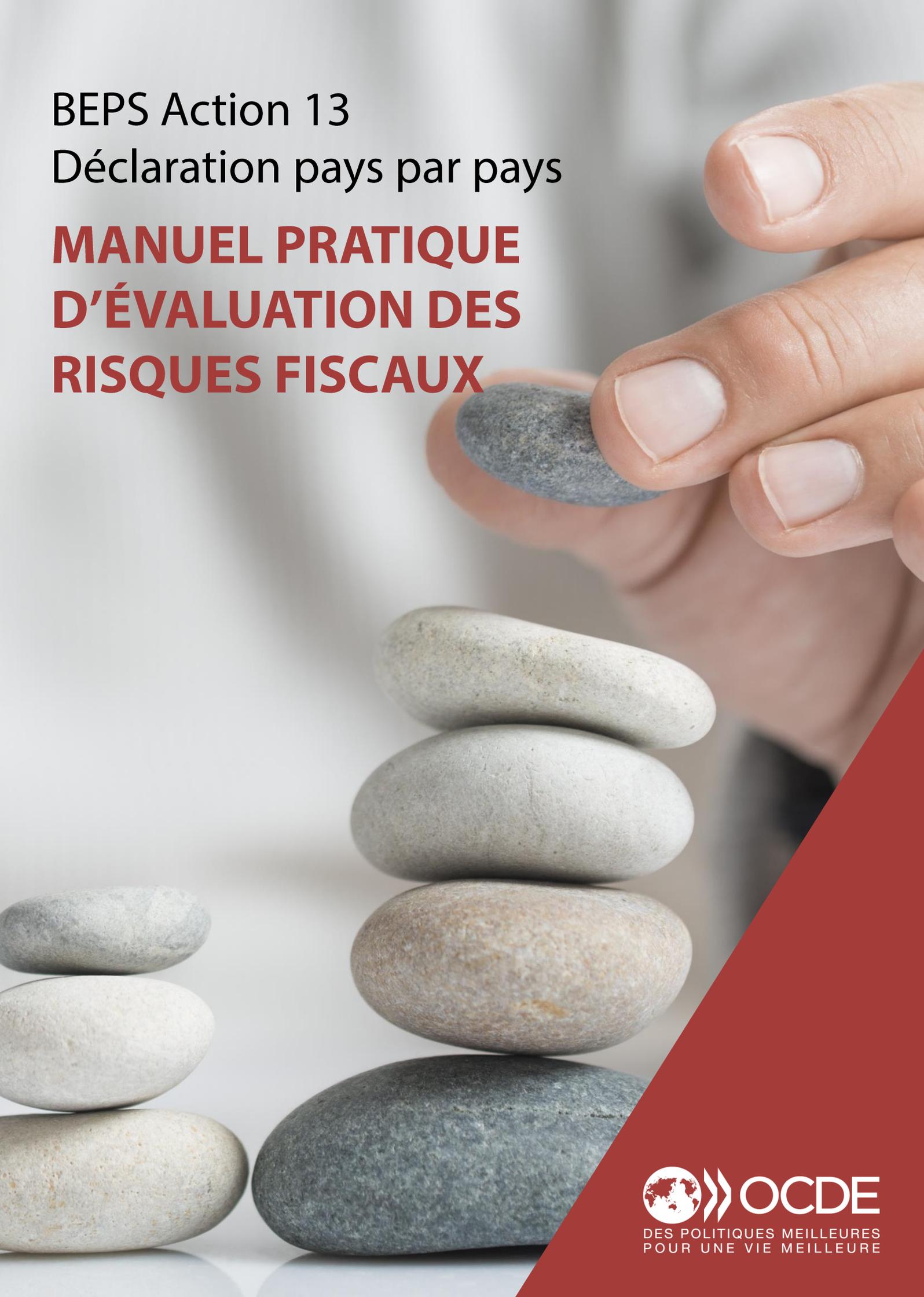


BEPS Action 13  
Déclaration pays par pays

**MANUEL PRATIQUE  
D'ÉVALUATION DES  
RISQUES FISCAUX**



# Déclaration pays par pays

## Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux

Septembre 2017

Merci de citer cet ouvrage comme suit:

OCDE (2017), *Déclaration pays par pays: Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux*, OCDE, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-evaluation-risques-fiscaux.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-evaluation-risques-fiscaux.pdf).

**Crédits photo :** Couverture © Olivier Le Moal – Shutterstock.com

© OCDE 2017

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org). Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), [info@copyright.com](mailto:info@copyright.com), ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), [contact@cfcopies.com](mailto:contact@cfcopies.com).

## Préface

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

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

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

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

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

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

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

Bob Hamilton

Commissaire de l'Agence du revenu du Canada

## *Table des matières*

<i>Abréviations et acronymes</i> .....	7
<b>Chapitre 1 Introduction et contexte</b> .....	<b>9</b>
<b>Chapitre 2 Rôle de l'évaluation des risques fiscaux pour l'administration de l'impôt</b> .....	<b>17</b>
Évolutions actuelles des processus d'évaluation des risques fiscaux .....	19
<b>Chapitre 3 Vue d'ensemble de la déclaration pays par pays</b> .....	<b>29</b>
Informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales.....	29
Avantages des déclarations pays par pays par rapport aux autres sources de données.....	31
Autres normes de communication des informations pays par pays .....	33
<b>Chapitre 4 Intégrer les informations de la déclaration pays par pays dans le cadre d'évaluation des risques d'une administration fiscale</b> .....	<b>37</b>
Utilisation des déclarations pays par pays dans le cadre des différentes approches d'évaluation des risques fiscaux.....	37
Comment utiliser les déclarations pays par pays pour repérer les indicateurs de risques fiscaux éventuels ?.....	40
Indicateurs de risques fiscaux pouvant être identifiés à partir des informations contenues dans les déclarations pays par pays .....	42
<b>Chapitre 5 Défis à relever pour l'utilisation efficace des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques</b> .....	<b>55</b>
<b>Chapitre 6 Utilisation des déclarations pays par pays parallèlement à d'autres sources de données</b> ....	<b>67</b>
<b>Chapitre 7 Utilisation des résultats d'une Évaluation des risques fondée sur les informations contenues dans la déclaration pays par pays</b> .....	<b>71</b>
<b>Annexe 1 Modèle de formulaire de la déclaration pays par pays</b> .....	<b>75</b>
<b>Annexe 2 Indicateurs de risques fiscaux susceptibles d'être mis en évidence par la déclaration pays par pays</b> .....	<b>78</b>
<b>Annexe 3 Exemple d'utilisation de la déclaration pays par pays à des fins d'Évaluation du risque fiscal</b> .....	<b>81</b>



*Abréviations et acronymes*

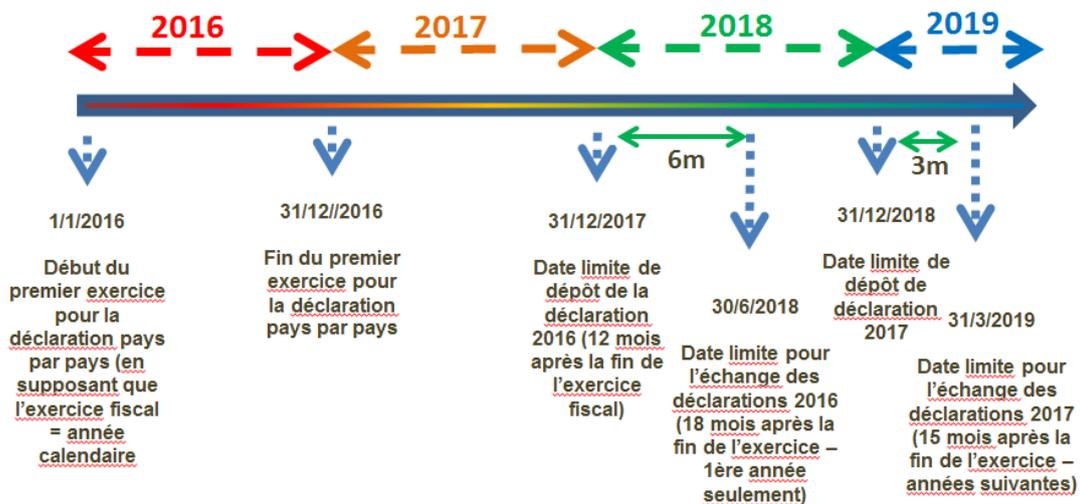
<b>AIR</b>	Annual Information Return
<b>ALBC</b>	Approche de la conformité fiscale des grandes entreprises
<b>ARC</b>	Agence du revenu du Canada
<b>ATO</b>	Australian Taxation Office
<b>BEPS</b>	Base erosion and profit shifting
<b>CASS</b>	Sélection informatisée des vérifications
<b>CIB</b>	Cellule de renseignements centralisée
<b>CMCPC</b>	Compliance Management Central Processing Centre
<b>FATCA</b>	Foreign Account Tax Compliance Act
<b>INTRAC</b>	Centre d'analyse des transactions relatives à l'impôt sur le revenu
<b>IRAS</b>	Integrated Risk Assessment System
<b>ITD</b>	Income tax Department
<b>ISO</b>	Organisation Internationale de Normalisation
<b>NMS</b>	Système de suivi des non-déclarants
<b>MNE</b>	Entreprises multinationales
<b>OCDE</b>	Organisation de Coopération et de Développement économique
<b>PAN</b>	Numéro d'identification fiscale permanent
<b>PI</b>	Propriété intellectuelle
<b>SEC</b>	Société étrangère contrôlée
<b>SII</b>	Servicio de Impuestos Internos
<b>TDS/TCS</b>	Déclarations de déduction fiscale/prélèvement à la source
<b>UE</b>	Union Européenne
<b>XML</b>	Extensible Markup Language



## Chapitre 1

### Introduction et contexte

1. L'Action 13 est l'un des quatre standards minimums du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Elle impose aux entités mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer une déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale de leur juridiction de résidence, contenant certaines informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices et des impôts du groupe, accompagnées d'indicateurs concernant la localisation des activités économiques du groupe. Cette administration fiscale échange la déclaration pays par pays avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités sous réserve du respect de certaines conditions, notamment que les renseignements reçus soient utilisés uniquement dans le but de procéder à une évaluation des risques liés aux prix de transfert, des autres risques liés au BEPS et, le cas échéant, à des fins d'analyses économiques et statistiques. Cet échange vise aussi à ce que la juridiction ait en place avec l'autre juridiction à la fois un accord international qui permet un échange automatique de renseignements et un accord entre autorités compétentes pour l'échange des déclarations pays par pays. Le calendrier de dépôt et d'échange des déclarations pays par pays est présenté ci-après, tel qu'il s'appliquerait à un groupe d'entreprises multinationales dont les états financiers consolidés sont établis sur la base de l'année civile.



2. La déclaration pays par pays implique un investissement considérable de la part des groupes d'entreprises multinationales pour extraire les informations clés de leurs comptes financiers, de gestion ou bien prescrits par la réglementation dans un format cohérent au niveau international, ce qui n'a jamais été exigé auparavant. Désormais, les administrations fiscales de toutes les juridictions, qui sont membres du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et qui satisfont les conditions requises pour obtenir et utiliser les déclarations pays par pays, devraient avoir accès à des informations clés sur les activités régionales et internationales des groupes d'entreprises multinationales actives sur leur territoire, ce qui n'était pas possible auparavant. Les agents de l'administration fiscale, notamment dans les pays en développement et émergents, pourront ainsi mieux comprendre comment les entités locales s'intègrent aux activités des grands groupes d'entreprises multinationales à la structure complexe, et parviendront à mieux identifier les contribuables et les dispositifs qui présentent un risque fiscal supérieur. Une fois ces contribuables et dispositifs identifiés, l'administration fiscale peut consacrer ses ressources à un examen supplémentaire ou à des interventions de renforcement de la discipline fiscale plus poussées (y compris, sans toutefois s'y limiter, à des vérifications fiscales). Il est tout aussi important que les déclarations pays par pays soient aussi utilisées pour déterminer les contribuables qui présentent un risque fiscal moins élevé, nécessitent des interventions moins nombreuses ou plus ciblées et mobilisent, par conséquent, moins de ressources.

3. Les estimations de l'ampleur des pratiques de BEPS et de leur impact sur les juridictions varient, comme l'indique le tableau ci-après. Selon le « *Rapport sur l'action 11 : Mesurer et suivre les données relatives au BEPS* » (Rapport sur l'action 11, OCDE, 2017a) établi en 2015, les pratiques de BEPS entraînent une perte de recettes fiscales comprise entre 4 % et 10 % du total des recettes tirées de l'impôt sur les bénéfices des sociétés au niveau mondial.

Référence de l'estimation fiscale	Portée géographique	Fourchette en dollars (milliards)	Année (niveau)
Différentiel de taux d'imposition agrégé au niveau de l'OCDE	Monde	100-240 (4-10 % du taux de l'impôt sur les sociétés)	2014
<b>Autres estimations</b>			
Efficacité de l'impôt sur les sociétés 2014 – FMI	Monde	5% de l'impôt sur les sociétés	
Tableau sur l'investissement dans le monde 2015 - CNUCED	Monde	200 (8 % de l'impôt sur les sociétés)*	2012
Efficacité de l'impôt sur les sociétés 2014 – FMI	Pays en développement	13 % de l'impôt sur les sociétés	
Tableau sur l'investissement dans le monde 2015 - CNUCED	Pays en développement	66-120 (7.5-14 % du taux de l'impôt sur les sociétés)*	2012
* Ne comprend que les pratiques de BEPS liées aux investissements et non les manipulations des prix des échanges.			

4. Le Rapport sur l'Action 11 (OCDE, 2017a) a également défini six indicateurs clés des pratiques de BEPS sur le plan macroéconomique, qui ont été mis à jour pour le premier Rapport du cadre inclusif sur le BEPS (le Rapport du Cadre inclusif) publié en juillet 2017 :

*Indicateur 1:* Concentration des investissements directs étrangers par rapport au PIB

*Indicateur 2:* Taux de profit élevés des filiales faiblement imposées des grands groupes d'entreprises multinationales.

*Indicateur 3:* Taux de profit élevés des filiales d’entreprises multinationales situées dans des pays à faible fiscalité.

*Indicateur 4:* Taux d’imposition effectifs des filiales de grandes multinationales par rapport aux entreprises similaires n’appartenant pas à un groupe multinational.

*Indicateur 5:* Concentration des redevances perçues par rapport aux dépenses de recherche et développement.

*Indicateur 6:* Ratios intérêts-bénéfice déclarés par les filiales d’entreprises multinationales situées dans des pays appliquant des taux d’imposition légaux supérieurs à la moyenne.

5. Certains de ces indicateurs utilisent des informations similaires à celles qui sont contenues dans les déclarations pays par pays, de manière isolée ou en les associant à d’autres données, ce qui permet de les intégrer à un cadre d’évaluation des risques pour définir des indicateurs éventuels de BEPS dans certains groupes d’entreprises multinationales. L’indicateur 2 laisse entendre, par exemple, qu’en cas de pratiques de BEPS, on peut s’attendre à ce que le taux de profit (bénéfice avant impôts/total des actifs ou bénéfice avant impôt/nombre total de salariés) soit supérieur dans les juridictions dans lesquelles un groupe multinational est soumis à un taux d’imposition effectif plus faible par rapport aux juridictions où ce taux est plus élevé. Le tableau présenté ci-après, qui a été établi à partir de données provenant des 250 plus grands groupes d’entreprises multinationales, illustre ce constat au niveau macroéconomique. Les déclarations pays par pays permettent toutefois aux administrations fiscales de repérer certains groupes d’entreprises multinationales qui présentent ces caractéristiques, pour les soumettre éventuellement à un examen complémentaire.

Différentiel du taux d'imposition effectif	Positif	Echange sur les décisions fiscales plus important/moins de bénéfices 12% du chiffre d'affaire	Echange sur les décisions fiscales plus important/ moins de bénéfices 26% du chiffre d'affaire
	0	17% du chiffre d'affaire Moindre échange sur les décisions fiscales /davantage de bénéfices	45% du chiffre d'affaire Moindre échange sur les décisions fiscales / davantage de bénéfices
	Negatif	0	Positif
		Différentiel du taux d'intérêt	

6. Avec les déclarations pays par pays, l’administration fiscale dispose d’un outil puissant qui lui offre l’opportunité unique d’appréhender les groupes multinationaux de sa juridiction dans une perspective mondiale. Les déclarations pays par pays ont été élaborées en tenant compte des administrations fiscales, dans le cadre d’une approche à trois niveaux de la documentation des prix de transfert qui comprend un fichier principal contenant des informations normalisées relatives à l’ensemble des membres du groupe

multinational considéré et un fichier local faisant spécifiquement référence aux transactions importantes des membres d'un groupe appartenant à une juridiction donnée. Il est important que les administrations fiscales utilisent activement ces informations pour procéder à une évaluation des risques à haut niveau et pour servir de base à des investigations complémentaires dans le cadre d'une vérification fiscale. Les déclarations pays par pays n'apportent pas en elles-mêmes d'éléments prouvant qu'un groupe multinational se livre à des pratiques de BEPS, mais lorsqu'elles sont examinées parallèlement au fichier principal, au fichier local et aux autres renseignements à la disposition des administrations fiscales et interprétées à la lumière des informations et de l'expérience qu'une administration fiscale a des activités d'un groupe multinational et de son attitude à l'égard du risque fiscal, elle peuvent être des indicateurs importants d'éventuels risques fiscaux.

7. Chaque administration fiscale doit déterminer comment utiliser au mieux les déclarations pays par pays pour évaluer les risques fiscaux en tenant compte de son cadre existant d'évaluation des risques, de ses ressources et de ses priorités. Cela passe par une définition des mesures qui doivent être prises après une évaluation du risque et du niveau ou du type de risque fiscal potentiel devant déclencher une vérification fiscale ou une autre mesure de discipline fiscale. Ce manuel, *Déclaration pays par pays: manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux* (OCDE, 2017) a été rédigé par le Forum sur l'administration fiscale de l'OCDE, sous l'égide du Canada, afin de donner aux administrations fiscales des orientations sur la manière d'intégrer les informations obtenues grâce aux déclarations pays par pays à leurs processus d'évaluation des risques fiscaux, sur les types d'indicateurs de risques fiscaux qui peuvent être établis à l'aide de ces déclarations et sur les difficultés qui peuvent se poser pendant ce processus. Il contient les chapitres suivants :

- Le chapitre 1 contient une introduction générale sur la déclaration pays par pays, que les administrations fiscales sont censées utiliser parallèlement à d'autres informations, à leurs connaissances et leur expérience d'un groupe multinational et de son attitude à l'égard du risque fiscal, afin d'évaluer les risques fiscaux particulièrement élevés.
- Le chapitre 2 examine le rôle de l'administration fiscale en matière d'évaluation des risques et les principales caractéristiques d'un système d'évaluation des risques efficace, en citant des exemples d'approches suivies dans différents pays.
- Le chapitre 3 décrit les informations qui seront contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales, le processus principal de dépôt de ces déclarations par les groupes et d'échange entre les administrations fiscales, ainsi que les avantages des déclarations pays par pays par rapport aux autres sources d'informations dont disposent les administrations fiscales. Ce chapitre examine également d'autres normes de communication d'informations pays par pays qui s'appliquent à des secteurs spécifiques.
- Le chapitre 4 étudie comment intégrer les informations de la déclaration pays par pays dans le cadre d'évaluation des risques d'une administration fiscale, chaque administration fiscale étant libre d'en déterminer les modalités. Il commence par décrire comment utiliser les déclarations pays par pays lorsque les administrations fiscales appliquent différentes approches d'évaluation des risques (par exemple, antérieures/postérieures au dépôt ou fondées sur le contribuable/le dispositif) avant d'examiner comment utiliser les informations

des déclarations pour identifier les risques fiscaux potentiels (par exemple, en comparant les résultats d'un groupe multinational dans une juridiction fiscale donnée avec ceux de l'ensemble du groupe, ceux d'un groupe d'entreprises multinationales représentatif du secteur ou avec ceux des exercices précédents de la même juridiction). Ce chapitre s'achève par la description des principaux indicateurs spécifiques des risques fiscaux potentiels que les déclarations pays par pays permettent d'identifier, en constatant qu'ils peuvent également s'expliquer par des facteurs non liés au BEPS.

- Le chapitre 5 traite des difficultés auxquelles les administrations fiscales peuvent être confrontées lorsqu'elles utilisent les déclarations pays par pays pour évaluer les risques fiscaux, notamment le volume d'informations qu'elles devront traiter, la comparabilité des données communiquées par les différents groupes multinationaux et les problèmes de transition faisant suite à l'adoption de la déclaration pays par pays.
- Le chapitre 6 présente d'autres sources de données que les administrations fiscales devraient examiner parallèlement aux déclarations pays par pays, notamment le fichier principal et le fichier local, les autres informations détenues par l'administration fiscale, les informations provenant d'autres sources publiques, les informations accessibles au public et les sources de données commerciales.
- Le chapitre 7 explique comment utiliser les résultats d'une évaluation des risques fiscaux établie à partir des déclarations pays par pays. Les renseignements contenus dans les déclarations pays par pays sont un puissant outil d'évaluation des risques fiscaux particulièrement élevés mais elles ne suffisent jamais à déterminer de manière concluante que les prix de transfert sont incorrects ou qu'un groupe multinational se livre à des pratiques de BEPS. Le fait qu'une évaluation des risques effectuée à partir de la déclaration pays par pays ait mis en évidence des risques fiscaux potentiels doit déclencher des examens ou demandes d'informations complémentaires et, si nécessaire, une mesure de renforcement de la discipline fiscale, y compris une vérification fiscale.
- Les annexes à ce manuel comprennent un modèle de déclaration pays par pays, un résumé des indicateurs des risques fiscaux décrits au chapitre 4 et un exemple illustrant comment utiliser la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales fictif pour la réalisation d'une évaluation générale des risques fiscaux.

8. Les administrations fiscales sont invitées à dispenser une formation sur l'utilisation efficace des informations contenues des déclarations pays par pays à l'ensemble du personnel affecté à l'évaluation des risques fiscaux des grands groupes d'entreprises multinationales ainsi qu'aux autorités compétentes qui seront impliquées dans l'échange des déclarations ; elles seront soutenues dans cette tâche par l'OCDE. Il convient d'envisager également de former les agents de l'administration fiscale, notamment les vérificateurs fiscaux, qui ne participent pas à l'évaluation des risques mais qui peuvent être amenés à consulter une déclaration pays par pays ou être sollicités par une entité pour analyser les informations contenues dans la déclaration pays par pays de son groupe. Les administrations fiscales doivent garantir en permanence la confidentialité et l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays,

conformément à leurs engagements pris dans le cadre du standard minimum de l'Action 13.

9. Le présent manuel fait partie d'une série d'orientations élaborées par l'OCDE, qui sont à la disposition des juridictions afin de les aider à mettre en œuvre et à utiliser les déclarations pays par pays. Les autres publications comprennent des orientations relatives à l'interprétation du standard minimum de l'Action 13<sup>1</sup>, à l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays<sup>2</sup>, du schéma XML de la déclaration pays par pays de l'OCDE<sup>3</sup> et à la mise en œuvre effective des déclarations pays par pays<sup>4</sup>.

10. Ce manuel sera révisé et mis à jour périodiquement afin de tenir compte des évolutions du contexte des risques fiscaux et des conclusions des pays lorsqu'ils auront utilisé les déclarations pays par pays. Les versions ultérieures de ce manuel aborderont peut-être des aspects de l'évaluation des risques fiscaux spécifiques à un secteur (notamment des indicateurs de risques fiscaux qui peuvent être plus ou moins pertinents pour certains secteurs, tels que la banque et l'assurance) qui ne sont pas abordés en détail dans cette première version.

---

<sup>1</sup> OCDE (2017b), *Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays*. Ces instructions sont mises à jour périodiquement et la dernière version est disponible à l'adresse suivante : [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).

<sup>2</sup> OCDE (2017c), *Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).

<sup>3</sup> OCDE (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers*. Ce document est disponible à l'adresse suivante : [www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm](http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm).

<sup>4</sup> OCDE (2017), *Déclarations pays par pays: Manuel pratique de mise en œuvre*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf).

## *Bibliographie*

- OECD (2017a), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282711-fr>.
- OCDE (2017b), *Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf)
- OCDE (2017c), *Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf)
- OCDE (2017), *Country-by-Country Reporting XML Schema: User Guide for Tax Administrations and Taxpayers*, [www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm](http://www.oecd.org/tax/country-by-country-reporting-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations.htm).



## *Chapitre 2*

### **Rôle de l'évaluation des risques fiscaux pour l'administration de l'impôt**

11. L'évaluation des risques fiscaux est un élément clé de l'administration moderne de l'impôt. Les outils d'évaluation des risques permettent aux administrations fiscales de définir des indicateurs qui laissent penser que des contribuables ou des dispositifs spécifiques peuvent présenter un risque accru pour leur juridiction, susceptible d'entraîner des mesures de discipline fiscale complémentaires, ou bien un risque réduit, qui peut impliquer des mesures moins importantes et plus ciblées. Cela devrait permettre de mieux allouer les ressources limitées aux secteurs les plus à risque, tout en donnant à l'administration fiscale une indication sur l'endroit où l'activité économique a été imposée correctement, ce qui allégera la charge pesant sur les contribuables à faible risque.

12. Malgré la tendance générale des administrations fiscales modernes à utiliser davantage des méthodes automatisées pour évaluer les risques fiscaux, la plupart des systèmes d'évaluation des risques comprennent encore une partie manuelle, certains d'entre eux étant même principalement ou entièrement manuels. Les administrations fiscales présentent également des différences en termes d'organisation de l'évaluation des risques fiscaux qui est parfois centralisée par une équipe spécialisée, avec la contribution de la fonction chargée de la discipline fiscale, ou bien assurée localement par l'équipe affectée au respect des obligations fiscales (ou l'inspecteur des impôts). Il est possible d'utiliser des outils d'évaluation des risques pour déterminer les contribuables présentant des risques accrus, qui font ensuite l'objet d'un examen plus approfondi de l'ensemble de leurs activités ou d'un secteur précis (les opérations internationales, par exemple) ou bien pour repérer les dispositifs présentant un risque accru, qui sont ensuite soumis à un examen complémentaire, peu importe que le contribuable concerné soit considéré ou non comme à haut risque.

13. Pour déterminer les contribuables présentant un risque élevé, certaines administrations fiscales utilisent un système fondé à base de points, qui classe les groupes en fonction du nombre d'indicateurs de risques présents (certains indicateurs ou combinaisons d'indicateurs valant plus de points). D'autres administrations fiscales utilisent également la dimension ou la complexité comme indicateur clé d'un risque potentiel, puis ont recours à des outils d'évaluation des risques pour cerner les points sur lesquels se concentrer au sein de ces groupes. Pour que les contribuables bénéficient d'une certitude accrue, certaines administrations fiscales effectuent davantage d'évaluations des risques en temps réel (avant le dépôt de la déclaration de revenu) tandis que d'autres continuent à évaluer les risques des contribuables et dispositifs principalement ou uniquement après le dépôt de la déclaration. Dans tous les cas, l'évaluation des risques fiscaux peut être un processus dynamique, qui s'adapte au niveau du risque fiscal défini. Lorsqu'il s'avère, à un stade précoce, qu'un contribuable présente un faible risque fiscal potentiel, il peut être alors décidé qu'aucune évaluation

supplémentaire ni mesure de renforcement de la discipline fiscale n'est requise. Lorsqu'une telle décision ne peut pas être prise, une analyse et à des investigations complémentaires peuvent être menées afin de sélectionner les étapes suivantes les plus appropriées.

14. Si les cadres utilisés par les administrations fiscales diffèrent, certaines caractéristiques essentielles doivent être présentes pour que l'évaluation des risques soit efficace.

- Les outils d'évaluation des risques fiscaux doivent être utilisés de manière objective. Des algorithmes et d'autres outils d'évaluation peuvent être conçus pour détecter les risques dans certains secteurs ou pour cibler des dispositifs spécifiques, mais ils doivent déterminer les risques fiscaux potentiels à partir d'une évaluation objective des informations disponibles.
- Les agents affectés à l'évaluation des risques doivent avoir reçu une formation appropriée et posséder une expérience dans les secteurs clés. Leurs compétences peuvent varier d'une juridiction à l'autre selon le système en place, mais il s'agit généralement d'experts en droit fiscal, prix de transfert, gestion des risques, comptabilité, économie, statistiques et informatique ainsi que de spécialistes du secteur concerné ayant une connaissance de modèles d'entreprises ou d'industries spécifiques, qui participeront à l'interprétation des données relatives à certains groupes. Cela ne signifie pas pour autant que les juridictions qui ne disposent pas d'experts ne peuvent pas effectuer des évaluations des risques, mais elles doivent prendre des mesures pour renforcer les connaissances et l'expérience de leurs experts dans le temps.
- Les outils d'évaluation des risques doivent servir à sélectionner et exclure les contribuables devant faire l'objet d'investigations complémentaires, y compris une vérification fiscale ou d'autres mesures de discipline fiscale. Ils ne doivent pas remplacer cette activité, dans le but d'effectuer des ajustements fiscaux ou de calculer directement l'impôt dû.
- Les processus d'évaluation des risques doivent être dynamiques et réactives aux informations communiquées par l'administration fiscale afin de garantir une amélioration continue. Les méthodes utilisées doivent être révisées et mises à jour afin de réduire le risque que des contribuables ou des dispositifs soient signalés alors qu'ils ne présentent pas un risque élevé (également désignés par l'expression « faux positifs ») ou bien complétées afin de traiter de nouveaux risques qui n'avaient pas été identifiés.
- Une stratégie d'évaluation des risques doit associer plusieurs outils et tenir compte des différents éléments du profil de risque d'un groupe afin de limiter les possibilités qu'un contribuable au risque accru puisse échapper au contrôle par la mise en place d'éléments visant à masquer un indicateur de risque donné. Un groupe peut, par exemple, recruter des salariés ou des consultants faiblement rémunérés dans une juridiction afin d'éviter un ratio élevé entre le bénéfice avant impôts et le nombre d'employés, mais cela n'occultera pas pour autant le fait qu'une fraction importante de son chiffre d'affaires provient de transactions avec des parties liées, que la base de ses coûts est faible et qu'il est soumis à faible taux d'imposition effectif dans cette juridiction. Les outils d'évaluation des risques doivent également évoluer dans le temps pour empêcher que des

contribuables à haut risque mettent au point des stratégies pour échapper au contrôle.

- Des processus de gouvernance devraient être en place pour assurer le suivi approprié de la fonction d'évaluation des risques. Ils permettraient de garantir que les évaluations du risque sont soumises à des niveaux d'examen et d'autorisation appropriés et sont entièrement documentées afin de disposer d'une piste de vérification complète en cas d'investigations ultérieures.
- Les processus d'évaluation des risques fiscaux devraient faire partie du cadre général de gestion des risques d'une administration fiscale. Des principes et lignes directrices<sup>5</sup> relatifs à la gestion et à l'évaluation des risques ont été établis par l'Organisation Internationale de Normalisation (ISO) ; ils contiennent des orientations sur l'élaboration du cadre de gestion des risques, sur son suivi et son examen ainsi que sur son amélioration continue. Par rapport à l'évaluation des risques, certaines sections sont consacrées à l'identification, l'analyse et l'évaluation du risque. Une administration fiscale devrait examiner dans quelle mesure les processus mis en place pour gérer et évaluer les risques fiscaux sont alignés sur cette norme non contraignante et réfléchir aux améliorations possibles en se fondant sur les recommandations de l'ISO.

### Évolutions actuelles des processus d'évaluation des risques fiscaux

15. Un grand nombre de juridictions s'emploient actuellement à modifier leurs processus d'évaluation des risques fiscaux. Certaines de ces modifications sont directement liées à l'adoption des déclarations pays par pays et visent à intégrer les informations qu'elles contiennent dans l'évaluation des risques fiscaux des grands groupes multinationaux, tout en veillant à préserver la confidentialité et l'utilisation appropriée de ces informations. Les autres changements ont trait au renforcement de l'évaluation des risques fiscaux des groupes non concernés par la déclaration pays par pays. Un certain nombre d'administrations fiscales ont communiqué les grandes lignes des évolutions actuelles en matière d'évaluation des risques fiscaux dans leur juridiction, qui sont présentées ci-après. L'OCDE se consacre actuellement à l'élaboration d'un « Manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert » qui sera publié en 2018, afin d'aider les juridictions, notamment les pays en développement, à élaborer et mettre en œuvre des outils pour évaluer les risques liés aux prix de transfert des groupes multinationaux.

---

<sup>5</sup> ISO 31000:2009 – *Management du risque* ; [www.iso.org/standard/43170.html](http://www.iso.org/standard/43170.html)

### **Australie**

L'administration fiscale australienne (Australian Taxation Office - ATO) dispose d'une fonction centralisée de gestion des risques qui utilise diverses techniques manuelles et automatiques de détection des risques orientées sur les entreprises publiques et multinationales qui gèrent des opérations et structures transfrontalières intra-groupe. Les informations relatives aux phénomènes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices de ces catégories d'entreprises sont recueillies dans le cadre de vastes programmes de modélisation et d'analyse de données de l'ATO ainsi que par le biais des observations et contributions de spécialistes et d'autres parties prenantes.

L'ATO suit une approche de la gestion des risques par catégorie afin de gérer le risque de transfert de bénéfices des entreprises publiques et multinationales. Dans le cadre de cette approche, les risques qui présentent des facteurs, caractéristiques ou profils communs à une catégorie sont traités et gérés de manière cohérente. À chaque groupe de risque correspond une stratégie qui définit comment détecter, empêcher et prévenir ces risques au sein du système, et inclut notamment la gestion stratégique des litiges, la réforme du droit, les communications externes et internes et les stratégies de renforcement des capacités.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, l'ATO intégrera les nouveaux ensembles de données provenant du fichier principal, du fichier local, des déclarations pays par pays et les informations échangées avec les autres juridictions. L'approche de l'ATO en matière de détection des risques est interactive et ces nouvelles sources d'informations contribueront à perfectionner les stratégies existantes et les techniques de détection des risques, ainsi qu'à développer de nouveaux algorithmes, groupes et typologies de risques.

Des typologies de risques sont utilisées pour représenter des transactions ou dispositifs qui ont été identifiés ou observés dans des dossiers de vérification concluants, dans lesquels il a été démontré qu'il existait un risque et qu'il érodait la base d'imposition. Les typologies sont mises au point pour aider les vérificateurs à repérer des dispositifs comparables dans d'autres dossiers.

L'ATO a créé plus de 100 typologies de risques internationales qu'elle réexamine pour savoir combien d'entre elles peuvent être appliquées aux déclarations pays par pays.

## Brésil

De manière générale, le processus annuel d'évaluation des risques fiscaux du Brésil comporte trois étapes :

**Étape I** – Définition des actions prioritaires, impôts et opérations spéciales. Résultat : plan stratégique régional d'évaluation des risques

**Étape II** – Définition et consolidation des critères d'évaluation des risques ; comparaison des données. Résultat : liste provisoire des contribuables sélectionnés

**Étape III** – Analyse individuelle des contribuables ; confirmation (ou non) des indicateurs de risques et comparaison supplémentaire des données. Résultat : liste finale des contribuables sélectionnés et rapports sur l'évaluation des risques concernés

### *Une approche décentralisée*

Le Brésil adopte une approche décentralisée de l'évaluation des risques fiscaux, qui est actuellement conduite au niveau régional (la structure de l'administration fiscale brésilienne comprend 10 unités, appelées « régions fiscales », qui sont composées d'un ou de plusieurs États).

### *Outils automatisés*

De manière générale, des outils automatiques sont utilisés. L'analyse individuelle de l'étape processus d'évaluation manuels parallèles applicables.

### *Classement des contribuables*

L'approche brésilienne de l'évaluation des indicateurs de risques fiscaux de trois catégories de contribuables, les contribuables moyens et les

### *Utilisation des déclarations pays par pays*

Il est prévu d'utiliser les déclarations pays par pays à titre d'outil supplémentaire de comparaison des données, en particulier au cours de l'analyse individuelle (étape III).



### Canada

L'Agence du revenu du Canada (ARC) adopte une approche d'équipe intégrée pour la conformité fiscale des grandes entreprises (Approche de la conformité fiscale des grandes entreprises, ALBC). L'ALBC tient compte des risques fiscaux des contribuables et des intermédiaires et encourage un comportement responsable en matière de gestion de l'impôt sur les sociétés.

L'ARC a mis en œuvre un système d'évaluation intégrée du risque (Integrated Risk Assessment System - IRAS) qui permet à l'Agence d'examiner les risques dans la catégorie des grandes entreprises tant au niveau de l'entité économique que juridique. Ce système fournit un lien entre les informations des bases de données de l'ARC et les différents formulaires et déclarations. Il applique ensuite des algorithmes de risques aux données pour évaluer et classer le risque de l'ensemble des grandes entreprises.

L'IRAS utilise près de 200 algorithmes au total pour les grandes entreprises - nationales, internationales et évasion fiscale abusive. Il note et classe les risques de chacune de ces trois catégories ainsi que sur une base globale. Ces résultats sont affichés de manière conviviale pour les contribuables afin de permettre une analyse complémentaire.

Les entités juridiques aux risques les plus élevés, repérées par l'IRAS, peuvent être sélectionnées et transmises au système de vérifications fiscales de l'ARC dénommé Integras. Les contribuables considérés par l'IRAS comme présentant un risque intermédiaire à élevé (évaluation du risque de niveau I) font ensuite l'objet d'une analyse complémentaire par les équipes intégrées de vérification des risques des grandes entreprises, en utilisant les informations locales pour déterminer le profil de risque global de chaque contribuable (évaluation du risque de niveau II). Le profil de risque détermine la méthode de vérification appliquée à un contribuable donné. Les contribuables considérés à ce stade comme présentant un risque élevé seront inclus dans le programme de travail national et feront l'objet d'une vérification fiscale complète.

Lorsque le processus d'évaluation du risque de niveau II est achevé, les dossiers présentant un risque intermédiaire à élevé sont attribués aux équipes intégrées de vérification des grandes entreprises. Elles comprennent des vérificateurs pour les catégories nationales, internationales et évasion fiscale abusive qui procèdent à une évaluation des risques de niveau III et à la validation de la première étape de la vérification. Ce processus consiste à contacter le contribuable, se procurer les dossiers électroniques, effectuer la planification de la vérification et examiner les différentes sources de renseignements des contribuables. L'étape III permet de valider les indicateurs de risque et/ou les problèmes soulevés par les vérifications effectués lors des évaluations de niveau I et II. L'évaluation des risques de niveau III et le processus de validation sont obligatoires pour déterminer s'il faut procéder à une vérification complète ou limitée ou bien clore le dossier.

Les informations sur l'entreprise recueillies lors des étapes II et III et au cours de la vérification sont utilisées pour améliorer les processus et systèmes d'évaluation des risques des grandes entreprises utilisés par l'Agence dans le cadre de la boucle de rétroaction. En outre, l'ARC intégrera d'autres sources de données, notamment les déclarations pays par pays, dans ses algorithmes et systèmes.

Le profil de risque détermine la méthode de vérification appliquée à un contribuable donné. Les contribuables considérés comme étant à risque élevé feront l'objet d'une vérification fiscale complète. Ceux qui appartiennent à la catégorie de risque intermédiaire peuvent être soumis à une vérification complète ou limitée, et ceux qui sont jugés à faible risque peuvent faire l'objet d'un examen de leur discipline fiscale afin de confirmer que c'est bien le cas. Cette approche permet à l'ARC de concentrer ses ressources de vérification sur les dossiers présentant les risques de non-conformité fiscale les plus élevés dans la catégorie des grandes entreprises et de diminuer les contraintes liées au respect des règles de conformité pour les entreprises jugées à faible risque.

## Chili

En 2014, le *Servicio de Impuestos Internos* (SII) a revu son système de contrôle de la conformité fiscale à une approche fondée sur l'évaluation des risques qui souligne que la sélection des dossiers d'examen doit s'effectuer en fonction des caractéristiques spécifiques des contribuables et des risques associés.

Ce nouveau modèle est centré sur la notion de risque fiscal envisagé comme un phénomène plurifactoriel, en tenant compte du fait que le comportement d'un contribuable est influencé par l'industrie, le commerce et les activités auxquels il appartient, ainsi que les paramètres économiques, sociologiques et psychologiques. Ce modèle favorise une meilleure connaissance des contribuables et leur environnement ayant pour objectif de concevoir et de mettre en place des processus et des procédures qui visent à aborder les causes de non-conformité fiscale. Ce modèle établit également une distinction entre le risque fiscal général (ou risque global) que présente un contribuable donné et le risque spécifique que présentent des transactions particulières.

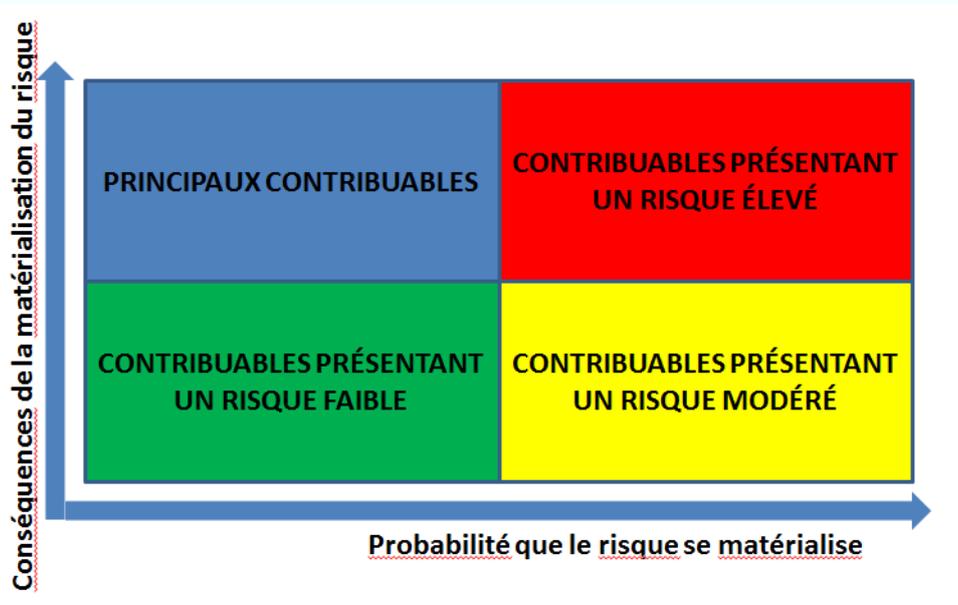
### Risque fiscal global

Le modèle adopté par le Chili s'articule autour de quatre dimensions des obligations fiscales du contribuable :

- l'obligation de s'enregistrer ;
- l'obligation de communiquer des informations ;
- l'obligation d'établir une déclaration ;
- l'obligation de payer des impôts.

La gestion de la conformité fiscale exige une évaluation globale de l'attitude du contribuable au regard du respect des obligations relevant de chacune de ces catégories, ce qui permet, par recoupement avec d'autres informations, d'évaluer plus de 170 caractéristiques.

L'administration fiscale regroupe ensuite les contribuables en quatre catégories en fonction de la probabilité de non-respect des obligations fiscales et des conséquences de leurs manquements (voir illustration ci-après) qui nécessitent des stratégies de traitement différentes et hiérarchiser ainsi le déploiement des ressources.



### Risque fiscal spécifique

Le risque fiscal spécifique, ou risque fiscal transactionnel, est lié au non-respect d'un règlement particulier. Comme pour le risque fiscal global, l'évaluation de ce risque est fondée sur une évaluation combinée de la probabilité du non-respect des obligations et des conséquences de ce non-respect lorsqu'il est avéré. On distingue cinq niveaux de risque fiscal spécifique : faible, modéré, élevé, très élevé et grave.

Conséquences de la matérialisation du risque	GRAVES	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	GRAVE	GRAVE	GRAVE
	TRÈS FORTES	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	GRAVE	GRAVE
	FORTES	ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ	TRÈS ÉLEVÉ
	MOYENNES	MODÉRÉ	MODÉRÉ	ÉLEVÉ	ÉLEVÉ	ÉLEVÉ
	FAIBLES	FAIBLE	FAIBLE	MODÉRÉ	MODÉRÉ	ÉLEVÉ
		TRÈS FAIBLE	FAIBLE	MODÉRÉE	FORTE	TRÈS FORTE
		Probabilité que le risque se matérialise				

### Conséquences de l'adoption du nouveau modèle

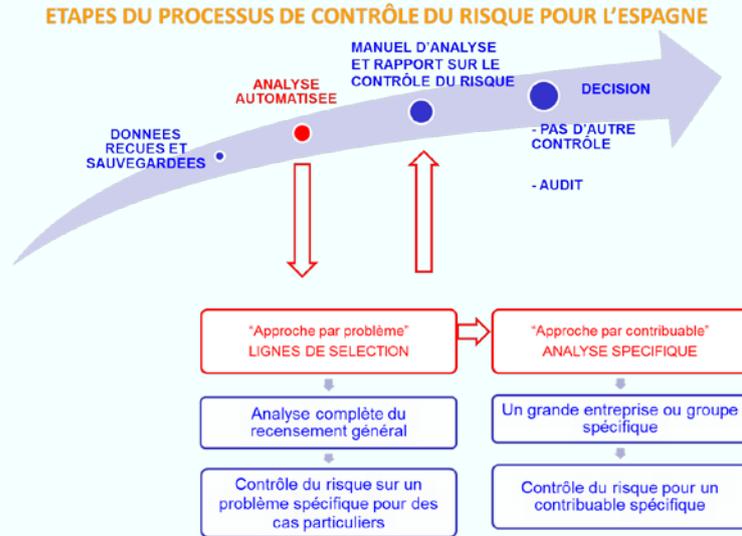
L'évaluation des risques fiscaux, tant du risque global que du risque spécifique, est pour l'administration chilienne un outil de gestion stratégique utile pour prendre des décisions motivées par les caractéristiques propres à chaque contribuable. Le modèle a pour but d'approfondir l'analyse de la situation des contribuables sur les points suivants :

- la prise de décisions concernant la sélection des catégories de contribuables (caractérisation des catégories)
- la hiérarchisation de certaines catégories de contribuables (afin d'orienter les ressources de manière ciblée)
- le soutien à la conception de stratégies axées sur des risques spécifiques
- le choix de mesures de prise en charge du risque (mesures structurelles, préventives et correctrices)
- la définition du niveau d'intervention requis.

L'application de ce nouveau système de contrôle du respect des obligations fiscales a eu des retombées sur les méthodes de travail du SII. Il est important de noter qu'il a nécessité des modifications des méthodologies suivies dans les domaines suivants : analyse du respect des obligations fiscales ; identification et analyse des catégories de contribuables ; classification des attitudes des contribuables à l'égard du respect de leurs obligations fiscales ; gestion et qualité des informations détenues ; méthodes de suivi en cas de non-respect des obligations fiscales et identification des risques de non-respect des obligations fiscales ; et analyse des causes du non-respect de leurs obligations par les contribuables. En outre, il a fallu modifier le modèle pour pouvoir travailler avec les services régionaux et revoir aussi les outils utilisés en matière de technologies de l'information et de la communication.

### Espagne

L'Espagne utilise un modèle décentralisé d'évaluation des risques qui s'appuie sur des bureaux de vérification régionaux. L'administration fiscale espagnole entend cependant faire un usage centralisé des données des déclarations pays par pays qui seront exploitées par le Bureau des gros contribuables. Il devrait traiter plus de 800 déclarations d'entreprises multinationales ayant leur siège social dans le pays mais aussi à l'étranger. Ce chiffre impliquera une approche en deux étapes, à savoir une analyse automatisée suivie d'un examen manuel des déclarations pays par pays combinées à d'autres données.



Le système informatique de l'administration fiscale prendra en charge la première étape en suivant deux approches complémentaires : une approche par problème et une approche par contribuable. Cette étape impliquera l'utilisation d'algorithmes et de requêtes employant à la fois des lignes de sélection et une analyse spécifique. L'approche par problème requiert une analyse générale de l'ensemble des données pour détecter des problèmes, tendances et typologies spécifiques. En outre, elle recherchera les incohérences dans les données d'un contribuable mais aussi dans l'ensemble de la catégorie. L'approche par contribuable visera, pour sa part, l'entreprise multinationale qui a déposé la déclaration pays par pays et se focalisera sur les éléments qui ne concernent que ce contribuable ou un groupe de contribuables.

À l'issue de l'analyse automatisée, une équipe de sélection effectuera une analyse manuelle à partir des données recueillies lors de la première étape, de sa propre expertise et des autres données dont dispose l'administration fiscale. De fait, la première étape aidera l'équipe restreinte constituée par l'administration fiscale à traiter tous les dossiers, mais la décision principale sera prise à ce stade en analysant les données brutes de cette première étape et en recherchant les faux positifs. Si certains problèmes nécessitent des investigations complémentaires plusieurs options sont possibles: l'administration fiscale peut demander des informations complémentaires au contribuable ou à son représentant en Espagne (par exemple, le fichier principal et le fichier local) ou bien le dossier peut être transmis à une équipe de vérification qui procèdera à un contrôle complet ou partiel.

### Inde

Au cours de la dernière décennie, le Département de l'impôt sur le revenu (« Income tax Department - ITD) de l'Inde s'est engagé dans un ambitieux programme d'informatisation qui a permis de développer de vastes bases de données répertoriant le Numéro d'identification fiscale permanent (PAN), la déclaration d'impôt sur le revenu, le formulaire de déclaration d'impôt sur le revenu, les déclarations de déduction fiscale/prélèvement à la source (TDS/TCS), la déclaration annuelle de renseignements, la cellule de renseignements centralisée (CIB), etc. L'ITD a utilisé les analyses de données et l'évaluation des risques pour promouvoir la discipline fiscale volontaire et prévenir la fraude fiscale. Parmi les projets/initiatives clés, on peut citer :

- i. **Sélection informatisée des vérifications (CASS) :** Le Département a mis sur pied un mécanisme centralisé, fondé sur des règles, pour sélectionner les dossiers à vérifier (audit). Les propositions communiquées par les équipes sur le terrain et les résultats des dossiers sélectionnés au cours des années précédentes sont examinés par un comité intersectoriel (qui comprend des représentants des services d'évaluation, d'enquête, de renseignements, de fiscalité internationale, des prix de transfert, d'évaluation des risques, des systèmes) afin d'affiner les scénarios et les paramètres. De nouveaux scénarios sont également adoptés à partir de l'analyse des sources d'informations et de l'environnement.
- ii. **Système de suivi des non-déclarants (NMS) :** Le Système de suivi des non-déclarants (NMS) est mis en œuvre depuis 2013 afin de traiter en priorité les non-déclarants pouvant avoir un passif d'impôt. Une analyse des données est effectuée pour détecter les non-déclarants potentiels pour lesquels il existe des informations spécifiques dans les bases de données TDS/TCS, AIR et CIB. Les dossiers sont classés par ordre de priorité P1, P2, P3, P4 et P5 (P1 étant la plus haute priorité) à des fins de suivi gradué.
- iii. **Project Insight :** ce projet vise à permettre à l'ITD de répondre à trois objectifs, à savoir : (i) promouvoir la discipline fiscale volontaire et prévenir les infractions ; (ii) donner l'assurance que toutes les personnes redevables paient l'impôt dû ; et (iii) favoriser une administration fiscale juste et équitable. Dans le cadre de ce projet, une plateforme intégrée de stockage des données et de renseignements sur les entreprises sera déployée progressivement à partir de mai 2017.

Le projet prévoit la mise en œuvre opérationnelle du Centre d'analyse des transactions relatives à l'impôt sur le revenu (INTRAC) pour l'intégration, le traitement, le suivi de la qualité et l'entreposage des données, la gestion des données de référence, l'analyse des données, l'analyse de données web et de textes, la création d'alertes, la gestion de la conformité, les rapports d'entreprise et le soutien à la recherche. La nouvelle infrastructure technique sera également mobilisée pour se conformer aux obligations de la Loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act) et de la Norme commune de déclaration/d'échange automatique de renseignements. Le programme est également configuré pour procéder à un grand nombre d'évaluations thématiques des risques liés aux prix de transfert, à la fiscalité internationale, aux risques opérationnels, etc.

Un nouveau centre de gestion centralisé de la discipline fiscale (Compliance Management Central Processing Centre - CMPC) est également en cours de création dans le cadre de ce projet afin d'encourager la discipline fiscale volontaire et le règlement des problèmes y afférents en s'inspirant d'une approche de gestion de campagne (avec des courriels, SMS, rappels, appels sortants, courriers). Un portail Internet dédié servira à enregistrer les réponses aux problèmes de discipline fiscale de manière structurée afin de permettre un suivi et une évaluation efficaces du respect des obligations fiscales.

## Pays-Bas

### Évaluation des risques en matière de prix de transfert

**Approche ascendante** – Pour les grandes entreprises, les services fiscaux locaux procèdent à une évaluation générale des risques en termes de prix de transfert. Les contribuables peuvent également anticiper avec eux d'éventuels problèmes de prix de transfert. Dans les deux cas, l'équipe en charge du dossier doit compter un membre du groupe de coordination spécialisé dans les prix de transfert qui a été créé au sein de l'administration néerlandaise des impôts et des douanes.

**Approche descendante** – Le groupe de coordination a une compétence nationale: il veille à la cohérence et à la qualité des interventions et définit par anticipation les sujets qui, dans le domaine des prix de transfert, exigent des interventions complémentaires des services fiscaux (contrôles sur pièces, contrôles sur place, consultations préliminaires) lorsque ceux-ci conduisent une évaluation des risques en matière de prix de transfert. Les contribuables doivent fournir dans leurs déclarations des informations sur les restructurations de leurs activités auxquelles ils ont procédé et sur leurs actifs incorporels.

La nouvelle équipe responsable des déclarations pays par pays fait partie du groupe de coordination. Elle a pour mission d'évaluer les risques fiscaux à partir des déclarations pays par pays et les analyses de données constituent un aspect essentiel du processus d'évaluation de ces risques. Le processus décrit ci-après ouvre la perspective d'une meilleure sélection des dossiers. L'évaluation des risques fiscaux à partir des déclarations pays par pays offre en outre la possibilité de tenir compte de données provenant d'autres sources (publiques ou internes).

### Processus d'évaluation du risque fiscal à partir des déclarations pays par pays

1. Sélection automatisée des dossiers à l'aide d'analyses de données visant à évaluer les risques liés aux prix de transfert et aux autres risques d'érosion de la base d'imposition soumise à l'impôt sur les bénéfices des sociétés aux Pays-Bas. Les tableaux 1, 2 et 3 sont tous à prendre en compte. Les paramètres pertinents pour la sélection des déclarations pays par pays sont :
  - a) la présence de l'entreprise multinationale aux Pays-Bas ;
  - b) le montant de l'impôt sur les bénéfices en jeu ;
  - c) les chances que le dossier aboutisse.
2. Capacités (effectifs en ETP et disponibilité, accessibilité, qualité, complexité et volume des données supplémentaires requises). Examen des dossiers sélectionnés par l'équipe responsable des déclarations pays par pays. Quatre axes :
  - a) bénéfices (comparaison des principaux chiffres et ratios) ;
  - b) charges (comparaison des principaux chiffres et ratios) ;
  - c) autres risques de BEPS (incohérence des données, ES hybride, etc., recoupement des données avec d'autres informations disponibles) ;
  - d) informations déjà disponibles auprès du contribuable, notamment dans le cadre de sa participation à un programme de conformité à caractère coopératif.
3. Examen des conclusions au sein de l'équipe responsable des déclarations pays par pays et avec d'autres spécialistes des prix de transfert du groupe de coordination ainsi qu'avec les services fiscaux locaux, et décision concernant la suite du processus.
4. Les agents des services fiscaux locaux et les spécialistes des prix de transfert du groupe de coordination (qui peuvent être des spécialistes de la déclaration pays par pays) examinent les conclusions avec le contribuable. Pendant les discussions, les agents des services fiscaux locaux peuvent demander le fichier principal et/local

et/ou d'autres documents à l'appui (sur les prix de transfert).

À partir de 2019, l'administration néerlandaise des impôts et des douanes poussera l'analyse des données tirées des déclarations pays par pays jusqu'à conduire une analyse de données longitudinales (repérage des entités constamment déficitaires aux Pays-Bas) et des analyses de régression (portant notamment sur les tendances au niveau des déclarations pays par pays, de la branche d'activité, etc.).

## Chapitre 3

### Vue d'ensemble de la déclaration pays par pays

#### Informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales

16. Les déclarations pays par pays contiennent des informations relatives à la localisation du chiffre d'affaires, des bénéficiaires, impôts et activités économiques des grands groupes d'entreprises multinationales, qui sont établies à partir d'un modèle type comprenant trois tableaux. L'annexe 1 contient une copie de ce modèle. Pour aider les groupes d'entreprises multinationales à préparer les déclarations, le *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015* (Rapport sur l'Action 13, OCDE 2015) contient un certain nombre de définitions et d'instructions sur la manière de remplir le modèle ainsi que sur les données à mentionner. Par souci de cohérence, à la suite de la publication du Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015), l'OCDE a mis au point des orientations complémentaires<sup>6</sup> relatives aux éléments du modèle et à la manière d'interpréter ces définitions et instructions. Pour évaluer les risques fiscaux, une administration fiscale doit interpréter le contenu de la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales à la lumière du Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) et des instructions relatives à son interprétation. Dans la mesure du possible, ce processus doit tenir compte de la manière dont le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) et les instructions correspondantes ont été interprétés et appliqués dans la juridiction de dépôt de la déclaration.

17. Le tableau 1 contient 10 rubriques d'informations numériques sur l'activité économique d'un groupe d'entreprises multinationales, qui sont agrégées par juridiction. Ces données peuvent être fondées sur les états financiers consolidés, prévus par la loi, prévus par la réglementation ou sur les comptes de gestion internes du groupe. Le tableau 1 comprend les champs suivants:

- chiffre d'affaires réalisé avec des parties indépendantes
- chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées
- chiffre d'affaires total
- bénéfice/ (perte) avant impôts
- impôt sur les bénéfices acquitté (sur la base des règlements effectifs)

---

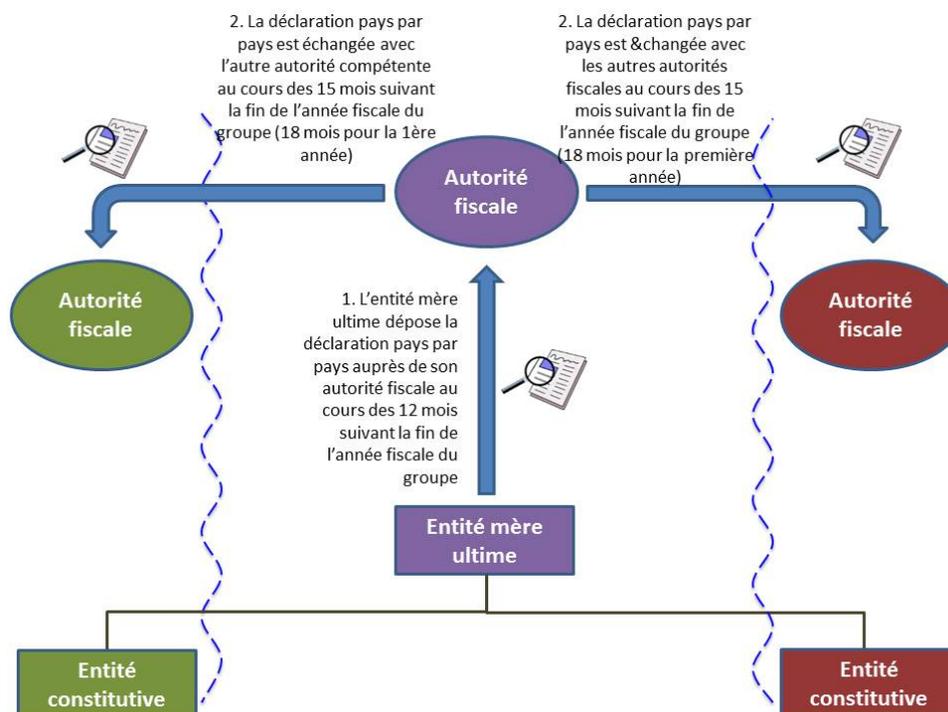
<sup>6</sup> OCDE, « Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays ». Ces instructions sont mises à jour périodiquement et la dernière version est disponible à l'adresse suivante : [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf)

- impôt sur les bénéfices dû – année en cours
- capital social
- bénéfices non distribués
- nombre d'employés
- actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

18. Le tableau 2 contient des informations complémentaires sur chaque entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales, notamment la juridiction dans laquelle l'entité a sa résidence fiscale (ou, en cas d'établissement stable, dans laquelle il se situe) ainsi que celle où elle est constituée (si elle est différente). Le tableau 2 contient également une description des activités commerciales principales de chaque entité. Dans un souci de commodité et de cohérence, le tableau contient une liste des 12 activités principales, y compris les « activités dormantes » et « autres ». Pour compléter le tableau, un groupe coche l'activité ou les activités concernées pour chaque entité constitutive ou, si une activité spécifique ne figure pas dans la liste, coche « autres » et décrit les activités de l'entité concernée.

19. Le tableau 3 permet aux groupes d'entreprises multinationales de fournir des informations complémentaires pour préciser le contenu de la déclaration pays par pays. Pour que sa déclaration pays par pays soit interprétée avec le plus d'exactitude possible, un groupe doit décrire brièvement les sources de données utilisées pour compléter le tableau 1 ainsi que les autres éléments éventuels qui lui semblent nécessaires pour aider l'administration fiscale à interpréter correctement les deux premiers tableaux. Le contenu du tableau 3 et les avantages potentiels résultant de la communication standardisée d'informations par des groupes sont examinés au chapitre 4.

20. L'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales est généralement tenue de déposer la déclaration pays par pays de son groupe auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence, dans un délai de 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal déclarable du groupe (exercice comptable annuel pour lequel le groupe établit ses états financiers consolidés), même si certaines juridictions peuvent exiger un délai de dépôt plus court (en même temps que la déclaration de revenus de l'entité mère ultime). L'administration fiscale qui reçoit la déclaration pays par pays du groupe d'entreprises multinationales doit l'échanger avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités (sous certaines conditions), dans un délai de 18 mois suivant la fin de l'exercice fiscal, la première année, et dans un délai de 15 mois suivant la fin de l'exercice les années suivantes. C'est ce qu'illustre le graphique ci-après. L'Action 13 prévoit d'autres modalités de dépôt dans certaines circonstances (par exemple, lorsque la juridiction de résidence de l'entité mère ultime n'a pas mis en œuvre les règles de la déclaration pays par pays), mais ce manuel ne les aborde pas.



21. Un modèle électronique utilisant le langage de balisage extensible (« schéma XML ») a été mis au point pour faciliter la préparation, le dépôt et l'échange des déclarations pays par pays par voie électronique. Ce système devrait en outre garantir la cohérence des déclarations et faciliter l'analyse automatique des informations qu'elles contiennent, en exigeant notamment de désigner les juridictions par des codes pays ISO à deux caractères afin d'éviter les problèmes pouvant se poser si des groupes les désignent en employant des langues ou des orthographes différentes.

### Avantages des déclarations pays par pays par rapport aux autres sources de données

22. Ces orientations ont été rédigées avant le premier dépôt et le premier échange des déclarations pays par pays. Elles seront complétées et révisées lorsque les juridictions auront plus d'expérience de l'utilisation des informations contenues dans la déclaration pays par pays et une meilleure compréhension des avantages qu'elle procure. Mais il ressort déjà clairement qu'il existe différentes manières d'utiliser les informations contenues dans les déclarations pour améliorer l'efficacité des processus d'évaluation des risques et résoudre les difficultés y afférentes. Elles sont abordées plus loin dans ce manuel. En règle générale, il est plus efficace d'utiliser la déclaration pays par pays parallèlement à d'autres renseignements sur la structure et les activités d'un groupe d'entreprises multinationales, notamment le fichier principal et le fichier local.

23. Premièrement, les déclarations pays par pays sont généralement établies et déposées par l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales. Cela signifie que leurs informations ont été recueillies par l'entité qui est généralement la mieux à même de comprendre la structure, les activités et la présence du groupe au niveau international.

24. Les déclarations pays par pays donnent une vision d'ensemble des activités d'un groupe d'entreprises multinationales, à laquelle les sources de données existantes, notamment les informations fiscales, ne donnent pas accès ou seulement au prix de grandes difficultés. Elles sont précieuses pour toutes les administrations fiscales qui ont généralement très peu de chance d'obtenir le niveau d'analyse par juridiction et entité que procure la déclaration pays par pays d'un groupe. Dans certains cas, l'administration fiscale de la juridiction dans laquelle résident l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales ou ses principales filiales en activité, a déjà accès à certaines informations sur l'ensemble du groupe si elle entretient de bonnes relations directes ou indirectes avec les fonctions du siège social du groupe (finances, informations financières, fiscalité, par exemple). En revanche, les administrations fiscales des autres juridictions éprouvent parfois plus de difficultés à se procurer des informations fiables sur les activités et sur la situation financière des entités d'autres branches d'un groupe mondial (par ex., lorsqu'une filiale résidente n'est pas en mesure de se procurer ces informations en interne). Les autres sources d'informations sur les activités d'un groupe d'entreprises multinationales, comme les états financiers consolidés, contiennent parfois une analyse des données financières des différentes entités d'un groupe, mais elles se concentrent souvent sur les principaux marchés d'un groupe ou sur de grandes régions géographiques. Lorsque les activités d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction donnée ne sont pas significatives par rapport au reste du groupe, il est parfois difficile d'utiliser ces données régionales pour évaluer les risques au niveau de la juridiction. Les déclarations pays par pays traitent ce problème pour les catégories d'informations concernées, en analysant les données par juridiction. Le dépôt des déclarations pays par pays étant annuel, les administrations fiscales sont ainsi en mesure de mieux comprendre la structure globale et les activités d'un groupe d'entreprises multinationales ainsi que leur évolution dans le temps.

25. Ces informations devraient aider les administrations fiscales à repérer les groupes d'entreprises multinationales qui, du fait de leur structure et de leurs activités, ont davantage d'opportunités de se livrer à des pratiques de BEPS ainsi que ceux qui en ont moins. Elles devraient également contribuer à améliorer la qualité du dialogue entre les administrations fiscales et les groupes d'entreprises multinationales car les agents de l'administration fiscale seront mieux à même de comprendre comment les activités exercées dans leur juridiction s'intègrent dans l'ensemble du groupe. Ils pourront ainsi poser des questions plus pertinentes, à la lumière des changements intervenant dans l'ensemble du groupe, afin de comprendre leur impact sur les entités nationales. Cet aspect peut être particulièrement important lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales a refusé auparavant de collaborer avec l'administration fiscale et a volontairement omis de communiquer des informations sur ses activités à l'échelle mondiale.

26. Étant donné que les déclarations pays par pays contiennent des informations largement cohérentes relatives à différents groupes d'entreprises multinationales sur une période donnée, ventilées par juridiction, elles peuvent être utilisées de diverses manières pour détecter des risques fiscaux potentiels (par exemple, pour comparer le profil d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction avec une autre juridiction ou avec l'ensemble du groupe, évaluer les groupes par rapport à leur secteur et identifier les évolutions dans le temps au sein d'un groupe). Le chapitre suivant examine plus en détail ces approches de l'utilisation des déclarations pays par pays. En raison des différences de structure, principes comptables et modèles économiques des groupes d'entreprises multinationales et de la latitude pour compléter les déclarations, celles-ci ne doivent

généralement pas servir à comparer directement des groupes en particulier. Néanmoins, en cas de détection d'un risque identique dans différents groupes, les informations de la déclaration pays par pays peuvent aider l'administration fiscale à déterminer l'importance de ce risque posé par chaque groupe et à cibler leurs interventions sur les groupes présentant des risques accrus. En outre, les informations contenues dans les déclarations étant présentées dans un format standardisé utilisant (à l'exception du tableau 3) des données numériques, des cases à cocher et des codes pays, il est plus facile d'employer des outils automatisés d'évaluation des risques, déjà utilisés ou en cours d'adoption dans de nombreuses juridictions.

27. L'évaluation des risques fiscaux est généralement un processus unilatéral conduit par une administration fiscale à partir des informations dont elle dispose, notamment celles recueillies lors d'un échange entre l'administration fiscale et les membres d'un groupe multinational de cette juridiction. Néanmoins, le fait que la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales soit à la disposition de l'administration fiscale de chaque juridiction dans laquelle le groupe exerce des activités pourrait faciliter une approche multilatérale de l'évaluation des risques de certains groupes, associant les administrations fiscales de plusieurs juridictions. Cette approche pourrait comprendre, par exemple, des réunions conjointes avec le personnel de la direction financière centrale d'un groupe, des demandes d'informations coordonnées pouvant concerner les risques fiscaux du groupe dans plusieurs juridictions ou une concertation entre les administrations fiscales concernant l'interprétation des informations contenues dans la déclaration du groupe. Ce type d'approche peut ne pas être nécessaire ni adapté à tous les groupes d'entreprises multinationales. Par ailleurs, certaines administrations fiscales peuvent, pour des raisons opérationnelles ou administratives, ne pas souhaiter ni être en mesure de participer à des évaluations multilatérales des risques. Il est donc probable qu'une évaluation unilatérale des risques reste de mise dans la plupart des cas. Néanmoins, lorsqu'une approche multilatérale est à la fois possible et appropriée, celle-ci renforce l'efficacité de l'évaluation des risques menée par l'administration fiscale et offre aux groupes une certitude accrue. La possibilité de consultations multilatérales entre un groupe d'entreprises multinationales et les administrations fiscales de différents pays est également abordée au chapitre 7.

28. De même qu'elles utilisent les informations contenues dans les déclarations pays par pays pour détecter les risques potentiels présentés par certains groupes d'entreprises multinationales, les administrations fiscales peuvent exploiter les données agrégées extraites des déclarations de plusieurs groupes pour communiquer des informations sur le profil des grands groupes d'entreprises multinationales en général ou sur celui d'une catégorie spécifique (par secteur ou région, par exemple). Cela permet de détecter des risques fiscaux potentiels dans l'économie, pour les examiner ensuite dans certains groupes ainsi que dans le cadre du développement de la politique fiscale.

### **Autres normes de communication des informations pays par pays**

29. Ces orientations sont consacrées aux informations des déclarations pays par pays que les groupes d'entreprises multinationales communiqueront aux administrations fiscales conformément au standard minimum de l'Action 13. Les déclarations pays par pays contiennent des informations importantes qui doivent être utilisées par les administrations fiscales aux seules fins de l'évaluation des risques, parallèlement aux autres données disponibles. Ces dernières pourraient inclure les informations communiquées par les groupes dans le cadre d'autres normes de déclarations pays par

pays qui s'appliquent à des secteurs spécifiques, comme les exigences imposées à certaines institutions financières de l'Union européenne aux termes de la directive 2013/36/UE (CRD IV) ou celles imposées aux pouvoirs publics et aux entreprises actives dans les industries extractives par l'Initiative pour la transparence dans les industries extractives (ITIE) et la directive de l'UE relative aux états financiers (2013/34/UE). Les informations requises dans le cadre de ces normes sont élaborées sur une base annuelle et sont rendues publiques.

30. Parmi ces normes, la directive CRD IV présente des exigences très proches de celles de l'Action 13. La directive CRD IV exige des établissements de crédit et des entreprises d'investissement qu'ils publient les informations suivantes pour l'exercice financier concerné, en les ventilant par État membre et par pays tiers : dénomination, nature de leurs activités et localisation géographique ; chiffre d'affaires ; nombre de salariés sur une base équivalent temps plein ; résultat d'exploitation avant impôt ; impôts payés sur le résultat ; subventions publiques reçues. À l'exception des subventions publiques reçues, chacune de ces catégories d'informations sera également incluse dans la déclaration pays par pays d'un groupe. Néanmoins, dans le cadre de l'application de cette directive, les juridictions calculeront ces informations de manière différente en fonction de leur législation nationale, qui sera également déterminante pour la mise en œuvre du standard minimum de l'Action 13. Il est donc probable que les informations communiquées selon les deux régimes ne soient pas toujours déterminées exactement de la même manière (par exemple, chiffre d'affaires déclaré sur une base consolidée selon la directive CRD IV et sur une base agrégée dans le cadre de l'Action 13 ou bien groupe incluant les travailleurs indépendants dans le calcul des salariés dans le cadre de l'Action 13 mais pas dans celui de la directive CRD IV). Dans certains cas, le fait de cerner la cause des écarts entre les différents chiffres communiqués permet à l'administration fiscale de mieux comprendre les deux sources d'informations et de les utiliser plus efficacement pour évaluer les risques. Toutefois, selon le standard minimum défini par l'Action 13, les groupes d'entreprises multinationales ne sont pas tenus de rapprocher les données relatives au chiffre d'affaires, aux bénéfices et aux impôts contenues dans une déclaration pays par pays de leurs états financiers consolidés.

31. Le fait pour une administration fiscale d'avoir acquis l'expérience de l'utilisation des informations communiquées par des groupes selon différentes normes de déclarations pays par pays peut l'aider à déterminer comment intégrer au mieux les informations des déclarations pays par pays de l'Action 13 dans ses processus d'évaluation des risques fiscaux. Lorsqu'une administration fiscale ne prend pas encore en compte ces informations pour évaluer les risques fiscaux, elle devrait envisager de le faire.

## *Bibliographie*

- OCDE (2017), *Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).
- OECD (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>



## *Chapitre 4*

### **Intégrer les informations de la déclaration pays par pays dans le cadre d'évaluation des risques d'une administration fiscale**

32. Ce chapitre étudie comment intégrer les déclarations pays par pays dans le cadre d'évaluation des risques d'une juridiction, en examinant trois niveaux de précision, à savoir :

- le niveau général, qui permet d'appliquer différentes approches de l'évaluation des risques ;
- le niveau intermédiaire, qui utilise les informations de la déclaration pays par pays de différentes manières pour repérer des indicateurs de risques fiscaux dans ces approches ;
- le niveau détaillé, qui permet de repérer différents indicateurs de risques fiscaux.

#### **Utilisation des déclarations pays par pays dans le cadre des différentes approches d'évaluation des risques fiscaux**

33. Les administrations fiscales appliquent généralement différentes approches d'évaluation des risques fiscaux et peuvent envisager de les modifier suite à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays (certaines administrations fiscales ont adopté, par exemple, des mécanismes d'évaluation des risques centralisés utilisant les déclarations pays par pays pour garantir l'utilisation appropriée des informations qu'elles contiennent). Les juridictions qui appliquent des procédures éprouvées de vérification et d'évaluation des risques liés aux prix de transfert pourront s'appuyer sur, les informations contenues dans les déclarations pays par pays pour renforcer et corroborer ces mécanismes. Les autres juridictions pourront associer ces déclarations, au fichier principal et au fichier local pour mettre en place une base solide au développement de ces procédures. Quel que soit le cadre général d'évaluation des risques fiscaux adopté, les informations pays par pays peuvent y être intégrées et apporter une valeur ajoutée importante. C'est particulièrement vrai lorsqu'elles sont utilisées parallèlement et conjointement à des données issues d'autres sources, point abordé plus loin dans ces orientations.

34. L'intégration des déclarations pays par pays dans les processus d'évaluation des risques d'une administration fiscale variera selon le cadre général mis en place, mais les exemples ci-après illustrent différentes façons de procéder.

- L'administration fiscale de la juridiction dans laquelle réside l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales recevra en principe la déclaration pays par pays du groupe dans un délai de 12 mois suivant la fin de l'exercice fiscal déclarable du groupe, la date précise dépendant de la date limite de dépôt prévu

par la réglementation nationale. L'administration fiscale échangera ensuite la déclaration pays par pays avec les autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités (sous certaines conditions) dans un délai de 15 mois suivant la fin de l'exercice fiscal déclarable du groupe (ou 18 mois s'il s'agit de la première année de déclaration). Une administration fiscale qui aura procédé à une évaluation des risques avant le dépôt, par le contribuable, de sa déclaration fiscale ne disposera pas encore de la déclaration pays par pays du groupe correspondant à l'exercice considéré. En revanche, elle pourra, après réception de la déclaration, l'utiliser pour vérifier les hypothèses retenues et les conclusions tirées dans le cadre de l'évaluation des risques antérieure au dépôt. L'administration fiscale pourra également s'appuyer sur les informations relatives à la structure et aux activités d'un groupe fournies dans la déclaration pays par pays concernant un exercice donné pour étayer toute évaluation, antérieure au dépôt, des exercices ultérieurs.

- Lorsqu'une administration fiscale évalue les risques fiscaux de contribuables après le dépôt des déclarations d'impôt, elle peut utiliser les déclarations pays par pays pour effectuer une première sélection des groupes d'entreprises multinationales et déterminer ceux qui ont une présence limitée dans la juridiction et qui, selon d'autres informations pertinentes, n'ont pas à faire l'objet d'une évaluation plus poussée. Les informations des déclarations pays par pays peuvent être ensuite utilisées dans le cadre de processus plus complets d'évaluation automatisée et manuelle des risques afin d'identifier les indicateurs de risques fiscaux éventuels dans une juridiction. Lorsqu'elle aura repéré les contribuables présentant des risques supérieurs, l'administration fiscale pourra utiliser les informations des déclarations pays par pays pour programmer des vérifications fiscales ou d'autres interventions ou étayer d'éventuelles investigations complémentaires.
- Lorsqu'une administration fiscale n'impose pas à tous les groupes d'entreprises multinationales de déposer un fichier principal et un fichier local pour chaque exercice, les informations contenues dans les tableaux 1 et 2 peuvent être utilisées conjointement à d'autres informations pour servir de base à une première analyse fonctionnelle générale d'un groupe. Les informations des tableaux 1 et 2 ne peuvent être utilisées qu'à des fins d'évaluation des risques. Elles peuvent cependant révéler dans certains cas que la localisation du chiffre d'affaires et des bénéfices d'un groupe d'entreprises multinationales ne correspond pas vraiment à celle des activités du groupe, ce qui révèle un risque éventuel de pratiques de BEPS. Une documentation supplémentaire des prix de transfert (comme le fichier principal et le fichier local) devra alors être exigée pour effectuer une analyse plus détaillée.
- Les administrations fiscales des juridictions dans lesquelles résident les sociétés holdings d'un groupe d'entreprises multinationales peuvent utiliser les informations du tableau 1 pour calculer les taux d'imposition effectifs dans chaque juridiction dans laquelle le groupe exerce des activités. Ce calcul peut servir de base à l'évaluation initiale des risques d'une société étrangère contrôlée (SEC) afin de déterminer les juridictions dans lesquelles le groupe paie peut-être moins d'impôts, même s'il s'agit d'une évaluation limitée. En effet, les informations sur les entités d'une juridiction donnée sont présentées de manière agrégée (les résultats des entités ayant un faible taux d'imposition effectif étant agrégés avec ceux des entités dont le taux effectif d'imposition est plus élevé

dans la même juridiction) et ne comprennent pas les bénéfices calculés à partir des données fiscales.

- Un certain nombre de juridictions n'utilisent pas couramment d'outils précis d'évaluation des risques fiscaux pour sélectionner les contribuables à contrôler mais vérifient parfois l'ensemble des contribuables ou tous ceux dont la taille dépasse un certain seuil. Dans ce cas, les informations contenues dans les déclarations pays par pays permettent d'identifier des indicateurs de risques particuliers ou des dispositifs au sein de groupes d'entreprises multinationales pouvant nécessiter une vigilance accrue en cas de vérification, ainsi que les domaines moins problématiques.
- Lorsqu'une administration fiscale a cerné les dispositifs spécifiques qui présentent un risque de BEPS, elle peut définir un « profil » ou une « typologie » des caractéristiques typiques des groupes ayant recours à ces dispositifs, en prenant comme référence les caractéristiques définies ou observées lors de vérifications concluantes. Ces typologies, qui peuvent inclure des diagrammes de structures, des descriptions de dispositifs typiques et d'autres indicateurs, peuvent être utilisées par la suite pour aider les vérificateurs à repérer des dispositifs comparables dans d'autres cas. Elles peuvent également être utilisées pour analyser les déclarations pays par pays (ainsi que les données issues d'autres sources) d'une catégorie de contribuables afin de déterminer celles qui correspondent au profil défini et devront faire l'objet d'un examen plus approfondi.
- Les juridictions peuvent également utiliser les informations contenues dans les déclarations pays par pays pour définir les tendances en matière de pratiques de BEPS dans différents secteurs. Il est ainsi possible de calculer des ratios clés pour les différents secteurs d'activité en adoptant un ratio moyen pour les groupes d'entreprises multinationales de chaque secteur. Lorsque ces ratios révèlent des écarts entre différents secteurs, deux explications sont possibles : soit les tendances des ratios peuvent permettre de déterminer les secteurs dans lesquels certains types de pratiques de BEPS sont plus répandus et d'en tenir compte pour évaluer les risques d'autres groupes de ces secteurs ; soit, lorsqu'une tendance particulière des ratios ne découle pas d'une pratique de BEPS, une administration fiscale peut utiliser cette information pour repérer les faux indicateurs de risques éventuels et dispenser certains groupes des mesures additionnelles de renforcement de la discipline fiscale. Il est possible de déterminer si une tendance particulière révèle un risque accru ou réduit de pratiques de BEPS dans un secteur particulier en utilisant les autres données disponibles, notamment les connaissances des agents expérimentés des services fiscaux affectés au respect de la discipline fiscale.

35. L'annexe 3 illustre, par un exemple, comment la déclaration pays par pays peut être utilisée par une administration fiscale pour détecter d'éventuels risques fiscaux au sein d'un groupe d'entreprises multinationales.

## Comment utiliser les déclarations pays par pays pour repérer les indicateurs de risques fiscaux éventuels ?

36. Les risques liés aux prix de transfert surviennent dans trois types de scénarios. Premièrement, lorsque des entités concluent, de manière récurrente avec des parties liées, des transactions qui sont susceptibles d'éroder la base d'imposition d'une juridiction dans le temps. Ce risque peut découler de tout paiement entre parties liées donnant lieu à une déduction fiscale, notamment des volumes importants de ventes ou d'achats de produits ou de services, mais un risque particulier se pose lorsque le type de paiements intragroupe est difficile à évaluer. Il peut s'agir de paiements d'intérêts, de primes d'assurance, de commissions au titre de services rendus, de frais de gestion et de redevances. Deuxièmement, les risques liés aux prix de transfert peuvent découler de transactions importantes ou complexes non récurrentes, notamment des réorganisations d'entreprises ou des transferts d'actifs clés générateurs de revenu. Ces transactions peuvent avoir un impact significatif sur la situation fiscale des entités pour l'exercice au cours duquel est intervenue la transaction mais aussi dans le temps puisqu'elles impliquent de déterminer le prix des nouveaux paiements entre parties liées qui sont mis en place. Troisièmement, les risques liés aux prix de transfert sont parfois plus élevés lorsqu'un groupe n'a pas mis en place de processus efficaces de gouvernance fiscale pour contrôler, documenter et examiner de façon continue les prix des transactions avec des parties liées. Au vu de ces trois scénarios, les données figurant dans les déclarations pays par pays peuvent aider les administrations fiscales à repérer les indicateurs de risques résultant de transactions récurrentes ou ponctuelles. Les indicateurs de risques découlant des processus de gouvernance et de vérifications fiscales d'un groupe peuvent être identifiés en utilisant les informations contenues dans le fichier principal, le fichier local et, le cas échéant, les autres documentations des prix de transfert (par exemple, les déclarations et questionnaires relatifs aux prix de transfert) ainsi que les connaissances et l'expérience d'une administration fiscale en ce qui concerne le groupe, et notamment son attitude à l'égard du risque fiscal.

37. La section suivante de ce chapitre ne contient pas de liste exhaustive des indicateurs de risque fiscal pouvant être tirés de la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales, mais illustre l'ensemble des domaines à risque qu'elle permet de mettre en évidence. Des exemples de ratios sont proposés pour un certain nombre d'indicateurs de risques afin d'indiquer comment évaluer le niveau de risque mais, dans la pratique, il est vraisemblable que les administrations fiscales développent des algorithmes plus complexes tenant compte de différents facteurs. Dans un certain nombre de cas, il peut être tenu compte des informations contenues dans la déclaration pays par pays pour évaluer directement les risques (par exemple, lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales exerce des activités dans une juridiction spécifique). Dans la plupart des cas cependant, il sera nécessaire de comparer au moins deux éléments d'information pour définir des tendances pouvant suggérer un niveau de risque fiscal supérieur ou inférieur, comme illustré ci-après. La définition des tendances (et les cas dans lesquels une entité ou une juridiction s'en écartent) peut être facilitée par l'utilisation d'outils d'analyse des données pour présenter visuellement les données.

- Le profil d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction donnée peut être comparé avec celui du groupe dans les autres juridictions, avec une partie du groupe (par exemple, une région géographique) ou avec l'ensemble du groupe. Une administration fiscale peut ainsi repérer les juridictions qui semblent se démarquer des autres entités du groupe, sans oublier toutefois que les différences entre les juridictions peuvent s'expliquer par des considérations

purement économiques ou autres non fiscales (par exemple, des différences entre les juridictions portant sur l'importance de l'activité, le marché ou les types d'activités exercés).

- Le profil d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction peut être comparé avec celui d'un groupe d'entreprises multinationales type présent dans le même secteur (c'est-à-dire en prenant pour base les profils de tous les groupes d'entreprises multinationales exerçant dans un secteur donné). Une administration fiscale pourra ainsi identifier les groupes dont le profil dans une juridiction diffère de ce qui est attendu dans ce secteur, ce qui nécessitera de mobiliser des ressources supplémentaires afin de réunir suffisamment de données de référence sur un secteur précis à des fins de comparaison. L'administration fiscale devra également tenir compte du fait que les groupes peuvent extraire les données contenues dans les déclarations pays par pays de différentes sources (par exemple, états financiers ou comptes de gestion) ou peuvent calculer les montants à indiquer dans certaines rubriques selon différents principes (par exemple, inclusion ou exclusion des travailleurs indépendants dans le calcul du nombre de salariés), ce qui pourra avoir un impact sur la comparabilité des données. Les données de référence peuvent également provenir de sources tierces mais, là encore, les informations qui sous-tendent l'analyse ne sont pas toujours établies sur une base cohérente. Force est de constater aussi que, même lorsque les données ont été établies de manière cohérente, des facteurs purement commerciaux, comme la stratégie ou le modèle d'entreprise, peuvent, au sein d'un secteur, entraîner des différences significatives entre les profils des entités des différents groupes d'entreprises multinationales. Une analyse plus approfondie sera dans ce cas nécessaire. Compte tenu de ces différences potentielles, on peut s'attendre à ce que deux groupes d'entreprises multinationales ne soient pas directement comparables et que des groupes individuels ne puissent généralement pas être comparés entre eux.
- Le profil d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction peut être comparé aux informations des déclarations pays par pays des exercices précédents de la même juridiction. L'administration fiscale pourra ainsi repérer les changements de nature ou de niveau d'activité intervenus au fil du temps dans une juridiction ainsi que les événements ponctuels susceptibles d'expliquer une augmentation ou une diminution temporaires du chiffre d'affaires ou des bénéfices. La comparaison des données du tableau 1 de différents exercices implique de tenir compte des facteurs pouvant évoluer d'un exercice sur l'autre. Les écarts de taux de change ou les niveaux élevés de l'inflation peuvent, par exemple, expliquer certains changements dans le temps (notamment lorsque les informations relatives aux entités constitutives d'un groupe ont été converties dans la monnaie fonctionnelle du groupe au moment de compléter la déclaration pays par pays).

38. L'utilisation des déclarations pays par pays pour évaluer les risques au cours des premières années de la mise en œuvre de la déclaration pays par pays se caractérisera principalement par un besoin de flexibilité dans les approches utilisées et la conception des algorithmes, que les administrations fiscales pourront être amenées à repenser et réviser à mesure qu'elles acquièrent de l'expérience. Cette souplesse est particulièrement importante pour l'analyse des données figurant dans le tableau 3 (ainsi qu'à la colonne « Autres » des activités des entités constitutives du tableau 2) afin de rechercher les termes et expressions spécifiques pouvant indiquer un niveau de risque fiscal accru ou réduit. Le texte libre

contenu dans le tableau 3 sera probablement essentiel pour l'interprétation du contenu de la déclaration pays par pays de nombreux groupes d'entreprises multinationales et permettra peut-être aux groupes d'expliquer les anomalies apparentes et les indicateurs de risque potentiels, mais les administrations fiscales devront mettre au point des mécanismes pour les intégrer aux outils standardisés et automatisés d'évaluation des risques. Ces processus dépendront de la manière dont les groupes d'entreprises multinationales utilisent le tableau 3, du type d'informations complémentaires mentionnées et de la façon dont celles-ci sont présentées. On ne le saura que lorsque les groupes d'entreprises multinationales commenceront à rédiger et déposer leurs déclarations pays par pays mais une plus grande cohérence dans l'utilisation du tableau 3 devrait faciliter son utilisation aux fins de l'évaluation des risques. L'une des solutions possibles consisterait à donner aux groupes d'entreprises multinationales des instructions sur l'utilisation du tableau 3, notamment sur le développement d'une communication standardisée afin d'identifier les faux positifs déjà connus, qui pourraient être intégrés dans les processus d'évaluation des risques automatisés. Cela pourrait être particulièrement utile aux administrations fiscales qui ne disposent pas des ressources requises pour établir un dialogue étroit avec les membres d'un groupe d'entreprises multinationales de leur juridiction afin de mieux comprendre le contenu de la déclaration pays par pays du groupe.

39. Bien que les outils d'évaluation des risques fiscaux permettent de mettre en évidence un certain nombre de risques potentiels dans un groupe d'entreprises multinationales, une administration fiscale devra déterminer quels sont ceux qui présentent un risque possible pour sa juridiction avant de conclure que des mesures supplémentaires doivent être prises. Elle devra notamment chercher à identifier les activités ou dispositifs de sa juridiction, ou en lien avec cette dernière, qui peuvent être concernés par les indicateurs de risques potentiels identifiés. De manière générale, une administration fiscale est susceptible de s'intéresser à tous les risques survenant dans sa propre juridiction ou à ceux des filiales étrangères des entités de sa juridiction (en l'espèce, les risques fiscaux potentiels en aval de la structure du groupe) mais elle ne se préoccupera de ceux des autres entités du groupe que lorsqu'il existe un lien avec les entités de sa juridiction. Par exemple, l'administration fiscale de la juridiction où se situe l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales est susceptible d'examiner l'ensemble des risques potentiels signalés dans le groupe (notamment, faire en sorte que ses règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées soient appliquées correctement). Néanmoins, le fait qu'un groupe d'entreprises multinationales enregistre un bénéfice avant impôts significatif dans une juridiction étrangère où il semble exercer peu d'activités et où ses impôts sur les bénéficiaires dus sont faibles ou inexistantes peut ne pas être considéré comme un risque pertinent pour l'administration fiscale de la juridiction d'une filiale du groupe, sauf si la filiale effectue des opérations avec une entité de cette juridiction étrangère ou s'il existe d'autres éléments indiquant que des bénéfices ont été détournés de l'administration fiscale de cette juridiction.

### **Indicateurs de risques fiscaux pouvant être identifiés à partir des informations contenues dans les déclarations pays par pays**

40. La liste ci-dessous contient un certain nombre d'indicateurs de risques potentiels qui peuvent être tirés des informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales. Aucun indicateur de risque potentiel de cette liste, pris isolément, ne doit laisser penser qu'un groupe présente un risque fiscal accru dans une juridiction mais ces indicateurs peuvent être combinés de différentes manières pour avoir une vision globale du niveau de risque fiscal présenté par un groupe. Les méthodes d'interprétation des combinaisons d'indicateurs, notamment la pondération de chaque

indicateur d'une combinaison donnée, dépendront de l'approche utilisée pour évaluer les risques et peuvent évoluer dans le temps. Lorsque les ratios sont définis comme « élevés » ou « bas », cela signifie que le ratio en question est sensiblement supérieur ou inférieur à celui du comparable potentiel retenu (en l'espèce, les autres juridictions du groupe, l'ensemble du groupe, les moyennes sectorielles ou les exercices précédents). L'annexe 2 contient un résumé de ces indicateurs de risques potentiels.

1. Présence d'un groupe dans une juridiction donnée.
2. Les activités d'un groupe dans une juridiction se limitent à celles qui présentent le moins de risques.
3. Le montant ou la part du chiffre d'affaires avec des parties liées est élevé dans une juridiction donnée.
4. Les résultats dans une juridiction s'écartent des comparables potentiels.
5. Les résultats dans une juridiction ne reflètent pas les tendances du marché.
6. Un groupe, enregistré dans certaines juridictions des bénéfices élevés tout en ayant une activité substantielle réduite.
7. Un groupe affiche dans certaines juridictions des bénéfices élevés mais de faibles montants d'impôts sur les bénéfices dus.
8. Un groupe enregistré dans certaines juridictions des activités significatives tout en ayant des bénéfices peu élevés (ou des pertes).
9. Un groupe exerce des activités dans des juridictions qui présentent un risque de BEPS.
10. Un groupe exerce des activités mobiles dans des juridictions où il est assujéti à un taux ou à un montant d'impôt inférieur.
11. Des changements sont intervenus dans la structure d'un groupe, y compris dans la localisation de ses actifs.
12. La propriété intellectuelle (PI) est dissociée des activités connexes au sein du groupe.
13. Les entités de commercialisation d'un groupe sont situées en dehors des juridictions de ses marchés principaux.
14. Les entités d'approvisionnement d'un groupe sont situées en dehors de de ses principaux pays de production.
15. Les impôts sur les bénéfices acquittés sont régulièrement inférieurs aux impôts sur les bénéfices dus.
16. Un groupe comprend des entités implantées dans deux pays.
17. Un groupe comprend des entités sans résidence fiscale.
18. Un groupe mentionne un chiffre d'affaires apatride dans le tableau 1.
19. Les informations de la déclaration pays par pays d'un groupe ne correspondent pas aux informations communiquées précédemment par une entité constitutive.

***Présence d'un groupe dans une juridiction donnée.***

41. Si l'ampleur des activités d'un groupe d'entreprises multinationales ne suffit pas, à elle seule, à déterminer de manière fiable si les entités d'un groupe présentent un risque fiscal élevé, de nombreuses administrations fiscales utilisent cette information comme filtre initial pour identifier les groupes qui peuvent présenter le plus de risques. Lorsqu'une déclaration pays par pays indique, par exemple, qu'un groupe enregistre dans la juridiction un chiffre d'affaires total supérieur à un seuil fixé, il peut s'agir d'un signal pour procéder à une évaluation supplémentaire des risques. En revanche, lorsqu'un groupe enregistre un chiffre d'affaires très faible dans la juridiction et que cela semble normal au vu des activités qu'il exerce dans la juridiction, telles qu'indiquées dans le tableau 2, ainsi que des informations et de l'expérience de l'administration fiscale en ce qui concerne le groupe, et notamment son attitude à l'égard du risque fiscal, cela tend à démontrer que le risque fiscal dans la juridiction est faible.

42. Lorsque les informations de la déclaration pays par pays laissent penser que la présence d'un groupe dans la juridiction est faible, elles doivent être corroborées par d'autres sources d'informations, notamment celles figurant dans le fichier principal et, le cas échéant, dans le fichier local, qui comprennent une analyse fonctionnelle générale de chacune des entités du groupe ainsi qu'une description détaillée de l'activité et de la stratégie des entités dans la juridiction.

***Les activités d'un groupe dans une juridiction sont limitées à celles qui présentent le moins de risques.***

43. Une administration fiscale peut également utiliser la déclaration pays par pays pour filtrer des groupes d'entreprises multinationales dont la nature des activités au sein de la juridiction laisse penser que le risque fiscal est probablement faible. Par exemple, lorsqu'un groupe n'a qu'une société holding dans une juridiction donnée (ou lorsque ses autres activités sont limitées), l'administration fiscale peut considérer qu'il s'agit d'un indicateur de faible risque si un privilège d'affiliation ou d'autres règles nationales impliquent que le niveau du revenu imposable dans la juridiction est susceptible d'être bas.

44. Le fait que les activités principales d'une entité dans une juridiction se limitent à celles qui présentent généralement moins de risque sur le plan fiscal ne signifie pas nécessairement que l'entité ne se livre pas à des pratiques de BEPS, notamment lorsque d'autres informations disponibles laissent penser qu'elle devrait déclarer un chiffre d'affaires supérieur provenant de ces activités.

***Le montant ou la part du chiffre d'affaires avec des parties liées est élevé dans une juridiction donnée.***

45. Le fait qu'une entité enregistre un chiffre d'affaires avec des parties liées ne signifie pas, en soi, qu'elle présente un risque fiscal élevé pour les autres juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités. Néanmoins, lorsqu'une entité réalise une part importante de son chiffre d'affaires avec des parties liées, il existe un risque accru qu'une erreur dans les prix de transfert appliqués donne lieu à un écart d'impôt significatif. Les paiements intragroupes augmentent également les autres risques de BEPS potentiels, tels que les instruments financiers hybrides intragroupe ou les paiements d'intérêts excessifs sur un emprunt auprès d'une partie liée.

46. Pour déterminer si un indicateur de risque est présent, une administration fiscale pourra prendre en compte à la fois le montant du chiffre d'affaires intragroupe dans une

juridiction étrangère et la part du chiffre d'affaires total généré avec des parties liées. Lorsque l'un au moins de ces deux chiffres est élevé, l'administration fiscale pourra examiner d'autres facteurs, comme l'existence ou non d'activités substantielles dans la juridiction étrangère, la nature de ces activités et le taux d'imposition effectif, avant de décider si le groupe peut présenter un risque fiscal supérieur dans sa propre juridiction. L'administration fiscale devra ensuite utiliser d'autres informations relatives au groupe pour déterminer la nature et l'ampleur des transactions et paiements entre des entités nationales et des parties liées dans la juridiction étrangère afin de déterminer s'ils peuvent éventuellement donner lieu à des pratiques de BEPS.

47. *Le fait qu'une juridiction donnée enregistre une part ou un montant élevé de son chiffre d'affaires avec des parties liées ne constitue pas, en soi, un indicateur de risque fiscal accru. Les groupes comprennent souvent des entités exerçant des activités de fabrication, de prestation de services, de financement du groupe ou de placement par exemple, qui concluent la plupart ou la totalité de leurs transactions avec des parties liées à des fins commerciales.*

### ***Les résultats dans une juridiction s'écartent des comparables potentiels***

48. Les principaux ratios financiers d'une juridiction dans laquelle un groupe d'entreprises multinationales exerce des activités peuvent être comparés avec ceux des autres juridictions du groupe ; avec l'ensemble du groupe ; avec des entités potentiellement comparables en dehors du groupe ; avec des moyennes sectorielles. Les informations relatives aux autres entités du groupe peuvent être tirées de la déclaration pays par pays, tandis que celles concernant les autres groupes et les ratios sectoriels peuvent provenir de bases de données commerciales ou être établies à partir des propres données de l'administration fiscale. Les ratios utilisés à des fins de comparaison peuvent être les suivants :

- Marge bénéficiaire
  - par exemple : bénéfice avant impôts/chiffres d'affaires total
- Taux d'imposition effectif
  - par exemple : impôts sur les bénéfices dus/bénéfice avant impôts
- Chiffre d'affaires ou bénéfice par unité d'activité économique
  - par exemple : chiffre d'affaires total ou bénéfice avant impôts/nombre de salariés
  - chiffre d'affaires total ou bénéfice avant impôt/actifs corporels
- Rendement des capitaux propres avant impôts
  - par exemple : bénéfice avant impôt/ [capital social + bénéfices non distribués]
- Rendement des capitaux propres après impôts
  - par exemple : bénéfice avant impôt - impôts sur les bénéfices dus) / [capital social + bénéfices non distribués]

49. *Des différences significatives lors de ces comparaisons peuvent indiquer un risque fiscal éventuel. Il existe cependant de nombreuses raisons non fiscales expliquant des résultats supérieurs ou inférieurs dans une juridiction (notamment l'importance du marché*

*dans une juridiction donnée, le niveau de concurrence, la pénétration commerciale du groupe, son pouvoir de négociation, le coût du travail et des autres intrants, etc.). Il convient donc d'examiner d'autres indicateurs de risque fiscal avant de prendre une mesure de renforcement de la discipline fiscale.*

### ***Les résultats dans une juridiction ne reflètent pas les tendances du marché***

50. De nombreuses raisons fiscales et autres peuvent expliquer les performances supérieures ou inférieures d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction par rapport aux autres juridictions ou à d'autres groupes. De manière générale, ces différences de résultats doivent toutefois, en principe, refléter les tendances du marché. Dans le cas contraire, il se peut que les résultats du groupe dans une juridiction donnée s'expliquent par des pratiques de BEPS et non simplement par les activités commerciales exercées dans cette juridiction. Par exemple, si le marché sur lequel un groupe écoule ses produits est en expansion et si le niveau de ventes du groupe s'accroît, la rentabilité des entités impliquées dans les ventes devrait augmenter. Si les résultats du groupe ne correspondent pas à cette tendance, ils peuvent révéler un risque lié aux prix de transfert ou à d'autres pratiques de BEPS pouvant nécessiter des investigations complémentaires.

51. *Avant de prendre une mesure supplémentaire de discipline fiscale, une administration fiscale doit examiner les raisons commerciales pouvant expliquer un écart éventuel par rapport aux tendances du marché, comme la réalisation, par un groupe, d'investissements significatifs sur un marché en expansion dans une juridiction donnée, ce qui diminue les bénéfices pour l'exercice en cours, mais devrait entraîner leur hausse ultérieure.*

### ***Un groupe enregistre dans certaines juridictions des bénéfices élevés tout en ayant une activité substantielle réduite.***

52. Les déclarations pays par pays contiennent des renseignements utiles sur le niveau du chiffre d'affaires, des bénéfices et de l'activité, ce qui peut constituer un premier indicateur lorsque le niveau des bénéfices enregistrés par les entités de groupes d'entreprises multinationales dans certaines juridictions semble disproportionné par rapport à leur niveau d'activité économique. Un risque fiscal existe notamment lorsque ces bénéfices résultent principalement du chiffre d'affaires avec des parties liées, ce qui pourrait indiquer que le bénéfice a été détourné des autres entités du groupe. Le fait qu'un groupe exerce dans une juridiction des activités présentant certaines ou la totalité des caractéristiques suivantes peut notamment constituer un signal d'alerte.

- Part élevée du chiffre d'affaires avec des parties liées
  - par exemple : chiffre d'affaires avec des parties liées/chiffre d'affaires total = élevé
- Faible niveau d'activité substantielle par rapport au chiffre d'affaires ou au bénéfice avant impôts
  - par exemple : chiffre d'affaires total ou bénéfice avant impôts/nombre total de salariés = élevé
  - par exemple : chiffre d'affaires total ou bénéfice avant impôts/actifs corporels = élevé
- Rendement des capitaux propres élevé

- par exemple : bénéfice avant impôt/ (capital social + bénéfices non distribués) = élevé
- par exemple : (bénéfice avant impôt - impôts sur les bénéfices dus)/ (capital social + bénéfices non distribués) = élevé
- Socle des coûts bas
  - par exemple : bénéfice avant impôts/chiffre d'affaires total = élevé
- Rentabilité supérieure à celle de l'ensemble du groupe
  - par exemple : (bénéfice avant impôts/chiffre d'affaires total) > (somme des bénéfices avant impôt/somme des chiffres d'affaires totaux)
- Faible taux d'imposition effectif
  - par exemple : impôts sur les bénéfices dus/bénéfice avant impôts = faible

53. *Lorsque ces caractéristiques sont réunies, une administration fiscale pourra examiner d'autres sources d'informations afin de déterminer s'il existe une explication plausible (par exemple, si le niveau élevé du rapport chiffre d'affaires total ou bénéfice avant impôts/actifs corporels s'explique par la faible valeur comptable des actifs corporels à la suite d'un amortissement important ou parce que le groupe détient également des actifs incorporels dans la juridiction, dont la valeur n'a pas été communiquée dans la déclaration pays par pays).*

***Un groupe affiche dans certaines juridictions des bénéfices élevés mais de faibles montants d'impôts sur les bénéfices dus.***

54. Un risque fiscal potentiel peut être mis en évidence lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales enregistre des bénéfices élevés dans une juridiction donnée mais que ses impôts dus pour l'exercice sont nuls ou faibles, en particulier lorsque qu'ils sont sensiblement inférieurs au taux global de l'impôt sur les sociétés de cette juridiction. Cela peut être le cas lorsque les caractéristiques suivantes sont réunies.

- Bénéfices substantiels dans une juridiction
  - par exemple : l'administration fiscale peut appliquer un seuil d'exonération pour éviter de signaler un risque potentiel lorsque le montant du bénéfice avant impôts d'une juridiction est faible et que cela semble approprié en raison du niveau du chiffre d'affaires total, du nombre de salariés, des actifs corporels, etc.
- Faible taux d'imposition effectif
  - par exemple : impôts sur les bénéfices dus/bénéfice avant impôts = faible

55. *Lorsque ces caractéristiques sont réunies, l'administration fiscale de cette juridiction et des autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités pourra examiner d'autres sources d'informations afin de déterminer s'il existe une explication raisonnable (par exemple, si le groupe a engagé des dépenses en capital importantes dans la juridiction qui donnent droit à un amortissement fiscal accéléré, d'où une réduction des*

*bénéfices à des fins fiscales et non pas comptables) ou si des investigations supplémentaires sont requises.*

***Certaines juridictions enregistrent des activités significatives tout en déclarant des bénéfices peu élevés (ou des pertes).***

56. Lorsque le bénéfice avant impôts d'une entité constituée reste toujours bas (ou négatif) sans explication apparente, l'administration fiscale de cette juridiction peut demander des investigations complémentaires pour exclure tout motif lié au BEPS. L'évaluation de la juridiction reposera sur certaines des caractéristiques suivantes :

- La juridiction comprend des entités engagées dans des activités génératrices de bénéfices.
  - par exemple : fabrication ou production ; ventes, commercialisation ou distribution ; prestations de services à des parties indépendantes ; services financiers réglementés
- Part élevée du chiffre d'affaires avec des parties non liées
  - par exemple : chiffre d'affaires avec des parties non liées/chiffre d'affaires total = élevé
- Socle des coûts élevé
  - par exemple : bénéfice avant impôts/chiffre d'affaires total = faible ou négatif
- Le taux effectif d'imposition n'est pas bas.
  - par exemple : rapport impôt sur les bénéfices dû/bénéfice avant impôt = généralement moyen ou élevé.
- La situation ne résulte pas de pertes liées à une création d'activité ou d'un développement récent dans la juridiction.
  - par exemple : les caractéristiques ci-dessus persistent pendant plusieurs années, à l'exclusion des trois premières années qui suivent la création ou le développement de l'activité dans la juridiction.

57. *Lorsqu'elle procède à une analyse des risques, une administration fiscale doit être consciente que des raisons purement commerciales ou liées à l'activité peuvent expliquer que certaines entités semblent, d'après certains indicateurs, relativement peu performantes par rapport aux autres entités du groupe. Une entité donnée peut, par exemple, exercer des activités qui exigent un nombre important de salariés mais dont la marge bénéficiaire est généralement faible (support informatique et centres administratifs, par exemple).*

***Un groupe exerce des activités dans des juridictions qui présentent un risque de BEPS***

58. Lorsqu'une administration fiscale estime que des groupes d'entreprises multinationales peuvent exploiter certaines juridictions étrangères à des fins de BEPS, elle peut s'appuyer sur les déclarations pays par pays pour identifier les groupes qui exercent des activités dans ces juridictions. Il peut s'agir, par exemple, de juridictions étrangères dans lesquelles le taux de l'impôt sur les sociétés est faible ou nul ou dont les règles fiscales

et dispositions conventionnelles facilitent l'utilisation des entités en tant qu'intermédiaires pour faire passer des paiements au sein du groupe.

59. *Lorsqu'un groupe comprend des entités exerçant des activités dans ces « juridictions d'intérêt », les autres informations contenues dans la déclaration pays par pays, comme la nature des activités du groupe et son niveau d'activité économique dans la juridiction, permettent d'évaluer si le groupe présente un risque de BEPS dans la pratique ».*

***Un groupe exerce des activités mobiles situées dans des juridictions où il est assujéti à un taux ou un à montant d'impôt inférieur.***

60. Une administration fiscale peut considérer qu'il existe un risque fiscal accru lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales a implanté ses activités mobiles internationales dans une juridiction étrangère dans laquelle il paie moins d'impôts. Pour évaluer ce risque, il convient de tenir compte du taux d'imposition effectif du groupe dans la juridiction en prenant pour référence les données du tableau 1 et les activités du groupe dans cette juridiction décrites dans le tableau 2. Le faible niveau d'imposition peut s'expliquer par le fait que le taux plafond d'imposition dans la juridiction étrangère est faible (ou nul) ou qu'un type particulier de revenu ou d'activité bénéficie d'un taux réduit, en raison de la planification par le groupe, ou pour une autre raison.

- Faible taux d'imposition effectif
  - Par exemple : impôts sur les bénéfices dus/bénéfice avant impôts = faible
- Activités mobiles
  - Le tableau 2 énumère les activités dans la juridiction, qui comprennent la détention ou la gestion de droits de propriété intellectuelle ; les achats ou l'approvisionnement ; les ventes, la commercialisation ou la distribution ; le financement interne du groupe ou l'assurance.

61. *Le simple fait que le taux d'imposition effectif d'un groupe dans une juridiction donnée soit faible ne signifie pas que le groupe se livre à des pratiques de BEPS. Le taux plafond de l'impôt varie sensiblement d'une juridiction à l'autre et un certain nombre d'entre elles disposent de régimes fiscaux qui prévoient un taux d'imposition inférieur sur certains types de revenus sans être pour autant dommageables. Tant que la juridiction étrangère ayant un faible taux d'imposition effectif enregistre une activité suffisante pour justifier le montant du chiffre d'affaires et du bénéfice, que les prix de transfert avec la juridiction sont conformes au principe de pleine concurrence et qu'il n'existe aucun d'autres indicateurs de transfert de bénéfices, une administration fiscale peut conclure que le niveau de risque fiscal est faible.*

***Des changements sont intervenus dans la structure d'un groupe, y compris dans la localisation de ses actifs.***

62. Le tableau 2 contient une liste exhaustive des entités d'un groupe multinational et toute modification apportée à cette liste, d'un exercice sur l'autre, peut indiquer des modifications de la structure du groupe, notamment des rachats ou des créations (ajout de nouvelles entités dans le tableau 2), des cessions ou liquidations (suppression des entités du tableau) ou des transferts (changement de la juridiction de résidence d'une société). Des risques potentiels peuvent être identifiés notamment en cas de changement fréquent du

nombre d'entités d'une juridiction (élément pouvant indiquer que les entités ont été établies à des fins de transactions spécifiques) ou lorsqu'une augmentation temporaire du nombre d'entités d'une juridiction correspond à une hausse temporaire du chiffre d'affaires dans cette juridiction.

63. Des modifications du tableau 2 peuvent également indiquer des changements dans les activités exercées par les différents entités du groupe, notamment un transfert de la propriété intellectuelle du groupe vers une autre juridiction (ou la création d'une nouvelle entité holding de propriété intellectuelle). Ces changements peuvent avoir un impact sur les autres entités du groupe, soit parce qu'ils révèlent que les actifs ont pu être déplacés vers une juridiction ou en dehors de celle-ci, soit parce que les paiements intragroupe pour l'utilisation de la propriété intellectuelle du groupe peuvent désormais être effectués au profit d'une entité située dans une juridiction différente de la précédente. Cela peut avoir notamment une incidence sur l'application des règles d'établissement des prix de transfert ou sur le montant de la retenue à la source applicable à un paiement, qui peuvent dépendre des dispositions de la convention fiscale en vigueur. Une administration fiscale pourra donc être amenée à demander des informations complémentaires dans le cadre de son évaluation des risques.

64. *Des changements de structure dans un groupe ne révèlent pas nécessairement une augmentation du risque fiscal mais peuvent justifier une demande d'informations complémentaires (notamment lorsque les changements concernent des entités résidentes ou exerçant des activités dans la juridiction ; des entités qui sont des filiales d'entités résidentes de la juridiction ; ou des entités qui étaient parties à des transactions avec des entités résidant dans la juridiction). Même lorsqu'une réorganisation entraîne une diminution des impôts à acquitter dans une juridiction donnée, le groupe ne se livre pas pour autant à des pratiques de BEPS et d'autres facteurs peuvent expliquer cette situation. Les informations complémentaires sur les réorganisations importantes, comme les rachats, cessions et transferts de parts de propriété intellectuelle au sein d'un groupe doivent, le cas échéant, figurer dans le fichier principal du groupe.*

***La propriété intellectuelle (PI) est dissociée des activités connexes au sein d'un groupe.***

65. Dans de nombreux cas, la PI d'un groupe d'entreprises multinationales fait partie de ses actifs les plus précieux et peut créer une valeur significative pour l'entité qui la détient du fait de son utilisation par les autres membres du groupe. Il est cependant très difficile de déterminer la valeur de la PI. Certains groupes l'ont donc utilisée à des fins de transfert de bénéfices en dehors des juridictions dans lesquelles un groupe exerce l'activité économique sous-jacente.

66. Le tableau 2 de la déclaration pays par pays peut aider les administrations fiscales à déterminer rapidement quelles sont les entités qui détiennent la propriété intellectuelle dans le groupe, leur juridiction de résidence et le montant du chiffre d'affaires avec des parties liées dans la juridiction. Le tableau indique également si la PI est détenue et gérée dans une juridiction différente de celle des activités du groupe qui en sont à l'origine ou qui l'utilisent pour créer de la valeur, notamment la recherche et le développement, la fabrication ou la production, les ventes, la commercialisation ou la distribution et les prestations de services à des parties indépendantes.

67. *Dans un groupe multinational complexe, il peut être judicieux, pour des raisons autres que fiscales, de détenir la PI au sein d'une seule entité ou juridiction. Bien qu'il puisse y avoir un indicateur de risque de BEPS lorsque les activités commerciales dans*

*cette juridiction sont limitées ou inexistantes, le fait qu'une entité nationale effectue des paiements pour le compte d'une entité détentrice de la propriété intellectuelle dans une autre juridiction ne pose pas nécessairement de problème de BEPS dans la mesure où il s'agit de paiements de pleine concurrence et où il n'existe pas d'autres indicateurs de BEPS.*

***Les entités de commercialisation d'un groupe sont situées en dehors de ses marchés principaux.***

68. Les groupes d'entreprises multinationales peuvent utiliser des sociétés de commercialisation centralisées à des fins commerciales ou opérationnelles. Il existe, néanmoins, un risque que les sociétés de commercialisation soient utilisées pour abaisser le montant des revenus assujettis à l'impôt dans la juridiction où les ventes ont eu lieu. De ce fait, lorsqu'une déclaration pays par pays indique qu'un groupe possède des entités de commercialisation situées dans des juridictions où il ne réalise pas un volume de ventes significatif, cela peut révéler un risque fiscal éventuel dans les juridictions dans lesquelles ont lieu les ventes, que les administrations fiscales doivent prendre en compte.

69. *Avant de conclure à l'existence d'un risque lié aux prix de transfert, une administration fiscale doit s'appuyer sur sa connaissance du groupe et de ses activités pour déterminer si des raisons d'ordre historique ou d'autres raisons commerciales peuvent expliquer la présence d'une entité de commercialisation dans une juridiction donnée alors que cette juridiction ne représente pas un marché significatif pour les ventes du groupe.*

***Les entités d'approvisionnement d'un groupe sont situées en dehors de ses principaux pays de production.***

70. Un risque fiscal éventuel peut également être mis en évidence lorsqu'une déclaration pays par pays indique qu'un groupe d'entreprises multinational comprend des entités d'approvisionnement dans des juridictions dans lesquelles le groupe n'exerce pas d'activités de production significatives. Là encore, des raisons commerciales valables peuvent expliquer le recours à des entités d'approvisionnement centralisées, mais il existe un risque qu'elles servent à diminuer le bénéfice imposable dans les juridictions où a lieu la fabrication.

71. *Comme pour le risque potentiel posé par les entités de commercialisation, une administration fiscale doit, avant de conclure qu'une entité d'approvisionnement présente un risque lié aux prix de transfert, s'assurer que son utilisation par le groupe dans une juridiction donnée n'est pas justifiée par des raisons commerciales.*

***Les impôts sur les bénéfices acquittés sont régulièrement inférieurs aux impôts sur les bénéfices dus.***

72. La déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales comprend deux rubriques concernant les impôts sur les bénéfices. La première, concernant les impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs), indique, par juridiction, le montant des impôts effectivement décaissés par le groupe au cours de l'exercice fiscal considéré. Cela n'est pas nécessairement en lien direct avec les bénéfices avant que les impôts soient déclarés au sein d'une juridiction et prend en compte les paiements (et remboursements) d'impôts relatifs aux bénéfices des exercices précédents, ainsi que les versements anticipés effectués pendant l'exercice en cours et la retenue à la source sur les paiements au sein d'une juridiction. Par ailleurs, l'impôt sur les bénéfices dus de l'exercice

en cours est plus directement lié au montant du bénéfice avant que les impôts soient déclarés pour un exercice donné.

73. Plusieurs raisons expliquent cet écart entre le montant des impôts sur les bénéfices acquittés et le montant des impôts sur les bénéfices dus d'un exercice fiscal donné. Cependant, dans la plupart des cas et à terme, le niveau des impôts acquittés par un groupe dans une juridiction devrait se rapprocher de celui des impôts dus dans cette même juridiction. La persistance d'un écart entre ces deux montants, en particulier lorsque le montant des impôts acquittés au sein d'une juridiction est nettement et durablement inférieur à celui des impôts dus, peut être un indicateur de risque fiscal éventuel, notamment lorsqu'un groupe constitue d'importantes provisions pour contrer des dispositions fiscales incertaines qu'il espère voir remises en cause ou lorsqu'il existe des différends fiscaux qui ne sont pas réglés depuis plusieurs années.

74. *Bien que de manière générale, les impôts dus et les impôts acquittés par un groupe sont censés être alignés à terme, l'écart entre les deux peut s'expliquer par des raisons sans lien avec les pratiques de BEPS. Par exemple, des pertes fiscales enregistrées au cours d'un exercice précédent n'ont généralement pas de conséquence sur les impôts dus au cours d'un exercice ultérieur mais peuvent diminuer l'impôt acquitté. Par ailleurs, lorsqu'il existe une incertitude légitime quant au montant des impôts dus au sein d'une juridiction, un groupe peut par prudence faire ressortir dans ses états financiers d'un exercice donné, une charge pour l'exercice en cours supérieure à l'impôt réellement dû qui sera finalement acquitté (ou qui entraîne un remboursement au cours d'un exercice ultérieur). Une fois la situation fiscale définitive établie, il se peut qu'une diminution éventuelle de la charge fiscale d'un exercice précédent ne soit pas prise en compte dans le montant des impôts dus de l'exercice en cours figurant sur la déclaration pays par pays alors qu'elle le sera probablement dans le calcul du bénéfice acquitté sur la base des règlements effectifs.*

### ***Un groupe comprend des entités à double résidence fiscale***

75. Le tableau 2 contient la liste de toutes les entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinationales, par juridiction de résidence fiscale (ou, par juridiction de résidence dans le cas des établissements stables). Dans certains cas, une entité sera considérée comme résidente fiscale en vertu des lois de deux juridictions (notamment lorsqu'une société est résidente au sein d'une juridiction alors que sa gestion en question se situe au sein d'une autre juridiction). Le plus souvent, la convention fiscale entre les deux juridictions comprend une clause de départage qui détermine la résidence fiscale. En l'absence de convention fiscale applicable, l'entité demeure résidente des deux juridictions et un certain nombre de groupes ont tiré profit de cette situation à des fins de planification fiscale. Dans le cadre de la déclaration pays par pays, la juridiction fiscale d'une entité résidente de plusieurs juridictions devrait être listée dans le tableau 2 sous la juridiction sera où sa gestion sera conduite de manière efficace. Le plus souvent, en cas de double résidence d'une entité, cela diffèrera de la juridiction de constitution et la juridiction dans laquelle l'entité a été constituée devra être indiquée dans le tableau 2.

76. Il est généralement difficile pour une administration fiscale de repérer les entités ayant une double résidence sauf si elle dispose d'autres indicateurs laissant penser que l'entité se livre à des pratiques de BEPS. Les informations du tableau 2 peuvent faciliter cette tâche, en particulier pour l'administration fiscale de la juridiction de constitution, qui s'attendrait autrement à voir cette entité apparaître dans la liste des entités résidentes de sa juridiction. Les administrations fiscales des autres juridictions peuvent également utiliser le tableau 2 pour identifier les entités susceptibles d'avoir une double résidence (notamment,

lorsqu'elles ont mis en évidence un risque spécifique lié au Projet BEPS impliquant des entités à double résidence et qu'elles cherchent à identifier les groupes pouvant participer à ces dispositifs) mais elles doivent faire preuve de prudence en la matière.

77. *Dans la pratique, une convention fiscale sera le plus souvent en place afin de déterminer la résidence de l'entité et de ce fait, une entité n'aura pas de double résidence même si elle déclare une juridiction de résidence et une juridiction de constitution, il ne s'agira pas d'une double résidence.*

***Un groupe comprend des entités sans résidence fiscale.***

78. Dans peu de cas, un groupe d'entreprises multinationales peut comprendre une entité sans aucune résidence fiscale. Cette situation s'explique par les règles différentes des juridictions en matière de détermination de la résidence fiscale. Il est plus difficile pour les entités de contourner toute résidence fiscale car les juridictions ont adopté des règles plus strictes. Lorsqu'un groupe comprend une entité sans résidence fiscale, le tableau 2 de la déclaration pays par pays doit le mentionner ainsi que la juridiction dans laquelle l'entité est constituée ou établie. Les administrations fiscales des juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités doivent ensuite examiner si l'entité présente un risque fiscal pour leur juridiction.

79. *Bien que l'existence d'entités sans résidence fiscale dans un groupe présente un risque fiscal potentiel, des explications à ce propos seront généralement fournies dans le tableau 3 (notamment lorsqu'une entité est transparente à des fins fiscales et que ses bénéfices sont assujettis à l'impôt dans d'autres entités du groupe).*

***Un groupe publie un chiffre d'affaires apatride dans le tableau 1.***

80. Le tableau 1 comprend une vue d'ensemble de la répartition du chiffre d'affaires, des bénéficiaires, des actifs et autres éléments des entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinationales, par juridiction de résidence de l'entité. Lorsqu'une entité du groupe n'a aucune juridiction de résidence, ses caractéristiques sont classées dans la rubrique « apatride » du tableau 1. Tout chiffre d'affaires significatif déclaré comme apatride dans le tableau 1 risque d'être repéré comme présentant un risque potentiel par toutes les administrations fiscales des juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités. Elles doivent ensuite examiner si ce risque menace leur juridiction en particulier.

81. *Comme pour les entités sans résidence fiscale, la présence d'un chiffre d'affaires apatride dans un groupe pourra être expliquée dans le tableau 3 (notamment lorsque le chiffre d'affaires provient d'une entité qui est transparente à des fins fiscales et qu'il est assujetti à l'impôt dans d'autres entités du groupe).*

***Les informations de la déclaration pays par pays d'un groupe ne correspondent pas aux informations communiquées précédemment par une entité constitutive.***

82. Dans certains cas, les informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales diffèrent de celles qui ont été communiquées précédemment par les entités constitutives résidentes de la juridiction ou bien ne semblent pas être cohérentes avec ces informations. Une entité peut, par exemple, avoir indiqué précédemment dans le fichier principal, le fichier local ou dans tout autre document que le groupe exerce des activités substantielles dans une juridiction donnée alors que ces informations n'ont pas été étayées par celles communiquées dans la déclaration pays par pays de l'entité mère ultime du groupe.

83. *Il est parfois difficile de repérer des informations potentiellement contradictoires communiquées par un groupe qui utilise des outils d'évaluation des risques automatisés. Néanmoins, si une éventuelle contradiction apparaît pendant la phase d'évaluation manuelle d'un risque, qui fait appel à l'expérience des agents chargés de la discipline fiscale, cela indique clairement que des investigations supplémentaires sont nécessaires afin de comprendre la situation exacte du groupe. Le plus souvent, une incohérence visible peut être expliquée, par exemple à la suite d'un changement de structure ou d'activités du groupe dans le temps.*

## *Chapitre 5*

### **Défis à relever pour l'utilisation efficace des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques**

84. Les déclarations pays par pays contiennent des informations importantes pour aider les administrations fiscales à évaluer les risques liés aux prix de transfert et à d'autres pratiques de BEPS. Certains aspects du cadre des déclarations, de leur conception et des informations qu'elles contiennent présentent cependant des difficultés pour les administrations fiscales. Lorsqu'elle utilise les informations figurant dans les déclarations à des fins d'évaluation des risques, une administration fiscale doit étudier comment minimiser ces problèmes ou en tenir compte pour interpréter les résultats des processus d'évaluation des risques. Les prochaines versions de ce manuel intégreront les éventuelles approches à adopter afin de gérer ces difficultés, et ce en fonction de l'expérience des administrations fiscales.

1. Quantité d'informations des déclarations pays par pays à traiter
2. Nécessité de mettre au point ou de revoir les systèmes et la formation à la suite de l'adoption de la déclaration pays par pays
3. Problèmes de cohérence des informations contenues dans la déclaration pays par pays
4. Inclusion des bénéfices d'entités non consolidées
5. Entités constitutives qui rejoignent un groupe ou le quittent au cours d'un exercice fiscal déclarable
6. Problèmes relatifs à l'utilisation du capital social comme indicateur du niveau d'activité d'un groupe dans une juridiction
7. Risque d'utilisation inappropriée des informations de la déclaration pays par pays
8. Manque d'informations concernant le secteur auquel un groupe appartient
9. Organisation du tableau 1 par juridiction plutôt que par secteur ou activité
10. Les informations sur des entités spécifiques peuvent être dissimulées au sein des informations par juridiction dans le tableau 1
11. Manque d'informations sur des transactions spécifiques conclues par un groupe
12. Problèmes relatifs à la communication de l'activité ou des activités commerciales principales d'une entité
13. Défis à relever par rapport à l'utilisation du tableau 3 dans le cadre de l'évaluation des risques

14. Différences entre le cycle d'évaluation des risques fiscaux d'une juridiction et le calendrier des déclarations pays par pays
15. Différences de processus d'évaluation des risques fiscaux en fonction de la taille des contribuables d'une juridiction
16. Différences entre les entités constitutives d'une juridiction et celles qui sont intégrées au groupe fiscal local
17. Problèmes de transition suite à l'adoption de la déclaration pays par pays

### ***Quantité d'informations des déclarations pays par pays à traiter***

85. L'une des difficultés majeures auxquelles les administrations fiscales seront confrontées tiendra au grand nombre d'informations communiquées. Les déclarations pays par pays sont établies par les plus grands groupes d'entreprises multinationales, dont la plupart comptent des centaines, voire des milliers d'entités dans un grand nombre de juridictions. En outre, les juridictions ne recevront pas toutes le même nombre de déclarations pays par pays, mais les plus grandes d'entre elles s'attendent à en recevoir plusieurs milliers (y compris celles transmises par les administrations fiscales des autres pays). Cette masse d'informations posera un problème particulier aux administrations fiscales qui ont recours à des processus manuels. Même pour celles qui utilisent habituellement des systèmes automatisés, il sera difficile de déterminer les informations pertinentes qui seront pertinentes pour leur juridiction, d'utiliser des outils d'évaluation des risques et de repérer des indicateurs de risques parmi une telle quantité de données.

### ***Nécessité de mettre au point ou de revoir les systèmes et la formation à la suite de l'adoption de la déclaration pays par pays***

86. À la suite de l'adoption de la déclaration pays par pays, il faudra peut-être revoir les processus d'évaluation des risques existants ou bien en mettre au point de nouveaux afin de prendre en compte les informations désormais disponibles. Par ailleurs, le personnel affecté à l'évaluation des risques au sein d'une administration fiscale devra être formé à la bonne utilisation des informations de la déclaration pays par pays dans le cadre de ses activités. Ces deux processus prendront du temps et nécessiteront un investissement de la part de l'administration fiscale dont les juridictions tireront largement profit. L'OCDE prend des dispositions pour aider les pays dans ce domaine (avec notamment la rédaction des présentes orientations, l'élaboration d'un Manuel sur l'évaluation des risques liés aux prix de transfert et enfin de ce dernier: Déclaration pays par pays: Manuel pratique de mise en œuvre, qui s'appuie sur le site sécurisé ClearSpace pays par pays qui permet aux juridictions de partager des ressources sur la mise en œuvre et l'utilisation des déclarations pays par pays).

### ***Problèmes de cohérence parmi certaines informations contenues dans la déclaration pays par pays***

87. Un certain nombre d'outils d'évaluation des risques fiscaux impliquent une comparaison des principales caractéristiques entre les entités ou les groupes. Ils permettent d'évaluer les contribuables par rapport à d'autres entités du même groupe d'entreprises multinationales ainsi qu'à celles d'autres groupes afin de repérer les écarts révélateurs d'un risque accru dans une juridiction donnée. L'utilisation des informations contenues dans la déclaration pays par pays à des fins d'évaluation des risques offre notamment l'avantage d'imposer aux groupes la communication des mêmes catégories

d'informations dans un format cohérent, facilitant la comparaison au sein d'un groupe. Il arrive cependant que des groupes semblables communiquent des informations qui ne sont pas directement comparables, parce que leur source ou la méthode utilisées pour les calculer diffère.

- Le contenu de la déclaration pays par pays peut être fondé sur des informations issues des états financiers consolidés, d'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'être cohérent d'une année à l'autre. Le tableau 3 doit contenir une description succincte des sources d'informations utilisées.
- L'Action 13 offre aux groupes une flexibilité quant aux modalités de calcul des données figurant dans certaines rubriques. Ils peuvent, par exemple, utiliser différentes bases de calcul du nombre de salariés dans une juridiction, en décidant notamment s'ils considèrent les travailleurs indépendants comme des salariés, à condition d'appliquer toujours le même principe.
- Dans le Rapport sur l'Action 13 du Projet BEPS, la "cohérence" est l'une des trois conditions qui étayent l'obtention et l'utilisation des déclarations pays par pays. Les déclarations doivent contenir toutes les informations requises dans le modèle de formulaire normalisé et une juridiction ne peut pas exiger que des informations additionnelles soient mentionnées. Il peut cependant subsister des différences entre les déclarations pays par pays déposées dans les diverses juridictions. Ainsi, la langue et la monnaie de la déclaration peuvent varier en fonction des exigences de la juridiction dans laquelle elle est déposée. Les juridictions peuvent également interpréter différemment certaines informations à mentionner. Elles peuvent avoir, par exemple, des points de vue divergents sur l'existence d'un établissement stable au regard des faits propres à un cas d'espèce, ce qui peut influencer sur la présentation des informations dans la déclaration.
- L'OCDE continue à mettre au point des orientations relatives à l'interprétation de l'Action 13, en particulier sur les informations à mentionner dans certaines rubriques de la déclaration pays par pays d'un groupe. L'ambiguïté actuelle de certaines rubriques devrait être levée avant que les groupes soient tenus de déposer leurs premières déclarations pays par pays. Il subsiste cependant le risque que les groupes n'interprètent pas les éléments de l'Action 13 de la même manière, ce qui se traduirait par des incohérences dans l'établissement des déclarations. Si des incohérences sont constatées, des orientations supplémentaires seront formulées, le cas échéant.
- De manière générale, l'Action 13 impose aux groupes d'utiliser des données agrégées sur la situation d'un groupe dans une juridiction donnée. Certains types d'informations, notamment les impôts dus et acquittés et les actifs corporels, ne présentent pas de difficulté particulière. En revanche, si la déclaration pays par pays d'un groupe mentionne un chiffre d'affaires intragroupe dans une juridiction donnée, on ne sait pas toujours clairement si ce chiffre d'affaires comprend les paiements provenant d'autres entités du groupe ou correspond aux paiements internes à la juridiction (en l'espèce, entre des entités du groupe résidentes de la même juridiction). Le niveau du chiffre d'affaires total d'une juridiction pourrait

être sensiblement plus élevé en cas de paiements intragroupe entre des entités constitutives de cette juridiction.

- Les orientations publiées par l'OCDE à la suite du Rapport sur l'Action 13 prévoient une dérogation possible à la règle générale selon laquelle des données agrégées doivent être utilisées pour compléter la déclaration pays par pays. Cette dérogation peut s'appliquer lorsque la juridiction de l'entité mère ultime d'un groupe autorise la déclaration consolidée à des fins fiscales, et la consolidation au niveau des différentes lignes comptables en fait partie. Lorsque cette dérogation s'applique, une juridiction peut autoriser l'entité mère ultime à utiliser des données consolidées au niveau de la juridiction pour compléter le tableau 1, à condition que cela s'applique à toutes les juridictions et d'année en année. Dans ce cas, le tableau 3 doit indiquer quelles sont les rubriques du tableau 1 qui ont été complétées en utilisant des données consolidées. Cela permettra de régler les problèmes posés par l'utilisation de données agrégées pour analyser la déclaration pays par pays d'un groupe donné. Étant donné que certains groupes complèteront le tableau 1 à partir de données agrégées et que d'autres utiliseront des données consolidées (selon les règles applicables dans la juridiction de l'entité mère ultime), la comparaison d'informations portant sur différents groupes posera cependant une difficulté supplémentaire.

### *Inclusion des bénéficiaires d'entités non consolidées*

88. Selon les règles de comptabilité financière, l'entité mère ultime d'un groupe consolide généralement toutes les entités sur lesquelles elle exerce un contrôle direct ou indirect. Lorsque l'entité mère ultime exerce une influence significative sur une entité sans pour autant la contrôler, il se peut que cette entité ne soit pas consolidée dans les états financiers du groupe mais que la part du groupe dans le résultat net de l'entité soit inscrite sur une seule ligne du compte de résultat consolidé du groupe. C'est notamment le cas lorsque le groupe contrôle une entité conjointement avec un autre investisseur (entité en joint-venture) ou lorsqu'un groupe contrôle 20 % à 50 % des actions avec droit de vote d'une entité et qu'il n'y a pas de contrôle conjoint (associé ou filiale).

89. Si le groupe utilise ses états financiers consolidés comme source de données pour compléter sa déclaration pays par pays, la part du groupe dans le résultat net d'une entité en joint-venture ou d'une entité associée/affiliée peut être incluse dans le bénéfice avant impôts du groupe de la juridiction concernée au moment de compléter le tableau 1, agrégé avec les autres bénéficiaires avant impôt que le groupe possède dans cette juridiction. Néanmoins, la déclaration pays par pays du groupe ne comportera pas de précisions sur le chiffre d'affaires, l'impôt, le capital social, les salariés ou les actifs corporels. De plus, l'entité ne fera pas partie des entités constitutives figurant dans le tableau 2. Cela aura un impact sur les éventuels ratios qui comparent le bénéfice avant impôt d'une juridiction avec toutes autres données incluses dans la déclaration pays par pays.

90. Un groupe d'entreprises multinationales n'est pas tenu de révéler l'existence d'entités en joint-venture ou associées/affiliées dans sa déclaration pays par pays. Lorsqu'elles sont importantes, ces informations seront toutefois généralement communiquées dans les états financiers consolidés du groupe.

### ***Entités constitutives qui rejoignent un groupe ou le quittent au cours d'un exercice fiscal déclarable***

91. Il peut arriver que les entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinationales changent au cours d'un exercice fiscal déclarable, une ou plusieurs entités rejoignant le groupe (en cas de rachat ou de constitution en société, par exemple) ou le quittant (lors d'une cession ou d'une liquidation, par exemple).

- Lorsqu'une entité constitutive rejoint un groupe en cours d'exercice, la déclaration pays par pays du groupe doit mentionner le chiffre d'affaires, le bénéfice avant impôts, l'impôt dû et l'impôt acquitté de l'entité pour la période au cours de laquelle elle a été une entité constitutive, mais elle comprendra la totalité du capital social, des bénéfices non distribués, des salariés et des actifs corporels de l'entité.
- Lorsqu'une entité constitutive quitte un groupe en cours d'exercice, la déclaration pays par pays du groupe doit indiquer le chiffre d'affaires, le bénéfice avant impôts, l'impôt dû et l'impôt acquitté de l'entité pour la période au cours de laquelle elle a été une entité constitutive, ainsi que les gains et les pertes résultant de la cession ou de la liquidation, mais elle ne comprendra pas le capital social, les bénéfices non distribués, les salariés et les actifs corporels de l'entité.

92. Ce principe a un impact sur les ratios calculés à partir de ces informations. Une administration fiscale constatera qu'une entité constitutive a rejoint un groupe ou l'a quitté en comparant les entités figurant dans le tableau 2 pour différents exercices, et elle devra en tenir compte dans l'utilisation des données.

### ***Problèmes relatifs à l'utilisation du capital social comme indicateur du niveau d'activité d'un groupe dans une juridiction***

93. Le chapitre 4 décrit un certain nombre d'indicateurs de risques qui impliquent de comparer le montant du chiffre d'affaires ou du bénéfice avant impôt d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction avec le montant de son capital social, ses fonds propres (y compris les bénéfices non distribués), ses salariés ou ses actifs corporels. Chacun de ces indicateurs de l'activité économique (capital, fonds propres, salariés et actifs) peut être critiqué, mais l'utilisation du capital social et des fonds propres (capital social compris) aux fins de l'évaluation du risque fiscal reste un sujet de préoccupation particulier.

- Le tableau 1 contient des informations sur le montant du capital social dans une juridiction mais pas sur les dividendes reçus des entités constitutives. Le capital social d'une entité holding sera donc intégré à la déclaration pays par pays d'un groupe pour la juridiction concernée, mais l'une des principales sources de revenus de l'entité holding en sera exclue. Lorsqu'une juridiction comprend à la fois des entités holdings et des entités opérationnelles, une administration fiscale éprouvera des difficultés à déterminer le montant du capital social servant à financer l'activité de la holding et celui qui finance l'activité d'exploitation.
- Lorsqu'un groupe d'entreprises multinationales exerce ses activités par l'intermédiaire d'établissements stables dans certaines juridictions, le capital social et les bénéfices non distribués sont mentionnés pour la juridiction de résidence de l'entité juridique concernée dans le groupe, tandis que tous les autres éléments se rapportent à la juridiction de l'entité juridique ou de

l'établissement stable, selon le cas. Cela a un impact sur le rendement du capital social et sur le rendement des fonds propres du groupe dans ces deux juridictions.

- Les administrations fiscales craignent que les groupes d'entreprises multinationales ne procèdent à des apports en capitaux supplémentaires dans certaines juridictions pour se livrer à des pratiques de BEPS (notamment pour réduire l'impact des règles sur la sous-capitalisation faisant intervenir un ratio fixe emprunts/capitaux propres). Cela aura également un impact sur le calcul d'autres ratios qui utilisent le capital social ou les fonds propres.

94. Le capital social et les fonds propres peuvent être des indicateurs pertinents de la présence d'un groupe d'entreprises multinationales dans une juridiction, mais leur manque de fiabilité dans certains cas suscite des préoccupations. Lorsqu'elle procède à une évaluation des risques, une administration fiscale doit prendre en considération le niveau des différents indicateurs de l'activité dans une juridiction (comme le capital, les fonds propres, les salariés, les actifs et le chiffre d'affaires), en pondérant chacun d'eux en fonction de facteurs tels que le secteur du groupe, ses activités dans la juridiction, sa structure, son modèle économique, ses principes comptables ainsi que la connaissance et l'expérience qu'elle a du groupe, notamment sur son attitude à l'égard du risque.

### ***Risque d'utilisation inappropriée des informations de la déclaration pays par pays***

95. Selon le standard minimum de l'Action 13 sur la déclaration pays par pays, les administrations fiscales peuvent utiliser les déclarations pays par pays dans le but de procéder à une évaluation des risques particulièrement élevés liés aux prix de transfert, des autres risques liés au BEPS et, le cas échéant, à des fins d'analyse économique et statistique. Ces informations ne doivent pas se substituer à une analyse détaillée des prix de transfert réalisée pour chaque transaction et prix, fondée sur une analyse fonctionnelle et une analyse de comparabilité complètes. Elles ne doivent pas non plus être utilisées par les administrations fiscales pour proposer des ajustements de prix de transfert fondés sur une répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie. L'utilisation appropriée des informations contenues dans la déclaration pays par pays est une condition préalable à l'obtention et à l'utilisation de cette déclaration par l'administration fiscale.

96. L'engagement des juridictions à utiliser les déclarations pays par pays de manière appropriée est clairement établi et figure dans les accords entre autorités compétentes utilisés par les administrations fiscales pour donner corps à l'échange automatique des déclarations pays par pays. Dans la pratique, il existe cependant un risque que les agents de l'administration fiscale utilisent ces informations contenues dans les déclarations d'une manière qui ne satisfait pas à cette condition, notamment pour proposer des ajustements des revenus d'une entité en appliquant une formule de répartition des bénéfices basée sur des données provenant de la déclaration. L'OCDE a publié des orientations<sup>7</sup> destinées aux administrations fiscales, qui décrivent les approches propres à garantir l'utilisation appropriée des déclarations pays par pays ainsi que les conséquences de leur absence de conformité.

<sup>7</sup> OCDE (2017a), « Instructions relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays », [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).

***Absence d'informations sur le secteur auquel un groupe appartient***

97. Un autre défi pour une analyse comparative efficace des informations relève de l'absence d'informations relatives au secteur d'activité d'un groupe dans la déclaration pays par pays, même si les renseignements contenus dans le tableau 2 peuvent donner des pistes. Certaines juridictions ont trouvé une solution partielle à ce problème en rapprochant les déclarations pays par pays déposées dans une juridiction de la déclaration fiscale de l'entité mère ultime, qui comprend parfois des codes d'activité (notamment des codes du système de classification des industries de l'Amérique du Nord [NAICS], de la nomenclature statistique des activités économiques dans la communauté européenne [NACE] ou de la classification type par industrie de l'Australie et de la Nouvelle-Zélande [ANZSIC]). Néanmoins, seules les informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe seront échangées automatiquement, conformément à l'engagement d'une juridiction à mettre en œuvre le standard minimum de l'Action 13 sur la déclaration pays par pays. Ces codes ne faisant pas partie de la déclaration pays par pays, ils ne seront pas échangés automatiquement avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités.

***Problèmes relatifs à la communication de l'activité ou des activités commerciales principales d'une entité***

98. Lorsqu'une entité d'un groupe d'entreprises multinationales exerce plusieurs activités, son groupe devra procéder à une évaluation subjective pour déterminer celles qui doivent être déclarées au titre d'activité principale de l'entité dans le tableau 2. Ce choix peut avoir un impact sur les comparables potentiels sélectionnés pour l'entité et influencer sur l'interprétation des indicateurs de risques potentiels faite par une administration fiscale.

99. Un risque lié aux prix de transfert survient lorsque les entités d'un groupe d'entreprises multinationales se livrent à différentes activités et qu'une administration fiscale a recours au code d'activité indiqué sur la déclaration fiscale de l'entité pour évaluer les risques. Dans ce scénario, il existe un risque qu'une entité donnée mentionne sur sa déclaration fiscale le code d'activité de son groupe (par exemple, fabrication, distribution, etc.) ou celui qui correspond à l'activité spécifique qu'elle exerce au sein du groupe (par exemple, société holding, services de soutien, etc.). Là encore, cela peut avoir un impact sur l'interprétation des résultats de l'évaluation des risques.

***Organisation du tableau 1 par juridiction plutôt que par secteur ou activité***

100. Pour des motifs opérationnels, beaucoup de grands groupes d'entreprises multinationales sont structurés par région et/ou secteur. L'organisation par secteur est particulièrement répandue dans les groupes qui sont diversifiés ou qui exercent des activités dissociables bien visibles. Les informations contenues dans le tableau 1 sont présentées par juridiction fiscale, permettant ainsi une analyse distincte des données par région géographique. Néanmoins, lorsqu'un groupe comporte des entités qui exercent des activités dans différents secteurs au sein d'une même juridiction, les informations relatives à ces entités sont agrégées dans le tableau 1, ce qui complique l'analyse du groupe par secteur à partir des informations pays par pays.

### ***Les informations sur des entités spécifiques peuvent être masquées par les informations par juridiction dans le tableau 1***

101. D'autres difficultés liées à l'utilisation des informations des déclarations pays par pays ont trait à la présentation des informations. Par exemple, bien que les activités de chaque entité constitutive soient mentionnées dans le tableau 2, les données contenues dans le tableau 1 sont agrégées par juridiction. Par conséquent, lorsqu'un indicateur de risque potentiel serait déclenché par une caractéristique spécifique d'une entité (comme le faible nombre de salariés ou la part élevée du chiffre d'affaires avec des parties liées), l'existence d'autres entités constitutives dans la même juridiction peut brouiller les cartes. Ainsi, une juridiction peut comprendre une entité réalisant un bénéfice avant impôt très élevé mais employant peu de salariés, information qui ne ressortira pas nécessairement des données agrégées de la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales si d'autres entités du groupe dans la même juridiction emploient de nombreux salariés.

### ***Manque d'informations sur des transactions spécifiques conclues par un groupe***

102. Les tableaux 1 et 2 contiennent des informations relatives à un groupe d'entreprises multinationales, qui sont analysées respectivement par juridiction et par entité, mais ils ne donnent pas de renseignements sur des transactions spécifiques. Bien que le tableau 1 contienne des précisions sur le montant total du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées dans une juridiction, il n'en mentionne ni la source ni la nature exacte. De ce fait, bien que les déclarations pays par pays contiennent des informations utiles à une évaluation des risques particulièrement élevés, elles ne suffisent pas, en soi, à appréhender des transactions spécifiques au sein d'un groupe. Pour comprendre parfaitement le profil de risque d'un groupe, les informations de la déclaration pays par pays doivent être interprétées parallèlement à d'autres informations détenues par l'administration fiscale ou provenant d'autres sources, comme le fichier principal et le fichier local (qui contiennent des précisions sur les accords importants de prestations de services au sein d'un groupe et des informations sur les principales catégories de transactions contrôlées impliquant des entités de la juridiction). Lorsque l'analyse de la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales par l'administration fiscale met en évidence un risque fiscal éventuel au sein du groupe, il convient que l'administration fiscale isole les transactions opérées dans la juridiction locale, ou en lien avec cette dernière, qui peuvent être concernées par ce risque afin d'orienter correctement les questions de suivi et l'analyse complémentaire.

### ***Défis à relever par rapport à l'utilisation du tableau 3 dans le cadre de l'évaluation des risques***

103. Le tableau 3 du modèle de formulaire permet aux groupes d'entreprises multinationales de fournir des informations complémentaires en appui aux données contenues dans les tableaux 1 et 2. Il est probable qu'un grand nombre de groupes complètent ce tableau sous forme de texte libre, pour expliquer les indicateurs de risques potentiels mis en évidence par des informations communiquées dans d'autres parties de la déclaration. Le tableau 3 pose cependant quelques problèmes spécifiques pour les juridictions qui utilisent les informations des déclarations à des fins d'évaluation des risques.

104. Un grand nombre de juridictions adoptent des systèmes de plus en plus automatisés, qui peuvent être conçus pour intégrer des données numériques ou d'autres champs de données définis (cases à cocher, noms de pays) aux outils d'évaluation des risques. L'intégration de descriptions libres à cette analyse est toutefois nettement plus complexe, d'autant plus que les déclarations pays par pays peuvent être complétées dans différentes langues. Il est possible d'utiliser des outils dotés d'une fonction d'analyse de texte pour rechercher des combinaisons de mots clés, mais la définition des différentes combinaisons à utiliser pour un risque donné sera probablement complexe et l'analyse de plusieurs risques ne fera qu'accroître cette complexité. Ce processus dépendra aussi de l'utilisation qui est faite du tableau 3, du type d'informations complémentaires mentionnées et de la présentation de ces informations. Une plus grande cohérence dans la manière de présenter les informations du tableau 3 faciliterait son utilisation à des fins d'évaluation des risques. La solution pourrait consister à donner aux groupes d'entreprises multinationales des orientations sur l'utilisation du tableau 3, notamment sur la communication standardisée d'informations afin d'identifier les faux positifs déjà connus, qui pourraient être intégrés à des processus d'évaluation des risques automatisés.

105. Lorsqu'une administration fiscale utilise des outils automatisés pour effectuer une évaluation initiale des risques, elle la fait généralement suivre d'un examen manuel avant de prendre des mesures de respect des obligations fiscales. Le tableau 3 peut être utilisé dans le cadre de l'examen manuel pour désélectionner certains contribuables repérés lors de l'étape automatisée à des fins d'examen complémentaire. En revanche, ce tableau sera probablement moins utile pour identifier des contribuables ou des dispositifs présentant un risque élevé. En d'autres termes, si l'étape automatisée ne permet pas de mettre en évidence un contribuable à risque nécessitant une analyse complémentaire, il est peu probable que cela soit le cas au moment de l'examen manuel lors de la prise en compte éventuelle des informations du tableau 3. Il se peut cependant que les juridictions attendent de voir comment les groupes utilisent le tableau 3 dans la pratique avant d'investir dans une technologie sophistiquée d'analyse de texte. Les administrations fiscales peuvent limiter ce risque en intégrant un grand nombre de sources de données différentes à leurs processus d'évaluation des risques, notamment les tableaux 1 et 2, le fichier principal et le fichier local ainsi que d'autres sources auxquelles ce manuel fait référence.

### ***Différences entre le cycle d'évaluation des risques fiscaux d'une juridiction et le calendrier des échéances des déclarations pays par pays***

106. Certaines difficultés d'utilisation des déclarations pays par pays pour l'évaluation des risques sont spécifiques à des juridictions spécifiques. Un certain nombre de juridictions évaluent toutes les entreprises contribuables en prenant pour base le même exercice fiscal et entendent mener leur processus annuel d'évaluation des risques et sélectionner les contribuables à contrôler selon ce cycle. Lorsqu'une administration fiscale reçoit la déclaration pays par pays directement de l'entité mère ultime d'un groupe, elle peut programmer le dépôt de cette déclaration en fonction de son cycle d'évaluation des risques (en imposant, par exemple, que la déclaration pays par pays soit déposée en même temps que la déclaration fiscale de l'entité mère ultime). En revanche, lorsque l'entité constitutive d'une juridiction n'est pas l'entité mère ultime de son groupe, la déclaration pays par pays du groupe sera déposée conformément aux règles applicables dans la juridiction de l'entité mère ultime, qui peut autoriser le dépôt dans un délai de 12 mois maximum après la fin de l'exercice fiscal du groupe. Ces déclarations peuvent être échangées avec les autres administrations fiscales jusqu'à 18 mois maximum après la

fin de l'exercice fiscal du groupe pour la première année de dépôt, et jusqu'à 15 mois après pour les années suivantes. Une administration fiscale peut donc recevoir les déclarations pays par pays tout au long de l'année et devra trouver un moyen de les intégrer à son évaluation annuelle des risques, en exploitant au mieux les déclarations sans pour autant perturber son calendrier de sélection du nombre approprié de contribuables à auditer.

### ***Variation du processus d'évaluation des risques fiscaux selon la taille des contribuables d'une juridiction.***

107. Un grand nombre d'administrations fiscales réservent l'évaluation détaillée des risques aux plus gros contribuables, les plus petits faisant l'objet d'examen moins approfondis. Dans ces juridictions, l'administration fiscale s'attachera vraisemblablement à intégrer les informations de la déclaration pays par pays à ses processus d'évaluation des risques pour les gros contribuables. Il se peut cependant que certaines entités n'atteignent pas le seuil nécessaire pour être considérées comme de gros contribuables dans la juridiction mais appartiennent néanmoins à un grand groupe d'entreprises multinationales qui dépose une déclaration pays par pays dans la juridiction de son entité mère ultime. Dans ce cas, l'administration fiscale devra peut-être déterminer comment intégrer ces entités au processus d'évaluation des risques réservé aux gros contribuables, soit dans leur totalité, soit dans la mesure nécessaire pour effectuer une évaluation des risques en tenant compte des informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe.

### ***Différences entre les entités constitutives d'une juridiction et celles qui sont intégrées au groupe fiscal local***

108. Les entités constitutives mentionnées dans la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales sont celles qui sont consolidées dans les états financiers du groupe conformément aux normes comptables en vigueur. Dans la plupart des cas, il s'agit de toute entité contrôlée directement ou indirectement à plus de 50 % par l'entité mère ultime du groupe, notamment des entités qui ne sont pas considérées comme faisant partie du groupe fiscal d'une juridiction donnée (parce que le seuil de constitution d'un groupe fiscal est supérieur à 50 % ou parce que deux entités de la juridiction ne sont pas directement liées et que la juridiction n'autorise pas la constitution de groupes fiscaux dans le cas d'un lien indirect, etc.). Par ailleurs, il peut arriver qu'une entité appartienne au groupe fiscal d'une juridiction mais ne soit pas consolidée dans les états financiers du groupe (notamment parce que les normes comptables en vigueur prévoient des dérogations à la consolidation pour certaines entités, comme les entités à vocation spéciale). Il devrait être tenu compte des différentes définitions d'un groupe aux fins de la déclaration pays par pays et à des fins fiscales lors de la comparaison des informations sur les activités par juridiction mentionnées dans le tableau 1 en les associant aux informations détenues par l'administration fiscale sur la situation du groupe dans cette juridiction.

### ***Problèmes de transition consécutifs à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays***

109. Certaines des difficultés d'utilisation des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques, liées notamment à l'intégrité et à la cohérence des données, seront particulièrement marquées pendant les premières années de la déclaration pays par

pays, au moment de la mise en place des systèmes par les juridictions et les groupes. Les groupes risquent alors de commettre des erreurs qui seront difficilement détectables par les juridictions puisqu'elles ne disposeront pas encore d'éléments de comparaison. Cela est susceptible de fausser les résultats de l'évaluation des risques des groupes considérés mais aussi des autres groupes, la comparaison entre eux étant moins précise. Un autre problème pourrait également se poser si certaines juridictions n'ont pas mis en place de systèmes de dépôt automatisés pour le premier cycle des déclarations pays par pays à la fin de l'année 2017. Certains groupes pourraient alors se voir contraints de déposer les déclarations dans un format différent, ce qui empêcherait les administrations fiscales d'utiliser des systèmes automatisés pour évaluer les risques.

## *Bibliographie*

OCDE (2017), *Déclaration pays par pays: Manuel Pratique de mise en œuvre*, [www.oecd.org/tax/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-œuvre.pdf](http://www.oecd.org/tax/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-œuvre.pdf).

OCDE (2017b), *Orientations relatives à l'utilisation appropriée des informations contenues dans les déclarations pays par pays*, [www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf).

OECD (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248502-fr>.



## *Chapitre 6*

### **Utilisation des déclarations pays par pays parallèlement à d'autres sources de données**

110. Les déclarations pays par pays contiennent des informations pertinentes, de haut niveau, qui permettent d'identifier les scénarios susceptibles d'indiquer qu'un groupe d'entreprises multinationales présente un risque fiscal supérieur ou inférieur pour une juridiction donnée. L'utilisation efficace de ces informations à des fins d'évaluation des risques fiscaux posés par certains groupes et dispositifs présente cependant un certain nombre de difficultés, surtout lorsque ces informations sont examinées de façon isolée. Actuellement, les administrations fiscales n'ont pas toutes les mêmes capacités ni les mêmes projets de recoupement des informations contenues dans les déclarations avec les données issues d'autres sources. Lorsqu'elle est possible, l'utilisation des données de la déclaration conjointement aux autres informations disponibles sur une entité et son groupe permet une évaluation plus efficace des risques. Une administration fiscale peut utiliser les informations de la déclaration pays par pays séparément pour faire une première sélection (par exemple, pour éliminer des groupes qui n'ont qu'une faible présence dans la juridiction), mais d'autres données doivent être également prises en compte avant de conclure qu'un groupe présente un risque fiscal important dans une juridiction. Des informations de sources diverses peuvent être disponibles pour aider l'administration fiscale dans son analyse. Les versions ultérieures de ce manuel fourniront des orientations complémentaires sur le contenu et l'utilisation de ces données à des fins d'évaluation des risques parallèlement aux autres informations de la déclaration pays par pays, en s'appuyant sur l'expérience de l'administration fiscale.

- Informations détenues par l'administration fiscale
- Informations provenant d'autres sources publiques
- Informations accessibles au public
- Informations de sources de données commerciales

#### ***Informations détenues par l'administration fiscale***

111. Les administrations fiscales peuvent déjà détenir des informations complémentaires pouvant être utilisées parallèlement à la déclaration pays par pays d'un groupe aux fins de l'évaluation des risques. Ces informations varieront d'une administration fiscale à l'autre, mais peuvent comprendre les éléments suivants :

- Déclarations fiscales
- Autres déclarations fiscales fournies conformément aux obligations déclaratives nationales (informations sur les SEC ; transactions avec des parties liées ;

transactions d'un montant élevé ; précisions relatives aux intérêts, dividendes et redevances versés ; etc.)

- Documentation des prix de transfert
  - Fichier principal
  - Fichier local
  - Déclarations et questionnaires relatifs aux prix de transfert
  - Autres documentations de prix de transfert requises par la législation nationale
- Informations communiquées par le contribuable à des fins d'obtention des décisions fiscales nationales, accords préalables (APP), etc.
- Informations communiquées par le contribuable dans le cadre d'un programme de discipline fiscale coopérative
- Informations sur les décisions fiscales, etc. délivrées par des administrations fiscales étrangères
- Informations reçues dans le cadre de la norme commune de déclaration/de la loi FATCA
- Informations reçues dans le cadre des régimes de communication obligatoire d'information
- Informations sur la fiscalité indirecte
- Dossiers et historique des déclarations fiscales des contribuables, y compris les dossiers de vérification fiscale des années précédentes
- Autres informations pertinentes communiquées par les administrations fiscales étrangères dans le cadre de l'échange automatique de renseignements ou de l'échange spontané de renseignements
- Informations détenues par les agents chargés la discipline fiscale, reposant sur leur connaissance et leur expérience du contribuable, notamment de son attitude à l'égard du risque.

#### ***Informations provenant d'autres sources publiques***

- Déclarations sur les grandes transactions financières détenues par les services de renseignements financiers
- Informations détenues par les registres des sociétés
- Informations douanières

#### ***Informations accessibles au public***

- Rapports financiers des groupes cotés en bourse (et des groupes non cotés dans certaines juridictions)
- Informations financières des Bourses et autres informations publiques
- Rapports annuels

- Informations communiquées dans le cadre d'autres normes de déclaration pays par pays, notamment la directive CRD IV et l'ITIE ainsi que la directive de l'UE relative aux états financiers<sup>8</sup> applicable aux industries d'extraction forestière et minière.
- Informations publiées sur le site internet du groupe, notamment les déclarations sur sa politique fiscale
- Statistiques publiées par les organismes publics
- Communiqués de presse, presse financière et économique et revues spécialisées

***Sources d'informations commerciales***

- Informations des agences de notation
- Bases de données commerciales

---

<sup>8</sup> Directive 2013/34/UE



## *Chapitre 7*

### **Utilisation des résultats d'une Évaluation des risques fondée sur les informations contenues dans la déclaration pays par pays**

112. Les processus d'évaluation des risques servent à déterminer le niveau de risque que présente un contribuable ou un dispositif donné pour une juridiction donnée et ils peuvent aboutir à toute une palette de résultats. En l'absence d'indicateurs de risque significatifs ou si les indicateurs mis en évidence ne suffisent pas pour laisser penser qu'il existe un niveau de risque attesté dans la juridiction considérée, la conclusion peut être qu'aucune autre mesure n'est requise, et que dès lors, aucune information complémentaire ne doit être demandée. Le simple fait que la déclaration pays par pays d'un groupe d'entreprises multinationales ne donne pas un tableau clair de toutes les activités et transactions du groupe ne doit pas justifier une demande d'informations complémentaires, sauf si les informations contenues dans la déclaration pays par pays (parallèlement aux autres données disponibles) donnent à penser qu'il existe un risque fiscal éventuel.

113. La mise en évidence d'indicateurs de risques devrait déclencher un examen manuel complémentaire destiné à déterminer si ces indicateurs sont inadéquats ou s'ils peuvent s'expliquer compte tenu des autres informations disponibles. Cet examen devrait également viser à déterminer si un risque éventuel mis en évidence au sein du groupe concerne des entités résidentes ou exerçant des activités dans la juridiction qui évalue les risques (notamment lorsque des entités situées dans la juridiction effectuent des paiements intragroupe pour lesquels les prix de transfert peuvent être incorrects). Lorsqu'il apparaît que des transactions impliquant des entités d'une juridiction ont été effectuées dans des conditions de pleine concurrence, une administration fiscale ne doit pas tenter d'opérer un ajustement de prix de transfert au seul motif que les informations contenues dans les déclarations pays par pays laissent penser qu'il existe peut-être un bénéfice inexplicé dans une autre partie du groupe, même si elle peut engager une analyse fonctionnelle et de comparabilité lorsque des indicateurs font apparaître que le bénéfice a été transféré depuis sa juridiction. Si elle met en évidence un risque fiscal éventuel pour une autre juridiction, elle peut le signaler à cette juridiction en vertu des pouvoirs dont elle est investie en matière d'échange spontané de renseignements en vertu cadre d'une convention fiscale en vigueur ou d'un accord d'échange de renseignements fiscaux, mais elle ne doit pas tenter d'opérer un ajustement fiscal dans sa propre juridiction.

114. La décision ultime concernant les mesures à prendre éventuellement pour faire respecter la discipline fiscale, et la forme que celles-ci sont sensé prendre, doit être prise conjointement par l'équipe chargée de l'évaluation des risques, les services responsables des mesures de renforcement de la discipline fiscale et les autres parties prenantes concernées au sein de l'administration fiscale. On est ainsi assuré que la décision tient compte des points de vue des spécialistes qui connaissent les risques identifiés et sont au

fait de la situation des contribuables, de leur activités et de leur attitude à l'égard du risque. Il se peut, par exemple, que les informations détenues par les services responsables des mesures de renforcement de la discipline fiscale permettent d'expliquer qu'un risque éventuel trouve en réalité son origine dans des considérations purement commerciales. Lorsque les informations contenues dans la déclaration pays par pays signalent un risque en contradiction avec la connaissance du profil de risque du groupe que possèdent les services responsables des mesures de renforcement de la discipline fiscale, il convient de les analyser en détail avant de soumettre le groupe à des interventions intensives, peut-être injustifiées, et de s'assurer notamment que le risque éventuel au sein du groupe concerne des transactions effectuées avec des entités, ou liées à des entités, qui sont résidentes de la juridiction ou exercent des activités dans la juridiction. Les autres paramètres de la décision relative à la nécessité éventuelle de mesures supplémentaires peuvent être le montant de l'impôt en jeu; les chances de réussite; et les ressources requises le cas échéant pour obtenir un résultat positif.

115. Sachant qu'elles ont des ressources limitées, les administrations fiscales sont invitées, dans la mesure du possible, à prévoir de consulter pendant cette phase d'examen les entités faisant partie du groupe afin de préciser les informations contenues dans les déclarations pays par pays et de comprendre les raisons commerciales éventuelles qui sous-tendent les facteurs apparemment porteurs d'un risque fiscal potentiel. Dans la plupart des cas, ces consultations seront conduites, pour des raisons pratiques, de manière unilatérale entre une administration fiscale et les entités locales d'un groupe. Néanmoins, compte tenu du fait que la déclaration pays par pays d'un groupe peut être mise à la disposition des administrations fiscales de toutes les juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités, et que certaines de ces administrations fiscales vont probablement détecter des risques éventuels identiques ou similaires, une consultation multilatérale à laquelle serait associé le groupe et les administrations fiscales de plusieurs juridictions peut également présenter des avantages. Elle peut revêtir différentes formes : réunions conjointes avec le groupe, demandes d'informations coordonnées ou consultations entre les administrations fiscales afin de débattre des questions d'interprétation concernant la déclaration pays par pays d'un groupe. Une démarche de ce type présenterait en outre l'intérêt de permettre aux administrations fiscales des différentes juridictions d'aborder éventuellement certains points directement avec l'entité mère ultime d'un groupe, laquelle appréhende parfois mieux les informations contenues dans la déclaration pays par pays du groupe. Elle permettrait également aux administrations fiscales de se consulter mutuellement afin de garantir une interprétation cohérente des informations contenues dans la déclaration pays par pays (ou bien fournies ultérieurement pas le groupe) ou une meilleure compréhension des éventuels points de divergence au stade de l'interprétation. Toute consultation multilatérale nécessiterait toutefois un certain niveau de mobilisation des ressources et une coordination entre les administrations fiscales concernées, et il est peu probable qu'elle convienne à toutes les juridictions ou qu'elle puisse être utilisée pour l'évaluation de tous les groupes installés dans une juridiction.

116. Lorsqu'il est établi que le processus d'évaluation des risques a conduit à la mise en évidence d'indicateurs de risque fiscal inadéquats ou trompeurs, l'information devrait être répercutée et réutilisée dans le processus d'évaluation des risques afin d'actualiser et d'améliorer les outils d'évaluation des risques. Lorsque les indicateurs de risque fiscal mis en évidence sont corrects, mais que la décision est prise de ne pas engager d'autre mesure, cette décision doit être actée afin que toute la piste de vérification puisse être retracée.

117. Si une évaluation des risques déclenche effectivement d'autres mesures destinées à faire observer la discipline fiscale, notamment, mais pas seulement, une vérification fiscale, cette décision doit également être actée et tout ajustement fiscal éventuel doit être justifié par des éléments probants suffisants non issus de la déclaration pays par pays du groupe. La déclaration pays par pays est un outil d'évaluation des risques qui peut orienter les interventions en faveur de la discipline fiscale, mais ne peut en aucun cas les remplacer.

118. Une juridiction doit veiller à ce que des processus de gouvernance soient en place à toutes les étapes susmentionnées et s'assurer que les procédures suivies sont correctes, et que chaque décision est pleinement étayée.



*Annexe 1***Modèle de formulaire de la déclaration pays par pays****Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale**

Nom du groupe d'entreprises multinationales :										
Exercice fiscal considéré :										
Monnaie utilisée :										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus – année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

**Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale**

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement (R&D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de	Activités dormantes	Autres <sup>9</sup>
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

<sup>9</sup> Veuillez préciser la nature de l'activité de l'entité constitutive dans la partie « Informations complémentaires ».

**Tableau 3 Informations complémentaires**

Nom du groupe d'entreprises multinationales :  
Exercice fiscal considéré :

*Veillez ajouter dans cette rubrique les informations ou explications succinctes complémentaires qui vous semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.*

## *Annexe 2*

### **Indicateurs de risques fiscaux susceptibles d'être mis en évidence par la déclaration pays par pays**

Indicateur de risque fiscal éventuel	Conclusion possible	Autre explication éventuelle
Présence du groupe dans une juridiction	Un groupe dont la présence est faible est moins susceptible de présenter un risque fiscal significatif	La mention, sur la déclaration pays par pays, d'une présence limitée peut être trompeuse si les activités exercées dans la juridiction sont plus importantes qu'indiqué. Ces informations doivent être recoupées avec d'autres informations et confrontées à l'expérience des services responsables de la discipline fiscale.
Les activités exercées par le groupe dans une juridiction sont celles qui présentent le moins de risques.	Les activités exercées par un groupe dans une juridiction peuvent appartenir à une catégorie moins imposée (les dividendes d'une entité détentrice de titres et les plus-values qu'elle réalise bénéficient par exemple d'un privilège d'affiliation).	Une entité dont l'activité principale présente en principe un risque fiscal plus faible peut tout de même se livrer à des pratiques de BEPS. Il convient d'examiner les autres informations disponibles pour détecter des indicateurs laissant supposer que le bénéfice imposable dans la juridiction devrait être plus élevé.
Le montant ou la part du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées est élevé dans une juridiction donnée.	Le fait que le montant ou la part du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées est élevé peut signifier qu'une erreur, même minime, sur les prix de transfert peut avoir un impact fiscal significatif.	Les groupes peuvent comprendre des entités qui réalisent exclusivement ou principalement des transactions avec des parties liées pour des raisons commerciales.
Les résultats obtenus dans une juridiction divergent des comparables éventuels.	Les écarts entre la juridiction et le comparable choisi pourraient résulter de pratiques de BEPS.	Le comparable choisi peut ne pas être fiable ou des facteurs commerciaux peuvent expliquer la différence.
Les résultats obtenus dans une juridiction ne correspondent pas aux tendances du marché.	Les résultats peuvent être faussés par une pratique de BEPS.	Les résultats peuvent être conditionnés par des considérations commerciales.

Indicateur de risque fiscal éventuel	Conclusion possible	Autre explication éventuelle
Dans certaines juridictions, les bénéfices enregistrés sont importants malgré une activité substantielle réduite.	Les bénéfices ont peut-être été transférés depuis la juridiction dans laquelle est exercée l'activité économique sous-jacente.	Des raisons commerciales peuvent expliquer que les résultats obtenus dans une juridiction puissent sembler élevés par rapport aux indicateurs de l'activité figurant dans la déclaration pays par pays (forte dépréciation d'actifs corporels ou non déclaration d'actifs incorporels par exemple).
Dans certaines juridictions, les bénéfices sont élevés, mais le montant de l'impôt dû est faible.	Un faible taux d'imposition effectif est le signe qu'un groupe se livre à des pratiques de BEPS pour dissimuler un bénéfice imposable.	Des raisons tout à fait autres peuvent expliquer le faible niveau de l'impôt dû (amortissement fiscal accéléré, par exemple).
Dans certaines juridictions, des activités importantes sont exercées, mais les bénéfices (ou les pertes) sont peu élevés.	Les bénéfices imputables à une juridiction peuvent être transférés vers une autre juridiction où la fiscalité est plus favorable.	Certaines activités d'un groupe peuvent nécessiter davantage d'actifs ou de personnel que d'autres (les fonctions administratives notamment produisent parfois un bénéfice par salarié faible par rapport au reste du groupe).
Le groupe exerce des activités dans des juridictions où le risque de BEPS est élevé.	Le groupe peut se livrer à une activité connue pour être propice à des pratiques de BEPS.	Des raisons toutes autres peuvent expliquer qu'un groupe exerce des activités dans une juridiction donnée.
Le groupe exerce des activités mobiles qu'il situe dans des juridictions où le taux ou le niveau d'imposition est plus bas.	Le groupe peut avoir transféré ses activités vers une juridiction dans le seul but d'y bénéficier d'un régime fiscal favorable.	Les bénéfices tirés des activités mobiles peuvent être imputées à juste titre à une juridiction où elles sont faiblement imposées à condition que l'activité soit suffisante, que les prix de transfert soient conformes aux prix de pleine concurrence et qu'il n'y ait pas d'autre indicateur laissant suspecter des pratiques de BEPS.
Des changements sont survenus dans la structure du groupe, y compris dans la localisation de ses actifs.	Des changements dans la structure du groupe peuvent offrir à celui-ci l'opportunité de se livrer à des pratiques de BEPS et peuvent justifier la nécessité de reconsidérer les politiques et les méthodologies en matière de prix de transfert et de réexaminer la définition et le prix des transactions effectuées avec des parties liées.	Les changements survenus dans la structure du groupe peuvent résulter de considérations purement commerciales même lorsqu'ils se traduisent par une baisse de l'impôt acquitté dans une juridiction donnée.

Indicateur de risque fiscal éventuel	Conclusion possible	Autre explication éventuelle
La propriété intellectuelle (PI) est séparée des activités connexes au sein du groupe.	La valeur de la propriété intellectuelle peut être utilisée pour transférer des bénéfices imposables depuis d'autres juridictions.	La propriété intellectuelle peut être détenue dans une juridiction donnée pour des raisons sans lien avec des pratiques de BEPS. Tant que les redevances acquittées en contrepartie de l'utilisation de la propriété intellectuelle sont conformes au principe de pleine concurrence et qu'il n'existe pas d'autres indicateurs laissant suspecter des pratiques de BEPS, le risque fiscal pour une juridiction peut être faible.
Le groupe a des entités commerciales situées dans des juridictions autres que ses marchés principaux.	Les entités commerciales pourraient enregistrer des bénéfices qui ne sont pas imputables aux juridictions dont elles sont résidentes.	Des facteurs historiques ou commerciaux peuvent expliquer le recours à des entités commerciales situées dans certaines juridictions.
Le groupe a des entités chargées de la centralisation des achats situées dans des juridictions autres que celles de ses principaux lieux de fabrication.	Les entités chargées de la centralisation des achats pourraient enregistrer des bénéfices qui ne sont pas imputables aux juridictions dont elles sont résidentes.	Des facteurs historiques ou commerciaux peuvent expliquer le recours à des entités chargées de l'approvisionnement situées dans certaines juridictions.
L'impôt sur les bénéfices acquitté est régulièrement inférieur à l'impôt sur les bénéfices dû.	Un groupe peut faire état d'impôts dus d'un montant élevé correspondant à une situation fiscale incertaine qui pourrait laisser suspecter un comportement lié à des pratiques de BEPS.	Des facteurs sans lien avec des pratiques de BEPS tels que des reports en avant de pertes ou une incertitude légitime quant à une situation fiscale pourraient expliquer des différences entre les impôts dus et les impôts acquittés au titre de l'exercice en cours.
Le groupe comprend des entités à double résidence fiscale	Les entités à double résidence peuvent être utilisées aux fins d'un certain nombre de pratiques de BEPS.	La plupart des entités qui mentionnent plusieurs juridictions de résidence et de constitution dans le tableau 2 n'ont pas une double résidence (en raison de l'application de la clause de départage figurant dans la convention fiscale en vigueur).
Le groupe comprend des entités sans résidence fiscale.	Les entités sans résidence ne peuvent être utilisées aux fins de pratiques de BEPS.	Dans de nombreux cas, une entité qui n'a pas de résidence est transparente fiscalement et ses bénéfices peuvent être imposables au niveau d'une autre entité constitutive du groupe.
Le groupe déclare un chiffre d'affaires apatride dans le tableau 1.	Un chiffre d'affaires apatride peut indiquer un risque de BEPS s'il n'est pas pris en compte à des fins fiscales dans une juridiction.	Dans de nombreux cas, le bénéfice peut être imposable au niveau d'une autre entité constitutive du groupe.
Les informations contenues dans la déclaration pays par pays d'un groupe ne correspondent pas aux informations communiquées précédemment par une entité constitutive.	On pourrait s'interroger sur l'exactitude de la déclaration pays par pays et des informations communiquées précédemment par l'entité constitutive.	D'autres raisons peuvent expliquer une différence éventuelle, notamment des changements dans la structure ou les activités du groupe, sachant que l'administration fiscale dispose d'informations communiquées antérieurement.

### *Annexe 3*

#### **Exemple d'utilisation de la déclaration pays par pays à des fins d'Évaluation du risque fiscal<sup>10</sup>**

119. La société MNE SA est l'entité mère ultime d'un groupe multinational fictif engagé dans la fabrication et la vente de biens de consommation. MNE SA est résidente du pays A et le groupe a des entités implantées dans 26 pays en Europe, en Amérique et dans la région Asie-Pacifique. L'exercice fiscal du groupe prend fin le 31 décembre. À la date de rédaction du présent exemple, MNE SA a communiqué deux déclarations pays par pays (pour les exercices prenant fin le 31 décembre 2016 et le 31 décembre 2017), qui ont été déposées auprès de l'administration fiscale du pays A et échangées avec les administrations fiscales des autres juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités. Cet exemple illustre comment les administrations fiscales pourraient utiliser les informations contenues dans les tableaux 1 et 2 de la déclaration pays par pays dans le cadre d'une première évaluation visant à déterminer les risques fiscaux éventuels ou les domaines dans lesquels des informations complémentaires doivent être demandées. On peut s'attendre à ce que dans de nombreuses juridictions, cette première évaluation fiscale porte en grande partie sur les mêmes indicateurs potentiels de risques fiscaux, même si les algorithmes utilisés diffèrent. Après avoir recensé les indicateurs de risques éventuels, les administrations fiscales auront toutefois des visions différentes de ce qu'elles perçoivent comme des facteurs de risques fiscaux éventuels dans leur juridiction. Par exemple, en tant que juridiction de résidence de l'entité mère ultime, l'administration fiscale du pays A peut être amenée à demander des informations complémentaires sur une bonne partie, voire la totalité des problèmes potentiels mis en évidence grâce à l'évaluation initiale. Les administrations fiscales des autres juridictions en revanche devraient limiter leurs investigations aux seuls risques concernant des entités résidentes ou bien des transactions auxquelles une entité résidente a peut-être été partie.

#### **Processus utilisés pour l'évaluation des risques fiscaux**

120. Cet exemple montre comment effectuer une première évaluation des risques fiscaux à l'aide de la déclaration pays par pays d'un groupe. Dans cette optique, on part de l'hypothèse que l'évaluation initiale des risques ne prend pas en compte les autres informations éventuellement à la disposition de l'administration fiscale. Les outils employés sont simples pour évaluer le groupe au regard des différents indicateurs de risque décrits dans le présent manuel. L'évaluation peut être menée à bien manuellement, mais une approche plus automatisée présente des avantages dans la mesure où elle permet de traiter rapidement un grand volume de données et de dégager des scénarios possibles

---

<sup>10</sup> Les versions ultérieures de ce manuel présenteront d'autres exemples, qui seront fondés sur l'expérience acquise par les juridictions en matière d'utilisation des déclarations pays par pays aux fins de l'évaluation des risques.

englobant de multiples indicateurs qui peuvent ensuite être examinés lors d'une seconde étape manuelle. Eu égard à l'automatisation de l'étape initiale anticipée dans de nombreuses juridictions et aux difficultés prévisibles d'intégration du texte libre contenu dans le tableau 3 dans un processus automatisé, cet exemple ne s'appuie que sur les informations contenues dans les tableaux 1 et 2. Il est prévu que les autres données à la disposition de l'administration fiscale, notamment les informations complémentaires communiquées dans le tableau 3, soient prises en compte pas les agents de l'administration de la juridiction concernée pour établir si les indicateurs de risques éventuels peuvent d'expliquer ou s'il y a lieu de procéder à un examen supplémentaire afin de déterminer si une intervention en faveur de la discipline fiscale se justifie, et de quelle nature elle doit être.

121. L'évaluation initiale du risque comprend les étapes suivantes :

- Les informations contenues dans les tableaux 1 et 2 des déclarations pays par pays du groupe pour 2016 et 2017 sont examinées sous leur forme brute.
- Les modifications apportées à ces tableaux entre 2016 et 2017 sont analysées afin de repérer celles qui peuvent avoir des effets significatifs sur l'évaluation des risques fiscaux.
- Les principaux ratios sont calculés à partir des informations contenues dans le tableau 1 pour 2016 et 2017. Ils sont fondés sur les ratios définis comme potentiellement utiles dans le présent manuel.
- Les variations de ces ratios entre 2016 et 2017 sont calculées et analysées.
- Les résultats des étapes décrites précédemment sont interprétés afin de repérer les risques fiscaux éventuels présentés par le groupe MNE SA, de trouver d'autres explications possibles justifiant ces divers indicateurs de risques et de déterminer si d'autres informations et investigations sont nécessaires.

### **Résultats de l'examen initial**

122. Cette synthèse met en évidence les problèmes recensés au cours de l'évaluation initiale des risques que présente le groupe MNE SA, lesquels peuvent laisser penser que le groupe pourrait présenter un risque fiscal plus élevé dans certains domaines. Il conviendrait que l'administration fiscale d'une juridiction dont une entité est résidente ou dans laquelle elle exerce des activités, laquelle peut être concernée par les indicateurs de risques éventuels mis en évidence, examine les informations complémentaires provenant d'autres sources afin d'établir si les problèmes soulevés sont significatifs ou s'ils peuvent s'expliquer autrement, et de déterminer en dernier ressort si une autre intervention en faveur la discipline fiscale s'impose.

123. Des exemplaires de la déclaration pays par pays du groupe (tableaux 1 et 2 uniquement), des analyses numériques de cette déclaration et des graphiques illustrant un certain nombre de ratios clés figurent à la fin de la présente annexe.

### ***Présentation générale du groupe MNE SA en 2017***

124. Fin 2017, le groupe MNE SA comprend 43 entités réparties dans 26 pays. Sur ce nombre, 29 se consacrent à des activités de vente ou de fabrication. Le groupe comprend également des sociétés de portefeuille (dans les pays A, I, N, et T), des sociétés financières (pays C, N et T), des sociétés de services (pays A, C et T), une société de

centralisation des achats (pays U), une société de recherche et de développement (pays D), une société de portefeuille détentrice de droits de propriété intellectuelle (pays K) et une société d'assurance captive (pays N). La répartition par région est la suivante :

Europe	Amérique	Asie-Pacifique
A	L	R
B	M	S
C	N	T
D	O	U
E	P	V
F	Q	W
G		X
H		Y
I		Z
J		
K		

125. En 2017, le groupe a dégagé des bénéfices dans tous les pays dans lesquels il a exercé des activités. En Europe, les résultats du groupe ont été globalement stables, ce qui s'explique probablement par le fait que ce marché a atteint sa maturité. En Amérique, une hausse du chiffre d'affaires et une légère amélioration des marges bénéficiaires ont été constatées dans l'ensemble des grands pays. Dans la région Asie-Pacifique, une croissance du chiffre d'affaires a été enregistrée dans tous les pays, mais une contraction des marges bénéficiaires s'est également produite dans un certain nombre d'entre eux. Seules les entités des pays T, U et Z ont vu leur rentabilité progresser et font figure d'exceptions à la règle.

126. Entre 2016 et 2017, deux changements ont été apportés à la structure du groupe. Premièrement, une société de portefeuille détentrice de droits de propriété intellectuelle dans le pays Q, qui apparaît dans le tableau 2 en 2016, n'y apparaît plus en 2017. À la suite de ce changement, le seul pays dans lequel se trouve une société de portefeuille détentrice de droits de propriété intellectuelle faisant partie du groupe est le pays K. Deuxièmement, une nouvelle entité de fabrication apparaît dans le pays H. Il n'est pas précisé si elle a été constituée ou acquise par le groupe.

***Les activités de vente et de fabrication dans la région Asie-Pacifique produisent des rendements inférieurs à ceux obtenus dans d'autres régions***

127. Le groupe a des entités opérationnelles (engagées dans des activités de vente, de fabrication et des activités connexes) dans 21 pays d'Europe, d'Amérique et de la région Asie-Pacifique. En 2017, la plupart de ces entités ont enregistré un chiffre d'affaires total par salarié compris entre 92 000 EUR et 172 000 EUR, sachant qu'à l'intérieur de cette fourchette, il n'existe pas d'écart significatif entre les entités des trois régions.

128. Néanmoins, bien que les entités de vente et de fabrication fassent état de niveaux de chiffre d'affaires par salarié similaires dans l'ensemble du groupe, il existe un écart notable entre les marges bénéficiaires des entités des différentes régions.

- En Europe, la marge bénéficiaire sur les activités de vente ou de fabrication est comprise entre 10 % et 14 % dans la plupart de pays. Le pays H fait exception à la règle (avec une marge bénéficiaire de 2 %), mais il s'agit d'une entité récente du groupe (2017) et son cas est abordé ci-après.
- En Amérique, la marge bénéficiaire sur les activités de vente et de fabrication est comprise entre 9 % et 11 % dans tous les pays.
- Dans la région Asie-Pacifique, les marges bénéficiaires réalisées par des entités de vente ou de fabrication (à l'exception des pays U et Z) sont comprises entre 3 % et 5 % dans tous les pays. La marge bénéficiaire réalisée dans le pays U s'établit à 58 %, et dans le pays Z à 29 %.

129. Un certain nombre de raisons expliquent que des entités engagées dans des activités similaires puissent générer des marges différentes selon les régions (différences au niveau des coûts de production ou de la pénétration du marché, par exemple). Le fait que les marges bénéficiaires des deux entités situées dans les pays U et Z soient nettement plus élevées que celles des autres entités de la région peut cependant être un indicateur de risque fiscal éventuel. Plusieurs autres facteurs confirment cette hypothèse :

- La quasi-totalité du chiffre d'affaires réalisé par ces deux entités provient de transactions avec des parties liées (95 % dans le pays U et 98 % dans le pays Z). L'entité située dans le pays U se livre à des activités d'achat. Celle implantée dans le pays Z est décrite comme relevant de la catégorie « ventes, commercialisation et distribution » du tableau 2, mais le fait que son chiffre d'affaires provienne de transactions avec des parties liées laisse penser qu'elle exerce plutôt des activités de commercialisation ou de distribution pour le compte d'autres entités du groupe plutôt que des activités de vente.
- Si l'on part du principe que l'entité située dans le pays Z exerce des activités de commercialisation ou de distribution, le groupe n'exerce alors aucune activité de vente ou de fabrication ni dans le pays U, ni dans le pays Z, ce qui pose la question des raisons pour lesquelles le groupe déciderait d'implanter ses centres de commercialisation/distribution dans ces pays ?
- Les activités exercées dans les pays U et Z ont un taux d'imposition effectif inférieur à ceux appliqués dans les autres pays de la région.
- Entre 2016 et 2017, la hausse des chiffres d'affaire des entités de vente et de fabrication implantées dans la région Asie-Pacifique a été comprise entre 15 % et 55 %, et celle des bénéfices avant impôts entre 2 % et 9 %. Par ailleurs, les chiffres d'affaires réalisés dans les pays U et Z ont augmenté respectivement de 23 % et 9 % et les bénéfices de 29 % et 15 %. En conséquence, si le chiffre d'affaires a progressé dans toutes les entités, les marges bénéficiaires ont été en hausse dans les pays U et Z, mais ont reculé dans les autres juridictions.

130. Les administrations fiscales des juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités de vente ou de fabrication dans la région Asie-Pacifique peuvent demander des informations complémentaires sur les activités des entités situées dans les pays U et Z et sur le montant des paiements intragroupe effectués au profit de ces entités.

***Cession ou liquidation de la société de portefeuille détentrice de droits de propriété intellectuelle du groupe MNE (Q) et transfert éventuel des droits de propriété intellectuelle du pays Q vers le pays K***

131. Pour l'année 2016, apparaissent dans le tableau 2 une entité résidente du pays K et une entité résidente du pays Q, dont les activités comprennent la détention ou la gestion de droits de propriété intellectuelle. Pour l'année 2017, l'entité résidente du pays Q n'est plus mentionnée dans la déclaration pays par pays. Plusieurs explications sont possibles, notamment :

- L'entité du pays Q, ainsi que les droits de propriété intellectuelle qu'elle détenait, ont été cédés par le groupe.
- Il se peut que l'entité du pays Q ait été liquidée et que les droits de propriété intellectuelle qu'elle détenait aient été transférés vers le pays K.
- Le groupe a combiné les deux opérations susmentionnées (en l'espèce, le transfert d'une partie des droits de propriété intellectuelle détenus depuis le pays Q vers le pays K, suivi de la cession de l'entité du pays Q et de l'autre partie des droits de propriété intellectuelle).

132. Les administrations fiscales des pays K et Q auront peut-être intérêt à s'assurer que le prix du transfert intragroupe des droits de propriété intellectuelle a été établi correctement. L'administration fiscale du pays Q voudra pour sa part s'assurer que les plus-values ou les pertes éventuelles liées à la cession de l'entité du pays Q et/ou à la vente ou au transfert des droits de propriété intellectuelle ont été imposées correctement. Les administrations fiscales du pays K et des autres juridictions dans lesquelles les droits de propriété intellectuelle sont exploités devront veiller à ce que le montant des redevances versées à destination du pays K soit établi correctement en 2017 et les années suivantes.

***On constate des écarts considérables entre 2016 et 2017 pour ce qui est de la hausse du chiffre d'affaires, des bénéfices et de l'impôt sur les bénéfices dû dans le pays K***

133. Entre 2016 et 2017, le chiffre d'affaires total réalisé dans le pays K a augmenté de 44 %, le bénéfice avant impôts de 106 % et l'impôt sur les bénéfices dû au titre de l'exercice de 52 %. Il en résulte que la marge bénéficiaire du sous-groupe du pays K est passée de 10 % à 14 % tandis que le taux effectif d'imposition a été ramené de 21 % à 16 %.

134. L'administration fiscale du pays K devrait demander des informations complémentaires afin de comprendre les facteurs qui sous-tendent ces variations. La progression de la marge bénéficiaire pourrait s'expliquer par le transfert de droits de propriété intellectuelle de valeur du pays Q vers le pays K. Le fait que les marges réalisées sur la gestion et la détention de droits de la propriété intellectuelle soient généralement plus élevées que celles réalisées sur la vente et la fabrication (les autres activités exercées dans le pays K) pourrait expliquer que le bénéfice avant impôts ait progressé plus rapidement que le chiffre d'affaires sur la période considérée, hypothèse qui serait corroborée par le constat que l'augmentation du chiffre d'affaires est principalement imputable à des transactions avec des parties liées.

135. Le recul du taux d'imposition effectif peut également trouver son origine dans le fait que le chiffre d'affaires généré par les droits de propriété intellectuelle bénéficie d'un

régime applicable aux brevets dans le pays K (prévoyant l'application d'un taux d'imposition réduit aux revenus tirés de certains actifs de propriété intellectuelle). Si tel est le cas en l'espèce, dès lors qu'il apparaît que la propriété intellectuelle a pu être transférée hors du pays K, l'administration fiscale souhaitera peut-être procéder à des investigations complémentaires pour obtenir la confirmation que les droits de propriété intellectuelle satisfont aux conditions requises pour bénéficier d'un taux d'imposition réduit.

***La marge bénéficiaire de l'entité située dans le pays H qui a été acquise récemment est très faible***

136. Pour l'exercice 2017, apparaît dans le tableau 2 une entité résidente du pays H, qui n'apparaissait pas dans le tableau en 2016. Il peut s'agir d'une entité nouvellement constituée ou d'une entité acquise par le groupe. En 2017, l'entité a enregistré un chiffre d'affaires total de 47 842 000 EUR et un bénéfice avant impôts de 836 000 EUR, ce qui donne une marge bénéficiaire de 2 % dans le pays H, nettement inférieure à la marge bénéficiaire moyenne de la région Europe, laquelle ressort à environ 11 %.

137. L'administration fiscale du pays H peut demander des informations complémentaires afin de comprendre pourquoi cette marge est très faible par comparaison avec le reste de la région. L'explication peut se trouver dans le niveau élevé des coûts de démarrage ou dans les coûts commerciaux légitimement engagés pour intégrer dans le groupe une entité acquise, mais elle peut également résider dans une tentative de planification fiscale, qui peut notamment prendre la forme d'une contraction excessive de la dette (au-delà de ce qui est nécessaire pour que les charges d'intérêts nettes soient en rapport avec l'activité économique imposable) ou d'un instrument financier hybride intragroupe.

***Dans le pays I, le chiffre d'affaires augmente, mais la marge bénéficiaire baisse sensiblement***

138. Selon le tableau 1, la société de portefeuille située dans le pays I a enregistré une explosion de son chiffre d'affaires de 313 % entre 2016 et 2017 et une augmentation de son bénéfice avant impôts de 44 %. La marge bénéficiaire du groupe dans le pays I a donc reculé, passant de 11 % à 4 %. La raison de cette évolution n'est pas claire et l'administration fiscale du pays I peut exiger des informations complémentaires afin de vérifier que le chiffre d'affaires du groupe est imposé correctement.

139. Les administrations fiscales des autres juridictions peuvent également se demander si cette situation donne à penser que le pays I peut être utilisé comme relais (en l'espèce, si la société de portefeuille fait partie d'un dispositif en vertu duquel elle reçoit des paiements d'une partie liée et s'est déjà engagée à effectuer les paiements correspondants au profit d'une autre partie liée). L'administration fiscale du pays H peut notamment demander des informations complémentaires afin de déterminer si les bénéfices réalisés par l'entité située dans le pays H sont moins élevés à cause de paiements effectués à destination du pays I dans le cadre d'un dispositif hybride importé.

***Le chiffre d'affaires et les bénéfices réalisés dans le pays T sont en hausse, mais le taux d'imposition effectif diminue.***

140. Le groupe comprend trois entités dans le pays T : une société de portefeuille, une société financière et une société de services. En 2016, les activités exercées dans le

pays T ont généré une solide marge bénéficiaire de 16 % et supporté l'un des taux d'imposition effectifs du groupe les plus bas, soit 13 %. En 2017 en revanche, la marge bénéficiaire réalisée dans le pays a été portée à 33% tandis que le taux effectif d'imposition est descendu à 5 %, ce qui s'explique par la hausse significative du chiffre d'affaires et des bénéfices au cours de l'exercice conjuguée à une progression modeste du montant des impôts dus.

141. L'administration fiscale du pays T devrait envisager de demander des informations complémentaires afin de comprendre pourquoi l'augmentation du bénéfice comptable n'a visiblement pas entraîné d'alourdissement de la charge fiscale. Les administrations fiscales des autres juridictions peuvent également demander des informations complémentaires afin de comprendre si cette situation peut résulter de dispositifs impliquant une autre entité du groupe relevant de leur juridiction, compte tenu notamment du fait que le chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées représente une proportion aussi élevée du chiffre d'affaires total réalisé dans le pays T. Un tel scénario pourrait correspondre, par exemple, à un instrument financier hybride intragroupe impliquant le pays H et le pays I, en vertu duquel:

- l'entité située dans le pays H effectue un paiement à destination du pays I, de façon à réduire le chiffre d'affaires assujéti à l'impôt dans le pays H ;
- l'entité située dans le pays I perçoit un revenu en provenance du pays H et effectue un paiement correspondant à destination du pays T, lequel se traduit par une hausse du chiffre d'affaires réalisé dans le pays I, sans grand effet sur les bénéfices constatés ou les impôts supportés dans ce pays ;
- l'entité située dans le pays T perçoit un paiement qui n'est pas assujéti à l'impôt, d'où une hausse de son chiffre d'affaires et de ses bénéfices, sans charge fiscale supplémentaire.

***Les bénéfices générés par le chiffre d'affaires réalisés avec des parties liées dans des juridictions appliquant un faible taux d'imposition effectif sont élevés***

142. Le groupe exerce des activités dans cinq juridictions pour lesquelles il y a matière à s'interroger en raison de l'absence d'activités substantielles en rapport avec leurs résultats économiques. Les activités du groupe dans les pays C, N, T, U et Z :

- génèrent les chiffres d'affaires totaux les plus élevés rapportés aux salariés et aux actifs corporels ;
- génèrent les bénéfices avant impôts les plus élevés rapportés aux salariés et aux actifs corporels ;
- génèrent les rendements des capitaux propres les plus élevés avant et après impôts (sauf dans le pays C) ;
- génèrent les marges bénéficiaires les plus élevées (sauf dans le pays K, où sont détenus les droits de propriété intellectuelle du groupe en 2017) ;
- supportent les taux d'imposition effectifs les plus bas (sauf dans le pays G) ;
- produisent un chiffre d'affaires réalisé en majeure partie avec des parties liées.

143. On trouve dans les pays C, N et T des entités procurant au groupe des financements ou des services administratifs, de gestion ou de soutien ainsi que des sociétés de portefeuille. On trouve également dans le pays N une entité qui fournit des

services d'assurance aux autres membres du groupe. Ces activités supposent naturellement la conclusion de transactions avec des parties liées et nécessitent généralement des effectifs réduits (comparativement aux activités de fabrication et de vente des autres entités du groupe). Néanmoins, les administrations fiscales de toutes les juridictions dans lesquelles le groupe exerce des activités peuvent demander des informations complémentaires afin d'établir si les entités résidentes du groupe effectuent des paiements au profit de ces entités. Si tel est le cas, des informations complémentaires peuvent être nécessaires pour permettre mieux appréhender l'ampleur de ces activités dans ces trois juridictions et le montant des paiements intragroupe.

144. L'entité située dans le pays U fournit des services d'achat et l'entité située dans le pays Z assure la commercialisation et/ou la distribution auprès des entités de la région Asie-Pacifique. Les risques fiscaux éventuels que présentent ces entités sont examinés dans d'autres sections.

### *Étapes suivantes*

145. Les informations contenues dans les déclarations pays par pays peuvent être utilisées dans le but de procéder à une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et des autres risques liés à des pratiques de BEPS. Lorsque les risques fiscaux éventuels mis en évidence par l'évaluation initiale concernent une juridiction en particulier, l'administration fiscale de cette juridiction peut procéder à des investigations complémentaires afin de déterminer s'il existe un risque significatif et, dans l'affirmative, quelles sont les mesures de renforcement de la discipline fiscale requises. Les résultats de cette évaluation conduite à partir des informations contenues dans la déclaration pays par pays ne permettent pas de démontrer de manière concluante que la situation fiscale déclarée est inexacte et ils ne peuvent pas être utilisés pour servir de base à une répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie. Aucun ajustement fiscal ne doit donc être proposé en référence à cette analyse initiale.

**Groupe MNE SA - Déclarations pays par pays et analyses****Déclaration pays par pays de l'exercice prenant fin le 31 décembre 2017**

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéficiaires, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2017</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéficiaires acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéficiaires dus - année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
A	610315000	515510000	1125825000	114565000	41300000	38870000	87500000	450000000	8965	874385000
B	29271000	412000	29683000	3678000	1344000	1231000	4000000	15629000	260	5973000
C	6313000	19053000	25366000	3293000	619000	508000	3500000	12111000	15	1023000
D	81851000	188351000	270202000	29040000	8510000	8266000	22000000	80380000	2074	273981000
E	15667000	1456000	17123000	1728000	486000	378000	2000000	8570000	150	2645000
F	65224000	52533000	117757000	13502000	3424000	3320000	10500000	46161000	949	109317000
G	14022000	1622000	15644000	1659000	231000	185000	1000000	7669000	96	2531000
H	1450000	46392000	47842000	836000	296000	248000	7000000	526000	520	82512000
I	89000	5527000	5616000	216000	56000	34000	500000	1536000	10	775000
J	14226000	1320000	15546000	1727000	318000	281000	2000000	10852000	131	3062000
K	57694000	111743000	169437000	23394000	4182000	3700000	15000000	64200000	987	129300000
L	23785000	512000	24297000	2351000	934000	850000	4000000	5016000	241	3725000
M	64962000	98833000	163795000	15951000	5898000	5543000	20000000	36199000	1520	129902000
N	7373000	39803000	47176000	22288000	0	0	1750000	3498000	13	544000
O	57292000	5823000	63115000	5629000	1583000	1421000	12000000	12851000	615	8163000
P	13981000	128000	14109000	1582000	389000	376000	2500000	2634000	134	2265000
Q	110896000	125595000	236491000	24415000	9142000	8466000	30000000	60414000	1840	279533000
R	34811000	247000	35058000	1841000	712000	502000	6000000	3084000	313	3645000
S	56989000	87390000	144379000	6943000	1970000	1741000	20000000	14794000	1296	11202000
T	1945000	17537000	19482000	6338000	475000	321000	4000000	2201000	28	1274000
U	379000	6812000	7191000	4189000	198000	165000	1000000	505000	7	812000
V	31299000	70120000	101419000	5343000	1720000	1530000	14000000	8641000	939	79505000
W	75998000	4012000	80010000	2598000	837000	799000	3000000	8099000	565	4593000
X	3871000	841000	4712000	212000	89000	49000	500000	461000	31	446000
Y	7562000	912000	8474000	327000	154000	107000	1200000	698000	63	806000
Z	814000	34379000	35193000	10274000	1295000	1217000	383000	5576000	16	3372000

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>															
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2017</b>															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement R&D	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités domaniales	Autres
A	MNE Fabrication (A) Co					X									
	MNE Vente (A) Co						X								
	MNE Services (A) Co							X							
	MNE Holdings (A) Co												X		
B	MNE Vente (B) Co							X							
	MNE Services (C) Co								X						
C	MNE Finance (C) Co										X				
	MNE Recherche & Développement (D) Co		X												
D	MNE Fabrication (D) Co					X									
	MNE Vente (D) Co						X								
	MNE Vente (E) Co							X							
E	MNE Fabrication (F) Co					X									
	MNE Vente (F) Co							X							
F	MNE Vente (G) Co														
	MNE Fabrication (H) Co					X		X							
G	MNE Vente (I) Co													X	
	MNE Holdings (I) Co														
J	MNE Vente (J) Co							X							
	MNE Détention de Droits de PI (K) Co			X											
K	MNE Fabrication (K) Co					X									
	MNE Vente (K) Co							X							
	MNE Vente (L) Co								X						
L	MNE Vente (M) Co														
	MNE Fabrication (M) Co					X									
M	MNE Finance (N) Co										X				
	MNE Assurance (N) Co											X			
	MNE Holdings (N) Co												X		
N	MNE Vente (O) Co														
	MNE Vente (P) Co								X						
O	MNE Fabrication (Q) Co					X		X							
	MNE Vente (Q) Co														
P	MNE Vente (R) Co							X							
	MNE Fabrication (S) Co					X									
Q	MNE Vente (S) Co							X							
	MNE Services (T) Co								X						
	MNE Finance (T) Co										X				
R	MNE Holdings (T) Co												X		
	MNE Approvisionnement (U) Co						X								
S	MNE Fabrication (V) Co					X									
	MNE Vente (V) Co							X							
T	MNE Vente (W) Co								X						
	MNE Vente (X) Co									X					
U	MNE Vente (Y) Co														
	MNE Vente (Z) Co														

**Déclaration pays par pays de l'exercice se terminant le 31 décembre 2016**

Tableau 1. Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2016</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements)	Impôts sur les bénéfices dus - année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
A	601745000	509460000	1111205000	111920000	41995000	36920000	87500000	405660000	8260	822825000
B	28955000	465000	29420000	3678000	1276000	1189000	4000000	14337000	241	5738000
C	5866000	19258000	25124000	3166000	537000	472000	3500000	11162000	14	998000
D	80782000	186283000	267065000	30390000	8336000	8135000	22000000	72787000	1940	253666000
E	16411000	1250000	17661000	1893000	475000	420000	2000000	7872000	140	2896000
F	64051000	53053000	117104000	11983000	3275000	3029000	10500000	41893000	879	99670000
G	13909000	1522000	15431000	1429000	192000	172000	1000000	7588000	91	2387000
I	96000	1265000	1361000	150000	57000	34000	500000	1394000	8	721000
J	13772000	1550000	15322000	1850000	288000	275000	2000000	9884000	120	2859000
K	56374000	61101000	117475000	11352000	2651000	2429000	8000000	52730000	905	121536000
L	21760000	540000	22300000	1964000	721000	700000	4000000	4572000	228	3535000
M	58886000	89944000	148830000	13404000	5283000	4784000	20000000	34031000	1420	126110000
N	5956000	34958000	40914000	18452000	0	0	1750000	2989000	12	512000
O	52809000	5411000	58220000	5045000	1543000	1322000	12000000	11748000	576	7633000
P	11502000	150000	11652000	1025000	299000	280000	2500000	2359000	126	1643000
Q	101071000	162955000	264026000	29271000	10736000	10136000	34000000	58839000	1717	259366000
R	28750000	260000	29010000	1802000	498000	469000	6000000	2710000	295	3164000
S	46137000	79344000	125481000	6752000	1779000	1574000	20000000	13480000	1217	10421000
T	2155000	11859000	14014000	2253000	421000	304000	4000000	1994000	30	1217000
U	340000	5500000	5840000	3250000	190000	160000	1000000	462000	6	738000
V	26071000	61140000	87211000	5024000	1767000	1622000	14000000	7865000	869	72071000
W	66581000	4301000	70882000	2389000	845000	765000	3000000	7330000	521	4275000
X	3420000	752000	4172000	205000	76000	56000	500000	421000	27	412000
Y	4599000	875000	5474000	310000	102000	94000	1200000	631000	59	645000
Z	982000	31165000	32147000	8963000	1847000	1000000	383000	5043000	16	3169000

Tableau 2. Liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>															
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2016</b>															
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement R&D	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités domaniales	Autres
A	MNE Fabrication (A) Co					X									
	MNE Vente (A) Co						X								
	MNE Services (A) Co							X							
	MNE Holdings (A) Co												X		
B	MNE Vente (B) Co							X							
	MNE Services (C) Co								X						
C	MNE Finance (C) Co									X					
	MNE Recherche & Développement (D) Co		X												
D	MNE Fabrication (D) Co				X										
	MNE Vente (D) Co					X									
	MNE Vente (E) Co						X								
E	MNE Fabrication (F) Co				X										
	MNE Vente (F) Co						X								
G	MNE Vente (G) Co					X									
	MNE Holdings (I) Co												X		
J	MNE Vente (J) Co						X								
	MNE Détention de Droits de PI (K) Co			X											
	MNE Fabrication (K) Co				X										
K	MNE Vente (K) Co							X							
	MNE Vente (L) Co							X							
L	MNE Vente (L) Co							X							
	MNE Fabrication (M) Co					X									
M	MNE Vente (M) Co														
	MNE Finance (N) Co									X					
	MNE Assurance (N) Co										X				
N	MNE Holdings (N) Co											X			
	MNE Vente (O) Co							X							
O	MNE Vente (P) Co							X							
	MNE Fabrication (Q) Co					X									
P	MNE Vente (Q) Co							X							
	MNE Détention de Droits de PI (Q) Co			X											
	MNE Vente (R) Co							X							
Q	MNE Fabrication (S) Co				X										
	MNE Vente (S) Co							X							
R	MNE Services (T) Co								X						
	MNE Finance (T) Co									X					
	MNE Holdings (T) Co												X		
S	MNE Approvisionnement (U) Co				X										
	MNE Fabrication (V) Co					X									
T	MNE Vente (V) Co							X							
	MNE Vente (W) Co							X							
U	MNE Vente (X) Co							X							
	MNE Vente (Y) Co							X							
V	MNE Vente (Z) Co							X							

**Ratios clés de l'exercice se terminant le 31 décembre 2017****Ratios clés par juridiction fiscale**

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2017</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties non liées	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties liées	Chiffres d'affaires générés par employé	Bénéfice avant impôt généré par employé	Chiffre d'affaires générés par euro d'actifs corporels	Bénéfice avant impôt généré par euro d'actifs corporels	Retour sur capitaux propres avant impôt	Retour sur capitaux propres après impôt	Marge bénéficiaire	Taux effectif d'impôt
	Chiffre d'affaires avec des parties non liées	Chiffre d'affaires avec des parties liées / Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaires total / Nombre d'employés '000	Bénéfice avant impôt / Nombre d'employés '000	Chiffre d'affaires total / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / (capital social + bénéfices non distribués)	(Bénéfice avant impôt – impôt sur les bénéfices dû / (capital social + bénéfices non distribués))	Bénéfice avant impôt / Chiffre d'affaires total	Impôt sur les bénéfices dû / Bénéfice avant impôt
A	54%	46%	126	13	1.29	0.13	21%	14%	10%	34%
B	99%	1%	114	14	4.97	0.62	19%	12%	12%	33%
C	25%	75%	1 691	220	24.80	3.22	21%	18%	13%	15%
D	30%	70%	130	14	0.99	0.11	28%	20%	11%	28%
E	91%	9%	114	12	6.47	0.65	16%	13%	10%	22%
F	55%	45%	124	14	1.08	0.12	24%	18%	11%	25%
G	90%	10%	163	17	6.18	0.66	19%	17%	11%	11%
H	3%	97%	92	2	0.58	0.01	11%	8%	2%	30%
I	2%	98%	562	22	7.25	0.28	11%	9%	4%	16%
J	92%	8%	119	13	5.08	0.56	13%	11%	11%	16%
K	34%	66%	172	24	1.31	0.18	30%	25%	14%	16%
L	98%	2%	101	10	6.52	0.63	26%	17%	10%	36%
M	40%	60%	108	10	1.26	0.12	28%	19%	10%	35%
N	16%	84%	3 629	1 714	86.72	40.97	425%	425%	47%	0%
O	91%	9%	103	9	7.73	0.69	23%	17%	9%	25%
P	99%	1%	105	12	6.23	0.70	31%	23%	11%	24%
Q	47%	53%	129	13	0.85	0.09	27%	18%	10%	35%
R	99%	1%	112	6	9.62	0.51	20%	15%	5%	27%
S	39%	61%	111	5	12.89	0.62	20%	15%	5%	25%
T	10%	90%	696	226	15.29	4.97	102%	97%	33%	5%
U	5%	95%	1 027	598	8.86	5.16	278%	267%	58%	4%
V	31%	69%	108	6	1.28	0.07	24%	17%	5%	29%
W	95%	5%	142	5	17.42	0.57	23%	16%	3%	31%
X	82%	18%	152	7	10.57	0.48	22%	17%	4%	23%
Y	89%	11%	135	5	10.51	0.41	17%	12%	4%	33%
Z	2%	98%	2 200	642	10.44	3.05	172%	152%	29%	12%

**Ratios clés de l'exercice se terminant le 31 décembre 2016**

Ratios clés par juridiction fiscale

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2016</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties non liées	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties liées	Chiffres d'affaires générés par employé	Bénéfice avant impôt généré par employé	Chiffre d'affaires généré par euro d'actifs corporels	Bénéfice avant impôt généré par euro d'actifs corporels	Retour sur capitaux propres avant impôt	Retour sur capitaux propres après impôt	Marge bénéficiaire	Taux effectif d'impôt
	Chiffre d'affaires avec des parties non liées	Chiffre d'affaires avec des parties liées / Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaires total / Nombre d'employés '000	Bénéfice avant impôt / Nombre d'employés '000	Chiffre d'affaires total / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / (capital social + bénéfices non distribués)	(Bénéfice avant impôt – impôt sur les bénéfices dû / (capital social + bénéfices non distribués))	Bénéfice avant impôt / Chiffre d'affaires total	Impôt sur les bénéfices dû / Bénéfice avant impôt
A	54%	46%	135	14	1.35	0.14	23%	15%	10%	33%
B	98%	2%	122	15	5.13	0.64	20%	14%	13%	32%
C	23%	77%	1 795	226	25.17	3.17	22%	18%	13%	15%
D	30%	70%	138	16	1.05	0.12	32%	23%	11%	27%
E	93%	7%	126	14	6.10	0.65	19%	15%	11%	22%
F	55%	45%	133	14	1.17	0.12	23%	17%	10%	25%
G	90%	10%	170	16	6.46	0.60	17%	15%	9%	12%
I	7%	93%	170	19	1.89	0.21	8%	6%	11%	23%
J	90%	10%	128	15	5.36	0.65	16%	13%	12%	15%
K	48%	52%	130	13	0.97	0.09	19%	15%	10%	21%
L	98%	2%	98	9	6.31	0.56	23%	15%	9%	36%
M	40%	60%	105	9	1.18	0.11	25%	16%	9%	36%
N	15%	85%	3 410	1 538	79.91	36.04	389%	389%	45%	0%
O	91%	9%	101	9	7.63	0.66	21%	16%	9%	26%
P	99%	1%	92	8	7.09	0.62	21%	15%	9%	27%
Q	38%	62%	154	17	1.02	0.11	32%	21%	11%	35%
R	99%	1%	98	6	9.17	0.57	21%	15%	6%	26%
S	37%	63%	103	6	12.04	0.65	20%	15%	5%	23%
T	15%	85%	467	75	11.52	1.85	38%	33%	16%	13%
U	6%	94%	973	542	7.91	4.40	222%	211%	56%	5%
V	30%	70%	100	6	1.21	0.07	23%	16%	6%	32%
W	94%	6%	136	5	16.58	0.56	23%	16%	3%	32%
X	82%	18%	155	8	10.13	0.50	22%	16%	5%	27%
Y	84%	16%	93	5	8.49	0.48	17%	12%	6%	30%
Z	3%	97%	2 009	560	10.14	2.83	165%	147%	28%	11%

**Changements intervenus entre 2016 et 2017****Changements de répartition de chiffre d'affaires, d'impôts et d'activités par juridiction fiscale (nominal)**

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2016 et 31 12 2017</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur les bénéfices dus - année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
A	8 570 000	6 050 000	14 620 000	2 645 000	-695 000	1 950 000	0	44 340 000	705	51 560 000
B	316 000	-53 000	263 000	0	68 000	42 000	0	1 292 000	19	235 000
C	447 000	-205 000	242 000	127 000	82 000	36 000	0	949 000	1	25 000
D	1 069 000	2 068 000	3 137 000	-1 350 000	174 000	131 000	0	7 593 000	134	20 315 000
E	-744 000	206 000	-538 000	-165 000	11 000	-42 000	0	698 000	10	-251 000
F	1 173 000	-520 000	653 000	1 519 000	149 000	291 000	0	4 268 000	70	9 647 000
G	113 000	100 000	213 000	230 000	39 000	13 000	0	81 000	5	144 000
H	1 450 000	46 392 000	47 842 000	836 000	296 000	248 000	7 000 000	526 000	520	82 512 000
I	-7 000	4 262 000	4 255 000	66 000	-1 000	0	0	142 000	2	54 000
J	454 000	-230 000	224 000	-123 000	30 000	6 000	0	968 000	11	203 000
K	1 320 000	50 642 000	51 962 000	12 042 000	1 531 000	1 271 000	7 000 000	11 470 000	82	7 764 000
L	2 025 000	-28 000	1 997 000	387 000	213 000	150 000	0	444 000	13	190 000
M	6 076 000	8 889 000	14 965 000	2 547 000	615 000	759 000	0	2 168 000	100	3 792 000
N	1 417 000	4 845 000	6 262 000	3 836 000	0	0	0	509 000	1	32 000
O	4 483 000	412 000	4 895 000	584 000	40 000	99 000	0	1 103 000	39	530 000
P	2 479 000	-22 000	2 457 000	557 000	90 000	96 000	0	275 000	8	622 000
Q	9 825 000	-37 360 000	-27 535 000	-4 856 000	-1 594 000	-1 670 000	-4 000 000	1 575 000	123	20 167 000
R	6 061 000	-13 000	6 048 000	39 000	214 000	33 000	0	374 000	18	481 000
S	10 852 000	8 046 000	18 898 000	191 000	191 000	167 000	0	1 314 000	79	781 000
T	-210 000	5 678 000	5 468 000	4 085 000	54 000	17 000	0	207 000	-2	57 000
U	39 000	1 312 000	1 351 000	939 000	8 000	5 000	0	43 000	1	74 000
V	5 228 000	8 980 000	14 208 000	319 000	-47 000	-92 000	0	776 000	70	7 434 000
W	9 417 000	-289 000	9 128 000	209 000	-8 000	34 000	0	769 000	44	318 000
X	451 000	89 000	540 000	7 000	13 000	-7 000	0	40 000	4	34 000
Y	2 963 000	37 000	3 000 000	17 000	52 000	13 000	0	67 000	4	161 000
Z	-168 000	3 214 000	3 046 000	1 311 000	-552 000	217 000	0	533 000	0	203 000

## Changements de répartition de chiffre d'affaires, d'impôts et d'activités par juridiction fiscale (relatif)

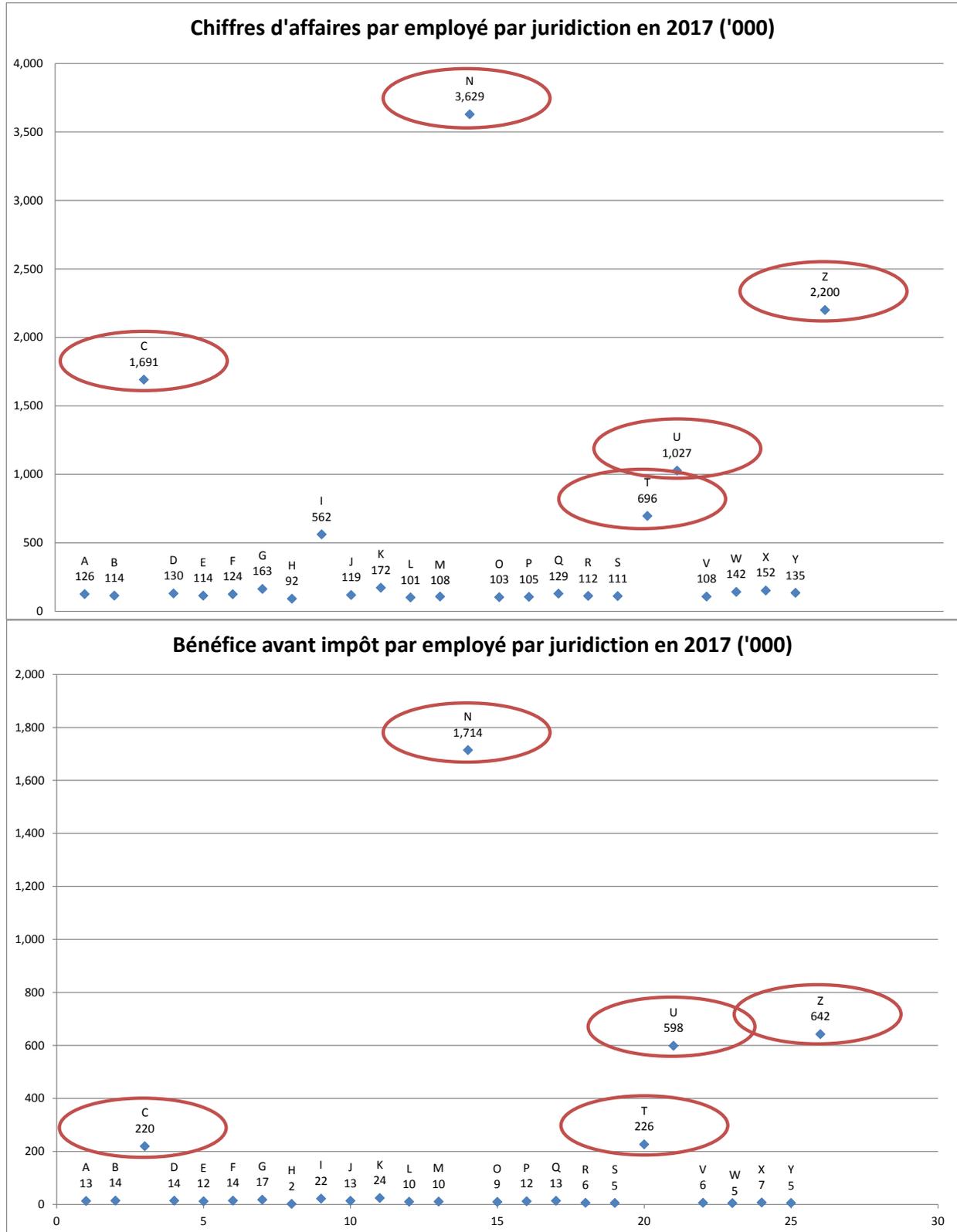
Nom du Groupe d'entreprises multinationales: <b>MNE SA</b>										
Exercice fiscal considéré: <b>31 12 2016 et 31 12 2017</b>										
Devise utilisée: <b>EUR</b>										
Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements)	Impôts sur les bénéfices dus - année en cours	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
A	1%	1%	1%	2%	-2%	5%	0%	11%	9%	6%
B	1%	-11%	1%	0%	5%	4%	0%	9%	8%	4%
C	8%	-1%	1%	4%	15%	8%	0%	9%	7%	3%
D	1%	1%	1%	-4%	2%	2%	0%	10%	7%	8%
E	-5%	16%	-3%	-9%	0%	0%	0%	9%	7%	-9%
F	2%	-1%	1%	13%	5%	10%	0%	10%	8%	10%
G	1%	7%	1%	16%	20%	8%	0%	1%	5%	6%
H	Entité nouvellement acquise ou constituée, d'où une comparaison relative impossible									
I	-7%	337%	313%	44%	-2%	0%	0%	10%	25%	7%
J	3%	-15%	1%	-7%	10%	2%	0%	10%	9%	7%
K	2%	83%	44%	106%	58%	52%	88%	22%	9%	6%
L	9%	-5%	9%	20%	30%	21%	0%	10%	6%	5%
M	10%	10%	10%	19%	12%	16%	0%	6%	7%	3%
N	24%	14%	15%	21%	0%	0%	0%	17%	8%	6%
O	8%	8%	8%	12%	3%	7%	0%	9%	7%	7%
P	22%	-15%	21%	54%	30%	34%	0%	12%	6%	38%
Q	10%	-23%	-10%	-17%	-15%	-16%	-12%	3%	7%	8%
R	21%	-5%	21%	2%	43%	7%	0%	14%	6%	15%
S	24%	10%	15%	3%	11%	11%	0%	10%	6%	7%
T	-10%	48%	39%	181%	13%	6%	0%	10%	-7%	5%
U	11%	24%	23%	29%	4%	3%	0%	9%	17%	10%
V	20%	15%	16%	6%	-3%	-6%	0%	10%	8%	10%
W	14%	-7%	13%	9%	-1%	4%	0%	10%	8%	7%
X	13%	12%	13%	3%	17%	-13%	0%	10%	15%	8%
Y	64%	4%	55%	5%	51%	14%	0%	11%	7%	25%
Z	-17%	10%	9%	15%	-30%	22%	0%	11%	0%	6%

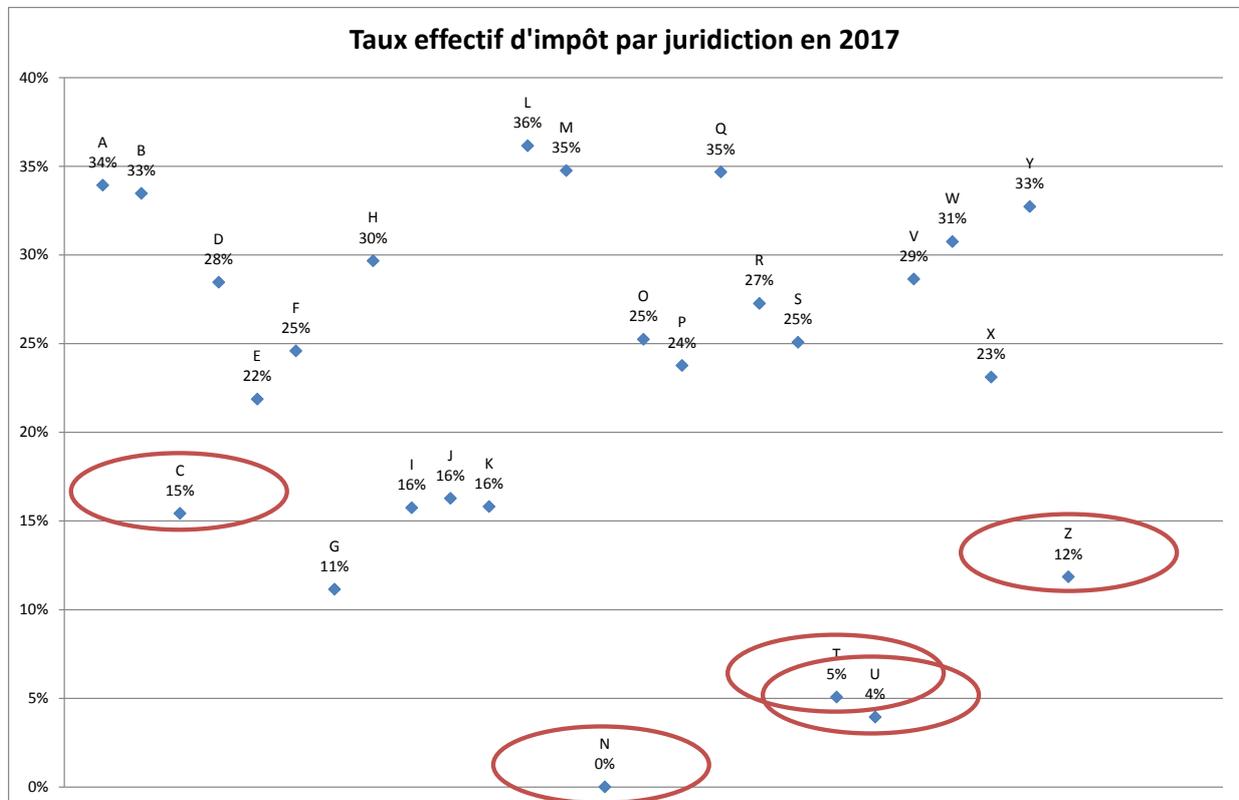
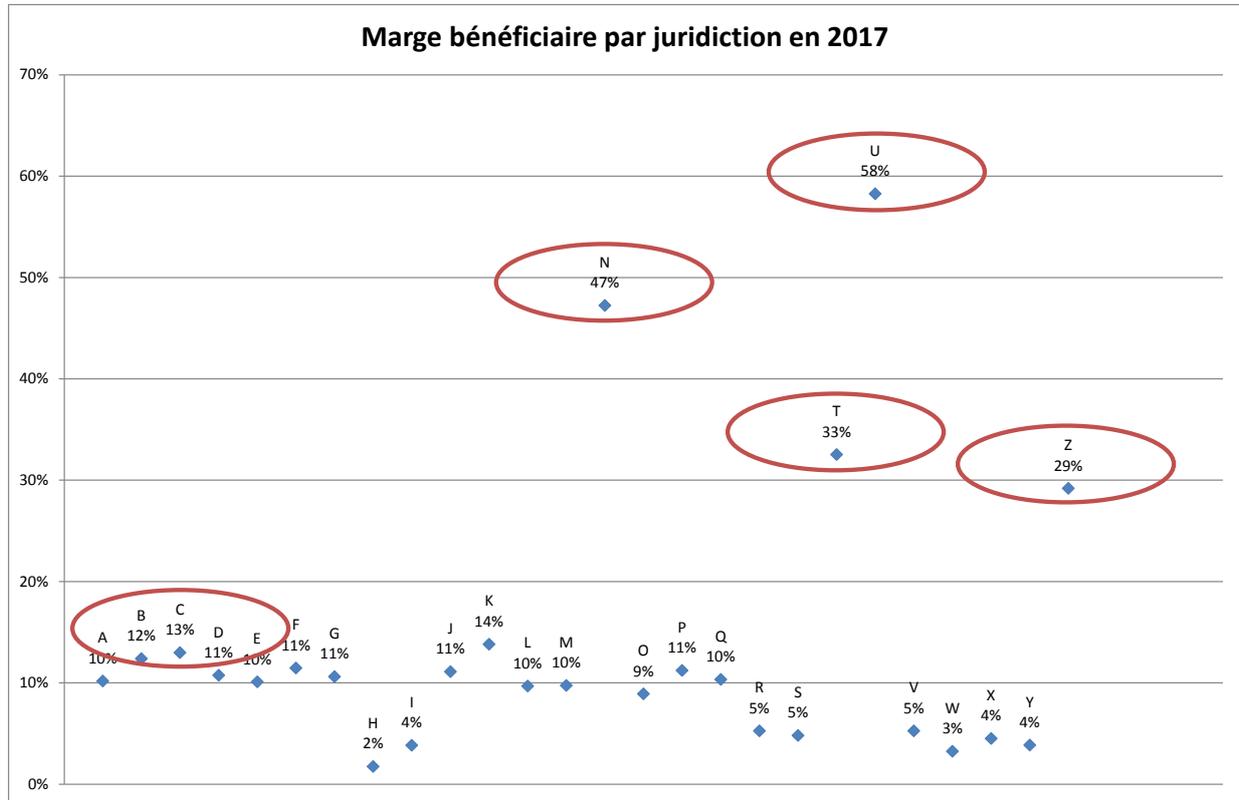
## Changements dans les ratios clés par juridiction (nominal)

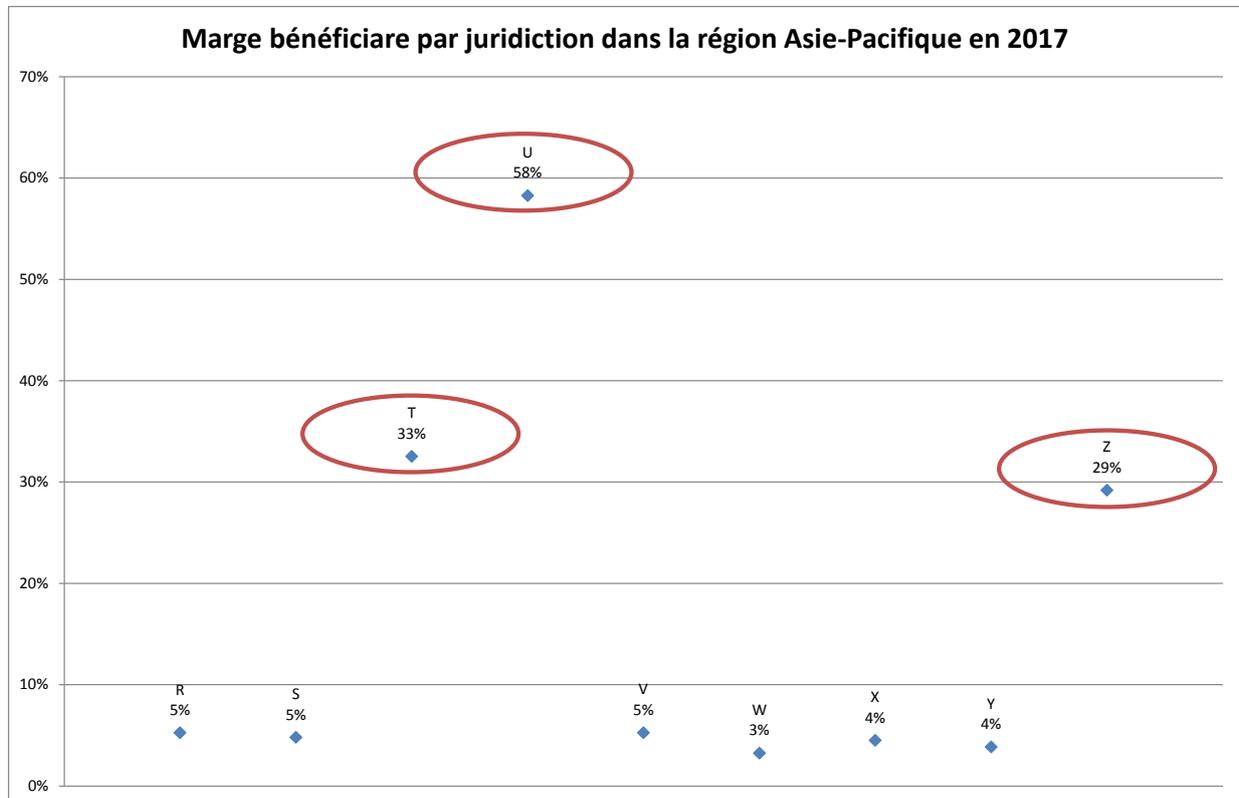
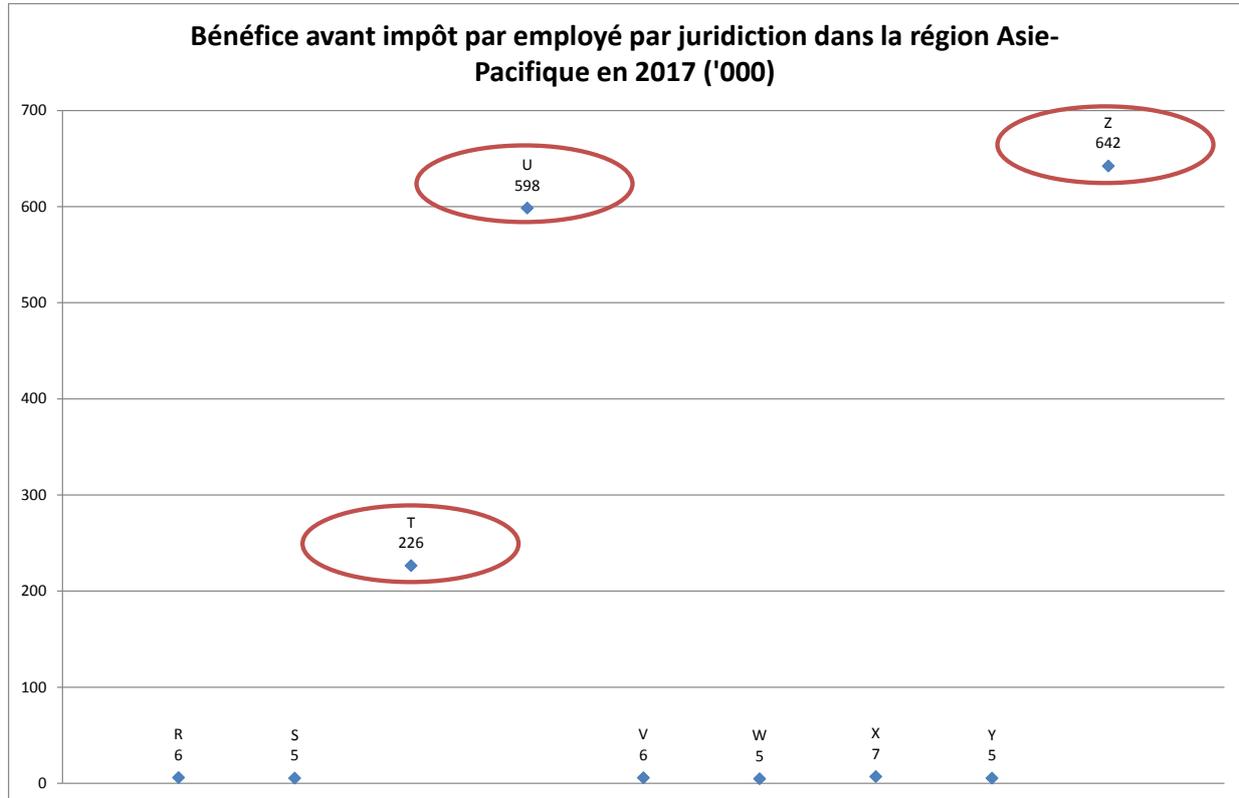
Nom du Groupe d'entreprises multinationales: MNE SA										
Exercice fiscal considéré: 31 12 2016 et 31 12 2017										
Devise utilisée: EUR										
Juridiction fiscale	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties non liées	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties liées	Chiffres d'affaires générés par employé	Bénéfice avant impôt généré par employé	Chiffre d'affaires générés par euro d'actifs corporels	Bénéfice avant impôt généré par euro d'actifs corporels	Retour sur capitaux propres avant impôt	Retour sur capitaux propres après impôt	Marge bénéficiaire	Taux effectif d'impôt
	Chiffre d'affaires avec des parties non liées	Chiffre d'affaires avec des parties liées / Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaires total / Nombre d'employés '000	Bénéfice avant impôt / Nombre d'employés '000	Chiffre d'affaires total / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / (capital social + bénéfices non distribués)	(Bénéfice avant impôt – impôt sur les bénéfices dû / (capital social + bénéfices non distribués))	Bénéfice avant impôt / Chiffre d'affaires total	Impôt sur les bénéfices dû / Bénéfice avant impôt
A	0.06%	-0.06%	-8.95	-0.77	-0.06	0.00	-1.38%	-1.13%	0.10%	0.94%
B	0.19%	-0.19%	-7.91	-1.12	-0.16	-0.03	-1.32%	-1.11%	-0.11%	1.14%
C	1.54%	-1.54%	-103.50	-6.61	-0.38	0.05	-0.50%	-0.53%	0.38%	0.52%
D	0.04%	-0.04%	-7.38	-1.66	-0.07	-0.01	-3.70%	-3.19%	-0.63%	1.70%
E	-1.43%	1.43%	-12.00	-2.00	0.38	0.00	-2.83%	-2.15%	-0.63%	-0.31%
F	0.69%	-0.69%	-9.14	0.60	-0.10	0.00	0.96%	0.88%	1.23%	-0.69%
G	-0.50%	0.50%	-6.61	1.58	-0.28	0.06	2.50%	2.37%	1.34%	-0.89%
H	3.03%	96.97%	92.00	1.61	0.58	0.01	11.11%	7.81%	1.75%	29.67%
I	-5.47%	5.47%	391.48	2.85	5.36	0.07	2.69%	2.81%	-7.18%	-6.93%
J	1.63%	-1.63%	-9.01	-2.23	-0.28	-0.08	-2.13%	-2.00%	-0.97%	1.41%
K	-13.94%	13.94%	41.86	11.16	0.34	0.09	10.85%	10.17%	4.14%	-5.58%
L	0.31%	-0.31%	3.01	1.14	0.21	0.08	3.16%	1.90%	0.87%	0.51%
M	0.09%	-0.09%	2.95	1.05	0.08	0.02	3.58%	2.57%	0.73%	-0.94%
N	1.07%	-1.07%	219.42	176.79	6.81	4.93	35.33%	35.33%	2.14%	0.00%
O	0.07%	-0.07%	1.55	0.39	0.10	0.03	1.41%	1.26%	0.25%	-0.96%
P	0.38%	-0.38%	12.81	3.67	-0.86	0.07	9.72%	8.16%	2.42%	-3.55%
Q	8.61%	-8.61%	-25.24	-3.78	-0.17	-0.03	-4.53%	-2.97%	-0.76%	0.05%
R	0.19%	-0.19%	13.67	-0.23	0.45	-0.06	-0.42%	-0.56%	-0.96%	1.24%
S	2.70%	-2.70%	8.30	-0.19	0.85	-0.03	-0.21%	-0.52%	-0.57%	1.76%
T	-5.39%	5.39%	228.65	151.26	3.78	3.12	64.62%	64.52%	16.46%	-8.43%
U	-0.55%	0.55%	53.95	56.76	0.94	0.76	56.04%	56.02%	2.60%	-0.98%
V	0.97%	-0.97%	7.65	-0.09	0.07	0.00	0.62%	1.28%	-0.49%	-3.65%
W	1.05%	-1.05%	5.56	0.01	0.84	0.01	0.28%	0.49%	-0.12%	-1.27%
X	0.18%	-0.18%	-2.52	-0.75	0.44	-0.02	-0.20%	0.78%	-0.41%	-4.20%
Y	5.22%	-5.22%	41.73	-0.06	2.03	-0.07	0.30%	-0.21%	-1.80%	2.40%
Z	-0.74%	0.74%	190.38	81.94	0.29	0.22	7.23%	5.23%	1.31%	0.69%

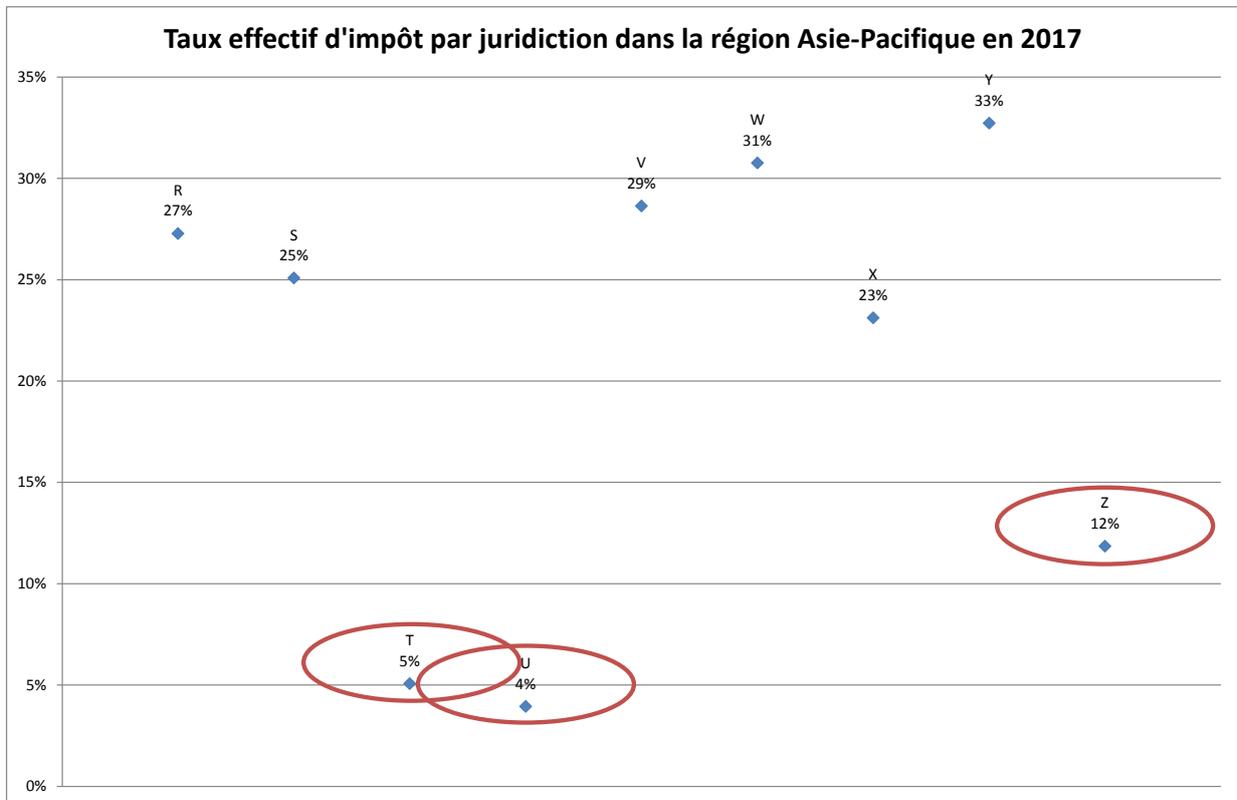
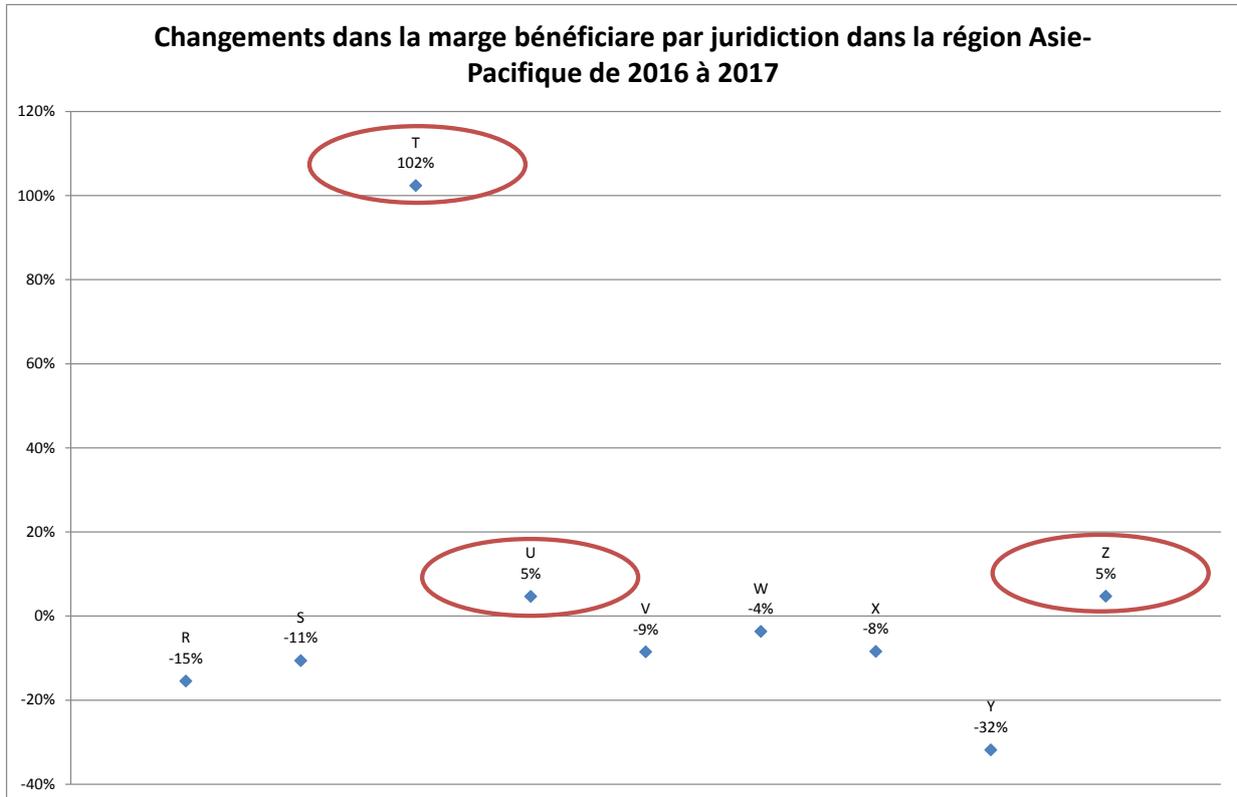
Changements dans les ratios clés par juridiction (relatif)

Nom du Groupe d'entreprises multinationales: MNE SA										
Exercice fiscal considéré: 31 12 2016 et 31 12 2017										
Devise utilisée: EUR										
Juridiction fiscale	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties non liées	Proportion de chiffre d'affaires avec des parties liées	Chiffres d'affaires générés par employé	Bénéfice avant impôt généré par employé	Chiffre d'affaires générés par euro d'actifs corporels	Bénéfice avant impôt généré par euro d'actifs corporels	Retour sur capitaux propres avant impôt	Retour sur capitaux propres après impôt	Marge bénéficiaire	Taux effectif d'impôt
	Chiffre d'affaires avec des parties non liées	Chiffre d'affaires avec des parties liées / Chiffre d'affaires total	Chiffre d'affaires total / Nombre d'employés '000	Bénéfice avant impôt / Nombre d'employés '000	Chiffre d'affaires total / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / Actifs corporels '000	Bénéfice avant impôt / (capital social + bénéfices non distribués)	(Bénéfice avant impôt – impôt sur les bénéfices dû / (capital social + bénéfices non distribués))	Bénéfice avant impôt / Chiffre d'affaires total	Impôt sur les bénéfices dû / Bénéfice avant impôt
A	0%	0%	-7%	-6%	-5%	-4%	-6%	-7%	1%	3%
B	0%	-12%	-6%	-7%	-3%	-4%	-7%	-8%	-1%	4%
C	7%	-2%	-6%	-3%	-2%	1%	-2%	-3%	3%	3%
D	0%	0%	-5%	-11%	-6%	-12%	-12%	-14%	-6%	6%
E	-2%	20%	-10%	-15%	6%	0%	-15%	-14%	-6%	0%
F	1%	-2%	-7%	4%	-8%	3%	4%	5%	12%	-3%
G	-1%	5%	-4%	10%	-4%	9%	15%	16%	15%	-7%
H	Entité nouvellement acquise ou constituée, d'où une comparaison relative impossible									
I	-78%	6%	230%	15%	284%	34%	34%	46%	-65%	-31%
J	2%	-16%	-7%	-14%	-5%	-13%	-14%	-15%	-8%	9%
K	-29%	27%	32%	89%	36%	94%	58%	69%	43%	-26%
L	0%	-13%	3%	13%	3%	14%	14%	13%	10%	1%
M	0%	0%	3%	11%	7%	16%	14%	16%	8%	-3%
N	7%	-1%	6%	11%	9%	14%	9%	9%	5%	0%
O	0%	-1%	2%	5%	1%	4%	7%	8%	3%	-4%
P	0%	-30%	14%	45%	-12%	12%	46%	53%	27%	-13%
Q	22%	-14%	-16%	-22%	-17%	-23%	-14%	-14%	-7%	0%
R	0%	-21%	14%	-4%	5%	-11%	-2%	-4%	-15%	5%
S	7%	-4%	8%	-3%	7%	-4%	-1%	-3%	-11%	8%
T	-35%	6%	49%	201%	33%	169%	172%	198%	102%	-62%
U	-9%	1%	6%	10%	12%	17%	25%	27%	5%	-20%
V	3%	-1%	8%	-2%	5%	-4%	3%	8%	-9%	-11%
W	1%	-17%	4%	0%	5%	1%	1%	3%	-4%	-4%
X	0%	-1%	-2%	-10%	4%	-4%	-1%	5%	-8%	-15%
Y	6%	-33%	45%	-1%	24%	-16%	2%	-2%	-32%	8%
Z	-24%	1%	9%	15%	3%	8%	4%	4%	5%	6%









## BEPS Action 13

### Déclaration pays par pays

# MANUEL PRATIQUE D'ÉVALUATION DES RISQUES FISCAUX

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

Ce manuel aide les juridictions à intégrer les déclarations pays par pays dans le cadre d'évaluation des risques par une autorité fiscale, et inclut :

- une description du rôle de l'évaluation des risques fiscaux au sein de l'administration fiscale, les principales caractéristiques d'un système d'évaluation des risques, et des exemples d'approches utilisées dans un certain nombre de pays ;
- un résumé des informations contenues dans les déclarations pays par pays, et les avantages de ces déclarations par rapport aux données provenant d'autres sources ;
- l'examen de la façon dont les déclarations pays par pays peuvent être intégrées dans un cadre d'évaluation des risques pour les administrations fiscales, en tenant compte des différences dans la façon dont l'évaluation des risques est effectuée dans différents pays, et une description de certains des principaux indicateurs de risques fiscaux potentiels qui peuvent être identifiés à l'aide des déclarations pays par pays ;
- une description de certaines difficultés auxquelles les administrations fiscales peuvent être confrontées lorsqu'elles utilisent les déclarations pays par pays pour évaluer les risques fiscaux, et comment certaines de ces difficultés peuvent être traitées ;
- un aperçu d'autres sources de données que les administrations fiscales devraient examiner parallèlement aux déclarations pays par pays ; et
- un aperçu de la façon dont les résultats d'une évaluation des risques fiscaux établie à partir des déclarations pays par pays doivent être utilisés, et les mesures qui peuvent être prises.