



BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays

ORIENTATIONS RELATIVES À L'UTILISATION APPROPRIÉE DES
INFORMATIONS CONTENUES DANS LES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

Septembre 2017



BEPS ACTION 13 sur la déclaration pays par pays

Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays

Septembre 2017



Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2017), *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays – Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE, Paris.

www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-13-orientations-utilisation-appropriee-des-informations-contenues-dans-rapports-pays-par-pays.pdf

Table des matières

Table des matières	3
Introduction et contexte	4
Définition de « l'utilisation appropriée ».....	6
Définition du « risque relatif au BEPS »	7
Consequences du non-respect de la condition d'utilisation appropriée	9
Réception et utilisation des déclarations pays par pays subordonnées à l'utilisation appropriée des informations.	9
Obligation pour les autorités compétentes de signaler le non-respect de la condition d'utilisation appropriée.....	10
Obligation pour les autorités compétentes de renoncer promptement aux ajustements inappropriés en cas de procédure devant l'autorité compétente.	10
Capacité des autorités compétentes à suspendre temporairement l'échange de déclarations pays par pays à l'issue des consultations en cas de non-respect.....	11
Risque d'imposition incorrecte.....	11
Approches visant à garantir l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays	12
L'accord multilatéral et/ou les accords bilatéraux entre autorités compétentes concernant les déclarations pays par pays signés par votre juridiction mentionnent-ils que l'obtention et l'utilisation des déclarations pays par pays sont subordonnées à l'utilisation appropriée des informations contenues dans ces déclarations ?.....	14
Votre administration fiscale a-t-elle adopté des procédures écrites claires régissant l'utilisation des déclarations pays par pays, notamment des orientations relatives à leur utilisation appropriée ?	14
Ces procédures sont-elles effectivement communiquées à l'ensemble des agents susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leurs travaux ?15	15
L'utilisation des déclarations pays par pays est-elle contrôlée ou suivie afin de garantir qu'elle est appropriée ?.....	15
Les agents de l'administration fiscale concernés dans votre juridiction reçoivent-ils des orientations ou une formation définissant clairement leurs obligations ?.....	18
Des mesures sont-elles en place pour garantir que les contrôles sont examinés et actualisés s'il y a lieu, et que les conclusions de ces examens sont documentées ?.....	18
Votre juridiction applique-t-elle d'autres mesures pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays ?	19

Introduction et contexte

1. Le Rapport sur l’Action 13 a présenté une approche normalisée à trois niveaux pour la documentation des prix de transfert, qui comprenait un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l’ensemble des membres du groupe multinational considéré ; un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes du contribuable local ; et une déclaration pays par pays contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l’entreprise multinationale et des impôts qu’elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré (informations des déclarations pays par pays).

2. Lorsque la déclaration pays par pays s’applique, l’entité mère ultime d’un groupe dont le chiffre d’affaires annuel consolidé, réalisé au cours de l’exercice fiscal qui précède, est égal ou supérieur à 750 millions d’euros (ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015), est tenue de déposer une déclaration pays par pays pour le compte du groupe auprès de son administration fiscale locale. La déclaration doit être déposée au plus tard 12 mois après le dernier jour de l’exercice fiscal déclarable du groupe. Une juridiction peut fixer un délai de dépôt plus court mais cela n’est ni imposé, ni recommandé. L’administration fiscale auprès de laquelle la déclaration pays par pays a été déposée l’échangera avec l’administration fiscale des autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités, en vertu de conventions bilatérales ou multilatérales ou d’accords d’échange de renseignements fiscaux qui autorisent l’échange automatique de renseignements. Cette disposition est soumise à certaines conditions, notamment la nécessité pour les juridictions d’avoir mis en place un cadre juridique pour les déclarations pays par pays et le respect des conditions relatives à la confidentialité, la cohérence et l’utilisation appropriée des informations contenues dans ces déclarations. La mise en œuvre des déclarations pays par pays est l’un des quatre standards minimums du Plan d’action concernant l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) et elle sera appliquée par toutes les juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l’OCDE.

3. Les termes de la déclaration pays par pays sont décrits dans le Rapport sur l’Action 13, qui est complété par des orientations relatives à des points précis de l’élaboration, du fonctionnement et de la mise en œuvre du régime. En outre, l’annexe IV au chapitre V du Rapport sur l’Action 13 contient un dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays, qui comprend un modèle de législation nationale, un modèle d’accord multilatéral entre autorités compétentes pour les juridictions qui échangent des déclarations pays par pays sur la base d’une Convention multilatérale concernant l’assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la convention multilatérale) et un modèle d’accord bilatéral entre autorités compétentes pour les juridictions qui échangent des déclarations pays par pays sur la base d’une convention de double imposition ou d’un accord d’échange de renseignements fiscaux. Le modèle d’accord multilatéral entre autorités compétentes a servi de base à l’accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l’échange des déclarations pays par pays (accord multilatéral entre autorités

compétentes) qui est utilisé par de nombreux pays pour mettre en place l'échange automatique de déclarations. Les juridictions ne sont pas tenues d'utiliser ces modèles pour mettre en œuvre les déclarations pays par pays, mais ce sont des outils de référence utiles pour s'assurer que les principaux éléments sont traités de manière cohérente. Ces orientations décrivent les éléments de ces instruments.

Définition de « l'utilisation appropriée »

4. La capacité d'une juridiction à obtenir et utiliser les déclarations pays par pays est subordonnée à l'utilisation appropriée des informations qu'elles contiennent. Les paragraphes 25 et 59 du Rapport sur l'Action 13 décrivent cette condition, qui est concrétisée par l'article 6(1) du modèle de législation et par le deuxième paragraphe de la section 5 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes. Aux fins de ces dispositions, l'utilisation appropriée est limitée à :

- une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert
- une évaluation des autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices
- une analyse économique et statistique, s'il y a lieu.

5. Le Rapport sur l'Action 13 contient deux paragraphes qui expliquent ce qui ne devrait pas être considéré comme une utilisation appropriée. Ce texte est repris en substance à la section 5 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes.

...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. Les informations figurant dans la déclaration pays par pays 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 de prix de transfert fondés sur une répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie. (paragraphe 25)

Les juridictions ne devraient pas proposer des ajustements sur les revenus d'un contribuable, au moyen d'une formule de répartition des bénéfices basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays. [...] 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. (paragraphe 59)

6. Il est donc clair que les informations contenues dans les déclarations pays par pays peuvent être utilisées pour effectuer une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert mais ne doivent pas en soi servir de base pour proposer des modifications de prix de transfert ou des ajustements sur les revenus d'un contribuable au moyen d'une répartition globale selon une formule. Rien n'empêche cependant une administration fiscale d'utiliser les informations des déclarations pays par pays pour programmer une vérification fiscale ou comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert d'un groupe multinational ou sur d'autres questions fiscales

dans le cadre d'une vérification. Il n'est pas obligatoire que ces investigations portent spécifiquement sur les risques potentiels identifiés lors de l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays. Ces informations (notamment, les précisions relatives aux entités constitutives du tableau 2) peuvent être utilisées, par exemple, comme base pour mener des investigations sur des questions fiscales identifiées en utilisant d'autres sources de données ou au cours d'une vérification fiscale. Le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE a préparé un manuel pour aider les administrations fiscales à utiliser efficacement les informations contenues dans les déclarations pays par pays à des fins d'évaluation du risque fiscal.

7. Le Rapport sur l'Action 13 ne contient pas d'orientations relatives à la capacité des administrations fiscales à utiliser les informations contenues dans les déclarations pays par pays pour évaluer les autres risques liés au BEPS ou à des fins d'analyse économique et statistique. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays peuvent être utilisées, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique (cette utilisation n'est pas appropriée, par exemple, lorsqu'elle n'est pas autorisée par la convention fiscale ou l'accord d'échange de renseignements fiscaux concernés) mais aucune autre précision n'est fournie à ce sujet. Le Rapport sur l'Action 13 ne définit pas non plus l'expression « risques relatifs au BEPS ».

Définition du « risque relatif au BEPS »

8. L'introduction du Rapport de février 2013 « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (Rapport sur le BEPS) fait référence aux difficultés auxquelles se heurtent les pays dans le cadre de « l'optimisation fiscale visant à transférer les bénéfices vers des pays où ils sont plus faiblement taxés, ce qui érode la base d'imposition ». Le rapport affirme ensuite :

Les objectifs poursuivis par les multinationales sont divers, notamment pour les entreprises ayant leur siège dans des pays différents, mais en règle générale leurs activités d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices visent à transférer les bénéfices vers les pays ou territoires où ils sont le moins taxés et à transférer les dépenses là où les possibilités de déduction sont les plus importantes. Des stratégies spécifiques peuvent également être déployées pour tirer profit de dispositifs fiscaux existants, comme les crédits d'impôt, les reports de pertes, etc. Ces objectifs génériques sont souvent poursuivis en coordination avec la gestion d'ensemble des opérations financières du groupe, comme la gestion de la trésorerie et du risque de change et les stratégies de rapatriement efficaces.

9. Le Rapport sur le BEPS donne un certain nombre d'exemples illustrant comment les règles fiscales en vigueur à une période donnée peuvent être appliquées pour minimiser ou supprimer l'imposition, en se fondant sur les règles existantes d'une juridiction en matière de fiscalité, de prix de transfert, de traitement fiscal de la dette et de règles anti-évasion. Ils comprennent l'utilisation d'une filiale peu taxée d'une entreprise étrangère, d'entités hybrides, d'instruments financiers hybrides, de sociétés relais, d'instruments dérivés pour échapper aux retenues d'impôts à la source et du transfert de bénéfices par le biais de l'attribution contractuelle de risques et d'actifs incorporels.

10. Le « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » (Plan d'action BEPS), publié en juillet 2013, ne modifie pas cette définition élargie du BEPS mais définit les mesures nécessaires pour traiter ce problème et

détermine la méthodologie propre à mettre en œuvre ces actions. Certaines des 15 actions définies dans le Plan d'action BEPS visent des dispositifs spécifiques (par exemple, les montages hybrides de l'action 2 et l'utilisation abusive des conventions fiscales de l'action 6) mais ce n'est pas le cas de toutes les actions. Considérées dans leur ensemble et mises en œuvre de manière cohérente, les 15 actions apportent cependant une réponse complète aux risques de BEPS auxquels sont confrontés les pays. Elles renforcent, en effet, la cohérence et la transparence du système fiscal international et garantissent que le lieu d'imposition du bénéfice d'un groupe correspond à son activité économique substantielle.

11. Conformément au Rapport BEPS, l'expression « évaluation des autres risques relatifs au BEPS » doit être interprétée comme faisant référence à l'évaluation générale des risques fiscaux pouvant aboutir à l'érosion de la base d'imposition d'un pays. Dans la pratique, si les déclarations pays par pays permettent d'identifier les indicateurs de risques fiscaux éventuels, seules des investigations supplémentaires permettront de connaître les dispositifs donnant lieu à ces risques. Il demeure essentiel que l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays soit réservée à l'évaluation des risques et serve de base à des investigations supplémentaires dans le cadre d'une vérification fiscale (et, le cas échéant, d'une analyse économique et statistique). De même que les informations figurant dans la déclaration pays par pays ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert ne sont pas appropriés, elles ne constituent pas non plus la preuve concluante qu'un groupe se livre à d'autres pratiques de BEPS.

Conséquences du non-respect de la condition d'utilisation appropriée

12. Le Rapport sur l’Action 13 présente un certain nombre de conséquences résultant du non-respect effectif ou éventuel de la condition d'utilisation appropriée, qui sont rendues effectives par les modèles d'accords entre autorités compétentes lorsqu'ils sont utilisés pour mettre en œuvre les déclarations pays par pays.

- Réception et utilisation des déclarations pays par pays subordonnées à l'utilisation appropriée des informations.
- Obligation pour les autorités compétentes de signaler les manquements à la condition d'utilisation appropriée au Secrétariat de l'Organe de coordination (échanges dans le cadre d'un accord multilatéral entre autorités compétentes) ou à une autre administration compétente (échanges dans le cadre d'un modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes).
- Obligation pour les autorités compétentes de renoncer promptement aux ajustements inappropriés en cas de procédure devant l'autorité compétente.
- Capacité des autorités compétentes à suspendre temporairement l'échange de déclarations pays par pays à l'issue de consultations, en cas de non-respect de la condition.

13. En outre, il existe un risque sérieux que l'utilisation inappropriée des déclarations pays par pays conduise à émettre des avis d'imposition incorrects à la charge des entités.

Réception et utilisation des déclarations pays par pays subordonnées à l'utilisation appropriée des informations.

14. Le paragraphe 56 du Rapport sur l’Action 13 affirme que l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays est l'une des trois conditions qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de ces déclarations (parallèlement à la confidentialité et la cohérence). Le paragraphe 2 de la section 5 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes donne corps à la condition d'utilisation appropriée. Il stipule que les renseignements communiqués au moyen de la déclaration pays par pays seront utilisés pour l'évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique.

15. Selon les considérants des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes, les juridictions indiquent qu'elles ont mis en place, ou devraient avoir mis en place, lors du premier échange des déclarations pays par pays, les protections adéquates pour faire en sorte que les renseignements reçus soient utilisés uniquement dans le but de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, y compris le cas échéant à des fins d'analyse économique et statistique. En outre, en vertu

du paragraphe 1(d) de la section 8 de l'accord multilatéral entre autorités compétentes, l'administration compétente d'une juridiction doit communiquer au Secrétariat de l'Organe de coordination la notification indiquant « qu'elle a mis en place le cadre juridique et les infrastructures nécessaires pour assurer [...] l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays ». De ce fait, les administrations fiscales n'échangeront pas les déclarations pays par pays tant que cette condition n'est pas remplie et, en vertu de l'accord multilatéral entre autorités compétentes, tant que la notification n'a pas été délivrée. De même, selon le standard minimum défini par l'action 13, une juridiction ne peut pas exiger qu'une déclaration pays par pays soit déposée par une entité qui n'est pas l'entité mère ultime de son groupe (mécanisme également appelé dépôt local) sauf si cette juridiction respecte la condition d'utilisation appropriée et si les autres conditions de dépôt local définies dans le Rapport sur l'Action 13 sont remplies. Lorsqu'une juridiction impose le dépôt local dans des circonstances qui ne sont pas autorisées par le Rapport sur l'Action 13, l'évaluation par les pairs de la juridiction en tiendra compte.

Obligation pour les autorités compétentes de signaler le non-respect de la condition d'utilisation appropriée

16. Le paragraphe 3 de section 5 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes prévoit que, dans la mesure où la législation en vigueur l'autorise, une autorité compétente notifiera immédiatement au Secrétariat de l'Organe de coordination (si l'échange intervient dans le cadre de l'accord multilatéral entre autorités compétentes) ou à toute autre autorité compétente (si l'échange intervient dans le cadre d'un modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes) toute violation de la condition d'utilisation appropriée (et des conditions de confidentialité et de cohérence), y compris les sanctions et toute action corrective qui en résultent. Si cette notification est adressée au Secrétariat de l'Organe de coordination, le Secrétariat informera toutes les autorités compétentes qui ont signé un accord multilatéral entre autorités compétentes et échangent, dans ce cadre, des renseignements avec l'autorité compétente qui a signalé le manquement.

Obligation pour les autorités compétentes de renoncer promptement aux ajustements inappropriés en cas de procédure devant l'autorité compétente.

17. La condition relative à l'utilisation appropriée n'autorise pas une administration fiscale à effectuer un ajustement des bénéfices d'un contribuable au moyen d'une formule de répartition globale des bénéfices fondée sur des données de la déclaration pays par pays. Tous les ajustements doivent être justifiés par la documentation appropriée. Le paragraphe 59 du Rapport sur l'Action 13 stipule également que :

[Les juridictions] s'engageront, 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, à ce que l'autorité compétente de cette juridiction y renonce promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente.

18. Le paragraphe 2 de la section 5 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes rend effectif cet engagement et l'étend aux procédures devant une autorité compétente concernant tout ajustement effectué en violation de la condition d'utilisation appropriée.

Capacité des autorités compétentes à suspendre temporairement l'échange de déclarations pays par pays à l'issue des consultations en cas de non-respect.

19. La section 8 des modèles d'accord bilatéral et multilatéral entre autorités compétentes précise clairement que le non-respect de la condition d'utilisation appropriée sera considéré comme « un manquement grave ». Une autorité compétente peut suspendre temporairement l'échange de déclarations pays par pays moyennant préavis écrit lorsque l'autre juridiction commet ou a commis un manquement grave. Cette décision peut être fondée, par exemple, sur les conclusions de l'évaluation relative à l'utilisation appropriée contenue dans le rapport d'examen par les pairs d'une juridiction, en s'inspirant des critères objectifs contenus dans les présentes orientations. Cependant, et dans tous les cas, avant de suspendre l'échange de déclarations pays par pays, l'autorité compétente doit consulter l'autorité compétente dans l'autre juridiction pour déterminer si un manquement grave a eu lieu.

Risque d'imposition incorrecte

20. Les déclarations pays par pays contiennent des données agrégées relatives à la localisation des bénéfices, des impôts et des activités d'un groupe par juridiction. Elles dressent également la liste des principales activités de chaque entité constitutive d'un groupe. Lorsqu'un groupe comprend plusieurs entités dans une juridiction, sa déclaration pays par pays ne contient pas d'informations détaillées sur les recettes et dépenses d'une entité particulière ni sur les transactions qu'elle a conclues avec des tiers ou des parties liées. Les déclarations pays par pays ne contiennent pas d'informations sur la répartition des risques entre les entités d'un groupe et ne décrivent pas les fonctions exercées ni les actifs employés par ces entités. De ce fait, si les informations contenues dans une déclaration pays par pays peuvent être utiles pour indiquer les risques potentiels nécessitant une investigation supplémentaire, elles ne suffisent pas en soi pour permettre à une administration fiscale de tirer des conclusions fiables sur la nature précise des faits qui donnent lieu à ces indicateurs de risque. Lorsqu'une administration fiscale propose des ajustements en se fondant exclusivement sur les informations contenues dans une déclaration pays par pays, il existe donc un risque significatif que ces ajustements reposent sur des hypothèses inexactes. Cette situation peut entraîner l'établissement d'une imposition incorrecte et, en l'absence de rectification, un risque de double imposition.

Approches visant à garantir l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays

21. Cette section contient des orientations relatives aux mesures que les juridictions peuvent prendre, le cas échéant, pour appliquer concrètement la condition d'utilisation appropriée à leurs règles et processus nationaux. À titre de liste de vérification, une juridiction devrait pouvoir répondre par l'affirmative à six questions fondamentales ou devrait être en mesure de le faire avant le premier échange de déclarations pays par pays.

1. L'accord multilatéral et/ou les accords bilatéraux entre autorités compétentes concernant les déclarations pays par pays signés par votre juridiction mentionnent-ils que l'obtention et l'utilisation des déclarations pays par pays sont subordonnées à l'utilisation appropriée des informations contenues dans ces déclarations ?
2. Votre administration fiscale a-t-elle adopté des procédures écrites claires régissant l'utilisation des déclarations pays par pays, notamment des orientations relatives à leur utilisation appropriée ?
3. Ces dispositions sont-elles effectivement communiquées à l'ensemble des agents susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leurs travaux ?
4. L'utilisation des déclarations pays par pays est-elle contrôlée ou suivie afin de garantir qu'elle est appropriée, notamment :
 - i) en imposant des restrictions d'accès aux déclarations pays par pays, et/ou
 - ii) en garantissant qu'il existe des éléments probants suffisants à l'appui de l'utilisation appropriée ?
5. Les agents de l'administration fiscale concernés dans votre juridiction reçoivent-ils des instructions ou une formation définissant clairement leurs obligations, à savoir :
 - i) Notifier immédiatement au Secrétariat de l'Organe de coordination (en cas d'échange dans le cadre de l'accord multilatéral entre autorités compétentes) ou à une autre autorité compétente (en cas d'échange dans le cadre d'accords bilatéraux entre autorités compétentes) toute violation de la condition d'utilisation appropriée ; et
 - ii) Abandonner rapidement toute procédure devant l'autorité compétente qui implique un ajustement fiscal au moyen d'une formule de répartition des bénéfices fondée sur les données provenant de la déclaration pays par pays ?
6. Des mesures sont-elles en place pour garantir que les contrôles sont examinés et actualisés s'il y a lieu, et que les conclusions de ces examens sont documentées ?

22. Même si toutes les juridictions devraient être en mesure de répondre par l'affirmative à ces questions ou s'attendent à être en mesure de le faire avant le premier échange de déclarations pays par pays, les mesures et contrôles spécifiques qu'elles appliquent peuvent différer, entre autres en fonction du modèle d'évaluation des risques adopté. Par exemple, en termes de suivi de l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays, une administration fiscale qui applique un modèle centralisé avec une équipe spécialisée dans l'évaluation des risques peut accorder une confiance importante aux contrôles d'accès aux déclarations ou attacher davantage d'importance à la nécessité d'étayer parfaitement les ajustements fiscaux et de les soumettre à un examen afin de garantir que les informations contenues dans les déclarations ne sont pas utilisées de manière inappropriée. Par ailleurs, il y a lieu de penser que les contrôles d'accès aux informations contenues dans les déclarations pays par pays procurent une moindre certitude quant à l'utilisation appropriée lorsqu'une administration fiscale opère selon un modèle décentralisé, les évaluations du risque étant conduites au sein même des équipes affectées au respect des obligations fiscales. Dans ce cas, une confiance accrue peut être accordée aux mesures visant à garantir que les ajustements fiscaux sont parfaitement étayés et validés. L'Action 13 ne prévoit pas de restriction empêchant une juridiction d'autoriser ses agents à accéder aux déclarations pays par pays du moment que les informations qu'elles contiennent sont utilisées de manière appropriée et que leur confidentialité est préservée conformément à la convention fiscale ou à l'accord d'échange de renseignements fiscaux en vigueur.

23. La présente section décrit certaines mesures que les juridictions peuvent mettre en œuvre pour pouvoir répondre affirmativement à chacune des questions ci-dessus et qui peuvent servir d'exemples. Dans la pratique, les juridictions peuvent s'appuyer sur les règles et procédures existantes (notamment celles qui s'appliquent aux processus en vigueur concernant l'évaluation du risque fiscal, le traitement des informations échangées dans le cadre des conventions fiscales et des accords d'échange de renseignements fiscaux ou la gestion des dossiers de prix de transfert) et il leur suffit de s'assurer que les informations contenues dans les déclarations pays par pays en font partie. De manière générale, lorsqu'une administration fiscale a mis en place des processus solides garantissant que les ajustements fiscaux sont étayés par une vérification fiscale approfondie comprenant l'examen de toutes les données disponibles, il est probable que les mesures supplémentaires requises pour garantir le respect de la condition d'utilisation appropriée (par exemple, l'adoption de procédures écrites relatives à l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays et la garantie que les mesures de sécurité en vigueur couvrent ces déclarations) seront relativement limitées. Un dispositif visant à garantir l'utilisation appropriée des informations des déclarations pays par pays sera d'autant plus fondé si l'administration fiscale fait en sorte que les contribuables concernés dans la juridiction (en l'espèce, les entités des grands groupes) en aient connaissance afin de leur permettre d'identifier les cas de non-respect éventuels et de les signaler. Aucune disposition de la présente section n'a pour objet d'interdire aux administrations fiscales d'utiliser les renseignements contenus dans les déclarations pays par pays pour programmer des vérifications fiscales ou d'autres mesures de discipline fiscale ou comme base pour adresser des demandes supplémentaires aux contribuables ou à d'autres administrations fiscales. Les demandes supplémentaires adressées à une autre administration fiscale doivent respecter le critère de pertinence vraisemblable.

L'accord multilatéral et/ou les accords bilatéraux entre autorités compétentes concernant les déclarations pays par pays signés par votre juridiction mentionnent-ils que l'obtention et l'utilisation des déclarations pays par pays sont subordonnées à l'utilisation appropriée des informations contenues dans ces déclarations ?

24. Bien que le Rapport sur l'Action 13 décrive l'obligation impartie aux juridictions d'utiliser les informations des déclarations pays par pays de manière appropriée, dans la pratique, cette obligation ainsi que les conséquences de sa violation sont prévues par l'accord multilatéral et les accords bilatéraux entre autorités compétentes utilisés par une juridiction pour l'échange des déclarations pays par pays. Par exemple, le paragraphe 2 de la section 5 du modèle d'accord bilatéral contenu dans le dispositif de mise en œuvre définit l'obligation d'utiliser les informations uniquement dans le but de procéder à « une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et aux pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique ».

25. Pour faire en sorte que la condition d'utilisation appropriée soit effectivement appliquée, il convient que les juridictions l'intègrent aux accords entre autorités compétentes qu'elles utilisent pour leurs déclarations pays par pays. Cette condition fait partie de l'accord multilatéral entre autorités compétentes qui est désormais signé par de nombreuses juridictions. Lorsqu'une juridiction utilise des accords bilatéraux, elle doit inclure cette même condition d'utilisation appropriée ainsi que ses conséquences en cas de non-respect dans les accords qu'elle négocie. Des mesures opérationnelles et administratives comme celles qui sont décrites ailleurs dans ces orientations peuvent y contribuer.

Votre administration fiscale a-t-elle adopté des procédures écrites claires régissant l'utilisation des déclarations pays par pays, notamment des orientations relatives à leur utilisation appropriée ?

26. L'administration fiscale d'une juridiction doit avoir mis en place des procédures écrites qui établissent clairement que les informations contenues dans les déclarations pays par pays ne doivent être utilisées qu'à des fins appropriées, et qui précisent ce qu'il faut entendre par utilisation appropriée. Elles peuvent faire l'objet d'un document d'orientation distinct ou compléter, par exemple, les orientations existantes relatives à l'utilisation de la documentation des prix de transfert.

27. Pour aider les agents à comprendre et à interpréter ces procédures, les administrations fiscales devraient envisager d'y inclure un plus grand nombre d'explications et d'exemples sur ce qui devrait être considéré comme une utilisation appropriée et/ou ce qui ne devrait pas l'être. Ces procédures peuvent également contenir des instructions indiquant aux agents la marche à suivre en cas de questions relatives à l'utilisation appropriée ou de crainte d'utilisation inappropriée des informations de la déclaration pays par pays.

Ces procédures sont-elles effectivement communiquées à l'ensemble des agents susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leurs travaux ?

28. Les agents de l'administration fiscale susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leurs travaux doivent avoir connaissance des restrictions d'utilisation de ces informations imposées par la législation nationale et des obligations visées par les accords entre autorités compétentes, en les encourageant à faire usage de ces informations en respectant ces limites. À cette fin, il est possible de faire figurer les dispositions écrites d'une administration fiscale dans un manuel remis aux agents qui accèdent pour la première fois aux déclarations pays par pays, qui sera également mis à la disposition de l'ensemble des agents ainsi que sur une page dédiée du site intranet de l'administration fiscale. Ces dispositions pourraient être également rappelées lorsque les agents accèdent aux versions électroniques des déclarations pays par pays. Elles devraient être traduites dans toutes les langues officielles de la juridiction et dans les autres langues couramment utilisées par les agents de l'administration.

29. Il est possible d'améliorer l'efficacité du contrôle quant à la connaissance de ces procédures en organisant des formations par le biais de séminaires, de documents écrits ou d'outils en ligne, qui aideraient les agents à comprendre l'obligation d'utilisation appropriée. Elles pourraient être consacrées spécifiquement à l'utilisation appropriée des informations ou bien intégrées à une formation plus générale des agents. Ainsi, dans le cadre d'une formation consacrée à l'utilisation effective des informations des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation du risque, une partie pourrait être consacrée à l'utilisation appropriée. Toutes les administrations fiscales devraient envisager l'utilisation d'outils de formation pour garantir que les agents sont informés des restrictions d'utilisation des renseignements contenus dans les déclarations pays par pays, d'autant plus lorsque des agents affectés à des activités relatives au respect des obligations fiscales, notamment les vérifications fiscales, ont accès aux déclarations. En effet, dans ce cas, le risque d'utilisation inappropriée est accru s'ils ne sont pas informés correctement de leurs obligations.

30. Les administrations fiscales peuvent également rappeler concrètement les restrictions d'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays, notamment en apposant un cachet ou toute autre mention sur chaque page de la déclaration pays par pays d'un groupe ainsi que sur les rapports ou analyses établis à partir des informations contenues dans ces déclarations. Des « tampons numériques » similaires pourraient être apposés sur les versions électroniques des déclarations pays par pays et des analyses. Cela réduirait le risque que des informations contenues dans les déclarations soient utilisées par inadvertance de manière inappropriée si un agent ignore qu'une analyse est fondée sur des informations extraites de ces déclarations.

L'utilisation des déclarations pays par pays est-elle contrôlée ou suivie afin de garantir qu'elle est appropriée ?

31. Les juridictions peuvent suivre différentes approches pour aider les agents à utiliser les informations des déclarations pays par pays de manière appropriée tout en prévoyant des mesures de contrôle et de suivi afin de minimiser les risques d'utilisation inappropriée. Il peut s'agir notamment de mesures pour limiter l'accès aux déclarations et/ou garantir que leur utilisation appropriée est étayée par des éléments probants suffisants. Dans de nombreux cas, les processus déjà en place le prévoient et les

juridictions n'auront pas besoin d'adopter des mesures supplémentaires spécifiques aux déclarations pays par pays.

Mesures de restriction d'accès aux déclarations pays par pays

32. Les administrations fiscales appliquent différents modèles d'évaluation des risques fiscaux, notamment des structures centralisées comportant une équipe spécialisée dans l'évaluation des risques (constituée d'une seule équipe nationale ou de plusieurs équipes régionales) et des structures décentralisées dans lesquelles l'évaluation des risques est confiée à des agents qui appartiennent à l'équipe chargée du respect des obligations fiscales, y compris des vérificateurs fiscaux. Il arrive parfois qu'une administration fiscale applique les deux modèles parallèlement (par exemple, un processus centralisé pour les plus grands groupes de la juridiction et un processus décentralisé pour les autres). Un certain nombre d'administrations fiscales ont repensé leurs modèles d'évaluation des risques et ont adopté un processus centralisé de traitement des déclarations pays par pays, mais différents modèles continuent d'exister. Les administrations fiscales devraient envisager d'instaurer des contrôles ou de renforcer ceux existants afin que les déclarations pays par pays soient accessibles aux agents affectés à des activités en rapport avec la condition d'utilisation appropriée, tout en limitant l'accès des autres agents. Des mécanismes peuvent aussi être prévus pour contrôler ou enregistrer les agents qui ont accès aux informations des déclarations pays par pays. Ces différentes mesures dépendront du modèle d'évaluation des risques adopté par l'administration fiscale.

33. Lorsqu'une administration fiscale applique un modèle centralisé d'évaluation des risques, l'accès aux déclarations pays par pays peut être limité, dans un premier temps, aux agents affectés au processus d'évaluation des risques. Les contrôles à cet effet pourraient comprendre des dispositions écrites énonçant les restrictions relatives à l'accès des autres agents aux informations contenues dans les déclarations pays par pays, l'utilisation d'ordinateurs protégés par des mots de passe pour accéder aux données électroniques et des mesures de sécurité concrètes comme la localisation séparée des agents affectés à l'évaluation des risques et au respect des obligations fiscales et la garantie que les versions imprimées des déclarations sont conservées dans des pièces ou armoires verrouillées. Les informations des déclarations pays par pays (y compris les déclarations pays par pays complètes, les extraits des déclarations ou les analyses fondées sur les déclarations) peuvent être communiquées aux agents affectés au respect des obligations fiscales dans la mesure où elles sont couvertes par la condition d'utilisation appropriée. Ces agents peuvent être amenés, par exemple, à déterminer si un risque potentiel identifié lors du processus d'évaluation des risques peut s'expliquer ou si une mesure de respect des obligations est requise. Dans ce cas, l'équipe d'évaluation des risques peut conserver un dossier des informations échangées, des motifs de l'échange et des agents qui ont été impliqués.

34. Lorsque les évaluations des risques sont effectuées directement par l'équipe affectée au respect des obligations fiscales, les contrôles qui peuvent être de mise pour limiter et surveiller l'accès aux informations des déclarations pays par pays varient. Si seuls certains membres d'une équipe affectée au respect des obligations fiscales participent à l'évaluation des risques, l'administration fiscale peut adopter des mesures similaires à celles décrites ci-dessus dans le cadre d'une équipe d'évaluation des risques centralisée (utilisation de mots de passe et sécurité matérielle, par exemple) afin de limiter l'accès aux agents liés par la condition d'utilisation appropriée. Néanmoins,

lorsque la totalité ou la plupart des agents d'une équipe affectée au respect des obligations fiscales sont impliqués dans l'évaluation des risques d'un groupe, il est peu probable que ces contrôles garantissent concrètement l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays (même s'ils restent utiles pour préserver leur confidentialité). Dans ce cas, une juridiction peut accorder plus d'importance au suivi de l'utilisation des informations contenues dans les déclarations et à l'existence d'éléments probants suffisants attestant de l'utilisation appropriée.

35. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays peuvent être également utilisées, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique (par exemple, dans la mesure où la convention fiscale ou l'accord d'échange de renseignements en vigueur l'autorisent, leurs conditions préserveront la confidentialité des informations échangées et interdiront leur publication). Lorsqu'une administration fiscale propose d'utiliser les informations contenues dans les déclarations de cette manière, les contrôles décrits ci-dessus doivent également garantir que les agents affectés à ces analyses ou à leur examen ont accès aux informations.

Mesures visant à garantir qu'il existe des éléments probants suffisants à l'appui de l'utilisation appropriée

36. Les mesures de suivi de l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays sont utiles pour garantir le respect de la condition d'utilisation appropriée. Elles devraient faire en sorte que ces informations ne soient effectivement utilisées qu'aux trois fins mentionnées dans le Rapport sur l'Action 13.

37. Les contrôles vérifiant l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays pourraient comprendre l'obligation, pour les équipes affectées au respect des obligations, de justifier les mesures spécifiques prises concernant les contribuables des grands groupes. Ils pourraient inclure l'enregistrement d'une piste de vérification fiscale détaillée comprenant les courriers échangés avec le groupe de contribuables, l'examen du fichier principal et des autres documentations des prix de transfert, des informations et éléments probants supplémentaires qu'il a été demandé au groupe de communiquer ainsi que les autres analyses et calculs effectués par l'équipe affectée au respect des obligations à l'appui des ajustements fiscaux proposés.

38. Les administrations fiscales devraient intégrer la condition d'utilisation appropriée à leurs mécanismes d'examen existants ou adopter de tels mécanismes si elles n'en ont pas encore, tout en reconnaissant qu'ils revêtent moins d'importance lorsqu'une juridiction limite strictement l'accès aux déclarations pays par pays. Ces mécanismes pourraient s'appliquer à différents niveaux de l'administration fiscale (par exemple, au sein de l'équipe affectée au respect des obligations fiscales et à un niveau supérieur). L'examen final des ajustements fiscaux significatifs pourrait être confié à des agents expérimentés, indépendants de l'équipe affectée au respect des obligations qui propose l'ajustement. Pour garantir que les informations des déclarations pays par pays n'ont pas été utilisées de manière inappropriée, cet examen confirmerait que les ajustements proposés ont été déterminés en appliquant la législation fiscale nationale et les conventions fiscales de la juridiction aux éléments probants présentés par le contribuable ou obtenus dans le cadre d'une mesure de respect des obligations (un examen devrait confirmer, par exemple, que le dossier fiscal est étayé par des éléments probants suffisants pour appuyer objectivement les ajustements proposés). En l'espèce, les administrations fiscales devraient avoir mis en place des mesures démontrant que les informations contenues dans les déclarations pays par pays n'ont pas été utilisées pour

déterminer de manière concluante que les prix de transfert sont incorrects et que l'ajustement n'est pas établi à partir d'une formule de répartition globale des bénéfices fondée sur des données de la déclaration pays par pays. Le simple fait que les informations des déclarations pays par pays aient été utilisées comme base pour adresser des demandes de renseignements complémentaires n'implique pas une utilisation inappropriée de ces déclarations.

39. Une administration fiscale peut également procéder à un examen plus détaillé d'une vérification fiscale spécifique lorsqu'un contribuable conteste un ajustement fiscal ou introduit un recours contre une imposition, et affirme que l'ajustement est fondé sur l'utilisation inappropriée des informations contenues dans la déclaration pays par pays du groupe.

Les agents de l'administration fiscale concernés dans votre juridiction reçoivent-ils des orientations ou une formation définissant clairement leurs obligations ?

40. Le Rapport sur l'Action 13 impose deux obligations spécifiques aux autorités compétentes d'une juridiction concernant l'utilisation des informations des déclarations pays par pays.

- Si une administration fiscale procède à des ajustements des bénéfices d'un contribuable au moyen d'une formule de répartition des bénéfices basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays, l'administration compétente de cette juridiction y renoncera promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente.
- Dans la mesure où la législation en vigueur l'autorise, une autorité compétente notifiera immédiatement au Secrétariat de l'Organe de coordination (si l'échange a lieu conformément à l'accord multilatéral entre autorités compétentes) ou à l'autre autorité compétente (si l'échange a lieu conformément à un accord bilatéral entre autorités compétentes) tout manquement à la condition d'utilisation appropriée, y compris les sanctions et les mesures prises pour y remédier.

41. Les administrations fiscales devraient donner des orientations claires ou dispenser une formation aux autorités compétentes pour qu'elles aient connaissance de ces obligations et qu'elles soient en mesure de les respecter rapidement. En outre, les administrations fiscales et les autres organismes publics ne devraient pas imposer aux autorités compétentes des obligations ou des restrictions qui entraveraient le respect de ces engagements ou en retarderaient inutilement l'observation.

Des mesures sont-elles en place pour garantir que les contrôles sont examinés et actualisés s'il y a lieu, et que les conclusions de ces examens sont documentées ?

42. Les juridictions devraient avoir mis en place des procédures pour garantir le respect et l'application concrète des mesures adoptées. Par exemple, un responsable ou un organe spécifique de l'administration fiscale, de préférence indépendant de la fonction de respect des obligations fiscales, peut être chargé de s'assurer que l'administration fiscale respecte ses obligations en matière d'utilisation appropriée (et éventuellement les autres obligations prévues par l'Action 13).

43. Une administration fiscale devrait envisager de procéder à des contrôles périodiques pour déterminer s'il y a eu manquement à ses dispositions visant à garantir

l'utilisation appropriée. Ces contrôles peuvent varier en fonction des mesures adoptées mais ils pourraient inclure des vérifications pour déterminer si tous les agents utilisant les informations des déclarations pays par pays ont suivi une formation adaptée ; si les contrôles d'accès aux déclarations sont effectifs ; et comprendre des examens des dossiers de vérification fiscale des groupes pour lesquels il existe des déclarations pays par pays afin de vérifier qu'ils sont exhaustifs et que les résultats des vérifications sont étayés par des documents et éléments probants.

44. Lorsqu'un manquement à l'obligation d'utilisation appropriée des informations des déclarations pays par pays est établi, l'administration fiscale devrait envisager d'appliquer des sanctions ou des mesures administratives adaptées au type de manquement mais suffisantes pour éviter qu'il se reproduise. Elles devraient être assorties d'un examen pour déterminer si les contrôles en place permettent effectivement de détecter un manquement ou si les procédures doivent être modifiées (par ex., pour tenir compte de la rapidité de détection et de traitement du manquement).

Votre juridiction applique-t-elle d'autres mesures pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays ?

45. Lorsqu'une juridiction a adopté les mesures qui lui permettent de répondre affirmativement à chacune des questions 1 à 6, ceci devrait conforter le fait qu'elle dispose du cadre juridique et de l'infrastructure nécessaires pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays. Elle devrait être ainsi en mesure de respecter les considérants des modèles d'accord multilatéral et bilatéral entre autorités compétentes, qui font référence à l'utilisation appropriée et, en cas d'application de l'accord multilatéral, de permettre à son autorité compétente de le notifier au Secrétariat de l'Organe de coordination. Il est cependant possible que des juridictions aient mis en place des mesures qui ne sont pas prises en compte par les questions ci-dessus et qui leur procurent une certitude supplémentaire. Lorsque ces mesures garantissent effectivement une utilisation appropriée des informations, elles pourront être intégrées aux mises à jour ultérieures de ces orientations.