



# Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays

**BEPS ACTION 13**

**Document mis à jour septembre 2017**



# Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13

*Document mis à jour 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), *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays – BEPS Action 13*, OCDE, Paris.

[www.oecd.org/fr/fiscalite/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf)

© OCDE 2017

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](mailto: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](mailto:info@copyright.com), ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

## *Table des matières*

<b>I. Introduction.....</b>	<b>4</b>
<b>II. Questions afférentes aux définitions relatives aux données à déclarer dans le formulaire de déclaration pays par pays .....</b>	<b>5</b>
1. Définition du chiffre d'affaires (avril 2017 et septembre 2017 <b>(NOUVEAU)</b> ) .....	5
2. Définition des parties liées (avril 2017).....	6
3. Données agrégées ou consolidées à reporter pour chaque juridiction (juillet 2017) .....	7
4. Montant des impôts sur les bénéfices dus et des impôts sur les bénéfices acquittés (septembre 2017) <b>(NOUVEAU)</b> .....	8
<b>III. Questions afférentes au champ d'application relatif aux entités devant être déclarées dans la déclaration pays par pays .....</b>	<b>9</b>
1. Application de la déclaration pays par pays aux fonds d'investissement (juin 2016) .....	9
2. Application de la déclaration pays par pays aux sociétés de personnes (juin 2016).....	10
3. Choix des normes/principes comptables pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à ce groupe (avril 2017).....	11
4. Traitements des participations importantes (avril 2017).....	12
5. Traitement d'une entité détenue et/ou exploitée par plusieurs Groupes d'entreprises multinationales non liés (juillet 2017).....	13
<b>IV. Questions afférentes aux obligations déclaratives portant sur la déclaration pays par pays.....</b>	<b>14</b>
1. Incidence des fluctuations monétaires sur le seuil retenu de 750 million EUR déclenchant l'obligation déclarative (juin 2016) .....	14
2. Définition du chiffre d'affaires total consolidé du groupe (avril 2017).....	15
3. Période comptable de courte durée (septembre 2017) <b>(NOUVEAU)</b> .....	16
<b>V. Questions afférentes au mécanisme portant sur l'échange des déclarations pays par pays (échange d'informations, dépôt de substitution et dépôt local).....</b>	<b>17</b>
1. Solutions déclaratives transitoires les groupes d'entreprises multinationales (« dépôt de substitution par l'entité mère ultime ») (juin 2016; mis à jour juillet 2017).....	17
2. Obligations de notification des groupes d'entreprises multinationales en matière de déclaration pays par pays pendant une période transitoire (décembre 2016) .....	19

## I. Introduction

Tous les pays de l'OCDE et du G20 se sont engagés à mettre en œuvre la déclaration pays par pays, telle que définie dans le rapport établi au titre de l'Action 13 du Projet BEPS et intitulé « Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays ». Reconnaissant les avantages importants que la déclaration pays par pays peut apporter aux administrations fiscales pour conduire une évaluation générale des risques relatifs aux prix de transfert et des autres risques fiscaux liés à BEPS, un certain nombre d'autres juridictions, dont des pays en développement, se sont également engagées à adopter la déclaration pays par pays (ils forment, avec les pays membres de l'OCDE, le « cadre inclusif »).

Les juridictions ont convenu que la mise en œuvre de la déclaration pays par pays constituait une priorité dans la lutte contre les risques de BEPS, et le rapport sur l'Action 13 recommande que cette déclaration soit établie au titre des exercices fiscaux ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Des progrès rapides ont été accomplis en vue de respecter cette échéance, en particulier concernant la mise en place de cadres juridiques nationaux et la conclusion d'accords entre autorités compétentes pour l'échange international des déclarations pays par pays. Les Groupes d'entreprises multinationales se préparent eux aussi à l'établissement de la déclaration pays par pays, et le dialogue entre les autorités et les entreprises est une condition déterminante pour permettre une application cohérente de la déclaration pays par pays à travers le monde. Cette mise en œuvre cohérente, qui assurera des règles du jeu équitables, renforcera également la sécurité juridique des contribuables et facilitera l'utilisation par les administrations fiscales des déclarations pays par pays aux fins d'évaluation des risques.

L'OCDE continuera à soutenir la mise en application cohérente et rapide de la déclaration pays par pays. Chaque fois que des questions d'interprétation soulevées appellent la définition d'instructions publiques communes, l'OCDE s'attachera à élaborer de telles instructions et à les publier. C'est dans le cadre de cette démarche qu'interviennent les instructions contenues dans ce document.

## II. Questions afférentes aux définitions relatives aux données à déclarer dans le formulaire de déclaration pays par pays

### 1. Définition du chiffre d'affaires (avril 2017 et septembre 2017 (NOUVEAU))

**1.1 Les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement devraient-ils être inclus dans la rubrique « Chiffre d'affaires » de la déclaration pays par pays ?**

Les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement doivent être inclus dans la rubrique « Chiffre d'affaires ».

**1.2 Lorsque les états financiers sont utilisés comme source de données pour remplir le formulaire de déclaration pays par pays, quels éléments y apparaissant convient-il de déclarer en tant que chiffre d'affaires dans le tableau 1 ? (NOUVEAU)**

Tous les produits, gains, revenus ou autres flux apparaissant dans les états financiers établis conformément aux règles comptables applicables s'agissant des bénéfices et des pertes, tels que le compte de résultat ou le compte de pertes et profits, doivent être déclarés en tant que chiffre d'affaires dans le tableau 1. Si par exemple, le compte de résultat établi conformément aux règles comptables applicables fait apparaître des recettes tirées de ventes, des gains nets en capital tirés de la cession d'actifs, des gains non réalisés, des intérêts perçus et des revenus exceptionnels, il convient d'additionner les montants correspondant à ces éléments qui figurent dans le compte de résultat et de déclarer la somme globale en tant que chiffre d'affaires dans le tableau 1. Le montant total des revenus / bénéfices, des réévaluations et/ou des gains non réalisés apparaissant dans les actifs nets et les montants figurant dans la partie du bilan concernant les capitaux propres ne doivent pas être déclarés en tant que chiffre d'affaires dans le tableau 1. Il n'est pas nécessaire de procéder à un ajustement du montant net d'un élément de revenu figurant au compte de résultat.

Les membres du Cadre inclusif devraient appliquer les orientations susmentionnées dans les meilleurs délais, en tenant compte des circonstances qui leurs sont propres. Il est reconnu que les groupes d'entreprises multinationales peuvent avoir besoin de temps pour prendre en compte ces orientations. Les juridictions peuvent en conséquence accorder une certaine flexibilité pendant une courte période de transition.

## 2. Définition des parties liées (avril 2017)

*Quelles sont les entités considérées comme des parties liées aux fins de la déclaration du chiffre d'affaires avec des parties liées ?*

Pour la troisième colonne du tableau 1 de la déclaration pays par pays, les parties liées, définies comme étant des « entreprises associées » dans le rapport sur l'Action 13, doivent être interprétées comme correspondant aux Entités constitutives énumérées dans le tableau 2 de la déclaration pays par pays.

### **3. Données agrégées ou consolidées à reporter pour chaque juridiction (juillet 2017)**

*S'il existe plusieurs entités constitutives dans une juridiction, faut-il déclarer les données agrégées ou les données déclarées pour la juridiction doivent-elles être des données consolidées qui excluent les transactions intra juridiction entre entités constitutives situées dans cette juridiction ?*

Le Rapport sur l'Action 13 et le Modèle de législation prévoient que la déclaration pays par pays doit contenir des informations agrégées pour chaque juridiction. Aussi, les données doivent être communiquées sur une base agrégée, que les transactions interviennent entre juridictions ou à l'intérieur de la juridiction, ou entre parties liées ou non liées. Ces instructions seront particulièrement pertinentes pour les colonnes relatives au chiffre d'affaires entre parties liées et au chiffre d'affaires total. Un Groupe d'entreprises multinationales peut utiliser la section 'notes' du tableau 3 pour expliquer les données s'il le souhaite.

Lorsque la juridiction de l'Entité mère ultime applique un système d'imposition pour les groupes d'entreprises qui prévoit la déclaration de données consolidées à des fins fiscales, et si la consolidation exclut les transactions intragroupe au niveau des lignes individuelles, cette juridiction peut autoriser les contribuables à compléter la déclaration pays par pays au moyen des données consolidées au niveau juridictionnel, dès lors que des données consolidées sont déclarées pour chaque juridiction dans le tableau 1 de la déclaration pays par pays et que la consolidation est utilisée de façon cohérente d'une année à l'autre. Les contribuables qui choisissent cette option doivent inscrire la formule suivante dans le tableau 3 (ou l'équivalent en langue locale) : « Cette déclaration utilise des données consolidées au niveau juridictionnel pour les informations contenues dans le tableau 1 », et doivent préciser les colonnes du tableau 1 pour lesquelles les données consolidées sont différentes par rapport aux données agrégées, si des données agrégées avaient été déclarées.

Les membres du Cadre inclusif sont invités à appliquer les instructions ci-dessus (communication de données sur une base agrégée uniquement, hormis l'exception décrite ci-dessus) le plus rapidement possible, en tenant compte des circonstances qui leur sont propres. Il est admis que les Groupes d'entreprises multinationales peuvent avoir besoin d'un certain temps pour procéder aux ajustements nécessaires, par exemple dans les situations où des orientations autorisant la communication de données consolidées pour les transactions intra juridiction ont déjà été diffusées. Les juridictions peuvent donc autoriser une certaine souplesse au cours d'une brève période transitoire (exercices débutant en 2016). Les contribuables qui communiquent des données consolidées en vertu de ce mécanisme transitoire doivent fournir les mêmes informations dans le tableau 3 que celles décrites dans le paragraphe précédent.



#### 4. Montant des impôts sur les bénéfices dus et des impôts sur les bénéfices acquittés (septembre 2017) (NOUVEAU)

**4.1 Lorsque l'impôt sur les bénéfices au titre d'un exercice a été acquitté par anticipation (déclarations préalables établies à partir d'une estimation de l'impôt sur les bénéfices qui sera dû au titre de l'année), le montant déclaré dans la colonne « Impôts sur les bénéfices dus – année en cours » doit-il être lié au montant déclaré dans la colonne « Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) » du tableau 1 ?**

Le montant des Impôts sur les bénéfices dus – année en cours correspond à la somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les entités constitutives résidentes, à des fins fiscales, de la juridiction fiscale considérée, indépendamment du fait que les impôts aient été, ou non, acquittés (notamment qu'ils aient été calculés à partir d'une déclaration préalable).

Le montant des Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) correspond au montant des impôts effectivement acquittés au cours de l'exercice fiscal déclarable qui devrait donc inclure non seulement les versements anticipés effectués pour honorer les obligations fiscales au titre de l'exercice fiscal considéré, mais aussi les versements effectués pour honorer les obligations fiscales au titre de(des) l'exercice(s) antérieur(s) (par exemple le versement du solde non acquitté d'impôt sur les bénéfices dus au titre de(des) l'exercice(s) antérieur(s), y compris les versements liés à des redressements au titre d'exercices antérieurs), peu important le fait que ces impôts aient été acquittés dans le cadre d'une contestation. Le montant des Impôts sur les bénéfices dus – année en cours et des Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) doivent être déclarés de manière distincte.

**4.2 Lorsque des impôts ont été acquittés, puis remboursés ultérieurement, comment convient-il de déclarer les remboursements aux fins du tableau 1 ?**

En général, un remboursement d'impôt sur les bénéfices doit être déclaré dans la colonne Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) pour l'exercice fiscal déclarable au cours duquel il a été perçu. Une exception peut toutefois être autorisée dans le cas où le remboursement est considéré comme un élément de chiffre d'affaires du groupe d'entreprises multinationales en vertu de la norme comptable applicable ou selon la source de données utilisée pour compléter le tableau 1. Dans ce cas, les contribuables doivent faire figurer la mention suivante dans le tableau 3 : « Les remboursements d'impôt sont déclarés dans le chiffre d'affaires et non dans les Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) ».

Les membres du Cadre inclusif devraient appliquer les orientations susmentionnées dans les meilleurs délais, en tenant compte des circonstances qui leurs sont propres. Il est reconnu que les juridictions et les groupes d'entreprises multinationales peuvent avoir besoin de temps pour prendre en compte ces orientations. Les juridictions peuvent en conséquence accorder une certaine flexibilité pendant une courte période de transition durant laquelle les contribuables sont encouragés à faire figurer de leur propre initiative, le cas échéant, la mention « Les remboursements d'impôt sont déclarés dans le chiffre d'affaires et non dans les Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) » dans le tableau 3.

### III. Questions afférentes au champ d'application relatif aux entités devant être déclarées dans la déclaration pays par pays

#### 1. Application de la déclaration pays par pays aux fonds d'investissement (juin 2016)

##### *Comment les règles relatives à la Déclaration pays par pays s'appliquent-elles aux fonds d'investissement ?*

Comme indiqué au paragraphe 55 du rapport sur l'Action 13, il n'existe aucune exemption générale applicable aux fonds d'investissement. En conséquence, le contour d'un Groupe d'entreprises multinationales est défini conformément aux règles comptables de consolidation. À titre d'exemple, si les règles comptables prévoient que les sociétés détenues en portefeuille sont exclues du périmètre de consolidation des entités d'investissement (notamment au motif qu'il est préférable que les comptes consolidés d'une entité d'investissement présentent la juste valeur de ses participations par le biais du compte de résultat), les sociétés détenues en portefeuille ne font alors pas partie d'un Groupe ou d'un Groupe d'entreprises multinationales (tel que défini dans le modèle de législation) et ne doivent pas être considérées comme des Entités constitutives d'un Groupe d'entreprises multinationales. Ce principe s'applique même lorsque l'entité d'investissement possède une participation de contrôle dans une société détenue en portefeuille.

Réciproquement, si les règles comptables prévoient qu'une société détenue en portefeuille est incluse dans le périmètre de consolidation d'une entité d'investissement, notamment lorsque cette société fournit des services en lien avec les activités de placement de l'entité d'investissement, cette société fait alors partie du Groupe et doit être considérée comme une Entité constitutive du Groupe d'entreprises multinationales (le cas échéant).

Il est également possible qu'une société, qui est détenue par un fonds d'investissement, contrôle d'autres entités de telle sorte qu'elle constitue, avec ces entités contrôlées, un Groupe d'entreprises multinationales. Dans ce cas, dès lors que son chiffre d'affaires dépasse le seuil applicable, un tel Groupe d'entreprises multinationales est tenu d'établir une Déclaration pays par pays.

## 2. Application de la déclaration pays par pays aux sociétés de personnes (juin 2016)

*De quelle manière faut-il traiter, dans la Déclaration pays par pays, les sociétés de personnes, qui sont transparentes aux fins fiscales et donc dépourvues de résidence fiscale ? Quel traitement faut-il appliquer à une société de personnes qui est une entité hybride inversée, à savoir qu'elle est transparente aux fins fiscales dans la juridiction où elle a été constituée alors que la juridiction de l'un des associés considère que cette société a sa résidence fiscale dans sa juridiction de constitution ?*

Le contour d'un Groupe d'entreprises multinationales est défini conformément aux règles comptables de consolidation. Si les règles comptables de consolidation s'appliquent à une société de personnes, celle-ci peut être une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales tenu de déposer une Déclaration pays par pays.

Aux fins de la Déclaration pays par pays, lorsqu'une société de personnes n'a de résidence fiscale dans aucune juridiction, son revenu doit, dans la mesure où il n'est attribuable à aucun établissement stable, figurer dans la ligne correspondant aux entités fiscalement apatrides de la Table 1 de la Déclaration pays par pays. Tout associé ayant la qualité d'Entité constitutive au sein du Groupe d'entreprises multinationales déclare sa part du revenu de la société de personnes dans la ligne correspondant à sa juridiction de résidence fiscale de la Table 1 de la Déclaration pays par pays.

La Table 2 de la Déclaration pays par pays doit comprendre une ligne pour les entités fiscalement apatrides et une ligne intermédiaire pour chacune de ces entités, notamment pour les sociétés de personnes dépourvues de résidence fiscale – en d'autres termes, la déclaration relative aux entités fiscalement apatrides respecte le modèle applicable aux Entités constitutives pourvues d'une résidence fiscale. Si une société de personnes relève de la catégorie des entités fiscalement apatrides, dans la colonne « Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence » de la Table 2 est indiquée la juridiction dont le droit a régi la formation / constitution de la société de personnes.

Il peut s'avérer judicieux pour un Groupe d'entreprises multinationales de fournir, dans la rubrique réservée aux informations complémentaires, des précisions sur la structure de la société de personnes et sur les entités dépourvues de résidence fiscale. À titre d'exemple, la section consacrée aux « Informations complémentaires » peut présenter une note indiquant que le « revenu apatride » provenant d'une société de personnes doit être comptabilisé et imposé dans la juridiction de l'associé.

Lorsqu'une société de personnes dépourvue de résidence fiscale est l'Entité mère ultime, aux fins de déterminer où cette société doit déposer la Déclaration pays par pays qu'elle est tenue d'établir, la juridiction qui prévaut est celle dont le droit a régi la formation / constitution de la société de personnes considérée.

Un établissement stable d'une société de personnes est inclus dans la Déclaration pays par pays de la même manière que tout autre établissement stable.

### 3. Choix des normes/principes comptables pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à ce groupe (avril 2017)

*Aux fins de déterminer l'existence d'un « Groupe » et l'appartenance à ce Groupe en application des dispositions de l'article 1.1 du modèle de législation figurant dans le rapport sur l'Action 13 :*

- a) *si les participations dans l'entreprise concernée\* sont cotées en bourse, les normes comptables applicables devraient-elles être celles auxquelles l'entreprise est soumise aux fins d'établir ses états financiers consolidés ?*
- b) *si les participations dans l'entreprise concernée\* ne sont pas cotées en bourse, est-il possible de choisir les normes comptables dans la liste fermée suivante : i) principes comptables généralement reconnus (GAAP) dans la juridiction dans laquelle l'entreprise est considérée étant comme cotée ; ou ii) les normes internationales d'information financière (IFRS), à la condition que les normes ou principes choisis soient appliqués de manière cohérente ?*

*\* Le terme « entreprise concernée » désigne l'entité qui serait l'Entité mère ultime, telle que définie à l'article 1.6 du modèle de législation proposé par le rapport sur l'Action 13.*

Le rapport sur l'Action 13 ne cite aucune norme comptable particulière dont il conviendrait d'utiliser les règles de consolidation. La démarche attendue est la suivante :

- a) Si les participations dans l'entreprise concernée, qui serait une Entité mère ultime au sens de l'article 1.6 du modèle de législation, sont cotées en bourse, les juridictions exigeront que le Groupe applique les règles de consolidation issues des normes comptables déjà utilisées par le Groupe.
- b) Si les participations dans l'entreprise concernée, qui serait une Entité mère ultime au sens de l'article 1.6 du modèle de législation, ne sont pas cotées en bourse, les juridictions peuvent autoriser le Groupe à choisir entre les principes comptables généralement reconnus (GAAP) de la juridiction de l'Entité mère ultime (y compris les principes GAAP des États-Unis, si les règles et règlements locaux de la juridiction de l'Entité mère ultime l'autorisent), et les normes internationales IFRS, en tant que principes / normes comptables applicables, dans la mesure où le Groupe applique ce choix de manière cohérente au fil des exercices successifs et sur tous les aspects du rapport sur la déclaration pays par pays qui prévoient la mise en œuvre d'une norme comptable. Néanmoins, si la juridiction de résidence de l'entreprise qui serait l'Entité mère ultime impose aux entreprises dont les participations sont cotées en bourse l'utilisation d'une ou plusieurs normes comptables spécifiques, cette obligation doit être respectée. À titre d'exception, si les règles de consolidation d'une juridiction imposent de manière générale que les entités d'investissement soient consolidées avec les sociétés détenues en portefeuille, la juridiction peut imposer l'application des règles de consolidation des normes IFRS aux fins de déterminer le périmètre d'un groupe. Toute exception de ce type au regard des normes comptables généralement appliquées pour établir la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales doit être mentionnée dans le tableau 3 de la déclaration pays par pays déposée par le groupe concerné.

Ces orientations concernent les obligations qu'une juridiction peut imposer à tout groupe dont l'Entité mère ultime ou l'Entité mère de substitution a sa résidence fiscale sur son territoire et qui est tenu à ce titre d'y déposer une déclaration pays par pays.

#### 4. Traitements des participations importantes (avril 2017)

*En cas d'intérêts minoritaires détenus par des parties non liées dans une Entité constitutive, le chiffre d'affaires consolidé du groupe de l'exercice précédent doit-il inclure 100 % du chiffre d'affaires de l'Entité constitutive pour l'application du seuil de 750 millions EUR (ou du montant équivalent en monnaie locale en janvier 2015) permettant d'identifier un Groupe d'entreprises multinationales exclu, ou le chiffre d'affaires doit-il être proratisé ? En outre, les données financières de cette entité à inclure dans la déclaration pays par pays doivent-elle inscrites dans leur totalité (100 %) ou au contraire au prorata ?*

À la condition que les règles comptables de la juridiction de l'Entité mère ultime exigent qu'une Entité constitutive dont les intérêts minoritaires sont détenus par des parties non liées soit entièrement consolidée, 100 % du chiffre d'affaires de l'entité doit être inclus pour appliquer le seuil de 750 millions EUR (ou d'un montant équivalent en monnaie locale en janvier 2015). En pareil cas, les données financières de l'entité qui sont portées dans la déclaration pays par pays doivent représenter la totalité du chiffre d'affaires et ne doivent pas être proratisées. Si, en revanche, les règles comptables exigent une intégration proportionnelle en présence d'intérêts minoritaires, la juridiction peut autoriser une prise en compte proportionnelle du chiffre d'affaires de l'entité pour appliquer le seuil de 750 millions EUR et peut aussi autoriser l'inscription proportionnelle de ses données financières dans la déclaration pays par pays.

## **5. Traitement d'une entité détenue et/ou exploitée par plusieurs Groupes d'entreprises multinationales non liés (juillet 2017)**

*Lorsqu'une entité détenue et/ou exploitée par plusieurs Groupes d'entreprises multinationales non liés (une entité en joint-venture par exemple) est consolidée dans les états financiers consolidés d'un ou plusieurs de ces Groupes, y compris en application d'une règle de consolidation proportionnelle, cette entité est-elle considérée comme une Entité constitutive de ces Groupes d'entreprises multinationales non liés (et doit-elle être inscrite dans le tableau 2) ? Dans l'affirmative, lorsqu'une règle de consolidation proportionnelle est appliquée à l'entité en vertu des règles comptables en vigueur, le tableau 1 doit-il inclure les données proratisées de l'entité, et faut-il retenir le chiffre d'affaires de l'entité proratisé aux fins de l'application du seuil de 750 millions d'euros ?*

Le traitement d'une entité aux fins de la déclaration pays par pays doit s'aligner sur le traitement comptable. Dans le cas d'une entité détenue et/ou exploitée par plusieurs Groupes d'entreprises multinationales non liés, le traitement de cette entité aux fins de la déclaration pays par pays doit être déterminé en fonction des règles comptables applicables à chacun des Groupes d'entreprises multinationales non liés considérés séparément. Si les règles comptables applicables exigent la consolidation d'une entité dans les états financiers consolidés d'un Groupe d'entreprises multinationales, cette entité sera considérée comme étant une Entité constitutive de ce Groupe aux termes de l'article 1.4 du Modèle de législation. Par conséquent, les données financières de cette entité doivent être reportées dans la déclaration pays par pays du Groupe d'entreprises multinationales. Ce principe vaut pour les entités incluses dans le périmètre des états financiers consolidés du Groupe selon la méthode de la consolidation intégrale ou proportionnelle. Si les règles comptables n'imposent pas la consolidation de l'entité, elle ne sera pas considérée comme une Entité constitutive, de sorte que ses données financières ne seront pas reportées dans la déclaration pays par pays. Aussi, une entité incluse dans les états financiers consolidés du Groupe selon les règles de mise en équivalence n'est pas une entité constitutive.

Lorsque la consolidation proportionnelle est appliquée à une entité d'un Groupe d'entreprises multinationales lors de la préparation de ses états financiers consolidés, les juridictions peuvent autoriser la prise en compte d'une fraction proportionnelle du chiffre d'affaires total de l'entité aux fins du calcul du seuil de 750 millions d'euros, plutôt que du montant total du chiffre d'affaires. Les juridictions peuvent également autoriser un Groupe d'entreprises multinationales à inclure une fraction proportionnelle des données financières de l'entité dans sa déclaration pays par pays, conformément aux informations figurant dans les états financiers consolidés de ce Groupe, et non le montant total de ces données financières.

## IV. Questions afférentes aux obligations déclaratives portant sur la déclaration pays par pays

### 1. Incidence des fluctuations monétaires sur le seuil retenu de 750 million EUR déclenchant l'obligation déclarative (juin 2016)

*Dans l'hypothèse où le Pays A utilise sa monnaie nationale pour fixer à un montant équivalent à 750 M EUR le seuil qui déclenche l'obligation déclarative, tandis que le Pays B utilise le seuil de 750 M EUR, et où, en raison de fluctuations monétaires, le seuil retenu par le Pays A devient supérieur à 750 M EUR, le Pays B peut-il soumettre à l'obligation déclarative une Entité constitutive d'un Groupe d'entreprises multinationales ayant son siège social dans le Pays A, dans lequel ce groupe ne dépose pas de Déclaration pays par pays au motif que son chiffre d'affaires, bien que dépassant 750 M EUR, reste inférieur au seuil appliqué dans le Pays A ?*

Comme indiqué dans le rapport sur l'Action 13, le seuil retenu est égal à 750 M EUR ou à un montant équivalent en monnaie nationale au cours en vigueur en janvier 2015. Dans la mesure où la juridiction de l'Entité mère ultime a défini un seuil de déclaration qui est un équivalent proche de 750 M EUR en monnaie nationale selon les cours en vigueur en janvier 2015, un Groupe d'entreprises multinationales qui respecte ce seuil local ne peut pas être soumis à une obligation déclarative locale dans une quelconque autre juridiction appliquant un seuil exprimé dans une autre monnaie.

Une juridiction qui utilise un seuil exprimé dans une autre monnaie que l'euro n'est pas tenue de réviser périodiquement le montant de ce seuil pour tenir compte des fluctuations monétaires. Le caractère approprié du seuil de 750 M EUR (et de tout équivalent proche de 750 M EUR exprimé en monnaie nationale selon les cours en vigueur en janvier 2015) pourra être l'un des points étudiés lors du réexamen, prévu en 2020, de la norme minimale relative à la Déclaration pays par pays.

## 2. Définition du chiffre d'affaires total consolidé du groupe (avril 2017)

*Pour déterminer si un groupe d'entreprises multinationales est un Groupe d'entreprises multinationales exclu, les produits extraordinaires et les gains générés par des activités d'investissement doivent-ils être inclus dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe ?*

Pour déterminer si le chiffre d'affaires total consolidé est inférieur à 750 millions d'euros (ou à un montant équivalent en monnaie nationale en janvier 2015), il convient de prendre en compte l'ensemble du chiffre d'affaires figurant dans les états financiers consolidés (ou qui y figurerait). Une juridiction dans laquelle l'Entité mère ultime a sa résidence fiscale peut exiger la prise en compte des produits extraordinaires et des gains générés par des activités d'investissement dans le chiffre d'affaires total consolidé du Groupe si ces éléments sont comptabilisés dans les états financiers consolidés en vertu des règles comptables applicables.

Pour les entités financières qui ne comptabilisent pas nécessairement les montants bruts des transactions dans leurs états financiers concernant certains éléments, il convient d'utiliser les éléments similaires au chiffre d'affaires dans le cas d'activités financières en vertu des règles comptables applicables. Ces éléments peuvent être qualifiés en tant que « produit net bancaire », « recettes nettes », ou une autre rubrique, selon les règles comptables appliquées. À titre d'exemple, si les règles comptables applicables prévoient que la comptabilisation des montants nets est appropriée pour les produits ou gains générés par une opération financière, telle qu'un contrat d'échange de taux d'intérêt, alors le terme « chiffre d'affaires » désigne le montant net des transactions concernées.



### 3. Période comptable de courte durée (septembre 2017) (NOUVEAU)

*Une dispense temporaire peut-elle être accordée aux groupes d'entreprises multinationales ayant une période comptable de courte durée débutant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 et s'achevant avant le 31 décembre 2016 ?*

À titre temporaire, les juridictions peuvent autoriser l'entité déclarante d'un groupe d'entreprises multinationales ayant une période comptable de courte durée, qui commence à compter du 1er janvier 2016 et s'achève avant le 31 décembre 2016, à déposer la déclaration pays par pays obligatoire dans le délai prévu pour les groupes d'entreprises multinationales dont l'exercice fiscal prend fin le 31 décembre 2016. La date à laquelle la déclaration pays par pays doit être échangée est reportée en conséquence. Cette dispense temporaire ne remet pas en cause la finalité du standard minimum de l'Action 13.

## V. Questions afférentes au mécanisme portant sur l'échange des déclarations pays par pays (échange d'informations, dépôt de substitution et dépôt local)

### 1. Solutions déclaratives transitoires les groupes d'entreprises multinationales (« dépôt de substitution par l'entité mère ultime ») (juin 2016; mis à jour juillet 2017)

*Lorsque l'Entité mère ultime d'un Groupe d'entreprises multinationales réside aux fins fiscales dans une juridiction dont le cadre juridique prévoit d'imposer le dépôt de la Déclaration pays par pays pour les exercices fiscaux ouverts à une date postérieure au 1er janvier 2016, le groupe concerné peut-il, à sa propre initiative, déposer dans cette juridiction une Déclaration pays par pays portant sur un exercice ouvert à compter du 1er janvier 2016 ? Quelles sont les conséquences d'un tel dépôt au regard des obligations déclaratives locales en vigueur dans d'autres juridictions ?*

Tous les pays de l'OCDE et du G20, ainsi que d'autres pays, se sont engagés à appliquer la norme minimale relative à la Déclaration pays par pays telle que définie dans le rapport sur l'Action 13. Ce rapport recommande aux pays d'imposer une obligation légale relative à l'établissement par les entreprises multinationales de la Déclaration pays par pays au titre des exercices fiscaux ouverts à compter du 1er janvier 2016. Le rapport sur l'Action 13 reconnaît également « que certaines juridictions puissent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment pour faire les ajustements nécessaires à la loi ». Un problème d'ordre transitoire pourrait alors survenir pour les juridictions qui introduisent la Déclaration pays par pays mais qui sont dans l'incapacité de la mettre en œuvre au titre des exercices fiscaux ouverts à compter du 1er janvier 2016. Pour les cas où d'autres juridictions introduisent des obligations déclaratives locales (ce qui est une option mais n'est pas requis en vertu de la norme minimale de l'Action 13) et ce, sans autrement prévoir un régime transitoire pour régler ce problème, (certains pays ont cependant introduit un régime transitoire, reconnaissant ainsi les différences entre les processus législatifs tel que le prévoit le rapport sur l'Action 13) la définition d'orientations communes relatives aux obligations découlant des déclarations locales durant cette période sera nécessaire.

Pour ces situations, les juridictions qui sont dans l'incapacité de mettre en œuvre la déclaration au titre des exercices fiscaux ouverts à compter du 1er janvier 2016 peuvent toutefois prendre les dispositions nécessaires pour que les Entités mères ultimes établies sur leur territoire puissent déposer spontanément une Déclaration pays par pays. Cela permettrait aux Entités mères ultimes de Groupes d'entreprises multinationales qui résident aux fins fiscales dans ces juridictions de déposer volontairement la Déclaration pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1er janvier 2016 dans leur juridiction de résidence fiscale. Ce dépôt volontaire par l'Entité mère ultime constitue une forme de dépôt par l'Entité mère de substitution, tel que prévu par le rapport sur l'Action 13. Le dépôt par substitution ne modifie en rien le calendrier prévu ou la norme minimale, assurant ainsi l'intégrité de l'accord convenu au rapport sur l'Action 13.

Quand un dépôt par substitution (incluant le dépôt effectué par l'Entité mère ultime), tel que décrit ci-dessus, est autorisé, une entreprise multinationale se voit libérée de ses obligations déclaratives dans toute juridiction dans laquelle elle dispose d'une Entité constitutive (ci-après dénommée « Juridiction locale »), incluant de ses obligations relatives au dépôt local autrement requises. Cette disposition s'applique sous réserve que les conditions suivantes soient remplies :

1. l'Entité mère ultime a déposé auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence aux fins fiscales une Déclaration pays par pays conforme aux exigences prévues par le rapport sur l'Action 13 avant la date limite applicable (à savoir 12 mois après le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales) ; et
2. à la première date limite fixée pour le dépôt de la Déclaration pays par pays, la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime doit avoir adopté les dispositions juridiques prévoyant cette obligation déclarative (même si ces dispositions n'imposent pas le dépôt d'une Déclaration pays par pays au titre de l'Exercice fiscal déclarable en question) ; et
3. à la première date limite fixée pour le dépôt de la Déclaration pays par pays, un Accord éligible entre autorités compétentes doit avoir pris effet entre la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime et la Juridiction locale<sup>1</sup> ; et
4. la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime n'a pas adressé à l'administration fiscale de la Juridiction locale la notification d'une Défaillance systémique ; et
5. les notifications suivantes ont été transmises<sup>2</sup> :
  - la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime a reçu une notification de la part de celle-ci, au plus tard [le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales concerné] ; et
  - l'administration fiscale de la Juridiction locale a reçu une notification de la part d'une Entité constitutive du Groupe d'entreprises multinationales qui réside aux fins fiscales dans la Juridiction locale indiquant qu'elle n'est pas l'Entité mère ultime ni l'Entité mère de substitution, et précisant l'identité et la résidence fiscale de l'Entité déclarante, au plus tard [le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable du Groupe d'entreprises multinationales concerné].

Les juridictions ayant confirmé qu'elles ont en place un mécanisme de dépôt par substitution volontaire par l'entité mère ultime conformément au cadre défini ci-dessus s'agissant des entités mères ultimes qui sont résidentes dans leur juridiction, au titre des exercices fiscaux débutant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, sont listées ici : <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm>".

1. Une condition nécessaire à l'existence d'un Accord éligible entre autorités compétentes en vigueur est l'existence d'un Accord international en vigueur entre la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime et la Juridiction locale.
2. Si l'administration fiscale de la juridiction dans laquelle l'Entité mère ultime ou l'Entité constitutive (selon le cas) réside aux fins fiscales choisit de ne pas exiger de notifications ou n'a pas précisé la procédure retenue pour effectuer ces notifications, la présente condition ne s'applique pas. De plus, lorsqu'une telle notification est requise, le choix de la date de la notification est laissé à la discrétion de la juridiction, selon les circonstances qui lui sont propres. Par exemple, il pourrait être déterminé que la date de notification soit celle qui correspond au moment du dépôt de la Déclaration pays par pays.

## **2. Obligations de notification des groupes d'entreprises multinationales en matière de déclaration pays par pays pendant une période transitoire (décembre 2016)**

*L'article 3 du modèle de législation sur la déclaration pays par pays contenu dans le rapport sur l'Action 13 prévoit une option pour les juridictions d'imposer la communication de notifications à l'administration fiscale du pays afin d'identifier l'identité déclarante du groupe d'entreprises multinationales. Lorsqu'une Entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales est tenue de notifier à son administration fiscale l'identité et la résidence fiscale de l'Entité déclarante (y compris de l'Entité mère de substitution) du groupe d'entreprises multinationales avant le 31 décembre 2016 (au titre de l'exercice fiscal 2016), le fait pour les juridictions d'accorder une forme d'allègement transitoire au cours de la période de mise en place du cadre juridique national régissant les déclarations pays par pays et des Accords éligibles entre autorités compétentes serait-il compatible avec le standard minimum établi par l'Action 13 ?*

Une question pratique pourrait se poser pour un certain nombre de groupes d'entreprises multinationales qui sont en passe d'identifier l'entité déclarante et qui réfléchissent à l'opportunité de procéder à un dépôt par une entité de substitution lorsque des obligations de dépôt local seraient par ailleurs applicables. Cette question concerne les obligations nationales de notification auxquelles les Entités constitutives de groupes d'entreprises multinationales pourraient être soumises, leur imposant d'informer leur administration fiscale de l'identité de l'Entité déclarante qui déposera la déclaration pays par pays. Dans un certain nombre de cas, ces notifications devront être soumises avant le 31 décembre 2016 au titre de l'exercice fiscal 2016.

Toutefois, l'identité de l'entité déclarante appropriée ne sera peut-être pas connue d'ici cette date. En effet, l'identité de l'entité déclarante dépendra des cadres juridiques nationaux régissant les déclarations pays par pays et des relations internationales d'échange de renseignements qui sont établies au moyen d'Accords éligibles entre autorités compétentes. Les cadres juridiques nationaux sont toujours en cours de finalisation, et les Accords éligibles entre autorités compétentes ne seront peut-être pas en place d'ici le 31 décembre 2016.

Les groupes d'entreprises multinationales soucieux de se conformer à leurs obligations juridiques leur imposant de communiquer des notifications, lorsque de telles obligations existent, se heurtent donc à une difficulté pratique à cet égard, en raison de l'absence d'informations nécessaires. Pour remédier à ce problème, les juridictions pourraient ménager une certaine flexibilité quant à la date de l'obligation de communication de la notification si applicable, car ni le standard établi par l'Action 13 ni le modèle de législation n'impose que la notification soit effectuée à la fin de l'exercice fiscal déclarable. Par exemple, les juridictions qui introduisent des obligations de notification pourraient opter pour une date de notification différente, comme celle de dépôt d'une déclaration pays par pays ou d'une déclaration au titre de l'impôt sur les sociétés.

Les juridictions qui imposent des notifications pourraient aussi diffuser des instructions administratives en vue d'autoriser un allègement transitoire quant à ces obligations. Par exemple, les Entités constitutives pourraient être autorisées à adresser une notification basée sur une évaluation préliminaire de l'identité et de la résidence fiscale de l'Entité déclarante. Une notification mise à jour reposant sur de nouvelles informations pourrait être transmise par l'Entité constitutive avant la date de dépôt de la déclaration pays par pays. Les juridictions qui imposent des notifications pourraient également prévoir une dispense transitoire des pénalités pour les groupes d'entreprises multinationales qui mettent à jour leur notification.

En pareilles circonstances, un allègement transitoire n'irait pas à l'encontre de l'objectif politique poursuivi par la norme minimale établie par l'Action 13.

En outre, dans l'optique de procurer rapidement une visibilité aux groupes d'entreprises multinationales, les juridictions s'emploieront à assurer la prise d'effet la plus rapide possible de leurs Accords éligibles entre autorités compétentes de manière à atténuer ce problème transitoire.