

A. DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS : CONSIDÉRATIONS D'ORDRE GÉNÉRAL

1) En quoi consistent les déclarations pays par pays ?

La Déclaration pays par pays a été mise en œuvre dans le cadre de l'[Action 13 du Projet BEPS](#) OCDE/G20 afin d'aider les juridictions à combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). En vertu de l'Action 13, les groupes d'entreprises multinationales (EMN) qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions EUR sont tenus de déposer chaque année leurs déclarations pays par pays, généralement auprès de la juridiction où se situe leur siège. Les déclarations pays par pays contiennent, pour chacune des juridictions fiscales où l'EMN exerce des activités, un large éventail de données agrégées portant sur la répartition mondiale des bénéfices et des impôts acquittés, des indicateurs sur la localisation des activités économiques au sein du groupe, ainsi que la liste des entités exerçant des activités dans une juridiction fiscale donnée en précisant, pour chacune d'elles, la nature de ces activités.

2) Quelle est la finalité des déclarations pays par pays ?

Le principal objectif des déclarations pays par pays est d'aider les administrations fiscales à identifier et à évaluer les risques généraux liés aux prix de transfert et aux pratiques de BEPS. En plus de contribuer à l'évaluation des risques, les données ainsi obtenues peuvent également jouer un rôle important dans l'analyse économique et statistique des pratiques de BEPS et des activités des entreprises multinationales en général.

3) Les déclarations pays par pays déposées par les EMN sont-elles rendues publiques ?

En 2015, l'idée de rendre publiques les déclarations pays par pays ne faisait pas consensus parmi les membres. Les EMN déposent en fait leurs déclarations pays par pays auprès de l'administration compétente. Ces déclarations ne sont pas rendues publiques afin de préserver la confidentialité des informations potentiellement sensibles. Cette approche est cohérente avec les règles applicables au traitement de la plupart des autres informations sur les contribuables. En vertu de l'[Action 11 du Projet BEPS](#), les juridictions sont convenues de publier régulièrement des statistiques agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays afin d'étayer l'analyse économique et statistique de ces entreprises multinationales et des pratiques de BEPS.



B. STATISTIQUES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

4) En quoi consistent les statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Les données agrégées et anonymisées tirées des déclarations pays par pays fournissent des informations mondiales sur les activités des EMN, des informations plus détaillées étant disponibles dans d'autres sources de données, comme les états financiers consolidés. Ces données portent notamment sur les effectifs des EMN, leur chiffre d'affaires avec des parties liées et non liées, leurs bénéficiaires et les impôts acquittés. Elles permettent de prendre en compte l'ensemble des activités au niveau mondial des EMN couvertes, et de bien établir la distinction entre les activités exercées au niveau national et à l'étranger de ces entreprises. Les données sont ventilées par zone géographique, avec un niveau de détail qui varie selon les juridictions déclarantes. Les informations sont présentées par juridiction de résidence fiscale et non par juridiction de constitution. Les données contenues dans les déclarations pays par pays donnent des informations comparables sur les principales activités commerciales exercées par les EMN (production, commerce, détention d'actifs de propriété intellectuelle, par exemple) dans les différentes juridictions.

5) Quelle est la finalité de la publication de données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Le [Rapport final de 2015 sur l'Action 11 du BEPS](#) soulignait que l'identification et l'analyse des pratiques de BEPS se heurtaient aux limites inhérentes aux données jusque-là disponibles. En particulier, ces données ne sont pas exhaustives pour toutes les juridictions et toutes les entreprises, et n'intègrent pas, bien souvent, les impôts effectivement payés. Tout en reconnaissant la nécessité de maintenir un niveau adéquat de protection de la confidentialité des renseignements sur les contribuables, les membres du Cadre inclusif sont convenus de publier des statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des déclarations pays par pays afin de donner accès à de nouvelles informations importantes susceptibles d'améliorer la mesure et suivi du phénomène BEPS.

C. COUVERTURE DES DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MODALITÉS DE COLLECTE DE L'INFORMATION

6) Comment sont collectées les données ?

Depuis 2015, l'OCDE travaille en collaboration avec les juridictions pour élaborer un format homogène aux fins de la communication des statistiques agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays. L'élaboration de ces statistiques s'articule autour de deux grandes étapes. L'élaboration de ces statistiques s'articule autour de deux grandes étapes.

- Premièrement, toutes les grandes EMN sont tenues de déposer des déclarations pays par pays, généralement auprès de l'administration fiscale de la juridiction où se situe leur entité mère ultime.
- Deuxièmement, dans chaque juridiction, les administrations fiscales ou d'autres organismes publics compilent les différentes déclarations pays par pays déposées en un jeu de données unique dans le respect des règles de confidentialité qui leur sont propres. Cela aboutit à un ensemble unique de données anonymisées et agrégées couvrant l'ensemble des EMN soumises à l'obligation déclarative de la juridiction, qui est transmis à l'OCDE, laquelle consolide les données fournies par l'ensemble des membres du Cadre inclusif soumises à l'obligation déclarative à des fins de publication.

Un groupe d'EMN est généralement tenu de déposer sa déclaration pays par pays dans l'année qui suit la date de clôture de son exercice fiscal. L'OCDE a travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif pour élaborer un modèle commun de déclaration et surmonter un éventail de difficultés juridiques et techniques de sorte à s'assurer que les juridictions ont bien été en mesure de soumettre des données agrégées à l'OCDE.

7) Quels sont la couverture et le champ d'application des données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ?

Les jeux de données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays diffusés en 2024 contiennent des données couvrant l'année fiscale 2021. Ils comprennent des données agrégées fournis par 52 juridictions sur les activités de près de 8 000 entreprises multinationales (EMN) dans le monde. Dans la mesure où le dépôt des déclarations pays par pays n'est obligatoire que pour les groupes d'EMN dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 MEUR (ou son équivalent en monnaie locale en janvier 2015) au cours de l'exercice financier précédent, pour chaque juridiction déclarante, les statistiques issues des déclarations pays par pays concernent uniquement ces grands groupes. Les données issues des déclarations pays par pays garantissent une couverture exhaustive de tous ces grands groupes d'EMN ayant leur siège dans les juridictions où le dépôt des déclarations était obligatoire au titre de l'exercice concerné, alors qu'il est probable que la couverture soit incomplète là où le dépôt était volontaire.

8) Pourquoi ce jeu de statistiques issues des déclarations pays par pays ne porte-t-il pas sur l'ensemble des membres du Cadre inclusif ?

Sur les plus de 140 membres que compte le Cadre inclusif, à peine 101 juridictions ont accepté des EMN des déclarations pays par pays au titre des exercices arrêtés en 2021. Parmi les juridictions ayant accepté des déclarations pays par pays, il a été estimé que seulement 81 d'entre elles en avaient reçu un nombre suffisant pour être en mesure de fournir des statistiques agrégées, tout en préservant la confidentialité des contribuables. Ce quatrième jeu de données présente des statistiques sur 52 de ces 81 juridictions, soit un taux de couverture de 98 % de l'ensemble des déclarations estimé être déposées. Quelques juridictions n'ont pas pu, pour diverses raisons, fournir de statistiques anonymisées et agrégées sur les déclarations pays par pays. Certaines d'entre elles ont notamment préféré ne pas soumettre les déclarations ou les retirer en raison de la qualité jugée insuffisante des données, de difficultés d'ordre technique ou juridique. Cinq juridictions ont également indiqué qu'elles n'avaient reçu aucun CbCR pour l'exercice 2021.



D. LIMITES DES DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES

9) Les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays sont-elles soumises à des limites ?

Un certain nombre de limites liées aux données sont décrites dans l'[avertissement qui accompagne ces données](#). On peut citer les limitations suivantes :

- La plupart des données sont trop agrégées pour permettre un examen détaillé des mécanismes mis en œuvre dans les pratiques de BEPS (aucune distinction n'est établie entre les redevances et les intérêts dans les paiements entre parties liées, par exemple, et aucune information n'est fournie sur les actifs incorporels).
- Bien souvent, mais pas toujours, les déclarations pays par pays reposent sur des données de comptabilité financière. Au vu des différences existantes entre les règles de comptabilité financière ou d'autres règles comptables autorisées et les règles de déclaration fiscale, les données issues des déclarations pays par pays pourraient ne pas refléter fidèlement la façon dont les différents éléments sont comptabilisés à des fins fiscales. Les différences dans les règles comptables pourraient nuire à la comparabilité des données issues des déclarations pays par pays entre juridictions.
- Plusieurs juridictions, notamment quelques grandes, n'ont pas communiqué de statistiques agrégées sur les déclarations pays par pays à l'OCDE aux fins de la publication.
- Les EMN peuvent avoir intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices (voir l'[avertissement](#)), et avoir potentiellement introduit un biais à la baisse au moment du calcul des taux effectifs d'imposition.
- Dans le cas des bénéfices d'entités apatrides, la prise en compte d'entités transparentes, telles que les sociétés de personnes, peut donner lieu à une double comptabilisation du chiffre d'affaires et du bénéfice. En revanche, les données peuvent laisser supposer que les bénéfices apatrides échappent à l'impôt, puisque ce revenu est généralement imposé dans la juridiction où est exercé le contrôle.
- Les sociétés placées hors du champ d'application de l'IS comme les fonds de pension ou les hôpitaux universitaires, sont tenues de déposer une déclaration pays par pays et, à ce titre, sont prises en compte dans les statistiques agrégées, sauf spécification contraire. La prise en compte de ces sociétés pourrait fausser la relation entre bénéfices et impôts.
- À court terme, la comparabilité des échantillons de données entre 2016 et celles des années suivantes pourrait être limitée, en raison du passage du système de dépôt volontaire au système de dépôt obligatoire, et des écarts dans l'exercice fiscal couvert.

10) Quelle est l'incidence potentielle de l'intégration des dividendes intragroupe dans les bénéfices déclarés dans les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays ?

En l'absence de directives spécifiques, les EMN peuvent avoir intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices, ce qui signifie que ces bénéfices pourraient faire l'objet d'une double comptabilisation. L'incertitude quant à l'intégration ou non des dividendes intragroupe dans les bénéfices avant impôt nuit à l'interprétation des statistiques tirées des déclarations pays par pays et à la comparabilité des données agrégées entre juridictions déclarantes. Si l'intégration des dividendes dans les bénéfices est normale en comptabilité financière séparée, elle peut, dans le contexte de l'analyse de l'impôt sur les sociétés des entreprises, fausser les résultats. À titre d'exemple, le traitement fiscal de dividendes rapatriés peut différer d'une juridiction à l'autre. La distribution de bénéfices après impôts sous la forme de dividendes est souvent faiblement imposée ou exonérée d'impôt. Par conséquent, l'intégration des dividendes intragroupe dans les « bénéfices (pertes) avant impôt sur les bénéfices » peut se traduire par des taux effectifs d'imposition (TEI) artificiellement faibles. Afin d'évaluer l'ampleur potentielle de cette pratique, certaines juridictions réalisent leurs propres analyses indépendantes.¹

¹ Les analyses spécifiques réalisées par les Pays-Bas, l'Irlande, l'Italie, la Suède et le Royaume-Uni sont disponibles aux adresses suivantes – Pays-Bas : <https://oe.cd/3Kp> ; Irlande : <https://oe.cd/3Kn> ; Italie : <https://oe.cd/3Ko> ; Suède : <https://oe.cd/3Kq> ; Royaume-Uni : <https://oe.cd/3Kr>.

11) Comment seront élaborées les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays au fil du temps ?

Certaines des limites inhérentes aux données sont résolues dans le cadre de la révision des orientations. À titre d'exemple, s'agissant de la double comptabilisation des dividendes, les instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays ont été actualisées en novembre 2019 afin de préciser que les dividendes intragroupe ne devaient pas être intégrés dans les bénéficiaires. Néanmoins, en raison du décalage entre la révision des instructions et les déclarations, il est probable que le problème perdure jusqu'à la publication des statistiques portant sur les exercices des groupes d'EMN ouverts à compter du 1er janvier 2020.

D'autres questions, comme le traitement des entités apatrides, font actuellement l'objet de discussions, notamment dans le cadre du [Réexamen de 2020 de la Déclaration pays par pays](#) (Action 13 du BEPS), qui pourrait se traduire à l'avenir par le recueil d'informations plus détaillées dans le cadre des déclarations pays par pays. L'OCDE continue à travailler en collaboration avec les membres du Cadre inclusif et d'autres parties prenantes afin d'améliorer la qualité et la cohérence des données dans l'ensemble des juridictions.

E. DONNÉES AGRÉGÉES ET ANONYMISÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET PHÉNOMÈNE BEPS

12) Que peuvent nous enseigner les données sur le phénomène BEPS ?

Les données agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays constituent une nouvelle source importante d'information sur les activités mondiales des EMN, avec à la clé, la possibilité d'améliorer sensiblement l'analyse économique des pratiques de BEPS. S'il se peut, avec le temps, que les statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays fournissent des résultats plus probants sur les pratiques de BEPS, il est encore trop tôt pour en tirer des conclusions, et ce pour les raisons suivantes :

- À court terme, la comparabilité des échantillons de données entre 2016 et celles des années suivantes pourrait être limitée, en raison du passage du système de dépôt volontaire au système de dépôt obligatoire, et des écarts dans l'exercice fiscal couvert.² À plus long terme, les modifications apportées aux instructions se traduiront par une évolution du traitement de certaines variables, comme les bénéficiaires, ce qui limitera également la comparaison entre ces variables dans le temps.
- Les données publiées jusqu'à présent sont antérieures à la mise en œuvre de bon nombre des mesures recommandées dans le cadre du Projet BEPS de l'OCDE et du G20. Elles sont également antérieures à la réforme fiscale mise en œuvre aux États-Unis.
- Le niveau de ventilation des données ne permet pas un examen détaillé des mécanismes spécifiques mis en œuvre dans les pratiques de BEPS.
- Les déclarations pays par pays étant souvent basées sur les données de comptabilité financière, les informations qu'elles contiennent pourraient ne pas refléter fidèlement la façon dont les différents éléments sont comptabilisés à des fins fiscales et les différences dans les règles comptables pourraient nuire à la comparabilité des données entre juridictions.
- Il reste difficile, en dépit de ces années supplémentaires, de pleinement dissocier les pratiques de BEPS de l'activité économique réelle des EMN et de leurs préférences fiscales sans lien avec ces pratiques.

Ces réserves et les limites décrites dans l'[avertissement](#) mises à part, cette édition 2024 des statistiques issues des déclarations pays par pays donne quelques premières indications qui pourraient attester de l'existence de pratiques de BEPS.

² En 2016, il a été décidé de couvrir les déclarations pays par pays portant sur les exercices fiscaux clos entre le 31 décembre 2016 et le 30 juin 2017. Les prochaines publications de ce jeu de données couvriront les déclarations pays par pays au titre de la période comprise entre le 1er janvier et le 31 décembre pour la plupart des pays (par exemple, les données pour 2017 couvriront les déclarations pays par pays au titre des exercices clos entre le 1er janvier 2017 et le 31 décembre 2017).

13) Quels premiers enseignements peut-on tirer des données issues des déclarations pays par pays ?

Nonobstant les réserves et les limites inhérentes aux données décrites dans l'[avertissement](#), cette édition 2024 des statistiques agrégées et anonymisées issues des déclarations pays par pays donne quelques premières indications qui pourraient attester de l'existence de pratiques de BEPS.

- **Les données montrent un décalage entre le lieu où sont déclarés les bénéficiaires et le lieu où sont exercées les activités économiques.** En moyenne, la part des bénéficiaires déclarés par les EMN (18 %) dans les centres d'investissement (juridictions dont les flux d'IDE entrant représentent plus de 150 % du PIB) est relativement élevée par rapport à leurs effectifs (4 %) et à leurs actifs corporels (12 %).
- **Le chiffre d'affaires et les bénéfices par salarié est généralement plus élevé dans les centres d'investissement.** Les informations relatives à l'exercice 2021 indiquent qu'il existe toujours un décalage entre le lieu où les bénéficiaires sont déclarés et celui où les activités économiques sont exercées. Les nouvelles données issues des déclarations pays par pays révèlent que la valeur médiane du chiffre d'affaires par salarié dans les centres d'investissement s'établit à 1 638 000 USD, contre seulement 330 000 USD pour l'ensemble des autres juridictions. Bien que ces effets puissent s'expliquer en partie par des considérations commerciales, ils attestent vraisemblablement aussi de l'existence de pratiques de BEPS.
- **En moyenne, la part du chiffre d'affaires avec des parties liées (transactions entre entreprises contrôlées par la même EMN) dans le total du chiffre d'affaires des EMN est plus élevée dans les centres d'investissement.** Dans les centres d'investissement, la part médiane du chiffre d'affaires avec des parties liées représente 35 % du total du chiffre d'affaires, alors que la part moyenne s'établit aux alentours de 14 % dans les juridictions à revenu élevé, intermédiaire et faible.
- **La « détention d'actions et d'autres titres de participation » est l'activité prédominante dans les centres d'investissement,** alors que le commerce, la production et les services sont les activités dominantes des EMN dans les juridictions à revenu élevé, intermédiaire et faible. Une concentration de sociétés de portefeuille constitue un critère d'évaluation des risques et pourrait attester de la présence de structures de planification fiscale.
- **La valeur des indicateurs agrégés sur les pratiques de BEPS potentielles dans les centres d'investissement a baissé par rapport à leur niveau quatre ans auparavant.** Ces indicateurs comprennent le chiffre d'affaires médian par salarié (qui a chuté de 13,1 % par rapport à sa valeur de 2017), les bénéfices médians par salarié (qui ont diminué de 16,1 %) et le chiffre d'affaires médian avec des parties liées en pourcentage du chiffre d'affaires total (qui a reculé de 11,5 %). Même si l'évolution de ces indicateurs peut traduire un recul des pratiques de BEPS, le rapport indique que les données issues des déclarations pays par pays de 2021 pourraient aussi être influencées par la crise du COVID-19.



DES POLITIQUES MEILLEURES
POUR UNE VIE MEILLEURE

Pour plus d'informations :

 CorporateTaxStatistics@OECD.org

 <https://oe.cd/stats-impot-societes>

 @OECDtax

 OECD Tax

Rejoignez la conversation sur les réseaux sociaux : #CorpTaxStats

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :

<https://www.oecd.org/fr/about/terms-conditions.html>

© OCDE juillet 2024

Images © Shutterstock.com

