



L'obligation de reporting pays par pays à la française

V1.02.16

Le parlement a voté [un article 121 de la loi de finances pour 2016](#) obligeant certaines entreprises à informer l'administration fiscale de la répartition pays par pays des bénéfices et des agrégats économiques, comptables et fiscaux des grandes entreprises

le présent article prévoit que les entreprises ou les groupes dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros transmettent à l'administration fiscale une déclaration indiquant la répartition, pays par pays, de leurs bénéfices et des principaux agrégats économiques, comptables et fiscaux.

Il prévoit également l'échange automatique de ces déclarations avec les administrations fiscales étrangères ayant adopté un dispositif équivalent.

I. LE DROIT EXISTANT	1
A. LE « REPORTING PAYS PAR PAYS » DANS LE CADRE DU PROJET BEPS	1
B. LES REPORTINGS PAYS PAR PAYS DÉJÀ PRÉVUS POUR DES SECTEURS SPÉCIFIQUES	2
II. LE DISPOSITIF VOTE.....	2
Entreprises concernées	3
i/ les groupes établis en France	3
ii/ les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger	3
L'obligation de déclaration	4
Publication de la liste des États ayant adopté la déclaration pays par pays	5
Coopération entre États	5
III. ANALYSE CRITIQUE.....	5
La nécessaire confidentialité des informations échangées	6
Le rejet américain du système et du BEPS en général	6
iv Le texte voté article Art. 223 quinquies C nouveau	7

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE « REPORTING PAYS PAR PAYS » DANS LE CADRE DU PROJET BEPS

Dans le contexte de la crise économique et financière, **la lutte contre l'évasion fiscale des particuliers et des entreprises a été placée au rang des priorités des travaux du G 20**. Dans ce cadre, à côté de la question des paradis fiscaux, le G 20 a souhaité également traiter la question de la **répartition de l'assiette taxable des bénéfices des entreprises multinationales**, au regard de l'utilisation que faisaient certaines d'entre elles des

mécanismes d'optimisation permis par la combinaison de différentes législations fiscales nationales.

Le G 20 a, à cet effet, donné mandat à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) de fournir un plan d'actions multilatéral permettant de résoudre, à l'échelle globale, les phénomènes d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéficiaires (*Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*). **En 2013, l'OCDE a ainsi publié un plan d'action comprend 15 actions**, dont plusieurs visaient à la transparence et dont une, **l'action 13**, avait pour objet de « *réexaminer la documentation des prix de transfert* » à travers une transmission à l'administration fiscale par les entreprises de leurs revenus et de leurs données d'activité pays par pays. En effet, il est apparu nécessaire de recouper les données fiscales de chaque filiale des multinationales avec la déclaration consolidée de la répartition de leurs bénéficiaires et de leur chiffre d'affaires, afin d'identifier les phénomènes de transferts anormaux de masse taxable d'un État à l'autre.

L'OCDE a adopté l'ensemble des mesures du plan d'action en septembre 2015. Dans ce cadre, a notamment été publié **le rapport sur l'action 13, qui prévoit les mesures de « reporting pays par pays »**, fournissant même un modèle de législation à transposer en droit national^{346(★)}.

Ces mesures ont fait l'objet d'une approbation formelle par le G 20 lors de sa réunion de Lima, au Pérou, le 8 octobre 2015.

B. LES REPORTINGS PAYS PAR PAYS DÉJÀ PRÉVUS POUR DES SECTEURS SPÉCIFIQUES

Pour certains secteurs spécifiques, **l'obligation de fournir une déclaration de la répartition de leurs revenus pays par pays s'applique d'ores et déjà.**

C'est le cas, notamment des **établissements de crédit** et des **entreprises de l'industrie extractive**, pour lesquels il a été considéré qu'au regard de la nature de leur activité et des risques existants en matière d'évasion fiscale et de corruption, une transparence s'imposait, y compris vis-à-vis de l'opinion publique.

Ainsi, depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013, **l'article 511-45 du code monétaire et financier prévoit que les banques « publient une fois par an, en annexe à leurs comptes annuels ou, le cas échéant, à leurs comptes annuels consolidés ou dans leur rapport de gestion, des informations sur leurs implantations et leurs activités (...) dans chaque État ou territoire »**, en particulier le produit net bancaire, les effectifs, le bénéfice et le montant des impôts. Cette obligation de publication (et non seulement de transmission aux administrations fiscales) s'impose aux banques françaises depuis 2014.

Par ailleurs, le chapitre 10 de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises prévoit une **obligation de reporting pays par pays pour les entreprises du secteur minier, pétrolier, gazier ou forestier.**

Cette obligation a été transposée en droit français par l'article 12 de la loi n° 2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière.

II. LE DISPOSITIF VOTE

Le présent article a été adopté par l'Assemblée nationale, à l'initiative de Bruno Le Roux et du groupe socialiste, républicain et citoyen, après un avis favorable de la commission des finances et du Gouvernement.

Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016, les entreprises établies en France devront souscrire une déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant. Le contenu de cette déclaration sera fixé par décret (loi art. 121-I, 1° et II ; CGI art. 223 quinquies C nouveau).

La déclaration doit être souscrite sous forme dématérialisée, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice. Le défaut de production de la déclaration dans le délai prescrit entraîne l'application d'une amende ne pouvant excéder 100 000 € (loi art. 121-I, 2° ; CGI art. 1729 F nouveau).

Entreprises concernées

La déclaration pays par pays doit être souscrite par les personnes morales établies en France qui répondent aux critères suivants :

- établir des comptes consolidés ;
- détenir ou contrôler, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y disposer de succursales ;
- réaliser un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros ;
- ne pas être détenues par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère.

Une personne morale établie en France qui est détenue ou contrôlée, directement ou indirectement, par une personne morale établie dans un État ou territoire ne figurant pas sur la liste des États ayant adopté une législation similaire et qui serait tenue au dépôt de la déclaration si elle était établie en France, doit déposer la déclaration :

- si elle a été désignée par le groupe à cette fin et en a informé l'administration fiscale ;
- ou si elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe, située en France ou dans un pays ou territoire inscrit sur la liste a été désignée à cette fin.

Sont soumis donc à cette obligation

i/ les groupes établis en France

qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros, comme cela est prévu par le modèle OCDE, et qui établissent des comptes consolidés, détiennent ou contrôlent des sociétés ou des succursales hors de France et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà soumises à cette déclaration.

ii/ , les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger

répondant aux critères précédemment mentionnés sont également soumises à l'obligation de déclaration, lorsqu'elles ont été désignées par le groupe à cette fin, ou

qu'elles ne peuvent démontrer qu'une autre entité française ou étrangère a été désignée à cette fin.

Cela vise notamment les filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le reporting pays par pays. Dans ce cas, deux possibilités sont offertes :

- soit la filiale française du groupe étranger transmet à l'administration fiscale française les informations pays par pays relatives à l'ensemble du groupe ;
- soit une autre filiale du groupe (irlandaise, luxembourgeoise, espagnole, etc.), établie dans un pays qui met en oeuvre le reporting pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe ; dans ce cas, l'administration fiscale française obtient les informations relatives à ce groupe par l'intermédiaire de cette administration fiscale étrangère.

À NOTER

Les entreprises concernées par cette nouvelle obligation déclarative ne sont pas les mêmes que celles tenues de déclarer annuellement des informations sur leurs prix de transferts (déclaration 2257), et dont le projet de loi de finances pour 2016 prévoit également la télétransmission Il convient également de noter que les délais d'accomplissement des deux obligations déclaratives ne sont pas les mêmes puisque la déclaration 2257 doit être déposée dans les 6 mois de la date limite de dépôt de la déclaration de résultat

L'obligation de déclaration

Le loi prévoit que ces entreprises souscrivent une **déclaration comportant « la répartition pays par pays des bénéficiaires du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant, dont le contenu est fixé par décret ».**

Cette déclaration doit être fournie sous forme dématérialisée dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice.

Sont soumis à cette obligation

A/ les groupes établis en France

qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros, comme cela est prévu par le modèle OCDE, et qui établissent des comptes consolidés, détiennent ou contrôlent des sociétés ou des succursales hors de France et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà soumises à cette déclaration.

B / les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger

répondant aux critères précédemment mentionnés sont également soumises à l'obligation de déclaration, lorsqu'elles ont été désignées par le groupe à cette fin, ou qu'elles ne peuvent démontrer qu'une autre entité française ou étrangère a été désignée à cette fin.

Cela vise notamment les filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le reporting pays par pays. Dans ce cas, deux possibilités sont offertes :

- soit la filiale française du groupe étranger transmet à l'administration fiscale française les informations pays par pays relatives à l'ensemble du groupe ;

- soit une autre filiale du groupe (irlandaise, luxembourgeoise, espagnole, etc.), établie dans un pays qui met en oeuvre le reporting pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe ; dans ce cas, l'administration fiscale française obtient les informations relatives à ce groupe par l'intermédiaire de cette administration fiscale étrangère.

Publication de la liste des États ayant adopté la déclaration pays par pays

La liste des États ou territoires qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire, qui ont conclu avec la France un accord permettant d'échanger de façon automatique les déclarations pays par pays et qui respectent les obligations résultant de cet accord sera fixée par un arrêté.

Coopération entre États

La déclaration peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les États ou territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet.

Par ailleurs, le présent article prévoit, au point 3 du paragraphe I, que **cette déclaration « peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les États ou territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet »**. La France pourra ainsi transmettre les informations relatives aux personnes morales implantées sur son territoire, dès lors que l'administration fiscale étrangère aura mis en place le dispositif de reporting et échangera également les informations relatives à ses propres sociétés.

Il convient de souligner que **le présent article ne prévoit pas d'obligation de transmission** et que l'administration fiscale française pourra toujours refuser un échange de déclaration.

En outre, le présent article crée également un **article 1729 F au sein du code général des impôts, qui prévoit que le défaut de production de la déclaration est passible d'une amende d'un montant qui ne peut être supérieur à 100 000 euros**.

Enfin, le présent article prévoit que ces dispositions entrent en vigueur pour les **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016**. Cela signifie que les déclarations seront transmises au cours de l'année 2017 par les entreprises, puisque les entreprises ont douze mois pour la transmettre à compter de la date de clôture de l'exercice (normalement le 31 décembre 2016). Elles ne seront échangées, conformément au standard de l'OCDE, qu'en 2018 avec les autres administrations étrangères.

III. ANALYSE CRITIQUE

Le présent article constitue **la traduction en droit national de l'une des avancées majeures permises par le projet BEPS**. L'objectif global de ce projet consiste à formuler des recommandations pour les États membres qui permettent d'assurer que la base taxable des entreprises soit localisée dans les États où elle a été produite. À cet égard, **l'accroissement des informations disponibles sur les bénéficiaires et les activités des multinationales pour les administrations fiscales est une condition sine qua**

non d'un meilleur contrôle des pratiques de transfert de bénéfices et de base taxable vers des États à fiscalité privilégiée.

Pour que ces informations soient utiles, il est nécessaire que les administrations fiscales des différents pays puissent les recouper et puissent, dans une économie mondialisée, disposer des déclarations des groupes étrangers ayant des filiales ou des succursales sur leur territoire. C'est pourquoi **le corollaire de la déclaration pays par pays doit être l'échange automatique de ces informations avec les administrations fiscales étrangères disposant d'une réglementation similaire.**

Cet article reprend, pour l'essentiel, le standard fixé par l'OCDE, en particulier s'agissant du champ des entreprises assujetties (seuil de chiffre d'affaires consolidé fixé à 750 millions d'euros ; groupes n'ayant pas souscrit une déclaration similaire dans un autre État, etc.). Seraient concernées environ 200 groupes établis en France, sans compter les groupes étrangers y disposant de filiales.

Cependant, plusieurs points appellent la vigilance

La nécessaire confidentialité des informations échangées

· Tout d'abord, les informations collectées et transmises, qu'il est utile que le présent article renvoie à un décret le soin de préciser, sont des **informations sensibles dont la diffusion publique pourrait procurer aux entreprises concurrentes un avantage certain.** En conséquence, il est nécessaire que la déclaration pays par pays ne soit transmise, à ce stade, qu'à l'administration fiscale et ne puisse être rendue publique.

Une obligation de publicité pourrait intervenir dans un second temps, à un échelle *a minima* européenne pour réduire les risques du point de vue de l'information fournie aux concurrents des entreprises françaises. À cet égard, une consultation publique a été lancée par la Commission européenne sur le sujet de juin à septembre 2015 et le ministre des finances et des comptes publics Michel Sapin a indiqué, en séance à l'Assemblée nationale, que des « *discussions ont lieu, y compris au niveau européen, qui permettront peut-être d'avancer au cours de l'année 2016* ».

· Ensuite, au regard de la sensibilité de cette information, **il est essentiel que l'administration fiscale du pays qui pourrait bénéficier de l'échange automatique respecte le secret fiscal attaché à ces déclarations.** En effet, il existe un risque sérieux que des informations soient transmises à certains États avec lesquels la France a conclu un accord d'échange mais qui puissent, en raison d'une protection plus faible du secret fiscal, voire d'un réseau de corruption, être transmises ou cédées à des entreprises concurrentes locales. L'accord de l'OCDE prévoit déjà des conditions de « bon usage » des informations transmises ; en outre, la France pourra suspendre l'application d'un accord s'il est avéré que les informations sont diffusées au-delà de la seule administration fiscale.

Afin de se prémunir contre ce risque, un amendement visant à **prévoir que l'échange automatique d'informations ne peut intervenir qu'à condition que le secret fiscal soit protégé dans des conditions équivalentes à la législation française**, dont les articles 106 du livre des procédures fiscales et 226-13 du code pénal prévoient que la révélation d'une information à caractère secret est passible d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende avait été déposé au sénat **mais n'a pas été repris**

Le rejet américain du système

Enfin, l'objectif poursuivi par le projet BEPS visait entre autres **l'optimisation fiscale abusive organisée, à grande échelle, par certains groupes nord-américains du numérique.** Ainsi, le ministre des finances et des comptes publics Michel Sapin a souligné,

en séance publique à l'Assemblée nationale, que ces mécanismes d'optimisation « entraînent une perte de recettes d'impôt sur les sociétés de l'ordre de 4 à 10 % à l'échelle de la planète. Ce sont 100 à 240 milliards d'impôts qui ne sont pas payés par les grands groupes multinationaux grâce à des stratégies d'évitement ».

Cependant, le projet BEPS ne remet que partiellement en question l'application, par les États-Unis, de leur législation fiscale spécifique qui permet aux entreprises multinationales établies sur leur territoire de ne pas être imposées sur les bénéfices réalisés à l'étranger dès lors que ceux-ci ne sont pas rapatriés au niveau de la société-mère américaine.

Ce dispositif, très favorable à l'internationalisation des entreprises américaines, explique les sommes considérables de trésorerie accumulées par certaines d'entre elles dans des filiales financières localisées dans des paradis fiscaux. Son intérêt pourrait être réduit si les bénéfices réalisés dans les pays de consommation des services de ces entreprises y étaient mieux appréhendés et taxés grâce à BEPS, mais le projet BEPS ne résout pas le phénomène de ces « cash box » que peut seule faire évoluer une modification de la législation fiscale américaine.

En tout état de cause, cela nécessite de disposer des informations pays par pays relatives aux groupes américains. Or, **la mise en oeuvre d'une réglementation de type « reporting pays par pays » par les États-Unis est incertaine**, au regard des prises de position de différents représentants de la majorité républicaine du Congrès, dans deux courriers publics adressés au secrétaire du Trésor Jacob Lew^{347(*)}. Les présidents des commissions des finances et du budget du Sénat américain Paul Ryan et Orrin Hatch considèrent en effet, dans l'un de ces courriers, que « *les avantages pour le Gouvernement des États-Unis d'approuver ces exigences nouvelles de reporting ne sont pas évidents, en particulier dans la mesure où les services fiscaux américains ont déjà accès à la plupart de ces informations dans le cadre de l'application des lois fiscales américaines* »^{348(*)}.

Si les États-Unis ne mettent pas en oeuvre le reporting pays par pays, ou ne le font que tardivement, l'administration fiscale française n'obtiendra pas, aux termes du présent article, le reporting pays par pays des multinationales américaines implantées en France par échange automatique d'informations avec l'administration fiscale américaine. Elle **ne pourra l'obtenir que si le groupe en question se plie au reporting et charge l'une de ses filiales, dans un État qui a introduit cette disposition, de transmettre sa déclaration.**

Le nouveau texte voté article Art. 223 quinquies C nouveau

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° La section VII du chapitre II du titre Ier de la première partie du livre Ier est complétée par un article 223 quinquies C ainsi rédigé :

« Art. 223 quinquies C.-I.-1. Une déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant, dont le contenu est fixé par décret, est souscrite sous forme dématérialisée, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, par les personnes morales établies en France qui répondent aux critères suivants :

« a) Etablir des comptes consolidés ;

« b) Détenir ou contrôler, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y disposer de succursales ;

« c) Réaliser un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros ;

« d) Ne pas être détenues par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration

similaire en application d'une réglementation étrangère.

« 2. Une personne morale établie en France qui est détenue ou contrôlée, directement ou indirectement, par une personne morale établie dans un Etat ou territoire ne figurant pas sur la liste mentionnée au II et qui serait tenue au dépôt de la déclaration mentionnée au 1 si elle était établie en France dépose la déclaration :

*« a) Si elle a été désignée par le groupe à cette fin et en a informé l'administration fiscale ;
ou*

« b) Si elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe, située en France ou dans un pays ou territoire inscrit sur la liste mentionnée au II, a été désignée à cette fin.

« 3. La déclaration mentionnée au premier alinéa du 1 peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les Etats ou les territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet.

« II.-La liste des Etats ou territoires qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle figurant au 1 du I, qui ont conclu avec la France un accord permettant d'échanger de façon automatique les déclarations pays par pays et qui respectent les obligations résultant de cet accord est fixée par un arrêté. » ;

2° Le 2 bis du B de la section I du chapitre II du livre II est complété par un article 1729 F ainsi rédigé :

*« Art. 1729 F.-Le défaut de production, dans le délai prescrit, de la déclaration mentionnée à l'article 223 quinquies C entraîne l'application d'une amende qui ne peut excéder 100 000 €.
»*

II.-Le I s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016.