



Par Axelle Trintignac et  
Céline Viault

Master 2 OFIS,  
Université Paris 1 –  
Panthéon Sorbonne

## La transparence : le nouveau défi des entreprises multinationales

La localisation de la base imposable est une problématique centrale abordée dans les rapports finaux de BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) publiés en 2015. La transparence fiscale des entreprises est devenue un enjeu<sup>1</sup> majeur dans la lutte contre l'évasion fiscale. Le législateur a pris des dispositions témoignant d'une volonté de trouver un juste équilibre entre les besoins d'informations des administrations fiscales, les risques d'une utilisation inappropriée des informations et les contraintes liées à la mise en conformité avec la nouvelle réglementation.

Ces informations nouvellement transmises à l'administration fiscale devraient permettre de déterminer plus facilement si les entreprises, qui entrent dans le champ des obligations déclaratives, se sont livrées à des pratiques ayant pour finalité de transférer artificiellement une partie de leur base imposable vers des Etats à fiscalité privilégiée.

Les nouvelles dispositions du droit interne français instaurant une transparence accrue pour les grandes entreprises se sont développées sous l'impulsion des organisations internationales en faveur de cette transparence.

L'émergence d'obligations déclaratives pour les grandes entreprises (I) participe au développement de nouvelles problématiques stratégiques pour ces entreprises (II).

<sup>1</sup> Gril-Gadonneix M., Grall S. (2015) *Country-by-country reporting : les enjeux de la transparence*.

## I- L'émergence d'obligations déclaratives contraignantes pour les grandes entreprises

### A) L'impulsion des organisations internationales en faveur d'une transparence accrue

#### *Au niveau de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (ci-après OCDE)*

Tous les pays de l'OCDE et du G20 se sont engagés à mettre en œuvre la déclaration pays par pays (ci-après CbCR<sup>2</sup>), telle que définie dans le rapport établi au titre de l'Action 13 de BEPS intitulé « *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays* »<sup>3</sup>.

Le CbCR ne concerne que les grandes entreprises puisque cette déclaration est imposée aux groupes dont le chiffre d'affaires consolidé hors taxes est supérieur ou égal à 750 millions d'euros<sup>4</sup>. Les informations contenues dans la déclaration concernent l'ensemble des entités du groupe (y compris les établissements stables).

Le CbCR indique<sup>5</sup>, pour chacune des juridictions fiscales où les entités exercent des activités<sup>6</sup>, le montant de leur chiffre d'affaires, les bénéfices avant impôts, les impôts sur les bénéfices qu'elles ont acquittés et ceux qui sont dus, le nombre d'employés, le capital social, les bénéfices non distribués, les actifs corporels dans chaque juridiction fiscale, l'identité de chacune des entités du groupe et, pour chacune d'elles, la nature de ses activités. La déclaration incombant à la société tête de groupe (ou à la société désignée) s'applique pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016. Pour les groupes clôturant au 31 décembre, les premières déclarations seront à déposer avant le 31 décembre 2017.

Le 4 mai 2017, l'OCDE a annoncé la prise d'effet de l'accord d'échange automatique des CbCR dans le cadre de plus de 700 relations entre juridictions<sup>7</sup>, en comptant les échanges entre tous les pays de l'Union européenne grâce à la directive 2016/881<sup>8</sup>. L'OCDE a également publié une liste de ces autorités compétentes, qui ont signé l'accord et, entre lesquelles l'accord a pris effet<sup>9</sup>.

<sup>2</sup> Cotte F., Gril-Gadonneix M. (2015) *CBCR : nouvelle contrainte ou opportunité*.

<sup>3</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/documentation-des-prix-de-transfert-et-aux-declarations-pays-par-pays-action-13-rapport-final-2015-9789264248502-fr.htm>

<sup>4</sup> Rapport final Action 13 BEPS (§E.2.2)

<sup>5</sup> Rapport final Action 13 BEPS (Annexe III au Chapitre 5)

<sup>6</sup> Salignon G., Noël A. (2017) *Déclaration pays par pays : recommandations pratiques de préparation*.

<sup>7</sup> <http://www.oecd.org/fr/friscaltite/beps/l-ocede-publie-un-point-d-etape-sur-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-par-jurisdiction-et-sur-les-relations-d-echange-entre-administrations-fiscales.htm>

<sup>8</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=FR>

<sup>9</sup> <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/echange-de-renseignements-fiscaux/l-ocde-publie-un-point-d-etape-sur-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-par-jurisdiction-et-sur-les-relations-d-echange-entre-administrations-fiscales.htm>

### *Au niveau de l'Union européenne*

La proposition de directive européenne du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE impose aux entreprises multinationales de divulguer publiquement, dans une déclaration spécifique, les impôts sur les bénéfices qu'elles paient, ainsi que d'autres informations fiscales.

La déclaration consolidée d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices sera publiée dans un registre des entreprises afin de garantir la sécurité et la disponibilité dans le temps. Une publication sur le site Internet de l'entreprise est requise, dans au moins une langue officielle de l'Union. Ces déclarations resteront accessibles sur les sites Internet des sociétés concernées pendant au moins cinq années consécutives.

## B) Les nouvelles dispositions en droit interne français

Suite à la loi du 1<sup>er</sup> février 2017 (loi n°2017-117) et à la loi de finances pour 2016 (article 121<sup>10</sup>), le nouvel article 223 *quinquies* C du code général des impôts (ci-après CGI) oblige certaines entreprises à déposer une déclaration pays par pays. Le décret d'application n°2016/1288 du 29 septembre 2016 apporte des précisions quant aux informations à renseigner.

Le formulaire 2258-SD, relatif à la déclaration pays par pays, a été mis en ligne en février 2017. Il est à remplir en anglais impérativement. Son contenu est détaillé à l'article 46 *quater*-0 YE de l'Annexe III du CGI. Ce contenu est réparti en trois tableaux. Le tableau 1 éclaire le profit imposable, l'impôt sur les sociétés et les éléments de substance par pays. Le tableau 2 comprend la liste des filiales et leurs activités respectives. Le tableau 3 comprend les informations nécessaires à la compréhension des tableaux précédents.

En outre, l'article 138 de la loi dite Sapin II a réduit de 400 millions à 50 millions d'euros le seuil de chiffre d'affaires annuel ou de l'actif brut générateur de l'obligation de déclaration simplifiée relative à la politique de prix de transfert figurant à l'article 223 *quinquies* B du CGI. L'abaissement du seuil conduit 6.200 groupes à être nouvellement concernés.

Enfin, outre la documentation prix de transfert réglementée par les articles L13 AA et L13 B du Livre des Procédures Fiscales, la France exige la communication d'un formulaire sur les prix de transfert (formulaire 2257 SD) qui résume les montants des transactions intragroupe et les politiques appliquées dans la juridiction concernée. Cet engagement pour une transparence accrue prend la forme de nouvelles dispositions, en droit

<sup>10</sup>[https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=8938DDDBA77F5E1D68F333608948382F.tpdila15v\\_1?idArticle=JORFARTI000031733001&cidTexte=JORFTEXT000031732865&dateTexte=29990101&categorieLien=id](https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=8938DDDBA77F5E1D68F333608948382F.tpdila15v_1?idArticle=JORFARTI000031733001&cidTexte=JORFTEXT000031732865&dateTexte=29990101&categorieLien=id)

interne, auxquelles les entreprises doivent se conformer. Cependant, la divulgation d'informations stratégiques représente un enjeu de taille pour des multinationales soucieuses de conserver confidentiels leurs secrets d'affaires<sup>11</sup> et leur stratégie plus globalement.

## II- Des problématiques stratégiques nouvelles pour les grandes entreprises

### A) Des problématiques nouvelles liées au droit de la concurrence

A l'heure actuelle, les informations divulguées à l'administration fiscale, par le biais de la déclaration pays par pays, sont confidentielles.

En France, c'est justement du fait du caractère non public de ces informations que le Conseil constitutionnel, dans sa décision n°2015-725 DC du 29 décembre 2015, a considéré que l'introduction dans notre droit interne des préconisations de l'OCDE relatives au CbCR ne portait pas atteinte à la liberté d'entreprendre. Donc, par continuité, les dispositions relatives au CbCR<sup>12</sup> public<sup>13</sup> contrevenaient à cette liberté. Le 8 décembre 2016 (décision n°2016-741 DC), le Conseil constitutionnel a tranché et a jugé contraire à la Constitution les règles relatives à la publicité du CbCR.

Mais la question de la publicité éventuelle d'une déclaration contenant des informations similaires continue de se poser, en particulier à l'échelle de l'Union européenne. La publicité de la déclaration contraindrait les sociétés françaises à divulguer au public des informations de nature à révéler leur stratégie commerciale. En effet, les informations contenues dans le CbCR sont, par nature, sensibles et révèlent l'organisation de l'entreprise ainsi qu'une partie de la chaîne de valeur associée aux produits ou aux services proposés par ladite société.

La publicité de telles informations sur le site des entreprises concernées aurait potentiellement des effets négatifs en faussant le jeu de la concurrence. En effet, des entreprises étrangères qui ne seraient pas tenues de divulguer de telles informations pourraient profiter de ces obligations déclaratives pour décortiquer la stratégie de leur concurrent en analysant la répartition de leurs effectifs, de leurs actifs et de leurs bénéfices suivant les pays d'implantation. Ainsi, les entreprises non soumises à l'obligation déclarative pourraient décrypter la chaîne de valeur des produits et services concurrents tout en adaptant, de manière confidentielle, leur propre stratégie

<sup>11</sup> Louvaris A., Schiele P. (2016) *Secret des affaires et droit fiscal*.

<sup>12</sup> Vincent du Laurier G., Perez-Cuccureddu C. (2017) *CbCR public : rien ne sert de courir...*

<sup>13</sup> Article 137 de la loi dite Sapin II

afin de prendre l'ascendant sur les sociétés soumises à une obligation déclarative publique.

En outre, cette publicité est également critiquable en ce qu'elle pourrait engendrer un procès d'intention à l'égard de grandes multinationales qui pourraient être considérées comme de « mauvais payeurs ». En effet, la fiscalité des entreprises est d'une telle technicité que sa compréhension est parfois difficile pour des non-professionnels. Ainsi, un impôt faible peut résulter, non pas d'une optimisation fiscale exagérée, mais de la simple application de règles fiscales techniques et complexes. Ce risque de confusion est d'autant plus élevé que les informations publiées, qui sont moindres que dans le cadre d'un contrôle fiscal, ne permettent pas d'avoir une appréhension générale des techniques fiscales ayant permis d'atteindre le résultat soumis à imposition.

Ce sont sans doute ces constats qui ont poussé les commissions compétentes du Parlement européen à adopter un amendement en vertu duquel les Etats membres pourront autoriser que certaines données considérées comme sensibles soient maintenues confidentielles au cas où leur divulgation pourrait porter un préjudice commercial aux entreprises concernées<sup>14</sup>.

De manière générale, la transparence accrue demandée aux grandes entreprises multinationales permet à l'administration fiscale d'obtenir une grande quantité d'informations ce qui engendre un contentieux abondant, en particulier dans le domaine des prix de transfert.

## B) Des problématiques nouvelles liées au contentieux croissant en matière de prix de transfert avec l'administration fiscale

Le contentieux lié aux prix de transfert a augmenté corrélativement à l'internationalisation croissante des échanges intragroupe. Dans une période de conjoncture économique dégradée et de conflits fiscaux entre des Etats soucieux de préserver leur base taxable, la politique de prix de transfert est plus que jamais la cible privilégiée de l'administration fiscale.

La déclaration pays par pays a vocation à identifier les sociétés à risque en matière de prix de transfert afin de mener des vérifications de comptabilité<sup>15</sup>. Les administrations fiscales compareront les données chiffrées avec celles de la substance (les fonctions et les risques assumés notamment) et détermineront les sociétés à risque en matière de prix de transfert. Elles déclencheront des investigations, puis des contrôles fiscaux<sup>16</sup> qui pourront mener à des redressements sur cette base.

<sup>14</sup> Gril-Gadonneix M. (2017) *La transparence fiscale pour les multinationales : le Parlement européen introduit des exceptions*

<sup>15</sup> Bonneaud E. (2015) *Le country-by-country reporting, vers un nouvel instrument d'évaluation des risques prix de transfert pour l'administration fiscale ?*

<sup>16</sup> Taj (2017) *Prix de transfert : l'entreprise à livre ouvert*

[https://taj-strategie.fr/content/uploads/2017/06/Prix-de-transfert\\_lentreprise-a-livre-ouvert.pdf](https://taj-strategie.fr/content/uploads/2017/06/Prix-de-transfert_lentreprise-a-livre-ouvert.pdf)

Néanmoins, l'Action 13 de BEPS précise que le redressement ne pourra pas uniquement se fonder sur la déclaration pays par pays<sup>17</sup>. Les administrations sont invitées à réaliser des recherches plus précises sous peine de nullité des redressements litigieux.

Par ailleurs, la multiplication des obligations déclaratives augmente le risque lié à l'incohérence des informations entre les différents supports. Le CbCR, le *Master file*<sup>18</sup>, l'*Entity file*<sup>19</sup> et les formulaires spécifiques à transmettre à l'administration fiscale constituent autant de sources d'informations pour l'administration. En outre, pendant les vérifications fiscales, les administrations ont généralement accès à la comptabilité analytique et/ou à des fichiers d'écritures comptables dont l'analyse peut révéler des incohérences<sup>20</sup> avec les éléments d'informations contenus dans les supports susmentionnés.

La stratégie fondée sur l'opacité des transactions intragroupe n'est plus une option de défense viable, si tant est qu'elle l'ait déjà été par le passé. La proposition du Conseil du 21 juin dernier modifiant la directive 2011/16/UE va dans ce sens en obligeant les intermédiaires à déclarer à l'administration fiscale tout dispositif transfrontalier de planification fiscale à caractère potentiellement agressif<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> OCDE, *Accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations pays par pays* (Section 5)

<sup>18</sup> Desoubries V., Bec B. (2017) *La documentation prix de transfert préconisée par l'Action 13 de BEPS : simple évolution ou vraie révolution ?*

<sup>19</sup> Auberton B., Morel A. (2016) *Quel avenir pour les obligations déclaratives des groupes ?*

<sup>20</sup> Salignon G., Noël A. (2015) *Transparence fiscale : comment se préparer au reporting pays par pays*

<sup>21</sup> Conseil européen (2017) *Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.*