



N° 4282

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUATORZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 7 décembre 2016

RAPPORT

FAIT

AU NOM DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES SUR LE PROJET DE LOI *autorisant l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays,*

PAR MME VALERIE FOURNEYRON
Députée

ET

**ANNEXE : TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES
ÉTRANGÈRES**

Voir le numéro :

Assemblée nationale : **4181**.

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	5
I. L'ENJEU MAJEUR DE LA REPARTITION DES REVENUS OU LA LUTTE CONTRE LES PRIX DE TRANSFERT CONDUITE PAR L'OCDE	7
A. LE CADRE DE COOPERATION FISCALE RESULTANT DES TRAVAUX DE L'OCDE	7
B. L'ACTION 13 DU PLAN SUR L'EROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DES BENEFICES (BEPS).....	9
II. LA FRANCE A LA POINTE DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LES PRIX DE TRANSFERT ET DES OBLIGATIONS DECLARATIVES	11
A. UNE LEGISLATION ANTI-EVASION FISCALE QUI N'A CESSE DE S'ETOFFER	12
B. LA DECLARATION PAYS PAR PAYS INTRODUITE PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2016 : TRANSPOSITION FIDELE DU RAPPORT SUR L'ACTION 13	14
1. La nouvelle obligation déclarative et les possibilités d'échange des déclarations	14
2. Un champ d'application de l'obligation instituée	15
III. LA RATIFICATION DE L'ACCORD MULTILATERAL, COROLLAIRE INDISPENSABLE A L'OBLIGATION DECLARATIVE	16
A. LES CONDITIONS DE L'ECHANGE AUTOMATIQUE D'INFORMATION INSTITUEES.....	16
B. L'ENTREE EN VIGUEUR ET LA MISE EN ŒUVRE DE L'ACCORD.....	18
CONCLUSION	21
AUDITION	23
EXAMEN EN COMMISSION	39
ANNEXE 1 : INSTRUCTIONS DE MISE EN ŒUVRE DE L'ACTION 13 (EXTRAIT)	41

ANNEXE 2 : ARTICLE 221 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2016 ET SON DECRET D'APPLICATION	45
I. L'ARTICLE 221 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2016	45
II. DECRET D'APPLICATION	46
ANNEXE : TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES.....	49

INTRODUCTION

L'article 121 de la loi de finances pour 2016, d'initiative parlementaire, a créé une obligation, pour certaines entreprises, de déclarer à l'administration fiscale la répartition pays par pays des bénéficiaires et des principaux agrégats économiques, comptables et fiscaux. Codifiée à l'article 223 *quinquies* C du code général des impôts, cette obligation déclarative, sanctionnée par une amende de 100 000 euros maximum, s'applique aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016 et concerne toutes les entreprises ou les groupes dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros. Ce même article 223 *quinquies* C prévoit également l'échange automatique de ces déclarations avec les administrations fiscales étrangères ayant adopté un dispositif équivalent.

En réalité, cette obligation déclarative constitue la transposition en droit français d'un volet du plan d'action adopté par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour faire face à l'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéficiaires (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS). La question de la répartition de l'assiette taxable des bénéficiaires des entreprises multinationales fait ainsi l'objet de l'action n°13 du plan et s'inscrit dans la lignée des travaux conduits par l'OCDE pour encadrer depuis des années les prix de transfert, méthode d'optimisation particulièrement préjudiciable aux intérêts des États tels que le nôtre.

Une fois cette capacité de collecte d'information organisée, encore faut-il mettre en place les conditions de l'échange entre les pays s'étant conformés à cette recommandation de l'OCDE. Tel est l'objet de l'accord soumis à ratification, qui, en instaurant une procédure d'échange automatique, permettra aux administrations fiscales de disposer des éléments d'information nécessaires à la compréhension de la manière dont les entreprises multinationales structurent l'ensemble de leurs transactions, tout en garantissant la confidentialité des informations échangées.

Cet accord s'appuie sur l'article 6 de la convention multilatérale sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe du 25 janvier 1985 modifié en 2010 et qui prévoit le principe de l'échange automatique d'informations. Une fois ratifié, il pourra être complété par des accords bilatéraux, avec un mécanisme similaire, dans les cas où l'échange se ferait dans le cadre d'instruments juridiques bilatéraux antérieurs.

31 pays ont signé l'Accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique des déclarations pays par pays à Paris le 27 janvier 2016, à savoir : l'Afrique du Sud, l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Chili, le Costa Rica, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, la Finlande, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Japon, le Liechtenstein, le Luxembourg, la Malaisie, le Mexique, le Nigéria, la Norvège, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la

République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède et la Suisse. 18 les ont rejoint depuis : les Bermudes en avril 2016, le Canada, l'Islande, l'Inde, Israël, la Nouvelle Zélande et la République populaire de Chine en mai 2016, l'Argentine, la Corée, Curaçao, la Géorgie, le Sénégal et l'Uruguay en juin 2016 et, tout récemment, le 21 octobre 2016, le Brésil, Guernesey, Jersey, l'île de Man et la Lettonie. Ce sont donc à ce jour 49 pays qui sont signataires de cet instrument.

Comme l'a indiqué Angel Gurría, Secrétaire général de l'OCDE, à l'occasion de la signature de l'accord : « *La déclaration pays par pays aura des retombées immédiates sur la coopération internationale en matière fiscale, en renforçant la transparence sur les opérations des entreprises multinationales* ».

I. L'ENJEU MAJEUR DE LA REPARTITION DES REVENUS OU LA LUTTE CONTRE LES PRIX DE TRANSFERT CONDUITE PAR L'OCDE

A. LE CADRE DE COOPERATION FISCALE RESULTANT DES TRAVAUX DE L'OCDE

L'accord qui nous est soumis s'inscrit dans le cadre prévu par l'article 6 de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe du 25 janvier 1985, telle que révisée en 2010, qui prévoit le principe de l'échange automatique d'informations. Cette convention est entrée en vigueur pour la France le 1^{er} septembre 2005 et son protocole additionnel du 27 mai 2010, qui a aligné ses dispositions sur le dernier état de la norme de l'OCDE en matière d'échange d'informations, y est en vigueur depuis le 1^{er} avril 2012.

L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices – BEPS – renvoie notamment à la pratique des prix de transfert, qui a été un des axes centraux des travaux de l'OCDE en matière de lutte contre l'évasion fiscale. Ces pratiques d'optimisation consistent pour les groupes multinationaux à exploiter les failles et les différences entre les règles fiscales nationales et internationales en vue de transférer artificiellement des bénéfices dans des pays ou territoires où l'entreprise exerce peu ou guère d'activité réelle, mais où ils sont faiblement taxés, ce qui aboutit à une charge fiscale faible voire nulle pour l'entreprise.

La répartition des filiales peut ainsi être utilisée pour manipuler les prix intragroupes et transférer artificiellement les revenus positifs vers les territoires les moins taxés. Outre le mécanisme basique de majoration ou diminution des prix d'achat ou de vente, on peut citer le versement de redevances disproportionnées ou injustifiées, l'octroi de prêt à des conditions de taux d'intérêt très avantageuses, la renonciation au paiement des intérêts de prêt, l'attribution d'un avantage sans proportion avec le service, les transactions sur immobilisations faites pour un prix inférieur à la valeur vénale... L'évaluation des prix de transfert est donc un enjeu budgétaire. Les prix pratiqués entre filiales de l'ensemble des pays doivent pouvoir être contrôlés. En présence d'une manipulation des prix pour gonfler les bénéfices dans un pays pratiquant l'absence de contrôle et d'échange d'informations, un État est démuné pour connaître ce qui se cache derrière des opérations ou implantations.

Tel est le problème qui se pose avec les États et territoires non coopératifs : le contribuable est le seul à disposer de l'information permettant de déterminer s'il y a fraude ou optimisation. Dans ce cas de figure, seule une information véritablement complète de la part des entreprises peut permettre de s'assurer de la justesse des prix mais aussi et surtout de la réalité des opérations sous-jacentes. Même avec des territoires coopératifs, compte tenu notamment des différences d'assiette et de taux, les pratiques d'optimisation par répartition des revenus imposables constituent des formes d'évasion fiscales courante, du fait de

l'opacité générale du système de consolidation et de répartition de la masse taxable.

C'est dans le cadre de l'OCDE qu'ont été conduits les travaux relatifs à la réduction des risques de conflits fiscaux, notamment en régulant les bases d'imposition. Deux publications sont ainsi essentielles : le modèle de convention fiscale destinée à éviter la double imposition, posant les principes d'attribution du droit à imposer et comportant une procédure amiable, et les règles applicables en matière de prix de transfert.

Les entreprises multinationales doivent établir leurs prix de transfert en respectant le principe de « pleine concurrence », c'est-à-dire en utilisant des prix qui soient comparables à ceux qui seraient pratiqués entre deux entreprises indépendantes dans des conditions similaires. Ce principe est défini à l'article 9 du modèle de convention relatif aux entreprises associées, ci-après reproduit, qui énonce que les bénéfices d'entreprises associées doivent être déterminés dans des conditions analogues à ce qui serait convenu entre des entreprises indépendantes.

ARTICLE 9 DU MODELE DE CONVENTION – ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque :

a) une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre État contractant, ou que

b) les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

L'OCDE a publié des lignes directrices concernant les modalités d'application pratique du principe de « pleine concurrence » dès 1979. Elles ont fait l'objet d'une révision substantielle en 1995. Les biens ou services échangés au sein d'un groupe n'ont souvent pas d'équivalent sur le marché. L'OCDE a publié des méthodes visant à établir et contrôler les prix de transfert, contenues dans le rapport intitulé « Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales », approuvé par le Conseil de l'OCDE le 13 juillet 1995 et mis à jour en 1999.

D'après l'article 9 du modèle de convention précité, lorsqu'un État procède sur son fondement à une correction des bénéfices, ce qui peut être le cas en matière de prix de transfert dans de nombreux États, l'État où est située l'autre entreprise accorde à celle-ci, s'il l'estime justifié, un ajustement permettant d'éviter la double imposition de mêmes opérations. Pour la détermination de cet ajustement, la procédure amiable prévue dans les conventions fiscales bilatérales en cas de double imposition (article 25 de la convention modèle OCDE) est mise en œuvre : le contribuable peut demander l'ouverture d'une telle procédure afin que les autorités des pays concernés s'accordent sur la répartition de la compétence d'imposition.

B. L'ACTION 13 DU PLAN SUR L'ÉROSION DE LA BASE D'IMPOSITION ET LE TRANSFERT DES BÉNÉFICES (BEPS)

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale est devenue une priorité du G 20 depuis la crise financière de 2008, avec pour objectif d'améliorer notablement le niveau de transparence du système financier international. Il a mandaté l'OCDE à cet effet. L'effort a porté aussi bien sur la lutte contre les États et territoires non coopératifs que sur la question de la répartition de l'assiette taxable des bénéfices des entreprises multinationales, au regard de l'utilisation que faisaient certaines d'entre elles des mécanismes d'optimisation permis par la combinaison des différentes législations fiscales. Sur ce dernier volet, le G 20 a donné mandat à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) de fournir un plan d'actions multilatéral permettant de résoudre, à l'échelle globale, les phénomènes d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS).

L'objectif global de ce projet consiste à formuler des recommandations pour les États membres qui permettent d'assurer que la base taxable des entreprises soit localisée dans les États où elle a été produite. À cet égard, l'accroissement des informations disponibles sur les bénéfices et les activités des multinationales pour les administrations fiscales est une condition *sine qua non* d'un meilleur contrôle des pratiques de transfert de bénéfices et de base taxable vers des États à fiscalité privilégiée. En 2013, l'OCDE a ainsi publié un plan d'action comprend 15 actions, dont plusieurs visaient à la transparence et dont une, l'action 13, intitulée « Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays » avait pour objet de réexaminer la documentation des prix de transfert à travers une transmission à l'administration fiscale par les entreprises de leurs revenus et de leurs données d'activité pays par pays.

ACTION 13

Réexaminer la documentation des prix de transfert

Élaborer des règles applicables à la documentation des prix de transfert afin d'accroître la transparence pour l'administration fiscale, en tenant compte des coûts de discipline pour les entreprises. On pourra notamment imposer aux multinationales de communiquer à tous les pouvoirs publics concernés les informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun.

Les mesures engagées pour lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices doivent être complétées par des dispositions garantissant de certitude et de lisibilité pour les entreprises. Les efforts pour améliorer l'efficacité de la procédure amiable viendront appuyer utilement les travaux relatifs à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices. L'interprétation et l'application de règles nouvelles issues des travaux décrits ci-dessus pourraient générer une incertitude qu'il convient de réduire le plus possible. Par conséquent, on s'efforcera de déterminer et de lever les obstacles qui empêchent les pays de résoudre les différends relatifs aux conventions en utilisant la procédure amiable. Il faudra aussi envisager de compléter les dispositions relatives à la procédure amiable qui figurent dans les conventions fiscales par une clause d'arbitrage obligatoire et contraignante.

Source : Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE

Il s'agit de faciliter l'identification des transferts anormaux de masse taxable d'une juridiction à l'autre par le recoupement des données fiscales de chaque filiale des multinationales, avec la déclaration consolidée de la répartition de leurs bénéfices et de leur chiffre d'affaires, afin de s'assurer que la base taxable des entreprises est localisée dans les États où elle a été produite. L'efficacité du contrôle fiscal des grands groupes peut être considérablement renforcée par la mise à disposition d'une information pays par pays, couvrant une grande variété d'agrégats économiques, comptables et fiscaux, en orientant les vérifications vers les dossiers à plus fort enjeu et en identifiant des possibles anomalies.

Les conclusions du projet BEPS ont été adoptées le 1^{er} octobre 2015 par l'OCDE et approuvées par le G20 au sommet d'Antalya le 16 novembre 2015. Dans ce cadre, a notamment été publié le rapport définitif sur l'action 13, qui prévoit des normes révisées en matière de documentation des prix de transfert ainsi qu'un mécanisme d'échange d'informations des déclarations pays par pays des plus grandes entreprises multinationales entre les administrations fiscales, sous condition de réciprocité. Ces mesures de « reporting pays par pays » incluent un modèle de législation à transposer en droit national ⁽¹⁾. Elles ont fait l'objet d'une approbation formelle par le G 20 lors de sa réunion de Lima, au Pérou, le 8 octobre 2015.

(1) *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays – action 13, rapport 2015 : <http://www.oecdilibrary.org/docserver/download/2315382e.pdf?expires=1467620525&id=id&accname=guest&checksum=3C26BE8BBC3268420BAB601DDFEA33C0>*

Conformément au rapport sur l'action 13⁽¹⁾, la déclaration d'une entreprise multinationale devra contenir une série d'informations relatives à la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant. Seront concernés par cette obligation déclarative les groupes présentant un chiffre d'affaires annuel supérieur à 750 millions d'euros, seuil qui permet de couvrir les 10 % d'entreprises multinationales réalisant environ 90 % du chiffre d'affaires mondial.

La déclaration sera souscrite par l'entité mère ultime du groupe auprès de l'administration fiscale de son État de résidence. Dans l'éventualité où cela ne serait pas possible en l'absence de cadre juridique, elle pourrait désigner une de ses entités implantée dans un autre État à cet effet. À défaut, chaque État où est implanté le groupe aura la possibilité d'exiger le dépôt de la déclaration pays par pays par l'entité locale lorsque la société mère n'est pas établie dans un État mettant en œuvre la norme d'échange automatique en la matière et n'a pas désigné d'entité de substitution.

Afin de faciliter la mise en œuvre des normes relatives à la déclaration pays par pays, le rapport BEPS Action 13 comprend un dispositif de mise en œuvre de ces déclarations qui se compose de (i) un modèle de législation dont les pays peuvent s'inspirer pour requérir de la société mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays dans sa juridiction de résidence, incluant des mécanismes secondaires de dépôt, et (ii) trois modèles d'accords entre autorités compétentes qui peuvent servir à faciliter l'échange effectif des déclarations pays par pays, basés respectivement sur la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales et les accords d'échange de renseignements fiscaux.

Un bilan sur la mise en œuvre du dispositif est prévu en 2020.

II. LA FRANCE A LA POINTE DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LES PRIX DE TRANSFERT ET DES OBLIGATIONS DECLARATIVES

En pointe dans la lutte contre l'évasion fiscale depuis plusieurs années et moteur dans l'adoption de règles à l'échelle internationale, la France avait d'ores et déjà adopté la transposition en droit français de l'action 13. Elle est donc prête à mettre en œuvre l'échange, sous réserve de l'adoption des instruments lui permettant d'y procéder, au premier rang desquels l'accord soumis à ratification.

On peut ajouter que l'Union européenne a également rejoint le dispositif. La directive 2014/107/UE modifiant la directive 2011/16/UE dite « directive sur la coopération administrative » a été adoptée en 2014 et s'applique aux 27 États

(1) <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps-action-13-instructions-relatives-documentation-prix-de-transfert-declaration-pays-par-pays.pdf>

membres et à l'Autriche respectivement à compter du 1^{er} janvier 2016 et du 1^{er} janvier 2017. Cette directive met en œuvre la norme mondiale d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale au sein de l'Union. À ce titre, elle garantit que les informations sur les titulaires de comptes financiers sont communiquées à l'État membre dans lequel réside le titulaire du compte.

Le 25 mai 2016, le Conseil de l'Union Européenne a adopté la directive (UE) 2016/1163 modifiant la directive (UE) 2011/16/EU en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. Cette directive étend ainsi le champ d'application de l'échange automatique en y ajoutant celui de la déclaration pays par pays et se conforme à l'action 13 du BEPS. La première déclaration concernera l'exercice fiscal commençant le 1^{er} janvier 2016 (1^{er} janvier 2017 si « l'Entité mère ultime » n'est pas résidente fiscale d'un État membre).

A. UNE LEGISLATION ANTI-EVASION FISCALE QUI N'A CESSÉ DE S'ÉTOFFER

La législation française comprend plusieurs types de dispositions :

– des mécanismes d'imposition en France de revenus localisés à l'étranger et y bénéficiant d'une fiscalité privilégiée ou localisés dans un État ou territoire non coopératif m : c'est l'imposition des revenus des particuliers au titre de l'article 123 *bis* du code général des impôts et celle des entreprises au titre de l'article 209 B du même code ;

– l'intégration, pour le paiement de l'impôt dû par les entreprises, des bénéfices transférés par des entreprises par majoration ou diminution du prix d'achat ou de vente ou par tout autre moyen : aux entreprises situées hors de France qu'elles contrôlent, aux entreprises situées hors de France dont elles dépendent ; à une entreprise ou un groupe dont elles dépendent et qui possède également le contrôle d'entreprises situées hors de France ; aux entreprises établies dans un État ou un territoire dont le régime fiscal est privilégié. C'est l'objet de l'article 57 du code général des impôts relatif aux prix de transfert et de l'article L13B du livre des procédures fiscales qui permet de demander des informations portant sur la nature des relations entre les entreprises, la méthode de détermination des prix de transfert, les activités exercées, le traitement fiscal des opérations de transfert ;

– des obligations de documentation et de déclaration tendant à faciliter le contrôle et à pouvoir appliquer en conséquence les mesures de fiscalisation précitées.

Dans cette dernière catégorie figurent en premier lieu des dispositions applicables aux entreprises relevant de la Direction des grandes entreprises relatives aux prix de transfert intra-groupes, introduites par la loi de finances

rectificative pour 2009. Ainsi, en cas de vérification de comptabilité, l'entreprise doit être en mesure de justifier la politique de prix de transfert, la pertinence de la méthode de rémunération choisie et surtout la normalité de la rémunération pratiquée en se fondant à la fois sur une analyse fonctionnelle pertinente et sur un examen de comparabilité. Les articles L. 13 AA et L. 13 AB du livre des procédures fiscales prévoient une obligation de documentation des prix de transfert pour les personnes morales répondant à certaines conditions fixées en référence aux critères établis pour relever de la Direction des grandes entreprises, telle qu'un seuil de chiffre d'affaires annuel hors taxes ou un actif brut figurant au bilan supérieur ou égal à 400 millions d'euros⁽¹⁾, cette documentation étant renforcée lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou territoire non coopératif. Cette documentation porte sur l'ensemble des transactions entre entreprises associées au sens de l'OCDE (notions de dépendance et de contrôle).

L'article 45 de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière (loi n°2013-117 du 6 décembre 2013) a complété cette obligation de documentation par une obligation de déclaration annuelle qui s'applique aux mêmes entreprises et correspond en pratique à une version allégée de la documentation à constituer. Conformément aux dispositions de l'article 223 *quinquies* B du code général des impôts, celles-ci doivent souscrire une déclaration relative à leurs prix de transfert. Toutefois, à titre dérogatoire, en sont exemptées les sociétés qui ne réalisent aucune transaction avec des entités liées établies à l'étranger et celles qui réalisent des transactions avec des entités liées établies à l'étranger dont le montant est inférieur à 100 000 euros par nature de transaction.

La déclaration doit être déposée dans les six mois qui suivent la date limite de déclaration de résultats, dont l'obligation de dépôt arrive à échéance à compter du 8 décembre 2013. Elle comporte des informations générales sur le groupe d'entreprises associées (activité déployée, principaux actifs incorporels détenus), une description générale de la politique de prix de transfert du groupe et des informations spécifiques concernant l'entreprise (activité, état récapitulatif des opérations réalisées avec d'autres entreprises associées, incluant les États et territoires d'implantation de ces dernières, méthodes de détermination des prix de transfert dans le respect du principe de pleine concurrence).

(1) - dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 €, ou ;

- détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions susmentionnées, ou ;

- dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au premier tiret, ou ;

- appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du CGI ou à l'article 223 A bis du CGI lorsque celui-ci comprend au moins une personne morale satisfaisant à l'une des conditions mentionnées ci-dessus.

En deuxième lieu, pour certains secteurs spécifiques, l'obligation de fournir une déclaration de la répartition de leurs revenus pays par pays a été introduite. C'est le cas, notamment des établissements de crédit et des entreprises de l'industrie extractive, pour lesquels il a été considéré qu'au regard de la nature de leur activité et des risques existants en matière d'évasion fiscale et de corruption, une transparence s'imposait, y compris vis-à-vis de l'opinion publique.

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

Par ailleurs, le chapitre 10 de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises prévoit une obligation de reporting pays par pays pour les entreprises du secteur minier, pétrolier, gazier ou forestier. Cette obligation a été transposée en droit français par l'article 12 de la loi n° 2014-1662 du 30 décembre 2014 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière.

B. LA DECLARATION PAYS PAR PAYS INTRODUITE PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2016 : TRANSPOSITION FIDÈLE DU RAPPORT SUR L'ACTION 13

Au cours de l'examen du projet de loi de finances pour 2016, l'Assemblée nationale a adopté, après un avis favorable de la commission des finances et du Gouvernement, un amendement déposé par Bruno Le Roux et le groupe socialiste, républicain et citoyen, tendant à transposer l'action 13 du plan de l'OCDE précité. Devenu l'article 121 de la loi, il a pour objet principal de créer une nouvelle obligation déclarative et des modalités d'échange entre administration, codifiées dans le nouvel article 223 *quinquies* C au sein du code général des impôts.

1. La nouvelle obligation déclarative et les possibilités d'échange des déclarations

Le I de l'article 223 du code général des impôts prévoit que certaines entreprises souscrivent une déclaration comportant « *la répartition pays par pays des bénéficiaires du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant, dont le contenu est fixé par décret* ». La déclaration doit être souscrite sous forme dématérialisée, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice.

En outre, l'article 121 de la loi de finances pour 2016 précité crée un article 1729 F au sein du code général des impôts, qui prévoit que le défaut de production de la déclaration est passible d'une amende d'un montant qui ne peut être supérieur à 100 000 euros.

L'ensemble de ces dispositions entrent en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016. Les déclarations seront donc transmises au cours de l'année 2017 par les entreprises, les entreprises ayant douze mois pour la transmettre à compter de la date de clôture de l'exercice (généralement 31 décembre 2016).

Par ailleurs, l'article 223 *quinquies* C prévoit, au point 3 du paragraphe I, que la déclaration transmise à l'administration fiscale au titre de l'obligation créée « *peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les États ou territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet* ».

La France pourra ainsi transmettre les informations relatives aux personnes morales implantées sur son territoire, dès lors que l'administration fiscale étrangère aura mis en place le dispositif de reporting et échangera également les informations relatives à ses propres sociétés.

Il convient de souligner que le présent article ne prévoit pas d'obligation de transmission et que l'administration fiscale française pourra toujours refuser un échange de déclaration. Les déclarations ne seront échangées, conformément au standard de l'OCDE, qu'en 2018 avec les autres administrations étrangères.

2. Un champ d'application de l'obligation instituée

Conformément au I de l'article 223 *quinquies* C précité, sont soumis à cette obligation les groupes établis en France qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros, comme cela est prévu par le modèle OCDE, et qui établissent des comptes consolidés, détiennent ou contrôlent des sociétés ou des succursales hors de France et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà soumises à cette déclaration.

De même, les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger répondant aux critères précédemment mentionnés sont également soumises à l'obligation de déclaration, dans deux cas de figure :

– lorsqu'il s'agit de filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le reporting pays par pays et qu'elles ont été désignées par le groupe à cette fin : la filiale française du groupe étranger transmet alors à l'administration fiscale française les informations pays par pays relatives à l'ensemble du groupe ;

– lorsqu'il s'agit de filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le reporting pays par pays et qu'elles ne peuvent pas

démontrer qu'une autre entité du groupe, située en France ou dans un pays ou territoire inscrit sur la liste a été désignée à cette fin.

Si une autre filiale du groupe, établie dans un pays qui met en œuvre le reporting pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe, l'administration fiscale française obtient les informations relatives à ce groupe par l'intermédiaire de cette administration fiscale étrangère.

Aux fins d'application de cette possibilité, l'article 223 *quinquies* C comporte un II qui précise qu'un arrêté fixe la liste des États ou territoires dont le fisc français peut obtenir une transmission d'informations, à savoir ceux qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays, qui ont conclu avec la France un accord aux fins d'échange de ces déclarations et qui respectent les obligations résultant de cet accord.

Au total, cela pourrait concerner environ 200 sociétés mères et viser 1 200 filiales.

III. LA RATIFICATION DE L'ACCORD MULTILATERAL, COROLLAIRE INDISPENSABLE A L'OBLIGATION DECLARATIVE

Pour que les informations recueillies par voie déclaratives soient utiles, il est nécessaire que les administrations fiscales des différents pays puissent les recouper et puissent, dans une économie mondialisée, disposer des déclarations des groupes étrangers ayant des filiales ou des succursales sur leur territoire.

C'est pourquoi le corollaire indispensable de la déclaration pays par pays doit être l'échange automatique de ces informations avec les administrations fiscales étrangères disposant d'une réglementation similaire. Tel est l'objet de l'accord qu'il est proposé de ratifier. Il permettra de mettre en œuvre le 3 du I de l'article 223 *quinquies* C précité autorisant, sous condition de réciprocité, l'échange automatique des déclarations transmises à l'administration fiscale avec les États ou territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet.

Comme le rappelait le ministre des finances et des comptes publics Michel Sapin en séance publique à l'occasion de l'examen de l'amendement ayant institué l'obligation déclarative, ces mécanismes d'optimisation « entraînent une perte de recettes d'impôt sur les sociétés de l'ordre de 4 à 10 % à l'échelle de la planète. Ce sont 100 à 240 milliards d'impôts qui ne sont pas payés par les grands groupes multinationaux grâce à des stratégies d'évitement ».

A. LES CONDITIONS DE L'ECHANGE AUTOMATIQUE D'INFORMATION INSTITUEES

Le préambule, qui contient onze considérants, rappelle le contexte juridique de l'accord multilatéral et sa finalité, notamment, pour les administrations fiscales, de « procéder à 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 bénéfiques, y compris le cas échéant à des fins d'analyse économique et statistique » (troisième considérant). Il explicite le fait que la déclaration pays par pays fera partie d'une « *structure à trois niveaux, avec le fichier principal mondial et le fichier local, qui ensemble représentent une approche standardisée de la documentation des prix de transfert [...]* » (cinquième considérant). Il insiste sur le caractère confidentiel des informations et leur utilisation aux seules fins prévues par l'accord (huitième considérant).

La section 1 définit les principaux termes et expressions utilisés dans l'accord et envisage, si nécessaire, un renvoi au droit interne des États. La déclaration pays par pays est définie conformément au rapport de 2015 sur l'action 13 du projet BEPS précité, sa version telle qu'amendée à la suite du réexamen prévu en 2020 étant explicitement visée, aussi bien pour le seuil (de 750 000 euros), que pour les éléments de la déclaration et sa présentation (e et h du 1). Les autorités compétentes de chaque État sont définies par l'annexe B de la convention multilatérale de 1988 précitée.

Pour la mise en œuvre de cet accord, qui porte sur les impositions dues par les entreprises multinationales, il s'agit du ministre chargé du budget.

La section 2 prévoit l'échange automatique, selon une fréquence annuelle, des déclarations pays par pays au bénéfice de tous les États dans lesquels sont implantées les entités constitutives du groupe multinational (entités résidentes à des fins fiscales ou imposées au titre d'activités conduites par l'intermédiaire d'un établissement stable). Cependant, elle prévoit l'absence de transmission des déclarations aux autorités compétentes des États ayant choisi d'être inscrit sur la liste des États pour lesquels il n'y a pas de réciprocité. Ces États transmettent les déclarations que leurs autorités sont chargées d'échanger mais ne reçoivent pas celles des autres États.

La section 3 décrit le calendrier et les modalités d'échange des déclarations. Elles devront être échangées dans un délai de quinze mois à partir de la date de clôture de l'exercice. Cette période est allongée à dix-huit mois pour la première année d'application de l'accord. L'échange entre deux autorités compétentes ne s'applique que si l'accord a pris effet dans les deux autorités compétentes et que leur État se soit doté d'une législation qui prévoit le dépôt des déclarations pays par pays pour l'exercice concerné et que cette législation est conforme à la portée de l'échange prévu par l'accord. L'échange de déclarations est informatisé (XML) et les autorités compétentes des États doivent s'accorder sur des méthodes communes de cryptage.

La section 4 prévoit une procédure de notification entre les partenaires permettant de corriger la communication d'informations supposée erronées ou incomplètes ou si une autorité suspecte qu'une entité déclarante ne respecte pas son obligation de déclaration. Les partenaires s'engagent à corriger les

manquements relatifs aux déclarations signalés par d'autres États parties en appliquant toutes les dispositions de droit internes appropriées.

La section 5 précise que tous les renseignements échangés sont soumis aux obligations de confidentialité stricte et de protection des données conformément aux principes prévus par la convention multilatérale.

Cette section encadre l'usage des données reçues par les administrations. Celles-ci seront notamment utilisables pour une évaluation générale des risques liés aux prix de transfert et à l'érosion de la base d'imposition des entreprises. Une analyse détaillée et circonstanciée des prix de transfert de chaque entité issue d'investigations complémentaires sera cependant nécessaire avant de décider d'un éventuel ajustement du bénéfice imposable de l'entité concernée. Les informations transmises ne peuvent ainsi être utilisées comme fondement d'un redressement, car elles ne sauraient remplacer une analyse pour une transaction ou une rémunération particulière. Il est bien précisé en revanche qu'il n'existe aucune restriction à l'utilisation des renseignements figurant dans les déclarations comme point de départ d'un examen approfondi.

La section 6 prévoit les modalités de consultation entre les pays. Les États ont l'obligation de dialoguer et de parvenir à une solution lorsqu'un contrôle fiscal conduit à un ajustement des bénéficiaires imposables aux effets économiques indésirables, soit un cas de conflit d'imposition. Le cas échéant, la procédure amiable prévue par la convention fiscale entre les États concernés peut être mise en œuvre.

Une autorité compétente peut solliciter des consultations avec une ou des autorités compétentes pour garantir l'exécution de l'accord en cas de difficulté d'application ou d'interprétation par une autre partie. Elle est notamment tenue d'entrer en contact avec cette autre partie avant de conclure définitivement à sa défaillance systémique et d'en avertir le secrétariat de l'OCDE en tant qu'organe de coordination de la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle. Il s'agit de traiter le cas de figure où un État constate qu'un autre a manqué à son obligation de transmission automatique des déclarations pays par pays en sa possession relatives à des multinationales qui ont des entités constitutives dans le premier.

Dans tous les cas, le secrétariat doit être informé de l'ensemble de ces démarches des suites des démarches de consultation pour pouvoir informer les autres autorités compétentes qui n'auraient pas été consultées des suites données. Dans le cas où il est conclu à une défaillance systémique, le secrétariat avise l'État défaillant et l'ensemble des autorités compétentes parties à l'accord.

B. L'ENTREE EN VIGUEUR ET LA MISE EN ŒUVRE DE L'ACCORD

Le deuxième alinéa du préambule de l'accord précise qu'un pays qui a signé ou exprimé son intention de signer la convention ne sera considéré comme

une juridiction concernée par l'accord que lorsqu'il sera devenu partie à la convention multilatérale de 1988 précitée concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ainsi, si l'accord définit les modalités de l'échange automatique prévu par la convention multilatérale, l'ensemble des dispositions de la seconde doivent être respectées dans le cadre de l'application du premier, notamment celles relatives à la protection des données.

Le 1 du 1 de la Section 1 précise que l'accord prend effet pour deux autorités compétentes lorsqu'elles ont manifesté leur intention d'échanger automatiquement les renseignements l'une avec l'autre et ont satisfait aux obligations de notifications qui mentionne la juridiction de l'autre autorité compétente.

La section 9 précise le rôle du secrétariat de l'OCDE, organe de coordination commun avec la convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, chargé notamment de recevoir toutes les notifications des parties à l'accord et d'informer ces dernières de sa signature par une nouvelle autorité compétente.

La section 7 prévoit une possibilité de modification de l'accord par voie écrite entre toutes les autorités compétentes.

La section 8 définit les modalités de prise et de cessation d'effet de l'accord. Elle identifie les éléments que les autorités compétentes doivent adresser par notification au secrétariat de l'OCDE, la deuxième des notifications respectives de deux États déterminant la date de prise d'effet de l'accord entre ces deux parties, sauf ce que la date d'entrée en vigueur de la convention multilatérale de 1988 précitée pour les deux juridictions lui soit postérieure. La notification indique :

- la législation en place en matière de déclaration par pays, qui doit inclure le dépôt de telles déclarations au titre des exercices financiers débutant le jour indiqué dans la notification ou après ;

- les infrastructures et le cadre juridique garantissant la confidentialité et la protection des données ;

- les méthodes de transmission des données, cryptage inclus ;

- le choix éventuel de figurer dans la liste des juridictions sans réciprocité ;

- la liste des juridictions des autorités compétentes à l'égard desquelles la juridiction a l'intention que l'accord prenne effet ou une déclaration exprimant l'intention que l'accord prenne effet avec toutes les autorités compétentes qui adressent une notification.

Le secrétariat de l'organe de coordination conserve et publie sur le site Internet de l'OCDE, outre la liste des signataires et des autorités compétentes, une liste des autorités compétentes qui ont signé l'accord et entre lesquelles l'accord a pris effet.

La section 8 précise aussi que l'application de l'accord peut être suspendue en cas de manquement grave à ses dispositions par un partenaire, notamment en cas de non-respect des obligations de confidentialité et de protection des données, d'usage inapproprié des informations, d'inaction face à un ajustement aux effets économiquement indésirables ou encore de défaut de communication en temps voulu des renseignements à échanger. Cette suspension est à effet immédiat et se poursuit jusqu'à ce que l'autre autorité compétente établisse d'une façon satisfaisante qu'il n'y a pas eu de manquement grave ou qu'elle a pris les mesures appropriées pour remédier à un tel manquement.

Enfin, elle prévoit la procédure à suivre pour dénoncer l'accord, à savoir le respect d'un préavis écrit adressé au secrétariat et la prise d'effet le premier jour du mois suivant l'expiration d'un délai de douze mois à compter de la date du préavis.

En juin 2016, l'OCDE a publié des instructions de mise en œuvre de l'action 13 pour répondre aux questions d'interprétation qui ont été soulevées ⁽¹⁾. Dans l'intérêt de la mise en œuvre cohérente et la certitude pour les administrations fiscales et les contribuables, l'OCDE a publié ces orientations pour répondre à quatre questions clés :

- Dispositions transitoires à l'intention des entreprises multinationales (« dépôt par l'Entité mère de substitution effectué par l'Entité mère ultime ») ;
- Application de la Déclaration pays par pays aux fonds d'investissement;
- Application de la Déclaration pays par pays aux sociétés de personnes;
- Incidence des fluctuations monétaires sur le seuil de 750 millions euros qui déclenche l'obligation déclarative.

L'accord multilatéral ne constituera pas le seul vecteur juridique d'échange automatique d'information. Le France pourra aussi s'appuyer sur son vaste réseau d'accords bilatéraux, qu'il s'agisse des conventions d'élimination des doubles impositions ou des accords d'échange de renseignements. Des accords analogues pourront ainsi être signés avec des États avec lesquels la France est liée et qui ne sont pas parties à l'accord multilatéral. C'est notamment le cas des États-Unis.

(1) <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/instructions-relatives-a-la-mise-en-oeuvre-de-la-declaration-pays-par-pays-beps-action-13.pdf>

CONCLUSION

Particulièrement investie dans la mise au point des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la France n'a eu de cesse de soutenir l'action déterminante de l'OCDE et dispose déjà de la législation lui permettant d'assurer l'échange automatique de déclarations pays par pays. Cet échange lui assurera des moyens supplémentaires potentiellement considérables pour affiner et renforcer ses contrôles en matière de prix de transfert. Il en confèrera aussi à ses partenaires. La ratification de l'accord multilatéral s'impose donc comme une évidence.

Il est à espérer que le mouvement engagé ces dernières années ne vienne à s'essouffler et que le bilan de ce nouvel outil qui sera dressé en 2020 en établisse l'effectivité et l'efficacité pour la transparence du système économique et financier et pour la préservation des recettes des États.

AUDITION

La commission a auditionné au cours de sa réunion du mercredi 7 décembre 2016, **M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) sur la coopération internationale en matière de lutte contre l'érosion des bases fiscales.**

Mme la présidente Élisabeth Guigou. Nous accueillons M. Pascal Saint-Amans pour une audition ouverte à la presse. Ce n'est pas la première fois que nous vous recevons, monsieur le directeur, car vous menez depuis de longues années au sein de de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) un travail d'une extrême importance qui a fait bouger les choses. Vous ferez le point sur l'état d'avancement des travaux de l'OCDE et sur leur mise en œuvre effective.

Nous examinerons après votre audition le projet de loi d'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations fiscales pays par pays. Ce nouvel instrument mis au point par l'OCDE pour lutter contre l'érosion des bases fiscales complète les progrès réalisés en matière d'échange de renseignements. Le fait que cet échange devienne automatique représente un progrès considérable ; vous nous direz les retombées effectives de cette disposition qui semble désormais admise, y compris par les paradis fiscaux européens bien connus. L'accord multilatéral prévoit, selon des modalités que vous nous présenterez, une obligation de déclaration à l'administration fiscale par les grands groupes de leurs activités pays par pays ainsi que l'échange automatique de ces déclarations avec les administrations fiscales des autres juridictions parties à l'accord. La loi de finances pour 2016 a déjà institué cette obligation de déclaration et la possibilité d'un échange automatique ; la disposition était réclamée depuis très longtemps par nos magistrats et par notre administration fiscale, et s'il est un pays qui n'a jamais fait preuve de mauvaise volonté à ce sujet, c'est la France.

L'accord s'inscrit dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices dit *BEPS*. L'action 13 de ce projet tend à moderniser les outils de la lutte contre la manipulation des prix de transfert au sein des groupes multinationaux qui vise à localiser les profits dans les pays où l'on paye le moins d'impôts possible, sinon aucun. C'est un axe historique des travaux de l'OCDE.

Au-delà de l'opacité de certains montages réalisés avec des paradis fiscaux ou règlementaires, il existe toutes sortes de méthodes de soustraction à l'impôt. Ces transferts artificiels des bases imposables sont intolérables. Vous nous direz quelles autres actions sont avancées dans ce domaine, puisque quinze actions

figurent dans le plan *BEPS*. Nous aimerions aussi connaître la réaction des multinationales.

La préservation des recettes fiscales et la transparence du système international font désormais l'objet d'un large consensus. Les normes et outils de l'OCDE sont partagés ou soutenus par un nombre de pays bien supérieur à ce que l'on aurait pu imaginer il y a dix ans. Pourtant, des scandales continuent d'éclater, qui concernent aussi bien des comptes privés au Panama ou dans les Îles Vierges que des multinationales américaines en Europe.

La législation française en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, constamment améliorée, est maintenant très aboutie ; son réseau conventionnel est vaste et sa tradition de contrôle comme de coopération très ancienne. Vous nous direz quel regard porte l'OCDE à ce sujet. La pression est-elle assez forte pour que les États qui ont manifesté leur intention de s'engager sur cette voie le fassent réellement, et pour que ceux qui s'y sont engagés s'y conforment ? La coopération internationale est-elle suffisante ?

Je réitère mes félicitations pour l'action que vous menez depuis plus de vingt ans au sein de l'OCDE. Ce fut au départ sans beaucoup d'écho, sinon auprès de quelques gouvernements. Puis le sujet est passé de mode avant que la crise de 2008 ne le remette en pleine lumière. Entre-temps, il n'y avait plus guère eu d'impulsion politique à vos travaux, contrairement à ce qui avait été le cas à la fin des années 1990, lorsque nous avons fait ratifier la convention de l'OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales – un autre exemple d'extra-territorialité qui intéressera M. Pierre Lellouche, et une première tentative d'action.

M. Pascal Saint-Amans, directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE). Je suis heureux de traiter avec vous du cadre fiscal international dans lequel prend place l'accord multilatéral portant sur l'échange des déclarations pays par pays sur lequel vous allez être amenés à vous prononcer. Les mesures s'appliqueront aux entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros. Elles seront tenues de dévoiler leur stratégie fiscale en détaillant, pays par pays, où se réalise leur chiffre d'affaires, où se trouvent leur personnel et leurs actifs, où sont payés leurs impôts et quel montant de leurs bénéfices est alloué à chaque pays. Les administrations fiscales concernées pourront ainsi concentrer leurs contrôles non plus vers les transactions entre pays à haute fiscalité mais sur les flux qui, en finissant dans les paradis fiscaux, ne sont pas taxés du tout.

La lutte contre les stratégies fiscales agressives a commencé au cours des années 1990, quand l'OCDE a reçu mandat du G7 réuni à Lyon en juin 1996 de remédier à l'absence de transparence et à l'absence de fiscalité caractérisant les paradis fiscaux où, le renforcement de la mondialisation, la fin du contrôle des

changes et la libéralisation de la circulation des capitaux aidant, les avoirs se concentraient.

Ces travaux ont été interrompus au début des années 2000 pour plusieurs raisons. La première a été le retrait des États-Unis après l'élection d'une nouvelle administration qui considérait qu'il n'y avait pas tant des paradis fiscaux que des enfers fiscaux et qu'en réalité les premiers maintenaient la pression sur les seconds – la France, avec un taux de prélèvement obligatoire élevé, étant souvent désigné comme un de ceux-là – en les obligeant à réduire leur fiscalité. D'autre part, l'Union européenne avait adopté une directive relative à la fiscalité de l'épargne qui permettait aux États membres de choisir la retenue à la source ou l'échange de renseignements. Cela rendait plus difficile les discussions avec les paradis fiscaux situés hors de l'Union européenne. Ainsi, lorsque je me suis rendu aux Bahamas en 2007, mes interlocuteurs ont eu beau jeu de me dire pour commencer que l'OCDE ferait bien d'inscrire la Suisse sur ses listes de paradis fiscaux, puis de me demander pourquoi les Bahamas devraient mettre fin au secret bancaire alors que l'on pouvait pratiquer la retenue à la source au sein de l'Union européenne. En bref, m'a-t-on dit, « commencez donc par établir des règles de concurrence équitables et nous reparlerons de tout cela ».

Mme la présidente Élisabeth Guigou. Permettez-moi une incise. La réserve qui s'impose au haut fonctionnaire que vous êtes vous empêche de préciser que cette période était celle de l'arrivée de Georges W. Bush au pouvoir aux États-Unis et que les attentats du 11 septembre 2001 ont ralenti vos travaux, tous les efforts étant désormais consacrés à la lutte contre le terrorisme. D'autre part, on ne pouvait pas compter sur une Commission européenne dirigée par M. José Manuel Barroso pour progresser de manière significative en ce domaine.

M. Pascal Saint-Amans. La crise de 2007-2008 a eu pour effet la restauration d'un soutien politique très marqué à nos travaux ; cela a permis des changements spectaculaires. La gouvernance mondiale a été modifiée avec l'émergence du G20 au niveau des chefs d'État et de gouvernement et non plus seulement des gouverneurs des banques centrales et des ministres des finances. Le sommet du G20 réuni le 15 novembre 2008 a été le point de départ d'une impulsion politique très forte et, depuis lors, des progrès considérables ont été accomplis en matière de transparence d'une part, de lutte contre la planification fiscale des entreprises d'autre part.

Pour ce qui est de la transparence, nous nous sommes employés à mettre fin au secret bancaire. À la demande des chefs d'État et de gouvernement du G20, j'ai été chargé, le 2 avril 2009, de dresser la liste actualisée des juridictions non-coopératives. Dans cette liste, qui a été publiée en même temps que les conclusions du sommet du G20 réuni à Londres, figuraient des États membres de l'OCDE – les quatre pays à secret bancaire qu'étaient la Suisse, le Luxembourg, la Belgique et l'Autriche –, ce qui n'est pas une situation très facile. Sous la pression de cette publication, ces pays ont fait leur le principe de l'échange de

renseignements à la demande, qui était la norme à l'époque. L'ensemble des juridictions financières ont donc accepté de se plier à cette norme.

L'OCDE a ensuite créé et hébergé en son sein le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ; l'organisme rassemble sur un pied d'égalité cent trente-sept États membres, dont de nombreux pays en développement. Puis, en 2014, à la demande du G20 et sur proposition de l'OCDE, a été adoptée la nouvelle norme internationale d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale. Il en résultera, à partir du 1^{er} juillet 2017, l'échange automatique des données relatives aux comptes bancaires ouverts au 31 décembre 2016 : solde, intérêts et dividendes perçus, tous autres revenus y ayant transité, et aussi toutes transactions intervenues, pour permettre de calculer les plus-values éventuelles. Ces renseignements collectés par le gouvernement du pays de résidence de l'institution financière où le compte est ouvert – qu'il soit détenu directement ou par le biais d'un *trust* ou d'une société *off-shore* – seront transmis automatiquement chaque année au gouvernement du pays de résidence du détenteur du compte, sous un format informatique standardisé et crypté, de manière bilatérale.

C'en est donc fait du secret bancaire.

À ce jour, cent un pays – tous les membres de l'OCDE ou du G20 et ceux qui sont des places financières – ont pris l'engagement d'échanger les renseignements bancaires de manière automatique, à dater du 1^{er} juillet 2017 pour cinquante-cinq pays, du 1^{er} juillet 2018 pour les autres, par le biais d'instruments que nous leur fournirons. Les États qui n'ont pas encore adopté la nouvelle norme sont des pays en développement qui n'ont pas la capacité technique de mettre le dispositif en œuvre ; nous les y aidons pour qu'ils puissent se joindre au mouvement.

La condition pour accéder à l'échange de renseignements est d'être en mesure de préserver la confidentialité des informations reçues. Rien ne serait pire que des fuites : elles pourraient avoir des conséquences graves en certaines régions du monde, tels l'enlèvement avec demande de rançon de personnes dont la richesse serait ainsi divulguée ou le chantage. Parce que des fuites et leurs conséquences mettraient en danger le dispositif lui-même, nous prenons très au sérieux la protection de la confidentialité des données échangées.

La fin du secret bancaire est donc effective. Le Forum mondial vérifiera que ses cent trente-sept membres appliquent bien la norme ; ceux qui ne le font pas seront l'objet d'une dénonciation publique et d'un rapport au G20, qui les inscrira, si nécessaire, sur une liste de juridictions non-coopératives. Le dernier État en date qui s'est engagé à l'échange automatique d'informations financières est le Panama. Ce pays a beaucoup tergiversé, et ce que j'ai dit publiquement à ce sujet m'a valu certaines inimitiés sur place, mais la publication des *Panama papers* l'a finalement conduit à modifier sa législation et à mettre sur pied une administration fiscale apte à procéder à l'échange de renseignements en 2018.

La nouvelle norme a déjà un impact considérable ; près de 70 milliards d'euros d'impôts ont été collectés dans la vingtaine de pays qui ont créé, comme la France, des guichets auprès desquels les contribuables peuvent déclarer les comptes bancaires secrètement détenus à l'étranger moyennant une réduction des pénalités ou l'exemption de poursuites pénales. Le Brésil, par exemple, a annoncé il y a quinze jours avoir collecté 14 milliards d'euros d'impôts par ce biais. La collecte totale est bien supérieure aux 70 milliards d'euros dont j'ai fait état, tous les pays ne nous ayant pas donné d'informations à ce sujet.

Il reste à déterminer dans tous les cas quel est le « bénéficiaire effectif » d'un compte, tel que le définit le Groupe d'action financière (Gafi). Pour éviter que les 850 000 sociétés *off-shore* immatriculées aux Îles Vierges britanniques, les 100 000 qui sont immatriculées aux Seychelles et les 80 000 qui le sont à Panama ne servent d'écran pour dissimuler comptes bancaires et actifs immobiliers ou actifs d'une autre nature, il nous faut réviser la définition du bénéficiaire effectif et son application. Ce travail est en cours avec le Gafi, sous la houlette du G20. La première réunion du G20 sous présidence allemande a eu lieu la semaine dernière à Berlin au niveau des directeurs généraux du Trésor, et notre mandat à ce sujet a été confirmé.

Le second volet de l'action que nous menons contre les paradis fiscaux est le projet sur la lutte contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéfices, dit *BEPS*. Référence avait été faite à ces travaux en juin 2012 dans la déclaration publiée à l'issue du G20 de Los Cabos. À la demande du G20, auquel nous l'avions proposé, nous avons accéléré nos travaux en 2013 pour donner suite au courrier conjoint du chancelier de l'Échiquier et de ses collègues ministres des finances allemand et français après qu'avaient éclaté au Royaume-Uni les affaires Starbucks, Google et autres.

Dans notre rapport de février 2013, nous soulignons le problème majeur que provoquent l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfices, ce que quelques exemples illustrent éloquemment. Ainsi, 27 % des investissements directs en Inde proviennent de l'Île Maurice. D'autre part, le montant des flux entrants d'investissements directs aux Pays-Bas équivaut à trois fois le volume du PIB néerlandais... tout comme celui des flux sortants. Autrement dit, cet État est davantage un pays de transit de flux d'investissements qu'un lieu où les investissements se font ; y est à l'œuvre le chalandage fiscal destiné à contourner retenues à la source et autres impositions. Et encore : les Îles Vierges britanniques figurent au nombre des cinq premiers investisseurs en Chine ou en Russie...

C'est que les règles fiscales internationales sont soit inexistantes, soit défaillantes quand, conçues en 1928 par la Société des nations, elles n'ont pas été réactualisées à la vitesse de la mondialisation. Le principe du maintien de la souveraineté nationale en matière fiscale est légitime puisque le consentement à l'impôt est au cœur de la construction des États modernes. L'Histoire explique que l'on n'ait pas encore pu dépasser la règle de l'unanimité qui vaut pour les décisions prises en matière fiscale au sein de l'Union européenne. Mais quand les

flux financiers sont mondialisés et les acteurs globaux, s'il y a des « îles fiscales », les entreprises profitent des interstices de la réglementation internationale pour loger leurs bénéfices dans certaines petites places financières extrêmement ouvertes, car elles y trouvent leur intérêt.

Paradoxalement, pour renforcer leur souveraineté en matière fiscale, les États doivent y renoncer pour partie en coopérant. Ce paradoxe avait bloqué les choses jusqu'au déclenchement de la crise financière. Il alors été admis qu'il était nécessaire de créer des ponts entre les États et de réviser les règles de fiscalité internationale pour colmater les brèches et empêcher les abus. Il convenait d'une part de restaurer le caractère bilatéral des conventions fiscales pour empêcher le passage par un État tiers, d'autre part de régler la question des prix de transfert. En obligeant les entreprises à jouer à la marchande pour que chaque État puisse taxer ce qui lui revient, on leur a donné une opportunité d'évasion fiscale massive : puisqu'il faut déterminer des prix de transaction interne entre les diverses entités juridiques d'un groupe, pourquoi ne pas localiser les bénéfices, par le biais d'arrangements contractuels, dans une juridiction où ils ne sont pas imposés ? C'est ainsi que 2 800 milliards de dollars de profits cumulés de sociétés américaines sont logés aux Bermudes et aux Îles Caïman, en toute légalité : il ne s'agit pas de fraude fiscale mais d'évasion fiscale.

Nous n'avons pas proposé de régler l'un ou l'autre des nombreux schémas d'optimisation fiscale connus mais de traiter le mal à la racine. Cela implique que des règles efficaces s'appliquent aux sociétés étrangères contrôlées. À ce sujet, les dispositions de l'article 209 B du code général des impôts (CGI) français doivent être renforcées pour limiter la possibilité de déduction des intérêts et combattre les pratiques fiscales dommageables. J'invite à cet égard le législateur français à se pencher sur l'article 39 *terdecies* du CGI, dont la rédaction est contraire à l'approche adoptée par l'OCDE avec l'accord de la France. Cet article institue un régime incitant à localiser la propriété intellectuelle en France alors même que l'activité qui l'a créée a eu lieu ailleurs. Il y a là un effet d'aubaine pour les entreprises et cette disposition vole de la base taxable à d'autres pays sans vraiment créer de nouveaux emplois en France. J'espère que ce régime, récemment défini comme dommageable par l'OCDE, sera modifié comme ont été modifiés les régimes britannique et néerlandais dont les caractéristiques étaient semblables.

Traiter le mal par la racine signifie aussi en finir avec les produits hybrides. Chaque État appliquant son droit fiscal propre, les qualifications divergent : par exemple, ce qu'un pays considère comme les intérêts d'un prêt – déductibles de l'impôt sur les sociétés – peut être qualifié par une autre administration fiscale de dividendes – exonérés d'impôt – si le prêt est fait sous la forme d'obligations convertibles en actions. Les deux pays appliquant leur droit fiscal respectif, l'entreprise qui multiplie les prêts de cette sorte à ses filiales y gagne beaucoup : elle est doublement non imposée. Il faut neutraliser les produits hybrides ; c'est à quoi s'attache le premier volet du *BEPS*.

Le deuxième volet du projet tend à combler les failles du système fiscal international en introduisant dans toutes les conventions fiscales bilatérales des clauses empêchant le chalandage fiscal dont je vous ai rapporté quelques exemples marquants. Il vise aussi à empêcher les entreprises, notamment celles de l'économie numérique, d'user des lacunes de la définition de « l'établissement stable » pour fragmenter artificiellement leurs activités ou transformer dans la nuit un distributeur en commissionnaire. C'est l'objet de l'action 7 du plan, et cela ne sera plus possible à partir de demain. Enfin, le *BEPS* modifie les règles relatives aux prix de transfert pour empêcher qu'une entreprise loge ses profits dans un pays donné quand l'activité créant ce profit n'est pas exercée dans le même pays ; en d'autres termes, c'en est fini des profits ingénieusement abrités dans des coquilles vides aux Bermudes ou ailleurs.

Le projet *BEPS* comprend un troisième volet, relatif à la transparence, qui vous est soumis aujourd'hui. L'action 13 du plan vise à mesurer l'impôt payé par les entreprises multinationales. Les pays, États-Unis exceptés, ne collectant pas de données sur la taxation des multinationales, on dispose actuellement de très peu de renseignements à ce sujet. On évalue à 250 milliards d'euros au moins l'évaporation annuelle d'imposition induite par l'érosion des bases imposables et les transferts de bénéfices, mais elle est sans doute bien plus forte. Nous avons prévu la possibilité d'imposer aux entreprises multinationales des déclarations obligatoires sur la répartition mondiale de leur revenu, de leur activité économique et des impôts payés dans chaque pays où elles opèrent. Cette obligation s'ajoute au *reporting* pays par pays, la mesure qui aura peut-être le plus d'impact immédiat.

Il est en effet prévu que pour leurs comptes de 2016, les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros – soit 20 % des multinationales en nombre mais qui sont à l'origine de 80 % du chiffre d'affaires réalisé par les multinationales – devront déclarer, pays par pays, leur chiffre d'affaires, leurs bénéfices, les impôts payés, le nombre de leurs employés et leurs actifs. Cette obligation permettra d'avoir une vision exacte de leur planification fiscale : on saura ainsi quelle entreprise détient des milliards de dollars aux Bermudes alors qu'elle y a trois employés, que ses ventes se font en Europe et que sa propriété intellectuelle a été développée aux États-Unis, où sont ses chercheurs.

Ces dispositions auront un impact majeur car les directeurs juridiques et fiscaux des entreprises considérées devront désormais expliquer à leurs présidents comment le groupe pourra justifier que tous ses profits soient abrités aux Bermudes. Je pense que l'obligation de *reporting* pays par pays entraînera une forte autorégulation en raison du risque de redressement fiscal encouru mais aussi en raison du risque de dommage à la réputation de l'entreprise.

Nous sommes allés vite : en deux ans, nous avons modifié toute la réglementation fiscale internationale s'appliquant, sur un pied d'égalité, aux 44 pays de l'OCDE et du G20, et l'accord s'est fait en novembre 2015. À ce jour, 90 pays – bientôt 100 –, dont de nombreux pays en développement, ont ralliés ce cadre inclusif.

Les comptes 2016 des sociétés concernées feront l'objet d'un *reporting* pays par pays en 2017 et d'un échange de renseignements en 2018. Les États-Unis et le Japon ne voulaient pas que les renseignements collectés soient rendus publics ; sans doute, pour ce qui est du Japon, les nombreuses entreprises japonaises qui ont créé des co-entreprises en Chine ne tiennent-elles pas à ce que leurs partenaires chinois aient une information précise sur la rentabilité des activités conduites en Chine. Même si l'on voit bien l'intérêt pour les organisations non gouvernementales, les journalistes et les parlementaires de disposer d'informations nominales, on comprend que la publicité de certains renseignements puisse nuire au secret des affaires.

L'accord trouvé est que les informations feront l'objet d'un échange entre l'État de résidence de la multinationale et les États où sont implantées des filiales ou des établissements stables. Le *reporting* pays par pays ne sera donc pas public, contrairement à ce que souhaite la France, dont je sais qu'elle a des projets en ce sens. L'OCDE le regrette car de telles dispositions violeraient l'accord obtenu au G20 avec les États-Unis, au risque qu'ils se retirent. Or, si les entreprises multinationales refusent de donner aux autorités compétentes les informations qu'elles seront tenues de donner, on aura besoin de l'État d'établissement pour les vérifier. Les petits pays en développement ou les grands pays du G20 qui, tel le Brésil, ne sont pas membres de l'OCDE souhaitent eux aussi que ces informations soient rendues publiques mais ils sont conscients que leur intérêt réel est que leurs administrations fiscales disposent de ces renseignements et que, pour cela, ils ont besoin des États-Unis. Aussi ont-ils indiqué qu'ils ne violeraient pas l'accord et ne demanderaient pas la publication des données recueillies. Je mesure l'exigence politique de publicité et de transparence, mais il faut garder cet élément à l'esprit.

Les chefs d'État et de gouvernement du G20 réunis à Antalya se sont prononcés en faveur d'une application ferme du texte, demandant que tous les paradis fiscaux se plient à l'exercice. Nous avons créé, au sein de l'OCDE, un organe auquel adhèrent à ce jour quatre-vingt-dix pays, dont dix-sept pays africains, chargé de vérifier l'application du plan *BEPS* et de continuer à renforcer les normes – notamment les normes relatives au prix de transfert. L'OCDE se transforme donc en profondeur.

Parallèlement, nous menons deux actions transversales. La première a trait à l'économie numérique. L'accord s'est fait pour renforcer les règles relatives à la TVA de manière que cette taxe soit effectivement acquittée sur les activités commerciales entre entreprises et consommateur final, dites *Business to consumer*. Le principe de la taxation par le pays de destination, approuvé par plus de cent pays, est en voie d'application. Reste pendante la question du lieu de paiement de l'impôt sur les sociétés par les entreprises de l'économie numérique telles que Google : est-ce aux États-Unis, où se trouve l'algorithme, ou est-ce là où les internautes cliquent sur la publicité qui leur est proposée ? Comment le droit de taxer ces profits est-il partagé entre les pays ? L'accord ne s'est pas fait à ce sujet pour l'instant.

Notre seconde action transversale concerne l'harmonisation des conventions fiscales. De deux à quatre ans s'écoulent entre le moment où une convention fiscale est négociée, conclue et ratifiée. La France à elle seule en ayant négocié cent vingt, il lui faudrait trente ans pour les renégocier toutes, le délai s'allongeant encore pour parvenir à la ratification. Si l'on procède de la sorte, la planification fiscale agressive continuera d'avoir de beaux jours devant elle. Tout le monde jugeant qu'il faut mettre fin à l'usage abusif des conventions fiscales bilatérales, nous avons proposé d'introduire une clause en ce sens dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE, de manière à négocier une convention multilatérale. Cela a été fait en un an, comme nous nous y étions engagés et, il y a quinze jours, un groupe de plus de cent pays s'est accordé sur un texte qui devrait être signé en juin 2017. Après quoi, il vous sera demandé de ratifier cette convention multilatérale qui d'une pierre ferait plus de 2 000 coups.

Nous sommes donc entrés dans une dynamique nouvelle. La planification fiscale demeurera, mais de manière marginale, sans plus être le cœur de la stratégie de certaines entreprises. Quant à la fraude par dissimulation d'avoirs dans un paradis fiscal, elle est vraiment terminée, sauf en cas d'activités criminelles telles que les trafics d'êtres humains ou de stupéfiants qui impliquent le recyclage d'argent sale, mais c'est une autre histoire. On ne pourra plus abriter secrètement quelques centaines de milliers ou quelques millions d'euros en Suisse ; demain, cela sera pénalisé. Le changement est fondamental.

Mme la présidente Élisabeth Guigou. Merci beaucoup de cet impressionnant travail. La rapidité des résultats obtenus montre que la diplomatie multilatérale est bien utile par moments, et que nous ne pouvons pas nous en remettre simplement au travail bilatéral, vous avez bien fait de le souligner.

Mme Valérie Fourneyron. En France, le projet de loi de finances pour 2016 prévoit l'obligation de déclaration pays par pays et l'échange automatique d'informations. Sa mise en œuvre dépendra néanmoins de la liste des États qui auront notifié l'application de l'accord, après avoir créé l'obligation de déclaration dans leur droit interne, ne serait-ce que pour savoir quelle entité de chaque groupe est astreinte à déclarer dans quel pays. Avez-vous des éléments de calendrier en ce qui concerne les autres signataires ? L'horizon 2018 vous semble-t-il réaliste ?

L'accord ouvre la possibilité à un certain nombre d'États de refuser la réciprocité. Un pays peut donc être partie à l'accord, mais adresser les déclarations qu'il a recueillies sans réciprocité. Pourquoi cette possibilité a-t-elle été ouverte ? Des États ont-ils déjà manifesté leur volonté d'exercer ce droit ?

La situation est complexe lorsqu'une société-mère n'est pas enregistrée dans un État partie à l'accord. Quand le groupe n'a pas désigné un autre pays pour cette déclaration, les déclarations ne seront sans doute pas exhaustives faute d'accès à la société-mère sur son territoire.

M. Jacques Myard. Merci, monsieur, nous nous sommes sentis intelligents à vous écouter, car nous comprenions. Néanmoins, j'ai quelques questions complémentaires.

Les États-Unis n'ont pas signé l'échange automatique d'informations. C'est tout de même un gros trou dans la raquette ! La Chine a signé, mais mon expérience de l'application des conventions internationales par cet État n'est pas encourageante. Quelle est votre appréciation sur l'engagement de la Chine ?

Avec Pierre Lellouche et Karine Berger, nous avons bien examiné la convention OCDE sur la corruption qu'Élisabeth Guigou a mentionnée initialement. Nous nous sommes aperçus que la « lutte anticorruption » était utilisée à d'autres fins que la seule lutte contre la corruption. Certains États – les États-Unis pour ne pas les nommer – ont utilisé un certain nombre des renseignements recueillis dans ce cadre pour mettre la main sur des entreprises étrangères. Avons-nous la garantie que le transfert automatique d'informations sera utilisé uniquement à fin de redressement fiscal, ou pourra-t-il être utilisé à d'autres fins moins avouables et moins légitimes ? C'est la raison pour laquelle je me méfie toujours de l'automaticité. Parfois, des enjeux diplomatiques et stratégiques peuvent dépasser le seul cadre de l'information administrative ou fiscale.

Par ailleurs, si je vous ai bien compris, vous préconisez indirectement aux conseillers fiscaux de se recycler ? Leur profession serait sinistrée ? C'est bon à savoir, je n'avais pas choisi cette profession !

M. Jean-Marc Germain. Merci de votre travail, fondamental, car s'y joue la capacité du politique à maîtriser le destin des peuples.

Ma première question porte sur le commerce. Par les factures de carte bleue, nous nous rendons compte que de plus en plus de transactions réalisées sur le sol français sont facturées à l'étranger. Par exemple, la location d'un box à Paris peut être facturée au Royaume-Uni et considérée comme une transaction internationale. L'OCDE travaille-t-elle sur ce sujet ?

Vous considérez que fixer le seuil des déclarations pays par pays à 750 millions d'euros de chiffre d'affaires est un élément positif, car les entreprises concernées réalisent 80 % du chiffre d'affaires de l'ensemble des multinationales. Je pense au contraire qu'il est notoirement insuffisant, car ramené au chiffre d'affaires de l'ensemble des sociétés, c'est marginal. Il est possible d'organiser juridiquement les sociétés pour qu'elles ne répondent pas à ce critère, même si de fait, leur chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros.

M. Pierre Lellouche. À mon tour, je tiens à faire part de mon admiration à M. Saint-Amans pour sa connaissance du sujet, et pour l'enthousiasme qu'il manifeste. Cela prouve que l'on peut être passionné par les affaires fiscales – ce qui n'est pas mon cas, surtout au moment de déclarer mes impôts !

Trois questions me préoccupent, deux concernent les États-Unis, une l'Europe.

Les États-Unis ont bâti leur système par une série d'accords bilatéraux. Ils ont bilatéralisé le jeu, et en usant du rapport de force, ils ont forcé les États qui ne le voulaient pas – notamment la Suisse – à entrer dans des systèmes de déclaration automatique, souvent déséquilibrés puisqu'ils ne prévoient pas de réciprocité. J'avais soulevé ce point ici même lorsque nous avons ratifié l'accord FATCA, convention fiscale qui n'est rien d'autre que la transposition d'une loi américaine, à la virgule près, dans le droit fiscal français. C'est sans précédent à ma connaissance. Il nous a été dit qu'une convention internationale suivrait l'adoption de ce texte, nous y sommes, mais les États-Unis n'en font pas partie.

Dans cette affaire, j'ai donc l'impression d'avoir été trompé deux fois. D'une part, dans une convention bilatérale, on nous refuse la réciprocité en prétendant que c'est pour la bonne cause – dans l'intérêt de la transparence et de la lutte contre la fraude fiscale. Nous avons donc signé un accord complètement déséquilibré. Mais lorsqu'une convention multilatérale impose l'échange d'informations, les Américains n'en sont pas partie. Tout ce qui nous a été dit à l'époque ne tient donc pas, et cela pose un gros problème.

Ma deuxième question porte sur le cœur de l'économie américaine aujourd'hui. Il ne s'agit plus de Boeing ou de General Electric, mais des GAFA – Google, Amazon, Facebook, Apple. L'industrie des hautes technologies gouverne le monde, et sur les vingt premières entreprises de ce secteur, quatorze sont américaines, six sont chinoises. Beaucoup d'entre elles ont des chiffres d'affaires supérieurs au PNB de certains pays européens, et vont décider de l'avenir des hommes. Tout cela se fait souvent sans contrôle des États, car ces entreprises sont plus fortes que nous.

Vous avez d'une certaine manière rappelé la règle « pas de taxation sans représentation ». C'est le fondement même des États. La seule façon d'obtenir un contrôle public de ces énormes entreprises est de rendre le *reporting* public, car la seule sanction possible, si Google triche ou pratique l'optimisation fiscale, est de le faire savoir à ses clients puisque les États n'ont pas de contrôle sur Google. Or, c'est justement ce qui est exclu de votre dispositif.

Il y a donc deux problèmes du côté des États-Unis : d'abord ils ne jouent pas le jeu au niveau multilatéral, ensuite la seule sanction possible contre les énormes entreprises qui sont en train de gouverner le monde aujourd'hui est la sanction du public, or cette dernière n'est pas possible, car l'information ne lui est pas donnée.

Enfin, ma troisième question concerne l'Europe, mais elle ne porte pas sur votre métier, plutôt sur le nôtre. Il faut mettre fin à la concurrence fiscale suicidaire entre États européens. Il n'est pas possible d'avoir une monnaie commune et des politiques sociales et fiscales différentes faisant le jeu de

multinationales qui choisissent le moins-disant fiscal. On ne peut pas continuer comme ça. Ce type de questions devrait figurer parmi les enjeux de la campagne électorale pour les élections présidentielles. On ne peut pas continuer à voir les multinationales américaines telles que Google décider de payer l'impôt en Irlande alors qu'elles gagnent énormément d'argent en France, en Allemagne ou dans les grands pays.

Comme Mme Guigou, je vous tire mon chapeau et je reconnais qu'un certain nombre de progrès importants sont faits pour contrôler la mondialisation en matière fiscale. C'est bien, mais l'acteur principal ne joue pas le jeu – les Chinois et les Russes non plus – et l'Europe n'est toujours pas en ordre de marche pour gérer ces problèmes. Les conventions fiscales sont bien belles, mais elles ne règlent pas notre problème.

Mme la présidente Élisabeth Guigou. Lorsqu'en 2011 nous avons décidé de sauver l'Irlande – pays qui n'avait aucun déficit public mais qui était plombé par les opérations aventureuses de ses banques – je n'ai jamais compris pourquoi pas un seul responsable politique au sein de l'Union européenne n'en a profité pour poser la question de l'harmonisation fiscale. Nous leur avons tout de même donné plus de 80 milliards d'euros.

Les mentalités sont en train de changer, mais les actes tardent à suivre.

M. Alain Bocquet. Merci de votre travail, je sais que vous êtes très engagé sur ce sujet, dans le cadre contraint de l'OCDE. Le problème est que nous avançons au rythme des chars à bœufs alors qu'il faudrait enclencher le turbo. Personne ne croit que les paradis fiscaux vont bientôt disparaître.

Comme l'ont demandé un certain nombre de mes collègues, qu'en est-il du rôle des États-Unis ? M. Donald Trump s'est engagé dans la politique du moins-disant fiscal, puisqu'il a annoncé son intention de faire passer le taux de l'impôt sur les sociétés de 35 % à 15 % et de faire rentrer les repentis fiscaux en leur accordant des faveurs ; ce sont 2 600 milliards de dollars qui sont ainsi placés dans le monde. Dès lors, tout le monde s'inscrit dans cette logique : la Grande-Bretagne veut baisser à 18 % le taux de l'impôt sur les sociétés, tandis que j'ai lu qu'il était de 9 % en Hongrie. Autant dire qu'un jour, nous serons dans des pays sans impôt. Que deviennent les États dans ce cas ?

Je suis en faveur d'un *reporting* public. De quels moyens contraignants disposez-vous pour assurer qu'il soit au moins effectif ? Dans une déclaration récente, un dirigeant de la banque UBS a indiqué qu'il n'était pas question de donner des informations. C'est une chose d'écrire la fin du secret bancaire sur une feuille de papier, mais « la preuve du pudding, c'est qu'on le mange ». Concrètement, entre les écrits et les actes, il y a des marges importantes.

Que peut-on faire, par exemple, quand Apple négocie avec le gouvernement irlandais une taxation à 0,005 %, et qu'une fois rattrapé par la patrouille européenne, le gouvernement irlandais déclare qu'il ne veut pas des

13 milliards d'arriérés d'impôts ? Cette somme représente 20 % du budget de l'Irlande.

Vis-à-vis des multinationales du numérique, les fameux GAFAs, qui dominent le monde entier – il y a 1,6 milliard d'utilisateurs de Facebook – que peut-on faire au niveau européen ?

Vous êtes enthousiaste, mais il ne faut pas faire rêver les gens : un vrai combat doit être mené. L'harmonisation fiscale, nous en parlons mais rien n'arrive. Sans harmonisation fiscale ni harmonisation sociale, l'Europe ne peut pas exister. Nous devons faire avancer d'autres ambitions, car le problème ne sera pas réglé aussi facilement, malgré le bon travail de l'OCDE.

M. Thierry Mariani. Je ne reviendrai pas sur l'absence de participation des États-Unis et les problèmes qu'elle pose. J'ai trois questions, très rapides.

Tout d'abord, où sont stockées toutes ces informations ? Je pense que le paradoxe est que les États-Unis ne sont pas partie à l'accord d'échange automatique d'information, mais que les informations sont stockées sur leur territoire.

Ensuite, il semble que nous allions vers une course au moins-disant fiscal au niveau européen. Agissez-vous à cet égard, ou est-ce hors de vos compétences ?

Enfin, quel est le statut de Hong Kong et de Singapour ?

M. Pierre Lequiller. Après le Brexit, que nous allons devoir régler, ou parallèlement à celui-ci, nous devons faire avancer la zone euro. Je retiens deux propositions à cette fin, qui ne seront pas simples à réaliser : créer la fonction de Secrétaire général de la zone euro et réaliser l'harmonisation fiscale, qui est une priorité pour ne pas connaître à nouveau les crises que nous avons connues.

J'ai assisté hier au discours d'Angela Merkel pour le lancement de sa campagne électorale. Elle y a insisté sur la fraude fiscale, je voulais savoir si elle jouait un rôle important dans cette lutte.

M. Pascal Saint-Amans. Je vais regrouper vos questions autour de quelques thèmes.

S'agissant du rôle des États-Unis, M. Lellouche a eu raison de dire qu'ils ont imposé unilatéralement et extra-territorialement la législation FATCA. Leur poids économique est tel que les mesures de rétorsion qu'ils ont prévues à l'encontre des banques qui ne respecteraient pas leur réglementation ont incité les pays européens à s'adresser à l'OCDE pour protéger leurs banques en donnant l'information eux-mêmes, plutôt que d'exposer leurs établissements bancaires. C'est ce qui a été négocié, sans une réciprocité complète.

Par ailleurs, en matière d'échange de renseignements à la demande, les États-Unis ont quelques défaillances. Notamment, dans l'État du Delaware, il n'existe aucune obligation de déclarer le bénéficiaire effectif d'une société unipersonnelle à responsabilité limitée –*single limited liability partnership*. Les États-Unis ne pratiquent donc qu'une réciprocité partielle. Mais cela concerne l'échange de renseignements bancaires, qui est différent du *reporting* pays par pays dont vous êtes saisis aujourd'hui.

Concernant l'échange de renseignements bancaires, les États-Unis pratiquent une forme de réciprocité, notamment avec la France. L'OCDE souhaite que cette réciprocité devienne complète, ce n'est pas le cas aujourd'hui. En tout cas, grâce à la législation FATCA, la France va obtenir les informations de la Suisse. L'Union européenne n'ayant jamais été capable de parler d'une seule voix à ce sujet, il a fallu l'intervention des États-Unis pour mettre fin au secret bancaire absolu dans certains États.

Que l'on y croie ou non, les faits sont là : 500 000 contribuables ont déclaré des comptes à l'étranger, dont 48 000 en France. Il est toujours possible de dire qu'il ne se passe rien et que les paradis fiscaux continuent à exister, il faut regarder les faits, et ne pas s'en tenir à des représentations.

En ce qui concerne le *reporting* pays par pays, les États-Unis sont dans le circuit, ils ont adopté les réglementations qui leur permettent d'obtenir l'information et ils utiliseront les conventions fiscales bilatérales pour le faire. Il n'est donc pas nécessaire de passer par le multilatéral, le bilatéral peut suffire. Je crois que la future administration ne modifiera pas la pratique en vigueur jusqu'alors : les États-Unis échangeront les informations, mais de manière bilatérale, pas dans un cadre multilatéral.

Les États-Unis ont donc adopté les mesures réglementaires nécessaires pour commencer à échanger les informations, avec six mois de retard. Néanmoins, pour les États-Unis et les autres – la Suisse a dix-huit mois de retard – nous avons mis en œuvre un mécanisme de déclaration volontaire des multinationales. Si leur gouvernement n'échange pas les renseignements, elles peuvent déposer leurs déclarations dans les pays où elles opèrent. Nous le verrons en 2017, ce mécanisme sera très largement utilisé, car les entreprises prennent cela au sérieux, dans la mesure où notre dispositif prévoit que si l'échange ne prend pas place, les États peuvent demander l'information unilatéralement, comme dans FATCA. Cette mesure de rétorsion incite les entreprises à déclarer dans le pays où elles opèrent, même si l'État de siège n'est pas prêt à faire de l'échange de renseignements. Cette mesure a été sécurisée dans l'accord pour éviter les asymétries du type FATCA.

Plusieurs d'entre vous ont mentionné la Chine. Elle soutient totalement ces travaux, et applique les mesures décidées. Hong Kong est une juridiction séparée. Techniquement, c'est une région administrative spéciale de la Chine, indépendante d'un point de vue fiscal. Hong Kong et Singapour sont donc partie

aux travaux, et ont pris tous les engagements. Les cent un pays pratiquant l'échange automatique de renseignements incluent naturellement toutes ces places financières. Je ne dirais pas que nous avons toutes les places financières s'il manquait Singapour ou Hong Kong.

L'Allemagne joue un rôle clé, notamment par la présidence du G20. Le ministre des finances Wolfgang Schäuble a été extrêmement actif et apporte son poids politique.

Naturellement, la question des GAFA et de l'économie numérique reste entière. Ayez en tête que le volet TVA est en train d'être appliqué. C'était un sujet majeur, notamment pour les distributeurs qui n'étaient pas référencés dans les recherches de prix sur internet car ils facturaient la TVA tandis que leurs concurrents ne le faisaient pas. La règle a été clarifiée : la TVA doit être acquittée dans l'État de consommation. Cela permet non seulement de récupérer de l'impôt mais aussi de mettre fin à cette inégalité de traitement entre les différents acteurs, car le fait de ne pas être référencé ou de n'apparaître qu'à la cinquantième page fait perdre des clients.

La concurrence fiscale existe, c'est un problème qui n'a pas été résolu. Je n'ai pas à me prononcer sur l'harmonisation européenne. Je vous invite juste à réfléchir sur le sens de l'harmonisation fiscale, car il y a un déficit de réflexion sur ce point. Harmoniser, mais quoi ? L'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les personnes physiques, la TVA ? Harmoniser pourquoi ? Harmoniser la base, les taux ? Les taux de prélèvements obligatoires ne sont pas les mêmes dans l'Union européenne, donc si l'on souhaite harmoniser la fiscalité, il faut regarder les dépenses.

Je fais beaucoup d'auditions, dans beaucoup de pays, et j'ai beaucoup de respect pour les représentants de la nation, quelle que soit la nation. Lorsque je vais en Irlande, je suis dans un pays souverain, face à des représentants souverains qui estiment que leur souveraineté leur permet de fixer un taux d'imposition des sociétés à 12,5 %. J'entends la France qui estime que sa souveraineté lui permet de fixer un taux à 35 %, mais comment articule-t-on ces différentes souverainetés ? Je ne suis pas contre l'harmonisation, mais il ne suffit pas de dire qu'il faut harmoniser, il faut une véritable réflexion, en profondeur.

Ainsi, l'Union européenne s'apprête à dresser la liste de pays qui n'ont aucune fiscalité, estimant que ce n'est pas normal. Cela paraît de bon sens, mais si nous inscrivons les Bermudes ou les Bahamas – qui n'ont aucune fiscalité – que devront faire ces États pour sortir de la liste ? Mettre en place un impôt sur les sociétés ? Sur quelle base, à quel taux, et qui fera la police ? Le problème n'est-il pas plutôt que l'Union européenne n'a pas de frontières extérieures ? Il a été mis fin aux frontières intérieures, il n'y a pas de retenue à la source sur un dividende qui part en Irlande, et l'Irlande n'a pas de retenue à la source lorsque le flux part aux Bermudes. N'est-ce pas là le problème, plutôt que de dire que ces États ont tort de ne pas avoir de fiscalité ? Après tout, ce sont aussi des États souverains, et

aux Bahamas et aux Bermudes, j'ai été auditionné par des ministres et des parlementaires qui ne souhaitent pas se faire dicter ce qu'ils doivent faire. Il est facile d'appeler à agir, mais je trouve qu'il manque aujourd'hui une réflexion, et vous avez un rôle clé à jouer à cet égard.

La concurrence fiscale existe aujourd'hui. Avant l'adoption de *BEPS*, elle permettait juste, par arrangement contractuel, de placer de l'argent aux Bermudes avec un taux d'imposition nul. Ça, c'est vraiment terminé. Vous évoquez le rythme des chars à bœufs, mais modifier toutes les règles de fiscalité en deux ans, avec l'accord de quarante-quatre pays membres, en respectant les procédures législatives, c'est plutôt rapide. Mais la concurrence fiscale qui va en résulter sera encore plus âpre. Si l'on plaçait auparavant des profits aux Bermudes à un taux d'imposition de 0 %, il faudra demain placer des activités pour bénéficier de ces taux, ce qui entraîne une pression à la baisse de l'impôt sur les sociétés. Du fait de la souveraineté des États, nous n'avons pas encore de réponse à cette question qui porte sur l'avenir de l'impôt sur les sociétés.

Vous m'avez interrogé sur le seuil retenu –750 millions d'euros de chiffre d'affaires – pour la déclaration pays par pays. Il est effectivement relativement élevé, mais il sera revu en 2020. Notre préoccupation principale était de le voir fonctionner, et lorsque l'on entre dans le détail, c'est extrêmement complexe. Demander à de plus petites entreprises de l'appliquer faisait courir le risque d'une mise en œuvre peu harmonisée. Nous ne souhaitons pas maintenir ce seuil à ce niveau, mais commencer à mettre le dispositif en œuvre avec des acteurs avec lesquels nous pouvons discuter avant de faire baisser ce seuil. C'est une approche pragmatique.

Sur le calendrier, nous sommes plutôt confiants sur l'entrée en vigueur de ces mesures, et pour les pays en retard, des déclarations volontaires seront faites. L'accord qui vous est soumis est un accord multilatéral, mais ensuite, la France devra dire avec quels autres pays elle activera l'accord multilatéral. Elle devra indiquer à l'OCDE la liste des pays avec lesquels elle compte mettre en œuvre l'échange d'informations, les autres pays feront de même, et nous mettrons ces déclarations en relation pour faire entrer l'accord en vigueur. Nous sommes confiants quant au fait que tous les pays signataires vont se nommer les uns les autres, du fait de l'existence du dispositif anti-abus : les États ont la possibilité de demander unilatéralement, c'est une incitation forte. Il n'y a pas de réciprocité systématique car certains États n'ont pas d'impôt sur les sociétés.

Mme la présidente. Merci infiniment, ce sujet nous intéresse énormément, depuis longtemps, et vous nous avez beaucoup éclairés par la simplicité de vos explications sur un sujet aussi complexe.

EXAMEN EN COMMISSION

La commission examine le présent projet de loi au cours de sa séance du mercredi 7 décembre 2016.

Après l'exposé de la rapporteure, un débat a lieu.

Mme la présidente Elisabeth Guigou. Je vous remercie beaucoup pour ce rapport extrêmement précis sur ce sujet fondamental.

Mme Chantal Guittet. Peut-on chiffrer l'effet attendu de cet accord en matière d'évasion fiscale qu'il permettrait d'éviter ?

Mme Valérie Fourneyron, rapporteure. Le montant correspondant à l'érosion des bases fiscales à l'échelle mondiale est évalué à 240 milliards d'euros.

M. Alain Bocquet. Je préfère m'abstenir car le « trou dans la raquette » me pose problème.

Mme la présidente Elisabeth Guigou. Il y a beaucoup de progrès tout de même.

M. Alain Bocquet. Oui, mais je pense que l'on n'est pas à la hauteur.

Suivant l'avis de la rapporteure, la commission *adopte* le projet de loi n° 4181 sans modification.

ANNEXE 1 : INSTRUCTIONS DE MISE EN ŒUVRE DE L'ACTION 13 (EXTRAIT)

« (i) Calendrier: quand l'obligation de déclarations pays par pays devrait-elle prendre effet ?

7. Il est recommandé que les entreprises multinationales soient tenues de déposer leurs premières déclarations pays par pays pour les exercices débutant à partir du 1^{er} janvier 2016. Toutefois, il est admis que certaines juridictions peuvent avoir besoin de temps pour suivre leur processus législatif interne notamment pour faire les ajustements nécessaires à la loi. Afin d'aider les pays à élaborer la législation en temps opportun, les principaux éléments des dispositions législatives imposant aux sociétés-mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence seront élaborés. Les juridictions auront la possibilité d'adapter ces éléments à leur propre système juridique. Sachant que le Rapport de septembre préconise que les entreprises multinationales disposent d'un an à compter de la clôture de l'exercice auquel la déclaration pays par pays se rapporte pour établir et déposer cette déclaration, les premières déclarations pays par pays seraient donc remises d'ici le 31 décembre 2017. Pour les entreprises multinationales dont l'exercice se termine à une date autre que le 31 décembre, les premières déclarations pays par pays devraient être déposées en 2018 au plus tard, soit 12 mois après la clôture de l'exercice concerné, et porteraient sur le premier exercice de l'entreprise entamé après le 1er janvier 2016. Il s'ensuit que les pays participant au Projet BEPS conviennent de ne pas exiger la production d'une déclaration pays par pays basée sur le nouveau modèle pour les exercices débutant avant le 1er janvier 2016. L'exercice d'une entreprise multinationale désigne la période comptable retenue pour la préparation des états financiers consolidés, et non les années d'imposition ou les exercices financiers de ses différentes filiales.

(ii) Entreprises multinationales tenues de remettre une déclaration pays par pays

8. Il est recommandé que tous les groupes d'entreprises multinationales soient soumis à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays chaque année, sauf dans les circonstances suivantes.

9. Seraient exemptés de l'obligation déclarative générale les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé au cours de l'exercice précédent est inférieur à 750 millions EUR ou à un montant équivalent en monnaie nationale. Si par exemple un groupe d'entreprises multinationales dont la comptabilité est basée sur l'année civile réalise un chiffre d'affaires consolidé de 625 millions EUR durant l'année civile 2015, il ne serait pas tenu de déposer une déclaration pays par pays dans un quelconque pays au titre de son exercice se terminant le 31 décembre 2016.

10. On estime que l'exemption décrite au paragraphe 9, qui fixe un seuil de 750 millions EUR, exclura 85 à 90 % des groupes d'entreprises multinationales de l'obligation déclarative, mais que des groupes d'entreprises multinationales réalisant environ 90 % du chiffre d'affaires total des sociétés seront bien soumis à cette obligation.

Le seuil d'exemption prescrit représente donc un point d'équilibre adéquat entre la charge déclarative et les avantages pour l'administration fiscale.

11. Les pays participant au Projet BEPS ont l'intention de déterminer si le seuil de chiffre d'affaires applicable indiqué au paragraphe précédent reste approprié lorsqu'ils feront le point en 2020 sur la mise en oeuvre du nouveau standard, lequel inclut le fait de déterminer si des données supplémentaires ou différentes devaient être communiquées, comme le prévoit le Rapport de septembre.

12. Il est estimé qu'en dehors des cas décrits dans la présente section, aucune autre exemption à l'obligation de déposer une déclaration pays par pays ne devrait être adoptée.

En particulier, il n'y a pas lieu d'admettre des exemptions pour un secteur d'activité spécifique, pour des fonds d'investissement¹ ou pour des entités non constituées en société ou des entreprises non publiques. Nonobstant cette conclusion, les pays participant au Projet BEPS conviennent que les groupes d'entreprises multinationales qui tirent des revenus d'activités de transport international ou de transport par voies navigables intérieures, qui sont couvertes par des dispositions conventionnelles spécifiques et en vertu desquelles les droits d'imposition correspondants sont attribués exclusivement à une juridiction, doivent mentionner les renseignements requis par le modèle de déclaration pays par pays concernant ces revenus uniquement à l'intention de la juridiction à laquelle les dispositions conventionnelles concernées attribuent ces droits d'imposition.

(iii) Les conditions nécessaires qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays

13. Les pays participant au Projet BEPS sont convenus des conditions suivantes qui sous-tendent l'obtention et l'utilisation de la déclaration pays par pays.

- Confidentialité. Les juridictions devraient mettre en place et appliquer des mécanismes juridiques de protection de la confidentialité des renseignements transmis. Ces mécanismes préserveront la confidentialité de la déclaration pays par pays dans une mesure au moins équivalente à ceux qui s'appliqueraient si ces renseignements étaient communiqués au pays en vertu des dispositions de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, d'un Accord d'échange de renseignements fiscaux ou d'une convention fiscale satisfaisant à la norme internationalement convenue d'échange de renseignements sur demande, telle que révisée par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Ces protections comprennent les limitations concernant l'utilisation de l'information, les règles relatives aux personnes auxquelles les informations peuvent être communiquées, l'ordre public, etc.

- Cohérence. Les juridictions devraient faire tout leur possible pour inscrire dans leur législation l'obligation pour la société-mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales résidente sur leur territoire de préparer et déposer la déclaration pays par pays, à moins d'être couverte par l'exemption visée au paragraphe 9. Les juridictions devraient également utiliser le modèle de formulaire normalisé qui se trouve à l'annexe III au Chapitre V des Principes applicables en matière de prix de transfert et qui est inclus dans le Rapport de septembre. Autrement dit, aucune juridiction ne pourra exiger que la déclaration pays par pays contienne des informations supplémentaires qui ne figurent pas à l'annexe III, et ne devra omettre d'exiger la communication des informations indiquées à l'annexe III.

- Usage approprié. Les juridictions devraient faire un usage approprié des renseignements communiqués dans le modèle de formulaire de déclaration pays par pays, conformément au paragraphe 25 du Rapport de septembre. Elles s'engageront notamment à utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer les risques de haut niveau liés aux prix de transfert. Elles pourront également utiliser la déclaration pays par pays pour évaluer d'autres risques relatifs au BEPS. Elles ne devraient pas proposer des ajustements sur les revenus d'un contribuable, au moyen d'une formule de répartition basée sur des données provenant de la déclaration pays par pays. Si par ailleurs l'administration fiscale locale de la juridiction procède à de tels ajustements à partir de données issues de la déclaration pays par pays, l'autorité compétente de cette juridiction devra y renoncer promptement en cas de procédure devant l'autorité compétente. Toutefois, cela ne signifie pas que les juridictions ne peuvent pas utiliser les données contenues dans la déclaration pays par pays comme base pour mener des investigations supplémentaires sur les accords de prix de transfert conclus par les entreprises multinationales ou sur d'autres questions fiscales au cours d'un contrôle.

(iv) Cadre des mécanismes d'échange entre États des déclarations pays par pays et dispositif de mise en œuvre

a) Le cadre

14. Les juridictions doivent exiger, en temps opportun, le dépôt de la déclaration pays par pays par les sociétés mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales résidentes dans leur pays et mentionnées au (ii) et échanger cette information, sur une base automatique, avec les juridictions dans lesquelles le groupe d'entreprises multinationales opère et qui remplissent par ailleurs les conditions énumérées au (iii).

Lorsqu'une juridiction ne fournit pas les informations à une juridiction qui remplit les conditions énumérées au (iii), aux motifs (a) qu'elle n'exige pas des sociétés mères ultimes de tels groupes d'entreprises multinationales le dépôt de la déclaration pays par pays, (b) qu'elle n'est convenu, en temps opportun, d'aucun accord entre autorités compétentes, fondé sur les accords internationaux existants, pour l'échange des déclarations pays par pays ou (c) que l'absence d'échange effectif de l'information avec une juridiction a été établie, alors qu'elle était convenue avec cette juridiction de le faire, un mécanisme secondaire pourrait être accepté, le cas échéant, prévoyant le dépôt local de la déclaration pays par pays ou le déplacement vers le pays de la société de rang inférieur à celui de la société mère, de l'obligation d'exiger le dépôt des déclarations pays par pays et d'échanger ces déclarations sur une base automatique.

2 L'accès à une procédure amiable sera possible lorsque l'échange entre États des déclarations pays par pays est basé sur les conventions fiscales bilatérales. Dans les cas où les accords internationaux sur lesquels les échanges entre États des déclarations pays par pays sont fondés ne contiennent pas de dispositions permettant l'accès à la procédure amiable, les pays s'engagent à introduire dans l'accord entre autorités compétentes qui sera élaboré, un mécanisme pour les procédures entre autorités compétentes aux fins de discussions dans le but de résoudre les cas de résultats économiques indésirables, y compris si ces cas se présentent pour les entreprises individuelles.

b) Le dispositif de mise en œuvre

15. Les pays participant au Projet BEPS sont convenus en conséquence d'élaborer un dispositif de mise en œuvre pour l'échange entre États des déclarations pays par pays.

Plus particulièrement :

- Les principaux éléments des dispositions législatives imposant aux sociétés-mères ultimes des groupes d'entreprises multinationales de déposer la déclaration pays par pays dans leur juridiction de résidence, seront élaborés. Les juridictions auront la possibilité d'adapter ces éléments à leur propre système juridique, lorsque des modifications de la législation en vigueur s'avèreront nécessaires. Les principaux éléments des mécanismes secondaires seront également élaborés.

- Des dispositifs de mise en oeuvre de l'échange automatique des déclarations pays par pays dans le cadre des accords internationaux, incorporant les conditions énoncées au (iii), seront développés. Les travaux qui se rapportent à ces dispositifs comprendront l'élaboration d'accords entre autorités compétentes basés sur les accords internationaux existants (la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, les conventions fiscales bilatérales et les accords d'échange de renseignements fiscaux). Des accords bilatéraux et multilatéraux entre autorités compétentes seront envisagés, en s'inspirant des modèles établis par l'OCDE, en coopération avec les pays du G20, pour l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers.

- Un dispositif complet comprenant les différents éléments énumérés ci-dessus sera élaboré d'ici avril 2015.

16. Les juridictions participantes s'efforceront d'introduire, en tant que de besoin, une législation nationale en temps opportun. Elles sont également encouragées à étendre la couverture de leurs accords internationaux d'échange d'information. Le dispositif de mise en oeuvre fera l'objet d'un suivi sur une base continue. Les résultats de ce suivi seront pris en considération lors du réexamen prévu en 2020.

ANNEXE 2 : ARTICLE 221 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2016 ET SON DECRET D'APPLICATION

I. L'ARTICLE 221 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2016

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié : 1° La section VII du chapitre II du titre Ier de la première partie du livre Ier est complétée par un article 223 quinquies C ainsi rédigé :

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

« a) Etablir des comptes consolidés ;

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

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

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

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

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

« b) Si elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe, située en France ou dans un pays ou territoire inscrit sur la liste mentionnée au II, a été désignée à cette fin. « 3. La déclaration mentionnée au premier alinéa du 1 peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les Etats ou les territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet.

« II.-La liste des Etats ou territoires qui ont adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration pays par pays similaire à celle figurant au 1 du

I, qui ont conclu avec la France un accord permettant d'échanger de façon automatique les déclarations pays par pays et qui respectent les obligations résultant de cet accord est fixée par un arrêté. » ;

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

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

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

II. DECRET D'APPLICATION

Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie et des finances,

Vu le code général des impôts, notamment son article 223 quinquies C, et l'annexe III à ce code, notamment son article 46 quater-0 YE,

Décète :

Article 1

La section VI ter du chapitre I bis du titre Ier de la première partie du livre Ier de l'annexe III au code général des impôts est intitulée : « Déclaration pays par pays » et comprend l'article 46 quater-0 YE ainsi rédigé :

« Art. 46 quater-0 YE.-I.-Les personnes morales mentionnées au 1 du I de l'article 223 quinquies C du code général des impôts sont celles qui établissent des comptes consolidés conformément à une obligation légale.

« II.-Le terme “ groupe ” désigne l'ensemble formé par une personne morale au sens du I, les filiales intégrées dans les états financiers consolidés ainsi que leurs succursales.

« Une filiale ou une succursale laissée en dehors du périmètre de consolidation pour la seule raison qu'elle représente un intérêt négligeable par rapport à l'objectif défini à l'article L. 233-21 du code de commerce appartient au groupe. La personne morale déclarante reporte les agrégats y afférents.

« Une déclaration prévue par une réglementation étrangère est considérée comme similaire à celle prescrite par l'article 223 quinquies C précité lorsqu'elle comporte les mêmes informations et couvre l'ensemble du groupe.

« III.-La déclaration prévue à l'article 223 quinquies C précité comprend, pour chaque Etat ou territoire d'implantation du groupe, les données agrégées suivantes relatives à l'exercice considéré :

« 1° Le chiffre d'affaires résultant des transactions intragroupe ;

« 2° Le chiffre d'affaires résultant des transactions avec des parties indépendantes ;

« 3° Le chiffre d'affaires total ;

« 4° Le bénéfice ou la perte avant impôts sur les bénéfices ;

- « 5° Les impôts sur les bénéfices acquittés ;
- « 6° Les impôts sur les bénéfices dus ;
- « 7° Le capital social ;
- « 8° Les bénéfices non distribués à la fin de l'exercice ;
- « 9° Le nombre d'employés en équivalent temps plein ;
- « 10° Les actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie.

« IV.-Les données mentionnées au III, à l'exception de celles prévues au 9°, sont déclarées en euros ou dans la monnaie utilisée pour établir les comptes consolidés.

« V.-1. La déclaration fait apparaître, pour chaque Etat ou territoire d'implantation, l'identité de toutes les entités qui y sont établies, y compris les succursales rattachées à une personne morale située dans un autre Etat ou territoire.

« 2. Lorsqu'une entité est établie dans un Etat ou territoire différent de celui dans lequel elle a été constituée, ce deuxième Etat ou territoire est également mentionné.

« 3. La nature des principales activités de chaque entité est choisie parmi la liste suivante :

- « a) Recherche et développement ;
- « b) Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle ;
- « c) Achats ou approvisionnements ;
- « d) Fabrication ou production ;
- « e) Vente, commercialisation ou distribution ;
- « f) Services administratifs, de gestion ou de soutien ;
- « g) Fourniture de services à des parties indépendantes ;
- « h) Financement interne du groupe ;
- « i) Services financiers réglementés ;
- « j) Assurance ;
- « k) Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres ;
- « l) Activités dormantes ;
- « m) Autres.

« VI.-La personne morale tenue au dépôt de la déclaration mentionnée à l'article 223 quinquies C précité utilise les données tirées des états financiers consolidés, des comptes sociaux propres à chaque entité ou des comptes de gestion internes. Les sources de données choisies sont mentionnées dans la déclaration et sont utilisées de manière cohérente d'une année sur l'autre, sauf si des circonstances particulières exposées à l'administration justifient un changement.

« VII.-Les données mentionnées au V sont afférentes à l'exercice de la tête de groupe.

« Pour les filiales et succursales, la déclaration indique de manière cohérente :

« a) Soit les informations relatives à l'exercice des filiales et succursales s'achevant le même jour que celui de la tête de groupe ou s'achevant au cours des douze mois précédant cette date ;

« b) Soit les informations relatives à l'exercice de la tête de groupe.

« VIII.-1. La personne morale mentionnée au 1 du I de l'article 223 quinquies C susmentionné indique sur sa déclaration de résultat qu'elle est tenue d'accomplir l'obligation déclarative prévue à cet article.

« 2. La personne morale mentionnée au 2 du même I indique sur sa déclaration de résultat qu'elle a été désignée pour accomplir l'obligation déclarative ou qu'une autre entité, dont elle précise l'identité et la localisation, assure ce dépôt.

« IX.-Il est satisfait aux obligations résultant de l'article 223 quinquies C susmentionné par la communication d'un support informatique dont les caractéristiques sont fixées par la direction générale des finances publiques. »

Article 2

Le ministre de l'économie et des finances et le secrétaire d'Etat chargé du budget et des comptes publics sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait le 29 septembre 2016.

Par le Premier ministre :

Manuel Valls

Le ministre de l'économie et des finances,

Michel Sapin

Le secrétaire d'État chargé du budget et des comptes publics,

Christian Eckert

ANNEXE

TEXTE DE LA COMMISSION DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES

Article unique

(Non modifié)

Est autorisée l'approbation de l'accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays, signé à Paris le 27 janvier 2016 et dont le texte est annexé à la présente loi.

NB : Le texte de l'accord figure en annexe au projet de loi (n° 4181).