



PAR  
**JÉRÔME BOGAERT**  
ASSOCIÉ GÉRANT, HARMONY<sup>1</sup>

## Le reporting pays par pays **Quel impact pour les entreprises ?**

Quels changements cette nouvelle obligation déclarative va-t-elle induire en pratique, et quelles conséquences peut-elle avoir pour les groupes concernés ?

**L**e 5 octobre 2015, l'OCDE a rendu public les rapports finaux contenant ses recommandations sur les 15 actions de son plan de lutte contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéfices, dit « plan BEPS ». L'une de ces actions, la treizième en l'occurrence, a amené l'Organisation à revisiter les obligations documentaires en matière de prix de transfert. La

principale nouveauté préconisée dans le rapport correspondant est d'instituer une déclaration pays par pays.

**La déclaration pays par pays ne concerne qu'un nombre restreint de groupes internationaux, mais à brève échéance**

La France a fait partie des premiers pays à transposer les

recommandations de l'OCDE en droit interne : l'article 121 de la loi de finances pour 2016 légalise en effet cette obligation dans notre pays. Mais la déclaration pays par pays n'y concerne toutefois qu'un petit nombre de groupes internationaux, à savoir ceux établissant des comptes consolidés, qui disposent d'une présence taxable dans deux pays différents au moins, et dont le chiffre d'affaires consolidé dépasse 750 millions d'Euros.

C'est à la société-mère tête de groupe qu'il incombe de déposer cette déclaration dans son pays de résidence, ce qui signifie que la filiale française d'un groupe étranger ou français n'est a priori pas concernée<sup>2</sup>.

La déclaration pays par pays doit être établie chaque année, et pour la première fois au titre du premier exercice ouvert à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Elle doit être envoyée dans un délai de douze mois après la fin de l'exercice concerné. En pratique, cela signifie donc que les sociétés mères ultimes de groupes français internationaux clôturant leurs exercices le 31 décembre auront à satisfaire cette obligation au titre de leur exercice 2016, et ce au plus tard le 31 décembre 2017.

Alors que l'OCDE a laissé à chaque Etat membre le soin de fixer le montant des pénalités pour non-respect de cette nouvelle règle, l'article 121 précité instaure une amende maxi-



## Ce document de reporting est un outil essentiel de sélection des entreprises devant faire l'objet de vérifications

male de 100 K€ à défaut de production dans le délai imparti. Rien n'est dit en revanche sur d'éventuelles sanctions en cas de déclaration incomplète ou inexacte.

### Son objectif principal est de lutter contre les transferts de bénéfices, dans une optique répressive et dissuasive

En termes de contenu, les dispositions de la loi de finances en France reflètent parfaitement les recommandations de l'OCDE. La déclaration pays par pays doit en effet mentionner les informations suivantes :

- Le cumul par pays des agrégats suivants : le chiffre d'affaires, le résultat avant impôt, l'impôt sur les sociétés acquitté au cours de l'exercice, l'impôt sur les sociétés comptabilisé au titre de l'exercice, le capital social, les réserves, le nombre de salariés, et la valeur comptable des actifs corporels, d'une part ;
- l'identification des filiales et succursales résidentes au sens fiscal, leur pays d'immatriculation, et la catégorie d'activités que chacune d'entre elles exerce, d'autre part.

Pour comprendre à quoi ces données vont servir, il est utile de rappeler l'objectif principal assigné à l'action 13, dont la déclaration pays par pays est la résultante, par ses promoteurs : il s'agit d'améliorer la transparence fiscale vis-à-vis des administrations des États où les groupes internationaux sont implantés, en leur fournissant les informations fiables et pertinentes pour effectuer

une première analyse efficace et robuste des risques d'érosion des bases fiscales liés aux prix de transfert et aux autres pratiques de transferts de bénéfices.

Ce document de reporting est donc avant tout conçu comme un outil essentiel de sélection des entreprises devant faire l'objet de vérifications approfondies en particulier dans le domaine des prix de transfert, au vu des anomalies pouvant apparaître dans la déclaration pays par pays souscrite par leur groupe.

Par exemple, si telle filiale de distribution en France dégage de façon récurrente un résultat avant impôt sensiblement inférieur, par rapport à son chiffre d'affaires, à la moyenne du résultat net des autres filiales de distribution du même groupe à travers le monde, l'administration fiscale française sera amenée à s'interroger sur une éventuelle insuffisance structurelle de la marge laissée à cette filiale via les prix de transfert pratiqués entre sociétés liées.

Autre exemple : si telle filiale d'un groupe français dans un pays donné y paie un impôt très faible alors que son résultat avant impôt est significatif, l'administration française pourra immédiatement suspecter l'existence d'un régime *de facto* privilégié, voire d'un *ruling* non déclaré, dont bénéficie la filiale en question, et donc chercher à appliquer notamment les dispositions de l'article 209 B du Code Général des Impôts lui permettant d'imposer directement en France les bénéfices de cette entité.

### L'administration française échangera les déclarations pays par pays automatiquement avec une centaine de ses homologues étrangers dès la fin de l'année 2017

Encore faut-il, pour que cet instrument d'analyse préliminaire soit efficace et remplisse pleinement son rôle, que la déclaration pays par pays puisse être communiquée par l'administration de l'Etat de résidence de la société mère tête de groupe à ses homologues des pays dans lesquels les filiales et succursales étrangères du groupe déclarant sont résidentes.

Dans ses recommandations, l'OCDE prend d'ailleurs soin de préciser à ce sujet que de tels échanges doivent être expressément prévus par la législation interne des Etats concernés, ce qui est le cas de la France depuis l'adoption de la loi de finances pour 2016.

L'article 121 précité subordonne néanmoins une telle possibilité à deux conditions cumulatives : la réciprocité, c'est-à-dire que le droit interne de l'autre Etat doit également prévoir un tel échange en sens inverse ; et la signature d'un accord multilatéral ou bilatéral autorisant de tels échanges avec ce même Etat.

C'est pourquoi 31 pays, dont la France, ont signé, dès le 27 janvier 2016, un accord multilatéral portant sur l'échange des déclarations pays par pays entre eux. Cet accord donne un fondement juridique à une coopération étroite entre les juridictions

signataires en la matière. Il prévoit en effet que chaque autorité compétente échangera chaque année, de façon automatique, la déclaration pays par pays souscrite par chaque société mère ultime qui y est résidente, avec toutes ses homologues des pays dans lesquels une ou plusieurs filiales et/ou succursales du groupe sont résidentes.

Au vu des conditions juridiques prévues pour l'application effective de cet accord, la France pourra pratiquer de tels échanges croisés avec 27 des 30 autres Etats signataires<sup>3</sup>, et ce dès le 1<sup>er</sup> semestre 2018 concernant les déclarations relatives à l'exercice 2016, puis dès le 1<sup>er</sup> trimestre de l'année N+2 à partir des déclarations portant sur les exercices 2017 et suivants.

La logique de transparence et de coopération renforcée entre Etats présidant aux travaux sur le plan BEPS voudrait que ce premier contingent d'Etats précurseurs en la matière soit rapidement complété. D'ici la fin de l'année 2017, on peut donc raisonnablement anticiper que l'administration française sera susceptible d'échanger automatiquement les déclarations pays par pays avec une centaine de ses homologues étrangers, et donc de recevoir également une masse importante d'informations impossible à collecter à une telle échelle auparavant.

### Les moyens accrus ainsi donnés aux administrations devront être encadrés par les garanties appropriées pour éviter toute utilisation abusive ou inexistante

Ce nouveau dispositif donne donc un instrument particulièrement puissant à l'administration fiscale française et à beaucoup de ses homologues



## Un outil pour opérer des redressements fondés sur une grille de lecture pourtant bien superficielle

► pour opérer des redressements fondés sur cette grille de lecture pourtant bien superficielle ; voire pour « jeter en pâture » à l'opinion publique, par presse interposée, des groupes qui se seraient *a priori* rendus coupables de pratiques répréhensibles en matière de transferts de bénéficiaires, sans qu'aucune preuve concrète ne vienne étayer une telle suspicion.

L'OCDE a voulu éviter de telles dérives en instaurant les garde-fous suivants :

- Les données transmises dans le cadre de la déclaration pays par pays sont couvertes par la confidentialité, et ne peuvent donc en aucun cas être rendues publiques ;

- elles doivent être traitées au moyen d'infrastructures IT efficaces et fiables, mais aussi conçues pour garantir le respect de la confidentialité et de l'intégrité des données, ainsi que leur protection ;

- elles doivent en outre n'être utilisées que dans le but de procéder à l'évaluation générale des risques d'érosion des bases fiscales liés aux prix de transfert ou à d'autres pratiques d'évasion fiscale, à l'exclusion de toute autre considération ;

- elles ne peuvent enfin en aucun cas fonder, à elles seules, des redressements en matière de prix de transfert ou de tout autre champ de la fiscalité internationale. En particulier, elles ne peuvent jamais dispenser les inspecteurs des impôts de mener de véritables analyses fonctionnelles et de comparabilité pour étayer les

rappels qu'ils souhaiteraient notifier.

En tout état de cause, les dispositions de l'article 121 de la loi de finances pour 2016 ne reprennent aucune de ces préconisations en tant que telle. La mise en œuvre de cette obligation déclarative en France ne s'accompagne donc d'aucune précaution législative permettant de minimiser autant que possible les nombreux risques de dérives ou d'utilisation inappropriée de ce nouvel outil de dissuasion.

Reste à espérer que, dans sa grande sagesse, l'administration fiscale française saura élaborer une doctrine propre à offrir aux entreprises les garanties nécessaires pour une utilisation juste et équilibrée des informations fournies via les déclarations pays par pays, voire que le législateur lui-même remédiera à ces faiblesses du texte initial en complétant le dispositif à l'occasion de futures lois de finances.

L'autre enjeu majeur découlant de la mise en œuvre de ce dispositif, en France comme dans tous les autres pays d'ailleurs, est lié aux moyens humains et matériels que chaque Etat mettra en place pour exploiter pleinement, mais avec

le discernement souhaitable nécessitant une analyse fine et approfondie des données, la masse considérable d'informations reçues. Si une trop grande partie d'entre elles ne sont pas traitées, cela ne fera que consacrer l'échec de ce nouvel instrument de contrôle et donner le sentiment d'un coup d'épée dans l'eau.

Mais si elles sont analysées de façon trop rapide et superficielle faute de temps et/ou de moyens, cela ne fera que multiplier les sources de contentieux entre les entreprises et les administrations fiscales en pure perte, dégradant ainsi une nouvelle fois les relations de confiance réciproque que nombre d'entre elles souhaitent développer.

### Conclusion

L'action 13 fut la première à déboucher, dès septembre 2014, sur une solution concrète et pratique pour remplir une partie des objectifs assignés au plan BEPS, via la déclaration pays par pays justement.

Cette recommandation est aussi la première à être réellement mis en œuvre par un grand nombre d'Etats, qui ont déjà annoncé sa transposition rapide dans leur droit interne.

C'est enfin celle qui traduit le mieux dans les faits, à ce stade, le principe de transparence et de coopération entre administrations sans lequel la lutte contre l'érosion des bases fiscales et les transferts de bénéficiaires ne restera qu'un vœu pieux.

C'est donc la crédibilité même de tout ce processus de réforme en profondeur de la fiscalité internationale qui se joue au travers de la mise en place de la déclaration pays par pays dans un maximum d'Etats.

C'est pourquoi les principaux promoteurs de cette nouvelle obligation documentaire peuvent difficilement se permettre de voir cette recommandation, essentielle à leurs yeux, rester lettre morte en pratique, et qu'ils feront donc tout pour l'imposer aux Etats qui pourraient être récalcitrants à sa mise en œuvre.

Aux entreprises concernées d'anticiper suffisamment et, le cas échéant, d'adapter leur politique fiscale globale en conséquence, pour éviter toute conséquence fâcheuse en résultant. ●

1. Représentant de la DFCG au Comité fiscal de l'IAAFEI

2. Sauf si la filiale française en question est subrogée à sa société-mère ultime en la matière, ou si celle-ci est dans l'incapacité de prouver qu'une autre filiale du groupe a rempli cette obligation dans un autre pays.

3. Seuls la Suisse, le Chili et le Liechtenstein sont concernés par une entrée en vigueur potentiellement différée.