

BEPS Action 13
Déclaration pays par pays

**MANUEL PRATIQUE
DE MISE EN ŒUVRE**

Déclaration pays par pays

Manuel pratique de mise
en œuvre

Septembre 2017

Merci de citer cet ouvrage comme suit:

OCDE (2017), *Déclaration pays par pays: Manuel Pratique de mise en œuvre*, OCDE,
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>

Crédits photo : Couverture © MIND AND I – Shutterstock.com

© 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. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Préface

L'année prochaine, pour la première fois, les autorités fiscales du monde entier recevront des informations sur les grands groupes d'entreprises multinationales qui exercent des activités dans leur pays, livrant par juridiction fiscale le chiffre d'affaires du groupe, ses bénéficiaires, les impôts dont il acquitte ainsi que d'autres indicateurs. Ces informations, auxquelles les autorités fiscales n'avaient jusqu'à présent pas accès, leur offrent une chance unique et jusqu'à présent impossible de comprendre la structure des activités d'un groupe.

La déclaration pays par pays constitue l'un des quatre standards minimums du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS) auquel plus de 100 pays ont adhéré, couvrant les pays de résidence fiscale de pratiquement tous les grands groupes d'entreprises multinationales. Le rythme de mise en œuvre du standard relatif à la déclaration pays par pays est impressionnant. Plus de 55 juridictions ont d'ores et déjà imposé aux entreprises multinationales concernées l'obligation de déposer une déclaration pays par pays. De leur côté, les juridictions ont rapidement agi pour faire en sorte que les déclarations pays par pays puissent être échangées entre administrations fiscales. À ce jour, 65 juridictions ont signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes, et certaines ont conclu des Accords bilatéraux entre autorités compétentes visant à donner effet à l'échange des déclarations avec des juridictions spécifiques. À neuf mois du début des premiers échanges, plus de 1 000 relations entre paires de juridictions ont été mises en place.

Il incombe désormais aux autorités fiscales d'inventer et de déployer des solutions permettant de rassembler et de traiter les déclarations pays par pays afin de faire un usage efficace et approprié des informations qu'elles contiennent. L'Agence du revenu du Canada, dans le contexte du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, a sponsorisé la préparation de deux nouveaux manuels destinés à aider les pays à mettre efficacement en œuvre les obligations relatives à la déclaration pays par pays et à utiliser les renseignements contenus dans les déclarations à des fins d'évaluation des risques fiscaux.

Le manuel *Déclaration pays par pays: manuel pratique de mise en œuvre* est un guide pratique qui expose les principaux éléments que les pays doivent prendre en compte lorsqu'ils mettent en place la déclaration pays par pays. Il contient des explications techniques relatives au dépôt, à l'échange et à l'utilisation des déclarations, ainsi que des informations pratiques que les autorités fiscales devront gérer.

Une fois la déclaration pays par pays mise en œuvre, une administration fiscale devra commencer à utiliser les informations obtenues, soit directement d'un groupe, soit d'une administration fiscale étrangère. Le manuel *Déclaration pays par pays: manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux* explique comment procéder, en tenant compte des diverses approches de l'évaluation des risques fiscaux suivies par différents pays, des indicateurs de risque fiscal susceptibles d'être identifiés au moyen des nouvelles informations contenues dans les déclarations, et des difficultés que les autorités fiscales

peuvent rencontrer et problèmes dont elles doivent avoir conscience. Il montre que les déclarations pays par pays peuvent être un outil très utile pour une administration fiscale afin de détecter et identifier les risques liés aux prix de transfert et à d'autres pratiques de BEPS. Enfin, le manuel met en garde contre le risque de tirer des conclusions simplistes et trompeuses si les déclarations pays par pays sont utilisées de façon isolée.

Ces deux manuels procureront une assistance considérable aux pays qui mettent en œuvre la déclaration pays par pays et qui utilisent les informations ainsi obtenues. Au fil du temps, les autorités fiscales enrichiront leur expérience de la collecte, du traitement et de l'utilisation des déclarations pays par pays, et chacun de ces manuels sera mis à jour de manière régulière afin que les administrations fiscales de tous les pays puissent en tirer profit.

Bob Hamilton

Commissaire de l'Agence du revenu du Canada

Table des matières

| | |
|---|-----------|
| <i>Abréviations et acronymes</i> | 9 |
| <i>Chapitre 1 Introduction et contexte</i> | 11 |
| Vue d'ensemble de la déclaration pays par pays | 11 |
| Le <i>Déclaration pays par pays : manuel pratique de mise en œuvre</i> | 14 |
| <i>Chapitre 2 Dépôt et utilisation des déclarations pays par pays</i> | 17 |
| Éléments prérequis pour le dépôt et l'utilisation des déclarations pays par pays | 17 |
| Définition d'un « groupe d'entreprises multinationales », et identification des groupes soumis à l'obligation déclarative..... | 18 |
| Définition d'une « entité déclarante » | 18 |
| Définition d'un « exercice fiscal déclarable » | 18 |
| Détermination du premier exercice fiscal déclarable | 18 |
| Format et contenu de la déclaration pays par pays..... | 19 |
| Délais de dépôt des déclarations pays par pays..... | 19 |
| Utilisation appropriée des déclarations pays par pays..... | 19 |
| Confidentialité des déclarations pays par pays | 21 |
| Éléments facultatifs pour le dépôt des déclarations pays par pays..... | 21 |
| Dépôt par une entité de substitution | 22 |
| Dépôt local..... | 23 |
| Obligations en matière de notification | 25 |
| <i>Chapitre 3 Échange des déclarations pays par pays</i> | 27 |
| Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays.. | 27 |
| Dispositions essentielles des accords entre autorités compétentes | 29 |
| Engagement à échanger les déclarations pays par pays | 29 |
| Calendrier des échanges | 30 |
| Utilisation d'un schéma commun en langage XML..... | 30 |
| Modalités des échanges | 30 |
| Notification de non-respect des obligations déclaratives par une entité déclarante | 31 |
| Obligation, en droit interne, de dépôt des déclarations pays par pays | 31 |
| Confidentialité et utilisation appropriée des déclarations | 31 |
| Notification de non-respect des conditions de confidentialité et d'utilisation appropriée des déclarations | 31 |
| Consultations entre autorités compétentes | 32 |
| Suspension de l'échange des déclarations pays par pays | 33 |
| Prise d'effet | 34 |
| Dénonciation | 34 |
| Importance de s'assurer que les accords internationaux sont en vigueur au début de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays | 34 |
| <i>Chapitre 4 Aspects opérationnels de la déclaration pays par pays</i> | 37 |

| | |
|---|-----------|
| Dépôt des déclarations pays par pays | 37 |
| Identification des entités tenues de déposer des déclarations pays par pays | 37 |
| Réception des déclarations déposées par des entités résidentes | 38 |
| Vérification de l'exhaustivité des données contenues dans les déclarations et préparation des fichiers à transmettre | 39 |
| Application de sanctions en cas de non-respect des obligations | 39 |
| Échange des déclarations pays par pays | 40 |
| Système commun de transmission (SCT) | 41 |
| Dépôt et échange des déclarations pays par pays : vue d'ensemble des aspects opérationnels | 43 |
| Chapitre 5 Orientations, implication des parties prenantes et formation..... | 45 |
| Élaborer une stratégie d'implication des parties prenantes..... | 45 |
| Orientations techniques | 45 |
| Implication et retour d'information | 46 |
| Information du public..... | 46 |
| Conception d'un programme de formation..... | 47 |
| Types de formation..... | 48 |
| Calendrier des formations | 49 |
| Centralisation des responsabilités en matière de formation | 49 |
| Groupes spécifiques d'agents..... | 49 |
| Annexe Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays..... | 55 |
| Introduction et contexte | 55 |
| Définition de « l'utilisation appropriée »..... | 57 |
| Définition du « risque relatif au BEPS » | 58 |
| Conséquences du non-respect de la condition d'utilisation appropriée | 60 |
| Réception et utilisation des déclarations pays par pays subordonnées à l'utilisation appropriée des informations. | 60 |
| Obligation pour les autorités compétentes de signaler le non-respect de la condition d'utilisation appropriée..... | 61 |
| Obligation pour les autorités compétentes de renoncer promptement aux ajustements inappropriés en cas de procédure devant l'autorité compétente. | 61 |
| Capacité des autorités compétentes à suspendre temporairement l'échange de déclarations pays par pays à l'issue des consultations en cas de non-respect..... | 61 |
| Risque d'imposition incorrecte | 62 |
| Approches visant à garantir l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays..... | 63 |
| 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 ? | 65 |
| 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 ?..... | 65 |
| 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 ? | 66 |
| L'utilisation des déclarations pays par pays est-elle contrôlée ou suivie afin de garantir qu'elle est appropriée ?..... | 66 |
| Mesures de restriction d'accès aux déclarations pays par pays..... | 67 |

| | |
|--|----|
| Mesures visant à garantir qu'il existe des éléments probants suffisants à l'appui de l'utilisation appropriée..... | 68 |
| Les agents de l'administration fiscale concernés dans votre juridiction reçoivent-ils des orientations ou une formation définissant clairement leurs obligations ?..... | 69 |
| 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 ?..... | 69 |
| Votre juridiction applique-t-elle d'autres mesures pour garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays ?..... | 70 |

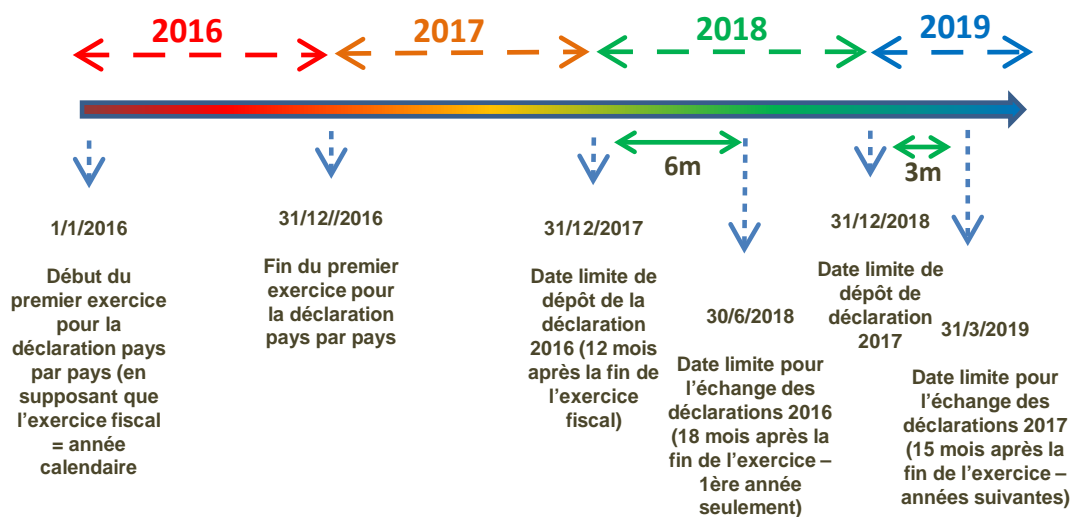
Abréviations et acronymes

| | |
|-------------|--|
| AAC | Accord entre autorités compétentes |
| BEPS | Base erosion and profit shifting |
| CCN | Common Communications Network |
| CTS | Common Transmission System |
| MNE | Entreprise multinationale |
| OCDE | Organisation de Coopération et de Développement économique |
| XML | Extensible Markup Language |

Chapitre 1

Introduction et contexte

1. Le Rapport sur l'Action 13 décrit une approche à trois niveaux de la documentation des prix de transfert pour les groupes d'entreprises multinationales, avec un fichier principal, un fichier local et l'obligation, pour certains groupes, de remplir chaque année une déclaration pays par pays. Cette déclaration contient des informations sur les activités mondiales exercées par le groupe et des données financières par juridiction fiscale, le tout présenté selon un format uniformisé.



2. La déclaration pays par pays constituant l'un des quatre standards minimums du Plan d'action BEPS, les juridictions qui la mettent en œuvre devront se soumettre à un examen par les pairs, mené par l'ensemble des membres du Cadre inclusif. Cet examen par les pairs se déroulera sur une période de trois ans, à compter de 2017, et sera centré en particulier sur le cadre législatif et administratif dans lequel s'inscrivent ces obligations déclaratives.

Vue d'ensemble de la déclaration pays par pays

3. D'une manière générale, l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales doit établir une déclaration pays par pays pour chacun des exercices fiscaux débutant le 1^{er} janvier 2016 ou à une date ultérieure, et la déposer dans les douze mois suivant la fin dudit exercice auprès de l'administration fiscale de la juridiction dont elle est fiscalement résidente. Une exception à cette règle générale est prévue pour les groupes d'entreprises multinationales qui réalisent au cours de l'exercice fiscal immédiatement antérieur un chiffre d'affaires annuel consolidé inférieur à 750 millions EUR (ou à un montant équivalent en monnaie nationale de la juridiction à la

date de janvier 2015). Ce seuil devrait exclure de l'obligation déclarative entre 85 et 90 % des groupes d'entreprises multinationales.

4. Les déclarations pays par pays déposées par les groupes d'entreprises multinationales comportent trois tableaux qui contiennent des informations sur les activités mondiales exercées par le groupe et ses caractéristiques financières.

- Le tableau 1 présente la répartition mondiale, par juridiction fiscale, des éléments suivants : chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées et des parties indépendantes, bénéfice (perte) avant impôts, impôts sur les bénéfices acquittés, impôts sur les bénéfices dus, capital social, bénéfices non distribués, effectifs et actifs corporels.
- Le tableau 2 contient la liste de toutes les entités constitutives du groupe par juridiction fiscale en indiquant la nature de leurs principales activités commerciales.
- Le tableau 3 permet au groupe d'entreprises multinationales d'ajouter librement tout renseignement complémentaire susceptible de faciliter la compréhension des informations fournies dans les tableaux 1 et 2.

5. Pour chacun de ces tableaux, un modèle de formulaire (modèle de formulaire des déclarations pays par pays) figure au Chapitre V des *Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE*, qui contient également des instructions d'ordre général, comme la définition des termes clés utilisés, la période couverte, les sources de données utilisées pour remplir le formulaire, ainsi que des instructions spécifiques pour compléter les tableaux 1 et 2. Le modèle de formulaire de déclaration pays par pays et les consignes correspondantes doivent se lire en tenant compte des instructions interprétatives fournies ultérieurement par l'OCDE.¹

6. Les déclarations pays par pays déposées par une entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence doivent être échangées avec les administrations fiscales de chacune des autres juridictions dont un membre du groupe est résident à des fins fiscales, ou dans laquelle il est assujéti à l'impôt au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, sous réserve du respect des règles gouvernant la confidentialité, la cohérence et l'utilisation appropriée des informations mentionnées dans les déclarations. L'échange des déclarations pays par pays est effectué d'après les termes d'un accord international qui permet l'échange automatique de renseignements², ainsi que par un accord entre autorités compétentes qui fixe les modalités pratiques de l'échange. La première année, l'échange des déclarations doit avoir lieu dans les 18 mois suivant la clôture de l'exercice fiscal déclarable du groupe. Ce délai est ensuite ramené à 15 mois pour les années suivantes. Ce calendrier est représenté dans le diagramme ci-après, en partant du principe que la mise en œuvre de la déclaration pays par pays débute pour les exercices

¹ Ces instructions, qui sont mises à jour régulièrement, sont disponibles sur le site de l'OCDE à l'adresse : www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.htm

² Comme décrit dans le Chapitre 3 de ce manuel, un accord international qui permet l'échange automatique d'informations peut être : la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ; une convention de double imposition qui inclut un article d'échange d'information basé sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ; ou un accord d'échange d'informations fiscales qui autorise l'échange automatique d'informations.

fiscaux débutant à compter du 1^{er} janvier 2016, et que l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales considéré coïncide avec l'année civile.

7. Il est entendu qu'un groupe d'entreprises multinationales ne doit être tenu de déposer qu'une seule déclaration pays par pays par exercice fiscal déclarable, dans la juridiction de son entité mère ultime. Néanmoins, une entité constitutive (autrement dit une entité faisant partie du groupe d'entreprises multinationales) qui n'est pas l'entité mère ultime peut, dans certains cas, être tenue de déposer la déclaration pays par pays directement auprès de son administration fiscale locale (« dépôt local »), mais seulement si au moins l'une des conditions suivantes est remplie :

- l'entité mère ultime n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence ;
- un accord international autorisant l'échange automatique de renseignements lie la juridiction de l'entité mère ultime et celle de l'entité constitutive, mais aucun accord entre autorités compétentes prévoyant l'échange automatique des déclarations n'est en vigueur ;
- une défaillance systémique de la part de la juridiction de résidence de l'entité mère ultime, concernant l'échange des déclarations pays par pays, a été notifiée à l'entité constitutive par l'administration fiscale locale.

8. Afin d'éviter le dépôt local et de ménager aux groupes d'entreprises multinationales la possibilité de ne déposer leurs déclarations pays par pays que dans une seule juridiction, certains pays autorisent le dépôt par entité mère de substitution. Dans ce cas, l'un des deux scénarios suivants s'applique :

- Une entité constitutive du groupe, qui n'est pas l'entité mère ultime (désignée comme l'entité mère de substitution) dépose une déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale de la juridiction dont elle est résidente, et ce dernier échange cette déclaration avec les autres juridictions dont une entité constitutive du groupe est fiscalement résidente ou dans lesquelles elle est assujettie à l'impôt au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable et avec lesquelles la juridiction de résidence a conclu à la fois un accord international qui autorise l'échange automatique de renseignements et un accord entre autorités compétentes prévoyant l'échange de déclarations pays par pays.
- Une entité qui est l'entité mère ultime d'un groupe, résidente d'une juridiction qui n'exige pas la déclaration pays par pays pour l'exercice fiscal déclarable considéré, peut être autorisée à déposer, en tant qu'entité mère de substitution, une déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence (on parle alors de dépôt par substitution). Celle-ci échangera la déclaration avec les autres juridictions dont une entité constitutive du groupe est fiscalement résidente ou dans lesquelles elle est assujettie à l'impôt au titre d'une activité exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable et avec lesquelles la juridiction de résidence a conclu à la fois un accord international qui autorise l'échange automatique de renseignements et un accord entre autorités compétentes portant sur l'échange de déclarations pays par pays.

9. Le standard minimum établi par l'Action 13 permet d'utiliser les informations contenues dans les déclarations pays par pays pour la réalisation d'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 et, le cas échéant, à des fins d'analyse

économique et statistique. De fait, les déclarations pays par pays constituent pour les administrations fiscales un outil puissant, qui peut être utilisé au même titre que le fichier principal, le fichier local et d'autres informations, telles que les données internes et externes et l'historique des contrôles fiscaux d'un groupe, pour identifier les contribuables et les dispositifs présentant un risque fiscal potentiel. À cet égard, les déclarations pays par pays offrent aux administrations fiscales la possibilité de mieux comprendre la place des différentes entités locales au sein d'un groupe multinational et d'orienter leurs ressources vers les contribuables présentant le profil de risques les plus élevés.

Le Déclaration pays par pays : manuel pratique de mise en œuvre

10. Élaboré par le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE avec le concours du Canada, ce manuel (intitulé *Déclaration pays par pays : manuel pratique de mise en œuvre*) vise à aider les juridictions à mettre en œuvre le standard minimum établi par l'Action 13. Il est organisé comme suit en chapitres suivis d'une annexe :

- Le chapitre 1 contient une vue d'ensemble de la déclaration pays par pays, et notamment des délais à respecter pour le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays. Il présente la déclaration comme un outil sur lequel peuvent s'appuyer les administrations fiscales, conjointement à d'autres sources d'information, pour évaluer les risques.
- Le chapitre 2 présente les éléments indispensables et optionnels du cadre dans lequel doivent s'inscrire le dépôt et l'utilisation des déclarations pays par pays dans une juridiction. Ces éléments sont largement repris du modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays (Dispositif de mise en œuvre) présenté dans le Rapport sur l'Action 13. Ce chapitre décrit notamment les garde-fous qui doivent être mis en place par les administrations fiscales pour éviter toute utilisation inappropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays. Il porte également sur la question du dépôt des déclarations par des entités mères de substitution et sur les conditions dans lesquelles une juridiction peut, conformément au standard minimum, imposer le dépôt local.
- Le chapitre 3 propose un passage en revue des composantes du cadre juridique de l'échange des déclarations pays par pays, en faisant référence aux modèles d'accord entre autorités compétentes figurant dans le Dispositif de mise en œuvre. Il renvoie en particulier à l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, conçu par l'OCDE pour faciliter la mise en place de relations d'échanges efficaces entre un grand nombre de juridictions.
- Le chapitre 4 est consacré aux éléments qui conditionnent l'efficacité des mécanismes opérationnels du dépôt et de l'échange des déclarations. Il couvre, entre autres sujets, les obligations de notification qui peuvent permettre aux administrations fiscales d'anticiper et de savoir quelles sont les déclarations qui leur seront directement adressées par les entités déclarantes et celles qui leur seront transmises par l'intermédiaire d'administrations fiscales étrangères, les sanctions imposées aux groupes d'entreprises multinationales qui manquent à leurs obligations déclaratives, le schéma XML élaboré aux fins de la déclaration pays par pays pour assurer l'échange de déclarations pays par pays normalisées, et

le Système commun de transmission créé pour garantir la sécurité et la confidentialité de la transmission des déclarations entre juridictions.

- Le chapitre 5 a pour objet d'illustrer l'intérêt qu'il y a à donner des orientations sur la déclaration pays par pays et à solliciter l'avis des principales parties prenantes. Il souligne également l'importance de la formation. Il y est précisé que cette formation doit non seulement être dispensée aux agents associés au processus d'évaluation des risques, mais également aux responsables de la discipline fiscale et au personnel des autorités compétentes.
- L'annexe au manuel comporte un exemplaire des Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays qui sont également publiées séparément par l'OCDE. 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 conformément au standard minimum. Il est question dans ces orientations du sens de « l'utilisation appropriée », des conséquences du non-respect de la condition d'utilisation appropriée et des approches susceptibles d'être suivies par les administrations fiscales pour garantir l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays.

11. Ce manuel est complété par des supports d'information pratique sur la déclaration pays par pays, qui sont mis à la disposition des fonctionnaires concernés des juridictions membres du Cadre inclusif sur un site *ClearSpace* de l'OCDE (le site *ClearSpace* dédié à la déclaration pays par pays). Ce site vise à faciliter le partage d'informations et de ressources, en donnant notamment accès à des exemples de documents d'orientation ou de supports de formation pertinents aux fins de la mise en œuvre et de l'administration de la déclaration pays par pays. Certains de ces supports seront également mis en ligne sur la Plateforme de partage des connaissances, dans le cadre de l'engagement du Forum sur l'administration fiscale à apporter sa contribution au renforcement des capacités. Cette plateforme mondiale de ressources en ligne est destinée à faciliter le partage des connaissances entre les administrations fiscales et le développement de leur expertise.

Bibliographie

- OCDE (2017a), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>.
- OCDE (2017b), *Instructions relatives à la mise en oeuvre de la déclaration pays par pays*, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.
- OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.
- OCDE (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>.

Chapitre 2

Dépôt et utilisation des déclarations pays par pays

12. La première étape de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays consiste à mettre en place le cadre juridique et administratif nécessaire pour rendre obligatoire le dépôt, par certains groupes d'entreprises multinationales, de déclarations pays par pays, conformément au standard minimum établi par l'Action 13, et pour garantir la confidentialité, la cohérence et l'utilisation appropriée des informations fournies dans ces déclarations. Afin d'aider les pays dans cette tâche, le Rapport sur l'Action 13 prévoit un Dispositif de mise en œuvre contenant un modèle de législation dont peuvent s'inspirer les juridictions, en pouvant l'adapter pour tenir compte des spécificités de leur propre système juridique et fiscal. Les juridictions ne sont aucunement tenues de reprendre ce modèle, mais peuvent en retenir les dispositions essentielles afin d'être certaines de n'omettre aucun élément essentiel. Le site *ClearSpace* dédié aux déclarations pays par pays contient des liens vers les textes législatifs en vigueur dans plusieurs juridictions qui ont déjà mis en œuvre la déclaration pays par pays.

13. Afin de se conformer au standard minimum établi par l'Action 13, une juridiction doit mettre en place un cadre juridique et administratif couvrant un certain nombre d'aspects essentiels. D'autres éléments facultatifs peuvent également être inclus dans certains cas, dans certaines conditions.

Éléments prérequis pour le dépôt et l'utilisation des déclarations pays par pays

14. Les juridictions doivent, pour se conformer au standard minimum établi par l'Action 13, intégrer dans le dispositif juridique et administratif encadrant le dépôt et l'utilisation des déclarations pays par pays les éléments suivants :

- Définition d'un « groupe d'entreprises multinationales », et identification des groupes soumis à la l'obligation déclarative
- Définition d'une « entité déclarante »
- Définition d'un « exercice fiscal déclarable »
- Détermination du premier exercice fiscal déclarable
- Format et contenu de la déclaration pays par pays
- Délais de dépôt de la déclaration pays par pays
- Définition de l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays
- Garantie de la confidentialité des déclarations pays par pays.

Définition d'un « groupe d'entreprises multinationales », et identification des groupes soumis à l'obligation déclarative

15. La déclaration pays par pays s'applique aux entités de certains groupes d'entreprises multinationales. À cet effet, le terme « groupe » désigne un ensemble d'entreprises liées en vertu de la structure de propriété ou de contrôle, tenu d'établir des états financiers consolidés conformément aux principes comptables applicables, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse. L'expression « groupe d'entreprises multinationales » désigne tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise établie dans une juridiction à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable.

16. L'obligation déclarative concerne les plus grands groupes d'entreprises multinationales, qui réalisent environ 90 % du chiffre d'affaires total des sociétés et présentent le plus de risques de BEPS. Afin de limiter la charge que représente l'obligation déclarative pour les groupes d'entreprises multinationales, les juridictions doivent exempter de l'obligation déclarative tous les groupes dont le chiffre d'affaires total consolidé au titre de l'exercice fiscal immédiatement antérieur est inférieur à 750 millions d'euros (ou à un montant équivalent en monnaie nationale à compter de janvier 2015). Ce seuil d'exemption vise à exclure de l'obligation déclarative quelque 85 à 90 % des groupes d'entreprises multinationales et atteint un point d'équilibre entre la charge pour les déclarants et les avantages pour l'administration fiscale.

Définition d'une « entité déclarante »

17. On entend par entité déclarante d'un groupe d'entreprises multinationales l'entité dans le groupe tenue de remplir une déclaration pays par pays pour le compte du groupe. La déclaration pays par pays doit être déposée par l'entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales dans sa juridiction de résidence. Il s'agit généralement de l'entité de contrôle ultime du groupe, qui est tenue d'établir des états financiers consolidés dans sa juridiction de résidence, ou qui serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans cette juridiction.

18. Le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) prévoit également que d'autres entités d'un groupe peuvent, dans certaines circonstances, être autorisées à déposer une déclaration pays par pays, ou tenues de le faire. Le dépôt par une entité de substitution et le dépôt par une entité constitutive (dépôt local) sont des éléments facultatifs qui seront traités plus loin.

Définition d'un « exercice fiscal déclarable »

19. L'entité déclarante d'un groupe d'entreprises multinationales doit établir sa déclaration pays par pays au titre de son exercice fiscal, qui correspond à la période comptable annuelle pour laquelle l'entité mère ultime établit les états financiers du groupe.

Détermination du premier exercice fiscal déclarable

20. La déclaration pays par pays s'applique à tous les exercices à compter du 1^{er} janvier 2016. Il est toutefois admis que certains pays peuvent avoir besoin de temps pour mener à terme, au niveau national, le processus législatif nécessaire à la mise en

place de l'obligation déclarative, et que de ce fait, il faut parfois s'attendre à une date d'entrée en vigueur plus tardive.

21. Si une juridiction est dans l'incapacité de mettre en œuvre la déclaration pays par pays pour tous les exercices fiscaux débutant à compter du 1^{er} janvier 2016 (notamment parce que cela impliquerait d'appliquer rétrospectivement la règle, ce qui peut ne pas être autorisé), le premier exercice fiscal considéré doit correspondre au premier exercice fiscal possible en vertu de sa législation interne.

Format et contenu de la déclaration pays par pays

22. Les déclarations pays par pays de l'ensemble des groupes d'entreprises multinationales doivent être présentées selon un format uniformisé, en suivant les définitions et les instructions figurant dans le modèle type qui se trouve à l'annexe III du Chapitre V des *Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE* (OCDE, 2017a).

23. La déclaration pays par pays doit comporter les informations suivantes :

- des informations agrégées sur le chiffre d'affaires, le bénéfice (la perte) avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés, les impôts sur les bénéfices dus, le capital social, les bénéfices non distribués, les effectifs et les actifs corporels hors trésorerie ou équivalents de trésorerie pour chacune des juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités ;
- l'identité de chaque entité constitutive du groupe, précisant la juridiction de résidence fiscale de cette entité constitutive et, si elle diffère de cette dernière, la juridiction selon les lois de laquelle cette entité a été constituée, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principales.

Délais de dépôt des déclarations pays par pays

24. Afin de s'assurer que les données financières des groupes d'entreprises multinationales requises soient disponibles, le délai accordé pour le dépôt de la déclaration peut atteindre douze mois après la date de clôture de l'exercice fiscal déclarable. La fixation d'une date de dépôt plus précoce (alignée par exemple sur la date limite de dépôt des déclarations fiscales en vigueur dans la juridiction) n'est pas interdite, mais elle n'est pas recommandée.

Utilisation appropriée des déclarations pays par pays

25. Le Rapport sur l'action 13 (OCDE, 2015) prévoit que les informations figurant dans les déclarations pays par pays peuvent uniquement être utilisées pour l'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 et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique. Néanmoins, ces informations ne sauraient, selon le standard minimum, être utilisées en lieu et place d'une analyse détaillée des prix de transfert, réalisée pour chaque transaction, ni d'une analyse détaillée des prix fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Elles ne permettent pas en soi de déterminer de manière concluante si les prix de transfert sont corrects ou non, et ne peuvent être utilisées pour procéder à des ajustements des bénéfices d'un contribuable fondés sur une formule de répartition donnée. Le standard impose également à toute juridiction qui procède à un ajustement du revenu d'un contribuable sans respecter ces dispositions d'y renoncer promptement en cas de procédure devant une autorité

compétente. Toutefois, cela ne signifie pas que les juridictions ne peuvent pas utiliser les données contenues dans la déclaration pays par pays comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert conclus au sein d'un groupe d'entreprises multinationales ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle.

26. En dehors de toute restriction à l'utilisation des informations contenues dans les déclarations pays par pays applicable en vertu de son droit interne et de l'accord international aux termes duquel les déclarations pays par pays sont échangées, chaque juridiction doit mettre en place le cadre nécessaire pour s'assurer que ces informations sont utilisées de façon appropriée conformément au Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015). Si chaque juridiction doit adopter les dispositions qui s'imposent pour veiller au respect du critère de l'utilisation appropriée des données, le standard minimum ne définit pas les mesures spécifiques devant être prises à cet effet. L'élaboration de ces mesures est examinée en détail dans la publication de l'OCDE intitulée *Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, qui recommande aux juridictions de s'assurer qu'elles peuvent répondre par l'affirmative aux six questions suivantes.

1. L'accord bilatéral et/ou multilatéral entre autorités compétentes relatif à la déclaration pays par pays signé par votre juridiction fait-il de l'utilisation appropriée des données figurant dans les déclarations pays par pays une condition de l'obtention et de l'utilisation des déclarations ?
2. Votre administration fiscale a-t-elle mis en place une politique écrite clairement définie régissant l'utilisation des déclarations pays par pays, et notamment tracé des orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations qui y figurent ?
3. Cette politique fait-elle l'objet d'une communication efficace auprès de l'ensemble des agents susceptibles d'avoir accès aux déclarations pays par pays dans le cadre de leur activité ?
4. L'utilisation des déclarations pays par pays fait-elle l'objet d'un contrôle ou d'un suivi afin d'assurer le respect du critère de l'utilisation appropriée des données, sachant que ce contrôle peut passer par :
 - i. des restrictions à l'accès aux déclarations pays par pays, et/ou
 - ii. la recherche d'éléments attestant l'utilisation appropriée des données ?
5. Des instructions ou des formations sont-elles dispensées aux agents concernés de l'administration fiscale de votre juridiction pour les informer clairement de leurs obligations, à savoir :
 - i. informer sans tarder le secrétariat de l'organe de coordination ou toute autre autorité compétente en cas de non-respect du critère de l'utilisation appropriée des données ; et
 - ii. renoncer promptement, en cas de procédure devant une autorité compétente, aux ajustements fiscaux opérés selon une formule de répartition à partir de données provenant d'une déclaration pays par pays ?
6. Des mécanismes de révision, et le cas échéant, de mise à jour des mesures de contrôle sont-elles prévues ?

27. Certaines de ces obligations peuvent être remplies grâce aux mesures déjà en place, qui peuvent être étendues aux déclarations pays par pays (contrôles portant sur le processus d'évaluation des risques existant, contrôles portant sur l'utilisation des informations reçues en vertu d'une convention, ou examen des ajustements de prix de transfert, par exemple). Lorsqu'une juridiction n'est pas en mesure de répondre par l'affirmative à une ou plusieurs des questions ci-dessus, elle doit s'interroger sur les mesures à prendre pour remédier à la situation. Des exemples illustrant de manière non exhaustive les différentes approches susceptibles d'être suivies sont présentés dans les instructions relatives à l'utilisation appropriée des données figurant dans les déclarations pays par pays.

28. On trouve également dans les Orientations relatives à l'utilisation des informations contenues dans la déclaration pays par pays une réflexion sur le sens de l'expression « risques liés aux pratiques de BEPS ». Pour résumer, il est précisé que ce terme doit s'entendre comme faisant référence à l'évaluation générale des risques fiscaux susceptibles d'entraîner une érosion de la base d'imposition d'une juridiction. S'agissant de l'utilisation des informations figurant dans les déclarations pays par pays aux fins de recenser les risques liés aux pratiques BEPS, il y a lieu de se référer aux instructions relatives à l'utilisation appropriée des données figurant dans les déclarations pays par pays ainsi qu'à la publication de l'OCDE intitulée en anglais *Country-by-Country Reporting : Effective Tax Risk Assessment Handbook (Déclaration pays par pays : Manuel pratique de l'évaluation des risques fiscaux)*.

Confidentialité des déclarations pays par pays

29. Les juridictions doivent mettre en place et faire appliquer, en vertu de leur droit interne et de l'accord international aux termes duquel les déclarations pays par pays sont échangées, des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des déclarations pays par pays au moins aussi contraignants que ceux prévus par la norme internationalement convenue d'échange automatique de renseignements. Des instructions détaillées sur les mesures à prendre pour garantir la confidentialité des informations faisant l'objet d'un échange automatique figurent dans les Commentaires sur la section 5 du Modèle d'accord entre autorités compétentes et de la Norme commune de déclaration.³ Le dispositif de mise en œuvre décrit dans le Rapport sur l'Action 13 comporte un questionnaire sur la confidentialité et la protection des données, qui sera utilisé dans le cadre du processus d'examen par les pairs des déclarations pays par pays pour évaluer la capacité d'une juridiction de garantir le niveau requis de confidentialité et de protection des données contenues dans les déclarations pays par pays.

Éléments facultatifs pour le dépôt des déclarations pays par pays

30. Outre les éléments obligatoires prévus par le standard minimum décrits plus haut, le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) mentionne un certain nombre d'éléments facultatifs que les juridictions peuvent, ou non, adopter. Il s'agit des éléments suivants :

- dépôt par une entité de substitution
- dépôt local

³ www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/norme-d-echange-automatique-de-renseignement-relatifs-aux-comptes-financiers-en-matiere-fiscale-seconde-edition-9789264222090-fr.htm.

- obligations de notification.

Dépôt par une entité de substitution

31. L'un des objectifs du standard minimum établi par l'Action 13 est de s'assurer que chaque groupe d'entreprises multinationales est en mesure de déposer une déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale d'une juridiction. Ce dernier échange ensuite cette déclaration avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe a des entités constitutives et avec lesquelles elle a conclu un accord international qui autorise l'échange automatique de renseignements ainsi qu'un accord entre autorités compétentes sur l'échange de déclarations pays par pays, sous réserve de certaines conditions. Dans la plupart des cas, le groupe d'entreprises multinationales est censé déposer sa déclaration pays par pays dans la juridiction où se trouve son entité mère ultime. Cependant, comme indiqué plus haut, une juridiction peut, dans un nombre limité de situations, imposer le dépôt local par une entité constitutive qui n'est pas l'entité mère ultime du groupe.

32. Afin de limiter le dépôt local et de conserver la possibilité, pour un groupe d'entreprises multinationales, de déposer une déclaration pays par pays dans une seule juridiction, certains pays autorisent le dépôt par une entité de substitution agissant pour le compte du groupe. Celui-ci peut prendre deux formes. Dans le premier cas, une juridiction, qui n'est pas la juridiction de l'entité mère ultime du groupe, autorise le dépôt, par une entité constitutive du groupe résidente (désignée comme l'entité mère de substitution), d'une déclaration pays par pays auprès de son administration fiscale. Dans le second cas (on parle alors de dépôt par substitution par l'entité mère ultime), la juridiction de l'entité mère ultime d'un groupe autorise celle-ci, si elle le souhaite, à déposer une déclaration pays par pays auprès de son administration fiscale même si elle n'est pas tenue de le faire (notamment lorsque l'obligation de dépôt des déclarations pays par pays est introduite, mais ne s'applique pas à l'exercice fiscal déclarable concerné). Dans les deux cas, l'administration fiscale auprès de laquelle la déclaration pays par pays est déposée par l'entité de substitution transmet cette déclaration aux autorités fiscales des autres juridictions dont une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales est résident à des fins fiscales, ou dans lesquelles il est assujéti à l'impôt au titre des activités qu'il y exerce par l'intermédiaire d'un établissement stable, dès lors que s'appliquent un accord international conclu avec l'autre juridiction permettant l'échange automatique de renseignements et un accord entre autorités compétentes.

33. Une juridiction n'est pas tenue, en vertu du standard minimum, d'autoriser une entité de substitution à déposer une déclaration pays par pays auprès de son administration fiscale. Lorsqu'elle le fait, les autres éléments obligatoires du standard minimum (contenu des déclarations pays par pays et délai de dépôt par exemple) doivent s'appliquer à ces déclarations au même titre qu'aux déclarations pays par pays déposées par les entités mères ultimes résidentes de cette juridiction.

34. Une autorité fiscale ne doit pas opérer de distinction entre les déclarations pays par pays reçues au titre d'échanges avec une autre juridiction selon qu'elles ont été déposées dans celle-ci par une entité mère ultime ou par une entité mère de substitution. À titre d'exemple, le dépôt local ne peut être exigé en vertu du standard minimum lorsque la déclaration pays par pays du groupe d'entreprises multinationales concerné a été échangée par la juridiction où elle a été déposée par l'entité de substitution.

Dépôt local

35. L'autorité fiscale de la juridiction dont est résidente l'entité mère ultime ou une entité mère de substitution du groupe d'entreprises multinationales recevra la déclaration pays par pays du groupe directement de l'une de ces entités. Les autorités fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe possède des entités constitutives recevront cette déclaration dans le cadre de l'échange automatique de renseignements, sous réserves des conditions indiquées dans le chapitre 3. Le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) prévoit qu'une entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales (autre que l'entité mère ultime ou une entité de substitution) peut être tenue de déposer une déclaration pays par pays directement auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence, mais seulement si l'une des conditions suivantes au moins s'applique :

- l'entité mère ultime du groupe n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence;
- la juridiction de résidence de l'entité mère ultime a conclu un accord international, qui permet l'échange automatique de renseignements, avec la juridiction locale, mais aucun accord entre autorités compétentes en effet ne lie ces juridictions à la date prévue de dépôt de la déclaration pays par pays.
- Un accord international et un accord entre autorités compétentes lie la juridiction locale et la juridiction de l'entité mère ultime, mais cette dernière a suspendu l'échange automatique de renseignements (pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de l'accord), ou a omis de façon persistante de transmettre automatiquement les déclarations pays par pays à la juridiction locale conformément au standard minimum et cette omission (défaillance systémique) a été notifiée à l'entité constitutive par son administration fiscale.

36. Néanmoins, il est entendu que le dépôt local ne sera pas exigé lorsqu'une déclaration pays par pays a été déposée, pour le compte d'un groupe d'entreprises multinationales, par une entité de substitution dès lors que certaines conditions sont réunies. L'entité de substitution peut être une entité constitutive du groupe d'entreprises multinationales qui se substitue à l'entité mère ultime ou l'entité mère ultime agissant en qualité d'entité mère de substitution (dépôt volontaire). Aussi, même lorsque l'un des critères au moins décrits au paragraphe 35 est satisfait, le standard minimum prévoit que le dépôt local ne peut être exigé lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- une déclaration pays par pays est déposée par une entité mère de substitution dans sa juridiction de résidence ;
- la juridiction de résidence de l'entité de substitution impose le dépôt de déclarations pays par pays contenant l'intégralité des informations figurant dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, et uniquement ces informations⁴ ;
- un accord international qui autorise l'échange automatique de renseignements et un accord entre autorités compétentes portant sur l'échange de déclarations pays par

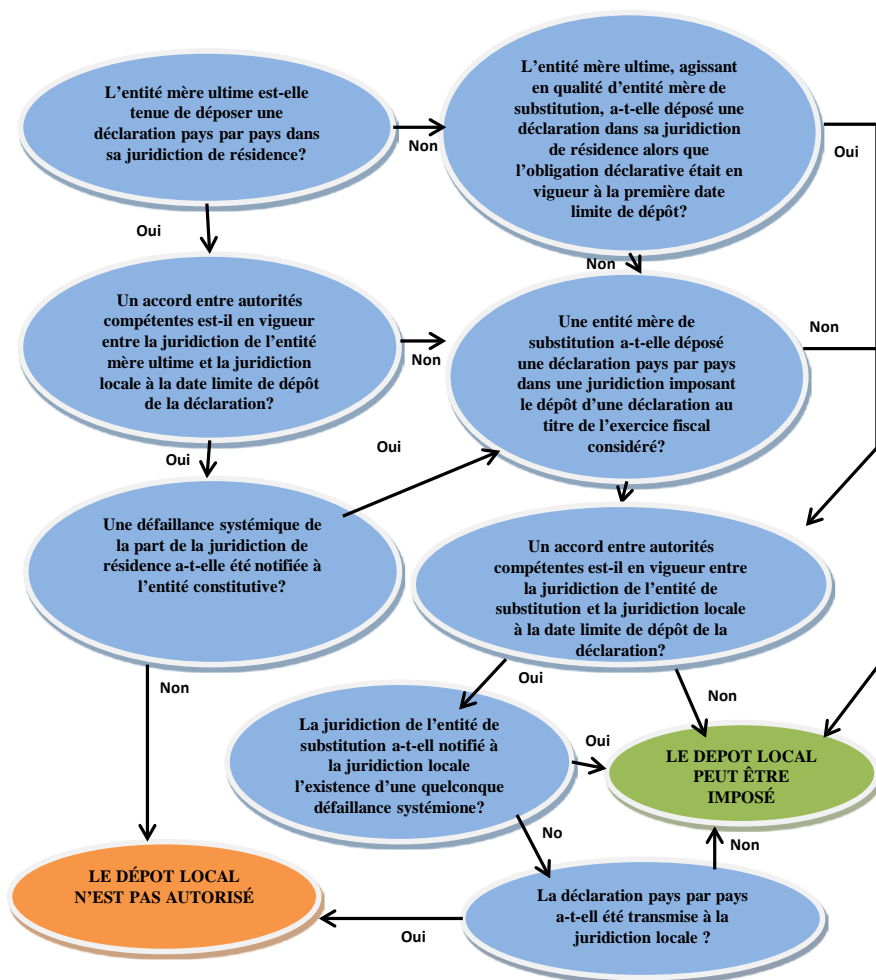
⁴ S'agissant du dépôt par substitution (dépôt volontaire), la juridiction de résidence doit avoir mis en place la législation nécessaire pour imposer la déclaration pays par pays au plus tard à la première date limite de dépôt des déclarations. Voir OCDE (2017) *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays - BEPS Action 13* www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf.

pays sont en vigueur entre la juridiction de résidence de l'entité de substitution et la juridiction locale à la date limite de dépôt de la déclaration pays par pays 5 ;

- la juridiction de résidence de l'entité de substitution n'a pas informé la juridiction locale de l'existence d'une défaillance systémique ;
- la déclaration pays par pays est transmise par la juridiction de l'entité de substitution.

37. Il convient de noter qu'une juridiction peut également opter pour une obligation de dépôt local de portée plus étroite que celle prévue par le standard minimum. À titre d'exemple, une juridiction peut imposer un dépôt local en accordant des exemptions même lorsque le dépôt local obligatoire serait conforme au standard minimum.

38. Le diagramme ci-après illustre les conditions dans lesquelles un dépôt local obligatoire est conforme au standard minimum. On suppose que l'entité constitutive est résidente de la juridiction locale et que l'entité mère ultime est résidente d'une autre juridiction.



⁵ Selon les conditions de dépôt par l'entité mère de substitution, les déclarations pays par pays doivent être déposées au plus tard 12 mois après le dernier jour de l'exercice fiscal déclarable du groupe d'entreprises multinationales. S'agissant du dépôt par substitution, la date à prendre en considération est la première date limite de dépôt.

Obligations en matière de notification

39. Le modèle de législation figurant dans le Rapport sur l'Action 13 prévoit des obligations en matière de notification qui ne font pas partie du standard minimum, mais qui peuvent aider une juridiction à appliquer ses règles nationales relatives au dépôt des déclarations pays par pays et à anticiper le nombre de déclarations qu'elle recevra directement des entités constitutives résidentes et indirectement d'autres juridictions dans le cadre de l'échange automatique de renseignements. Les obligations en matière de notification prévues par le modèle de législation exigent en particulier que l'entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales résidente de la juridiction considérée notifie à l'administration fiscale de cette juridiction :

- si c'est l'entité mère ultime ou l'entité mère de substitution d'un groupe d'entreprises multinationales qui est tenue de déposer une déclaration pays par pays ;
- l'identité et la résidence fiscale de l'entité qui dépose la déclaration pays par pays pour le compte du groupe d'entreprises multinationales (lorsque l'entité constitutive n'est ni l'entité mère ultime, ni une entité mère de substitution).

Bibliographie

OCDE (2017a), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Éditions OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-fr>.

OCDE (2017b), *Instructions relatives à la mise en oeuvre de la déclaration pays par pays*, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

Chapitre 3

Échange des déclarations pays par pays

40. Lorsque l'entité mère ultime ou l'entité de substitution d'un groupe d'entreprises internationales dépose une déclaration pays par pays auprès de l'autorité fiscale de sa juridiction de résidence, cette déclaration doit être échangée, sous réserve de certaines conditions décrites dans ce chapitre, avec les autorités fiscales des autres juridictions dans lesquelles une entité constitutive de ce groupe est soit résidente à des fins fiscales, soit assujettie à l'impôt au titre des activités exercées par le biais d'un établissement stable. Cet échange est essentiellement conditionné par la mise en place, par les juridictions concernées, d'un accord international autorisant l'échange automatique de renseignements sur les contribuables, ainsi que d'un accord entre autorités compétentes définissant les termes de l'échange.

41. Le Rapport sur l'Action 13 prévoit que cet échange de déclarations pays par pays peut reposer sur les mécanismes juridiques suivants :

- la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* (la Convention)⁶ ;
- une convention bilatérale de double imposition comportant des dispositions sur l'échange de renseignements basées sur l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ;
- un accord d'échange de renseignements fiscaux qui autorise l'échange automatique de renseignements.

42. Ces accords internationaux doivent être appuyés par un accord entre autorités compétentes régissant les conditions générales de l'échange de déclarations pays par pays. Le Dispositif de mise en œuvre figurant dans le Rapport sur l'Action 13 inclut trois modèles d'accords entre autorités compétentes (correspondant aux trois catégories différentes d'accords internationaux), qui contiennent toutes les dispositions nécessaires au respect du standard minimum établi par l'Action 13.

Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays

43. L'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays (l'Accord multilatéral entre autorités compétentes) est un

⁶ On trouvera de plus amples informations sur la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* ainsi que le texte de la Convention à l'adresse : www.oecd.org/fr/ctp/echange-de-renseignements-fiscaux/convention-concernant-l-assistance-administrative-mutuelle-en-matiere-fiscale.htm.

instrument multilatéral conçu pour faciliter les échanges bilatéraux de déclarations pays par pays dans le cadre de la Convention entre de multiples juridictions.⁷ Cet accord devrait sensiblement simplifier les mécanismes d'échange dès lors qu'une juridiction qui a ratifié la Convention envisage d'échanger des déclarations pays par pays avec d'autres juridictions également parties à la Convention.

44. Lorsqu'une juridiction n'a pas ratifié la Convention (et n'envisage pas de le faire) ou entend échanger des déclarations pays par pays avec des juridictions qui n'ont pas ratifié la Convention, elle doit conclure des accords bilatéraux entre autorités compétentes pour pouvoir procéder à l'échange de déclarations dans le cadre d'une convention de double imposition ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux. Une juridiction peut aussi préférer, pour d'autres raisons, recourir à des accords bilatéraux entre autorités compétentes. Des accords entre autorités compétentes doivent être en vigueur entre les juridictions du Cadre inclusif qui remplissent les conditions du standard minimum.

45. Pour déclencher le mécanisme d'échange bilatéral dans le cadre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes, une juridiction doit, au moment de la signature ou le plus tôt possible par la suite, adresser une notification au Secrétariat de l'Organe de coordination :

- confirmant qu'elle a mis en place la législation nécessaire pour imposer le dépôt des déclarations pays par pays, qui sera exigé pour les exercices fiscaux débutant à la date indiquée dans la notification ou ultérieurement ;
- précisant si elle doit figurer ou non dans la liste des juridictions pour lesquelles il n'y a pas de réciprocité (ces juridictions transmettront des déclarations pays par pays mais n'en recevront pas) ;
- indiquant une ou plusieurs méthodes de transmission électronique des déclarations, y compris de cryptage ;
- confirmant qu'elle a mis en place le cadre juridique et l'infrastructure nécessaires pour garantir la confidentialité et la sécurité des données, ainsi que l'utilisation appropriée des déclarations ;
- indiquant les juridictions avec lesquelles elle entend échanger des déclarations pays par pays, ou mentionnant qu'elle échangera des déclarations avec toutes les juridictions qui la désignent comme partenaire de l'échange de renseignements dans leur propre notification.

46. Les mécanismes d'échanges bilatéraux entre deux pays signataires de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes seront uniquement déclenchés lorsque chacune des deux juridictions aura adressé une notification en bonne et due forme reconnaissant l'autre juridiction comme partenaire de l'échange de renseignements. Chaque juridiction devra également joindre à sa notification le questionnaire dûment complété sur la confidentialité et la protection des données figurant dans le Dispositif de mise en œuvre.

⁷ L'Accord multilatéral entre autorités compétentes s'inspire du modèle d'Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange de déclarations pays par pays figurant dans le Dispositif de mise en œuvre. Fin juin 2017, cet accord avait été signé par 64 pays. Le texte de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes est disponible sur le site de l'OCDE à l'adresse : www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf

Dispositions essentielles des accords entre autorités compétentes

47. Les dispositions essentielles permettant l'échange des déclarations pays par pays, telles qu'indiquées dans l'Accord multilatéral entre autorités compétentes et le modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes, sont les suivantes :

- engagement à échanger les déclarations pays par pays ;
- calendrier des échanges ;
- utilisation d'un schéma commun en langage XML ;
- modalités des échanges ;
- notification de non-respect des obligations déclaratives par une entité déclarante ;
- obligation, en droit interne, de dépôt des déclarations pays par pays ;
- confidentialité et utilisation appropriée des déclarations ;
- notification de non-respect des conditions de confidentialité et d'utilisation appropriée des déclarations ;
- consultations entre autorités compétentes :
 - en cas de difficultés de mise en œuvre ou d'interprétation de l'accord entre autorités compétentes ;
 - si une autorité compétente envisage de conclure à l'existence d'une défaillance systémique ou d'un manquement grave ;
 - si un ajustement du bénéfice imposable d'une entité constitutive, effectué à la suite d'investigations basées sur les données figurant dans la déclaration pays par pays, aboutit à des résultats économiques indésirables ;
- suspension de l'échange des déclarations pays par pays ;
- prise d'effet ;
- dénonciation.

Engagement à échanger les déclarations pays par pays

48. Un accord entre autorités compétentes doit prévoir l'échange automatique annuel de l'ensemble des déclarations pays par pays déposées par des entités déclarantes dans une juridiction pour le compte des groupes d'entreprises multinationales qui, sur la base des informations contenues dans la déclaration concernée, comptent une ou plusieurs entités constitutives dans l'autre juridiction (soit parce qu'elles y sont résidentes à des fins fiscales, soit parce qu'elles y sont imposées au titre des activités menées par le biais d'un établissement stable). L'échange automatique des déclarations pays par pays repose sur les dispositions de l'article 6 de la Convention (dans le cas de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes), sur les dispositions relatives à l'échange de renseignements dans le cas d'une convention de double imposition, ou sur les dispositions autorisant l'échange automatique de renseignements dans le cas d'un accord d'échange de renseignements fiscaux.

Calendrier des échanges

49. Les déclarations doivent, aux termes de l'accord entre autorités compétentes, être échangées chaque année. L'Accord multilatéral entre autorités compétentes prévoit que le premier échange doit intervenir dans les 18 mois suivant la date de clôture de l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales. Ce délai est ramené à 15 mois pour les exercices ultérieurs.

Utilisation d'un schéma commun en langage XML

50. L'Accord multilatéral entre autorités compétentes et le modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes prévoient que l'échange électronique des déclarations pays par pays doit reposer sur un schéma commun en langage XML. Développé spécifiquement par l'OCDE pour faciliter la mise en œuvre rapide et homogène des déclarations pays par pays, ce schéma s'accompagne d'un Guide de l'utilisateur destiné à aider les juridictions à préparer les fichiers en vue de leur transmission⁸. Le schéma commun en langage XML permet de standardiser la saisie et l'échange des informations figurant dans les déclarations pays par pays.

Modalités des échanges

51. Les juridictions collaboreront pour s'accorder sur une ou plusieurs méthodes de transmission électronique de données, y compris sur des normes de cryptage. À l'exception des États membres de l'Union européenne qui passeront par le réseau commun de communication (CCN) de l'UE, les autres pays disposent essentiellement de deux options pour la transmission électronique des déclarations pays par pays : le Système commun de transmission (SCT), ou, pour les échanges entre juridictions dont l'une au moins n'utilise pas ce système, un mode bilatéral de transmission électronique des données.

52. Le SCT a été développé par l'OCDE pour permettre l'échange automatique de renseignements. Il sera utilisé pour échanger des informations financières dans le cadre de la Norme commune de déclaration et devrait être adopté largement pour l'échange des déclarations pays par pays et des renseignements relatifs aux décisions fiscales. Les États membres de l'Union européenne qui utilisent le CCN et la plateforme dédiée de l'UE pourront également s'appuyer sur le SCT comme point d'accès pour transmettre des renseignements aux pays non membres de l'UE.

53. Pour tout échange bilatéral en dehors du SCT ou du CCN, les autorités compétentes devront s'accorder sur un mode de transmission électronique des données⁹ ainsi que sur une norme commune de cryptage.

⁸ OCDE (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers*, OCDE, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

⁹ Plusieurs modes de transmission électronique sont possibles : courriel, clé USB ou support de stockage magnétique.

Notification de non-respect des obligations déclaratives par une entité déclarante

54. Une juridiction devra, à réception d'une déclaration pays par pays, envoyer une notification à l'autre juridiction si elle a des raisons de croire que les renseignements contenus dans la déclaration sont incomplets ou erronés ou qu'une entité déclarante tenue de déposer une déclaration ne respecte ses obligations. Cela pourra être le cas, par exemple, lorsqu'une entité constitutive informe l'administration fiscale de sa juridiction que l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales située dans une autre juridiction doit déposer une déclaration, mais que celle-ci n'est pas reçue. Dans ce cas, la juridiction dont l'entité déclarante du groupe d'entreprises multinationales est résidente devra prendre les mesures qui s'imposent, conformément à son droit interne, pour remédier à ces manquements.

Obligation, en droit interne, de dépôt des déclarations pays par pays

55. L'échange des déclarations pays par pays est conditionné par la mise en place, dans le droit interne des juridictions concernées, de l'obligation de dépôt des déclarations conformément au standard minimum établi par l'Action 13. Une juridiction qui n'a pas mis en œuvre le standard minimum ne sera pas habilitée à recevoir les déclarations pays par pays déposées dans d'autres juridictions.

Confidentialité et utilisation appropriée des déclarations

56. Comme indiqué dans le chapitre 2, le standard minimum établi par l'Action 13 prévoit que l'obtention et l'utilisation par une juridiction des déclarations pays par pays sont soumises à des critères de confidentialité, de cohérence et d'utilisation appropriée des données. Le non-respect de ces conditions de confidentialité ou d'utilisation appropriée pourrait entraîner la suspension des échanges. En outre, tout ajustement découlant d'une utilisation inappropriée des informations contenues dans une déclaration pays par pays devra être abandonné promptement en cas de procédure devant une autorité compétente.

Notification de non-respect des conditions de confidentialité et d'utilisation appropriée des déclarations

57. En cas de violation des conditions de confidentialité ou d'utilisation appropriée des déclarations, l'autorité compétente de la juridiction concernée devra, dans la mesure où la législation applicable l'autorise, en notifier immédiatement le Secrétariat de l'Organe de coordination¹⁰ (pour les échanges dans le cadre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes) ou l'autorité compétente de l'autre juridiction (pour les échanges dans le cadre d'un accord bilatéral entre autorités compétentes), en indiquant les éventuelles actions correctives qui en résultent. En vertu de l'Accord multilatéral, le Secrétariat de l'Organe de coordination en informera également toutes les juridictions liées au titre de cet Accord par des relations d'échange avec la juridiction concernée.

¹⁰ Le Secrétariat de l'Organe de coordination désigne le Secrétariat de l'OCDE qui, conformément au paragraphe 3 de l'article 24 de la *Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale*, apporte son soutien à l'Organe de coordination.

Consultations entre autorités compétentes

58. Tout accord entre autorités compétentes doit prévoir un processus de consultations entre autorités compétentes dans les cas suivants :

- lorsque l'application ou l'interprétation dudit accord pose des difficultés ;
- avant de conclure à l'existence d'une défaillance systémique concernant l'échange de déclarations pays par pays ou d'un manquement grave aux termes de cet accord.

59. Tout accord entre autorités compétentes dans lequel l'échange des déclarations pays par pays est juridiquement fondé sur la Convention ou sur un accord d'échange de renseignements fiscaux doit également prévoir des consultations entre autorités compétentes lorsqu'un ajustement fiscal aboutit à des résultats économiques indésirables. Le modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange de déclarations pays par pays visé par une convention de double imposition n'impose pas de consultations en pareil cas. Cependant, il exige des autorités compétentes de se concerter en vue de résoudre les cas prévus par l'article relatif à la procédure amiable contenu dans la convention de double imposition.

Application ou interprétation

60. Tout accord entre autorités compétentes doit inclure une disposition invitant les autorités compétentes à se concerter pour résoudre les questions relatives à l'application ou à l'interprétation dudit accord. Ni l'Accord multilatéral ni le modèle d'accord bilatéral ne contiennent d'orientations spécifiques sur la façon dont ces consultations doivent être menées ou sur la manière dont la résolution du cas doit être consignée. Selon toute vraisemblance, l'autorité compétente contactera directement l'autre autorité compétente (ou les autres autorités compétentes) par écrit, afin de caractériser le problème et de faciliter l'échange de vues. Des discussions et/ou des réunions de suivi peuvent être planifiées le cas échéant. Si un accord est trouvé, il est suggéré de le consigner par écrit dans un échange de courriers.

61. Lorsque des consultations sont organisées au titre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes, l'autorité compétente qui en est à l'initiative doit informer le Secrétariat de l'Organe de coordination de l'issue des consultations, que des conclusions et des mesures aient été ou non adoptées.

Défaillance systémique

62. Tout accord entre autorités compétentes devrait comporter un engagement, de la part d'une autorité compétente, de consulter l'autre autorité compétente avant de conclure que celle-ci a commis une défaillance systémique concernant l'échange de déclarations pays par pays. Si, à l'issue des consultations, elle conclut à l'existence d'une défaillance systémique, elle doit en informer le Secrétariat de l'Organe de coordination (dans le cas de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes).

Manquement grave

63. Tout accord entre autorités compétentes doit imposer à une autorité compétente de consulter l'autre autorité compétente avant de conclure à un manquement grave de la part de cette dernière. Cette consultation est essentielle car un tel manquement peut entraîner la suspension des échanges de déclarations pays par pays.

64. Par manquement grave, on entend le non-respect des conditions de confidentialité ou d'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays ou, le cas échéant, l'absence de concertations pour remédier aux résultats économiques indésirables découlant d'un ajustement du bénéfice imposable effectué à l'issue d'investigations basées sur les données figurant dans une déclaration pays par pays (dans le cas d'un accord multilatéral entre autorités compétentes ou d'un modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes fondé sur un accord d'échange de renseignements fiscaux), ou le fait de ne pas avoir cherché à résoudre un cas d'imposition non conforme aux dispositions d'une convention de double imposition (dans le cas d'un modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes fondé sur une convention de double imposition), ou bien encore la non-transmission, par l'Autorité compétente, des informations appropriées ou en temps voulu conformément à l'accord entre autorités compétentes. On pourra conclure à l'existence d'un manquement grave, par exemple, sur la base des conclusions de l'examen par les pairs portant sur l'utilisation appropriée des informations par une juridiction.

65. Il est suggéré que l'autorité compétente qui envisage de conclure à l'existence d'un manquement grave identifie clairement les éléments qui motivent son opinion et invite l'autre autorité compétente à répondre au plus vite à ses préoccupations. En cas de manquement grave avéré, l'autre autorité compétente sera censée indiquer les mesures correctives qu'elle aura éventuellement prises.

Résultats économiques indésirables

66. Lorsque les investigations, basées sur les données figurant dans la déclaration pays par pays, aboutissent à un ajustement du bénéfice imposable d'une entité d'un groupe d'entreprises multinationales qui, à son tour, se traduit par des « résultats économiques indésirables », il conviendrait, en vertu de l'Accord multilatéral ou du modèle d'accord bilatéral basé sur un accord d'échange des renseignements fiscaux, que les autorités compétentes se consultent en vue de résoudre ce cas. L'expression « résultats économiques indésirables » n'est pas définie.

67. Lorsque le contribuable réside dans une juridiction qui a conclu une convention de double imposition, que l'ajustement fiscal concerne un aspect couvert par cette convention et que celle-ci inclut une disposition relative à la procédure amiable fondée sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale, le contribuable peut, en vertu de cette disposition, demander à l'autorité compétente désignée dans la convention de double imposition l'ouverture d'une procédure amiable. Cette procédure reste possible même lorsque la déclaration pays par pays a été échangée par des juridictions différentes (dans le cas de deux ou plusieurs membres d'un groupe d'entreprises multinationales dont aucune n'est l'entité mère ultime du groupe) ou lorsque l'échange de déclarations a eu lieu au titre de la Convention et non de la convention de double imposition.

Suspension de l'échange des déclarations pays par pays

68. La réussite de la déclaration pays par pays repose sur la fiabilité de la collecte des déclarations par l'administration fiscale de la juridiction de l'entité déclarante de chaque groupe d'entreprises multinationales et sur un échange efficace et en temps voulu de ces déclarations avec les administrations fiscales des autres juridictions, sous réserve des conditions énoncées au chapitre 2 et dans le présent chapitre. Aussi, l'échange des déclarations pays par pays doit être suspendu uniquement dans des circonstances exceptionnelles, telles que prévues par l'accord entre autorités compétentes applicable.

69. L'échange des déclarations pays par pays pourra être temporairement suspendu par une juridiction au titre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes ou du modèle d'accord bilatéral moyennant préavis écrit adressé à l'autre juridiction indiquant que cette dernière commet ou a commis un manquement grave. Cette détermination pourra, par exemple, être fondée sur les conclusions de l'examen par les pairs d'une juridiction. Comme indiqué plus haut, une juridiction doit, avant de conclure à l'existence d'un manquement grave, consulter l'autre juridiction. Cette suspension est à effet immédiat et se poursuivra jusqu'à ce que les deux juridictions établissent de façon satisfaisante qu'il n'y a pas eu de manquement grave, ou que des mesures ont été prises pour remédier à ce manquement.

Prise d'effet

70. Tout accord entre autorités compétentes doit contenir une disposition relative à sa prise d'effet. L'Accord multilatéral dispose par exemple qu'il prendra effet entre les deux autorités compétentes à la plus tardive des dates suivantes : (i) la date à laquelle la deuxième autorité compétente a adressé au Secrétariat de l'Organe de coordination les notifications requises, et (ii) la date à laquelle la Convention est entrée en vigueur et a pris effet pour les deux Juridictions.

Dénonciation

71. Aux termes des modèles d'accord bilatéral entre autorités compétentes pour les échanges dans le cadre d'une convention de double imposition ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux, l'accord peut être dénoncé par une autorité compétente moyennant préavis écrit adressé à l'autorité compétente de l'autre juridiction. Dans le cas de l'Accord multilatéral, une autorité compétente peut mettre fin à sa participation à l'accord dans son ensemble ou vis-à-vis d'une autre autorité compétente en particulier moyennant préavis écrit adressé au Secrétariat de l'Organe de coordination. Dans les deux cas, cette dénonciation prendra effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de douze mois à compter de la date du préavis.

Importance de s'assurer que les accords internationaux sont en vigueur au début de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays

72. Il est important, aux fins de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, de noter que l'échange de déclarations n'est possible que dans la mesure où l'accord international relatif à l'échange automatique de renseignements et l'accord entre autorités compétentes applicable sont en vigueur pour l'exercice fiscal considéré. À titre d'exemple, si une juridiction entend échanger des déclarations pays par pays au titre de la Convention et de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes, et qu'elle dépose son instrument de ratification le 31 août au plus tard, la Convention sera applicable à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante (ainsi, si l'instrument de ratification est déposé le 31 août 2017, la Convention prendra effet le 1^{er} janvier 2018). En revanche, si le dépôt de l'instrument de ratification de la Convention intervient après le 31 août, cette dernière entrera en vigueur le 1^{er} janvier de l'année après l'année suivante (autrement dit, si l'instrument de ratification est déposé le 1^{er} septembre 2017, la Convention prendra effet le 1^{er} janvier 2019). Si rien n'est fait pour éviter cette situation, la juridiction ne recevra pas de déclarations pays par pays de la part des autorités fiscales des autres juridictions avant 2021 (lorsque des déclarations pays par pays concernant des exercices fiscaux déclarables débutant le 1^{er} janvier 2019 ou après le 1^{er} janvier 2019 seront échangées).

73. Les juridictions peuvent éviter ce délai en faisant une déclaration unilatérale, sur la base des dispositions du paragraphe 6 de l'article 28 de la Convention, qui avance la date de prise d'effet de la Convention pour la faire coïncider avec la date prévue des premiers échanges des déclarations pays par pays au titre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes. Cette date sera applicable à tous les échanges avec les juridictions parties à la Convention ayant fait la même déclaration. Toutes les juridictions signataires de la Convention sont fortement encouragées à établir une telle déclaration unilatérale, notamment celles qui sont encore au stade de la signature et/ou de la ratification de la Convention.

74. Dans tous les cas, lorsqu'une juridiction envisage de mettre en œuvre la déclaration pays par pays, elle a tout intérêt à établir, aussi rapidement que possible, un vaste réseau d'accords internationaux, notamment en ratifiant la Convention, et en signant des accords entre autorités compétentes avec toutes les autres juridictions avec lesquelles elle prévoit d'échanger les déclarations pays par pays.

Bibliographie

OECD (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers*, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

OECD (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

OECD (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale Amendée par le Protocole de 2010*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115682-fr>.

Chapitre 4

Aspects opérationnels de la déclaration pays par pays

75. Outre la nécessité d'établir un cadre juridique solide, les juridictions doivent veiller à mettre en place un dispositif opérationnel efficace pour encadrer les aspects techniques et pratiques du dépôt et de l'échange des déclarations pays par pays.

Dépôt des déclarations pays par pays

76. Une juridiction doit s'assurer qu'elle a mis en place les procédures requises pour les étapes suivantes du dépôt des déclarations pays par pays :

- identification des entités tenues de déposer des déclarations pays par pays ;
- réception des déclarations déposées par des entités résidentes ;
- vérification de l'exhaustivité des données contenues dans les déclarations et préparation des fichiers à transmettre ;
- application de sanctions en cas de non-respect des obligations.

Identification des entités tenues de déposer des déclarations pays par pays

77. L'unité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales doit, en vertu du standard minimum établi par l'Action 13, déposer une déclaration pays par pays dès lors que le chiffre d'affaires consolidé du groupe est supérieur au seuil fixé. Les juridictions peuvent aussi imposer le dépôt local dans certaines circonstances spécifiques, notamment en l'absence d'entité mère ultime ou de dépôt par une entité mère de substitution, même si le dépôt local n'est ni requis ni recommandé au titre du standard minimum.

78. Les juridictions devraient envisager d'imposer aux entités constitutives résidentes de notifier à l'autorité fiscale compétente leur appartenance à un groupe d'entreprises multinationales soumis à l'obligation déclarative. Cette notification devra préciser si l'entité agit en tant qu'entité mère ultime ou en tant qu'entité mère de substitution ou, dans le cas contraire, indiquer l'identité et la juridiction de résidence de l'entité chargée de déposer la déclaration pays par pays pour le compte du groupe. L'autorité fiscale saura ainsi si elle doit s'attendre à recevoir la déclaration du groupe directement de l'entité résidente, indirectement via l'échange de renseignements, ou s'il peut être nécessaire d'imposer le dépôt local. Une fois que l'entité aura indiqué à l'autorité compétente l'identité de l'entité mère ultime ou de l'entité mère de substitution, et si un accord international qui autorise l'échange automatique de renseignements est en vigueur entre cette juridiction et celle de l'entité mère ultime ou de l'entité mère de substitution, l'autorité compétente pourra, faute de recevoir la déclaration attendue dans le cadre de l'échange de renseignements, contacter son homologue de la juridiction de l'entité mère ultime ou de l'entité de substitution, car cette absence de déclaration peut constituer un

manquement à l'obligation déclarative, signifier que l'autre juridiction n'a pas transmis les déclarations, ou être une simple erreur.

79. L'autorité fiscale vérifiera l'exactitude de ces déclarations en s'appuyant sur son savoir et sur son expérience (connaissance de l'existence d'entités résidentes membres de groupes d'entreprises multinationales), puis après réception des déclarations dans le cadre de l'échange de renseignements (réception d'une déclaration pays par pays par une autorité fiscale étrangère en l'absence de notification par une entité résidente).

Réception des déclarations déposées par des entités résidentes

80. Une juridiction est, en vertu du standard minimum établi par l'Action 13, tenue d'imposer aux groupes d'entreprises multinationales le dépôt de déclarations pays par pays contenant, pour chacune des juridictions dans lesquelles ils exercent des activités, les informations indiquées dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays. Ces déclarations seront, sous réserve des conditions énoncées dans le manuel et des dispositions de l'accord international et de l'accord entre autorités compétentes applicables, échangées par voie électronique avec les autorités fiscales des autres juridictions sous un format conforme au schéma XML.

81. Une juridiction pourra autoriser la transmission par courrier et/ou par voie électronique des déclarations pays par pays. Néanmoins, le dépôt de déclarations papier représente une contrainte supplémentaire, dans la mesure où celles-ci devront être converties au format électronique par l'administration fiscale avant de pouvoir être échangées avec une autre juridiction. Avant de décider si elle doit autoriser ou imposer le dépôt par voie électronique, une autorité fiscale doit savoir que la création ou la modification d'un tel système électronique passe par un certain nombre d'étapes, du développement des spécifications techniques aux tests de fonctionnalité et de sécurité. Il est par conséquent conseillé d'aborder cette question le plus tôt possible. Chaque juridiction devra également disposer d'un système de traitement des déclarations électroniques qu'elle recevra des autres juridictions à la faveur d'un échange de renseignements.

82. L'une des tâches essentielles des autorités fiscales sera de s'assurer que les entités déclarantes ont correctement rempli leur déclaration pays par pays et qu'elles remédient aux éventuelles défaillances dans les plus brefs délais. C'est pourquoi il leur est recommandé de mettre en place des procédures fiables pour vérifier l'exhaustivité des données fournies dans les déclarations transmises, et lorsque des insuffisances sont constatées, de prendre les mesures nécessaires pour que les entités déclarantes transmettent en temps voulu une déclaration nouvelle ou rectifiée. La mise en place de procédures de validation et de suivi adaptées au stade du dépôt des déclarations contribue à la mise en œuvre efficace de la déclaration pays par pays et limite le temps et les efforts nécessaires pour appliquer des mesures correctives à un stade ultérieur.

83. Une autorité fiscale censée recevoir des déclarations pays par pays de la part d'entités mères ultimes, d'entités mères de substitution ou d'entités constitutives de sa juridiction, aura peut-être intérêt à exiger le dépôt par voie électronique de ces déclarations sous un format conforme au schéma XML afin d'en faciliter le traitement et l'échange avec les autres juridictions. Elle devra également envisager le dépôt électronique même lorsqu'elle n'est pas censée recevoir de déclarations directement de la part d'entités mères ultimes ou de substitution (parce qu'aucune entité mère ultime n'est basée dans sa juridiction et parce qu'elle n'autorise pas le dépôt par une entité mère de substitution). Outre les gains d'efficacité obtenus en évitant le traitement et la conversion

des déclarations remplies manuellement, le dépôt par voie électronique devrait faciliter tant le stockage en toute sécurité des informations contenues dans ces déclarations que leur utilisation dans le cadre d'un système automatisé d'évaluation des risques.

84. Les juridictions devront également s'interroger sur les délais de dépôt des déclarations pays par pays. Comme indiqué dans le chapitre 2, le dépôt d'une déclaration pays par pays peut intervenir jusqu'à 12 mois après le dernier jour de l'exercice fiscal déclarable du groupe. La fixation d'une date de dépôt anticipée (alignée par exemple sur la date limite applicable aux obligations déclaratives des contribuables dans la juridiction) n'est pas interdite, mais elle n'est pas recommandée.

Exemples de pays imposant le dépôt par voie électronique

Un certain nombre de juridictions ont souligné l'importance du dépôt par voie électronique des déclarations pays par pays sous un format conforme au schéma XML, dans la mesure où cela facilite le traitement et la transmission des données ainsi que leur utilisation dans le cadre de procédures automatisées d'évaluation des risques. Ainsi, la **Hongrie**, l'**Irlande**, la **Suisse**, le **Japon** et l'**Australie** comptent parmi les pays qui imposeront le dépôt par voie électronique des déclarations en utilisant le schéma XML.

Vérification de l'exhaustivité des données contenues dans les déclarations et préparation des fichiers à transmettre

85. L'échange de déclarations pays par pays entre juridictions aura lieu par voie électronique en utilisant le schéma XML, garantissant que les informations contenues dans ces déclarations sont complètes et présentées dans un format uniformisé. Avant de transmettre un fichier contenant des déclarations pays par pays, une juridiction devra vérifier que chacun des champs obligatoires indiqués dans le modèle de formulaire est bien rempli et que la présentation des informations est conforme au Guide de l'utilisateur du schéma XML.

Application de sanctions en cas de non-respect des obligations

86. Une juridiction est, en vertu du standard minimum, censée prendre des mesures pour faire respecter les obligations déclaratives. Elle pourra notamment imposer des sanctions pour le non-dépôt ou le dépôt tardif des déclarations pays par pays, ou pour le dépôt de déclarations incomplètes ou inexactes.

87. Il est indiqué dans le Rapport sur l'Action 13 que de nombreux pays ont adopté des régimes de sanctions liées à la documentation, afin d'assurer une application efficace des règles relatives à la documentation des prix de transfert, et que ces régimes varient fortement d'un pays à l'autre. Il est également noté, entre autres choses, que :

- Les régimes de sanctions peuvent avoir une incidence sur la qualité de l'application des règles en vigueur par les contribuables, et les inciter à favoriser tel pays par rapport à tel autre.

- Les juridictions devront veiller, en élaborant ces régimes, à ne pas imposer de sanctions liées à la documentation à un contribuable parce qu'il n'a pas fourni des données auxquelles le groupe d'entreprises multinationales n'avait pas accès.

Exemples d'approches adoptées face au non-respect des obligations déclaratives

Le non-respect de l'obligation déclarative peut, selon les juridictions, donner lieu à diverses sanctions pécuniaires et autres.

En **Irlande**, l'amende infligée pour avoir omis de déposer une déclaration pays par pays est de 19 045 EUR majorée de 2 535 EUR par jour de retard supplémentaire. Celle imposée pour le dépôt de déclarations incomplètes ou incorrectes s'élève à 19 045 EUR.

Au **Mexique**, les amendes infligées pour non-respect des obligations déclaratives vont de 140 540 MXN à 200 090 MXN (de 8 147 USD à 11 599 USD). Les contrevenants sont également passibles de sanctions non pécuniaires, y compris l'interdiction de conclure des transactions commerciales et de répondre à des appels d'offres lancés par l'État mexicain. D'une manière générale, le non-respect de l'obligation de dépôt de déclarations fiscales quelles qu'elles soient peut entraîner (i) un allongement à 10 ans du délai de prescription applicable aux contrôles fiscaux, (ii) la suspension du permis d'importation du contribuable, et (iii) l'impossibilité de bénéficier des subventions et des mesures d'incitation proposées par l'État fédéral.

En **Hongrie**, un contribuable qui omet de déposer une déclaration pays par pays ou de notifier son statut ou un changement de circonstances, ou dont la déclaration ou la notification est trop tardive, erronée, fautive ou incomplète encourt une amende pouvant atteindre 20 millions HUF. Aucune amende ne lui sera toutefois infligée s'il est en mesure de prouver qu'il a agi conformément à ce qu'on pouvait attendre de lui dans les circonstances données.

Aux **Pays-Bas**, des sanctions sont prévues en cas d'absence de notification ou de non-dépôt de la déclaration pays par pays, y compris en cas de dépôt tardif, incomplet ou erroné. Cependant, ces sanctions ne sont applicables qu'en cas de négligence flagrante ou de comportement intentionnel.

En **Australie**, le montant des pénalités applicables aux entités qui omettent de remplir leurs obligations déclaratives augmentera à compter du 1^{er} juillet 2017. Le dépôt tardif d'une déclaration pays par pays par un gros contribuable peut donner lieu à une amende atteignant 105 000 AUD pour 28 jours de retard, et 525 000 AUD pour plus de 112 jours de retard. En outre, le montant des pénalités administratives (en cas de déclaration erronée ou trompeuse, par exemple) doublera également à compter du 1^{er} juillet 2017.

Échange des déclarations pays par pays

88. À réception d'une déclaration pays par pays par une entité mère ultime ou une entité de substitution, une autorité fiscale est tenue de transmettre cette déclaration aux autorités fiscales de toutes les autres juridictions dans lesquelles le groupe concerné

possède soit des entités résidentes soit des établissements stables, sous réserve des conditions indiquées aux chapitres 2 et 3.

89. La liste des juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités peut être obtenue directement en consultant le tableau 1 de la déclaration pays par pays. La juridiction devra ensuite rapprocher cette liste de la liste des juridictions avec lesquelles elle est liée par un accord entre autorités compétentes en effet, afin de déterminer celles auxquelles doit être adressée la déclaration (sous réserve que l'échange ne soit pas suspendu temporairement pour les raisons évoquées au chapitre 3).

90. La déclaration devra être transmise au plus tard 15 mois après le dernier jour de l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales auquel elle se rapporte. Ce délai est étendu à 18 mois pour le premier exercice auquel s'applique l'obligation déclarative, afin de donner aux autorités fiscales le temps de se familiariser avec le traitement et l'échange des déclarations. Afin de garantir le respect de ces délais, les autorités fiscales pourront envisager la mise en place d'un système automatisé de rappels aligné sur l'exercice fiscal de chaque groupe d'entreprises multinationales. Le schéma XML applicable aux déclarations pays par pays permet l'envoi de multiples déclarations au sein d'un même message. Par conséquent, les autorités fiscales devront s'efforcer, lorsque cela est possible, de regrouper les déclarations dans un seul message, afin de limiter le nombre de messages envoyés à un partenaire donné.

91. De nombreux groupes d'entreprises multinationales clôturent leur exercice le 31 décembre. Cela signifie que la date limite d'envoi des déclarations pays par pays par les autorités fiscales sera probablement la même pour un grand nombre d'entre elles. Afin d'éviter l'envoi simultané d'un trop grand nombre de déclarations, les autorités fiscales pourront envisager la mise en place d'un calendrier échelonné entre le 31 décembre (date à laquelle de nombreuses déclarations seront déposées) et le 31 mars (date à laquelle de nombreuses déclarations devront être envoyées) de l'année suivante.

Système commun de transmission (SCT)

92. À l'exception des déclarations pays par pays échangées entre les États membres de l'Union européenne, qui utiliseront à cette fin le réseau commun de communication (CCN) de l'UE, les déclarations pays par pays seront pour la plupart transmises *via* le Système commun de transmission. Le SCT est une plateforme électronique destinée à faciliter l'échange automatique de renseignements entre pays, et notamment des informations relatives à la norme commune de déclaration, aux déclarations pays par pays et aux décisions fiscales. Il sera géré par l'OCDE et sera accessible aux juridictions participantes moyennant le versement d'une redevance annuelle. Le SCT offrira une plateforme sûre et standardisée d'échange automatique de renseignements et évitera aux différentes juridictions d'avoir à multiplier les accords et systèmes bilatéraux.

93. Les autorités compétentes qui utiliseront le SCT devront se familiariser avec les protocoles spécifiques d'envoi et de réception des déclarations pays par pays par l'intermédiaire de cette plateforme. Les utilisateurs auront accès au portail correspondant, qui contiendra toutes les informations nécessaires à l'utilisation du SCT, ainsi que des informations sur la préparation et le cryptage des fichiers à transmettre.

94. Les données contenues dans le fichier développé selon le schéma XML des déclarations pays par pays devront être traitées et cryptées avant d'être transmises, conformément à l'approche commune convenue au niveau de l'OCDE en matière de préparation et de cryptage des fichiers. D'une manière générale, le protocole de cryptage

du SCT combine des clés de chiffrement et de déchiffrement publiques et privées. La clé de chiffrement publique d'une autorité compétente est accessible aux autres autorités compétentes pour leur permettre d'authentifier et de coder les fichiers transmis. Chaque autorité compétente possède également une clé de chiffrement privée qui lui permet de décoder les fichiers reçus via le SCT.

95. Des alertes seront automatiquement générées par le SCT afin d'informer l'expéditeur de la progression de l'envoi (envoi, réception) et l'autorité compétente destinataire sera censée générer des messages d'état pour indiquer si le fichier reçu contient bien les données convenues ou contient des erreurs. Des erreurs au niveau du fichier empêcheront généralement l'autorité destinataire d'ouvrir le fichier, et un message d'état sera normalement adressé à l'autorité émettrice en vue d'obtenir un nouveau fichier. Les erreurs au niveau de l'enregistrement traduisent d'importants problèmes de qualité des données. Lorsque de telles erreurs sont signalées par l'autorité destinataire à l'autorité émettrice, celle-ci est censée prendre les mesures nécessaires pour les résoudre et fournir en temps voulu à l'autorité destinataire des données nouvelles ou rectifiées.

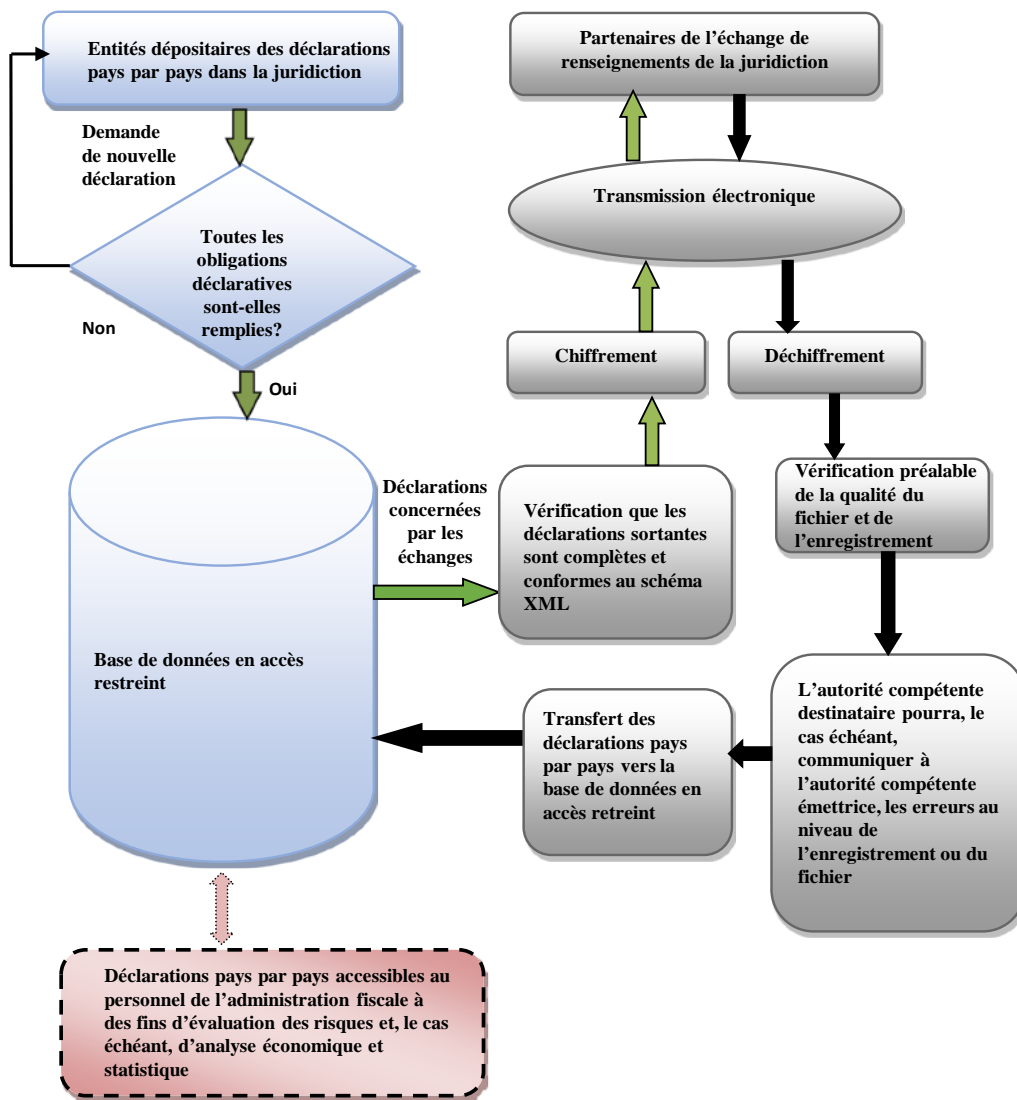
96. Dans le cadre de leurs obligations de protection de la confidentialité des informations figurant dans les déclarations pays par pays, les autorités compétentes doivent également, le cas échéant, prendre des mesures :

- pour garantir la confidentialité et la conservation des identifiants de connexion, mots de passe et clés de déchiffrement utilisés pour la transmission des déclarations pays par pays ;
- pour protéger tous les ordinateurs connectés au système de transmission et s'assurer que seules les personnes autorisées (à savoir celles qui s'occupent des déclarations dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions) ont accès aux données ;
- pour s'assurer que les déclarations pays par pays transmises par d'autres pays sont stockées en toute sécurité lorsqu'elles sont sous la responsabilité de l'autorité compétente, puis transmises de façon sécurisée aux agents de l'administration fiscale chargés de l'évaluation des risques.

97. Les autorités compétentes recevant des déclarations pays par pays en dehors du SCT ou du CCN doivent mettre en place un système de notification destiné à informer l'autorité émettrice de la bonne réception des déclarations, vérifier qu'elles ont été reçues par le bon destinataire et signaler toute erreur ou tout problème éventuel de qualité des données transmises.

Dépôt et échange des déclarations pays par pays : vue d'ensemble des aspects opérationnels

98. Le diagramme ci-après donne une vue d'ensemble des différentes opérations associées à la réception, l'utilisation et à l'échange des déclarations pays par pays par une juridiction qui reçoit ces déclarations d'entités tenues de les déposer auprès de son administration fiscale, et qui les échange (réception et transmission) avec d'autres juridictions en vertu des dispositions d'un accord international et de l'accord entre autorités compétentes qui les lient.



- ➔ Flux de déclarations pays par pays déposées auprès de l'autorité fiscale de la juridiction devant être transmises aux partenaires de l'échange de renseignements de
- ➔ Flux de déclarations pays par pays déposées auprès des autorités fiscales d'autres juridictions et transmises à l'autorité fiscale de la juridiction par ses partenaires. Ce processus ne prévoit pas l'émission d'un accusé de réception des fichiers contenant des déclarations pays par pays. Ces notifications peuvent être générées automatiquement (au moment du téléchargement) si les fichiers sont transmis *via* le système commun de transmission, ou par d'autres moyens dans le cas d'un accord bilatéral entre autorités compétentes.

Bibliographie

OECD (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers*, www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm.

OECD (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.

Chapitre 5

Orientations, implication des parties prenantes et formation

Élaborer une stratégie d'implication des parties prenantes

99. Une stratégie d'implication et de retour d'information constitue un outil efficace permettant aux autorités fiscales de promouvoir la discipline volontaire et de bâtir des relations avec leurs parties prenantes. Même si de nombreuses parties prenantes peuvent être concernées, celles les plus directement touchées par la mise en œuvre des déclarations pays par pays sont les groupes d'entreprises multinationales qui devront déposer ces déclarations et les professionnels qui les conseillent. S'agissant de ces parties prenantes essentielles, une stratégie d'appui à la mise en œuvre des déclarations pays par pays comprendrait les éléments fondamentaux suivants :

- élaboration d'orientations techniques relatives à l'application des exigences qui se rattachent à la déclaration pays par pays
- discussions et consultations permanentes sur les défis liés à la discipline fiscale, la nature des informations demandées dans la déclaration pays par pays et le meilleur usage possible de ces informations par les autorités fiscales.

Orientations techniques

100. La diffusion d'orientations techniques a pour principal objet de faire en sorte que les exigences rattachées à la déclaration pays par pays soient connues et comprises, ce qui devrait avoir un effet positif sur le niveau de conformité des groupes d'entreprises multinationales. Elle témoigne également de la volonté de l'administration fiscale d'assurer un déploiement effectif des déclarations pays par pays. Il convient d'observer que chaque juridiction devrait évaluer la nécessité de produire de telles orientations, en fonction du nombre d'entités tenues de déposer une déclaration pays par pays dans cette juridiction et de l'existence d'autres options pour faire en sorte que les principales parties prenantes disposent d'instructions adéquates pour honorer leurs obligations déclaratives.

101. Un certain nombre d'autorités fiscales ont déjà diffusé des orientations techniques qui expliquent les exigences liées à la déclaration pays par pays dans leur juridiction. Bien que ces orientations s'adressent principalement aux conseillers fiscaux et aux groupes d'entreprises multinationales concernés par l'obligation de déposer une telle déclaration, elles peuvent aussi être utilement consultées par les agents de l'administration fiscale et, dans certains cas, peuvent servir de support de formation de ces agents.

102. Les liens menant aux orientations publiées par certaines de ces juridictions sont disponibles sur le site *ClearSpace* de la déclaration pays par pays. Compte tenu des similitudes relatives des obligations déclaratives d'une juridiction à l'autre, les autorités

fiscales qui n'ont pas encore diffusé d'orientations techniques (et qui ont l'intention de le faire) sont invitées à consulter ces documents pour s'en inspirer le cas échéant.

103. En complément des orientations techniques, il peut être utile d'indiquer les coordonnées d'un ou de plusieurs spécialistes de la déclaration pays par pays ou d'un point de contact générique sur cette question, soit dans le document, soit sur le site Internet de l'autorité fiscale, pour répondre aux questions des parties prenantes, résoudre les problèmes déclaratifs et fournir un retour d'information à l'autorité fiscale.

Implication et retour d'information

104. Il est souvent utile pour les autorités fiscales d'impliquer les parties prenantes et de solliciter un retour d'information de celles qui sont directement touchées par des législations ou procédures nouvelles. Une stratégie d'implication des principales parties prenantes pourrait prévoir la mise en place de groupes de travail conjoints avec les contribuables et les conseillers fiscaux des groupes d'entreprises multinationales. En outre, l'autorité fiscale pourrait participer à des conférences ou des séminaires fiscaux qui offrent un lieu de débats et d'échange de vues. Suivre une stratégie d'implication des parties prenantes procure un certain nombre d'avantages, et notamment :

- C'est l'occasion pour une autorité fiscale de partager sa vision des difficultés posées par la gestion des déclarations pays par pays et de répondre aux préoccupations soulevées par ces parties prenantes en matière de respect de la confidentialité et d'usage approprié des informations communiquées.
- Cette stratégie peut aboutir à une amélioration de la qualité et de la cohérence des informations transmises à l'autorité fiscale via la déclaration pays par pays et permettre de raccourcir les délais d'obtention de ces informations.
- Elle peut donner à l'autorité fiscale des pistes pour mieux identifier les risques et mener des contrôles plus ciblés.

Information du public

105. La diffusion d'informations par le biais de communiqués de presse ou d'autres supports destinés à informer un large public sur la déclaration pays par pays (et ses liens avec le BEPS) pourrait faire partie de la stratégie de communication globale de l'autorité fiscale en vue de mieux faire connaître son rôle et de convaincre le public qu'elle prend une part active, aux côtés d'autres pays, aux grandes initiatives en faveur du civisme fiscal. Cette stratégie peut susciter un soutien en faveur de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays en général et renforcer la confiance du public dans l'intégrité de l'autorité fiscale.

Exemples illustrant l'implication des parties prenantes

En **Irlande**, *l'Irish Tax and Customs (Revenue)* a publié sur son site Internet des orientations détaillées sous la forme de questions fréquentes sur la déclaration pays par pays. Ces questions fréquentes contiennent des explications techniques sur les obligations déclaratives irlandaises et sont régulièrement actualisées en tant que de besoin. Elles indiquent également les coordonnées d'un point de contact (adresse e-mail dédiée et numéro de téléphone) pour la déclaration pays par pays.

Dans le cadre de sa stratégie d'implication des parties prenantes, l'administration fiscale irlandaise a noué des contacts avec les instances représentatives des professions fiscale, comptable et juridique afin de définir le contenu des questions fréquentes, et continuera de dialoguer avec ces instances jusqu'à la date de lancement du système de dépôt électronique des déclarations pays par pays.

Les **États-Unis** poursuivent une stratégie d'implication des parties prenantes internes et externes. Dans le cadre de ses efforts de sensibilisation du public, l'*Internal Revenue Service (IRS)* a organisé un forum réunissant les représentants de plusieurs associations sectorielles et des responsables de l'IRS afin de réfléchir à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays. Ce forum a permis d'aborder les questions suivantes : achèvement du modèle de déclaration pays par pays, stratégie de communication externe et de sensibilisation de l'IRS, problèmes généraux de conformité et d'exécution, et questions relatives à l'échange international et à l'utilisation des déclarations pays par pays. Au cours de ce forum, l'IRS a recueilli un retour d'information direct sur les principales difficultés de mise en œuvre et de conformité, tandis que les participants en ont appris davantage sur le processus de dépôt et d'échange mis en place par les autorités fiscales.

Pendant ce forum, l'IRS a répondu aux questions relatives au bon usage des déclarations pays par pays et à la manière dont les contribuables peuvent informer l'IRS de tout usage inapproprié par des autorités fiscales étrangères. Les discussions ont également porté sur la nécessité, pour l'IRS, de fournir aux contribuables une liste à jour des pays avec lesquels il échangera les déclarations, ainsi que de leur indiquer ceux avec lesquels il n'échange plus de déclarations, pour les aider à se conformer à leurs obligations déclaratives à l'échelle mondiale.

Une section du site Internet de l'IRS est consacrée à la déclaration pays par pays, afin d'aider les contribuables et leurs représentants à localiser les ressources disponibles, y compris des conseils et des instructions sur les obligations de dépôt. Pour répondre aux préoccupations relatives à l'usage inapproprié des déclarations, l'IRS a créé un lien sur son site Internet qui donne des instructions sur la procédure à suivre pour signaler une divulgation ou une utilisation non autorisée d'informations échangées en vertu d'un accord international. Le site contient également des réponses à un certain nombre de questions fréquentes.

Enfin, pour garantir une mise en œuvre efficace, l'IRS a invité les conseillers fiscaux à participer à des exercices de test pour s'assurer que les systèmes mis en place par l'IRS pour le dépôt des déclarations pays par pays fonctionnent bien avant le délai de dépôt des premières déclarations.

Le Canada, outre la diffusion d'un document détaillé d'instructions sur la déclaration pays par pays, a créé une adresse de messagerie électronique dédiée qui centralise les questions sur la déclaration. Ce service à durée limitée vise à aider les groupes d'entreprises multinationales et leurs représentants à s'assurer que les groupes tenus de déposer des déclarations pays par pays se conforment à leur obligation.

Conception d'un programme de formation

106. La mise en œuvre de la déclaration pays par pays suppose que les autorités fiscales mettent en place une organisation propice à la collecte et à l'échange des déclarations tout en garantissant la confidentialité et le bon usage des renseignements qui

y figurent. Aussi, une partie intégrante du processus de mise en œuvre consiste à offrir une formation efficace et approfondie dans les domaines clés tels que le maintien de la confidentialité des informations contenues dans les déclarations, le bon usage de ces informations, ainsi que leur intégration et leur utilisation efficace dans le processus d'évaluation des risques. L'OCDE a élaboré des instructions sur chacun de ces aspects qui peuvent être incorporées dans les programmes de formation.

107. L'objectif de la formation est de faciliter la bonne mise en œuvre des déclarations pays par pays en veillant à ce que les agents de l'autorité fiscale soient bien préparés à accomplir leurs diverses tâches. Pour être efficace, un programme de formation doit procurer les bonnes compétences aux agents concernés en temps voulu. En outre, il est important que l'autorité fiscale détermine les bons outils pour le déploiement de cette formation. Ces outils incluent notamment des modules de formation en ligne, des présentations (qui peuvent être visualisées depuis le poste de travail d'un agent ou faites en direct), des cours en classe, des ateliers et une communication interne sur les politiques et procédures. La décision ultime portant sur la nature, la portée et le calendrier de formation doit être fondée sur une évaluation des circonstances propres à chaque autorité fiscale.

Types de formation

108. Le type de formation dont un agent peut avoir besoin pour gérer les déclarations pays par pays relève généralement de l'une des catégories suivantes ou des deux : formation initiale et formation spécialisée.

- La formation initiale prodigue des informations générales sur la déclaration pays par pays, comme les principaux éléments de la déclaration, les obligations de dépôt, l'engagement à maintenir la confidentialité des informations contenues, et les restrictions à leur utilisation inappropriée.
- La formation spécialisée vise à affiner les compétences spécifiques, comme l'analyse des informations contenues dans la déclaration et les différentes étapes à suivre pour traiter, préparer et transmettre une déclaration pays par pays aux partenaires d'échange d'une juridiction.

Formation initiale

109. La formation initiale à la déclaration pays par pays s'adresse avant tout aux agents qui participent, directement ou indirectement, aux activités liées au respect des obligations fiscales internationales, y compris à ceux qui ont accès aux déclarations pays par pays ou qui ont besoin d'acquiescer à une compréhension générale de ces déclarations. Ce type de formation serait aussi dispensé aux agents qui sollicitent une formation spécialisée.

110. À titre exemple, cette formation initiale conviendrait à un agent généraliste qui traite les demandes des contribuables. Elle lui permettrait d'obtenir des informations suffisantes pour répondre aux questions de base, aiguiller le demandeur vers un document/une page Internet contenant l'information, ou le mettre en relation avec un spécialiste.

111. L'un des avantages de la formation initiale est de pouvoir être efficacement prodiguée en ligne (ou via le site intranet de l'autorité fiscale) et dispensée sur le poste de travail d'un agent lorsque sa charge de travail le permet.

112. La formation initiale est souvent délivrée en « juste-à-temps » afin que les informations communiquées ne soient pas oubliées avant d’être mises en pratique, réduisant ainsi la nécessité de refaire la formation à cause de la rotation des agents.

Formation spécialisée

113. La formation spécialisée s’adresse principalement aux agents de l’autorité fiscale qui exercent des fonctions spécialisées en lien avec la déclaration pays par pays. Plus ciblée que la formation initiale, elle vise à acquérir des compétences spécifiques. Elle est normalement dispensée aux agents qui ont pour tâche d’interpréter ou d’analyser les informations contenues dans les déclarations pays par pays (analystes des risques) et, dans une certaine mesure, à ceux chargés de préparer et de transmettre les dossiers contenant les informations provenant des déclarations pays par pays aux partenaires d’échange de l’autorité fiscale.

Calendrier des formations

114. Il convient de prêter une attention particulière au calendrier des formations. Les agents chargés de répondre aux demandes des contribuables seront les premiers à être formés. D’autres personnels, tels que les agents de l’autorité compétente, devront être formés dans un second temps, avant de traiter les dossiers à échanger. L’évaluation des besoins en formation spécialisée est un processus continu et doit être revue périodiquement. Lorsqu’elles élaborent des programmes et des modules de formation, les autorités fiscales doivent également réfléchir à la fréquence de répétition ou de renouvellement de cette formation.

Centralisation des responsabilités en matière de formation

115. Une autorité fiscale peut juger utile d’attribuer la responsabilité pour les questions de formation aux déclarations pays par pays à une équipe centrale en son sein, possédant les compétences et les ressources nécessaires pour élaborer des modules de formation ciblés et délivrer cette formation. Cette équipe centrale pourrait assumer un éventail de fonctions liées à la déclaration pays par pays, par exemple :

- activités de sensibilisation auprès des contribuables et des conseillers fiscaux concernant les exigences rattachées à la déclaration pays par pays ;
- préparation de présentations et de modules de formation à la déclaration pays par pays adaptés à des groupes spécifiques d’agents ou à d’autres parties prenantes et mise en œuvre de ces présentations et modules de la manière la plus efficace possible (via une plateforme en ligne, en classe, lors d’une conférence ou d’un atelier, par exemple) ;
- point de contact central des contribuables, conseillers fiscaux et autres agents de l’administration fiscale.

Groupes spécifiques d’agents

116. La section suivante examine les besoins de formation de groupes spécifiques d’agents et entend refléter les besoins généraux de formation propres aux autorités fiscales qui mettent en œuvre la déclaration pays par pays. Il convient de souligner que le contenu et la méthode de formation doivent être adaptés aux besoins particuliers de chaque groupe d’agents.

Analystes des risques

117. La formation des analystes des risques consiste essentiellement à renforcer leur capacité à faire un usage efficace des informations contenues dans la déclaration pays par pays lors d'une évaluation des risques fiscaux (menée de façon autonome ou en lien avec d'autres renseignements sur les contribuables). La formation correspondante englobe l'identification des principaux facteurs de risque et le repérage des tendances ou caractéristiques propres à un secteur ou à une zone géographique en utilisant des outils d'analyse des données.

118. Les travaux récents du Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, qui ont abouti à des instructions sur l'élaboration d'approches efficaces pour l'évaluation des risques liés aux informations contenues dans la déclaration pays par pays, constituent un outil de formation utile pour les analystes des risques. L'évaluation des risques en lien avec les informations contenues dans la déclaration pays par pays est examinée en détail dans le manuel publié par l'OCDE en anglais sous le titre *Handbook on the Effective Use of CbC Reports in Tax Risk Assessment* (Manuel sur l'utilisation efficace des informations contenues dans les déclarations pays par pays à des fins d'évaluation du risque fiscal).

119. Il existe divers documents de formation et de référence sur la question des prix de transfert et de l'évaluation des risques. L'OCDE traite ces questions dans le rapport *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*¹¹ et dans le *Projet de manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert*¹². En outre, le Groupe de travail de l'OCDE sur la fiscalité et le développement a un programme de soutien aux pays en développement qui souhaitent mettre en œuvre ou renforcer leurs règles d'établissement des prix de transfert¹³.

120. Compte tenu de l'importance de faire en sorte que les personnes qui participent à l'évaluation des risques fiscaux disposent d'une formation et possèdent une expérience adéquate, de nombreux pays devraient mettre au point des modules de formation spécialisée qui serviront de base pour former les analystes de risques au bon usage des informations contenues dans les déclarations pays par pays. De façon générale, la forme idéale d'une telle formation serait un atelier favorisant les échanges interactifs entre participants. En facilitant la confrontation des points de vue, cet atelier servirait de laboratoire pour des idées et des approches nouvelles.

121. Bien que les informations figurant dans la déclaration pays par pays donnent aux autorités fiscales un éclairage précieux sur le processus d'évaluation des risques, elles sont également source de complexité supplémentaire. Aussi, les modèles d'évaluation des risques et la formation des analystes de risque devront évoluer pour prendre en compte cette nouvelle variable. Ce faisant, les analystes peuvent être amenés à enrichir leur connaissance des risques liés aux prix de transfert, tels qu'ils ressortent de la documentation traditionnelle des prix de transfert, par une compréhension plus fine des méthodes de repérage des risques relatifs aux prix de transfert comme à d'autres pratiques

¹¹ www.oecd.org/publications/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing-9789264169463-en.htm

¹² www.oecd.org/fr/ctp/prix-de-transfert/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-FR.pdf

¹³ www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/renforcement-des-capacites-en-matiere-de-beps-et-de-prix-de-transfert.pdf

de BEPS, en utilisant non seulement les informations contenues dans la déclaration pays par pays, mais aussi d'autres informations traditionnellement disponibles.

Vérificateurs/spécialistes fiscaux

122. Les vérificateurs et spécialistes fiscaux (ceux qui ne participent pas directement au processus d'évaluation des risques mais qui ont accès aux déclarations pays par pays au cours d'une vérification ou lors de l'élaboration ou de l'approbation d'un plan de vérification) sont de bons candidats à la formation initiale et spécialisée. À titre de bonne gouvernance, il est suggéré de ne pas leur donner accès aux déclarations pays par pays tant qu'ils n'ont pas achevé une formation destinée à valider leur parfaite compréhension des aspects suivants :

- nature et objet de la déclaration pays par pays
- éléments fondamentaux et contenu de la déclaration pays par pays, y compris la compréhension des indicateurs de risque potentiels qui y figurent
- engagement à utiliser les informations contenues dans la déclaration pays par pays de manière appropriée et à documenter l'utilisation éventuelle de ces informations lors d'une vérification
- engagement à maintenir la confidentialité des déclarations pays par pays, y compris l'obligation de ne pas divulguer une déclaration obtenue à la faveur d'un échange avec une autre juridiction à un membre local du groupe d'entreprises multinationales.

Agents de l'autorité compétente

123. Les agents de l'autorité compétente qui sont affectés à la fonction d'échange de renseignements devront comprendre et appliquer les procédures garantissant une transmission efficace et sûre des déclarations aux pays avec lesquels elle a conclu un Accord entre autorités compétentes (AAC). Ces procédures doivent être clairement expliquées dans un manuel et complétées par des modules de formation de base visant à garantir que le personnel de l'autorité compétente les comprend bien. Au cours de la phase de mise en œuvre de la déclaration pays par pays, les agents devront probablement aussi être encadrés dans leur travail quotidien.

124. Au regard de l'importance des AAC pour l'échange effectif des déclarations pays par pays, il incombe aux autorités fiscales de s'assurer que leurs agents chargés d'administrer ces accords connaissent bien leurs responsabilités et aient les moyens de les honorer. À cet égard, un certain type d'instruction ou de formation peut être souhaitable, délivrée éventuellement selon des modalités informelles lors de séminaires internes, pour faire en sorte que les agents de l'autorité compétente comprennent parfaitement leurs responsabilités en vertu de l'AAC en vigueur, à savoir :

- consulter, si nécessaire, une ou plusieurs autres autorités compétentes en vue de résoudre les difficultés qui pourraient se faire jour lors de la mise en œuvre ou de l'interprétation de l'AAC ;
- signaler à l'autorité compétente de l'autre pays (ou au Secrétariat de l'Organe de Coordination en cas d'AAC multilatéral) les cas de non-respect des règles en matière de confidentialité et d'utilisation appropriée des informations contenues

dans les déclarations pays par pays, ainsi que les mesures correctives éventuellement prises pour remédier à cette situation ;

- prendre des mesures, comme l'ouverture de consultations avec l'autre autorité compétente, avant de conclure à l'existence d'une défaillance systémique ou d'un manquement grave aux dispositions d'un AAC ;
- se consulter et dialoguer dans le but de résoudre les cas impliquant des ajustements des bénéficiaires imposables d'une entité effectués sur la base des données contenues dans la déclaration pays par pays et ayant abouti à des résultats économiques indésirables.

125. Les agents de l'autorité compétente chargés de résoudre les cas de double imposition doivent recevoir une formation initiale leur permettant de bien comprendre la nature et l'objet des déclarations pays par pays et l'importance que revêt l'utilisation appropriée des informations qu'elles contiennent. En outre, des instructions et/ou orientations spécifiques doivent figurer dans un manuel d'opérations ou un document d'orientation qui explique l'obligation impartie à l'autorité compétente de renoncer, en cas de procédure devant l'autorité compétente, à tout ajustement effectué par son administration fiscale à la faveur d'une utilisation non appropriée des informations contenues dans une déclaration pays par pays.

Exemples illustrant les approches de la formation

Les Pays-Bas ont mis en place un groupe de spécialistes de la déclaration pays par pays qui sont chargés de former leurs collègues dans les différentes agences du pays. Cette formation offre à ces spécialistes l'occasion de nouer et de renforcer les relations au sein de l'administration fiscale. L'accent est mis sur le contexte et le fonctionnement de la déclaration pays par pays, en expliquant comment l'autorité fiscale utilisera et gèrera les informations qui y sont contenues. Les sessions de formation insistent notamment sur l'utilisation appropriée de ces informations.

Les **États-Unis** utilisent la technologie pour faciliter l'apprentissage continu et l'apprentissage en juste-à-temps des agents. La formation en juste-à-temps complète la formation annuelle obligatoire et la formation de base délivrée aux nouveaux agents sur des sujets tels que l'accès non autorisé aux informations sur le contribuable, et porte sur des questions ou techniques spécifiques. Cette formation peut être dispensée dans un environnement virtuel en libre-service, en équipe ou dans un autre cadre interactif. La souplesse de ces cours aide l'IRS à accroître les capacités de ses agents dans des domaines spécifiques où la demande des entreprises est forte, en les dotant des compétences nécessaires pour répondre à l'évolution des risques et du contexte des vérifications.

S'agissant plus spécifiquement de la déclaration pays par pays, l'IRS élabore actuellement une formation portant sur les exigences déclaratives et l'utilisation appropriée des informations qui y figurent. Cette formation, qui sera modulée en fonction des besoins des agents qui ont directement affaire avec la déclaration pays par pays, peut inclure différentes sections consacrées à la protection de la confidentialité pour les agents qui ont accès à cette déclaration lorsqu'elle est jointe à une déclaration de revenus ou à la faveur de mécanismes d'échange, et pour les responsables de l'autorité compétente des États-Unis qui peuvent participer à des discussions avec d'autres autorités compétentes concernant l'utilisation inappropriée des informations contenues dans les déclarations. La mise en œuvre des modules de formation thématiques selon le principe du juste-à-temps a pour objectif de garantir un usage efficient des ressources limitées grâce à la diffusion en temps voulu de nouvelles informations à ceux qui en ont immédiatement besoin, tout en renforçant les capacités d'adaptation du personnel. Cette formation sera une condition préalable à l'accès aux informations contenues dans la déclaration pays par pays. Les agents ne pourront consulter les informations figurant dans la déclaration qu'après avoir suivi la formation et obtenu l'autorisation adéquate via un système en ligne.

En ce qui concerne la formation à la déclaration pays par pays, **l'Australie** mise sur des sessions de formation à l'intention des agents chargés de faire appliquer la législation fiscale afin de leur donner une vision d'ensemble des exigences déclaratives et du type d'informations contenues dans la déclaration, dans le fichier principal et dans le fichier local. Cette formation générale sera complétée par des sessions plus approfondies réservées à un public ciblé, des utilisateurs de référence par exemple, qui apporteront une assistance aux équipes de vérification sur site. Les sessions de formation engloberont des cours en classe, des webinaires et des modules d'apprentissage que les agents peuvent suivre à leur propre rythme. En outre, l'Australie met au point un module spécifique portant sur l'utilisation appropriée des informations contenues dans la déclaration pays par pays, que les agents devront impérativement suivre avant de pouvoir accéder aux données.

Bibliographie

OECD (2013), *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*,
www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf.

OECD (2012), *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*,
www.oecd.org/publications/dealing-effectively-with-the-challenges-of-transfer-pricing-9789264169463-en.htm.

Annexe

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

Introduction et contexte

1. Le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) 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 (OCDE, 2015) 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 (OCDE, 2015) 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 le *Déclaration pays par pays Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux* (OCDE, 2017) 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 (OCDE, 2015) 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, OCDE 2013) 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, OCDE 2013), 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 (OCDE, 2015) 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 (OCDE, 2015) 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 bénéficiaires, 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 (OCDE, 2015) 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 bénéficiaires 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 bénéficiaires d'un contribuable au moyen d'une formule de répartition des bénéficiaires 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.

BEPS Action 13

Déclaration pays par pays

MANUEL PRATIQUE DE MISE EN ŒUVRE

La déclaration pays par pays constitue l'un des quatre standards minimums du Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) auquel plus de 100 pays ont adhéré, couvrant les pays de résidence fiscale de pratiquement tous les grands groupes d'entreprises multinationales. Grâce à une mise en oeuvre efficace et conforme aux conditions établies par le rapport de BEPS sur l'Action 13 de la déclaration pays par pays, les autorités fiscales auront un accès sans précédent aux informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices d'un groupe multinational et des impôts qu'il acquitte, ainsi que des atouts financiers pour la réalisation d'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.

Ce manuel est un guide pratique pour aider les juridictions à mettre en oeuvre la déclaration pays par pays dans leur droit interne, y compris :

- Les facteurs à prendre en compte par les juridictions dans la mise en place d'un cadre légal domestique pour l'obligation déclarative et l'utilisation des déclarations pays par pays ;
- Les questions relatives à la mise en oeuvre et au fonctionnement du cadre international d'échange de déclarations pays par pays avec d'autres juridictions ;
- Les aspects opérationnels de la déclaration pays par pays, y compris les mécanismes pour identifier les entités tenues de déposer une déclaration pays par pays dans un pays, la gestion de ces déclarations et l'importance des sanctions en cas de non-conformité ; et
- Les questions pratiques concernant les instructions aux contribuables et au personnel de l'administration fiscale, ainsi que la formation du personnel en charge des déclarations pays par pays.

