financiers consolidés du groupe en vertu des normes comptables applicables. À noter que, pour compléter le tableau 1, ces instructions indiquent clairement que les gains générés par des opérations d'investissement sont pris en compte dans le chiffre d'affaires.

68. À l'heure actuelle, certaines juridictions exigent la prise en compte dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe des gains provenant d'opérations d'investissement, mais d'autres non, alors que la mise en œuvre d'une approche commune favoriserait la cohérence du standard minimum. Aux fins de la présente consultation, il est suggéré d'inclure les gains provenant d'opérations d'investissement dans le chiffre d'affaires, y compris lorsqu'ils sont comptabilisés séparément dans d'autres postes de recettes dans les états financiers consolidés du groupe d'EMN.

10.1. Avantages de cette approche

69. Bien que les gains générés par des opérations d'investissement, tels que les revenus d'intérêts et les dividendes d'investissements, puissent ne pas faire partie des activités opérationnelles d'un groupe d'EMN, ils peuvent néanmoins représenter un volet important et durable de ses activités. Par exemple, les revenus d'intérêts générés par un excédent de liquidités peuvent être une source importante de recettes pour un groupe d'EMN qui exerce des activités donnant lieu à d'importants soldes de trésorerie.

70. Ainsi que l'explique le paragraphe 53 du rapport sur l'Action 13 du BEPS, l'objectif du seuil de chiffre d'affaires consolidé du groupe est de limiter l'obligation de déposer une déclaration pays par pays aux plus grands groupes d'EMN qui réalisent la majeure partie du chiffre d'affaires des sociétés. Au regard de cet objectif, il semble approprié que les gains provenant d'opérations d'investissement soient inclus dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe pour le calcul du seuil déclenchant l'obligation déclarative.

71. L'inclusion des gains provenant d'opérations d'investissement dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe garantira une homogénéité de traitement des groupes d'EMN, indépendamment du point de savoir si leur chiffre d'affaires provient d'activités opérationnelles ou d'investissement, ou de la classification de ces types de revenu à des fins d'information financière. Cette inclusion est bénéfique dans la mesure où ces types de revenu ont tous leur importance dans le cadre de l'évaluation des prix de transfert et

d'autres risques de BEPS que des groupes d'EMN peuvent représenter pour les juridictions dans lesquelles ils exercent des activités.

10.2. Inconvénients de cette approche

72. Bien que les gains provenant d'opérations d'investissement constituent une composante pérenne des activités de certains groupes d'EMN, dans d'autres, un niveau élevé de revenu d'investissement lors d'un exercice donné pourrait avoir pour conséquence que le groupe d'EMN dépasse le seuil pour cet exercice. Il semble peu probable que ce scénario se concrétise pour la plupart des groupes d'EMN. Si cela devait se produire, le problème pourrait être résolu en modifiant le fonctionnement du seuil de chiffre d'affaires consolidé du groupe de manière à prendre en compte le chiffre d'affaires d'un groupe d'EMN sur plusieurs exercices. Les options correspondantes sont examinées dans une autre section du présent document.

10.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

73. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS pourrait être modifié de manière à préciser que le chiffre d'affaires consolidé du groupe inclut les gains provenant d'opérations d'investissement.

Questions pour consultation publique

21. L'inclusion des gains provenant d'opérations d'investissement dans les états financiers consolidés d'un groupe d'EMN procure-t-il des avantages autres que ceux décrits dans ce document ?
22. L'inclusion des gains provenant d'opérations d'investissement dans les états financiers consolidés d'un groupe d'EMN poserait-elle des difficultés pratiques autres que celles mentionnées dans ce document ?
23. Du point de vue des groupes d'EMN, quelle approche de cette question (inclusion des gains provenant d'opérations d'investissement dans le chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments sont présentés séparément dans les états financiers consolidés du groupe ; exclusion des gains provenant d'opérations d'investissement du chiffre d'affaires consolidé du groupe si ces éléments sont présentés séparément dans les états financiers consolidés du groupe ; ou une autre approche) permettrait de concilier le double objectif d'une relative simplicité et d'une égalité de traitement des groupes d'EMN qui établissent leurs états financiers consolidés à partir de normes comptables différentes ?

11. Dans les cas où l'exercice fiscal précédent d'un groupe d'EMN est d'une durée autre que 12 mois, le seuil de chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe (ou à défaut le chiffre d'affaires consolidé du groupe au cours de l'exercice fiscal précédent) devrait-il être ajusté pour déterminer si le groupe d'EMN est un groupe d'EMN exclu ?

74. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS prévoit une exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice fiscal précédent est inférieur à 750 millions d'euros ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015. Toutefois, lorsque l'exercice fiscal précédent est d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois, la comparaison du chiffre d'affaires consolidé du groupe pour cet exercice avec le seuil de 750 millions d'euros risque d'aboutir à un résultat faussé et incompatible avec l'objectif du standard minimum.

Exemple 1

EMN A établit ses états financiers consolidés au 31 décembre et enregistre un chiffre d'affaires annuel consolidé de 1.4 milliard EUR qui a été réalisé de façon régulière tout au long de l'exercice. EMN A dépose une déclaration pays par pays pour ses exercices débutant le 1^{er} janvier 2016 et le 1^{er} janvier 2017, sur la base du chiffre d'affaires consolidé du groupe au cours de son exercice fiscal précédent.

Au début de l'exercice 2018, EMN A fixe au 30 juin la fin de son exercice comptable. EMN A dépose une déclaration pays par pays pour l'exercice écourté débutant le 1^{er} janvier 2018, car son chiffre d'affaires consolidé pour l'exercice précédent ayant débuté le 1^{er} janvier 2017 est de 1.4 milliard EUR, chiffre supérieur au seuil.

Pour déterminer si EMN A est un groupe d'EMN exclu pour l'exercice débutant le 1^{er} juillet 2018, EMN A doit comparer son chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe au cours de l'exercice précédent au seuil. Si elle le fait sans procéder à un ajustement destiné à prendre en compte la durée de l'exercice fiscal précédent, son chiffre d'affaires consolidé pour l'exercice écourté, soit 700 millions EUR, serait comparé au seuil intégral de 750 millions EUR. Cela pourrait signifier que EMN A est un groupe d'EMN exclu au titre de son exercice débutant le 1^{er} juillet 2018, alors que son chiffre d'affaires annuel consolidé est de 1.4 milliard EUR.

Exemple 2

EMN B est un groupe d'EMN nouvellement créé qui réalise un chiffre d'affaires annuel consolidé de 600 millions EUR. Pour sa première période comptable, EMN B établit des états financiers consolidés sur une période de 18 mois, du 1^{er} janvier 2017 au 30 juin 2018, qui englobent le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le groupe sur l'ensemble de la période de 18 mois, soit 900 millions EUR. Après cette première période, les états financiers consolidés sont préparés une fois par an, pour un exercice allant du 1^{er} juillet au 30 juin.

Pour déterminer si EMN B est un groupe d'EMN exclu pour l'exercice débutant le 1^{er} juillet 2018, EMN B doit comparer son chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe au cours de l'exercice précédent au seuil. Si elle le fait sans procéder à un ajustement destiné à prendre en compte la durée de l'exercice fiscal précédent, son chiffre d'affaires consolidé pour l'exercice rallongé, soit 900 millions EUR, serait comparé au seuil annuel de 750 millions EUR. Cela pourrait signifier que EMN B doit établir une déclaration pays par pays pour son exercice débutant le 1^{er} juillet 2018, alors que son chiffre d'affaires annuel consolidé est de 600 millions EUR. MNE B devrait mettre en place les procédures nécessaires pour établir et déposer une déclaration pays par pays pour un seul exercice, alors qu'elle ne serait pas soumise à l'obligation déclarative lors des exercices futurs.

75. Les instructions de mise en œuvre publiées en novembre 2017 indiquent que lorsque l'exercice fiscal précédent d'un groupe d'EMN est inférieur à 12 mois, les juridictions peuvent opter pour l'une des trois approches suivantes :

1. utiliser le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le groupe durant l'exercice comptable écourté

2. ajuster proportionnellement le chiffre d'affaires total consolidé réalisé pendant l'exercice comptable écourté pour l'aligner sur le montant qui correspondrait à un exercice comptable de 12 mois
3. ajuster proportionnellement le seuil de 750 millions EUR pour le ramener à la valeur qui correspondrait à l'exercice comptable écourté.

76. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à formuler des commentaires sur les juridictions qui s'engagent à appliquer l'approche 2 ou 3 (qui sur le fond devraient avoir le même effet), mais à ne plus appliquer l'approche 1. La même approche devrait aussi être suivie dans les cas où l'exercice fiscal précédent d'un groupe d'EMN est d'une durée supérieure à 12 mois.

11.1. Avantages de cette approche

77. La mise en œuvre de cette approche présente deux avantages principaux :
- Premièrement, elle permet d'atteindre l'objectif du standard minimum, selon lequel l'exemption à l'obligation déclarative doit uniquement s'appliquer aux groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est inférieur à 750 millions d'euros au cours de l'exercice fiscal précédent. Si le chiffre d'affaires consolidé du groupe pour l'exercice fiscal précédent n'est pas un chiffre annuel, alors il convient à titre de compensation d'ajuster soit le seuil soit le chiffre d'affaires consolidé. Aucun argument fondé ne justifie d'exempter de l'obligation de déposer une déclaration pays par pays un groupe d'EMN au seul motif que la fin de son exercice a été modifiée au cours de l'exercice fiscal précédent.
 - Deuxièmement, cette approche serait gage d'équité de traitement entre groupes d'EMN similaires. Il serait en effet injuste de traiter différemment deux groupes d'EMN comparables qui réalisent un niveau similaire de chiffre d'affaires annuel, simplement parce que les juridictions dans lesquelles sont situées leurs entités mères ultimes respectives ont adopté des approches différentes à ce sujet.

11.2. Inconvénients de cette approche

78. Cette approche imposerait à certaines juridictions de modifier la législation ou les orientations applicables pour déterminer si un groupe d'EMN est un « groupe d'EMN exclu ».

11.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

79. Le paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS pourrait être modifié de manière à préciser que le chiffre d'affaires consolidé du groupe est un chiffre annualisé et que l'application du seuil doit être modifiée dans les cas où l'exercice fiscal précédent considéré est d'une durée autre que 12 mois. Une clarification similaire pourrait être apportée à l'article 1 du modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays.

Questions pour consultation publique

24. Lorsque l'exercice fiscal précédent est d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois, le fait qu'une juridiction impose d'ajuster (a) le chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe au cours de l'exercice précédent ou (b) le seuil applicable au chiffre d'affaires consolidé du groupe, aux fins de déterminer si un groupe d'EMN est un groupe d'EMN exclu, présente-t-il des avantages autres que ceux décrits dans ce document ? Dans le cas contraire, une juridiction pourrait, semble-t-il, opter pour l'une ou l'autre de ces approches.
25. L'application par les groupes d'EMN du seuil de chiffre d'affaires comme indiqué dans ce document lorsque l'exercice fiscal précédent est d'une durée inférieure ou supérieure à 12 mois poserait-elle des difficultés pratiques autres que celles mentionnées dans ce document ?

Chapitre 3. Sujets ayant trait au contenu d'une déclaration pays par pays

Ce chapitre aborde les sujets ayant trait au contenu d'une déclaration pays par pays.

- Faut-il présenter les informations du Tableau 1 par entité plutôt que par juridiction fiscale ?
- Faut-il employer des données consolidées plutôt que des données agrégées dans le Tableau 1 ?
- Faut-il inclure des colonnes supplémentaires dans le Tableau 1 ?
- Faut-il apporter des modifications au classement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays aux fins des déclarations pays par pays et à la manière dont les informations sur ces entités sont indiquées dans le Tableau 1 ?
- Les champs requis dans le schéma en langage XML (ex. : numéro national d'identification fiscale) qui ne sont pas inclus dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays prévu par le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS doivent-ils être inclus dans ce modèle de formulaire ?
- Faut-il inclure des codes d'activité normalisés dans le Tableau 2 ?
- Faut-il inclure dans le Tableau 3 des champs prédéterminés en sus du champ libre pour le texte ?

12. Faut-il présenter les informations du Tableau 1 par entité plutôt que par juridiction fiscale ?

80. La consultation publique de 2014 sur l'Action 13 du projet BEPS portait entre autres sur un modèle de formulaire de déclaration pays par pays et les informations financières à communiquer pour chacune des entités constitutives d'un groupe d'EMN. Durant le processus de consultation publique, plusieurs parties prenantes ont émis des commentaires préconisant des déclarations par entité, tandis que d'autres soulignaient les difficultés que causerait une telle approche et plaidaient pour une procédure de déclaration par juridiction fiscale. À l'issue d'un examen de ces deux approches, celle de la communication d'informations financières par entité a été écartée de telle sorte que le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS stipule au paragraphe 24 une obligation de communication de données agrégées à l'échelon d'une juridiction fiscale. Le Tableau 1 du modèle de formulaire de déclaration pays par pays tient compte de cette décision. Seuls les renseignements exigés dans le Tableau 2 doivent être fournis pour chaque entité constitutive.

81. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs remarques sur les modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS de telle sorte que les renseignements à inscrire dans le Tableau 1 portent sur chaque entité constitutive et non sur des données agrégées par juridiction fiscale.

12.1. Avantages de cette approche

82. Si dans un pays donné un groupe multinational a peu d'entités constitutives exerçant la même activité ou des activités similaires, des renseignements au niveau de ce pays peuvent être suffisants pour une évaluation générale des risques. Cependant, si ce groupe multinational a beaucoup d'entités constitutives dans un pays, ou si ses entités y exercent des activités différentes, il sera difficile aux administrations fiscales de faire le lien entre les renseignements par pays qui figurent dans le Tableau 1 et ceux qui concernent les principales activités de chacune des entités constitutives qui sont communiqués dans le Tableau 2.

83. Inclure dans le Tableau 1 des données portant sur chaque entité permettrait de pallier en partie cet inconvénient. Si un groupe multinational a de nombreuses entités constitutives dans un pays, cette méthode donnerait à l'administration fiscale les moyens de mieux connaître l'envergure et la rentabilité de chacune d'elles, la mesure dans laquelle ses activités sont imposées et le niveau de ses effectifs et actifs. Cette manière de procéder serait particulièrement utile pour évaluer les risques posés par les multinationales dont les entités constitutives exercent des activités principales voisines ou dont chacune des entités constitutives n'exerce qu'une seule activité principale.

12.2. Inconvénients de cette approche

84. Pour apprécier s'il y a lieu d'introduire un tel changement, il conviendrait de mettre en balance les avantages qui en résulteraient dans le domaine de l'évaluation des risques avec la charge administrative que devraient supporter tant les groupes d'EMN du fait de ces obligations déclaratives que les administrations fiscales, qui auraient à exploiter une

grande masse de données. Cette section tient compte des principales craintes exprimées par les parties prenantes lors de la consultation publique de 2014.

85. Si l'on se place du point de vue d'un groupe d'EMN qui possède de nombreuses entités constitutives dans un pays et n'est actuellement pas tenu de préparer des états financiers séparés pour chacune d'entre elles, il est possible qu'actuellement ce groupe ne dispose pas des renseignements nécessaires pour chacune des entités à inclure dans le Tableau 1. Même s'ils disposent déjà de ces renseignements, certains groupes d'EMN peuvent avoir du mal à obtenir, valider et communiquer les informations à inclure dans le Tableau 1. On notera que, alors que de nombreux groupes d'EMN viennent seulement (ou sont en passe) de mettre au point les systèmes requis pour réaliser des déclarations par juridiction fiscale, une refonte de ces systèmes pourrait être nécessaire pour recueillir la quantité non négligeable d'informations supplémentaires à fournir en dépit du fait qu'elles ne soient pas toutes indispensables à une évaluation d'ensemble des risques de manipulation des prix de transfert et autres pratiques de BEPS dont, entre autres, les conditions appliquées aux transactions exécutées à l'intérieur d'un groupe d'EMN.

86. Du point de vue de l'administration fiscale, si l'on se félicite de disposer d'informations sur chacune des entités constitutives d'un groupe pour comprendre la situation de celles qui comportent un risque de BEPS, on est conscient que la médaille a son revers. Il peut arriver que les actifs ou les effectifs rattachés à une entité donnée concourent aussi aux activités d'autres entités constitutives du groupe dans ce pays ou que l'impôt dû par un groupe d'EMN dans ce pays soit calculé à l'échelon de tout le groupe et non séparément pour chaque entité.

87. On notera qu'un Tableau 1 portant sur chaque entité considérée isolément est un outil d'évaluation des risques moins efficace dans le cas où les entités constitutives d'un groupe exercent plusieurs activités à la fois. Dans ce cas, l'administration fiscale aura toujours du mal à mettre en rapport les indications contenues dans le Tableau 1 avec les diverses activités d'une entité.

88. Il peut aussi arriver qu'un indicateur de risque de BEPS (ou un indicateur selon lequel un tel risque n'existe pas) n'apparaisse que si l'on prend en compte la position globale d'un groupe d'EMN dans un pays donné. Un tel cas de figure est particulièrement probable si le groupe d'EMN compte un grand nombre d'entités constitutives dans ce pays. Si le nombre d'entités constitutives de ce groupe est très élevé, une difficulté supplémentaire tiendra au fait que la quantité de données incluses dans le Tableau 1 sera telle qu'elles seront impossibles à traiter. Dans tous les cas, les services des impôts pourront être obligés de réagréger une bonne partie des données du Tableau 1 en les ventilant entre les différents pays pour être en mesure de les exploiter efficacement.

89. Au surplus, si chaque entité constitutive d'un groupe fait l'objet d'une déclaration séparée dans le Tableau 1, les recettes provenant de parties liées incluront à la fois des sommes provenant d'entités constitutives du groupe résidant dans la même juridiction et d'autres émanant d'autres entités résidant dans d'autres juridictions. Cette faiblesse, qui ne pourra être corrigée par un basculement vers des déclarations entité par entité, est l'un des principaux sujets de préoccupation concernant les données agrégées telles qu'elles sont actuellement utilisées dans le Tableau 1. Cependant, comme on l'expliquera plus loin dans le présent rapport, on pourrait envisager une solution consistant à insérer dans le Tableau 1 des renseignements consolidés par pays.

90. Enfin, il ressort clairement du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS que les indications figurant dans une déclaration pays par pays se prêtent exclusivement à une évaluation d'ensemble du risque de manipulation des prix de transfert et autres risques de BEPS et, le cas échéant, à une analyse statistique et économique. Les déclarations de cette sorte ne sauraient dispenser d'une analyse détaillée des prix de transfert appliqués dans les différentes transactions et des prix fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité rigoureuses et elles ne constituent pas à elles seules une preuve concluante de la sincérité ou de la manipulation de prix de transfert. La portée limitée de ces informations doit amener à se demander s'il est bien raisonnable d'exiger que le Tableau 1 soit rempli en mentionnant séparément chaque entité constitutive.

12.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

91. Les principaux changements à apporter concerneraient le paragraphe 24 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS, le Tableau 1 du modèle de formulaire de déclaration pays par pays et l'Article 4 du modèle de législation incorporé dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays. Ils pourraient donner lieu à d'autres changements dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS et les instructions d'interprétation ultérieures.

Questions pour consultation publique

26. L'inclusion dans le Tableau 1 de renseignements sur les entités constitutives offrirait-elle d'autres avantages que ceux mentionnés dans ce document ?
27. Les groupes d'EMN se heurtent-ils à des difficultés pratiques ou ont-ils d'autres inquiétudes à exprimer concernant l'inclusion dans le Tableau 1 de renseignements sur leurs entités constitutives que celles qui sont exprimées dans ce document ?

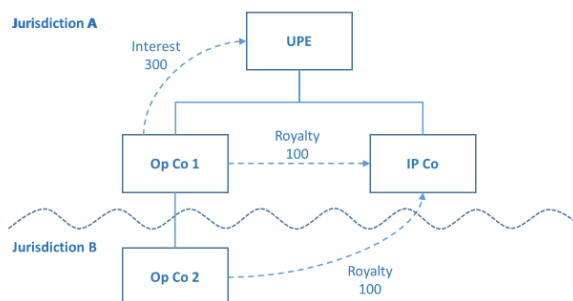
13. Faut-il employer des données consolidées plutôt que des données agrégées dans le Tableau 1 ?

92. La consultation publique de 2014 sur l'Action 13 du projet BEPS posait la question de savoir si les déclarations pays par pays devaient incorporer dans le Tableau 1 des données agrégées (« données agrégées ») ou des données consolidées (« données consolidées ») à l'échelon d'une juridiction fiscale. Durant le processus de consultation publique, plusieurs parties prenantes ont émis des commentaires préconisant l'emploi de données consolidées, tandis que d'autres soulignaient les difficultés que causerait une telle approche et plaidaient pour des données agrégées. À l'issue d'un examen des deux approches, ce sont les données agrégées qui ont été retenues comme indiqué dans le paragraphe 24 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS. Cependant, au vu des objections soulevées tant par des groupes d'EMN que par certaines administrations fiscales, le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs commentaires sur l'emploi de données consolidées dans le Tableau 1.

93. La logique sous-tendant le recours aux données agrégées consiste tout simplement à combiner (agréger) des informations distinctes sur chaque entité constitutive dans un pays. Aucun ajustement n'est effectué pour tenir compte des transactions entre des entités constitutives dans un même pays.

94. Au contraire, l'emploi de données consolidées revient à considérer les entités constitutives d'un groupe d'EMN dans un pays donné comme une seule et même entité économique. C'est pourquoi si l'on combine des données distinctes sur chaque entité constitutive dans un pays, on procède à un ajustement pour tenir compte des transactions effectuées entre ces entités à l'intérieur de ce pays. Aucun ajustement n'est effectué pour tenir compte des transactions avec les entités constitutives situées dans d'autres pays. On trouvera ci-dessous un exemple simple illustrant la différence entre l'emploi de données agrégées et consolidées dans le Tableau 1.

Exemple



Dans cet exemple, un groupe d'EMN a des entités constitutives dans deux juridictions. L'entité mère ultime du groupe (UPE), la holding dans laquelle sont logés ses droits de propriété intellectuelle (IP Co) et l'une de ses sociétés d'exploitation (Op Co 1) résident dans la Jurisdiction A. Une deuxième société d'exploitation (Op Co 2) réside dans le Pays B. En 20XX, Op Co 1 et Op Co 2 paient chacune 100 de redevances à IP Co. Op Co 1 paie en outre 300 d'intérêts à UPE. Ce sont les seuls paiements intra-groupe de l'année.

Pour préparer sa déclaration pays par pays de l'exercice 20XX et dans l'hypothèse où sont exigées des données agrégées, le groupe d'EMN inclura les recettes provenant de parties liées situées dans la Jurisdiction A pour un montant de 500 dans le Tableau 1, lequel inclura tous les paiements entre les entités constitutives résidant dans la Jurisdiction A. Cette procédure est celle qui est prescrite par le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS.

En revanche, s'il devait fournir des données consolidées, le groupe inscrirait dans le Tableau 1 un montant de 100 au titre des recettes provenant de parties liées situées dans la Jurisdiction A, lequel ne comprendrait que les paiements reçus d'entités constitutives situées hors de cette juridiction.

95. Il convient d'observer que l'emploi de données consolidées dans le Tableau 1 ne signifie pas celui de chiffres provenant des états financiers consolidés d'un groupe (dans lesquels sont éliminées toutes les transactions entre entités constitutives et non pas seulement celles qui sont effectuées entre les entités qui sont situées dans le même pays) ou de sa liasse de consolidation (qui comprend des informations sur chaque entité constitutive et sur les ajustements requis pour éliminer les transactions entre entités constitutives). Les données à inclure dans le Tableau 1, qu'elles soient agrégées ou consolidées, peuvent provenir de la liasse de consolidation d'un groupe.

96. En juillet 2017 ont été édictées des instructions d'interprétation précisant que, quoique le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS impose l'emploi de données agrégées pour le Tableau 1, des données consolidées peuvent être acceptées dans certains cas. Ces instructions continueraient à s'appliquer si l'approche décrite dans cette section n'est pas adoptée.

13.1. Avantages de cette approche

97. Deux grandes différences peuvent affecter le Tableau 1 selon qu'il a été préparé au moyen de données agrégées ou consolidées. On prévoit en général que les colonnes restantes du Tableau 1 seront identiques pour les deux types de données.

- La différence la plus importante concerne probablement la colonne du Tableau 1 sur les recettes provenant de parties liées puisque les données agrégées incluront la totalité des recettes provenant des entités constitutives à l'intérieur d'un même pays, tandis que ces recettes seront exclues des chiffres consolidés. Cette différence apparaîtra aussi dans la colonne des recettes totales.
- Une autre colonne du Tableau 1 qui pourrait être affectée est celle du capital social, puisque les chiffres agrégés pourraient prendre en compte plusieurs fois un montant qui en réalité correspond au même capital dès lors qu'il a été investi dans une ou plusieurs entités constitutives situées dans un même pays. Ce problème ne se pose pas si l'on se réfère aux chiffres consolidés.

98. Les chiffres consolidés, qui éliminent les transactions entre les entités constitutives situées dans un même pays, rendent compte exclusivement du résultat des transactions avec des tiers et de celles qui ont été conclues avec les autres entités du même groupe d'EMN. Ils permettent de mieux appréhender les résultats d'un groupe multinational dans chaque pays où il exerce ses activités et, dans la plupart des cas, ils devraient être plus utiles que les chiffres agrégés à une administration fiscale désirant procéder à une analyse économique et statistique ou à une analyse d'ensemble des risques de manipulation de prix de transfert et autres risques de BEPS. Au contraire, les chiffres agrégés peuvent fausser certains indicateurs cruciaux utilisés par les administrations fiscales.

- Ils peuvent réduire artificiellement la marge bénéficiaire (bénéfice avant impôt/chiffre d'affaires total).
- Ils peuvent aussi majorer le volume ou le pourcentage des recettes intra-groupe (recettes provenant de sociétés liées/chiffre d'affaires total) dans le chiffre d'affaires.
- De même, les recettes par salarié (chiffre d'affaires total/effectif) et les recettes par unité d'actifs corporels (chiffre d'affaires total/immobilisations corporelles) peuvent être majorées, tandis que le bénéfice par salarié (résultat avant impôt/effectif) et le bénéfice par unité d'immobilisations corporelles (résultat avant impôt/immobilisations corporelles) ne sont pas affectés, ce qui rend ces indicateurs plus malaisés à comparer et à interpréter sans commettre d'erreurs.
- Le rendement du capital (résultat avant impôt/capital social) peut paraître plus faible qu'il n'est en réalité.

99. Dans tous les cas, l'emploi de chiffres consolidés permettrait d'éviter ces inconvénients.

100. Les chiffres consolidés, tout en reflétant plus fidèlement les résultats d'un groupe d'EMN, livrent aux administrations fiscales des indications précieuses sur le montant des recettes provenant des entités constitutives qui sont situées dans d'autres pays et qui sont susceptibles d'engendrer un risque de BEPS pour ces pays. Les chiffres consolidés ne disent rien des recettes provenant d'entités constitutives situées dans le même pays, mais il est peu probable qu'elles soient utiles aux administrations fiscales des autres pays. Bien

qu'elles puissent intéresser l'administration fiscale du pays en question, elle peut se procurer ces informations par d'autres sources puisqu'elles concernent des paiements intra-groupe à l'intérieur de ce pays.

101. En outre, les chiffres consolidés livreraient des informations homogènes sur les groupes comparables quelle que soit la structure juridique qu'ils ont adoptée dans un pays donné, ce qui n'est pas toujours le cas pour les chiffres agrégés. Prenons l'exemple de deux groupes d'EMN, nommés A et B, qui exercent des activités similaires, le groupe A opérant dans un pays donné par le truchement de plusieurs entités tandis que le groupe B y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une seule entité comportant plusieurs divisions.

- Si l'on se réfère aux chiffres agrégés, tout paiement entre les entités constitutives du Groupe A situées dans ce pays sera inclus dans le chiffre d'affaires intra-groupe, tandis que les paiements entre les divisions du Groupe B ne seront pas pris en compte puisqu'ils ont lieu à l'intérieur d'une même entité. Le chiffre d'affaire intra-groupe de A dans le pays pourra être plusieurs fois supérieur à celui de B. Pourtant, les déclarations pays par pays des deux groupes d'EMN ne permettraient pas de savoir que cela est dû aux paiements réalisés dans ce pays.
- Au contraire, les chiffres consolidés ne prennent pas en considération les paiements entre les entités constitutives du groupe A situées dans ce pays parce qu'ils sont déduits du chiffre d'affaires du groupe. Par conséquent, les recettes du Groupe A qui proviennent des parties liées situées dans ce pays seraient calculées de telle sorte qu'elles puissent être comparées avec celles du Groupe B. Nonobstant leur structure juridique différente, les Groupes A et B déposeraient des déclarations pays par pays dont le Tableau 1 contiendrait des chiffres homogènes.

102. Plusieurs groupes d'EMN et associations professionnelles ont d'ailleurs fait valoir que, pour de nombreux groupes d'EMN, l'emploi de chiffres consolidés serait plus simple que celui de chiffres agrégés, ou que, à tout le moins, il ne présenterait quasiment pas de difficultés supplémentaires. En tout état de cause, ces groupes ont souligné que, pour un groupe d'EMN, le fait que ses déclarations pays par pays donnent une image exacte de ses activités est en soi un avantage suffisant pour être favorable à un basculement vers les données consolidées. Cette considération a son importance quoique le pourcentage de groupes d'EMN pour lesquels elle se vérifie ne soit pas connu.

13.2. Inconvénients de cette approche

103. Si les avantages que procurerait l'emploi de chiffres consolidés dans le Tableau 1 viennent principalement de leur pertinence pour une évaluation d'ensemble des risques, les obstacles sur lesquels bute une telle approche ont essentiellement un caractère pratique. Au cours de la consultation publique de 2014, plusieurs parties prenantes étant d'avis que l'emploi de données agrégées occasionnerait une charge administrative sensiblement moindre aux groupes d'EMN, cette considération avait paru suffisamment convaincante pour le choix de la méthode retenue dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS. Ainsi, plusieurs parties prenantes avaient estimé qu'une approche obligeant un groupe d'EMN à distinguer entre les recettes provenant de parties liées et celles provenant de tiers serait envisageable, mais qu'exiger de lui qu'il traite différemment les recettes provenant de parties liées selon que l'entité constitutive dont elles proviennent est située dans le même pays ou dans un autre pays pourrait lui imposer une charge administrative démesurée. Cette distinction doit obligatoirement être effectuée lors de la préparation des états financiers

consolidés, qui prescrit d'éliminer les recettes intra-groupe provenant d'entités constitutives situées dans le pays de manière à ne prendre en compte que celles qui émanent d'entités constitutives situées dans d'autres juridictions. Comme on l'a vu ci-dessus, plusieurs groupes d'EMN ont déclaré que la production de chiffres consolidés ne présenterait guère plus de difficultés, ou même serait plus aisée, que celle de chiffres agrégés ou que les avantages de l'utilisation de chiffres consolidés pèsent plus lourd dans la balance que le coût de leur obtention.

104. Il est vraisemblable que la mise en service récente dans beaucoup de groupes d'EMN de systèmes informatiques conçus pour saisir et transmettre des chiffres agrégés sera l'obstacle le plus puissant à l'emploi de chiffres consolidés en lieu et place des chiffres agrégés dans le Tableau 1. Il est probable que cette considération pèsera plus ou moins lourd d'un groupe à l'autre dans la mesure où l'on ignore le degré de difficulté de la bascule.

105. L'emploi de chiffres consolidés dans le Tableau 1 ne permettra pas de savoir si le volume des transactions intra-groupe réalisées entre entités constitutives dans un pays donné est significatif. N'oublions pas cependant que les déclarations pays par pays ont pour finalité de fournir aux administrations fiscales des informations sur la répartition mondiale des activités d'un groupe d'EMN dans le monde. Si les transactions intra-groupe dans un pays donné engendrent un risque fiscal, les services des impôts de ce pays peuvent avoir d'autres moyens de se procurer ces informations.

13.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

106. Les changements à apporter concerneraient le paragraphe 24 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS et l'article 4 du modèle de législation incorporé dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays.

Questions pour consultation publique

28. L'emploi de données consolidées dans le Tableau 1 offrirait-il d'autres avantages que ceux mentionnés dans ce document ?
29. Les groupes d'EMN se heurtent-ils à des difficultés pratiques ou ont-ils d'autres inquiétudes à exprimer concernant l'emploi de données consolidées dans le Tableau 1 que celles qui sont exprimées dans ce document ?

14. Faut-il inclure des colonnes supplémentaires dans le Tableau 1 ?

107. Le contenu du modèle de formulaire envisagé pour les déclarations pays par pays avait été abordé lors de la consultation publique de 2014 sur l'Action 13 du projet BEPS. À cette occasion, plusieurs groupes d'EMN s'étaient plaints que ce modèle de formulaire est trop détaillé et qu'il leur impose une charge administrative excessive. D'autres commentaires s'inquiétaient que le modèle de formulaire ne se contente pas des données nécessaires à une évaluation d'ensemble des risques, si bien que son exploitation par les administrations fiscales pourrait être malaisée et qu'il pourrait les induire en erreur. Les colonnes suivantes n'étaient pas incluses dans le modèle de déclaration pays par pays envisagé lors de la consultation publique de 2014 dans le cadre de l'Action 13 du projet BEPS :

- entités constitutives constituées dans un pays
- siège de direction effective
- codes d'activité importants
- impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs ventilés entre les pays dans lesquels des sociétés ont été constituées et les autres pays
- montant total des retenues à la source acquittées
- montant total des frais de personnel
- redevances payées à des entités constitutives
- redevances provenant d'entités constitutives
- intérêts payés à des entités constitutives
- intérêts provenant d'entités constitutives
- produits au titre de prestations de service provenant d'entités constitutives
- charges au titre de prestations de service payées à des entités constitutives

108. Quoique le modèle de formulaire de déclaration pays par pays inclus dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS comprenne moins de données que celui sur lequel avait porté la consultation publique de 2014, la synthèse du rapport final incluait une mention précisant qu'il y aurait lieu au cours du réexamen de 2020 de s'interroger sur l'exigence d'informations supplémentaires ou différentes pour la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN. Le but est qu'il soit tenu compte des considérations générales ci-après lors de tout examen des informations contenues dans une déclaration pays par pays :

- la mesure dans laquelle des informations différentes ou supplémentaires permettraient à une administration fiscale de réaliser plus efficacement une évaluation d'ensemble des risques de manipulation des prix de transfert ou des autres risques de BEPS ou une analyse économique ou statistique
- le fait que les administrations fiscales ne se sont pas encore bien familiarisées avec l'utilisation et l'analyse des déclarations pays par pays

- les effets des informations relatives à des exercices financiers déclarables différents qui sont incluses dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN sur la comparabilité de ces informations
 - la charge administrative supportée par les groupes d'EMN du fait de la collecte d'informations supplémentaires, et notamment la nécessité d'adapter les systèmes informatiques à l'identification et la collecte des renseignements nécessaires pour remplir le formulaire de déclaration pays par pays
109. le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs commentaires sur l'ajout éventuel dans le Tableau 1 de chacune des colonnes ci-après :
- produits d'intérêts intra-groupe
 - produits de redevances intra-groupe
 - produits au titre de prestations de services entre parties liées
 - charges d'intérêts intra-groupe
 - charges de redevances intra-groupe
 - charges au titre de prestations de services entre parties liées
 - montant total des charges ou dépenses entre parties liées
 - frais de recherche-développement (R&D)
 - impôts différés.

14.1. Produits d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées

110. La consultation publique de 2014 sur l'Action 13 du projet BEPS portait entre autres sur l'inclusion de colonnes distinctes pour les produits provenant d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées. En définitive, il avait été décidé de ne pas inclure ces colonnes dans le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays, mais le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS ne se prive pas pour autant de se pencher expressément sur leur inclusion dans le cadre du réexamen de 2020.

111. Actuellement, le Tableau 1 ne comprend qu'une seule colonne regroupant tous les produits provenant de parties liées (à l'exclusion des dividendes provenant d'entités constitutives). S'il ressort du Tableau 2 qu'un groupe d'EMN exerce une seule activité principale dans un pays (par exemple une activité manufacturière ou de production, la détention ou la gestion de droits de propriété intellectuelle ou le financement interne du groupe), il devient possible d'avancer des hypothèses sur la nature des produits provenant de parties liées situées dans ce pays. Cependant, si un groupe exerce plusieurs activités principales dans un pays donné, le modèle de formulaire actuel ne permet pas de déterminer la nature de ces paiements.

112. S'il est obligatoire de porter séparément les différents types de produits provenant de parties liées dans le Tableau 1, leurs montants pourraient être exclus de la colonne générique des recettes provenant de parties liées pour éviter de les comptabiliser deux fois. Il serait néanmoins toujours possible d'inclure ces produits dans le bénéfice avant impôt de

telle sorte que le lien entre le montant total des recettes d'un groupe d'EMN, son bénéfice avant impôt, le montant des impôts sur les bénéfices à payer et ceux qui ont été acquittés dans un pays reste apparent.

113. Aux fins de la présente consultation publique, la dénomination des intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées *reçus* qui avait été employée lors de la consultation publique de 2014 a été remplacée par *produits* d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées. Les auteurs pensent que le terme « produits » rend plus fidèlement leur intention, à savoir que ces colonnes indiquent le montant des produits et recettes acquis aux fins des états financiers plutôt que les montants encaissés durant l'exercice.

14.1.1. Avantages de cette approche

114. Une meilleure connaissance du lieu d'où proviennent certains types de produits et recettes intra-groupe devrait aider les administrations fiscales à évaluer les risques afférents à un groupe d'EMN. Elles pourraient par exemple mieux comprendre où sont situés les produits et recettes mobiles d'un groupe d'EMN et la mesure dans laquelle ils sont imposables. En outre, le montant des produits provenant de parties liées qui correspond à chaque activité d'un groupe d'EMN dans un pays donné apparaîtrait plus clairement. S'agissant des groupes d'EMN assez simples, le nombre de pays destinataires de paiements d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus qui seraient affectés par ce changement devrait être assez limité. Cependant, dans le cas des groupes d'EMN complexes, il pourrait être particulièrement malaisé de déterminer le montant et le lieu d'origine des intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus aux fins d'une évaluation des risques.

115. Ces renseignements auraient en outre le mérite de faciliter l'analyse économique et statistique des informations livrées par les déclarations pays par pays en permettant de mieux comprendre d'où émanent certains types de produits et recettes et selon quelle fréquence, ce qui permet ensuite de les comparer avec d'autres indicateurs tels que les taux d'imposition effectifs dans les pays concernés. L'évolution de la localisation de ces flux de produits et recettes dans le temps peut être le signe d'un changement de comportement induit par le projet BEPS.

116. Il est prévu que, pour la plupart des groupes d'EMN, le nombre de pays destinataires d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus ne soit pas très élevé. Si c'est bien le cas, la charge administrative supplémentaire supportée par les groupes d'EMN du fait de la fourniture de ces renseignements devrait être limitée. Elle sera néanmoins plus lourde pour les groupes dont les mécanismes de financement interne sont plus complexes.

14.1.2. Inconvénients de cette approche

117. Il est probable que les renseignements exigés au sujet des produits d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus figurent déjà dans les déclarations fiscales locales et/ou le fichier local dans les pays des entités constitutives qui sont parties à ces paiements dès lors que la fourniture de ces informations serait obligatoire. L'ajout de colonnes dans le Tableau 1 pourrait aussi entraîner une coûteuse reconfiguration des systèmes de gestion tant des contribuables que des administrations fiscales alors que ces dernières commencent tout juste à se familiariser avec l'emploi du formulaire actuel de déclaration pays par pays aux fins de l'évaluation générale des risques.

14.2. Charges d'intérêts, de redevances et de commissions au titre de services rendus entre parties liées ou montant total des charges entre parties liées

118. La consultation publique de 2014 sur l'Action 13 du projet BEPS portait entre autres sur l'inclusion de colonnes distinctes pour les paiements d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées. En fin de compte, il a été décidé de ne pas inclure ces colonnes dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, mais le Cadre inclusif a souhaité consulter les parties prenantes sur l'opportunité, à la lumière de l'expérience des administrations fiscales, d'inclure à l'avenir des renseignements sur des catégories spécifiques de paiements entre parties liées dans le formulaire. La consultation publique de 2014 avait suggéré les approches suivantes :

- une colonne unique regroupant le total des paiements entre parties liées à l'exception des dividendes, qui correspondrait à la colonne actuelle sur les recettes provenant de parties liées ;
- des colonnes distinctes pour les paiements d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées de manière à fournir des informations supplémentaires sur la nature des paiements entre parties liées qui sont susceptibles de présenter des risques de BEPS spécifiques ;
- une combinaison des solutions ci-dessus incluant des colonnes séparées pour certains types de paiements à des parties liées et une colonne générale regroupant tous les autres types de paiements à des parties liées à l'exception des dividendes.

119. Aux fins de la présente consultation publique, la dénomination des intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées *payés* qui avait été employée lors de la consultation publique de 2014 a été remplacée par *charges* d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées. Les auteurs pensent que le terme de « charges » rend plus fidèlement leur intention, à savoir que ces colonnes indiquent le montant des charges encourues aux fins des états financiers plutôt que les montants décaissés durant l'exercice.

14.2.1. Avantages de cette approche

120. Les grandes multinationales ont souvent une structure complexe et, même si une administration fiscale peut avoir accès aux informations sur les paiements effectués par des entités résidentes au profit de parties liées, il est nettement plus délicat d'en obtenir sur les charges ou dépenses entre parties liées qui ont été supportées au profit d'autres sociétés d'un groupe d'EMN. Inclure des renseignements sur les charges ou dépenses entre parties liées dans le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays permettrait à une administration fiscale d'identifier plus aisément d'éventuels flux de paiements à l'intérieur d'un groupe. Un niveau élevé de charges ou dépenses entre parties liées peut être un indice de certains types de risques de BEPS (de même que, inversement, le fait que ces charges soient faibles peut dénoter l'absence de ces types de risques), notamment, par exemple, dans le cas où le bénéfice avant impôt affiché dans un pays est relativement bas du fait d'un montant élevé de charges intra-groupe.

121. Les colonnes des produits provenant de et des paiements à destination de sociétés liées qui y correspondent (soit qu'elles indiquent leur montant total, soit qu'elles distinguent entre leurs différentes catégories) permettraient tant aux administrations fiscales qu'à un groupe d'EMN de contrôler la qualité des données figurant dans la

déclaration pays par pays de ce groupe puisque tout écart entre le montant total de ces colonnes tendrait à prouver que des recettes ou des paiements ont été sur- ou sous-déclarés.

14.2.2. Inconvénients de cette approche

122. Il est probable que, comme on l'a vu pour les colonnes supplémentaires qui seraient éventuellement prévues pour les produits d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus entre parties liées, des charges d'intérêts, redevances et commissions au titre de services rendus figurent déjà dans les déclarations fiscales locales et/ou le fichier local dans les pays des entités constitutives qui sont parties à ces paiements dès lors que la fourniture de ces informations serait obligatoire. L'ajout de colonnes dans le Tableau 1 pourrait aussi entraîner une coûteuse reconfiguration des systèmes de gestion tant des contribuables que des administrations fiscales alors que ces dernières commencent tout juste à se familiariser avec l'emploi du formulaire actuel de déclaration pays par pays aux fins de l'évaluation générale des risques.

123. Il est également prévu que, bien que chez de nombreux groupes d'EMN le nombre de pays où des sociétés reçoivent des intérêts, et redevances entre parties liées et des commissions au titre de services rendus entre parties liées soit assez faible, le nombre de pays où des sociétés effectuent des paiements de cette sorte soit nettement plus élevé. L'ajout de ces colonnes dans le Tableau 1 aurait un impact nettement plus grand sur les groupes d'EMN.

14.3. Frais de R-D

124. La R&D, qui se situe au tout début de la chaîne de création de valeur, est une activité et une source de valeur cruciale pour de nombreux groupes. Le modèle actuel de formulaire de déclaration pays par pays permet aux administrations fiscales de voir où résident les entités constitutives se livrant à une activité de R&D, mais il ne permet pas de cerner l'étendue de cette activité dans chaque pays.

14.3.1. Avantages de cette approche

125. Le niveau des dépenses de R-D dans un pays donné peut être un indice révélateur du niveau des activités substantielles qui y sont exercées ainsi que de la contribution de ces entités constitutives à la création de valeur dans un groupe d'EMN. Il permettra aussi de mieux cerner le lien entre les pays où des frais de R-D sont encourus et ceux où les droits de propriété intellectuelle sont détenus ou gérés.

126. Le nombre de pays où des sociétés d'un groupe d'EMN encourrent des dépenses de R-D varie en fonction du secteur dans lequel opère ce groupe et de la structure qu'il a adoptée. Il est probable que certains groupes recueillent et conservent déjà des informations sur le niveau des dépenses de R-D dans certains pays pour rédiger leurs déclarations fiscales locales (par exemple si ces informations sont nécessaires pour bénéficier d'un régime spécial applicable aux brevets ou revendiquer d'autres allègements fiscaux).

14.3.2. Inconvénients de cette approche

127. La présence d'activités de R-D dans un pays donné n'implique pas obligatoirement que la propriété réelle des actifs immatériels résultant de ces activités de R-D doive être rattachée à ce pays. C'est pourquoi il existe un risque que l'inclusion de ces informations

dans le Tableau 1 rende un groupe d'EMN suspect de comportements de BEPS alors que ce n'est pas le cas (« résultat faussement positif »).

128. Le Cadre inclusif sur le projet BEPS a approuvé une norme d'obligation d'échange de renseignements spontané pour les pays prélevant un impôt nul ou négligeable au sujet des entités pour lesquelles le critère des activités substantielles s'applique. Ces échanges de renseignements, qui débuteront en 2021, incluraient des informations sur les charges d'exploitation encourues par les entités situées dans ces pays qui perçoivent des produits de propriété intellectuelle (lesquelles pourraient inclure des frais de R-D). C'est pourquoi l'ajout dans les déclarations pays par pays d'une colonne sur les dépenses de R-D pourrait faire double emploi avec cette norme dans le cas des pays à imposition faible ou nulle.

14.4. Impôts différés

129. L'un des principaux objectifs de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN est de fournir aux administrations fiscales des informations sur le niveau des impôts sur les bénéfices dus et payés dans les différents pays qui puissent servir à une évaluation générale des risques. Le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS comprend des instructions spécifiques selon lesquelles les impôts sur les bénéfices dus (au titre de l'année en cours) qui doivent être inscrits dans le Tableau 1 de la déclaration pays par pays « ne doivent pas inclure les impôts différés ni les provisions au titre de charges fiscales incertaines ». Cette précision est utile car elle met l'accent sur les impôts dus au titre de l'année en cours par les entités constitutives d'un groupe d'EMN pour l'exercice et dans un pays donné. Cependant, elle peut entraîner, lors du calcul du taux d'imposition effectif des entités constitutives d'un groupe d'EMN situées dans un pays donné, un écart entre le bénéfice avant impôt (calculé selon les principes comptables) et le montant des impôts à payer (qui est basé pour l'essentiel sur le bénéfice imposable déterminé selon les règles fiscales du pays en question).

130. S'il existe des écarts permanents entre le bénéfice calculé respectivement selon les règles comptables et selon les règles fiscales (par exemple si une catégorie de revenus ou de produits ou recettes est exonérée d'impôt dans un pays), ils ne posent pas de problème puisque le taux d'imposition effectif bas qui en résulte sera pertinent pour l'évaluation générale des risques ou l'analyse statistique. Il peut néanmoins être gênant que des écarts temporaires existent entre les bénéfices calculés selon les règles comptables et fiscales (par exemple du fait du report de pertes en avant) s'ils font croire qu'un groupe d'EMN a un taux d'imposition effectif apparemment élevé ou faible dans un pays alors qu'en réalité cela est dû à des écarts temporaires.

131. La comptabilité financière règle la question des écarts temporaires en constatant des impôts différés pour faire concorder la date à laquelle des impôts sur les bénéfices sont déclarés avec celle à laquelle ces bénéfices sont déclarés. C'est pourquoi il peut être opportun de reproduire cette démarche dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN en indiquant les variations d'impôts différés dans une colonne supplémentaire en regard du montant des impôts sur les bénéfices dus (année en cours). Si l'on n'ajoute pas de colonne supplémentaire, on pourrait modifier la définition des impôts dus au titre de l'année en cours de manière à inclure la variation d'impôts différés.

132. Il n'est pas proposé d'étudier l'inclusion des provisions au titre de charges fiscales incertaines dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays. Ces provisions, qui concernent la probabilité estimée par un groupe d'EMN qu'une position particulière soit

acceptée par l'administration fiscale concernée, ne sont actuellement pas considérées comme particulièrement utiles pour l'évaluation d'ensemble des risques ni pour l'analyse statistique.

14.4.1. Avantages de cette approche

133. Inclure les impôts différés dans le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays permettrait à une administration fiscale de ne pas tenir compte d'éventuels écarts temporaires aboutissant à un taux d'imposition effectif relativement élevé ou bas dans une juridiction et pendant une période donnée. L'administration fiscale pourrait alors s'attacher en priorité à rechercher si un groupe d'EMN qui a des entités constitutives dont l'analyse des risques montre qu'elles ont encore un faible taux d'imposition effectif après prise en compte de ces écarts présente un risque de BEPS pour son pays.

14.4.2. Inconvénients de cette approche

134. En général, les groupes d'EMN sont tenus de constater tous les ans dans leur comptabilité la variation de leurs actifs et passifs d'impôts différés et d'en déclarer la variation nette dans leurs états financiers consolidés et individuels. C'est pourquoi il n'est pas prévu que le fait d'exiger la déclaration séparée des variations d'impôts différés dans une colonne distincte incluse dans le Tableau 1 entraîne des difficultés particulières en dehors de la nécessité pour les groupes d'EMN d'adapter leurs systèmes pour qu'ils appréhendent et consignent ces informations en vue de leur inclusion dans la déclaration pays par pays.

135. Si une modification de la définition des impôts sur les bénéficiaires dus (année en cours) pour inclure la variation des impôts différés éviterait d'avoir à ajouter une colonne au Tableau 1, elle ne permettrait pas à une administration fiscale de comprendre dans quelle mesure une charge d'impôts à payer se répartit entre les impôts différés et ceux qui sont dus au titre de l'année en cours. Quoique ce ne soit pas toujours indispensable pour calculer le taux d'imposition effectif d'un groupe d'EMN dans un pays au moyen des chiffres de sa déclaration pays par pays, d'autres éléments de l'évaluation des risques par une administration fiscale impliquent parfois de comprendre comment a été déterminé le montant de ses impôts de l'année en cours dans un pays et pour un exercice donné, notamment, par exemple, si ce chiffre est employé conjointement avec des chiffres provenant d'autres sources qui n'ont pas été calculés selon les principes de la comptabilité financière.

14.5. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

136. L'Annexe III du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS, qui contient le modèle de formulaire et les instructions nécessaires pour le remplir, serait modifiée de manière à tenir compte de l'ajout éventuel de colonnes.

Questions pour consultation publique

30. Pour chacun des éventuels éléments d'information nouveaux qui sont abordés dans cette section, l'inclusion dans le Tableau 1 du modèle de formulaire de déclaration pays par pays d'une colonne supplémentaire offrirait-elle des avantages autres que ceux mentionnés dans ce document ?
31. Pour chacun des éventuels éléments d'information nouveaux qui sont abordés dans cette section, l'inclusion dans le Tableau 1 du modèle de formulaire de déclaration pays par pays d'une colonne supplémentaire cause-t-elle aux groupes d'EMN des difficultés pratiques ou d'autres préoccupations que celles mentionnées dans ce document ?
32. Si certains éléments nouveaux envisagés dans la présente section étaient inclus dans le Tableau 1 du modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays, quels conseils ou instructions supplémentaires seraient utiles aux groupes d'EMN ?

15. Faut-il apporter des modifications au classement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays aux fins des déclarations pays par pays et à la manière dont les informations sur ces entités sont indiquées dans le Tableau 1 ?

137. Le paragraphe 24 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS précise que la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN doit comprendre des informations au niveau de chaque pays sur la répartition globale des bénéfices, des impôts payés et de l'activité économique exercée dans les juridictions fiscales où opère ce groupe. Les instructions spécifiques figurant à la page 33 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS prescrivent d'inclure dans le Tableau 1 une ligne séparée pour toutes les entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays. Dans le schéma au format XML des déclarations pays par pays prévues par l'Action 13 du projet BEPS, la juridiction de résidence de ces entités est consignée sous forme d'un code ISO X5 (« Sans domicile fiscal »).

138. Cette approche du traitement d'entités qui ne sont fiscalement résidentes nulle part pose trois problèmes importants pour l'exploitation des renseignements contenus dans les déclarations pays par pays aux fins d'une évaluation générale des risques et d'une analyse statistique ou économique.

- Le fait qu'une entité ne soit fiscalement résidente dans aucun pays peut avoir trois explications. Elles peuvent tenir à sa forme juridique (par exemple si une société en nom collectif est dotée de la transparence fiscale), à des facteurs tels que le pays où elle a été constituée et le siège de sa direction et son contrôle effectifs (par exemple si une société de capitaux ne remplit pas les conditions requises pour résider fiscalement dans un pays quel qu'il soit). Quoique le niveau des risques de BEPS associés à ces diverses sortes d'entités ne soit pas identique, elles sont actuellement traitées de la même manière et agrégées dans le Tableau 1.
- Si une entité est transparente fiscalement, les renseignements qui la concernent seront portés dans le Tableau 1 dans la ligne prévue pour les entités qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays. Cependant, ces mêmes renseignements (ou une partie d'entre eux) peuvent aussi être inscrits dans la ligne prévue pour la ou les juridictions de résidence fiscale des entités constitutives qui ont la qualité d'actionnaire ou d'associé d'une entité transparente. Il peut en résulter une double comptabilisation de certains chiffres dans le Tableau 1, mais la déclaration pays par pays ne permet pas de savoir dans quelle mesure.
- Les informations sur toutes les entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays sont agrégées dans une ligne unique incluse dans le Tableau 1. Si ces entités opèrent dans un même pays, cette agrégation peut être cohérente avec la logique voulant que soit exigée la fourniture de données agrégées sur les entités constitutives résidant fiscalement dans un pays. Cependant, si les entités constitutives qui ne résident nulle part sont situées et opèrent dans des pays différents, ce raisonnement peut ne plus être pertinent.

139. Le présent document de consultation publique décrit quatre approches concevables pour combler ces failles.

15.1. Approche 1

140. Les entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays ressortissent à trois grandes catégories :

- A. les entités fiscalement transparentes dans le pays où elles seraient par ailleurs considérées comme fiscalement résidentes qui sont détenues directement ou indirectement par des entités constitutives résidant dans ce même pays ;
- B. les entités fiscalement transparentes dans le pays où elles seraient par ailleurs considérées comme fiscalement résidentes qui sont détenues directement ou indirectement par des entités constitutives résidant dans un autre pays ;
- C. et les entités qui ne sont pas transparentes fiscalement mais ne remplissent pas les conditions requises pour être considérées comme fiscalement résidentes dans un pays quel qu'il soit.

141. Ces trois types d'entités sont actuellement regroupés indistinctement et agrégés dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN. Pourtant, les modalités selon lesquelles elles peuvent poser un risque de BEPS en particulier sont différentes.

- Si une entité est fiscalement transparente dans le pays où elle serait par ailleurs considérée comme fiscalement résidente et si elle est détenue directement ou indirectement par des entités constitutives résidentes dans ce même pays (à savoir la Catégorie A), le fait que les bénéfices de cette entité soient imposés ou non dépendra des règles fiscales applicables à ces entités constitutives dans le pays en question.
- Si une entité est fiscalement transparente dans le pays où elle serait par ailleurs considérée comme fiscalement résidente et si elle est détenue directement ou indirectement par des entités constitutives résidentes dans un autre pays (à savoir la Catégorie B), le fait que les bénéfices de cette entité soient imposés ou non dépendra du fait que cette entité soit considérée comme fiscalement transparente dans le pays de ces entités constitutives et que les règles sur les entités hybrides recommandées par l'Action 2 du projet BEPS s'appliquent.
- Si une entité n'est pas fiscalement transparente mais ne remplit pas les conditions requises pour être considérée comme résidant fiscalement dans un pays quel qu'il soit (à savoir la catégorie C), alors, à moins que cette entité n'entreprene une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable ou que des mesures telles que les règles sur les sociétés étrangères contrôlées s'appliquent, il existe un risque que ses bénéfices ne soient imposés nulle part.

142. Il ressort des commentaires des parties prenantes qu'un grand nombre de groupes d'EMN ont déposé des déclarations pays par pays mentionnant des entités constitutives de la Catégorie A. Le Cadre inclusif sollicite des commentaires sur l'opportunité d'identifier les entités constitutives de Catégorie A dans le Tableau 2 de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN (par exemple au moyen d'un code ISO à deux chiffres différent) et de séparer les informations sur ces entités constitutives de celles qui concernent les autres entités qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays dans le Tableau 1. Dans le cadre d'une telle procédure, les informations sur les entités constitutives des Catégories B et C seraient encore déclarées ensemble.

15.1.1. Avantages de cette approche

143. De manière générale, si une entité constitutive effectue un paiement à destination d'une partie liée étrangère relevant des Catégories B ou C et si cette entité a un faible taux d'imposition effectif, il est probable que l'administration fiscale du pays où cette entité constitutive réside demandera des renseignements supplémentaires pour s'assurer que ce paiement est bien imposé quelque part. En effet, le fait que les bénéfices de cette entité soient imposés dépendra vraisemblablement des liens réciproques entre les lois fiscales de plusieurs pays.

144. Au contraire, si une entité transparente de Catégorie A est établie et a son siège de direction et de contrôle effectifs dans le pays où ses actionnaires directs ou indirects sont résidents, le fait que ses bénéfices soient soumis à l'impôt dépendra principalement de la législation fiscale de ce pays. Il est en outre plus probable que les règles fiscales d'un pays donné seront conçues de manière à faire en sorte que les actionnaires ou associés d'une entité transparente soient imposés sur la part des bénéfices de cette entité qui leur revient.

145. Fournir des renseignements sur ces entités en les distinguant des autres entités qui ne résident nulle part pourrait permettre aux administrations fiscales des autres pays où un groupe d'EMN dispose d'entités constitutives d'évaluer avec plus de certitude la probabilité de risque de BEPS posé par une entité qui n'est fiscalement résidente dans aucun pays en se fondant sur les renseignements donnés dans la déclaration pays par pays.

146. Ces renseignements aideront en outre les administrations fiscales à exploiter les déclarations pays par pays en vue d'analyses économiques et statistiques. Les administrations fiscales pourraient interpréter ces données plus aisément si elles pouvaient effectuer les ajustements nécessaires pour compenser la double comptabilisation actuelle de certains chiffres concernant les entités sans domicile fiscal ou celles qui relèvent de la juridiction des entités constitutives ayant la qualité d'actionnaire ou associé de ces entités sans domicile fiscal.

147. Il n'est pas prévu que l'identification des entités transparentes détenues par des entités constitutives situées dans la même juridiction occasionne une charge administrative notable aux groupes d'EMN. Il est vraisemblable que cette information soit déjà nécessaire pour déterminer le bénéfice imposable des actionnaires ou associés d'une entité transparente, si bien que l'identification d'une telle entité pour préparer une déclaration pays par pays ne devrait guère poser de difficultés.

15.1.2. Inconvénients de cette approche

148. Un groupe d'EMN serait ainsi obligé d'obtenir des informations sur toute entité constitutive ne résidant fiscalement dans aucun pays et, s'agissant des entités transparentes fiscalement, de s'informer sur la juridiction de résidence des entités constitutives ayant la qualité d'actionnaire ou d'associé dans cette entité. Ces informations ne seraient pas incluses dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN mais elles seraient utilisées pour déterminer dans quelle catégorie il faut classer chaque entité constitutive. Cependant, comme on l'a vu plus haut, il est prévu que la plupart des groupes d'EMN ne devraient pas avoir de mal à recueillir les renseignements de base sur les propriétaires d'une entité constitutive et sur sa situation fiscale.

15.1.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

149. Les instructions spécifiques figurant à la page 33 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS sur le traitement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays seraient modifiées. Le schéma en langage XML de la déclaration pays par pays prévu par l'OCDE serait aussi modifié (par exemple en introduisant un nouveau code de juridiction ISO à 2 chiffres pour indiquer une entité transparente située dans la même juridiction que ses actionnaires ou associés).

15.2. Approche 2

150. Le Cadre inclusif sollicite aussi des commentaires sur l'opportunité d'identifier les entités constitutives de chacune des Catégories A, B et C (telles qu'elles sont décrites dans l'Approche 1) dans le Tableau 2 de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN et de mentionner séparément les informations sur chacune de ces catégories dans le Tableau 1.

15.2.1. Avantages de cette approche

151. Procéder ainsi permettrait de partager les avantages de l'Approche 1 décrite plus haut. Cela permettrait aussi de disposer de renseignements supplémentaires sur la nature des autres entités constitutives qui ne sont résidentes dans aucun pays. Eu égard au fait que les types de risques de BEPS inhérents à ces catégories d'entités constitutives ne sont pas les mêmes, les administrations fiscales y gagneraient en menant plus efficacement leur évaluation générale des risques. Par exemple, si une administration fiscale sait qu'une entité constitutive transparente fiscalement est détenue par des entités constitutives situées dans un autre pays, elle peut s'assurer que les bénéfices de cette entité fiscalement transparente sont imposés dans cet autre pays.

152. Ces renseignements pourraient en outre apporter une aide supplémentaire aux administrations fiscales pour l'exploitation des déclarations pays par pays en vue d'analyses économiques et statistiques. Comprendre quelles entités constitutives sont fiscalement transparentes permettrait à une administration fiscale d'effectuer quelques ajustements pour tenir compte de la double comptabilisation de certains chiffres (dans l'hypothèse où ils sont également inclus dans la juridiction des actionnaires ou associés de l'entité constitutive concernée), et ce même si, s'agissant des entités constitutives de Catégorie B, l'autre juridiction fiscale dans laquelle sont inclus ces chiffres n'est pas connue.

153. Comme pour l'approche 1, il n'est pas prévu que le classement selon cette procédure des entités qui ne résident dans aucun pays cause des difficultés particulières aux groupes d'EMN. Il est vraisemblable que cette information soit déjà nécessaire pour déterminer le traitement fiscal à appliquer aux entités constitutives, si bien que l'identification de ces entités pour préparer une déclaration pays par pays ne devrait guère poser de difficultés.

15.2.2. Inconvénients de cette approche

154. Quoique cette méthode livre des indications supplémentaires sur la nature des entités constitutives qui ne résident nulle part, ces informations peuvent être insuffisantes pour déterminer dans quelle mesure ces entités comportent un risque de BEPS. Par exemple, quoique les bénéfices des entités constitutives ne résident dans aucun pays puissent être imposés entre les mains d'autres entités constitutives (par exemple entre les

maines des associés étrangers d'une société de personnes ou en vertu des règles sur les sociétés étrangères contrôlées (règles sur les SEC), le fait que ces bénéfices soient imposés chez une société du groupe ne ressort pas des informations contenues dans la déclaration pays par pays de ce groupe.

15.2.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

155. Les instructions spécifiques figurant à la page 33 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS sur le traitement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays seraient modifiées. Le schéma en langage XML de la déclaration pays par pays prévu par l'OCDE serait aussi modifié (par exemple en introduisant de nouveaux codes de juridiction ISO à 2 chiffres pour les différentes catégories).

15.3. Approche 3

156. Si une entité constitutive n'est fiscalement résidente dans aucun pays et n'exerce pas ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable soumis à l'impôt, cette entité constitutive ne sera généralement pas soumise à l'impôt sur ses bénéfices (sous réserve de toute retenue à la source encourue sur les sommes reçues). Il se peut néanmoins que ces bénéfices soient imposés entre les mains d'une autre entité constitutive, soit en vertu des principes d'imposition généraux (par exemple si l'entité qui n'est fiscalement résidente dans aucun pays est fiscalement transparente et si ses bénéfices sont aussi inclus dans le bénéfice imposable de ses actionnaires ou associés), soit en vertu de règles d'imposition spécifiques (par exemple si l'entité qui n'est fiscalement résidente dans aucun pays n'est pas fiscalement transparente alors que ses bénéfices sont attribués à une autre entité constitutive en vertu, par exemple, des règles sur les sociétés étrangères contrôlées (SEC)).

157. À titre d'alternative aux Approches 1 et 2, le Groupe inclusif sollicite des commentaires sur une obligation pour les groupes d'EMN de déclarer les entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays en les répartissant dans quatre catégories distinctes.

- D. Les entités transparentes dont la totalité des bénéfices est imposée au cours de l'année entre les mains des actionnaires directs et indirects qui sont des entités constitutives et résident fiscalement dans la juridiction de l'entité mère ultime du groupe d'EMN. Toute entité constitutive détenant une entité fiscalement transparente par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités fiscalement transparentes a la qualité d'actionnaire indirect. Sont considérées comme telles les sociétés en nom collectif appartenant à des entités constitutives résidant dans la même juridiction que l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN sous réserve que ces associés soient imposés sur les bénéfices de cette société en nom collectif.
- E. Les entités fiscalement transparentes dont la totalité des bénéfices est imposée au cours de l'année entre les mains de leurs actionnaires directs et indirects qui sont des entités constitutives et résident fiscalement dans un pays autre que celui de l'entité mère ultime du groupe (ou une combinaison d'entités constitutives résidant fiscalement dans le même pays que l'entité mère ultime du groupe et dans d'autres pays). Sont considérées comme telles les sociétés en nom collectif appartenant à des entités constitutives résidant dans une autre juridiction que celle de l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN sous réserve que ces associés soient imposés sur les bénéfices de cette société en nom collectif.

- F. Les entités qui ne sont pas fiscalement transparentes mais ne remplissent pas les conditions requises pour être fiscalement résidentes dans quelque pays que ce soit et dont la totalité des bénéfices est imposée au cours de l'année entre les mains des actionnaires directs ou indirects qui sont des entités constitutives. Cette définition inclut toute entité dont les bénéfices sont imposés entre les mains d'un ou de plusieurs actionnaires directs ou indirects en vertu des règles sur les SEC.
- G. Toutes les autres entités qui ne sont résidentes fiscalement dans aucun pays.

15.3.1. Avantages de cette approche

158. Cette approche peut apporter plusieurs avantages en sus de ceux qui ont été recensés pour les Approches 1 et 2.

- Elle procurerait des renseignements plus détaillés sur les raisons pour lesquelles divers types d'entités constitutives ne sont résidentes fiscalement dans aucun pays.
- Elle pourrait aider les administrations fiscales à comprendre dans quelle mesure certains chiffres sont comptabilisés deux fois dans le Tableau 1 (par exemple s'il apparaît clairement que le Bénéfice (perte) avant impôts d'une entité transparente fiscalement est aussi inclus dans le Bénéfice (perte) avant impôts d'une ou plusieurs autres entités constitutives résidant dans une autre juridiction fiscale).
- Elle permettrait aux administrations fiscales de mieux cerner où les bénéfices faiblement imposés se trouvent réellement dans un groupe d'EMN, de savoir si des bénéfices ont réellement été soumis à l'impôt dans une autre juridiction (par exemple en vertu des règles sur les SEC) et, dans certains cas, si ces impôts ont vraiment été payés (par exemple pour la Catégorie D dans le cas où les impôts ont été payés dans la juridiction de l'entité mère ultime du groupe).

15.3.2. Inconvénients de cette approche

159. En vertu de l'approche 1, un groupe d'EMN serait obligé d'identifier les entités constitutives qui sont fiscalement transparentes et situées dans la même juridiction que leurs propriétaires (Catégorie A), tandis que l'approche 2 étend cette obligation à celles qui sont situées dans une autre juridiction que celle de leurs propriétaires (Catégorie B), mais en aucun cas le groupe n'aurait à faire usage de son jugement pour apprécier si les bénéfices d'une entité constitutive sont imposables. Cette logique est cohérente avec la méthode générale à appliquer pour remplir le Tableau 1, dans lequel sont fournies des informations sur le Bénéfice (perte) avant impôt et le montant des Impôts à payer provenant des sources qu'il est possible d'utiliser sans qu'un groupe d'EMN ait à se demander quel est le traitement fiscal d'un élément donné. Au contraire, l'approche 3 implique un examen sommaire du traitement fiscal des bénéfices d'entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucune juridiction, y compris celles des autres sociétés constitutives. Cependant, ce problème ne se pose que quand il faut déterminer dans quelle catégorie doit être classée une entité donnée en vertu de l'approche 3 et les renseignements effectivement fournis dans le Tableau 1 n'en sont pas affectés. En tout état de cause, on attend de tout groupe d'EMN qu'il sache déjà si les bénéfices d'une entité constitutive qui ne réside fiscalement dans aucun pays sont imposés entre les mains d'autres entités constitutives.

15.3.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

160. Les instructions spécifiques figurant à la page 33 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS sur le traitement des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucun pays seraient modifiées. Le schéma en langage XML de la déclaration pays par pays prévu par l'OCDE serait aussi modifié (par exemple en introduisant de nouveaux codes de juridiction ISO à 2 chiffres pour les différentes catégories d'entités décrites ci-dessus).

15.4. Approche 4

161. À la lumière des risques fiscaux particuliers qui peuvent être posés par les entités ne résidant fiscalement dans aucun pays, le Cadre inclusif invite en outre les commentaires des parties prenantes sur les changements visant à imposer l'inclusion dans le Tableau 1 d'une ligne distincte pour chaque entité au lieu d'une seule ligne pour toutes les entités.

162. Le fait de savoir s'il y a lieu d'agréger les renseignements ou de les déclarer séparément pour chaque entité sera abordé successivement pour chaque catégorie d'entité au vu des résultats de la consultation publique sur les Approches 1, 2 et 3 ci-dessus. Il n'est pas nécessaire que toutes les catégories d'entités constitutives qui ne résident fiscalement dans aucun pays soient traitées de la même manière.

15.4.1. Avantages de cette approche

163. La fourniture de données financière par juridiction fiscale dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN permet à une administration fiscale de comprendre la répartition mondiale du bénéfice, des impôts et de l'activité économique entre les juridictions fiscales où opère un groupe d'EMN. Cependant, si un groupe d'EMN comprend des entités qui ne sont résidentes fiscalement dans aucune juridiction et qui peuvent être constituées ou établies dans des juridictions différentes, il ne paraît ni logique ni avantageux d'agréger ces informations.

164. Au contraire, si un groupe d'EMN était tenu de fournir séparément dans le Tableau 1 des renseignements sur chaque entité qui n'est résidente fiscalement dans aucun pays, les administrations fiscales disposeraient de données plus pertinentes pour mener à bien une évaluation des risques puisque le lien entre les données financières et numériques de chaque entité mentionnée dans le Tableau 1 et sa juridiction d'établissement et ses activités telles qu'elles ressortent du Tableau 2 serait clair. Au surplus, il arrive aujourd'hui que les recettes et les bénéfices avant impôt d'une société qui n'est résidente fiscalement dans aucun pays soient également inclus dans les résultats d'une autre entité constitutive qui est imposée sur ces bénéfices. Ce fait s'explique et se comprend plus aisément si les résultats de chaque entité qui n'est fiscalement résidente dans aucun pays sont déclarés séparément dans le Tableau 1. Au demeurant, il ne semble pas que cette règle impose une charge excessive aux groupes d'EMN car on peut présumer qu'ils détiennent des données financières distinctes sur chacune de ces entités, celles-ci pouvant être établies et exercer leurs activités dans des juridictions différentes.

15.4.2. Inconvénients de cette approche

165. Si un groupe d'EMN comprend des entités constitutives qui ne sont fiscalement résidentes dans aucune juridiction fiscale et si ces entités exercent des activités dans la

même juridiction, les problèmes évoqués de manière générale pour l'inclusion des renseignements qui les concernent dans le Tableau 1 en les indiquant séparément pour chaque entité (voir la section 12.2 du présent document de consultation) existeraient aussi dans le cas présent. Par ailleurs, il ne semble pas que cette approche présente de quelconques difficultés en dehors de la nécessité pour les groupes d'EMN d'adapter leurs systèmes informatiques pour la préparation des déclarations pays par pays.

15.4.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

166. Les instructions spécifiques figurant à la page 33 du rapport sur l'Action 13 du projet BEPS seraient modifiées de manière à « inclure une ligne séparée pour chaque entité constitutive d'un groupe d'EMN dont l'EMN Déclarante pense qu'elle n'est fiscalement résidente dans aucun pays. »

Questions pour consultation publique

33. Pour chacune des approches envisagées dans cette section, y a-t-il des avantages autres que ceux qui sont décrits dans ce document ?
34. Pour chacune des approches envisagées dans cette section, les groupes d'EMN rencontrent-ils des difficultés pratiques ou ont-ils des préoccupations autres que celles évoquées dans ce document ?

16. Les champs requis dans le schéma en langage XML (ex. : numéro national d'identification fiscale) qui ne sont pas inclus dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays prévu par le rapport sur l'Action 13 doivent-ils être inclus dans ce modèle de formulaire ?

167. Le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays décrit dans le rapport sur l'Action 13 du projet BEPS énonce les renseignements qui doivent être fournis par tout groupe d'EMN dans sa déclaration pays par pays, lesquels sont aussi énumérés dans le modèle de législation inclus dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays. Le standard minimum n'a toutefois pas de valeur prescriptive quant à la manière dont doit être remplie une déclaration pays par pays, les diverses juridictions ayant adopté des approches différentes.

168. Quoique les différents pays soient libres d'autoriser le dépôt des déclarations pays par pays sous des formes différentes, ces déclarations doivent être échangées au moyen du schéma en langage XML qui est prévu pour les déclarations pays par pays. Ce schéma prescrit l'inclusion de renseignements sur l'adresse et le numéro d'identification fiscale national (NIF) des entités constitutives à déclarer, qui ne font pas partie du modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs commentaires sur les modifications du modèle de formulaire qui sont décrites dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays afin de s'assurer qu'il contient toutes les informations qui doivent être incluses dans le schéma en langage XML quand une déclaration pays par pays est échangée.

16.1. Avantages de cette approche

169. Plusieurs pays ont instauré une obligation de dépôt de déclaration pays par pays imposant à un groupe d'EMN de préparer et remettre une déclaration pays par pays contenant les informations décrites dans le modèle de législation en respectant le format du modèle de formulaire des déclarations pays par pays. Bien qu'il soit parfaitement conforme à la norme minimum, l'administration fiscale du pays doit se procurer l'adresse et le NIF des entités constitutives pour préparer le schéma en langage XML en vue de l'échange de renseignements. Ajouter ces renseignements dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays devrait garantir qu'ils sont inclus dans la déclaration déposée par un groupe d'EMN. Il ne devrait pas en résulter de charge de travail supplémentaire pour les groupes d'EMN qui, de toute manière, devront obligatoirement fournir ces renseignements, et il se pourrait même que cette charge de travail diminue dès lors qu'un groupe est en mesure de transmettre toutes les informations requises en une seule fois au lieu d'attendre des demandes supplémentaires auxquelles il sera tenu de répondre.

16.2. Inconvénients de cette approche

170. L'ajout de renseignements supplémentaires dans le modèle de formulaire pour les déclarations par pays pourrait avoir pour conséquence l'obligation pour les EMN Déclarantes de fournir ces mêmes renseignements lorsqu'elles déposent leur déclaration pays par pays selon les règles de dépôt locales. Cette démarche peut être assez lourde dans certains cas si la déclaration pays par pays doit être déposée par une entité n'ayant pas accès

à l'adresse et au numéro d'identification fiscale des autres entités constitutives de son groupe dès lors qu'il n'est pas nécessaire que l'administration fiscale reçoive une déclaration pays par pays selon les règles de dépôt locales pour échanger ladite déclaration pays par pays.

171. Au besoin, une juridiction pourrait régler cette question en précisant que les renseignements supplémentaires ne sont pas exigés dans le cas où une déclaration pays par pays doit être déposée par une entité constitutive qui n'est pas l'entité mère ultime d'un groupe multinational et ne dépose pas une déclaration pays par pays en tant qu'entité mère de substitution. Il est néanmoins prévu que le dépôt de déclarations locales devrait être moins fréquent à mesure qu'un nombre croissant de pays instaurent une obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays et créent un réseau d'accords éligibles entre autorités compétentes sur l'échange de déclarations pays par pays.

16.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

172. Il faudrait donc modifier le modèle de formulaire de déclaration par pays et l'article 4 du modèle de législation incorporé dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays.

Questions pour consultation publique

35. L'inclusion des renseignements supplémentaires requis par le schéma XML dans le modèle de formulaire de déclaration par pays offrirait-elle des avantages autres que ceux décrits dans le présent document ?
36. Les groupes d'EMN se heurtent-ils à des difficultés pratiques ou ont-ils d'autres inquiétudes à exprimer concernant l'inclusion dans le modèle de formulaire de déclaration par pays des données supplémentaires intégrées dans le schéma XML que celles mentionnées dans ce document ?

17. Faut-il inclure des codes d'activité normalisés dans le Tableau 2 ?

174. Le Tableau 2 du modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays exige de tout groupe d'EMN qu'il fournisse des renseignements sur les principales activités exercées par chacune de ses entités constitutives. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs commentaires sur l'opportunité d'exiger en outre dans le Tableau 2 l'insertion de codes d'activités normalisés pour chaque entité constitutive et, dans ce cas, de préciser quelle norme de codes serait la plus appropriée.

17.1. Avantages de cette approche

175. La comparaison des activités et des résultats d'une entité avec des éléments de référence comparables se rapportant à sa branche et ses activités est un outil essentiel de l'évaluation des risques de manipulation des prix de transfert. Incorporer des codes d'activité normalisés dans le Tableau 2 faciliterait la comparaison entre les résultats d'un groupe d'EMN dans un pays donné tant avec ceux d'autres entités ou groupes d'EMN opérant dans le même secteur qu'avec les résultats moyens de toutes les entités opérant dans ce secteur. L'incorporation des codes d'activité normalisés dans le Tableau 2 serait bénéfique non seulement pour l'analyse des risques fiscaux, mais aussi pour l'analyse économique et statistique des déclarations pays par pays agrégées et anonymisées.

17.2. Inconvénients de cette approche

176. Les analystes et les groupes d'EMN emploient actuellement une kyrielle de normes de classification des activités, notamment la Standard Industrial Classification (SIC), le North American Industry Classification System (NAICS), la Nomenclature Statistique des Activités Économiques dans la Communauté Européenne (NACE) et l'International Standards Industrial Classification (ISIC). Cependant, pour qu'une déclaration pays par pays puisse être exploitée par les administrations fiscales de tous les pays où un groupe d'EMN a des entités constitutives, il faudrait convenir d'une norme unique pour les codes d'activité que devraient appliquer tous les groupes d'EMN lorsqu'ils remplissent le Tableau 2. Ce changement suppose que tous ceux qui n'appliquent pas encore la norme en vigueur pour les déclarations pays par pays affectent un code à chaque entité constitutive conformément à cette norme.

177. Quelle que soit la norme qui sera adoptée pour les codes d'activité, les groupes d'EMN pourraient avoir des difficultés à affecter un code à certaines entités constitutives, notamment si elles exercent plusieurs activités. Dans ce cas, un groupe d'EMN pourrait être tenu d'indiquer le code de l'activité principale d'une entité constitutive (par exemple en fonction de son chiffre d'affaires) alors que, pour réaliser une évaluation fiable des risques, une administration fiscale doit prendre en considération toutes les activités principales de cette entité en sus de celle indiquée par son code d'activité.

17.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

178. Il faudrait que le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays soit modifié conformément au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS et que soient rédigées des instructions supplémentaires sur la manière de remplir le formulaire.

Questions pour consultation publique

37. L'inclusion de codes d'activité normalisés dans le modèle de formulaire de déclaration par pays offrirait-elle des avantages autres que ceux qui sont décrits dans le présent document ?
38. Les groupes d'EMN se heurtent-ils à des difficultés pratiques ou ont-ils d'autres inquiétudes à exprimer concernant l'inclusion de codes d'activité normalisés dans le modèle de formulaire de déclaration par pays que celles évoquées dans ce document ?
39. Du point de vue des groupes d'EMN, laquelle des normes existantes sur les codes d'activité serait la plus utile pour livrer des informations sur les activités de leurs entités constitutives tout en minimisant leur charge administrative ?

18. Faut-il inclure dans le Tableau 3 des champs prédéterminés en sus du champ libre pour le texte ?

179. Le Tableau 3 du modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays offre aux groupes d'EMN la possibilité de fournir des renseignements supplémentaires dont ils pensent qu'ils peuvent aider les administrations fiscales à mener à bien une évaluation générale des risques. Le rapport sur l'Action 13 du BEPS n'imposait aux groupes d'EMN de fournir des informations dans le Tableau 3 que dans un nombre limité de cas. Ainsi, par exemple, un groupe doit inclure dans le Tableau 3 une description succincte des sources dont les données sont issues, des explications sur les motifs d'un changement de sources et sur ses conséquences ainsi que sur la nature des activités exercées par une entité constitutive dont l'activité principale est inscrite dans la rubrique « autres » du Tableau 2. Les règles d'interprétation convenues par la suite par le Cadre inclusif énumèrent en outre les informations spécifiques qu'un groupe d'EMN doit, le cas échéant, être encouragé à, ou obligé d'inclure dans le Tableau 3. Cependant, dans l'ensemble, les administrations fiscales rapportent qu'en pratique les groupes d'EMN font rarement usage du Tableau 3.

180. Le Cadre inclusif invite les parties prenantes à faire part de leurs commentaires sur l'introduction de champs prédéterminés dans le Tableau 3 pour fournir des informations supplémentaires ou des clarifications sur la préparation et le contenu de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN ainsi que des explications sur tout changement affectant ce groupe qui soient de nature à faciliter la compréhension de sa déclaration pays par pays. Le but est que ces champs permettent aux utilisateurs de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN de mieux connaître le contexte sans que ce groupe soit obligé de recueillir des informations qu'il n'ait déjà à sa disposition. Il pourrait donc être obligatoire de remplir ces champs sans qu'il en résulte de charge administrative significative pour les groupes d'EMN. Cela ne les empêche pas de fournir aussi des informations sous forme de texte dans le Tableau 3 quand ils le jugent nécessaire ou approprié.

181. Les champs qui pourraient être inclus dans le Tableau 3 ainsi que leur conception seront déterminés ultérieurement une fois que les autres problèmes abordés lors du réexamen de 2020 auront été pris en considération et que celui-ci sera achevé. Il sera aussi décidé ultérieurement si un champ doit être facultatif ou obligatoire. On trouvera dans les pages ci-après des exemples de champs susceptibles d'être inclus dans le Tableau 3.

Champs susceptibles d'être inclus dans le Tableau 3

1	Normes comptables appliquées pour déterminer les entités constitutives	<input type="checkbox"/> IFRS	<input type="checkbox"/> Règles comptables généralement admises dans la juridiction de résidence de l'entité mère ultime	<input type="checkbox"/> Autres (veuillez fournir des renseignements supplémentaires sous forme de texte)
2	Source des données	<input type="checkbox"/> Données tirées des états consolidés (indiquer les juridictions)	<input type="checkbox"/> États financiers prévus par la réglementation (indiquer les juridictions)	<input type="checkbox"/> États financiers réglementaires (indiquer les juridictions)
3	Une acquisition, cession ou restructuration importante d'entités constitutives a eu lieu au cours de l'exercice	<input type="checkbox"/> Oui (veuillez fournir des renseignements supplémentaires sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non	
4	Le Tableau 1 contient des informations sur les entités constitutives incluses dans les états financiers consolidés selon les règles de l'intégration proportionnelle (voir Instruction III.5)	<input type="checkbox"/> Oui (veuillez fournir des renseignements supplémentaires sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non	

5	Si les règles de consolidation proportionnelle ont été appliquées, l'effectif de l'entité constitutive correspondante est indiqué au pro rata (voir Instruction III.4)	<input type="checkbox"/> Oui, les règles de consolidation proportionnelle ont été appliquées (veuillez fournir des informations supplémentaires sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non, c'est l'effectif total qui est indiqué (ou Non pertinent)
6	Des remboursements d'impôt sur les bénéfices ont été inclus dans les recettes au lieu des impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs comme cela est autorisé par les normes comptables en vigueur (voir Instruction II.4)	<input type="checkbox"/> Oui (veuillez fournir des renseignements supplémentaires sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non
7	Les bénéfices non distribués incluent les bénéfices négatifs cumulés (c'est-à-dire les pertes cumulées) pour certaines entités constitutives (voir Instruction II.6)	<input type="checkbox"/> Oui (veuillez fournir des renseignements supplémentaires sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non
8	Le Tableau 1 contient-il des informations consolidées par juridiction fiscale ? (Voir Instruction II.3)	<input type="checkbox"/> Oui, des données consolidées sont fournies dans le Tableau 1	<input type="checkbox"/> Non, des données agrégées sont fournies dans le Tableau 1
9	L'entité mère ultime était-elle une entité constitutive d'un autre groupe d'EMN au cours de l'exercice précédent ?	<input type="checkbox"/> Oui (veuillez indiquer le nom de cet autre groupe sous forme de texte)	<input type="checkbox"/> Non

10	L'entité mère ultime est-elle exonérée d'impôt sur les bénéfices dans sa juridiction fiscale de résidence ?	<input type="checkbox"/> Oui	<input type="checkbox"/> Non
11	L'entité mère ultime est-elle une entité à but non lucratif ?	<input type="checkbox"/> Oui	<input type="checkbox"/> Non

18.1. Avantages de cette approche

182. L'ajout de champs prédéterminés dans le Tableau 3 permettrait aux groupes d'EMN de fournir aisément et promptement des informations utiles. Cela leur éviterait d'avoir à rédiger des explications exhaustives (quoique des renseignements plus détaillés puissent être fournis), tandis que l'emploi de mentions standardisées renforcerait la cohérence aux stades de la préparation et de l'interprétation des déclarations pays par pays. Le contenu de ces champs pourrait en outre être incorporé dans les outils d'évaluation automatisée des risques de manière à rendre l'évaluation des risques plus efficace.

18.2. Inconvénients de cette approche

183. Les champs prédéterminés du Tableau 3 serviraient à fournir des renseignements supplémentaires et des éléments permettant de mieux connaître le contexte de la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN, mais ce dernier ne serait pas tenu de rechercher des informations supplémentaires au-delà de celles qui sont déjà en sa possession. Cela étant dit, les groupes d'EMN devraient quand même supporter une charge administrative supplémentaire, qui doit être mise en balance avec les avantages qu'eux-mêmes et les administrations fiscales retireraient de l'emploi d'un format relativement simple à utiliser pour la fourniture de ces informations.

18.3. Modifications à apporter au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS

184. Il faudrait donc que le modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays soit modifié conformément au rapport sur l'Action 13 du projet BEPS et que soient rédigées des instructions supplémentaires sur la manière de remplir le formulaire.

Questions pour consultation publique

40. L'inclusion de champs prédéterminés dans le modèle de formulaire de déclaration par pays offrirait-elle des avantages autres que ceux qui sont décrits dans le présent document ?
41. Les groupes d'EMN se heurtent-ils à des difficultés pratiques ou ont-ils des inquiétudes à exprimer concernant l'inclusion de champs prédéterminés dans le Tableau 3 du modèle de formulaire pour les déclarations pays par pays en plus de celles indiquées dans ce document ?
42. Du point de vue des groupes d'EMN, quels champs prédéterminés permettant de fournir des informations utiles à une administration fiscale pour l'interprétation de la déclaration pays par pays pourraient être inclus dans le Tableau 3 sans pour autant alourdir leur charge administrative ?