



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

BEPS ACTION 13

Mai 2024

Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

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

Mis à jour mai 2024

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Ce rapport a été approuvé par le Comité des affaires fiscales le 24 mai 2024 et préparé pour publication par le Secrétariat de l'OCDE.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :

OCDE (2024), *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays : BEPS Action 13*, OCDE, Paris.
<https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>.

Table des matières

Abréviations et acronymes	5
1 Introduction	6
2 Questions afférentes aux définitions relatives aux données à déclarer dans le formulaire de déclaration pays par pays	7
1. Définition du chiffre d'affaires (avril 2017 et septembre 2017)	7
2. Définition des parties liées (avril 2017)	8
3. Données agrégées ou consolidées à reporter pour chaque juridiction (juillet 2017)	9
4. Montant des impôts sur les bénéfices dus et des impôts sur les bénéfices acquittés (septembre 2017)	10
5. Comptabilisation en juste valeur (novembre 2017) (cf. question 1 sur la définition du chiffre d'affaires)	11
6. Comment traiter les montants négatifs ou positifs pour les bénéfices non distribués (novembre 2017, octobre 2022)	12
7. Traitement des dividendes aux fins de la détermination du montant du bénéfice (ou de la perte) avant impôts, des impôts sur les bénéfices dus (année en cours) et des impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) déclarés dans le tableau 1 (septembre 2018, novembre 2019, mise à jour mai 2024 (NOUVEAU))	14
8. Utilisation de montants abrégés lors de la préparation du tableau 1 (septembre 2018, novembre 2019)	16
Notes	17
3 Questions afférentes au champ d'application relatif aux entités devant être déclarées dans la déclaration pays par pays	18
1. Application de la déclaration pays par pays aux fonds d'investissement (juin 2016)	18
2. Application de la déclaration pays par pays aux sociétés de personnes (juin 2016)	19
3. Choix des normes/principes comptables pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à ce groupe (avril 2017)	20
4. Traitements des participations importantes (avril 2017, mis à jour septembre 2018)	21
5. Traitement d'une entité détenue et/ou exploitée par plusieurs Groupes d'entreprises multinationales non liés (juillet 2017)	22
6. Disposition relative à la cotation présumée en bourse (novembre 2017, novembre 2019)	23
7. La déclaration d'information concernant les Entités constitutives (octobre 2022)	25

4 Questions afférentes aux obligations déclaratives portant sur la déclaration pays par pays	26
1. Incidence des fluctuations monétaires sur le seuil retenu de 750 million EUR déclenchant l'obligation déclarative (juin 2016)	26
2. Définition du chiffre d'affaires total consolidé du groupe (avril 2017 ; mis à jour novembre 2017, février 2018)	27
3. Période comptable de courte / longue durée (septembre 2017, novembre 2017, novembre 2019, octobre 2022)	28
4. Informations concernant les sources de données dans le tableau 3 (novembre 2019)	37
5. Erreurs fréquentes commises par les groupes d'EMN lors de la préparation des déclarations pays par pays (novembre 2019)	38
Note	39
5 Questions afférentes au mécanisme portant sur l'échange des déclarations pays par pays (échange d'informations, dépôt de substitution et dépôt local)	40
1. Solutions déclaratives transitoires les groupes d'entreprises multinationales (« dépôt de substitution par l'entité mère ultime ») (juin 2016; mis à jour juillet 2017)	40
2. Obligations de notification des groupes d'entreprises multinationales en matière de déclaration pays par pays pendant une période transitoire (décembre 2016)	42
3. Non-respect des conditions de confidentialité, de cohérence et d'usage approprié et défaillance systémique (février 2018)	44
4. Dépôt local (novembre 2019, mise à jour décembre 2019)	45
5. Dépôt d'une déclaration unilatérale pour l'échange des déclarations pays par pays (novembre 2019)	48
Notes	50
6 Questions afférentes aux fusions/acquisitions/scissions	51
1. Traitement des fusions/acquisitions/scissions	51
2. Tableau récapitulatif sur l'interprétation des instructions relatives aux fusions/acquisitions/scissions	58

Abréviations et acronymes

BEPS	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
EMN	Entreprise multinationale
EMU	Entité mère ultime
GAAP	Principes comptables généralement reconnus
G20	Groupe des vingt
IFRS	Normes internationales d'information financière
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

1 Introduction

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

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

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

Certaines questions et réponses font référence aux articles du modèle de législation relatif à la Déclaration pays par pays figurant dans le Rapport sur l'Action 13 (le « modèle de législation »). Ces références ne signifient pas que le droit interne des pays doit suivre mot pour mot les dispositions du modèle de législation. Comme l'indique le paragraphe 61 du Rapport sur l'Action 13, « les juridictions auront la possibilité d'adapter ce modèle de législation à leur propre système juridique, lorsque des modifications de la législation en vigueur s'avèreront nécessaires ». Néanmoins, le cadre juridique interne des pays doit être substantiellement cohérent avec le modèle de législation.

2 Questions afférentes aux définitions relatives aux données à déclarer dans le formulaire de déclaration pays par pays

Définition du chiffre d'affaires (avril 2017 et septembre 2017)

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

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

1.2 Lorsque les états financiers sont utilisés comme source de données pour remplir le formulaire de déclaration pays par pays, quels éléments y apparaissant convient-il de déclarer en tant que chiffre d'affaires dans le tableau 1 ? (cf. question 5 sur la comptabilisation en juste valeur)

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

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

Définition des parties liées (avril 2017)

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

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

Données agrégées ou consolidées à reporter pour chaque juridiction (juillet 2017)

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

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

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

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

Montant des impôts sur les bénéfices dus et des impôts sur les bénéfices acquittés (septembre 2017)

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

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

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

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

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

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

Comptabilisation en juste valeur (novembre 2017) (cf. question 1 sur la définition du chiffre d'affaires)

5.1 Lorsque les états financiers qui ont été préparés avec emploi de la méthode de la juste valeur sont utilisés comme source de données, les montants déclarés en tant que chiffre d'affaires et bénéfices dans ces états financiers peuvent ils être inscrits en tant que Chiffre d'affaires et Bénéfices dans la déclaration pays par pays sans autre forme d'ajustement ?

Oui. Les montants du chiffre d'affaires et des bénéfices calculés avec l'emploi de la méthode de la juste valeur et reportés dans les états financiers peuvent être inscrits dans la déclaration pays par pays sans aucun ajustement.

Comment traiter les montants négatifs ou positifs pour les bénéfices non distribués (novembre 2017, mis à jour octobre 2022)

6.1 Si une entité constitutive déclare un montant négatif pour les bénéfices non distribués dans ses états financiers, ce montant négatif doit-il être inscrit dans la colonne « bénéfices non distribués » du Tableau 1 ? S'il existe deux entités constitutives ou plus dans une juridiction, le montant négatif déclaré par une entité constitutive doit-il faire l'objet d'une compensation avec les bénéfices de l'autre ou des autres entités constitutives par juridiction dans le Tableau 1 ?

Le montant négatif pour les bénéfices non distribués doit être reporté dans le Tableau 1 sans modification. S'il existe deux entités constitutives ou plus dans une même juridiction, les éventuels montants négatifs pour les bénéfices non distribués doivent faire l'objet d'une compensation avec les bénéfices non distribués positifs. Dans ce cas, les contribuables doivent inscrire la mention suivante dans le Tableau 3 : « Les bénéfices non distribués incluent des montants négatifs pour la juridiction [--] ». Les membres du Cadre inclusif sont encouragés à exiger de leurs contribuables de communiquer les informations ci-dessus dans le Tableau 3 le plus tôt possible, en tenant compte de leur cadre national spécifique.

6.2 Quand faut-il utiliser des montants positifs pour renseigner le tableau 1 et dans quelles circonstances faut-il employer des montants négatifs ?

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS indique que pour compléter le modèle de déclaration pays par pays, un groupe d'EMN peut choisir d'utiliser des données tirées de ses états consolidés, des états financiers distincts relatifs aux entités qui sont prévus par la loi, des états financiers prévus par la réglementation, ou de comptes de gestion internes, à condition d'utiliser de manière cohérente les mêmes sources de données d'une année à l'autre. Toutefois, des interrogations se sont exprimées sur le fait de savoir si les montants à inclure dans le tableau 1 doivent être positifs ou négatifs. Le tableau présenté ci-dessous vise à aider les groupes d'EMN à préparer le tableau 1 et les administrations fiscales à interpréter les informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'EMN.

Pour éviter toute ambiguïté, ces instructions ne permettent pas de savoir si un montant doit être inscrit dans la colonne correspondante du tableau 1 ou quel doit être ce montant, car cela dépend de la façon dont ces éléments sont traités dans la source de données utilisée. Ces instructions couvrent uniquement les situations dans lesquelles un chiffre donné doit être déclaré dans le tableau 1 en tant que montant positif ou négatif.

	Montants positifs	Montants négatifs
Chiffre d'affaires avec des parties indépendantes, Chiffre d'affaires avec des parties liées et Chiffre d'affaires total	Le Chiffre d'affaires brut avec des parties indépendantes, le Chiffre d'affaires avec des parties liées et le Chiffre d'affaires total, y compris les revenus, gains et autres encaissements, doivent être inscrits dans le tableau 1 sous forme de montants positifs. Le montant d'éventuels éléments de revenu figurant dans le compte de résultats en tant que montant net ne doit pas être corrigé de ce montant net.	Lorsque des Entités constitutives situées dans une juridiction réalisent un Chiffre d'affaires avec des parties indépendantes, un Chiffre d'affaires avec des parties liées et/ou un Chiffre d'affaires total négatifs, ce montant doit être inscrit dans le tableau 1 sous la forme d'un montant négatif même si le groupe d'EMN réalise un chiffre d'affaires global positif. En fonction des règles comptables applicables, cela peut se produire lorsque, par exemple, des biens vendus par des Entités constitutives situées dans cette juridiction ont été retournés, ou lorsque la valeur négative d'éléments exprimés en tant que montants nets excède d'autres chiffres d'affaires positifs.

Bénéfice (perte) avant impôts	Lorsque la somme des bénéfices et des pertes de toutes les Entités constitutives situées dans une juridiction aboutit à un bénéfice net global, le Bénéfice (perte) avant impôts doit être un montant positif.	Lorsque la somme des bénéfices et des pertes de toutes les Entités constitutives situées dans une juridiction aboutit à une perte nette globale, le Bénéfice (perte) avant impôts doit être un montant négatif.
Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Lorsque les Entités constitutives situées dans une juridiction effectuent un paiement net global d'impôt sur le revenu, y compris les retenues d'impôt versées par d'autres entités au titre de paiements aux Entités constitutives situées dans la juridiction (les paiements de l'impôt sur le revenu excèdent les remboursements d'impôt au cours du même exercice fiscal), les Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) doivent être un montant positif.	Lorsque les Entités constitutives situées dans une juridiction perçoivent un remboursement net global d'impôt sur le revenu (les remboursements de l'impôt sur le revenu excèdent les paiements d'impôt au cours du même exercice fiscal), les Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) doivent être un montant négatif. Une exception à cette règle peut être autorisée lorsque le remboursement est traité comme un chiffre d'affaires dans la source de données utilisée pour compléter le tableau 1.
Impôts sur les bénéfices dus – année en cours	Lorsque, selon la norme comptable applicable, les Entités constitutives situées dans une juridiction supportent une charge d'impôts exigibles sur les bénéfices (un débit dans le compte de résultats à des fins d'information financière), les Impôts sur les bénéfices dus - année en cours doivent être un montant positif.	Lorsque, selon la norme comptable applicable, les Entités constitutives situées dans une juridiction enregistrent un crédit d'impôts exigibles sur les bénéfices (un crédit dans le compte de résultats à des fins d'information financière), les Impôts sur les bénéfices dus - année en cours doivent être un montant négatif. La façon dont l'impôt de l'exercice en cours est traité dans la source de données utilisée déterminera si cela se produit ou non en pratique. Cela pourrait se produire, par exemple, si les Entités constitutives dans une juridiction enregistrent des pertes fiscales nettes pour l'exercice en cours et si ces pertes fiscales sont réalisées pendant l'exercice en cours : <ul style="list-style-type: none"> • par un paiement de l'administration fiscale concernée en faveur de l'Entité constitutive • par imputation à une dette fiscale au titre d'un impôt autre que sur le revenu ¹ • par cession à une entité n'appartenant pas au groupe d'EMN en contrepartie d'une rémunération ² • par report sur un exercice fiscal antérieur en vue d'une imputation aux bénéfices imposables au cours de cet exercice.³ <p>En général, des pertes fiscales qui font l'objet d'un report en avant et qui sont imputées à des bénéfices imposables au cours d'exercices fiscaux ultérieurs seront traitées par le biais d'impôts différés et pas de l'impôt au titre de l'exercice en cours. Comme indiqué dans le rapport sur l'Action 13 du BEPS, les impôts différés ne sont pas inclus dans la colonne Impôts sur les bénéfices dus – année en cours du tableau 1.</p>
Capital social	En général, le capital social doit être un montant positif.	En général, le capital social ne doit pas être un montant négatif.
Bénéfices non distribués	Lorsque la somme des bénéfices non distribués de toutes les Entités constitutives situées dans une juridiction est positive (bénéfices non distribués nets), les Bénéfices non distribués doivent être un montant positif.	Lorsque la somme des bénéfices non distribués de toutes les Entités constitutives situées dans une juridiction est négative (pertes cumulées nettes), les Bénéfices non distribués doivent être un montant négatif.
Nombre d'employés	Le Nombre d'employés doit être un montant positif.	Des montants négatifs ne doivent pas être utilisés pour le Nombre d'employés.
Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie	Les Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie doivent être un montant positif.	Des montants négatifs ne doivent pas être utilisés pour les Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie.

Traitement des dividendes aux fins de la détermination du montant du bénéfice (ou de la perte) avant impôts, des impôts sur les bénéfices dus (année en cours) et des impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) déclarés dans le tableau 1 (septembre 2018, novembre 2019, mise à jour mai 2024 (NOUVEAU))

7.1 Le montant du bénéfice (ou de la perte) avant impôts déclaré dans le tableau 1 tient-il compte des paiements reçus d'autres entités constitutives qui sont assimilés à des dividendes dans la juridiction de résidence fiscale du payeur ? ⁴(NOUVEAU)

Si le rapport sur l'Action 13 du BEPS indique clairement que les dividendes provenant d'autres Entités constitutives sont exclus des recettes reportées dans le tableau 1 de la déclaration pays par pays, il ne fournit pas d'instruction spécifique sur le point de savoir si les dividendes reçus d'autres Entités constitutives sont exclus du bénéfice (perte) avant impôt sur le revenu. En l'absence d'instruction formelle sur ce sujet, différentes approches ont été suivies par les juridictions et les groupes d'EMN. Ce manque de cohérence occasionne aux administrations fiscales des difficultés pour utiliser les informations contenues dans la déclaration pays par pays afin de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et à d'autres problématiques de BEPS et de réaliser une analyse économique et statistique.

La présente instruction précise que, à l'instar des recettes, le bénéfice (perte) avant impôt sur le revenu exclut les paiements reçus d'autres Entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS ne fournit pas non plus d'instruction spécifique sur la façon d'interpréter l'expression « paiements reçus d'autres Entités constitutives qui sont assimilés à des dividendes dans la juridiction de résidence fiscale du payeur » et, faute d'une telle instruction, les juridictions et les EMN suivent des approches différentes.

La présente instruction précise que l'expression « paiements reçus d'autres Entités constitutives qui sont assimilés à des dividendes dans la juridiction de résidence fiscale du payeur » désigne les paiements qui sont considérés comme des dividendes dans la source des données utilisées pour renseigner le tableau 1 concernant la juridiction fiscale du payeur. Dans une déclaration pays par pays, les paiements entre Entités constitutives devraient faire l'objet d'un traitement cohérent dans les juridictions fiscales du payeur et du bénéficiaire. En pratique, cela signifie que :

- un paiement est exclu du montant des recettes et du bénéfice (de la perte) avant impôt sur le revenu dans la déclaration fiscale du bénéficiaire si la source des données utilisées pour renseigner le tableau 1 de la déclaration pays par pays pour la juridiction fiscale du payeur considère ce paiement comme un dividende ; et,
- un paiement est inclus dans le montant des recettes et du bénéfice (de la perte) avant impôt sur le revenu dans la déclaration fiscale du bénéficiaire si la source des données utilisées pour renseigner le tableau 1 de la déclaration pays par pays pour la juridiction fiscale du payeur considère ce paiement comme autre chose qu'un dividende, par exemple comme une charge d'intérêts.

Les membres du Cadre inclusif sont invités à appliquer cette instruction le plus rapidement possible, en tenant compte de leurs circonstances nationales spécifiques et, en tout état de cause, cette instruction s'applique à tous les exercices déclarables des groupes d'EMN débutant à compter du 1er janvier 2025.

Lorsque les règles comptables en vigueur obligent ou autorisent une Entité constitutive à inclure dans son bénéfice avant impôt, à des fins de reporting financier, un montant représentant tout ou partie du bénéfice d'une autre Entité constitutive, ce montant doit être traité de la même manière que les dividendes

provenant d'autres Entités constitutives et doit être exclu des recettes et du bénéfice (perte) avant impôt sur le revenu.⁵

7.2 Conviendrait-il que le montant des impôts sur les bénéfices dus/acquittés au titre de ces dividendes soit pris en compte dans les montants reportés dans les colonnes « Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) » et/ou « Impôts sur les bénéfices dus (année en cours) » ?

Lorsque les dividendes reçus d'autres entités constitutives sont pris en compte pour le calcul du montant du bénéfice (la perte) avant impôts déclaré dans le tableau 1, il conviendrait de déclarer tout impôt sur les bénéfices dû/acquitté au titre de ces dividendes dans la(es) colonne(s) correspondante(s). Dans un souci de cohérence, les informations relatives aux impôts sur les bénéfices dus ou acquittés au titre de dividendes reçus d'entités constitutives qui ne sont pas pris en compte dans le bénéfice (ou de la perte) avant impôts ne devraient pas apparaître dans ces colonnes.

Utilisation de montants abrégés lors de la préparation du tableau 1 (septembre 2018, novembre 2019)

8.1 Dans le Tableau 1, est-il acceptable d'utiliser des montants abrégés ? En cas d'arrondi au millier inférieur par exemple, pour un montant de 123 456 789, le montant à déclarer serait 123 457.

Le rapport sur l'Action 13 et les instructions déjà publiées ne prévoient pas la possibilité d'utiliser des montants abrégés dans le Tableau 1. Les montants déclarés dans le Tableau 1 doivent être des montants entiers (pour un montant de 123 456 789 par exemple, le montant qui doit être déclaré est 123 456 789 et non 123 457, qui correspond au montant abrégé).

8.2. Une entreprise multinationale a-t-elle le droit d'utiliser des montants arrondis dans le tableau 1 de sa déclaration pays par pays ?

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS ne contient aucune indication au sujet de la possibilité d'utiliser des montants arrondis dans le tableau 1, hormis en ce qui concerne le nombre des employés (il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales). Par conséquent, la juridiction de résidence de l'Entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales n'est pas tenue d'accepter l'utilisation de montants arrondis lors de la préparation du tableau 1. Cette juridiction peut néanmoins accepter un niveau raisonnable d'arrondi, auquel cas, une déclaration pays par pays établie sur cette base serait considérée conforme au standard minimum.

Chaque juridiction a la possibilité de déterminer le niveau d'arrondi qui lui paraît raisonnable, compte tenu d'un certain nombre de facteurs, dont la valeur nominale relative de son unité monétaire. Un niveau raisonnable d'arrondi ne doit cependant pas avoir pour effet de fausser de manière importante les données présentées dans le tableau 1. À titre indicatif, on peut considérer comme raisonnable le fait d'arrondir des données financières au millier d'euros, de dollars américains ou de yens le plus proche. Dans tous les cas, il convient d'utiliser des montants entiers, non abrégés et sans omettre aucun zéro.

L'utilisation de montants arrondis et les conséquences quant à l'intérêt des données présentées dans les déclarations pays par pays feront l'objet d'un suivi et cette instruction pourra être revue à la lumière des résultats de cet exercice.

Notes

¹ Par exemple, si le droit d'une juridiction permet d'imputer une perte au titre de l'impôt sur le revenu à une dette de l'Entité constitutive ou du groupe d'EMN au titre d'un autre impôt ou d'une autre taxe.

² Par exemple, si le droit d'une juridiction autorise une Entité constitutive à céder des pertes au titre de l'impôt sur le revenu à une partie liée qui n'entre pas dans le périmètre de consolidation de l'EMU du groupe d'EMN, en contrepartie de quoi l'Entité constitutive perçoit un paiement en espèces de la partie liée.

³ Par exemple, si le droit d'une juridiction autorise une Entité constitutive qui a subi des pertes au titre de l'impôt sur le revenu pendant l'exercice en cours (20A2) à reporter ces pertes en arrière et à les imputer aux bénéfices réalisés pendant l'exercice précédent (20A1), ce qui génère un remboursement d'impôt sur le revenu en faveur de l'Entité constitutive.

⁴ Ceci remplace la version de septembre 2018.

⁵ Ce paragraphe ne s'applique pas lorsqu'une Entité constitutive inclut dans son bénéfice avant impôt, à des fins de reporting financier, un montant représentant tout ou partie du bénéfice d'une autre Entité constitutive qui est transparente à des fins fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) si les participations dans l'entreprise concernée* sont cotées en bourse, les normes comptables applicables devraient-elles être celles auxquelles l'entreprise est soumise aux fins d'établir ses états financiers consolidés ?

b) si les participations dans l'entreprise concernée* ne sont pas cotées en bourse, est-il possible de choisir les normes comptables dans la liste fermée suivante : i) principes comptables généralement reconnus (GAAP) dans la juridiction dans laquelle l'entreprise est considérée étant comme cotée ; ou ii) les normes internationales d'information financière (IFRS), à la condition que les normes ou principes choisis soient appliqués de manière cohérente ?

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

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

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

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

Traitements des participations importantes (avril 2017, mis à jour septembre 2018)

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

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

Lorsque les données financières d'une entité constitutive figurent au prorata, le nombre d'employés de l'entité constitutive doit également être déclaré au prorata. Dans ce cas, le contribuable doit faire figurer la formule suivante dans le tableau 3 de la déclaration pays par pays : « Le nombre d'employés de l'entité constitutive A (désignée) située dans la juridiction X (désignée) est déclaré de manière proportionnelle comme le sont les données financières de A. ». Les membres du Cadre inclusif sont encouragés à exiger des contribuables de communiquer les informations susmentionnées dans le tableau 3 dans les meilleurs délais et en tenant compte des circonstances qui leur sont propres.

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

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

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

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

Disposition relative à la cotation présumée en bourse (novembre 2017, novembre 2019)

6.1 Quel est l'objet de la disposition relative à la cotation présumée en bourse dans la définition du terme « Groupe » figurant à l'article 1.1 du Modèle de législation ?

Dans la définition du terme « Groupe » à l'article 1.1 du Modèle de législation, la disposition relative à la cotation présumée en bourse est uniquement opérante lorsqu'une entreprise considérée serait en principe l'Entité mère ultime mais n'est pas tenue de préparer des États financiers consolidés dans la juridiction dans laquelle elle a sa résidence fiscale. Dans ce cas, le groupe est défini comme incluant toutes les entités qui figureraient dans les États financiers consolidés que l'entreprise considérée serait tenue de préparer si elle était cotée en bourse. Cette disposition s'applique indépendamment du fait qu'une entité puisse être ou non cotée en bourse au regard notamment du droit des sociétés et/ou des réglementations applicables au fonctionnement des marchés boursiers en vigueur dans la juridiction concernée.

À titre d'exemple, certaines juridictions distinguent entre les entités cotées en bourse (à savoir, les « entités publiques ») et celles qui ne le sont pas (à savoir, les « entités non-publiques » ou à capital fermé) pour déterminer si des États financiers consolidés doivent être préparés (c'est notamment le cas des États-Unis et du Canada). Dans ce cas, la disposition relative à la cotation présumée en bourse se révèle pertinente pour déterminer quelles sont les entités constitutives d'un Groupe d'entreprises multinationales dont l'Entité mère ultime n'est pas cotée en bourse. L'expression « entités publiques » désigne les entités dont les titres ont été admis aux négociations sur un marché de valeurs et l'expression « entités non-publiques » désigne les entités qui n'ont pas de titres admis aux négociations sur un marché de valeurs. L'expression « entités publiques » ne désigne pas des entités détenues par des organes du secteur public.

Conformément au paragraphe 55 du rapport sur l'Action 13, ni la disposition relative à la cotation présumée en bourse ni les présentes instructions ne sauraient être interprétées comme ouvrant droit à une exemption à l'obligation de déposer une Déclaration pays par pays en dehors des cas décrits au paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 et à l'article 1.3 du Modèle de législation.

6.2. Comment la disposition relative à la présence présumée en bourse visée au paragraphe 6 de l'article 1 du modèle de législation concernant la déclaration pays par pays s'applique-t-elle lorsque l'entité mère d'un groupe d'EMN réside fiscalement dans une juridiction dépourvue de bourse de valeurs ?

Le paragraphe 51 du rapport sur l'Action 13 du BEPS soumet tous les groupes d'entreprises multinationales à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays, sous réserve d'atteindre le seuil de chiffre d'affaires consolidé défini au paragraphe 52. Le modèle de législation figurant dans le Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays contient un exemple d'application pratique.

Le paragraphe 6 de l'article 1 du modèle de législation dispose que l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN est celle tenue d'établir des états financiers consolidés, ou qui serait tenue de le faire si ses participations étaient cotées en bourse dans sa juridiction de résidence fiscale. La question se pose de savoir comment appliquer ou adapter cette règle dans les cas où il n'existe pas de bourse de valeurs dans la juridiction de résidence fiscale d'une entité.

Dans ce cas, une entité est l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN si elle serait tenue d'établir des états financiers consolidés si ses participations étaient cotées auprès d'une bourse où sont généralement cotées les participations d'entités qui ont leur résidence fiscale dans la même juridiction. Pour offrir davantage de certitude aux groupes d'EMN et aux autres juridictions, les juridictions qui n'ont pas de bourse de valeurs sont invitées à désigner une ou plusieurs juridictions dotées d'une bourse de valeurs qui serait considérée comme acceptables aux fins de la présente.

Si les participations d'une entité qui serait l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN en vertu du paragraphe 6 de l'article 1 ne sont pas cotées en bourse, la question 3.1 en partie III de ces instructions s'applique également pour identifier les normes comptables en vigueur qui doivent être utilisées pour déterminer les entités membres du groupe d'EMN.

La déclaration d'information concernant les Entités constitutives (octobre 2022)

7.1 Dans le tableau 2, comment faut-il décrire les Entités constitutives qui sont des établissements stables ?

Comme indiqué dans les Instructions spécifiques concernant le formulaire de déclaration pays par pays, une Entité constitutive qui est un Établissement stable doit être recensée dans le tableau 2 en se référant à la juridiction fiscale dans laquelle elle se situe, et il convient de préciser l'entité juridique dont elle constitue un établissement stable. Si par exemple un groupe d'EMN comprend une Entité constitutive, XYZ Corp, qui est résidente de la juridiction fiscale A et qui a un établissement stable dans la juridiction fiscale B, les informations descriptives suivantes doivent être portées dans le tableau 2 :

Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale
Juridiction fiscale A	Société XYZ
Juridiction fiscale B	Société XYZ – ES de la juridiction fiscale A

4 Questions afférentes aux obligations déclaratives portant sur la déclaration pays par pays

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

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

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

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

Définition du chiffre d'affaires total consolidé du groupe (avril 2017 ; mis à jour novembre 2017, février 2018)

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

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

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

Dès lors que les règles appliquées par la juridiction de l'Entité mère ultime ou de l'Entité mère de substitution sont cohérentes par rapport au standard minimum de l'Action 13, tel que complété par les instructions relatives à la mise en œuvre de la Déclaration pays par pays, un Groupe d'entreprises multinationales qui respecte ces règles pour le calcul de son chiffre d'affaires consolidé afin de déterminer s'il est, ou non, tenu de déposer une Déclaration pays par pays, ne devrait pas être soumis à une obligation de dépôt local dans une quelconque autre juridiction.

2.2 Un groupe d'entreprises multinationales qui n'a pas de participations cotées en bourse peut-il, afin de calculer son chiffre d'affaires total consolidé conformément à l'article 1.3 du modèle de législation, s'appuyer sur des états financiers consolidés reposant sur des normes ou principes comptables différents de ceux utilisés pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci conformément à l'article 1.1 du modèle de législation ?

Un groupe d'entreprises multinationales qui n'est pas tenu d'établir des états financiers consolidés dans sa juridiction de résidence, par exemple parce que ses participations ne sont pas cotées en bourse par exemple, a toujours la possibilité de préparer de tels documents, notamment à l'intention de ses investisseurs et prêteurs. Dans certains cas, les états financiers pourront être établis conformément à des principes comptables généralement reconnus autres que ceux qui doivent être utilisés aux fins de déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci conformément à l'article 1.1 du modèle de législation. Dans ce cas, le groupe d'entreprises multinationales reste tenu de calculer son chiffre d'affaires total consolidé aux fins de l'article 1.3 en s'appuyant sur les normes comptables qui doivent être utilisées pour déterminer l'existence d'un groupe conformément à l'article 1.1.

Période comptable de courte / longue durée (septembre 2017, novembre 2017, novembre 2019, octobre 2022)

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

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

3.2 Lorsque l'exercice fiscal précédent d'une Entité mère ultime a couvert une durée inférieure à 12 mois, comment procéder pour établir si le groupe est, ou non, considéré comme un Groupe d'entreprises multinationales exclu ?

Aux fins de l'application du seuil de 750 millions EUR prévu à l'article 1.3 du Modèle de législation lorsque l'exercice précédent d'une Entité mère ultime a couvert une durée inférieure à 12 mois, la juridiction de l'Entité mère ultime peut choisir entre différentes approches, notamment :

1. Utiliser le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le Groupe durant l'exercice comptable court ;
2. Ajuster le chiffre d'affaires total consolidé réalisé pendant l'exercice comptable court au montant qui correspondrait à un exercice comptable de 12 mois ; ou
3. Calculer le montant proratisé du seuil de 750 millions EUR qui correspondrait à l'exercice comptable court.

Cette latitude laissée aux juridictions dans le choix de l'approche peut conduire à des avis divergents quant à la situation du Groupe au regard du seuil de 750 millions EUR prévu à l'article 1.3 du Modèle de législation. Ces divergences peuvent par exemple survenir si la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime adopte l'option décrite au point 1, tandis qu'une ou plusieurs juridictions dans lesquelles des entités constituantes ont leur résidence fiscale adoptent une des options décrites aux points 2 et 3. Dans ces cas, si la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime ou de l'Entité mère de substitution applique l'option 1, elle est encouragée (sans toutefois avoir l'obligation de le faire) à autoriser le dépôt, à titre volontaire (puisqu'il n'existe pas d'obligation légale à cet effet), d'une Déclaration pays par pays par cette Entité mère ultime ou Entité mère de substitution, et à transmettre cette déclaration dans le cadre du mécanisme d'échange de renseignements, pour éviter qu'une ou plusieurs entités constitutives soient soumises à une obligation de dépôt local dans leur juridiction de résidence fiscale qui appliquerait l'option 2 ou 3.

3.3 Un exercice financier déclarable peut-il concerner une période autre que de 12 mois ?

Le paragraphe 51 du rapport sur l'Action 13 du BEPS recommande que tous les groupes d'entreprises multinationales soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays chaque année. Le paragraphe 50 recommande que les premières déclarations portent sur les exercices fiscaux débutant à partir du 1er janvier 2016 et confirme que l'« exercice fiscal d'une entreprise multinationale » désigne la période comptable retenue pour la préparation des états financiers consolidés. Le modèle de législation figurant dans le dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays définit l'« exercice fiscal »

comme « la période comptable annuelle pour laquelle l'entité mère ultime établit les états financiers du groupe ».

Ces références à l'exercice fiscal et à la période comptable annuelle ont conduit certaines juridictions et certains groupes d'entreprises multinationales à considérer qu'on ne pouvait exiger d'un groupe d'entreprises multinationales qu'il établisse une déclaration pays par pays dès lors que les états financiers consolidés dudit groupe portent sur une période autre que de 12 mois. Cette interprétation n'était pas prévue et n'est pas conforme à cette instruction, qui prévoit expressément qu'une déclaration pays par pays peut être exigée pour un exercice inférieur à 12 mois.¹

La plupart du temps, l'Entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales établit ses états financiers consolidés pour une période de 12 mois. Il peut arriver cependant que les états financiers consolidés soient établis pour une période inférieure ou supérieure à 12 mois, par exemple s'il s'agit de la première période comptable d'une entité nouvellement constituée ou dans le cas d'une modification de la date des états financiers de l'entité. Dans ces cas, sous réserve de l'exemption énoncée au paragraphe 52 du rapport sur l'Action 13 du BEPS, une déclaration pays par pays devrait être établie par le groupe d'entreprises multinationales au titre de la période visée par les états financiers consolidés préparés par l'Entité mère ultime.

3.4 Lorsqu'une déclaration pays par pays est préparée par une EMN déclarante dont l'exercice fiscal déclarable est d'une durée supérieure ou inférieure à 12 mois, quelles sont les informations à inclure dans les tableaux 1 et 2 ?

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS contient (page 36) des instructions générales sur la période couverte par la déclaration pays par pays annuelle d'un groupe d'EMN. Elles indiquent que, de façon générale, le formulaire de déclaration doit couvrir l'exercice fiscal de l'EMN déclarante. Pour les entités constitutives, à la discrétion de l'entreprise multinationale déclarante, le formulaire de déclaration doit refléter de manière cohérente soit (i) les informations relatives à l'exercice fiscal des entités constitutives considérées s'achevant le même jour que l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante, ou s'achevant au cours des 12 mois précédant cette date, soit (ii) les informations relatives à toutes les entités constitutives concernées déclarées pour l'exercice fiscal de l'entreprise multinationale déclarante. Lorsque l'EMN déclarante choisit de suivre l'approche (i), certaines informations figurant dans le tableau 1 peuvent se rapporter à une période qui ne correspond pas à l'exercice fiscal de l'EMN déclarante.

Exemple 1

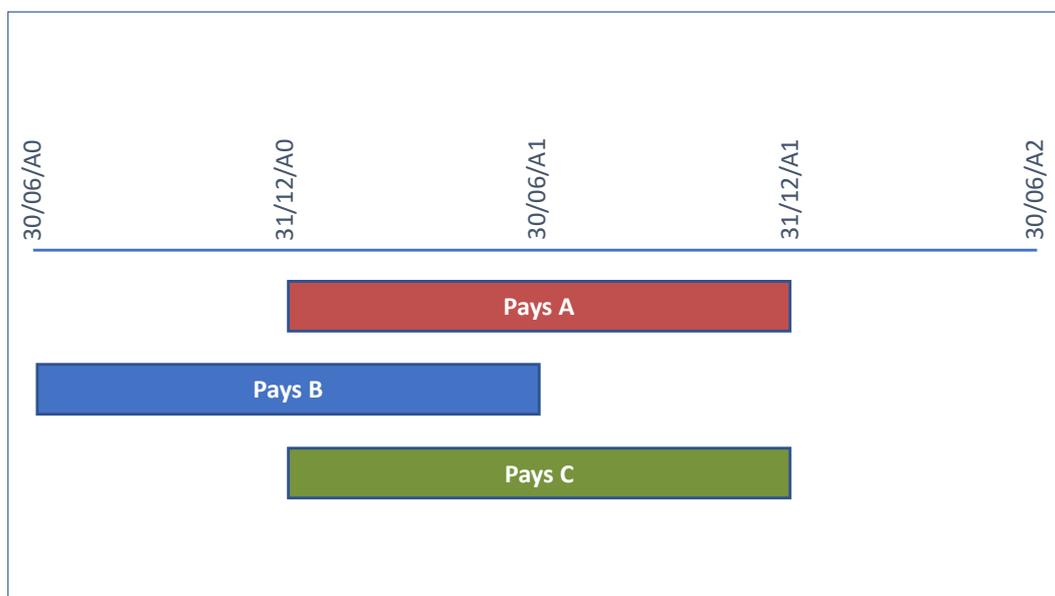
A Co, l'EMU de l'EMN A, est résidente du Pays A et établit ses états financiers consolidés annuels sur la base d'un exercice fiscal qui se termine le 31 décembre. L'EMN A comprend deux autres Entités constitutives : B Co qui est résidente du Pays B et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 30 juin ; et C Co qui est résidente du Pays C et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 31 décembre. A Co a choisi de faire figurer dans sa déclaration pays par pays des informations relatives aux exercices fiscaux de ses Entités constitutives se terminant au cours de la période de 12 mois précédant la fin de son propre exercice fiscal.

Lorsque A Co prépare sa déclaration pays par pays pour l'exercice fiscal déclarable se terminant le 31 décembre 20A1, le tableau 1 contiendra:

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A1 et le 31 décembre 20A1.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A0 et le 30 juin 20A1.

Pour le Pays C, des informations sur C Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A1 et le 31 décembre 20A1.



Source: OCDE.

Si l'exercice fiscal déclarable de l'EMN déclarante est d'une durée autre que 12 mois, les instructions générales figurant à la page 36 du rapport sur l'Action 13 du BEPS s'appliquent de telle sorte que, à la discrétion de l'EMN déclarante, le formulaire de déclaration doit refléter de manière cohérente soit (i) les informations relatives à l'exercice fiscal des Entités constitutives considérées s'achevant le même jour que l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, ou s'achevant au cours de l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, soit (ii) les informations relatives à toutes les Entités constitutives concernées déclarées pour l'exercice fiscal de l'EMN déclarante. Comme expliqué ci-dessus, lorsque l'EMN déclarante choisit de suivre l'approche (i), certaines informations figurant dans le tableau 1 peuvent se rapporter à une période qui ne correspond pas à l'exercice fiscal de l'EMN déclarante. Toutefois, étant donné que la durée de l'exercice fiscal déclarable de l'EMN déclarante peut différer de celle de l'exercice fiscal de ses Entités constitutives, l'impact de ce phénomène peut être plus important que dans l'exemple 1.

- Des informations peuvent être incluses dans le tableau 1 pour un exercice fiscal de 12 mois d'une Entité constitutive donnée se terminant pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante.
- Des informations peuvent être incluses dans le tableau 1 pour plusieurs exercices fiscaux de 12 mois d'une Entité constitutive donnée se terminant pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante (par exemple, dans les cas où l'exercice fiscal de l'EMN déclarante couvre une période supérieure à 12 mois).
- Il peut n'y avoir aucune information à inclure dans le tableau 1 pour une Entité constitutive donnée si l'exercice fiscal de celle-ci ne se termine pas pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante (par exemple, dans les cas où l'exercice fiscal de l'EMN déclarante couvre une période inférieure à 12 mois). Si c'est le cas pour toutes les Entités constitutives dans une juridiction fiscale spécifique, celle-ci doit être répertoriée dans le tableau 1 et le reste de la ligne doit être complété par des zéros.

Dans chaque cas, toutes les Entités constitutives doivent être incluses dans le tableau 2, même s'il n'existe pas d'information à déclarer dans le tableau 1.

Exemple 2.a.

A Co, l'EMU de l'EMN A, est résidente du Pays A et établit ses états financiers consolidés annuels pour la période de 12 mois se terminant le 31 décembre 20A1. A Co décide de changer la date de la fin de son exercice fiscal et établit ses prochains états financiers consolidés pour la période de six mois se terminant le 30 juin 20A2. À l'avenir, A Co préparera ses états financiers consolidés annuels pour chaque exercice fiscal se terminant le 30 juin.

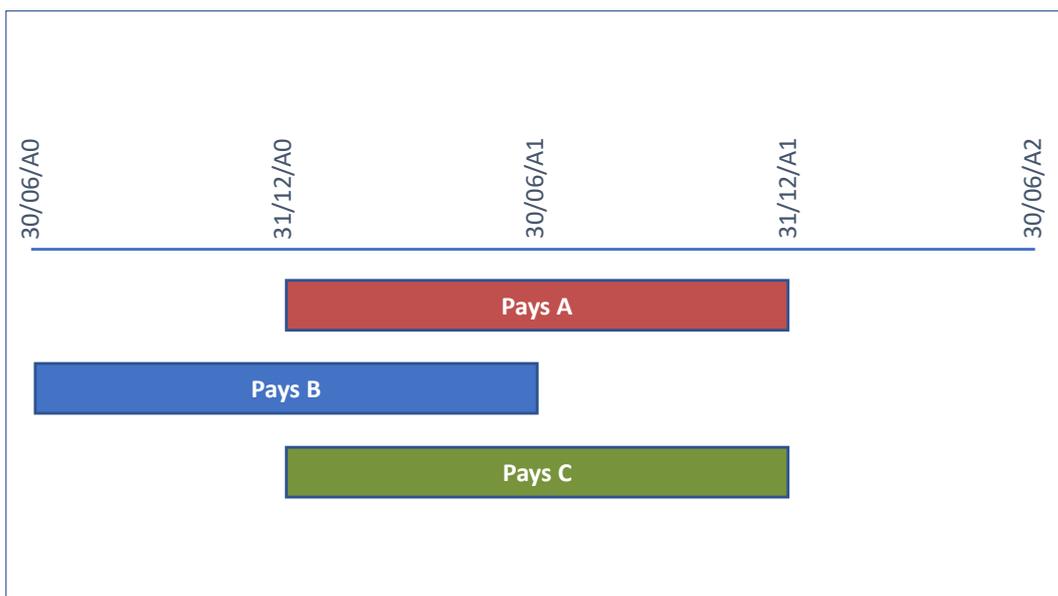
L'EMN A comprend deux autres Entités constitutives : B Co qui est résidente du Pays B et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 30 juin ; et C Co qui est résidente du Pays C et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 31 décembre. A Co a choisi de faire figurer dans sa déclaration pays par pays des informations relatives à l'exercice fiscal de ses Entités constitutives se terminant pendant son propre exercice fiscal.

La déclaration pays par pays de A Co pour l'exercice fiscal déclarable de 12 mois se terminant le 31 décembre 20A1 contient les informations suivantes reportées dans le tableau 1 :

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A1 et le 31 décembre 20A1.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A0 et le 30 juin 20A1.

Pour le Pays C, des informations sur C Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A1 et le 31 décembre 20A1.



Source: OCDE.

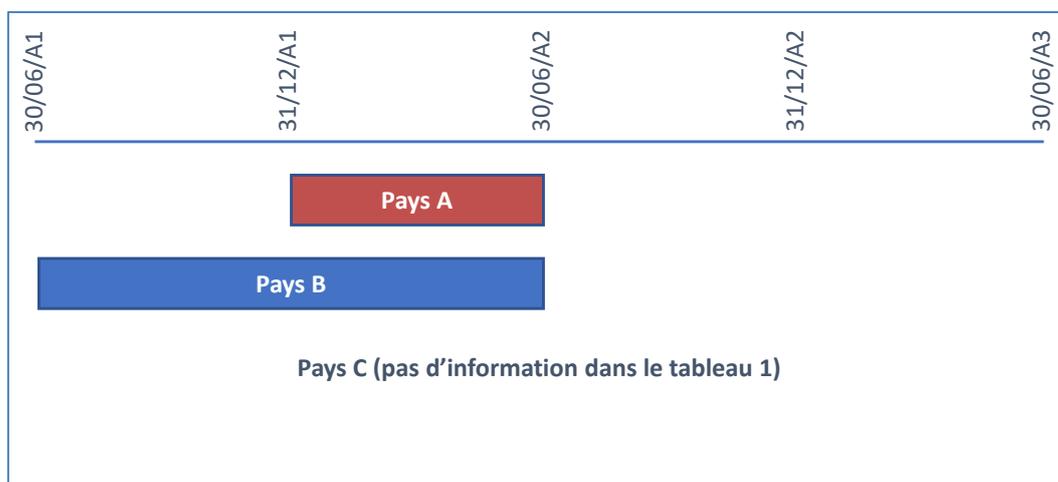
Exemple 2.b.

La déclaration pays par pays de A Co pour l'exercice fiscal déclarable de 6 mois se terminant le 30 juin 20A2 contient les informations suivantes reportées dans le tableau 1 :

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 6 mois compris entre le 1er janvier 20A2 et le 30 juin 20A2.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A1 et le 30 juin 20A2.

C Co n'a pas d'exercice fiscal se terminant pendant l'exercice fiscal déclarable. Le Pays C est répertorié dans le tableau 1 et les colonnes restantes sont complétées par des zéros. C Co est répertoriée dans le tableau 2. Des explications sont fournies dans le tableau 3.



Source: OCDE.

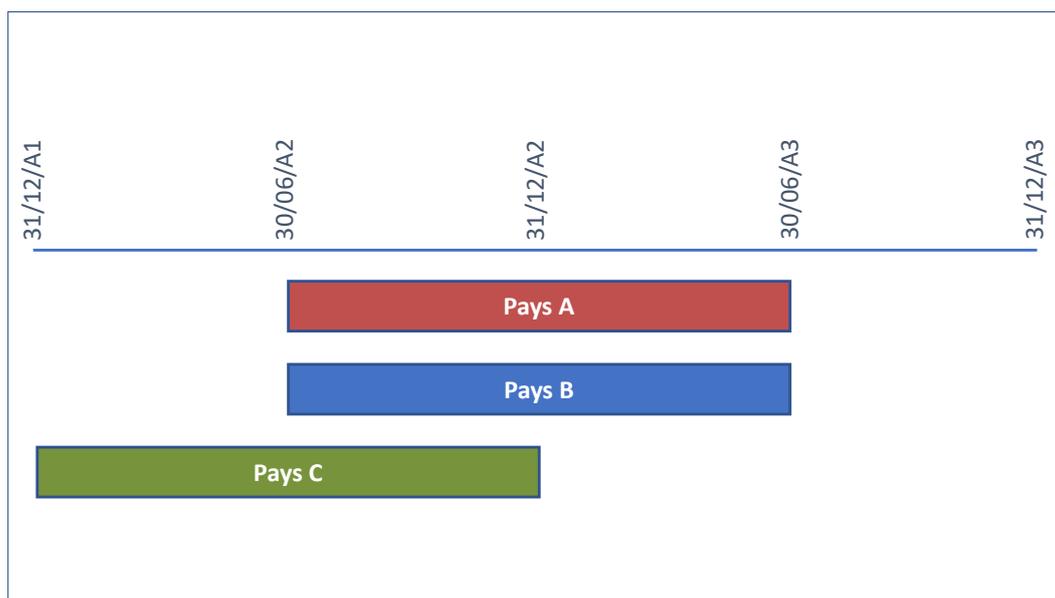
Exemple 2.c.

La déclaration pays par pays de A Co pour l'exercice fiscal déclarable de 12 mois se terminant le 30 juin 20A4 contient les informations suivantes :

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A3 et le 30 juin 20A4.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A3 et le 30 juin 20A4.

Pour le Pays C, des informations sur C Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A3 et le 31 décembre 20A3.



Source: OCDE.

Lorsqu'une EMN déclarante choisit d'inclure des informations relatives à l'exercice fiscal d'Entités constitutives s'achevant le même jour que son propre exercice fiscal, ou s'achevant au cours de son propre exercice fiscal, elle doit fournir dans le tableau 3 les explications suivantes, le cas échéant.

- Si le tableau 1 contient des informations qui se rapportent à l'exercice fiscal ou aux exercices fiscaux d'une ou de plusieurs Entités constitutives couvrant une période d'une durée supérieure ou inférieure à l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, le tableau 3 doit inclure une ou plusieurs mentions indiquant que « le tableau 1 contient des informations sur [nom de l'Entité constitutive/des Entités constitutives et des juridictions de résidence] pour l'exercice fiscal [de la date de début à la date de fin de l'exercice fiscal concerné] ».
- Si le tableau 1 ne contient pas d'informations sur une ou plusieurs Entités constitutives qui n'ont pas un exercice fiscal se terminant pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, le tableau 3 doit contenir une mention indiquant que « le tableau 1 ne contient pas d'informations sur [l'Entité/les Entités] constitutive(s) suivante(s), qui n'a/n'ont pas un exercice fiscal se terminant pendant l'exercice fiscal déclarable : [liste des noms des Entités constitutives et des juridictions de résidence] ».

Exemple 3.a.

A Co, l'EMU de l'EMN A, est résidente du Pays A et établit ses états financiers consolidés annuels pour la période de 12 mois se terminant le 31 décembre 20A1. A Co décide de changer la date de la fin de son exercice fiscal et établira ses prochains états financiers consolidés pour la période de 18 mois se terminant le 30 juin 20A3. À l'avenir, A Co préparera ses états financiers consolidés annuels pour chaque exercice fiscal se terminant le 30 juin.

L'EMN A comprend deux autres Entités constitutives : B Co qui est résidente du Pays B et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 30 juin ; et C Co qui est résidente du Pays C et qui établit ses états financiers sur la base d'un exercice fiscal se terminant le 31 décembre. A Co a choisi de faire figurer dans sa déclaration pays par pays des informations relatives à l'exercice fiscal de ses Entités constitutives se terminant pendant son propre exercice fiscal.

La déclaration pays par pays de A Co pour l'exercice fiscal déclarable de 18 mois se terminant le 30 juin 20A3 contient les informations suivantes reportées dans le tableau 1:

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 18 mois compris entre le 1er janvier 20A2 et le 30 juin 20A3.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour les deux exercices fiscaux de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A1 et le 30 juin 20A2 et entre le 1er juillet 20A2 et le 30 juin 20A3.

Pour le Pays C, des informations sur C Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A2 et le 31 décembre 20A2.



Source : OCDE.

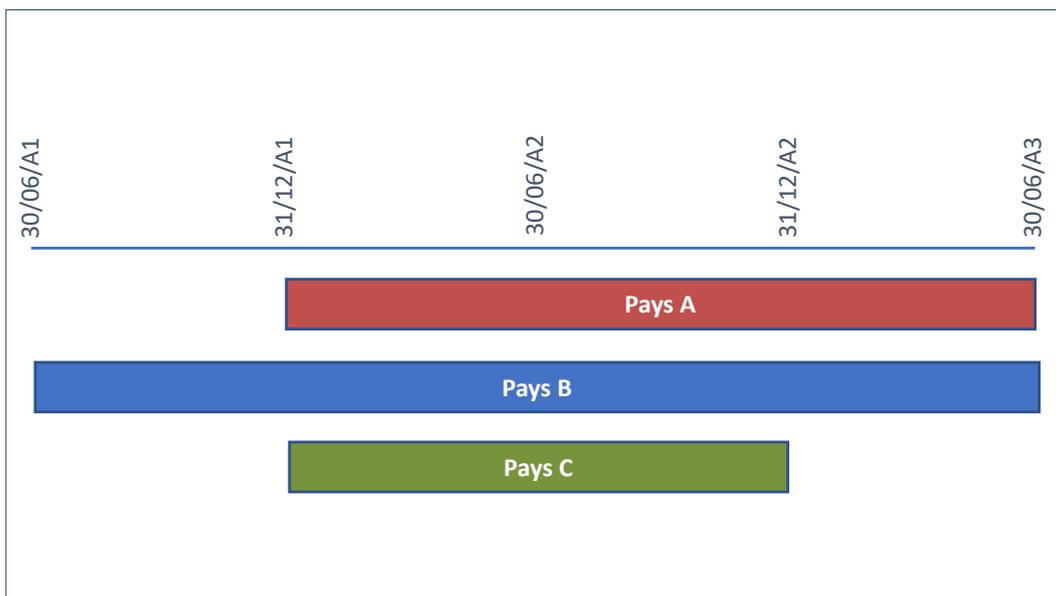
Exemple 3.b.

La déclaration pays par pays de A Co pour l'exercice fiscal déclarable de 12 mois se terminant le 30 juin 20A4 contient les informations suivantes :

Pour le Pays A, des informations sur A Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A3 et le 30 juin 20A4.

Pour le Pays B, des informations sur B Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er juillet 20A3 et le 30 juin 20A4.

Pour le Pays C, des informations sur C Co pour l'exercice fiscal de 12 mois compris entre le 1er janvier 20A3 et le 31 décembre 20A3



Source : OCDE.

Lorsqu'une EMN déclarante choisit d'inclure des informations relatives à l'exercice fiscal d'Entités constitutives s'achevant le même jour que son propre exercice fiscal, ou s'achevant au cours de son propre exercice fiscal, elle doit fournir dans le tableau 3 les explications suivantes, le cas échéant.

- Le tableau 1 peut contenir des informations qui se rapportent à plusieurs exercices fiscaux d'une Entité constitutive, se terminant pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante (par exemple dans les cas où l'exercice fiscal de l'EMN déclarante couvre une période supérieure à 12 mois).
- Si le tableau 1 contient des informations qui se rapportent à l'exercice fiscal ou aux exercices fiscaux d'une ou de plusieurs Entités constitutives couvrant une période d'une durée supérieure ou inférieure à l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, le tableau 3 doit inclure une ou plusieurs mentions indiquant que « le tableau 1 contient des informations sur [nom de l'Entité constitutive/des Entités constitutives et des juridictions de résidence] pour l'exercice fiscal [de la date de début à la date de fin de l'exercice fiscal concerné] ».
- Si le tableau 1 ne contient pas d'informations sur une ou plusieurs Entités constitutives qui n'ont pas un exercice fiscal se terminant pendant l'exercice fiscal de l'EMN déclarante, le tableau 3 doit contenir une mention indiquant que « le tableau 1 ne contient pas d'informations sur [l'Entité/les Entités] constitutive(s) suivante(s), qui n'a/n'ont pas un exercice fiscal se terminant pendant l'exercice fiscal déclarable : [liste des noms des Entités constitutives et des juridictions de résidence] ».

Informations concernant les sources de données dans le tableau 3 (novembre 2019)

4.1 Quelles informations un groupe d'entreprises multinationales devrait-il faire figurer dans le tableau 3 concernant les sources de données utilisées pour la préparation de sa déclaration pays par pays ?

Les instructions générales concernant le formulaire de déclaration pays par pays stipulent, en page 36 du rapport sur l'Action 13 du BEPS, qu'une entreprise multinationale déclarante doit utiliser de manière cohérente les mêmes sources de données d'une année à l'autre pour compléter le formulaire de déclaration. L'entreprise multinationale déclarante peut choisir d'utiliser des données tirées de ses états consolidés, des états financiers distincts relatifs aux entités qui sont prévus par la loi, des états financiers prévus par la réglementation, ou de comptes de gestion internes. L'entreprise multinationale déclarante doit fournir une brève description des sources de données utilisées pour compléter le formulaire dans le tableau 3. Si une modification est apportée à une source de données utilisée d'une année à l'autre, l'entreprise multinationale déclarante doit expliquer les raisons de ce changement et ses conséquences. Il apparaît cependant que dans les déclarations pays par pays produites à ce jour, toutes les entreprises multinationales ne communiquent pas ces informations, ou bien les informations fournies sont insuffisantes pour permettre à l'administration fiscale de se faire une idée précise des différentes sources de données utilisées pour compléter la déclaration pays par pays.

La présente instruction précise qu'une entreprise multinationale est tenue de fournir une description des sources de données utilisées qui, quoique succincte, doit être suffisante pour permettre de déterminer la source de chaque élément de données figurant dans la déclaration pays par pays. S'il existe un principe général, il convient d'en fournir une description, de même que des exceptions qui s'appliquent. Lorsque des informations qui concernent une juridiction particulière proviennent de différentes sources de données, ou bien lorsque les sources de données utilisées ne sont pas les mêmes d'une année à l'autre, une explication doit être fournie.

À titre d'exemple, il pourrait être mentionné dans le tableau 3 que les données sont tirées des états financiers consolidés du groupe d'entreprises multinationales, hormis dans les cas suivants :

- [Les éléments spécifiques aux juridictions A, B et C] proviennent des états financiers établis conformément aux GAAP en vigueur dans la juridiction de l'entité concernée.
- [Les éléments spécifiques aux juridictions D, E et F] proviennent des états financiers prévus par la réglementation, établis conformément à la législation en vigueur dans la juridiction de l'entité concernée.
- [Les éléments spécifiques aux juridictions B, D et F] sont tirés des comptes de gestion internes.
- Depuis la déclaration pays par pays préparée au titre de [exercice fiscal précédent], la source des données utilisées concernant [éléments spécifiques à la juridiction D] a changé de [source précédente] à [nouvelle source]. [Expliquer les raisons de ce changement et ses conséquences].

Les membres du Cadre inclusif sont invités à mettre en œuvre cette instruction le plus rapidement possible, compte tenu des circonstances particulières propres à leur juridiction, étant entendu que les modifications devant être apportées à la législation nationale ou aux directives administratives peuvent nécessiter un certain délai. Au cours de cette courte période de transition, les contribuables sont encouragés à communiquer à titre volontaire dans le tableau 3 les informations concernant les sources de données utilisées, comme le stipule cette instruction.

Erreurs fréquentes commises par les groupes d'EMN lors de la préparation des déclarations pays par pays (novembre 2019)

5.1 Quelles sont les erreurs fréquentes commises par les groupes d'EMN lors de la préparation des déclarations pays par pays ?

Les déclarations pays par pays contiennent des informations de grande valeur sur la répartition mondiale des bénéfices, des impôts payés et des activités économiques dans les juridictions où un groupe d'EMN est présent, qui servent à mener des évaluations générales des risques liés aux prix de transfert et d'autres risques de BEPS, ainsi qu'à une analyse économique et statistique, s'il y a lieu. Toutefois, ces informations ne peuvent être utilisées efficacement dans cette optique que si les données contenues dans les déclarations pays par pays préparées par les entreprises multinationales sont exactes et fiables.

Les administrations fiscales ont relevé un certain nombre d'erreurs affectant les données figurant dans les déclarations pays par pays déposées à ce jour, dont les plus fréquentes sont décrites sur le site Internet de l'OCDE à www.oecd.org/tax/beps/common-errors-mnes-cbc-reports.pdf. Les entreprises multinationales concernées par les obligations de la déclaration pays par pays devraient prendre connaissance de cette liste et veiller à ne pas reproduire ces erreurs dans les déclarations qu'elles préparent. Lorsqu'une administration fiscale détecte qu'une déclaration pays par pays déposée contient des erreurs (y compris celles décrites sur le site Internet de l'OCDE), elle doit demander à l'entité déclarante de les corriger.

Note

¹ La question 3.1 en partie IV de ces instructions permet aux juridictions d'autoriser l'entité déclarante d'un groupe d'entreprises multinationales dont la période comptable écourtée débute à compter du 1er janvier 2016 et se termine avant le 31 décembre 2016 à s'acquitter de ses obligations déclaratives dans le même délai que si l'exercice fiscal se terminait le 31 décembre 2016.

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

Solutions déclaratives transitoires les groupes d'entreprises multinationales (« dépôt de substitution par l'entité mère ultime ») (juin 2016; mis à jour juillet 2017¹)

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

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

communes relatives aux obligations découlant des déclarations locales durant cette période sera nécessaire.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Non-respect des conditions de confidentialité, de cohérence et d'usage approprié et défaillance systémique (février 2018)

3.1 Lorsqu'il est établi qu'une juridiction ne respecte pas dans la pratique les conditions de confidentialité, de cohérence ou d'usage approprié, les autres juridictions sont-elles autorisées à suspendre les échanges de déclarations pays par pays ? Si oui, la suspension des échanges peut-elle être considérée comme une défaillance systémique ?

Comme stipulé au paragraphe 56 du Rapport sur l'Action 13, la confidentialité, la cohérence et l'usage approprié sont les conditions nécessaires qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays. Les conséquences du non-respect de ces conditions dépendront des dispositions de l'accord éligible entre autorités compétentes conclu entre les juridictions. En vertu du paragraphe 1 de la section 5 de l'accord multilatéral entre autorités compétentes et du modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes présentés dans le Rapport sur l'Action 13, tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité et autres protections prévues par la convention ou l'accord d'échange de renseignements fiscaux applicable, y compris aux dispositions qui limitent l'utilisation des renseignements échangés. En vertu du paragraphe 2 de la section 5 de ces accords, l'utilisation de ces renseignements est de plus limitée à 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.

En vertu du paragraphe 5 de la section 8 de l'accord multilatéral entre autorités compétentes et du paragraphe 2 de la section 8 du modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes, et sans préjudice d'autres droits de suspension pouvant exister, une Autorité compétente peut suspendre temporairement l'échange de renseignements moyennant préavis écrit s'il est établi que l'autre Autorité compétente commet ou a commis un manquement grave. Par « manquement grave » on entend le non-respect des paragraphes 1 et 2 de la section 5 ainsi que des dispositions correspondantes de l'accord international applicable (qui correspondent aux conditions de confidentialité et d'usage approprié), ainsi que le fait pour l'autre Autorité compétente de ne pas communiquer des informations appropriées ou en temps voulu comme le prévoit l'accord (ce qui a trait au respect de la condition de cohérence). Comme indiqué dans la publication de l'OCDE « Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays »⁴, cette décision peut être fondée, par exemple, sur les résultats de l'évaluation relative à l'utilisation appropriée contenue dans le rapport d'examen par les pairs d'une juridiction.

Lorsqu'une Autorité compétente établit que l'autre Autorité compétente commet ou a commis un manquement grave, elle est encouragée à prendre en compte certains facteurs comme la fréquence et la gravité du manquement et la possibilité de recourir à d'autres mesures correctives avant de décider s'il y a lieu de suspendre temporairement l'échange de renseignements (par exemple, si des ajustements ont été abandonnés lors de procédures amiables ou d'autres procédures mises en œuvre par des Autorités compétentes, conformément au paragraphe 2 de la section 5).

En vertu de l'accord multilatéral entre autorités compétentes et du modèle d'accord bilatéral entre autorités compétentes, la première Autorité compétente doit, préalablement à toute suspension de l'échange, consulter l'autre Autorité compétente.

Selon la définition fournie au paragraphe 13 de l'article 1 du modèle de législation, on parle de « défaillance systémique » lorsqu'une juridiction suspend l'échange automatique de renseignements pour des raisons autres que celles prévues par les dispositions de l'accord éligible entre autorités compétentes, ou néglige de façon persistante de transmettre les déclarations pays par pays en sa possession. La suspension temporaire de l'échange de renseignements au titre de la section 8 étant conforme aux dispositions de l'accord éligible entre autorités compétentes applicable, elle ne constitue pas une défaillance systémique.

Dépôt local (novembre 2019, mise à jour décembre 2019)

4.1 Une juridiction peut-elle appliquer le dépôt local lorsque l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans des circonstances où une déclaration pays par pays serait requise dans la juridiction locale ?

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS précise bien que le dépôt local est accepté lorsque l'une des conditions suivantes est remplie :

- l'Entité mère ultime du groupe d'entreprises multinationales n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence fiscale ;
- la juridiction où réside l'Entité mère ultime à des fins fiscales a conclu un accord international dont la juridiction locale est partie, mais n'a pas d'accord éligible entre autorités compétentes en vigueur auquel la juridiction locale est partie à la date fixée pour le dépôt de la déclaration pays par pays correspondant à l'exercice financier déclarable ;
- une défaillance systémique de la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime a été notifiée par l'administration fiscale de la juridiction locale à l'Entité constitutive résidente dans cette juridiction à des fins fiscales.

La première de ces conditions s'applique si la juridiction fiscale où réside l'Entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales n'a pas introduit l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays. Elle s'applique également lorsque la juridiction a introduit l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays, mais que celle-ci n'est pas conforme aux exigences du standard minimum de l'Action 13 du BEPS (en tenant compte des instructions d'interprétation) et que, par conséquent, l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN n'est pas tenue de déposer une déclaration pays par pays dans cette juridiction. Cela peut correspondre au cas où, par exemple, la juridiction a mis en place une exemption à l'obligation de dépôt qui n'est pas conforme aux dispositions du paragraphe 55 du rapport sur l'Action 13 du BEPS, complété par des instructions d'interprétation éventuelles.

Lorsque la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN n'exige pas le dépôt d'une déclaration pays par pays et le fait en se conformant au standard minimum de l'Action 13 du BEPS (en tenant compte des instructions d'interprétation), la première condition n'est pas remplie. Dans ce cas, le dépôt local n'est pas accepté et les juridictions ne peuvent pas, en vertu du standard minimum, exiger des Entités constitutives qu'elles déposent une déclaration pays par pays en suivant les règles en matière de dépôt local.

4.2 En cas de dépôt local, une juridiction devrait-elle accepter une déclaration pays par pays contenant des informations figurant dans la déclaration déposée dans la juridiction de l'Entité mère ultime ?

Le rapport sur l'Action 13 du BEPS contient un modèle et des définitions à l'intention des juridictions qui imposent le dépôt d'une déclaration pays par pays. Il est accompagné d'instructions interprétatives fournies ultérieurement. La conformité avec le standard minimum fait l'objet d'un suivi dans le cadre du processus d'examen par les pairs au titre de l'Action 13. Par conséquent, les déclarations pays par pays établies conformément aux lois en vigueur dans les différentes juridictions devraient contenir des informations pour l'essentiel cohérentes. Il est possible cependant qu'il existe des différences quant aux informations qui doivent ou peuvent figurer dans une déclaration pays par pays en vertu des lois de deux juridictions, chaque déclaration étant malgré tout conforme au standard minimum de l'Action 13 (par exemple, lorsqu'une langue différente doit être utilisée, qu'un niveau raisonnable différent d'arrondi est permis lors de la préparation du tableau 1, ou bien que les informations concernant les adresses et les

numéros d'identification fiscale des Entités constitutives doivent être fournies dans le tableau 2 pour une juridiction mais pas pour l'autre).

Lorsque l'Entité mère ultime d'une entreprise multinationale se charge du dépôt de la déclaration pays par pays et que les Entités constitutives de l'entreprise multinationale sont elles aussi soumises à l'obligation de dépôt local, les juridictions qui appliquent des obligations déclaratives relatives au dépôt local sont encouragées à faire preuve de souplesse et à autoriser l'entreprise multinationale à déposer une déclaration pays par pays contenant les informations provenant de la déclaration pays par pays déposée dans la juridiction de l'Entité mère ultime. Autrement dit, la juridiction qui impose le dépôt local recevrait la plupart du temps les mêmes informations que si la déclaration pays par pays lui avait été transmise dans le cadre d'un mécanisme d'échange de renseignements.

Dans tous les cas, une déclaration pays par pays déposée dans une juridiction doit respecter le format requis ou autorisé par ladite juridiction.

4.3 Le dépôt local devrait-il intervenir au plus tôt 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable du groupe d'EMN ?

Le paragraphe 31 du rapport sur l'Action 13 du BEPS indique que la date de remise de la déclaration pays par pays par l'Entité mère ultime du groupe d'EMN peut être repoussée à un an après le dernier jour de l'exercice financier déclarable de l'Entité mère ultime du groupe multinational considéré. Cette disposition tient compte du fait que les informations financières nécessaires pour compléter le formulaire de déclaration pays par pays peuvent n'être finalisées qu'après la date limite de dépôt des déclarations fiscales pour un exercice donné. Toutefois, le rapport ne se prononce pas sur la date de remise dans le cas d'un dépôt local. En pratique, de nombreuses juridictions appliquent le même délai pour le dépôt des déclarations par des Entités mères ultimes et pour le dépôt local. Cela pose deux importantes questions, notamment lorsque le délai de dépôt en vigueur dans une juridiction intervient avant l'expiration de la période des 12 mois qui suivent la fin de l'exercice financier déclarable.

- Premièrement, une entité locale peut juger difficile ou impossible de se procurer les informations nécessaires pour compléter la déclaration pays par pays en moins de 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable, surtout si l'Entité mère ultime du groupe d'EMN est tenue de déposer une déclaration pays par pays 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable et que les systèmes du groupe d'EMN sont conçus pour réunir les informations en fonction de ce délai.
- Deuxièmement, fixer un délai plus court pour le dépôt local pourrait signifier que le dépôt local est requis dans des cas où les critères fixés pour le dépôt local ne sont plus remplis au moment où l'Entité mère ultime est tenue de déposer une déclaration pays par pays. Si, par exemple, le dépôt local est requis parce que la juridiction de résidence de l'Entité mère ultime n'impose pas l'obligation de préparer des déclarations pays par pays, ou parce qu'un accord international est en vigueur mais que les juridictions n'ont pas conclu d'accord éligible entre autorités compétentes, cette lacune pourrait être corrigée avant le terme de la période de 12 mois qui suivent la fin de l'exercice financier déclarable. Cela pourrait signifier que le dépôt local est requis dans des cas où l'Entité mère ultime d'un groupe d'EMN dépose de fait une déclaration pays par pays qui est échangée avec la juridiction dans les délais envisagés. Or, cela ne devrait jamais se produire, puisque le paragraphe 60 du rapport sur l'Action 13 du BEPS accepte uniquement le dépôt local dans certaines circonstances où la déclaration pays par pays n'est pas échangée.

Ces deux risques sont atténués lorsqu'une juridiction exige le dépôt local au plus tôt 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable, même si le délai de dépôt exigé pour une Entité mère ultime résidente est plus court. En vertu du standard minimum de l'Action 13, le délai de dépôt local pourrait aussi être étendu à plus de 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable (à 15 mois par exemple, ce qui

correspondrait au délai auquel les autorités compétentes reçoivent généralement les déclarations pays par pays en vertu des accords d'échange de renseignements).⁵

Au vu de ces observations, les juridictions dotées d'une législation qui prévoit le dépôt local (ou qui envisagent d'adopter une telle législation) sont invitées à appliquer un délai de dépôt de ces déclarations pays par pays d'au moins 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable.

4.4 Le standard minimum de l'Action 13 du BEPS prévoit-il l'échange automatique des déclarations pays par pays reçues en vertu d'une obligation de dépôt local ?

Le paragraphe 60 de l'Action 13 du BEPS décrit le cadre qui sous-tend le standard minimum. Selon ce cadre, les juridictions s'engagent à exiger le dépôt d'une déclaration pays par pays par les entités mères ultimes des groupes d'EMN, et à échanger automatiquement cette information avec d'autres juridictions dans lesquelles le groupe d'EMN opère et qui remplissent par ailleurs certaines conditions. Aussi, l'échange automatique d'une déclaration pays par pays déposée par l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN est au cœur du standard minimum.⁶

Le paragraphe 60 dispose également que le dépôt local d'une déclaration pays par pays par une Entité constitutive résidente qui n'est pas l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN peut être accepté dans certaines circonstances. Le standard minimum ne prévoit pas l'échange automatique des déclarations pays par pays reçues en vertu de l'obligation de dépôt local, car il pourrait aboutir à l'échange croisé de multiples déclarations portant sur le même groupe d'EMN. Cela entraînerait un risque de saturation et de confusion pour les administrations fiscales, sans procurer d'avantages supplémentaires sur le plan de l'évaluation des risques fiscaux posés par le groupe d'EMN. En outre, ces échanges automatiques seraient incompatibles avec la portée de l'obligation d'une juridiction d'échanger les déclarations pays par pays sur une base automatique, telle qu'elle est définie au paragraphe 60 (lorsqu'il n'existe actuellement aucun accord international en vigueur prévoyant l'échange des déclarations pays par pays entre la juridiction fiscale de résidence de l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN et une autre juridiction, par exemple).

Par conséquent, cette instruction précise que le standard minimum de l'Action 13 du BEPS ne prévoit pas l'échange automatique des déclarations pays par pays reçues en vertu d'une obligation de dépôt local.⁷

Dépôt d'une déclaration unilatérale pour l'échange des déclarations pays par pays (novembre 2019)

5.1 Les juridictions devraient-elles envisager le dépôt d'une déclaration unilatérale pour avancer la date de prise d'effet de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, afin de pouvoir échanger des déclarations pays par pays ?

Au titre du standard minimum de l'Action 13, les juridictions membres du Cadre inclusif s'engagent à exiger le dépôt d'une déclaration pays par pays à tous les groupes d'entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires consolidé supérieur à un seuil déterminé, et à échanger ces déclarations en vertu des accords internationaux en vigueur avec les autres juridictions membres du Cadre inclusif dès lors qu'un groupe d'entreprises multinationales possède une Entité constitutive dans cette juridiction, sous réserve que certaines conditions soient satisfaites. Afin d'améliorer la transparence et de renforcer la coopération et l'échange de renseignements fiscaux, y compris les déclarations pays par pays, plusieurs juridictions ont récemment ratifié la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (la « Convention »), sont en passe de la ratifier ou envisagent de le faire (ou de la signer et de la ratifier).

En vertu de l'article 28, paragraphe 5, la Convention entrera en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'une période de trois mois à compter de la date du dépôt de l'instrument de ratification auprès de l'un des Dépositaires. Conformément à l'article 28, paragraphe 6, les dispositions de la Convention s'appliquent à l'assistance administrative couvrant les périodes d'imposition qui débutent le 1^{er} janvier, ou après le 1^{er} janvier de l'année qui suit celle durant laquelle la Convention entrera en vigueur. Deux juridictions peuvent toutefois convenir que la Convention prendra effet pour ce qui concerne l'assistance administrative portant sur des périodes d'imposition antérieures.

Les dispositions de l'article 28 impliquent qu'une période supérieure à trois ans peut s'écouler entre la date de ratification de la Convention par une juridiction, et la date à partir de laquelle cette juridiction commence à recevoir des déclarations pays par pays dans le cadre du mécanisme d'échange de renseignements, comme il est décrit ci-dessous :

1er septembre 2019 – Dépôt de l'instrument de ratification de la Convention.

1er janvier 2020 – Entrée en vigueur de la Convention.

1er janvier 2021 – Prise d'effet de la Convention.

31 décembre 2021 – Fin de l'exercice fiscal déclarable 2021, correspondant au premier exercice fiscal déclarable suivant la prise d'effet de la Convention.

31 décembre 2022 – Date de dépôt normale des déclarations pays par pays établies au titre de l'exercice fiscal déclarable 2021 (12 mois après la fin de l'exercice fiscal déclarable).

31 mars 2023 (ou 30 juin 2023) – Mise en place des premiers échanges des déclarations pays par pays en vertu de la Convention, au titre de l'exercice fiscal déclarable 2021 (sous réserve que toutes les conditions soient satisfaites).

Il est possible de réduire considérablement le délai concernant l'échange de déclarations pays par pays entre des juridictions qui ont déposé une déclaration unilatérale stipulant qu'elles souhaitent que la Convention s'applique à des déclarations couvrant des périodes antérieures, coïncidant avec les dates des premiers échanges prévus dans le cadre de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays. Lorsqu'une juridiction dépose une déclaration unilatérale en même temps qu'elle ratifie la Convention, le délai concernant l'échange des déclarations en vertu de la Convention est modifié comme suit :

1er septembre 2019 – Dépôt de l'instrument de ratification de la Convention et de la déclaration unilatérale.

1er janvier 2020 – Entrée en vigueur de la Convention et prise d'effet immédiate pour tous les échanges prévus par la juridiction dans le cadre l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays.

31 mars 2020 (ou 30 juin 2020) – Mise en place des premiers échanges de déclarations pays par pays en vertu de la Convention par les autres juridictions ayant déposé une déclaration unilatérale et dans lesquelles l'Accord multilatéral entre autorités compétentes s'applique au titre de l'exercice fiscal déclarable 2018 (sous réserve que toutes les conditions soient satisfaites).

Le dépôt d'une déclaration unilatérale peut par conséquent permettre d'avancer de trois ans la date des premiers échanges des déclarations pays par pays, dès lors que les conditions de l'échange sont satisfaites. Seuls sont concernés les échanges de déclarations entre les juridictions qui ont déposé une déclaration unilatérale. Un grand nombre de juridictions, dont la plupart des pays membres de l'OCDE et les économies du G20, ont déposé des déclarations unilatérales qui devraient couvrir la grande majorité des déclarations pays par pays devant être échangées en vertu de la Convention.

Dans ce contexte, toutes les juridictions qui n'ont pas encore ratifié la Convention sont encouragées à envisager de déposer simultanément une déclaration unilatérale et l'instrument de ratification. Les juridictions ayant déjà ratifié la Convention, mais où la Convention n'a pas encore pris effet, sont encouragées à déposer une déclaration unilatérale dès que possible. Les juridictions où la Convention a déjà pris effet sont aussi encouragées à déposer une déclaration unilatérale si ce n'est pas déjà fait, de manière à faciliter les échanges de déclarations pays par pays en temps opportun avec les autres juridictions qui satisfont aux conditions énoncées dans le rapport sur l'Action 13 du BEPS. Il est cependant admis que le dépôt d'une déclaration unilatérale peut s'avérer difficile pour certaines juridictions compte tenu de la longueur des procédures en vigueur sur leur territoire et des moyens importants nécessaires pour mettre en œuvre une telle action.

Notes

¹ La liste des juridictions figurant à la fin de cette instruction est évolutive et mise à jour périodiquement.

² Une condition nécessaire à l'existence d'un Accord éligible entre autorités compétentes en vigueur est l'existence d'un Accord international en vigueur entre la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime et la Juridiction locale.

³ Si l'administration fiscale de la juridiction dans laquelle l'Entité mère ultime ou l'Entité constitutive (selon le cas) réside aux fins fiscales choisit de ne pas exiger de notifications ou n'a pas précisé la procédure retenue pour effectuer ces notifications, la présente condition ne s'applique pas. De plus, lorsqu'une telle notification est requise, le choix de la date de la notification est laissé à la discrétion de la juridiction, selon les circonstances qui lui sont propres. Par exemple, il pourrait être déterminé que la date de notification soit celle qui correspond au moment du dépôt de de la Déclaration pays par pays.

⁴ <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/beps-action-13-orientations-utilisation-appropri%C3%A9e-des-informations-contenues-dans-rapports-pays-par-pays.pdf>.

⁵ Il faut observer que cela ne serait pas possible pour les juridictions qui sont des États membres de l'UE qui, aux termes de la Directive 2016/881/UE, sont tenus d'exiger un dépôt local dans les 12 mois après la fin de l'exercice financier déclarable.

⁶ Le standard minimum prévoit également l'échange automatique d'une déclaration pays par pays déposée par une « entité mère de substitution », à savoir une Entité constitutive mandatée par un groupe d'EMN, en qualité d'unique substitut de l'entité mère ultime, pour déposer une déclaration pays par pays pour le compte de ce groupe d'EMN dès lors que certaines conditions sont remplies. Cette instruction ne concerne pas l'échange des déclarations pays par pays déposées par une entité mère de substitution.

⁷ Cette instruction n'empêche pas l'échange automatique des déclarations pays par pays reçues en vertu d'une obligation de dépôt local à l'intérieur de l'Union européenne, qui est exigé aux termes de la Directive 2016/881/UE. De même, cette instruction ne concerne pas l'échange spontané des déclarations pays par pays ou l'échange sur demande des déclarations pas par pays.

6 Questions afférentes aux fusions/acquisitions/scissions

Traitement des fusions/acquisitions/scissions

1.1 Si au cours d'un exercice donné, il survient un changement de contrôle en raison de fusions, d'acquisitions ou de scissions, quelles en sont les conséquences sur l'obligation de dépôt d'une Déclaration pays par pays au titre de cet exercice, et quelles informations doivent figurer dans cette déclaration ?

Pour déterminer si un groupe est, ou non, un Groupe d'entreprises multinationales exclu pour l'exercice au cours duquel intervient une fusion/acquisition/scission, il convient de se reporter au chiffre d'affaires total consolidé réalisé par ce groupe au cours de l'Exercice fiscal qui précède l'Exercice fiscal déclarable, tel qu'il figure dans les États financiers consolidés au titre de cet exercice fiscal antérieur. Il n'est pas nécessaire d'ajuster le chiffre d'affaires consolidé réalisé par le groupe lors de l'Exercice fiscal précédent au motif qu'une fusion/acquisition/scission intervient durant l'exercice suivant.

Les informations qui doivent figurer dans la Déclaration pays par pays pour l'exercice au cours duquel a lieu la fusion/acquisition/scission sont déterminées selon les principes/normes comptables applicables (suivant les instructions concernant les principes/normes comptables à utiliser pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci) : ceux-ci définissent la période pour laquelle les données financières relatives aux entités constitutives fusionnées/acquises/résultant d'une scission doivent être incluses dans les Déclarations pays par pays des Groupes d'entreprises multinationales concernés (par exemple, proratisation ou exercice complet). Une certaine latitude est laissée dans le choix de la source des données utilisées pour compléter le tableau 1, en conséquence, les informations qui figurent dans ce tableau peuvent être issues d'une source utilisant des principes/normes comptables différents de ceux appliqués pour les États financiers consolidés.

Dans certains cas, un groupe (le « Groupe acquis ») est acquis par un autre groupe (le « Groupe successeur ») à une date qui n'est pas la date de clôture habituelle de l'exercice fiscal du Groupe acquis. Par exemple, le Groupe acquis, qui préparait ses états financiers au titre de l'année civile, est acquis par le Groupe successeur le 30 juin de l'exercice N1. Si le chiffre d'affaires total consolidé du Groupe acquis au cours de l'exercice N0 atteignait le seuil de 750 millions EUR, une Déclaration pays par pays doit être déposée pour la période du 1er janvier au 30 juin de l'exercice N1 uniquement lorsque ce groupe est tenu de préparer des États financiers consolidés au titre de cette période dans la juridiction de résidence fiscale de son Entité mère ultime (ou si la disposition relative à la cotation présumée en bourse s'applique). En l'absence d'une telle exigence, le Groupe acquis n'est pas tenu de déposer une Déclaration pays par pays au titre de cette période. Dans ce cas, dans le tableau 3 de sa Déclaration pays par pays pour l'exercice N1, le Groupe successeur devra : a) indiquer l'acquisition par le Groupe successeur du Groupe acquis, en

précisant la date de cette opération ; et b) inclure la mention suivante : « Le Groupe acquis n'a déposé de Déclaration pays par pays dans aucune juridiction au titre de la période du 1er janvier au 30 juin N1 ». Chaque membre du Cadre inclusif est invité à adopter une disposition imposant à ses contribuables d'inclure ces informations dans le tableau 3 dans les meilleurs délais, en tenant compte des circonstances qui leurs sont propres.

Les scénarios décrits ci-dessous illustrent la mise en application de cette instruction.

Scénario n°1

Au cours de l'exercice N1, le Groupe S cède un sous-groupe de ses propres entités. Ce sous-groupe devient alors un groupe indépendant, le Groupe E.

1.2 Comment le Groupe S et le Groupe E doivent-ils procéder pour déterminer s'ils sont, ou non, des Groupes d'entreprises multinationales exclus au titre de l'exercice N1 ?

Pour déterminer si un groupe est un Groupe d'entreprises multinationales exclu en vertu de l'article 1.3 du Modèle de législation, il n'est pas nécessaire d'ajuster le chiffre d'affaires consolidé de l'Exercice fiscal précédent au motif qu'une fusion/acquisition/scission est intervenue au cours de l'exercice suivant. En conséquence, le Groupe S est tenu de déposer une Déclaration pays par pays pour l'exercice N1 si son chiffre d'affaires total consolidé pour N0 était égal ou supérieur à 750 millions EUR (ou à un montant équivalent en monnaie locale en janvier 2015).

Concernant le Groupe E, le standard minimum de l'Action 13 ne contient aucune instruction spécifique sur les règles applicables à un groupe qui faisait partie d'un autre groupe d'entreprises multinationales au cours de l'exercice fiscal précédent. Une juridiction peut considérer que le Groupe E, qui n'était pas un groupe juridiquement indépendant durant l'exercice N0, n'est pas tenu de déposer de Déclaration pays par pays au titre de l'exercice N1. D'autres juridictions peuvent estimer que le sous-groupe d'entités (devenu, après la cession, le Groupe E indépendant) existait déjà, d'un point de vue économique, en tant que partie du Groupe S avant la cession, et qu'il est donc tenu de déposer une Déclaration pays par pays pour N1 dès lors que le chiffre d'affaires total consolidé du sous-groupe d'entités pour N0 est égal ou supérieur à 750 millions EUR. Dès lors que le Groupe E s'est conformé à l'approche adoptée sur cette question par la juridiction de résidence fiscale de son Entité mère ultime, il convient que les entités constitutives du Groupe E ne soient pas soumises à une obligation de dépôt local dans une quelconque autre juridiction.

1.3 Si le Groupe S n'est pas un Groupe d'entreprises multinationales exclu pour l'exercice Y1 sur le fondement du chiffre d'affaires total consolidé réalisé durant l'exercice N0, doit-il inclure uniquement une fraction de la valeur des données financières du sous-groupe qu'il a cédé dans sa Déclaration pays par pays pour N1 ?

La période pour laquelle les données financières du sous-groupe doivent être incluses dans les Déclarations pays par pays du Groupe S (par exemple, proratisation ou exercice complet) est définie selon les principes/normes comptables applicables à ce Groupe S (suivant les instructions concernant les principes/normes comptables à utiliser pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci). Si ces principes/normes comptables applicables prévoient que le Groupe S doit inclure, dans ses États financiers consolidés, une fraction proportionnelle de la valeur des données financières du sous-groupe (devenu ensuite le Groupe E), le Groupe S doit procéder de même dans sa Déclaration pays par pays, en y incluant une fraction des données financières du sous-groupe (Groupe E).

Scénario n°2

Au cours de l'exercice N1, le Groupe B acquiert 100 % du Groupe E. Le Groupe B et le Groupe E sont tous deux considérés comme des Groupes d'entreprises multinationales exclus au titre de l'exercice N1, chacun ayant réalisé, durant l'Exercice fiscal précédant (N0), un chiffre d'affaires total consolidé inférieur à 750 millions EUR.

1.4 Lorsque la somme des chiffres d'affaires consolidés totaux du Groupe B et du Groupe E au cours de l'exercice N0 est égale ou supérieure à 750 millions EUR, le Groupe B perd-il son statut de Groupe d'entreprises multinationales exclu au regard de l'obligation de déposer une Déclaration pays par pays pour l'exercice N1 ?

Non, le Groupe B conserve sa qualité de Groupe d'entreprises multinationales exclu au titre de l'exercice N1. Pour déterminer si le Groupe B est, ou non, un Groupe d'entreprises multinationales exclu pour l'exercice durant lequel intervient une fusion/acquisition/scission, il convient de se reporter au chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le Groupe durant N0, soit l'Exercice fiscal précédant l'Exercice fiscal déclarable, tel qu'il figure dans les États financiers consolidés au titre de cet exercice fiscal antérieur. Il n'est pas nécessaire d'ajuster le chiffre d'affaires consolidé réalisé par le Groupe au cours de l'exercice précédent au motif qu'une fusion/acquisition/scission est intervenue durant l'exercice suivant.

Scénario n°3

Le 30 juin N1, le Groupe B acquiert 100 % du Groupe E. Ni le Groupe B ni le Groupe E ne sont considérés comme des Groupes d'entreprises multinationales exclus au titre de l'exercice N1, chacun de ces groupes ayant réalisé au cours de l'Exercice fiscal précédent (N0) un chiffre d'affaires total consolidé égal à ou supérieur à 750 millions EUR.

1.5 Le Groupe E doit-il déposer une Déclaration pays par pays pour la période du 1er janvier au 30 juin de l'exercice N1 ?

Le Groupe E doit déposer une Déclaration pays par pays pour la période du 1er janvier au 30 juin N1 uniquement s'il est tenu de préparer des États financiers consolidés pour cette période. Si les exigences en matière d'information financière en vigueur dans la juridiction de résidence fiscale de l'Entité mère ultime du Groupe E prévoient que celui-ci est tenu de préparer des États financiers consolidés pour cette période (ou si la disposition relative à la cotation présumée en bourse s'applique), le Groupe E doit également déposer une Déclaration pays par pays pour l'exercice comptable court qui a précédé son acquisition. *

Toutefois, si l'Entité mère ultime du Groupe E n'est pas tenue de préparer des États financiers consolidés pour la période du 1er janvier au 30 juin N1 en vertu des règles d'information financière de la juridiction dont elle est résidente aux fins fiscales, le Groupe E n'est pas non plus tenu de déposer de Déclaration pays par pays au titre de cet exercice comptable court. Dans ce cas, dans le tableau 3 de sa Déclaration pays par pays, le Groupe B devra : a) indiquer que le Groupe B a acquis le Groupe E ; et b) inclure la mention suivante : « Le Groupe E n'a déposé de Déclaration pays par pays dans aucune juridiction au titre de l'exercice comptable court qui a précédé l'acquisition ». Chaque membre du Cadre inclusif est invité à adopter une disposition imposant à ses contribuables d'inclure ces informations dans le tableau 3 dans les meilleurs délais, en tenant compte des circonstances qui leurs sont propres.

*Si l'Entité mère ultime du Groupe E n'existe pas après l'acquisition, l'entité ou la personne (conseiller juridique ou mandataire, par exemple) qui est responsable, en vertu des règles applicables (notamment d'ordre comptable ou réglementaire, ou de toute autre disposition juridique pertinente), de déposer les États financiers consolidés du Groupe E au titre de l'exercice comptable court devra également déposer une Déclaration pays par pays pour ce groupe.

1.6 Le Groupe B doit-il déclarer les valeurs totales des données financières du Groupe E ou seulement une fraction proportionnelle de celles-ci ?

La période pour laquelle les données financières du Groupe E doivent être incluses dans la Déclaration pays par pays du Groupe B (par exemple, proratisation ou exercice complet) est définie selon les principes/normes comptables applicables au Groupe B (suivant les instructions concernant les principes/normes comptables à utiliser pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci). Si ces principes/normes comptables applicables au Groupe B prévoient que celui-ci doit inclure, dans ses États financiers consolidés, une fraction proportionnelle de la valeur des données financières du Groupe E, le Groupe B doit procéder de même dans sa Déclaration pays par pays, en y incluant aussi une fraction proportionnelle des données financières du Groupe E.

Scénario n°4

Au cours de l'exercice N1, le Groupe S cède un sous-groupe de ses entités au Groupe B. Le chiffre d'affaires total consolidé du Groupe B pour l'exercice N0 étant inférieur à 750 millions EUR, le Groupe B est un Groupe d'entreprises multinationales exclu.

1.7 Le montant du chiffre d'affaires total consolidé du groupe consolidé du Groupe S pour l'exercice N0 devrait-il être ajusté en raison de la cession du sous-groupe ?

Le montant du chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le groupe durant N0, soit l'Exercice fiscal précédant l'Exercice fiscal déclarable, ne doit pas être ajusté pour tenir compte de la cession effectuée en N1. Si le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le Groupe S au cours de l'exercice N0 est égal ou supérieur à 750 millions EUR, le Groupe S ne sera pas considéré comme un Groupe d'entreprises multinationales exclu au titre de l'exercice N1. En revanche, si le Groupe S a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé inférieur à 750 millions EUR au cours de l'exercice N0, le Groupe S demeurera un Groupe d'entreprises multinationales exclu pour N1.

1.8 Pour déterminer s'il est, ou non, un Groupe d'entreprises multinationales exclu au titre de l'exercice N1 en vertu de l'article 1.3 du Modèle de législation, le Groupe B devrait-il ajouter au chiffre d'affaires total consolidé qu'il a réalisé durant N0 tout ou partie du chiffre d'affaires du sous-groupe acquis ?

Le montant du chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le groupe durant N0, soit l'Exercice fiscal précédant l'Exercice fiscal déclarable, ne doit pas être ajusté pour tenir compte de l'acquisition effectuée en N1. Le Groupe B devrait continuer à être considéré comme un Groupe d'entreprises multinationales exclu en raison du chiffre d'affaires total consolidé qu'il a réalisé au cours de l'exercice précédent.

Scénario n°5

Au cours de l'exercice N1, le Groupe S cède un sous-groupe de ses entités au Groupe B. Ni le Groupe B ni le Groupe S ne sont considérés comme des Groupes d'entreprises multinationales exclus au titre de l'exercice N1, car chacun de ces groupes a réalisé au cours de l'exercice précédent (N0) un chiffre d'affaires total consolidé qui est égal à ou supérieur à 750 millions EUR.

1.9 La Déclaration pays par pays établie par le Groupe S pour l'exercice N1 doit-elle inclure des données financières relatives au sous-groupe d'entités cédées au Groupe B durant ce même exercice ?

La question de savoir s'il convient d'inclure, ou non, des données financières du sous-groupe d'entités cédées au Groupe B durant N1 dans la Déclaration pays par pays du Groupe S pour l'exercice N1 est dictée par les principes/normes comptables applicables au Groupe S (suivant les instructions concernant les principes/normes comptables à utiliser pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci). Si les principes/normes comptables applicables au Groupe S prévoient que celui-ci doit inclure, dans ses États financiers consolidés, une fraction proportionnelle de la valeur des données financières du sous-groupe d'entités qu'il a cédées au Groupe B, le Groupe S doit procéder de même dans sa Déclaration pays par pays, en y incluant aussi une fraction proportionnelle des données financières du sous-groupe.

1.10 Le Groupe B doit-il inclure seulement une fraction de la valeur des données financières du sous-groupe acquis en cours d'exercice N1 dans la Déclaration pays par pays établie au titre de cet exercice ?

La période pour laquelle les données financières du sous-groupe doivent être incluses dans la Déclaration pays par pays du Groupe B (par exemple, proratisation ou exercice complet) est définie selon les principes/normes comptables applicables au Groupe B (suivant les instructions concernant les principes/normes comptables à utiliser pour déterminer l'existence d'un groupe et l'appartenance à celui-ci). Par conséquent, si les principes/normes comptables applicables au Groupe B prévoient que celui-ci doit inclure, dans ses États financiers consolidés, une fraction proportionnelle de la valeur des données financières du sous-groupe d'entités, le Groupe B doit procéder de même dans sa Déclaration pays par pays, en y incluant aussi une fraction proportionnelle de la valeur des données financières du sous-groupe.

Tableau récapitulatif sur l'interprétation des instructions relatives aux fusions/acquisitions/scissions

Opérations de fusions/acquisitions/scissions et conséquences dans différents scénarios, n° 1 à 5

	Opération réalisée en		Conséquences (année 1)	
	Année de référence (N0)	Année de déclaration (N1)	Seuil	Tableau 1
Scénario n° 1 Scission	Le chiffre d'affaires consolidé total du Groupe S est égal ou supérieur à 750 millions EUR.	Le Groupe S cède un sous-groupe de ses propres entités. Le sous-groupe d'entités devient alors un groupe indépendant, le Groupe E.	Le Groupe S demeure un groupe d'entreprises multinationales non exclu. Le fait que le Groupe E soit considéré, ou non, comme un groupe d'entreprises multinationales exclu dépend de la législation de chaque juridiction. Cependant, lorsque le Groupe E applique la règle en vigueur dans la juridiction de son entité mère ultime, le dépôt local ne devrait s'appliquer aux entités constitutives du Groupe E dans aucune autre juridiction.	La période au titre de laquelle les données financières du sous-groupe devraient être notifiées dans la déclaration pays par pays du Groupe S devrait être fonction de la règle appliquée aux états financiers consolidés du Groupe S.
Scénario n° 2 Fusion	Les chiffres d'affaires consolidés totaux respectifs du Groupe B et du Groupe E sont inférieurs à 750 millions EUR.	Le Groupe B et le Groupe E sont tous deux considérés comme des groupes d'entreprises multinationales exclus. Le Groupe B acquiert 100 % du Groupe E. Il apparaît que les chiffres d'affaires consolidés totaux cumulés du Groupe B et du Groupe E au titre de l'année N0 sont égaux ou supérieurs à 750 million EUR.	Le Groupe B est considéré comme un groupe d'entreprises multinationales exclu.	N.A.
Scénario n° 3 Fusion	Les chiffres d'affaires consolidés totaux respectifs du Groupe B et du Groupe E sont égaux ou supérieurs à 750 millions EUR.	Ni le Groupe B, ni le Groupe E ne sont considérés comme des groupes d'entreprises multinationales exclus. Au 30 juin, le Groupe B acquiert 100 % du Groupe E.	Le fait que le Groupe E soit tenu, ou non, de déposer la dernière déclaration pays par pays avant la fusion dépend des règles, en matière d'information financière, en vigueur dans la juridiction du Groupe E. Le Groupe B demeure un groupe d'entreprises multinationales non exclu.	La période au titre de laquelle les données financières devraient être notifiées dans les déclarations pays par pays devrait être fonction de la règle appliquée aux états financiers consolidés du Groupe B (et du Groupe E, le cas échéant).

<p>Scénario n° 4</p> <p>Cession/acquisition d'un sous-groupe</p>	<p>Le chiffre d'affaires consolidé total du Groupe B est inférieur à 750 millions EUR.</p>	<p>Le Groupe S cède un sous-groupe de ses entités au Groupe B.</p> <p>Le Groupe B est un groupe d'entreprises multinationales exclu.</p>	<p>Le Groupe B est considéré comme un groupe d'entreprises multinationales exclu.</p> <p>Le fait que le Groupe S soit considéré, ou non, comme un groupe d'entreprises multinationales exclu est fonction du chiffre d'affaires consolidé total réalisé au titre de l'année N0.</p>	<p>N.A.</p>
<p>Scénario n° 5</p> <p>Cession/acquisition d'un sous-groupe</p>	<p>Les chiffres d'affaires consolidés totaux respectifs du Groupe B et du Groupe S sont égaux ou supérieurs à 750 millions EUR.</p>	<p>Le Groupe S cède un sous-groupe de ses entités au Groupe B.</p> <p>Ni le Groupe B, ni le Groupe S ne sont considérés comme des groupes d'entreprises multinationales exclus.</p>	<p>Le Groupe B et le Groupe S demeurent tous deux des groupes d'entreprises multinationales non exclus.</p>	<p>La période au titre de laquelle les données financières devraient être notifiées dans la déclaration pays par pays du Groupe S/B devrait être fonction de la règle appliquée aux états financiers consolidés du Groupe S/B).</p>