

Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays : synthèse des approches adoptées par les juridictions

Les *Instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays de l'OCDE* contiennent un certain nombre d'éléments d'orientation qui visent à répondre aux questions d'interprétation soulevées par les administrations fiscales et les entreprises sur certains aspects du standard minimum de l'Action 13 du projet BEPS. Certains de ces éléments d'orientation donnent aux juridictions la possibilité de choisir entre différentes approches, en particulier : (i) pour déterminer si les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement doivent être pris en compte dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe aux fins de l'application du seuil de 750 millions EUR ; (ii) pour appliquer le seuil de 750 millions EUR lorsque l'exercice fiscal précédent a une durée inférieure à 12 mois ; et (iii) pour déterminer si l'Entité mère ultime d'un Groupe d'entreprises multinationales est tenue d'établir une Déclaration pays par pays pour l'exercice fiscal au cours lequel un groupe devient indépendant suite à sa cession par un autre groupe.

Ce document de synthèse recense les juridictions qui optent, ou ont l'intention d'opter, pour chacune des approches proposées aux termes de ces orientations. Ces informations pourront être utiles aux Groupes d'entreprises multinationales et aux autres juridictions aux fins de déterminer si une juridiction donnée impose le dépôt d'une Déclaration pays par pays dans tel ou tel cas de figure. La numérotation des questions reprend celle utilisée dans les orientations. Les juridictions couvertes sont les suivantes : Allemagne, Argentine, Australie, Belgique, Canada, Colombie, Costa Rica, Danemark, Estonie, États-Unis, Grèce, Guernesey, Hong Kong (Chine), Irlande, Île de Man, Japon, Jersey, Lettonie, Luxembourg, Malte, Nouvelle Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Royaume-Uni, Russie, Singapour, Slovénie et Suède. Le classement des juridictions repose intégralement sur les renseignements fournis par chacune d'entre elles. Les questions relatives à l'approche adoptée dans l'une d'elles doivent être adressées directement à l'administration fiscale correspondante. Cette version du document reflète les informations communiquées à la date du **30 avril 2018**.

Partie IV 2. Définition du chiffre d'affaires total consolidé du groupe

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

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

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

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

Juridictions qui imposent la prise en compte des produits exceptionnels et des gains générés par des activités d'investissement dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe, si ces éléments sont comptabilisés dans les états financiers consolidés établis conformément aux règles comptables applicables.

Allemagne, Argentineⁱ, Australie, Belgique, Canada, Colombie, Costa Rica, États-Unis, Grèce, Hong Kong (Chine)ⁱⁱ, Irlande, Japon, Luxembourg, Malte, Nouvelle Zélande, Pologne, Portugal, République tchèque, Singapourⁱⁱⁱ et Suède.

Juridictions qui n'imposent pas la prise en compte des produits exceptionnels et des gains générés par des activités d'investissement dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe, à moins que ces éléments ne soient comptabilisés dans le chiffre d'affaires en vertu des règles comptables applicables

Danemark^{iv}, Estonie, Guernesey, île de Man, Jersey, Lettonie, Pays-Bas^v, Royaume-Uni^{vi}, Russie^{vii} et Slovénie^{viii}.

Partie IV 3. Période comptable de courte durée

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

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

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

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

Juridictions qui utilisent le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le Groupe durant l'exercice comptable court et le seuil applicable à un exercice comptable de 12 mois

Allemagne, Colombie, Danemark, Guernesey, Île de Man, Japon, Lettonie, Pays-Bas, Nouvelle Zélande, Pologne, Portugal, République tchèque, Slovénie^{ix} et Suède.

Juridictions qui ajustent le chiffre d'affaires total consolidé réalisé par le Groupe durant l'exercice comptable court au montant qui correspondrait à un exercice comptable de 12 mois

Australie, Belgique, Luxembourg et Singapour.

Juridictions qui calculent le montant proratisé du seuil de 750 millions EUR qui correspondrait à l'exercice comptable court

Argentine, Canada, Costa Rica, Grèce, Hong Kong (Chine)^x, Irlande, Jersey, Malte, Russie et Royaume-Uni.

Juridictions qui appliquent une autre approche

États-Unis^{xi}.

Partie VI 1. Traitement des fusions/acquisitions/scissions

Scénario n° 1

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

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

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

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

Juridictions qui imposeraient au Groupe E de déposer une Déclaration pays par pays au titre de l'exercice N1 (à moins que le chiffre d'affaires total consolidé pour N0 des entités constituantes du Groupe E soit inférieur au seuil applicable)

Allemagne, Argentine, Australie^{xii}, Belgique, Danemark, États-Unis, Hong Kong (Chine)^{xiii}, Luxembourg, Malte, Slovénie et Suède.

Juridictions qui n'imposeraient pas au Groupe E de déposer une Déclaration pays par pays au titre de l'exercice N1, au motif que le groupe n'était pas un groupe indépendant durant l'exercice N0

Canada, Colombie, Costa Rica, Estonie, Grèce, Guernesey, Irlande, Île de Man, Japon, Jersey, Lettonie, Pays-Bas, Nouvelle-Zélande, Pologne, Portugal, République tchèque, Royaume-Uni, Russie et Singapour.

Notes

- ⁱ En Argentine, le cadre juridique interne régissant la Déclaration pays par pays est défini dans la Résolution générale N° 4130-E (AFIP), qui est consultable à l'adresse suivante : www.boletinoficial.gob.ar/#!DetalleNorma/171032/20170920. Le « revenu » est défini au point b) de la partie C, à l'annexe II.
- ⁱⁱ Sous réserve de modifications législatives.
- ⁱⁱⁱ À Singapour, cette approche concerne uniquement le traitement des gains générés par des activités d'investissement. Les produits exceptionnels n'entrent pas dans le périmètre de la définition du chiffre d'affaires consolidé d'un groupe, à moins d'être comptabilisés dans le chiffre d'affaires dans les états financiers consolidés du Groupe d'entreprises multinationales considéré.
- ^{iv} Le Danemark n'exclut pas spécifiquement les produits exceptionnels du champ de la définition du chiffre d'affaires consolidé d'un groupe, mais on note toutefois que les Groupes d'entreprises multinationales sont tenus de calculer le chiffre d'affaires en appliquant les normes IFRS, qui ne permettent plus aux groupes de classer en éléments « exceptionnels » les éléments de produits et de charges.
- ^v Le chiffre d'affaires est tel qu'il figure dans les états financiers consolidés du Groupe d'entreprises multinationales.
- ^{vi} Le Royaume-Uni applique la définition du chiffre d'affaires qui correspond à la norme comptable utilisée par le Groupe d'entreprises multinationales. Dès lors que les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement entrent dans le périmètre de cette définition, ils sont pris en compte dans le chiffre d'affaires total consolidé du groupe considéré.
- ^{vii} Le chiffre d'affaires total d'un Groupe d'entreprises multinationales est déterminé à partir de ses états financiers consolidés.
- ^{viii} En Slovénie, la définition de chiffre d'affaires consolidé total d'un groupe suit les règles comptables applicables. L'Entité mère ultime slovène établit les états financiers consolidés en appliquant les normes IAS (International Accounting Standards). En règle générale, les produits exceptionnels et les gains générés par des activités d'investissement sont inclus dans le chiffre d'affaires consolidé.
- ^{ix} L'Entité mère ultime slovène peut déposer, à titre volontaire, une Déclaration pays par pays pour éviter que ses entités constituantes ne soient soumises à une obligation de dépôt local dans les juridictions qui optent pour une approche différente. Lorsque l'entité constituante est slovène et l'Entité mère ultime étrangère, ce sont les règles relatives aux périodes comptables de courte durée en vigueur dans la juridiction de l'Entité mère ultime qui s'appliquent.
- ^x Sous réserve de modifications législatives.
- ^{xi} C'est la période précédente de 12 mois (plutôt qu'une période comptable de courte durée) qui doit être prise en compte. Voir réglementation américaine *Treas. Reg. Article 1.6038-4(c) et (h)*.
- ^{xii} Le nouveau Groupe d'entreprises multinationales est soumis à une obligation déclarative si l'ancien Groupe d'entreprises multinationales qui est à l'origine de la cession n'était pas considéré comme un Groupe d'entreprises multinationales exclu au titre de l'exercice antérieur.
- ^{xiii} Sous réserve de modifications législatives.