

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

Action 13 : Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays



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

Action 13 : Instructions relatives à la mise en œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays



Crédits photo : Couverture © archerix / Fotolia.

© OCDE 2015

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

1. En septembre 2014, les pays participant au projet de l'OCDE et du G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) ont publié le rapport intitulé « Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays » (ci-après « le Rapport de septembre »). Le Rapport de septembre a été présenté aux ministres des Finances des pays du G20 réunis à Cairns en septembre 2014, puis aux dirigeants des pays du G20 lors de leur Sommet de Brisbane en novembre 2014.

2. Le Rapport de septembre décrivait une approche normalisée à trois niveaux de la documentation des prix de transfert. Cette norme consiste en (i) un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe d'entreprises multinationales considéré ; (ii) un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local ; et (iii) une déclaration pays par pays contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices des entreprises multinationales et des impôts qu'elles acquittent, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe d'entreprises multinationales considéré (la « déclaration pays par pays »).

3. Le Rapport de septembre soulignait qu'il « est essentiel que les recommandations figurant dans le Rapport de septembre soient mises en œuvre de manière effective et cohérente », en tenant compte d'un certain nombre de facteurs importants qui y sont décrits. L'exposé des actions 2014 du Projet BEPS ajoutait que « cet objectif ambitieux nécessitera une mise en œuvre minutieuse, notamment en ce qui concerne les modalités de transmission d'informations sensibles, et des orientations à cet égard seront élaborées d'ici février 2015. »

4. La présente note décrit les instructions relatives aux aspects suivants de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : (i) le calendrier pour la préparation et le dépôt de la déclaration pays par pays, (ii) les groupes d'entreprises multinationales tenus de remplir une déclaration pays par pays, (iii) les conditions nécessaires qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays par les juridictions, ainsi que (iv) le cadre des mécanismes d'échange entre États des déclarations pays par pays et le plan de travail pour l'élaboration d'un dispositif complet de mise en œuvre.

5. Cette note concerne avant tout la mise en œuvre de la déclaration pays par pays. En outre, il est recommandé que les éléments relatifs au fichier principal et au fichier local de la nouvelle norme sur la documentation des prix de transfert 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, dès lors que celles-ci l'exigent. Les pays participant au projet OCDE/G20 conviennent que, s'agissant du fichier local et du fichier principal, la confidentialité et l'utilisation cohérente des normes énoncées à l'annexe I et à l'annexe II du Chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert, et citées dans le Rapport de septembre, doivent être prises en compte lorsque sont introduits ces éléments dans la législation ou les procédures administratives du pays concerné.

6. En outre, des mécanismes seront mis en place afin de s'assurer que les juridictions respectent leurs engagements et d'évaluer l'efficacité des dispositifs de soumission et de diffusion décrits ci-dessous, parallèlement à la révision de la mise en œuvre prévue en 2020 par le Rapport de septembre dont l'importance est ici reconnue. Enfin, il est admis que la nécessité d'améliorer l'efficacité du règlement des différends pourrait s'accroître sous l'effet du renforcement des capacités d'évaluation des risques à la suite de l'adoption

et de la mise en œuvre de l’obligation de communiquer des déclarations pays par pays, et que les travaux menés au titre de l’Action 14 du Projet BEPS devraient en tenir compte.

(i) Calendrier: quand l’obligation de déclarations pays par pays devrait-elle prendre effet ?

7. Il est recommandé que les entreprises multinationales soient tenues de déposer leurs premières déclarations pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Toutefois, il est admis que certaines juridictions peuvent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment pour faire les ajustements nécessaires à la loi. Afin d'aider les pays à élaborer la législation en temps opportun, les principaux éléments des dispositions législatives imposant aux sociétés-mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence seront élaborés. Les juridictions auront la possibilité d'adapter ces éléments à leur propre système juridique. Sachant que le Rapport de septembre préconise que les entreprises multinationales disposent d'un an à compter de la clôture de l'exercice auquel la déclaration pays par pays se rapporte pour établir et déposer cette déclaration, les premières déclarations pays par pays seraient donc remises d'ici le 31 décembre 2017. Pour les entreprises multinationales dont l'exercice se termine à une date autre que le 31 décembre, les premières déclarations pays par pays devraient être déposées en 2018 au plus tard, soit 12 mois après la clôture de l'exercice concerné, et porteraient sur le premier exercice de l'entreprise entamé après le 1^{er} janvier 2016. Il s'ensuit que les pays participant au Projet BEPS conviennent de ne pas exiger la production d'une déclaration pays par pays basée sur le nouveau modèle pour les exercices débutant avant le 1^{er} janvier 2016. L'exercice d'une entreprise multinationale désigne la période comptable retenue pour la préparation des états financiers consolidés, et non les années d'imposition ou les exercices financiers de ses différentes filiales.

(ii) Entreprises multinationales tenues de remettre une déclaration pays par pays

8. Il est recommandé que tous les groupes d'entreprises multinationales soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays chaque année, sauf dans les circonstances suivantes.

9. Seraient exemptés de l'obligation déclarative générale les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent est inférieur à 750 millions EUR ou à un montant équivalent en monnaie nationale. Si par exemple un groupe d'entreprises multinationales dont la comptabilité est basée sur l'année civile réalise un chiffre d'affaires consolidé de 625 millions EUR durant l'année civile 2015, il ne serait pas tenu de déposer une déclaration pays par pays dans un quelconque pays au titre de son exercice se terminant le 31 décembre 2016.

10. On estime que l'exemption décrite au paragraphe 9, qui fixe un seuil de 750 millions EUR, exclura 85 à 90 % des groupes d'entreprises multinationales de l'obligation déclarative, mais que des groupes d'entreprises multinationales réalisant environ 90 % du chiffre d'affaires total des sociétés seront bien soumis à cette obligation. Le seuil d'exemption prescrit représente donc un point d'équilibre adéquat entre la charge déclarative et les avantages pour l'administration fiscale.

11. Les pays participant au Projet BEPS ont l'intention de déterminer si le seuil de chiffre d'affaires applicable indiqué au paragraphe précédent reste approprié lorsqu'ils feront le point en 2020 sur la mise en œuvre du nouveau standard, lequel inclut le fait de

déterminer si des données supplémentaires ou différentes devaient être communiquées, comme le prévoit le Rapport de septembre.

12. Il est estimé qu'en dehors des cas décrits dans la présente section, aucune autre exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays ne devrait être adoptée. En particulier, il n'y a pas lieu d'admettre des exemptions pour un secteur d'activité spécifique, pour des fonds d'investissement¹ ou pour des entités non constituées en société ou des entreprises non publiques. Nonobstant cette conclusion, les pays participant au Projet BEPS conviennent que les groupes d'entreprises multinationales qui tirent des revenus d'activités de transport international ou de transport par voies navigables intérieures, qui sont couvertes par des dispositions conventionnelles spécifiques et en vertu desquelles les droits d'imposition correspondants sont attribués exclusivement à une juridiction, doivent mentionner les renseignements requis par le modèle de déclaration pays par pays concernant ces revenus uniquement à l'intention de la juridiction à laquelle les dispositions conventionnelles concernées attribuent ces droits d'imposition.

(iii) Les conditions nécessaires qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays

13. Les pays participant au Projet BEPS sont convenus des conditions suivantes qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays.

- **Confidentialité.** Les juridictions devraient mettre en place et appliquer des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des renseignements transmis. Ces mécanismes préservent la confidentialité de la déclaration pays par pays dans une mesure au moins équivalente à ceux qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués au pays en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'un Accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale satisfaisant à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements sur demande, telle que révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ces protections comprennent les limitations concernant l'utilisation de l'information, les règles relatives aux personnes auxquelles les informations peuvent être communiquées, l'ordre public, etc.
- **Cohérence.** Les juridictions devraient faire tout leur possible pour inscrire dans leur législation l'obligation pour la société-mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales résidente sur leur territoire de préparer et déposer la déclaration pays par pays, à moins d'être couverte par l'exemption visée au paragraphe 9. Les juridictions devraient également utiliser le modèle de formulaire normalisé qui se trouve à l'annexe III au Chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert et qui est inclus dans le Rapport de septembre. Autrement dit, aucune juridiction ne pourra exiger que la déclaration pays par pays contienne des informations supplémentaires qui ne figurent pas à

¹ Des éclaircissements seront apportés sur les différentes formes de consolidation et sur leurs conséquences pour les fonds d'investissement.

l’annexe III, et ne devra omettre d’exiger la communication des informations indiquées à l’annexe III.

- **Usage approprié.** Les juridictions devraient faire un usage approprié des renseignements communiqués dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, conformément au paragraphe 25 du Rapport de septembre. Elles s’engageront notamment à utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer les risques de haut niveau liés aux prix de transfert. Elles pourront également utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer d’autres risques relatifs au BEPS. Elles ne devraient pas proposer des ajustements sur les revenus d’un contribuable, au moyen d’une formule de répartition basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays. Si par ailleurs l’administration fiscale locale de la juridiction procède à de tels ajustements à partir de données issues de la déclaration pays par pays, 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 contrôle².

(iv) Cadre des mécanismes d’échange entre États des déclarations pays par pays et dispositif de mise en œuvre

a) Le cadre

14. Les juridictions doivent exiger, en temps opportun, le dépôt de la déclaration pays par pays par les sociétés mères ultimes des groupes d’entreprises multinationales résidentes dans leur pays et mentionnées au (ii) et échanger cette information, sur une base automatique, avec les juridictions dans lesquelles le groupe d’entreprises multinationales opère et qui remplissent par ailleurs les conditions énumérées au (iii). Lorsqu’une juridiction ne fournit pas les informations à une juridiction qui remplit les conditions énumérées au (iii), aux motifs (a) qu’elle n’exige pas des sociétés mères ultimes de tels groupes d’entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays, (b) qu’elle n’est convenu, en temps opportun, d’aucun accord entre autorités compétentes, fondé sur les accords internationaux existants, pour l’échange des déclarations pays par pays ou (c) que l’absence d’échange effectif de l’information avec une juridiction a été établie, alors qu’elle était convenue avec cette juridiction de le faire, un mécanisme secondaire pourrait être accepté, le cas échéant, prévoyant le dépôt local de la déclaration pays par pays ou le déplacement vers le pays de la société de rang inférieur à celui de la société mère, de l’obligation d’exiger le dépôt des déclarations pays par pays et d’échanger ces déclarations sur une base automatique.

² L'accès à une procédure amiable sera possible lorsque l'échange entre États des déclarations pays par pays est basé sur les conventions fiscales bilatérales. Dans les cas où les accords internationaux sur lesquels les échanges entre États des déclarations pays par pays sont fondés ne contiennent pas de dispositions permettant l'accès à la procédure amiable, les pays s'engagent à introduire dans l'accord entre autorités compétentes qui sera élaboré, un mécanisme pour les procédures entre autorités compétentes aux fins de discussions dans le but de résoudre les cas de résultats économiques indésirables, y compris si ces cas se présentent pour les entreprises individuelles.

b) Le dispositif de mise en œuvre

15. Les pays participant au Projet BEPS sont convenus en conséquence d'élaborer un dispositif de mise en œuvre pour l'échange entre États des déclarations pays par pays.

Plus particulièrement :

- Les principaux éléments des dispositions législatives imposant aux sociétés-mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence, seront élaborés. Les juridictions auront la possibilité d'adapter ces éléments à leur propre système juridique, lorsque des modifications de la législation en vigueur s'avèreront nécessaires. Les principaux éléments des mécanismes secondaires seront également élaborés.
- Des dispositifs de mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays dans le cadre des accords internationaux, incorporant les conditions énoncées au (iii), seront développés. Les travaux qui se rapportent à ces dispositifs comprendront l'élaboration d'accords entre autorités compétentes basés sur les accords internationaux existants (la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales et les accords d'échange de renseignements fiscaux). Des accords bilatéraux et multilatéraux entre autorités compétentes seront envisagés, en s'inspirant des modèles établis par l'OCDE, en coopération avec les pays du G20, pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers.
- Un dispositif complet comprenant les différents éléments énumérés ci-dessus sera élaboré d'ici avril 2015.

16. Les juridictions participantes s'efforceront d'introduire, en tant que de besoin, une législation nationale en temps opportun. Elles sont également encouragées à étendre la couverture de leurs accords internationaux d'échange d'information. Le dispositif de mise en œuvre fera l'objet d'un suivi sur une base continue. Les résultats de ce suivi seront pris en considération lors du réexamen prévu en 2020.

