

A. DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS : CONSIDÉRATIONS D'ORDRE GÉNÉRAL

1) En quoi consistent les déclarations pays par pays ?

La Déclaration pays par pays a été mise en œuvre dans le cadre de l'Action 13 du Projet BEPS OCDE/G20 afin d'aider les juridictions à combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). En vertu de l'**Action 13**, les groupes d'entreprises multinationales (EMN) qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions EUR sont tenus de déposer chaque année leurs déclarations pays par pays, généralement auprès de la juridiction où se situe leur siège. Les déclarations pays par pays contiennent, pour chacune des juridictions fiscales où l'EMN exerce des activités, un large éventail de données agrégées portant sur la répartition mondiale des bénéfices et des impôts acquittés, des indicateurs sur la localisation des activités économiques au sein du groupe, ainsi que la liste des entités exerçant des activités dans une juridiction fiscale donnée en précisant, pour chacune d'elles, la nature de ces activités.

2) Quelle est la finalité des déclarations pays par pays ?

Le principal objectif des déclarations pays par pays est d'aider les administrations fiscales à identifier et à évaluer les risques généraux liés aux prix de transfert et aux pratiques de BEPS. En plus de contribuer à l'évaluation des risques, les données ainsi obtenues peuvent également jouer un rôle important dans l'analyse économique et statistique des pratiques de BEPS et des activités des entreprises multinationales en général. En vertu de l'**Action 11 du Projet BEPS**, les juridictions sont convenues de publier régulièrement des statistiques agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays afin d'étayer l'analyse économique et statistique de ces entreprises multinationales et des pratiques de BEPS.

3) Les déclarations pays par pays déposées par les EMN sont-elles rendues publiques ?

En 2015, l'idée de rendre publiques les déclarations pays par pays ne faisait pas consensus parmi les membres. Les EMN déposent en fait leurs déclarations pays par pays auprès de l'administration compétente. Ces déclarations ne sont pas rendues publiques afin de préserver la confidentialité des informations potentiellement sensibles. Cette approche est cohérente avec les règles applicables au traitement de la plupart des autres informations sur les contribuables. La question de savoir si les déclarations pays par pays doivent être rendues publiques est toujours à l'étude et les membres ont des avis divergents à ce sujet. Elle est examinée dans le cadre d'un processus distinct, à savoir dans le contexte du **Réexamen de 2020 de la déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS)**.



B. STATISTIQUES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

4) En quoi consistent les statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Les données agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays fournissent des informations mondiales sur les activités des EMN, des informations plus détaillées étant disponibles dans d'autres sources de données, comme les états financiers consolidés. Ces données portent notamment sur les effectifs des EMN, leur chiffre d'affaires avec des parties liées et non liées, leurs bénéficiaires et les impôts acquittés. Elles permettent de prendre en compte l'ensemble des activités au niveau mondial des EMN couvertes, et de bien établir la distinction entre les activités exercées au niveau national et à l'étranger de ces entreprises. Les données sont ventilées par zone géographique, avec un niveau de détail qui varie selon les juridictions déclarantes. Les informations sont présentées par juridiction de résidence fiscale et non par juridiction de constitution. Les données contenues dans les déclarations pays par pays donnent des informations comparables sur les principales activités commerciales exercées par les EMN (production, commerce, détention d'actifs de propriété intellectuelle, par exemple) dans les différentes juridictions.

5) Quelle est la finalité de la publication des données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Le **Rapport final sur l'Action 11 du BEPS** soulignait que l'identification et l'analyse des pratiques de BEPS se heurtaient aux limites inhérentes aux données jusque-là disponibles. En particulier ces données ne sont pas exhaustives pour tous les pays et toutes les entreprises, et n'intègrent pas, bien souvent, les impôts effectivement payés. Tout en reconnaissant la nécessité de maintenir un niveau adéquat de protection de la confidentialité des renseignements sur les contribuables, les membres du Cadre inclusif sont convenus de publier des statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des déclarations pays par pays afin de donner accès à de nouvelles informations importantes susceptibles d'améliorer la mesure et suivi du phénomène BEPS.

C. COUVERTURE DES DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MODALITÉS DE COLLECTE DE L'INFORMATION

6) Comment sont collectées les données ?

Depuis 2015, l'OCDE travaille en collaboration avec les juridictions pour élaborer un format homogène aux fins de la communication des statistiques agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays. L'élaboration de ces statistiques s'articule autour de deux grandes étapes.

- Premièrement, tous les grandes EMN sont tenues de déposer des déclarations pays par pays, généralement auprès de l'administration fiscale de la juridiction où se situe leur entité mère ultime. Les juridictions ont commencé à recevoir les déclarations fin 2017/début 2018 aux fins de l'élaboration du premier jeu de données agrégées.
- Deuxièmement, dans chaque juridiction, les administrations fiscales ou d'autres organismes publics compilent les différentes déclarations pays par pays déposées en un jeu de données unique dans le respect des règles de confidentialité qui leurs sont propres. Cela aboutit à un ensemble unique de données anonymisées et agrégées couvrant l'ensemble des EMN soumises à l'obligation déclarative de la juridiction, qui est transmis à l'OCDE, laquelle consolide les données fournies par l'ensemble des membres du Cadre inclusif soumises à l'obligation déclarative à des fins de publication.

Un groupe d'EMN est généralement tenu de déposer sa déclaration pays par pays dans l'année qui suit la date de clôture de son exercice fiscal. L'OCDE a travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif pour élaborer un modèle commun de déclaration et surmonter un éventail de difficultés juridiques et techniques de sorte à s'assurer que les juridictions ont bien été en mesure de commencer à soumettre des données agrégées à l'OCDE.

7) Quels sont la couverture et le champ d'application des données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Le premier jeu de statistiques anonymisées et agrégées porte sur les déclarations pays par pays remplies par 26 pays, qui couvrent près de 4 000 groupes d'EMN, au titre des exercices fiscaux ouverts entre le 1er janvier et le 1er juillet 2016. Dans la mesure où le dépôt des déclarations pays par pays n'est obligatoire que pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 MEUR (ou son équivalent en monnaie locale en janvier 2015) au cours de l'exercice financier précédent, pour chaque juridiction déclarante, les statistiques issues des déclarations pays par pays concernent uniquement ces grands groupes. Les données issues des déclarations pays par pays garantissent une couverture exhaustive de tous ces grands groupes d'EMN ayant leur siège dans les juridictions où le dépôt de CbCR était obligatoire pour les exercices ouverts à partir de 2016, alors qu'il est probable que la couverture soit incomplète là où le dépôt était volontaire. Le montant total des bénéficiaires déclarés tel qu'il ressort de la première édition des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays s'élève à 4 400 milliards USD. Ce chiffre représente environ 71 % du total des bénéfices mondiaux des entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse le seuil fixé aux fins de la déclaration pays par pays, et qui était estimé à 6 200 milliards en 2016.

8) Pourquoi ce jeu de statistiques issues des déclarations pays par pays ne porte-t-il pas sur l'ensemble des membres du Cadre inclusif ?

Sur les 137 membres que compte le Cadre inclusif, à peine 58 juridictions ont reçu des EMN des déclarations pays par pays au titre des exercices ouverts en 2016, 46 seulement ont imposé une obligation déclarative pour l'exercice 2016 et 12 ont reçu des déclarations pays par pays dans le cadre d'un dépôt volontaire. Parmi les juridictions ayant reçu des déclarations pays par pays, il a été estimé que seulement 35 d'entre elles en avaient reçu un nombre suffisant pour être en mesure de fournir des statistiques agrégées, tout en préservant la confidentialité des contribuables. Ce premier jeu de données présente des statistiques sur 26 de ces 35 juridictions - soit un taux de couverture de 74 %. Quelques juridictions n'ont pas pu, pour diverses raisons, fournir de statistiques anonymisées et agrégées sur les déclarations pays par pays. Certaines d'entre elles ont notamment préféré ne pas soumettre les déclarations ou les retirer en raison de la qualité jugée insuffisante des données, de difficultés d'ordre technique ou juridique.



D. LIMITES DES DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

9) Les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays ont-elles des limites ?

Un certain nombre de limites liées aux données sont décrites dans l'**avertissement qui accompagne ces données**. On peut également citer les limitations suivantes :

- Le niveau de ventilation des données ne permet pas un examen détaillé des mécanismes spécifiques mis en œuvre dans les pratiques de BEPS.
- Les déclarations pays par pays étant souvent basées sur les données de comptabilité financière, les informations qu'elles contiennent pourraient ne pas refléter fidèlement la façon dont les différents éléments sont comptabilisés à des fins fiscales et les différences dans les règles comptables pourraient nuire à la comparabilité des données entre juridictions.
- Plusieurs pays, notamment quelques grands, n'ont pas communiqué à l'OCDE de statistiques agrégées sur les déclarations pays par pays aux fins de la publication.
- Les EMN peuvent avoir intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices (voir FAQ distinct), et avoir potentiellement introduit un biais à la baisse au moment du calcul des taux effectifs d'imposition.
- Dans le cas des bénéfices d'entités apatrides, la prise en compte d'entités transparentes, telles que les sociétés de personnes, peut donner lieu à une double comptabilisation du chiffre d'affaires et du bénéfice. Cela peut donner l'impression que le bénéfice apatride échappe à l'impôt, puisque ce revenu est généralement imposé dans la juridiction où est exercé le contrôle.
- Les sociétés placées hors du champ d'application de l'IS comme les fonds de pension ou les hôpitaux universitaires, sont tenues de déposer une déclaration pays par pays et, à ce titre, sont prises en compte dans les statistiques agrégées, sauf spécification contraire. La prise en compte de ces sociétés pourrait fausser la relation entre bénéfices et impôts.

10) Quelle est l'incidence potentielle de l'intégration des dividendes intragroupe dans les bénéfices déclarés dans les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays ?

Les EMN peuvent avoir intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices, ce qui signifie que ces bénéfices pourraient faire l'objet d'une double comptabilisation. L'incertitude quant à l'intégration ou non des dividendes intragroupe dans les bénéfices avant impôt nuit à l'interprétation des statistiques tirées des déclarations pays par pays et à la comparabilité des données agrégées entre juridictions déclarantes. Si l'intégration des dividendes dans les bénéfices est normale en comptabilité financière séparée, elle peut, dans le contexte de l'analyse de l'impôt sur les sociétés des entreprises, fausser les résultats. La distribution de bénéfices après impôts sous la forme de dividendes est souvent faiblement imposée ou exonérée d'impôt. Par conséquent, l'intégration des dividendes intragroupe dans les «bénéfices (pertes) avant impôt sur les bénéfices» peut se traduire par des taux effectifs d'imposition (TEI) artificiellement faibles. Afin d'évaluer l'ampleur potentielle de cette pratique, certaines juridictions réalisent leurs propres analyses indépendantes.



11) Comment seront développées les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays au fil du temps ?

Les limites inhérentes aux données seront résolues dans le cadre de la révision des instructions. À titre d'exemple, s'agissant du traitement des dividendes intragroupe, les instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays ont été actualisées en novembre 2019 afin de préciser que ceux-ci ne devaient pas être intégrés dans les bénéfices. Néanmoins, en raison du décalage entre la révision des instructions et les déclarations, il est probable qu'il faille plusieurs années avant que ces mesures ne se traduisent par une véritable amélioration de la qualité des données.

D'autres questions, comme le traitement des entités apatrides, font actuellement l'objet de discussions, notamment dans le cadre du **Réexamen de 2020 de la Déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS)**, qui pourrait se traduire à l'avenir par le recueil d'informations plus détaillées dans le cadre des déclarations pays par pays. L'OCDE continue à travailler en collaboration avec les membres du Cadre inclusif et d'autres parties prenantes afin d'améliorer la qualité et la cohérence des données dans l'ensemble des juridictions.

E. DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET PHÉNOMÈNES DE BEPS

12) Que peuvent nous enseigner les données sur les phénomènes de BEPS ?

Les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays constituent une nouvelle source importante d'information sur les activités mondiales des EMN, avec à la clé, la possibilité d'améliorer sensiblement l'analyse économique des pratiques de BEPS. S'il se peut, avec le temps, que les statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays fournissent des résultats plus probants sur les pratiques de BEPS, il est encore trop tôt pour en tirer des conclusions, et ce pour les raisons suivantes :

- Les données portent sur une seule année, et on ne pourra dégager de tendances et identifier d'évolutions en matière de BEPS que lorsqu'on aura collecté plusieurs années de données comparables.
- Les données concernent l'année 2016 et sont antérieures à la mise en œuvre de bon nombre des mesures recommandées dans le cadre du Projet BEPS de l'OCDE et du G20. Elles sont également antérieures à la réforme fiscale mise en œuvre aux États-Unis.
- Le niveau de ventilation des données ne permet pas un examen détaillé des mécanismes spécifiques mis en œuvre dans les pratiques de BEPS.
- Les déclarations pays par pays étant souvent basées sur les données de comptabilité financière, les informations qu'elles contiennent pourraient ne pas refléter fidèlement la façon dont les différents éléments sont comptabilisés à des fins fiscales et les différences dans les règles comptables pourraient nuire à la comparabilité des données entre juridictions.
- Il reste difficile, en dépit de ces années supplémentaires, de pleinement dissocier les pratiques de BEPS de l'activité économique réelles des EMN et de leurs préférences fiscales sans lien avec ces pratiques.

Ces réserves et les limites décrites dans l'**avertissement** mises à part, la première édition des statistiques issues des déclarations pays par pays donne quelques premières indications qui pourraient attester de l'existence de pratiques de BEPS (voir FAQ #13).



13) Quels premiers enseignements peut-on tirer des données issues des déclarations pays par pays ?

Nonobstant les réserves et les limites inhérentes aux données décrites dans l'**avertissement**, la première édition des statistiques issues des déclarations pays par pays donne quelques premières indications, qui pourraient attester de l'existence de pratiques de BEPS.

- **Les données montrent un décalage entre le lieu où sont déclarés les bénéficiaires et le lieu où sont exercées les activités économiques.** En moyenne, la part des bénéficiaires déclarés par les EMN (25 %) dans les centres d'investissement (juridictions dont les flux d'IDE entrant représentent plus de 150 % du PIB) est relativement élevée par rapport à leurs effectifs (4%) et à leurs actifs corporels (11 %).
- **Le chiffre d'affaires par salarié est généralement plus élevé dans les pays où le taux légal de l'IS est nul et dans les centres d'investissement.** La valeur médiane du chiffre d'affaires par salarié dans les juridictions qui appliquent un taux nul d'IS est supérieure à 1.4 million USD, comparé à 370 000 USD dans les juridictions où le taux de l'IS est supérieur à 20 %. Dans les centres d'investissement, le chiffre d'affaires médian par salarié s'établit à 1.1 million USD, tandis qu'il s'élève à 390 000 USD, 180 000 USD et 150 000 USD respectivement dans les juridictions à revenu élevé, intermédiaire et faible.
- **En moyenne, la part du chiffre d'affaires avec des parties liées (transactions entre entreprises contrôlées par la même EMN) dans le total du chiffre d'affaires des EMN est plus élevée dans les centres d'investissement.** Dans les centres d'investissement, la part médiane du chiffre d'affaires avec des parties liées représente 40 % du total du chiffre d'affaires, alors qu'elle s'établit entre 5% et 20 % dans les pays à revenu élevé, intermédiaire et faible.
- **La « détention d'actions et d'autres titres de participation » est l'activité prédominante dans les centres d'investissement.** Le commerce, la production et les services sont les activités dominantes des EMN dans l'ensemble des pays, à l'exception des centres d'investissement, où ce sont les activités de « détention d'actions et d'autres titres de participation » qui prédominent. Une concentration de sociétés de portefeuille constitue un critère d'évaluation des risques et pourrait attester de la présence de structures de planification fiscale.

La deuxième édition du *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* a été publiée le 8 juillet 2020. Pour accéder au rapport et à son jeu de données, veuillez visiter : <https://oe.cd/stats-impot-societes>



Pour plus d'informations :

 CorporateTaxStatistics@OECD.org

 <https://oe.cd/stats-impot-societes>

 @OECDtax #CorpTaxStats

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes : <http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>

© OCDE JUILLET 2020

Images © Shutterstock.com

