

**OBLIGATION D'UNE DÉCLARATION PAYS PAR PAYS
POUR LES ENTREPRISES MULTINATIONALES :
PROPOSITION D'OUTILS ET D'UNE DÉMARCHE ILLUSTRÉE À DESTINATION
DE L'EXPERT-COMPTABLE**



TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	3
REMERCIEMENTS	5
LISTE DES FIGURES	6
LISTE DES ILLUSTRATIONS	7
LISTE DES TABLEAUX	8
LISTE DES ABREVIATIONS	10
GLOSSAIRE	11
NOTE DE SYNTHÈSE	12
INTRODUCTION.....	14
PARTIE I LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS : OPPORTUNITÉ D'UNE NOUVELLE MISSION POUR L'EXPERT-COMPTABLE	17
CHAPITRE 1. ANALYSE DU CHAMP D'APPLICATION DE L'OBLIGATION.....	18
Section 1 Détermination des entités assujetties : mise en place d'arbres de décision	18
1.1 Etude des différents critères à prendre en compte	18
1.2 Proposition d'arbres de décision.....	27
Section 2 Analyse des points clefs du dispositif	27
2.1 Une notion de groupe spécifique : identification des particularités	27
2.2 Les obligations déclaratives et autres aspects essentiels à prendre en considération	30
CHAPITRE 2. COMMERCIALISATION DE LA MISSION ET ACCEPTATION DE CELLE-CI PAR L'EXPERT-COMPTABLE.....	37
Section 1 Opportunité pour l'expert-comptable d'une nouvelle mission	37
1.1 Cadrage juridique de la mission	37
1.2 Les outils de commercialisation de la mission	39
Section 2 Prise de connaissance du client et acceptation de la mission	42
2.1 Connaissance générale du client : les procédures à mettre en œuvre	43
2.2 Acceptation de la mission	45
CONCLUSION PARTIE I.....	47
PARTIE II LA RÉDACTION D'UN MANUEL : ÉTAPE PRÉLIMINAIRE ESSENTIELLE POUR ASSURER LE SUCCÈS DU REPORTING.....	48
CHAPITRE 1. MÉTHODOLOGIE D'ANALYSE DU PÉRIMÈTRE ET DES INFORMATIONS À COLLECTER	49
Section 1 Les aspects pratiques de la délimitation du périmètre.....	49
1.1 S'appuyer sur l'existant.....	49
1.2 Mais obtenir une maille plus fine.....	50
Section 2 Homogénéisation des informations à collecter : une clarification nécessaire	55
2.1 Détermination des informations quantitatives : proposition d'analyse des différents agrégats.....	55
2.2 Détermination des informations complémentaires : les aspects à ne pas négliger	65
CHAPITRE 2. CHOIX D'UN OUTIL DE COLLECTE ADAPTÉ ET PROPOSITION D'UNE GOUVERNANCE APPROPRIÉE	67
Section 1 Méthodologie de choix de l'outil de collecte.....	67
1.1 Les différents outils de collecte possibles et utilisés en pratique	67
1.2 Les critères de choix de l'outil de collecte	68

Section 2	Proposition d'une gouvernance et d'un calendrier spécifique.....	70
2.1	Clarifier les responsabilités : proposition d'une matrice des responsabilités.....	70
2.2	Mise en place d'un plan d'actions précis	72
CONCLUSION PARTIE II		77
PARTIE III L'ÉTABLISSEMENT DE LA DÉCLARATION : ILLUSTRATION AU TRAVERS DU CAS D'UN GROUPE FRANÇAIS.....		78
CHAPITRE 1.	COLLECTE ET RETRAITEMENT DES DONNÉES	79
Section 1	Mise en œuvre du reporting.....	79
1.1	Présentation du cas et utilisation de l'arbre de décision	79
1.2	Application pratique du manuel pour collecter les données.....	82
Section 2	Les retraitements spécifiques à effectuer	88
2.1	Retraitement impactant un agrégat	88
2.2	Les retraitements impactant la déclaration.....	89
CHAPITRE 2.	ÉTABLISSEMENT DE LA DÉCLARATION ET RETOUR D'EXPÉRIENCE	98
Section 1	Analyse de données collectées et réalisation de la déclaration.....	98
1.1	Analyse de données collectées : étape préliminaire nécessaire à la réalisation de la déclaration	98
1.2	Réalisation de la déclaration et suivi des travaux.....	105
Section 2	Retour d'expérience	106
2.1	Les difficultés pouvant être rencontrées	106
2.2	Proposition de solutions : limites et bénéfices de la méthodologie proposée	108
CONCLUSION PARTIE III		110
CONCLUSION.....		111
BIBLIOGRAPHIE		113
ANNEXES.....		120
ANNEXE 1. PROPOSITION D'ARBRES DE DÉCISION		121
ANNEXE 2. MODÈLE DE LETTRE DE MISSION		124
ANNEXE 3. MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS.....		142
ANNEXE 4. MATRICE DES RESPONSABILITÉS		157
ANNEXE 5. MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS COMPLÉTÉ POUR LE GROUPE CbCR		159
ANNEXE 6. DÉCLARATION PAYS PAR PAYS COMPLÉTÉE POUR LE GROUPE CbCR.....		171

REMERCIEMENTS

En premier lieu, je remercie Victor Gallavardin, Expert-comptable diplômé, Réviseur d'entreprise luxembourgeois, et formateur. Il m'a guidé dans mon travail et m'a aidé à trouver des solutions pour avancer.

Je remercie aussi Thierry Ravasio, Réviseur d'entreprise luxembourgeois, pour son soutien et ses conseils.

J'adresse également mes remerciements à toutes les personnes qui m'ont accordé une partie de leur temps lors d'entretiens, sans lesquels ce mémoire n'aurait pas eu la même portée :

Mme. Elodie RECH, Responsable Fiscale, Pole Filiales France, EDF,
M. Pierre DE PENA, Tax Director, Caterpillar,
Mme. Muriel SIVASANKARAN, Tax Manager, Delphi,
M. Mathieu HAMAR, Directeur fiscal, Egis,
M. Samy BEN SAID, Financial Analyst, Legrand,
M. Pierre BEGUERIE, Directeur Fiscal, Groupe Europcar,
M. Gabriel CANDIL, Tax Counsel, Nestlé Nespresso,
M. Sébastien DENAJA. Député de la 7e circonscription de l'Hérault 2012 – 2017
M. Anthony BON, Key Account Manager, Altaven
M. Aymeric NOUAILLE-DEGORCE, Avocat, Associé, TAJ,
Mme. Jocelyne MAJO, Expert-comptable diplômée, Professeure Finance d'Entreprise, HEIG-VD,
M. Cyril DEGRILART, Expert-comptable, Cabinet CDEGRILART EXPERT,
Mme. Amélie NOËL, Expert-comptable diplômée, Directrice, KPMG France.

Enfin, je remercie mes collègues, mes amis, et ma famille pour leur soutien et leur aide.

LISTE DES FIGURES¹

Figure 1. En-tête du formulaire 2017 de la liasse fiscale n°2065-SD31

Figure 2. Proposition de calendrier pour l'établissement de la déclaration pays par pays75

¹ L'ensemble des figures, des illustrations et des tableaux présents dans ce mémoire ont été réalisés par l'auteur, sauf mention contraire. Les droits de l'unique photo, présente en page de couverture, ont été achetés.

LISTE DES ILLUSTRATIONS

Illustration 1. Appréciation du critère financier	19
Illustration 2. Appréciation du critère de contrôle.....	21
Illustration 3. Critère d'indépendance : cas d'une entité mère établie en France	22
Illustration 4. Critère d'indépendance : cas d'une entité mère établie hors de France	23
Illustration 5. Mise en œuvre du mécanisme secondaire	26
Illustration 6. Période à reporter	53
Illustration 7. Détermination du chiffre d'affaires.....	57
Illustration 8. Détermination du bénéfice ou perte avant impôt sur les bénéfices.....	58
Illustration 9. Détermination de l'impôt sur les bénéfices acquitté	60
Illustration 10. Détermination de l'impôt sur les bénéfices dû.....	61
Illustration 11. Détermination du capital social	61
Illustration 12. Détermination des bénéfices non distribués à la fin de l'exercice.....	62
Illustration 13. Détermination du nombre d'employés en équivalent temps plein	64
Illustration 14. Détermination des activités principales	65

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1. Liste des Etats, fixée par arrêté, qui participent à l'échange automatique des déclarations	22
Tableau 2. Les filiales intégrées selon le référentiel français	28
Tableau 3. Les filiales intégrées selon le référentiel IFRS	29
Tableau 4. Échéances légales à respecter pour une entité établie en France, soumise à l'obligation	33
Tableau 5. Répartition des informations quantitatives.....	33
Tableau 6. Liste des treize activités	34
Tableau 7. Présentation de la première partie d'une plaquette commerciale : Déclaration pays par pays – En bref	41
Tableau 8. Présentation d'une plaquette commerciale : Enjeux et services proposés	41
Tableau 9. Estimation des honoraires pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.....	46
Tableau 10. Exemple de liste issue des états financiers consolidés.....	50
Tableau 11. Présentation de la liste des entités constitutives	54
Tableau 12. Traitement des dividendes reçus de la part des entités constitutives ...	58
Tableau 13. Traitement de l'impôt des exercices antérieurs	59
Tableau 14. Liste issue des états financiers consolidés du groupe CbCR.....	80
Tableau 15. Présentation de la liste des entités constitutives pour le groupe CbCR	83
Tableau 16. Informations reportées par les entités constitutives du groupe CbCR ..	85
Tableau 17. Impôts sur les bénéfices acquittés avant retraitement	89
Tableau 18. Impôts sur les bénéfices acquittés après retraitement	89
Tableau 19. Traitement des succursales : impact sur le tableau 2 de la déclaration	91
Tableau 20. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 1 de la déclaration avant retraitement, pour la partie chiffre d'affaires.....	92
Tableau 21. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 1 de la déclaration après retraitement, pour la partie chiffre d'affaires	93
Tableau 22. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 2 de la déclaration	93

Tableau 23. Présentation du tableau 1 de la déclaration pour le groupe CbCR	95
Tableau 24. Présentation du tableau 2 de la déclaration pour le groupe CbCR	96
Tableau 25. Situation à risque : proportion du chiffre d'affaires intragroupe élevée	102
Tableau 26. Situation à risque : taux de marge brute faible	102
Tableau 27. Situation à risque : chiffre d'affaires par employé élevé	103
Tableau 28. Informations pertinentes pour le groupe CbCR	104

LISTE DES ABREVIATIONS

Les abréviations détaillées ci-dessous sont utilisées dans ce mémoire.

CA : Chiffre d'affaires

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economiques

GLOSSAIRE

Entité constitutive : Entité incluse dans le périmètre de la déclaration pays par pays.

Entité déclarante : Désigne l'entité constitutive tenue de déposer une déclaration pays par pays.

Juridiction fiscale : Juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État.

NOTE DE SYNTHÈSE

Ce mémoire s'adresse aux experts comptables français souhaitant développer une nouvelle mission à forte valeur ajoutée, à savoir la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

Cette déclaration pays par pays est une nouvelle obligation imposant, pour les exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2016, la transmission à l'administration fiscale française d'une « déclaration comportant 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 constituant² ». Elle doit être déposée dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice des entreprises soumises. Les premières déclarations sont ainsi à établir au titre de l'exercice 2016 et à transmettre au plus tard pour le 31 décembre 2017.

Les entreprises soumises à cette obligation sont soit des personnes morales établies en France, réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros et remplissant certaines conditions, soit des entités françaises d'un groupe étranger et répondant là aussi à certains critères. Ce mémoire analyse ces différents cas et propose un outil, prenant la forme d'arbres de décision, pour déterminer si une personne morale établie en France est soumise au dispositif. Les diverses obligations déclaratives sont aussi détaillées.

Ce mémoire s'intéresse aux particularités de la déclaration pays par pays, tant au niveau de la notion de groupe, différente de celle définie pour l'établissement des états financiers consolidés, que de la détermination des informations à déclarer. Une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre ainsi qu'une analyse des informations sont présentées.

² Code général des impôts, Article 223 quinquies C, créé par LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 121.

Un cadre clair pour établir la déclaration est également proposé, basé sur les données tirées des comptes sociaux propres à chaque entité du groupe, sources de données permettant d'avoir un niveau de détail suffisant pour répondre aux spécificités de l'obligation. Cette approche nécessite l'implication des entités du groupe pour reporter les informations nécessaires. Les différents outils de collecte possibles sont alors exposés et une proposition de calendrier et de gouvernance est réalisée.

Ces différents éléments sont repris dans un manuel spécifique à ce reporting, incluant des instructions à transmettre aux différentes entités du groupe. Ce manuel à destination du client peut être proposé par l'expert-comptable dans le cadre de sa mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays. Il a pour objectif de fournir une ligne directrice en présentant les règles de préparation et de structurer la remontée des informations.

Enfin, l'établissement de la déclaration pays par pays est présenté au travers du cas groupe français, disposant d'entités à l'étranger. Ce cas, de l'étude de la soumission du groupe à la restitution de la déclaration, permet de présenter les différents retraitements à effectuer, une fois les informations collectées, ainsi qu'une analyse de ces informations, permettant de compléter la déclaration pays par pays.

Ce mémoire a pour objectif principal de fournir des outils et une méthodologie à l'expert-comptable pour réaliser une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays. Une réconciliation avec les états financiers consolidés ou toutes autres informations produites par l'entreprise n'est alors pas proposée. Le projet d'une déclaration pays par pays rendue publique n'est pas non plus traité. Par ailleurs, le rôle de l'expert-comptable est décrit tout au long du mémoire. Le cadre juridique dans lequel il peut exercer cette mission est notamment introduit, de même que des outils de commercialisation qu'il peut utiliser. Les procédures à suivre avant d'accepter une telle mission, ainsi qu'une lettre de mission sont également proposées.

INTRODUCTION

Alors que la part des missions de conseil et d'accompagnement dans le chiffre d'affaires des cabinets d'expertise comptable peine à décoller³, l'intérêt principal de ce mémoire réside dans la proposition d'une nouvelle mission que peuvent développer les cabinets d'expertise comptable pour conquérir de nouveaux marchés. En effet, l'ouverture du périmètre d'intervention des experts comptables, consécutive à la loi Macron du 6 août 2015, renforce l'idée que l'un des volets principaux de croissance des cabinets d'expertise comptable, passe par le développement de missions de conseil à forte valeur ajoutée. L'accompagnement des entreprises par l'expert-comptable pour faire face à la nouvelle obligation de déclaration pays par pays fait partie de ces missions.

Cette déclaration pays par pays, constitue l'introduction au niveau français d'une des recommandations de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) visant à endiguer l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁴. Ainsi, la loi de finance 2016⁵ a légalisé, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016, l'obligation de dépôt auprès de l'administration fiscale française d'une « déclaration comportant 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 constituant³ ». Elle doit être déposée dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice des entreprises soumises : Les premières déclarations sont ainsi à établir au titre de l'exercice 2016 et à transmettre au plus tard pour le 31 décembre 2017.

Les entreprises soumises à cette obligation sont, soit des personnes morales établies en France, réalisant un chiffre d'affaires mondial consolidé supérieur ou égal à 750

³ Ordres des Experts-Comptables (2016), Missions d'accompagnement et de conseil : mode d'emploi ; L'expert en poche, juin, p.10.

⁴ OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Projet BEPS Exposés des actions 2015, 30 août 2016, 26 pages.

⁵ Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

millions d'euros et remplissant certaines conditions, soit des entités françaises d'un groupe étranger et répondant là aussi, à certains critères.

Ces déclarations pays par pays seront une information de premier ordre pour les administrations fiscales. Elles permettront aux autorités fiscales d'identifier les situations à risques et de cibler leurs contrôles.

Néanmoins, bien que la liste des informations demandées soit précisée, la réalisation de cette déclaration pose de nombreux défis pratiques aux entreprises. Le périmètre de la déclaration pays par pays, différent du périmètre défini pour l'établissement des états financiers consolidés, exige de la part des entreprises, une analyse sous un angle nouveau. Les informations demandées ne peuvent pas non plus toujours être obtenues à partir des états financiers consolidés. Il faut alors intégrer les filiales dans le processus, exigeant de clarifier ces informations, afin de structurer la remontée des informations.

Cette obligation contraint ainsi les entreprises à mettre en place un processus de reporting spécifique, en parallèle du reporting déjà établi pour l'établissement des états financiers consolidés. Ces entreprises, pour fiabiliser cette collecte additionnelle d'informations, doivent alors mettre en place des outils et une gouvernance appropriée, obligeant à repenser l'organisation interne.

Des entretiens, avec des directeurs fiscaux en charge de la mise en place de la déclaration pays par pays, ont permis de mettre en évidence un besoin de conseils important de la part de ces entreprises pour faire face à cette nouvelle réglementation. En effet, les enjeux pour les entreprises apparaissent élevés, et ces dernières ne peuvent pas négliger la préparation de cette déclaration.

Du fait de cette demande, ce mémoire a pour objectif principal de fournir à l'expert-comptable les outils pour réaliser une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

Pour mener à bien cet objectif, ce mémoire se structure autour de trois parties. La première partie, s'appuyant sur une analyse de la réglementation, propose un outil, sous forme d'arbres de décisions, permettant de déterminer si une personne morale établie en France, est soumise à cette obligation. Cette partie vise également à mettre en avant les particularités de cette nouvelle obligation en étudiant la notion de

groupe reprise dans la législation ainsi que les différentes obligations déclaratives. La première partie est enfin, l'occasion de proposer une démarche de communication pour l'expert-comptable qui souhaite réaliser ce type de mission, d'inscrire cette mission dans le cadre juridique, et de définir les procédures à suivre, avant accepter cette dernière.

Dans la deuxième partie, une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre ainsi qu'une analyse des informations sont présentées. Les différents outils de collecte possibles sont exposés et une proposition de calendrier et de gouvernance est réalisée. Un manuel spécifique à ce reporting, incluant des instructions à transmettre aux différentes entités du groupe est proposé, se basant notamment sur une expérience d'une mission d'assistance de mise en place d'une déclaration pays par pays test, sur les chiffres de l'exercice 2015, ainsi que sur une expérience de plusieurs années dans le domaine du reporting financier.

La troisième partie présente l'établissement de la déclaration. Le cas d'un groupe français, de l'étude de la soumission du groupe à la restitution de la déclaration, permet d'utiliser en pratique, les différents outils proposés dans les deux parties précédentes et, de présenter les différents retraitements à effectuer, une fois les informations collectées, ainsi qu'une analyse de ces informations. Cette étude de cas est aussi l'occasion de réaliser un retour sur expérience pour mettre en avant les limites et bénéfices de la méthodologie proposée.

PARTIE I LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS : OPPORTUNITÉ D'UNE NOUVELLE MISSION POUR L'EXPERT-COMPTABLE

La déclaration pays par pays est une obligation récente, source possible d'une nouvelle mission pour l'expert-comptable, la mission d'assistance à l'établissement de cette déclaration.

Les objectifs de la partie I sont alors les suivants :

- Permettre à l'expert-comptable de déterminer si une personne morale établie en France est soumise à la nouvelle obligation de déclaration et de maîtriser les obligations déclaratives.
- Définir le cadre dans lequel l'expert-comptable peut proposer et réaliser la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

Pour mener à bien ces objectifs, un premier chapitre propose un outil, prenant la forme d'arbres de décision, pour déterminer si une entité française est soumise à cette obligation. Les particularités de l'obligation sont également étudiées, de la notion spécifique de groupe aux diverses obligations déclaratives à respecter.

Puis, un deuxième chapitre introduit le cadre juridique dans lequel l'expert-comptable peut exercer cette mission et présentera des outils de commercialisation de cette dernière. Ce chapitre est aussi l'occasion de définir les procédures à suivre avant d'accepter une telle mission. Un modèle de lettre de mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays est également proposé.

Chapitre 1. Analyse du champ d'application de l'obligation

Section 1 Détermination des entités assujetties : mise en place d'arbres de décision

1.1 Etude des différents critères à prendre en compte

Les personnes morales soumises à l'obligation d'une déclaration pays par pays peuvent être :

- Des personnes morales établies en France respectant quatre critères. Il s'agit du mécanisme principal.
- Des personnes morales établies en France détenues par une personne morale située dans un autre Etat. Il s'agit du mécanisme secondaire.

Nous allons étudier ces deux mécanismes. Il est à noter que l'application du mécanisme principal prévaut à la mise en œuvre du mécanisme secondaire.

a) Mécanisme principal : Personne morale établie en France respectant quatre critères cumulatifs.

Sont concernées par l'obligation d'une déclaration pays par pays, les personnes morales établies en France qui répondent à quatre critères cumulatifs : le critère légal, financier, de contrôle et le critère d'indépendance. Il n'y pas de critère d'activité : cette obligation s'applique en effet à tous les secteurs d'activités. Ces critères sont étudiés ci-dessous.

⇒ Le critère légal

La personne morale doit établir des comptes consolidés conformément à une obligation légale⁶. Ce critère s'applique quel que soit le référentiel comptable retenu dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, à savoir les normes françaises ou IFRS, que la société fasse appel public à l'épargne ou non. Ainsi, dès lors que l'établissement de comptes consolidés est obligatoire, le critère légal est respecté.

⇒ Le critère financier

Le chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé de la personne morale doit être supérieur ou égal à 750 millions d'euros pour un exercice ouvert à partir du 1^{er} janvier 2016. Ce critère financier s'apprécie à partir des derniers états financiers consolidés du groupe. Quelque que soit le référentiel comptable utilisé par le groupe, aucun retraitement n'est à effectuer pour apprécier ce seuil.

L'illustration suivante présente l'appréciation de ce critère en pratique :

Illustration 1. Appréciation du critère financier

Illustration

Soit, le groupe A, situé en France, établissant des comptes consolidés en conformité avec le règlement CRC 99-02. Le groupe A a réalisé un chiffre d'affaires consolidé de 850 millions d'euros pour l'exercice clôturant le 30.06.2017 et un chiffre d'affaires consolidé de 700 millions d'euros pour l'exercice clôturant le 30.06.2017.

Analyse :

Le seuil de 750 millions s'applique aux exercices ouverts à compter du 01.01.2016. Ainsi, le groupe A ne respecte pas le critère financier et n'est donc pas soumis à l'obligation d'une déclaration pays par pays que ce soit au titre de l'exercice clôturant en 2016 ou en 2017.

⁶ Se référer à l'article 233-16 du Code de commerce pour des précisions sur les personnes morales tenues d'établir des comptes consolidés.

⇒ **Le critère de contrôle**

La personne morale doit détenir ou contrôler, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y disposer de succursales. La notion de succursale n'est pas définie par la loi mais la jurisprudence. La succursale peut être définie comme un « établissement commercial créé par une entreprise ou une société, qui jouit d'une certaine autonomie par rapport à la société créatrice, sans en être juridiquement distinct⁷ ». La succursale, ne disposant pas de personnalité juridique, se distingue ainsi de la filiale. Il s'agit d'une structure décentralisée qui agit au nom et pour le compte de la société à laquelle la succursale est rattachée.

Il est à noter que des états financiers, distincts de ceux la filiale, doivent être réalisés pour la succursale. Ces états financiers peuvent être réalisés pour des raisons réglementaires, fiscales, pour des besoins d'informations financières ou de gestion interne.

L'illustration suivante présente l'appréciation de ce critère en pratique :

⁷ DEBARD Thierry, GUINCHARD Serge, Lexique des termes juridiques 2017-2018, Edition Dalloz, juin 2017, 1180 pages.

Illustration 2. Appréciation du critère de contrôle

Illustration			
	Situation 1 - Participation directe	Situation 2 - Participation indirecte	Situation 3 - Détention d'une succursale
Organi-gramme	<pre> graph TD M1[M1] -- 60% --> F1[F1] M1 --- F1 </pre>	<pre> graph TD M1[M1] -- 90% --> F1[F1] M1 --- F1 F1 -- 60% --> F2[F2] F1 --- F2 </pre>	<pre> graph TD M1[M1] -- 60% --> F1[F1] M1 --- F1 F1 --> S1[S1] F1 --- S1 </pre>

Analyse :

Situation 1 – Participation direct :

M1, établie en France, contrôle de manière directe F1, établie hors de France. Le critère de contrôle est donc respecté.

Situation 2 - Participation indirecte :

M1, établie en France, contrôle de manière indirecte F2, établie hors de France. Le critère de contrôle est donc respecté.

Situation 3 - Détention d'une succursale :

M1, établie en France, contrôle de manière directe F1, qui dispose d'une succursale S1⁸, située hors de France. Le critère de contrôle est donc respecté.

⇒ Critère d'indépendance

La personne morale ne doit pas être détenue par une ou plusieurs 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

⁸ Pour rappel, des états financiers distincts de F1 doivent être établis pour S1.

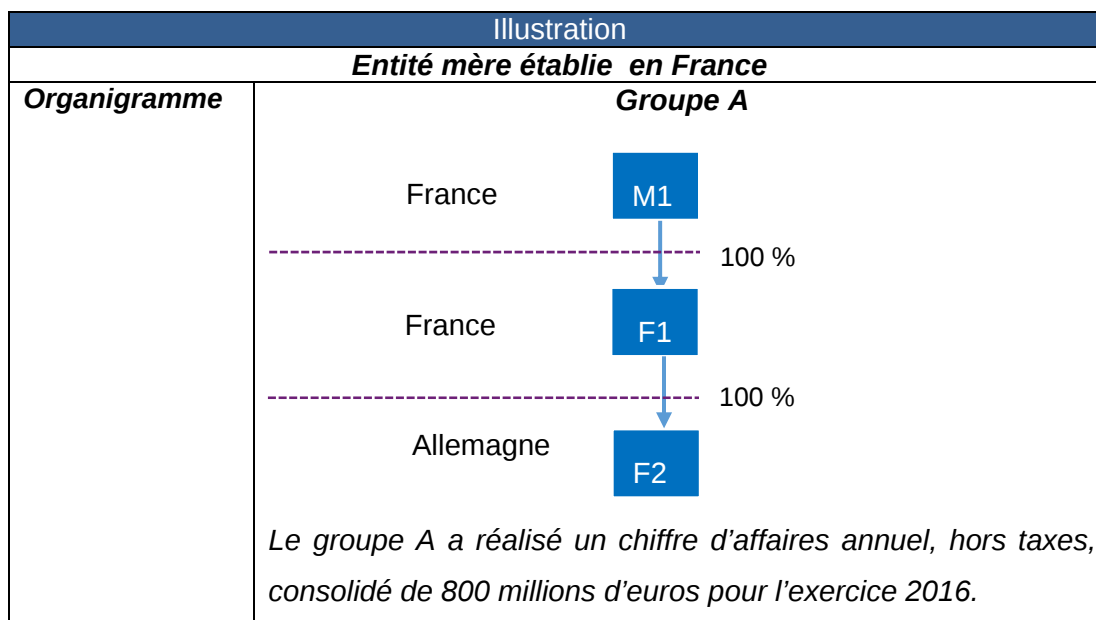
étrangère. Pour l'appréciation de ce critère, il faut se référer à la liste des États ou territoires qui ont adopté une réglementation similaire et qui participent à l'échange automatique des déclarations pays par pays avec la France. Cette liste est fixée par arrêté⁹. Ces Etats doivent aussi respecter les obligations résultant de cet accord.

Tableau 1. Liste des Etats, fixée par arrêté, qui participent à l'échange automatique des déclarations

Exercice ouvert à compter du	01/01/2016	01/04/2016
	Europe : Etats membres de l'UE; Guernesey (Royaume-Uni); Jersey (Royaume-Uni); Norvège. Afrique : Afrique du Sud. Amérique du Nord : Mexique; Bermudes (Royaume-Uni); Canada. Amérique du Sud : Brésil; Chili. Asie-Pacifique : Australie; Chine; Corée du Sud; Indonésie; Nouvelle-Zélande; Indonésie.	Asie-Pacifique : Inde; Japon.

Le cas d'une entité mère établie en France est présenté ci-dessous :

Illustration 3. Critère d'indépendance : cas d'une entité mère établie en France



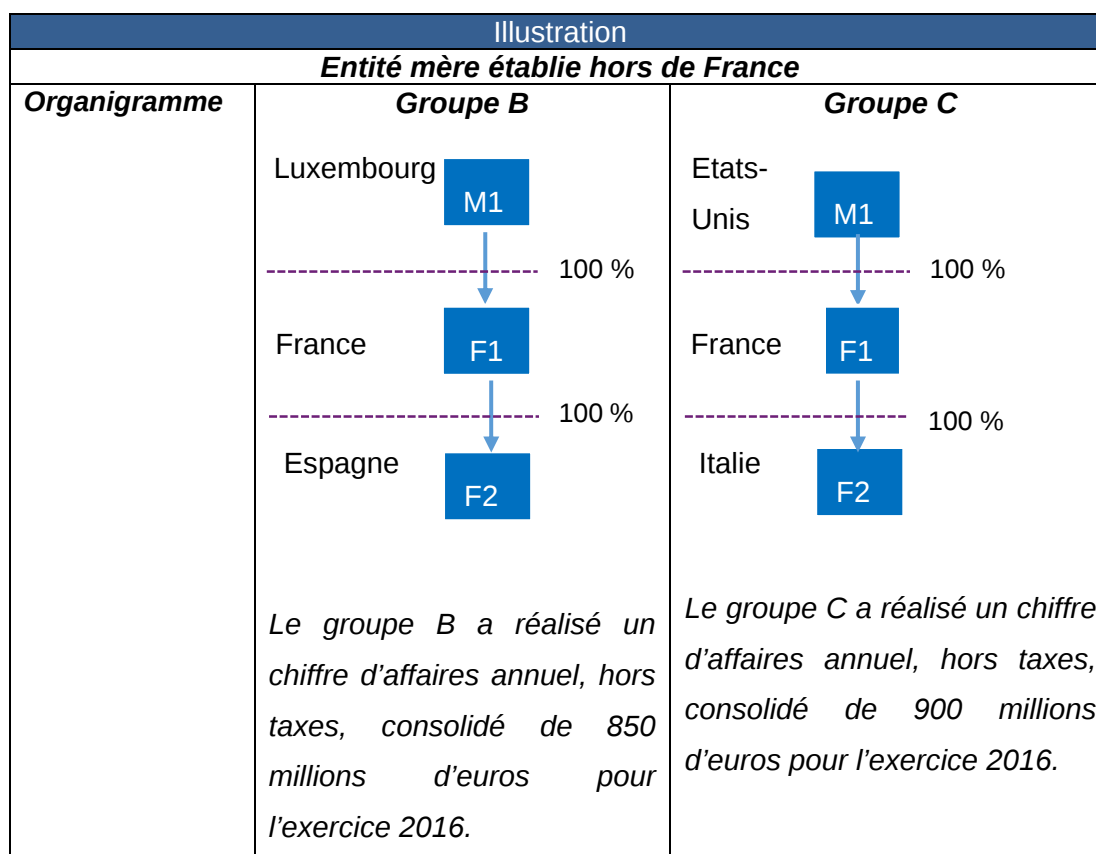
⁹ Arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

Analyse :

L'entité M1 répond au critère légal, financier, de contrôle et d'indépendance vue ci-dessus. M1 est donc soumise à l'obligation de déclaration. F1 et F2 sont contrôlées par une entité juridique établie en France et soumise à cette obligation. Les deux filiales ne répondent ainsi pas au critère d'indépendance. L'obligation de déclaration pour le groupe A se situe donc au niveau de M1, entité déclarante.

Le cas d'une entité mère établie hors de France est présenté ci-dessous :

Illustration 4. Critère d'indépendance : cas d'une entité mère établie hors de France



Analyse :

Groupe B

L'entité M1 répond aux critères étudiés ci-dessus. M1 aurait donc été soumise à l'obligation si elle avait été établie en France. Le Luxembourg figure sur la liste des Etats qui participent à l'échange automatique des déclarations avec la France. F1 et

F2, ne répondent ainsi pas au critère d'indépendance. L'obligation de déclaration pour le groupe B se situe donc au niveau de l'entité M1, entité déclarante. L'administration fiscale française, recevra, du fait de l'échange automatique des données, cette déclaration.

Groupe C

L'entité M1 répond aux critères étudiés ci-dessus. M1 aurait donc été soumise à l'obligation si elle avait été établie en France. Néanmoins, les Etats-Unis ne figurent pas sur la liste des Etats participant à l'échange automatique des déclarations avec la France. F1 répond alors au critère d'indépendance, n'étant pas détenue par une entité située en France ou hors de France mais figurant sur la liste. L'obligation de déclaration pour le groupe C se situe donc au niveau de l'entité F1, entité déclarante.

Jugement professionnel :

La déclaration pays par pays du groupe C, présentée ci-dessus, doit comporter les informations concernant l'ensemble du groupe y compris les informations concernant l'entité M1. Cela peut susciter des difficultés de collecte des informations de l'entité mère, établie à l'étranger. Cette dernière pourrait faire preuve de réticence à fournir des données du groupe, étant d'autant plus établie dans un Etat ne participant pas à l'échange des données.

En pratique, F1, filiale française, ne devrait déclarer que les informations dont elle peut disposer. Cette position, en plus d'être justifiée par le sens pratique, est également soutenue par la décision du Conseil constitutionnel portant sur l'article 98 de la loi de finances pour 2014. Celle-ci précise que l'obligation de fournir à l'administration fiscale une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert ne peut avoir « ni pour objet ni pour effet d'imposer aux entreprises intéressées de tenir à la disposition de l'administration des documents émanant d'administrations étrangères que ces entreprises n'auraient pas en leur possession¹⁰. »

Dans le cas du groupe C, si F1 n'obtient pas les informations de M1, la déclaration pays par pays devra être réalisée sans les données de cette entité. Il serait alors

¹⁰ Conseil constitutionnel, Décision n°2013-685 DC du 29 décembre 2013.

pertinent d'en faire mention dans la déclaration en communiquant que l'entité mère a refusé ou n'a pas pu mettre à disposition les informations nécessaires¹¹.

Le cas du groupe C correspond à la mise en œuvre du mécanisme secondaire que nous allons voir plus en détail ci-après.

b) Mécanisme secondaire : Personne morale établie en France détenue par une personne morale située dans un autre Etat ou territoire

Le cas du groupe C présenté ci-dessus a mis en évidence que l'obligation d'une déclaration pays par pays peut ne pas porter sur l'entité en tête du groupe.

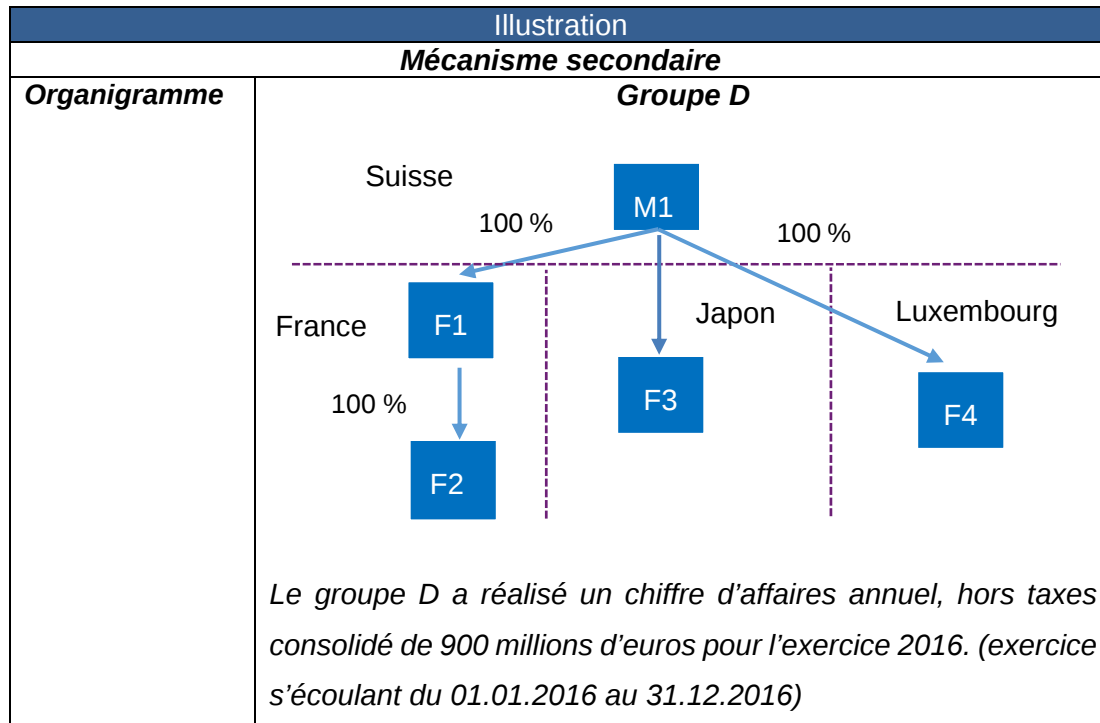
Une filiale française d'un groupe étranger peut ainsi être soumise à cette obligation lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont respectées :

- La personne morale, détenant la filiale située en France, aurait été tenue à l'établissement d'une telle déclaration si elle avait été établie en France.
- Cette personne morale est située dans une juridiction qui ne figure pas sur la liste des juridictions participant à l'échange automatique des déclarations avec la France.
- La filiale établie en France a été désignée par le groupe auquel elle appartient, pour déposer la déclaration ou ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe, figurant en France ou dans la liste des Etats participant à l'échange, a été désignée.

La filiale française soumise à l'obligation en vertu du mécanisme secondaire doit déposer une déclaration pays par pays pour l'ensemble du groupe. L'illustration suivante présente la mise en œuvre du mécanisme secondaire en pratique :

¹¹ La mention peut se faire au niveau du tableau 3-Informations complémentaires de la déclaration n°2258-SD.

Illustration 5. Mise en œuvre du mécanisme secondaire



Analyse :

M1 répond à l'ensemble des critères étudiés ci-dessus et aurait ainsi été soumise à l'obligation si elle avait été établie en France. Néanmoins, la Suisse ne figure pas sur la liste des Etats participant à l'échange automatique des déclarations avec la France. Le mécanisme secondaire s'applique.

La filiale 3 ne peut pas être désignée par le groupe car elle est située au Japon. Cet Etat participe à l'échange automatique mais seulement pour les exercices ouverts à partir du 01.04.2016. La filiale 2 ne peut pas non plus être désignée car elle ne répond pas au critère d'indépendance. Le groupe peut ainsi désigner les filiales 1 ou 4 pour déposer la déclaration.

Si la filiale 1 est désignée, celle-ci déposera une déclaration relative à l'ensemble du groupe à l'administration fiscale française.

Si la filiale 4 est désignée, celle-ci devra déposer la déclaration relative à l'ensemble du groupe à l'administration fiscale luxembourgeoise qui transmettra par la suite à l'administration fiscale française.

1.2 Proposition d'arbres de décision

Deux arbres de décision sont ainsi proposés en annexe 1-a et annexe 1-b pour définir si une personne morale établie en France est assujettie à l'obligation d'une déclaration pays par pays. Les arbres de décision proposés en annexe sont des outils représentant les différents critères à prendre en considération, étudiés dans cette section.

Le premier arbre de décision, présenté en annexe 1-a, correspond à la mise en œuvre du mécanisme principal. Il reprend ainsi les 4 critères cumulatifs à respecter. Chaque critère correspond à une étape. A chaque étape se pose le choix entre deux réponses : oui ou non. Si la réponse à l'une de ces étapes est non, la personne morale, établie en France, est exemptée du dépôt d'une déclaration pays par pays. Si les réponses à l'ensemble de ces étapes sont oui, la personne morale, établie en France, est soumise au dépôt d'une déclaration pays par pays en France.

Le deuxième arbre de décision, présenté en annexe 1-b, correspond à la mise en œuvre du mécanisme secondaire. Il reprend là aussi les 3 critères cumulatifs à respecter, chaque critère correspondant à une étape. Là également, si la réponse à l'une de ces étapes est non, la personne morale, établie en France, est exemptée du dépôt d'une déclaration pays par pays. Si les réponses à l'ensemble de ces étapes sont oui, la personne morale, établie en France, est soumise au dépôt d'une déclaration pays par pays en France.

Section 2 Analyse des points clefs du dispositif

2.1 Une notion de groupe spécifique : identification des particularités

La notion de groupe désigne l'ensemble formé par une personne morale, à savoir l'entité déclarante et des « filiales intégrées dans les états financiers consolidés

ainsi que leurs succursales¹²». Par ailleurs, « une filiale ou une succursale laissée en dehors du périmètre de consolidation pour la seule raison qu'elle représente un intérêt négligeable...appartient au groupe». Les particularités de cette notion de groupe sont décrites ci-dessous.

a) Traitement des filiales intégrées et des entités mises en équivalence

⇒ **Selon le référentiel français, règlement CRC 99-02**

Le tableau ci-dessous résume les entités à inclure ou exclure de la déclaration :

Tableau 2. Les filiales intégrées selon le référentiel français

Appellation	Niveau de contrôle exercé en consolidation	Méthode de consolidation	Périmètre de la déclaration pays par pays
Filiale (1)	Contrôle exclusif (2)	Intégration globale (3)	Incluses dans le périmètre
Participation (1)	Contrôle conjoint (2)	Intégration proportionnelle (3)	
Participation (1)	Influence notable (4)	Mise en équivalence (3)	Exclues du périmètre
	Absence de contrôle ou d'influence	Non consolidé	

(1) Notions définies par les articles L233-1 et L233-2 du Code de commerce

(2) Notions définies par l'article L233-16 du Code de commerce

(3) Notions définies par l'article L233-18 du Code de commerce

(4) Notion définie par l'article L233-17-2 du Code de commerce

Par filiales intégrées, il faut comprendre les sociétés intégrées globalement et proportionnellement en consolidation. Ces entités sont à inclure dans la déclaration : ce sont des entités constitutives¹³. Les sociétés mises en équivalence sont ainsi exclues du périmètre de la déclaration pays par pays.

⇒ **Selon le référentiel IFRS**

Le raisonnement est identique pour le référentiel IFRS :

¹² Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

¹³ Entité incluse dans le périmètre de la déclaration pays par pays : notion définie au niveau du glossaire.

Tableau 3. Les filiales intégrées selon le référentiel IFRS

Appellation	Niveau de contrôle exercé en consolidation	Méthode de consolidation	Périmètre de la déclaration pays par pays
Filiale (1)	Contrôle (1)	Consolidation (intégration globale) (1)	Incluses dans le périmètre
Activité conjointe (2)	Partenariat (2)	Quote part des actifs, passifs, charges et produits (2)	
Co-entreprise (2)	Partenariat	Mise en équivalence (3)	Exclues du périmètre
Entreprises associée (3)	Influence notable (3)		
	Absence de contrôle ou d'influence	Non consolidé	

(1) Notions définies par IFRS 10

(2) Notions définies par IFRS 11

(3) Notions définies par IAS 28

b) Traitement des succursales

Les succursales de l'entité déclarante ainsi que des filiales intégrées sont à inclure dans la déclaration. Il n'y pas de différence de traitement que le référentiel français ou IFRS soit utilisé. Les succursales constituent ainsi des entités constitutives à part entière¹⁴.

c) Traitement des entités exclues du fait d'un intérêt négligeable

Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, il est prévu une exclusion facultative des entités ne présentant pas de caractère significatif par rapport aux comptes consolidés¹⁵. Cette exception à l'exhaustivité du périmètre n'est pas prévue dans le cadre de l'obligation d'une déclaration pays par pays. La notion de matérialité n'existe pas, contrairement à la consolidation. Ainsi, les filiales ou succursales non consolidées du fait de leur incidence négligeable sont à inclure dans la déclaration. Ces entités sont également des entités constitutives.

¹⁴ Le traitement des informations provenant des succursales est présenté en partie II et partie III.

¹⁵ Article L233-19 du code de commerce. En IFRS, l'IFRS 10 ne fait pas formellement mention de la notion de caractère significatif, néanmoins celle-ci en ressort de la règle générale.

2.2 Les obligations déclaratives et autres aspects essentiels à prendre en considération

a) Les obligations déclaratives

Une entité établie en France doit respecter des obligations déclaratives. Parmi celles-ci, il est distingué l'identification de l'entité déclarante et le dépôt de la déclaration.

⇒ **Identification de l'entité déclarante**

Une personne morale établie en France faisant partie d'un groupe qui clôture au 31 décembre 2016, soumis à l'obligation d'une déclaration pays par pays, doit notifier l'identité de la société déclarante. Cette notification se fait via le nouveau formulaire de la liasse fiscale n°2065-SD¹⁶. Celui-ci dispose d'un en-tête modifié à compléter afin d'indiquer si la personne morale procédera au dépôt de la déclaration ou si une autre entité a été désignée pour effectuer cette démarche. Ce formulaire est à déposer au plus tard pour le 3 mai 2017. En cas de télétransmission de la déclaration de résultat, la personne morale dispose d'un délai supplémentaire de 15 jours calendaires soit un dépôt le 18 mai 2017 pour une clôture au 31 décembre 2016. En cas de clôture autre que le 31 décembre, le dépôt doit s'effectuer dans les 3 mois et 15 jours après la date de clôture, soit le 15 juillet pour une clôture le 31 mars.

¹⁶ Lien pour le formulaire 2065-SD : <https://www.impots.gouv.fr/portail/formulaire/2065-sd/impot-sur-les-societes>

Figure 1. En-tête du formulaire 2017 de la liasse fiscale n°2065-SD

		DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES		N° 2065-SD	
N° 11084*18				2017	
Formulaire obligatoire (art 223 du Code général des impôts)					
IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS					
Exercice ouvert le		et clos le		Régime simplifié d'imposition	
				Régime réel normal	
Déclaration souscrite pour le résultat d'ensemble du groupe					
Si PME innovantes, cocher la case ci-contre					
Si option pour le régime optionnel de taxation au tonnage, art. 209-0 B (entreprises de transport maritime), cocher la case					
Si entreprise soumise au dépôt de la déclaration pays par pays n° 2258-SD (art. 223-I-1 quinquies C), cocher la case					
Si entreprise établie en France et appartenant à un groupe étranger, désignée pour le dépôt (art. 223-I-2 quinquies C), cocher la case					
Si autre entité située en France ou dans un pays ou territoire soumis au dépôt de la déclaration, désignée pour le dépôt, indiquer le nom et la localisation (adresse et pays)					

Trois cas de figures peuvent être distingués :

- Cas 1 : La personne morale établie en France est l'entité mère du groupe : Application du mécanisme principal, étudié auparavant.

La personne morale établie en France doit indiquer sur sa déclaration de résultat qu'elle procédera au dépôt de la déclaration pays par pays au titre de l'ensemble du groupe. La case suivante doit ainsi être cochée : « Si entreprise soumise au dépôt de la déclaration pays par pays n° 2258-SD (art. 223-I-1 quinquies C) ». La personne morale devra ainsi déposer la déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale française.

- Cas 2 : La personne morale établie en France a été désignée comme entité déclarante par un groupe dont la maison mère est établie hors de France : Application du mécanisme secondaire, étudié auparavant.

La personne morale établie en France doit indiquer sur sa déclaration de résultat qu'elle a été désignée par le groupe pour déposer la déclaration au titre de l'ensemble du groupe. La case suivante doit ainsi être cochée : « Si entreprise établie en France et appartenant à un groupe étranger, désignée pour le dépôt (art. 223-I-2 quinquies C) ». La personne morale devra ainsi déposer la déclaration auprès de l'administration fiscale française.

- Cas 3 : La personne morale établie en France n'a pas été désignée comme entité déclarante par un groupe dont la maison mère est établie hors de France

La personne morale établie en France doit indiquer sur sa déclaration de résultat quelle entité du groupe a été désignée pour déposer la déclaration au titre de l'ensemble du groupe. La case suivante doit ainsi être cochée : « Si autre entité située en France ou dans un pays ou territoire soumis au dépôt de la déclaration, désignée pour le dépôt, indiquer le nom et la localisation (adresse et pays) ». La personne morale ne devra pas déposer de déclaration auprès de l'administration fiscale française.

Si la personne morale établie ne fait pas partie d'un groupe soumis à l'obligation d'une déclaration pays par pays, aucune des trois cases n'est à cocher. Le reste de la liasse fiscale doit être complété normalement.

Les personnes morales qui ne sont pas établies en France doivent également informer l'administration de leur pays de l'identité de l'entité déclarante. Il faut se référer à la réglementation locale pour déterminer au travers de quel biais cette notification doit être réalisée. La notification de l'identité de l'entité déclarante est de la responsabilité du management local. Néanmoins, l'expert-comptable a une obligation de conseil¹⁷. Il doit notamment informer le client sur cette obligation légale en lui précisant que l'ensemble des entités constitutives doivent notifier aux administrations locales l'identité de l'entité déclarante. Afin de protéger sa responsabilité, l'expert-comptable se doit de le formaliser.

⇒ **Dépôt de la déclaration pays par pays**

Le formulaire n° 2258-SD¹⁸ doit être déposé par les personnes morales établies en France soumises à l'obligation, que ce soit dans le cas de l'application principale ou secondaire. Cette déclaration doit être transmise obligatoirement par voie électronique, dans les 12 mois suivants la date de clôture de l'exercice du groupe d'entreprises multinationales. Ce dépôt doit donc intervenir au 31 décembre 2017 au plus tard pour une clôture au 31 décembre 2016.

¹⁷ SIC (2016), L'obligation de conseil à la charge de l'expert-comptable : comment éviter les contentieux, SIC, n°347, janvier, p.22-23.

¹⁸ Le formulaire vierge se trouve en annexe 3, Un formulaire complété se trouve en annexe 6.

Ainsi, une personne morale, établie en France, soumise à l'obligation et clôturant le 31 décembre 2016, doit respecter les deux échéances légales suivantes :

Tableau 4. Échéances légales à respecter pour une entité établie en France, soumise à l'obligation¹⁹

Échéance légale	Description
03 mai 2017 (18 mai en cas de télétransmission)	Date limite de notification de l'identité de l'entité déclarante à l'administration
31 décembre 2017	Date limite du dépôt de la déclaration

Les informations à déclarer et à déposer à l'administration fiscales sont prévues par le décret²⁰ et peuvent être classées en 2 catégories : les informations quantitatives et les autres informations. Il est à noter que la déclaration pays par pays doit être complétée en anglais.

- Les informations quantitatives

L'entité déclarante doit déclarer pour l'ensemble des entités du groupe un ensemble de dix agrégats, classés par juridiction fiscale. Ces agrégats peuvent être répartis de la manière suivante :

Tableau 5. Répartition des informations quantitatives

Bilan	Compte de résultat	Décassements	Autres informations
Capital social Bénéfices non distribués Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie	Chiffre d'affaires – Partie indépendante Chiffre d'affaires – Partie liée Chiffre d'affaires – Total Impôt sur les bénéfices dus	Impôts sur les bénéfices acquittés	Effectifs en équivalent temps plein

Une analyse de chacun de ces agrégats est présentée en partie II²¹.

¹⁹ Pour une clôture au 31 décembre 2016.

²⁰ Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

²¹ Partie II, chapitre 1, section 2.

- Les autres informations

L'entité déclarante doit également déclarer pour chaque juridiction fiscale, la liste des entités juridiques résidentes dans la juridiction en indiquant :

- Le nom et l'adresse de l'entité, avec mention obligatoire de la ville
- Le numéro de TVA intracommunautaire
- La juridiction de constitution de l'entité juridique si celle-ci diffère de la juridiction fiscale de résidence
- La nature des principales activités de chaque entité

Ces activités, sont les suivantes :

Tableau 6. Liste des treize activités

Liste des activités	Recherche-développement
	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle
	Achats ou approvisionnement
	Fabrication ou production
	Vente, commercialisation ou distribution
	Services administratifs, de gestion ou de soutien
	Fourniture de services à des parties indépendantes
	Financement interne du groupe
	Services financiers réglementés
	Assurance
	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres
	Activités dormantes
	Autres

Une analyse de ces activités est également présentée en partie II²².

L'entité déclarante doit enfin indiquer toutes informations ou explications succinctes complémentaires qui semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.

Une proposition d'information à renseigner est faite en partie III.

²² Partie II, Chapitre 1, section 2.

b) Les autres aspects essentiels à prendre en considération

Quatre autres aspects doivent être pris en considération : le choix de la source de données, la période à déclarer, la devise à utiliser et les sanctions en cas de défaut, omissions ou inexactitudes.

⇒ **Sources de données**

Le choix de la source de données pour établir la déclaration pays par pays est libre. Il est possible d'utiliser les données issues des états financiers consolidés, des comptes sociaux propres à chaque entité ou des comptes de gestion internes. La source de données choisie doit être mentionnée dans la déclaration et utilisée de manière cohérente d'une année sur l'autre.

La méthodologie proposée dans ce mémoire est basée sur l'utilisation des données tirées des comptes sociaux pour établir la déclaration. Les raisons de ce choix sont présentées en partie III²³.

⇒ **Période à déclarer**

La déclaration est à établir au titre de l'exercice fiscal de l'entité déclarante.

⇒ **Devise de déclaration**

La déclaration pays par pays est à réaliser en euros ou dans la monnaie utilisée pour établir les comptes consolidés.

⇒ **Sanction**

Une amende ne pouvant excéder 100 000 € est prévue en cas de défaut de souscription²⁴. Par ailleurs, une amende de 15 € par omission ou inexactitude est prévue, le total de l'amende ne pouvant être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €²⁵.

²³ Partie III, Chapitre 2, section 2.

²⁴ Code général des impôts, Article 1729 F, créé par la LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015-art. 121.

²⁵ Code général des impôts, Article 1729 B, modifié par la LOI n°2010-1657 du 29 décembre 2010 - art. 41 (V).

Les déclarations pays par pays seront transmises, du fait de l'échange automatique des données, aux différentes juridictions fiscales, qui s'en serviront d'outils pour cibler leurs contrôles fiscaux. Ainsi, au-delà des sanctions pécuniaires, un défaut de souscription pourrait entraîner un risque de contrôle de la part des administrations fiscales locales.

Le deuxième chapitre va maintenant présenter le cadre juridique d'une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays, ainsi que les outils de commercialisation d'une telle mission et les procédures à suivre avant de l'accepter.

Chapitre 2. Commercialisation de la mission et acceptation de celle-ci par l'expert-comptable

L'expert-comptable doit s'assurer qu'il est en mesure d'effectuer la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays et mettre en place des outils de commercialisation pour la proposer.

Ainsi, le cadre juridique est défini dans cette partie et les normes professionnelles que l'expert-comptable doit respecter pour exercer cette mission sont présentées. Par ailleurs, des outils de commercialisation sont proposés. Enfin, les procédures à suivre avant d'accepter la mission sont présentées et une lettre de mission est proposée.

Section 1 Opportunité pour l'expert-comptable d'une nouvelle mission

1.1 Cadrage juridique de la mission

a) Loi Macron

Depuis la loi du 6 août 2015 dite Loi Macron, l'expert-comptable a la possibilité de réaliser des études ou des travaux sans avoir besoin de réaliser de mission comptable pour autant²⁶. Par études ou travaux, il faut entendre ceux d'ordre statistique, économique, administratif, ainsi que ceux à caractère administratif ou technique dans le domaine social et fiscal. Ces différentes missions ne doivent toutefois pas constituer l'activité principale du cabinet, celle-ci devant rester l'expertise comptable. Ainsi, l'expert-comptable est en mesure de réaliser des missions

²⁶ Article 62 de la loi pour la croissance, l'activité et l'égalité des chances économiques du 6 août 2015 modifiant l'article 22 de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays, à condition que les missions de conseil ne constituent pas l'activité principale du cabinet.

b) Les normes professionnelles à respecter

Le référentiel normatif de l'Ordre des Experts-Comptables²⁷ définit trois grandes natures de missions :

- Les missions d'assurance sur des comptes complets historiques.
- Les autres missions d'assurance.
- Les missions sans assurance.

Les deux premières catégories de mission comportent l'expression d'une opinion et font l'objet de normes spécifiques selon le degré d'assurance. La mission d'assistance à l'établissement de la déclaration par pays n'aboutit pas à l'expression d'une assurance. Il s'agit donc d'une mission sans assurance. On distingue ainsi :

- La mission d'examen d'informations sur la base de procédures convenues, consistant à communiquer dans un rapport écrit les constats résultants de diligences mises en œuvre par l'expert-comptable, préalablement définies.
- La mission de compilation de comptes.
- Les missions sans assurance prévues par la loi ou le règlement.
- Les autres prestations fournies à l'entité.

La mission d'assistance à l'établissement de la déclaration par pays ne consiste pas à réaliser un constat. Il ne s'agit pas non plus d'une mission portant sur des comptes combinés, ni d'une mission prévue par la loi ou règlement. Cette mission fait donc partie des autres prestations fournies à l'entité. Elle ne fait l'objet d'aucune norme spécifique. Il est néanmoins nécessaire de respecter le Code de déontologie des

²⁷ Ordre des Experts-Comptables (2016), Référentiel normatif de l'Ordre des Experts-Comptables, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 191 pages.

professionnels de l'expertise comptable²⁸, la norme anti-blanchiment, et la norme professionnelle de maîtrise de la qualité. Cette norme de maîtrise de la qualité traite des obligations que doit suivre un cabinet d'expertise comptable²⁹.

1.2 Les outils de commercialisation de la mission

a) Les attentes des clients

Les déclarations pays par pays seront une information de premier ordre pour les administrations fiscales. Elles permettront aux autorités fiscales d'identifier les situations à risques et de cibler leurs contrôles. L'enjeu pour les entreprises est de taille et ces dernières ne peuvent pas négliger la préparation de cette déclaration. Cette obligation étant récente, les contraintes réglementaires ne sont pas encore maîtrisées par les entreprises et les processus pour établir la déclaration ne sont pas mis encore en place.

Le recours à un expert externe pour les assister est ainsi motivé par plusieurs raisons :

- Etre en mesure de respecter les obligations déclaratives.
- Définir la meilleure approche pour établir la déclaration.
- Bénéficier des compétences d'un professionnel, connaissant les meilleures pratiques.

Le recours à un expert externe permet ainsi un gain de temps et permet aussi de fiabiliser le processus afin de limiter les risques de non-conformité. La politique de commercialisation de l'expert-comptable devra donc mettre en avant ces aspects pour être pertinente.

²⁸ Décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007 portant sur le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable

²⁹ Pour plus d'informations, se référer à : Ordre des Experts-Comptables (2016), Référentiel normatif de l'Ordre des Experts-Comptables, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 191 pages

b) Mise en place d'une politique de communication adéquate par l'expert-comptable

L'expert-comptable, en tant que tiers de confiance, est l'interlocuteur privilégié des entreprises. Ses compétences pluridisciplinaires lui permettent de répondre à l'ensemble des attentes de l'entreprise concernant cette nouvelle obligation.

Pour proposer une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration, une politique de communication adéquate est à mettre en place. Elle peut notamment se baser sur la création d'une plaquette commerciale et l'envoi de newsletters.

⇒ **Création d'une plaquette commerciale pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays**

La création d'une plaquette permet de mettre en avant sur un document à usage externe les différents services que le professionnel propose. Celle-ci doit permettre une lecture rapide et être centrée sur la déclaration pays par pays.

En addition, cette plaquette doit reprendre une présentation du cabinet ainsi que le nom de celui-ci, le logo, les valeurs du cabinet, les différents métiers proposés. Elle doit aussi reprendre les personnes à contacter au sein du cabinet. Ces éléments d'identification du cabinet doivent apparaître dans le fond de la plaquette afin que l'attention soit de prime abord portée sur la déclaration pays par pays. Le contenu des solutions proposées par le cabinet doit être synthétique. Il doit néanmoins permettre la compréhension et inciter à une demande complémentaire d'informations. La plaquette ne doit idéalement pas dépasser une ou deux pages. Une décomposition de la plaquette en deux parties principales est proposée ci-après pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays. L'expert-comptable peut reprendre les éléments présentés ci-dessous et les insérer dans le format de plaquette de son choix.

- La première partie d'une plaquette peut présenter un rappel des entités concernées par l'obligation et une description succincte de l'obligation, comme proposée ci-dessous. Cela permet d'attirer rapidement l'attention du lecteur.

Tableau 7. Présentation de la première partie d'une plaquette commerciale : Déclaration pays par pays – En bref

Déclaration pays par pays - En bref	
Contexte	Obligation de déclarer la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux.
Sociétés concernées	Entreprises multinationales qui réalisent un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur à 750 millions d'euros.
Date d'entrée en vigueur	Exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016
Délai	Transmission de la déclaration pays par pays à l'administration dans les 12 mois suivant la clôture de l'exercice

- La deuxième partie de la plaquette peut présenter les attentes de l'entreprise pour que le prospect puisse s'identifier et mettre en avant les services du cabinet, comme proposé ci-dessous :

Tableau 8. Présentation d'une plaquette commerciale : Enjeux et services proposés

Enjeux de la déclaration pays par pays	Services proposés par notre cabinet d'expertise comptable
Comment déterminer si le groupe est soumis à l'obligation ?	Notre cabinet d'expertise comptable peut vous aider à déterminer si votre groupe est soumis à l'obligation
Quels pays et quelles entités sont à faire figurer dans la déclaration ?	Notre cabinet d'expertise comptable peut vous assister dans la définition du périmètre et dans le traitement des cas particuliers
Quelles informations faut-il collecter et comment la collecter ?	Notre cabinet d'expertise comptable peut vous assister dans : * l'interprétation de la réglementation * le choix d'un outil de collecte adapté à votre organisation * la rédaction d'un manuel clarifiant l'information à reporter, les délais, les personnes responsables.
Comment identifier les risques fiscaux liés à la déclaration pays par pays ?	Notre cabinet d'expertise comptable peut vous assister dans la revue et l'analyse des données collectées pour identifier les points d'attention
Comment préparer et transmettre la déclaration pays par pays ?	Notre cabinet d'expertise comptable peut vous assister dans la préparation de la déclaration dans le format prévu par la réglementation

⇒ Utilisation de newsletters liées à la déclaration pays par pays

La newsletter consiste en une lettre d'information envoyée par courriel à des abonnés. L'objectif principal de cette newsletter est d'informer. Ainsi, elle aura pour contenu principal l'actualité liée à la déclaration pays par pays et les nouveautés proposées par le cabinet en termes d'outils, par exemple. Ce contenu doit être structuré avec des titres et sous titres informatifs, afin d'en faciliter la lecture. L'objectif n'est pas nécessairement d'être exhaustif mais d'attirer le lecteur sur des points essentiels liés à la déclaration pays par pays. Tout comme la plaquette commerciale, il faut inclure les coordonnées du cabinet de manière à ce que les abonnés puissent avoir un contact s'ils souhaitent en savoir plus.

La newsletter est particulièrement adaptée dans le cadre de la déclaration pays par pays. En effet, le dispositif est récent et encore sujet à évolution. Ainsi, la newsletter permet d'informer les prospects sur les nouveautés liées à la réglementation et par la même occasion de donner une image active et dynamique du cabinet. Il apparaît ainsi judicieux d'envoyer une newsletter à chaque nouveauté ou changement dans la réglementation. Dans les mois à suivre, le contenu des newsletters pourrait par exemple être le projet européen qui aurait pour effet de rendre publique la déclaration pays par pays.

Ces différents outils ont pour objectif principal d'inciter le prospect à contacter le cabinet pour obtenir plus d'informations. Il faut alors avoir une personne en interne disposée à répondre aux questions et sollicitations des prospects. Cela peut être l'expert-comptable ou un collaborateur formé. Cette personne doit être en mesure de présenter les obligations liées à la déclaration pays par pays, de comprendre les problématiques du prospect et de maîtriser l'offre du cabinet afin de pouvoir la proposer.

Section 2 Prise de connaissance du client et acceptation de la mission

Avant d'accepter une mission d'assistance à l'établissement d'une déclaration pays par pays, l'expert-comptable doit dans un premier temps prendre connaissance du client, s'assurer de son indépendance et de la compétence de son équipe.

2.1 Connaissance générale du client : les procédures à mettre en œuvre

a) Connaissance générale du client et règles d'indépendance

⇒ **Prise de connaissance du client pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays**

Le professionnel doit acquérir une connaissance suffisante de l'entreprise et de son environnement. Les entreprises soumises à l'obligation de déclaration pays par pays établissent des comptes consolidés. Le professionnel de l'expertise comptable peut ainsi récupérer ces états financiers consolidés pour appréhender le groupe dans son ensemble. L'étude de ces états financiers permet à l'expert-comptable d'avoir connaissance (à titre d'exemple et non exhaustif) :

- Du secteur d'activité de l'entreprise et de la réglementation applicable.
- De la situation financière du groupe.
- Des règles comptables utilisées par l'entreprise.
- Du nombre de filiales et de succursales du groupe et des pays dans lesquels elles sont implantées.

Les grands groupes disposent également la plupart du temps d'un site internet. Sa consultation permet ainsi de compléter l'analyse des états financiers consolidés en prenant notamment connaissance :

- Des dernières publications du groupe.
- Des informations relatives à la gouvernance du groupe.
- Des communiqués à destination des investisseurs.

Par ailleurs, l'expert-comptable, durant cette prise de connaissance, peut utiliser les arbres de décisions présentés en annexe 1 pour déterminer si la personne morale, établie en France, est soumise à l'obligation.

⇒ **Identification des besoins du client : entretien avec le client**

Cette première prise de connaissance doit être complétée par un entretien avec la direction du groupe pour approfondir la compréhension du groupe mais également pour cerner les besoins du client. Cet entretien doit être mené par l'expert-comptable lui-même, accompagné de tout collaborateur en charge de ce type de mission au sein du cabinet. La direction du groupe doit dans l'idéal être accompagnée par la direction financière ou toute personne en charge de la consolidation au sein de l'entreprise. Cela permet d'avoir une vision plus précise de l'organisation et des besoins du groupe. Cet entretien permet de définir plus clairement la nature des prestations à réaliser par l'expert-comptable ainsi que la nature des travaux pris en charge par l'entité. L'expert-comptable peut par la suite présenter les différentes missions possibles au client. La mission proposée dans ce mémoire est une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration du pays par pays.

⇒ **Respect des règles liées à l'indépendance³⁰**

L'expert-comptable veillera à identifier tout éventuel conflit d'intérêt concernant le client ou la mission qui mettrait en doute son indépendance. Il s'assurera également que les personnes qui vont travailler sur le dossier conservent également leur indépendance.

⇒ **S'assurer de la faisabilité de la mission en interne**

L'expert-comptable devra s'assurer de la faisabilité de la mission en interne. Pour accepter la mission, il doit en effet disposer des compétences nécessaires.

Dans le cadre de la mission d'assistance à la déclaration pays par pays, il faut ainsi bien sûr maîtriser les obligations déclaratives et également avoir de bonnes connaissances en consolidation. Les informations à mentionner dans la déclaration pays par pays doivent être en anglais. Par ailleurs, la langue de travail dans le groupe peut ne pas être le français. L'expert-comptable doit ainsi s'assurer qu'il dispose des compétences linguistiques nécessaires. Il est possible de recourir à des

³⁰ Pour plus de précisions, se référer à : Ordre des Experts-Comptables (2014), Acceptation et maintien des missions, *Collection pratique professionnelle*, mai, 50 pages.

professionnels externes qualifiés, si par exemple, les ressources internes disponibles ne sont pas suffisantes.

⇒ **Respect des obligations liées à la norme « Anti-blanchiment³¹»**

Cette prise de connaissance est également l'occasion pour l'expert-comptable de procéder à l'identification du client et des bénéficiaires effectifs³².

Cette prise de connaissance et l'identification du client doivent être effectuées avant la signature de la mission. Il s'assurera de l'intégrité du client. L'ensemble de cette démarche est à documenter dans le dossier de travail³³.

2.2 Acceptation de la mission

Une fois les procédures mises en œuvre et les besoins du client identifiés, l'expert-comptable peut accepter la mission. Cette acceptation se traduit par l'établissement d'une lettre de mission. Un exemple de lettre de mission pour la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays est proposé en annexe 2. La spécificité correspond surtout à la nature des travaux à réaliser³⁴. Il est également nécessaire de déterminer un planning et de fixer des honoraires au moment de l'établissement de la lettre de mission. Il apparaît judicieux de déterminer les honoraires selon le temps passé par l'expert-comptable et ses collaborateurs.

Une proposition d'estimation d'honoraires est faite ci-dessous, basée sur le cas d'un groupe Français, présenté en partie III : Cette proposition est bien sûr à adapter suivant la taille et la complexité du groupe.

³¹ Intitulée « Règles professionnelles relatives aux obligations des professionnels de l'expertise comptable pour la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme »

³² Notion définie par le Code monétaire et financier, Article L561-2-2.

³³ Pour plus de précisions, se référer à : Ordre des Experts-Comptables (2011), Guide d'application de la norme blanchiment, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 201 pages.

³⁴ Une répartition des travaux entre l'expert-comptable et le client pour ce type de mission est proposée en partie II et en annexe 4.

Tableau 9. Estimation des honoraires pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays

Description des travaux	Collaborateur	Superviseur	Expert-comptable	Total
	<i>en heures</i>	<i>en heures</i>	<i>en heures</i>	
Prise de connaissance approfondie du groupe	0	7	4	11
Préparation de la mission	0	7	4	11
Assistance pour la rédaction du manuel de déclaration pays par pays et des instructions	21	7	2	30
Présentation du manuel au groupe et réponses aux questions des entités constitutives	7	4	2	13
Assistance pour le retraitement et l'analyse des informations collectées	21	7	4	32
Assistance pour la préparation de la déclaration	7	4	1	12
Total (en heures)	56	36	17	109
Prix horaire en EUR HT	75	95	150	
Prix en EUR HT	4 200.00	3 420.00	2 550.00	10 170.00

Conclusion Partie I

L'expert-comptable souhaitant proposer une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration peut à titre indicatif, établir une plaquette commerciale ou procéder à l'envoi de newsletters. Ces deux outils doivent principalement être ciblés sur l'actualité et les attentes du prospect.

La mission d'assistance est définie, au regard du cadre de référence des missions de l'expert-comptable, comme une autre prestation à l'issue de laquelle l'expert-comptable n'exprime pas d'opinion. La lettre de mission proposée en annexe 2 s'inscrit dans ce cadre. Mais, avant d'accepter une telle mission, l'expert-comptable, lors de la phase de prise de connaissance, se doit de déterminer si la personne morale établie en France est soumise à l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays. Les personnes morales soumises peuvent soit être l'entité en tête d'un groupe français soit une filiale française d'un groupe étranger. Ces deux cas de figures sont soumis à des critères, détaillés dans les arbres de décisions proposés en annexe 1-a et annexe 1-b.

La notion de groupe est différente de celle définie en consolidation puisqu'elle comprend l'entité déclarante, les filiales intégrées et leurs succursales ainsi que les filiales et succursales exclues du périmètre de consolidation pour des raisons d'intérêt négligeable. Ce sont les entités constitutives.

L'expert-comptable réalisant une telle mission doit ainsi définir une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre de la déclaration pays par pays. Il se doit aussi de clarifier les informations à déclarer et d'assister les entreprises à mettre en place un reporting spécifique pour la déclaration.

Ces différents éléments sont présentés en partie II.

PARTIE II LA RÉDACTION D'UN MANUEL : ÉTAPE PRÉLIMINAIRE ESSENTIELLE POUR ASSURER LE SUCCÈS DU REPORTING

L'obligation de déclaration pays par pays contraint les entreprises soumises, à mettre en place un processus de reporting spécifique, en parallèle du reporting déjà établi pour l'établissement des états financiers consolidés.

Les objectifs de la partie II sont alors de proposer à l'expert-comptable, réalisant une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays :

- Une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre de la déclaration pays par pays.
- Une analyse des informations à collecter auprès de ces entités.
- Un calendrier et une gouvernance appropriée et la présentation des outils de collecte possibles.

Ces différents éléments sont repris dans un manuel spécifique à ce reporting présenté en annexe 3, incluant des instructions à transmettre aux différentes entités du groupe. Ce manuel, à destination du client, peut être proposé par l'expert-comptable dans le cadre de sa mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays. Il a pour objectif de fournir une ligne directrice en présentant les règles de préparation et de structurer la remontée des informations.

Pour mener à bien ces objectifs, un premier chapitre présente l'analyse du périmètre et des informations à collecter. Puis, un deuxième chapitre expose les outils de collecte possibles et propose un calendrier et une gouvernance pour ce reporting. Une matrice des responsabilités est également proposée en annexe 4, fixant les étapes et dates clés, à respecter.

Chapitre 1. Méthodologie d'analyse du périmètre et des informations à collecter

Section 1 Les aspects pratiques de la délimitation du périmètre

La délimitation du périmètre est une étape primordiale, afin de ne pas oublier d'entités à inclure dans la déclaration. Du fait d'une notion de groupe différente de celle définie en consolidation, cela demande réflexion et méthode. Cette section est ainsi l'occasion de proposer une méthodologie pour délimiter le périmètre de manière efficiente. Celle-ci consiste à s'appuyer sur l'existant dans un premier temps puis à travailler plus dans le détail.

La délimitation du périmètre doit être réalisée par le client, assisté par l'expert-comptable qui lui fournit l'approche.

1.1 S'appuyer sur l'existant

a) Obtention de l'organigramme du groupe et de la liste exhaustive des entreprises consolidées

La première étape pour délimiter le périmètre est de s'appuyer sur l'existant. Les groupes établissant des comptes consolidés ont à disposition une liste exhaustive des entreprises consolidées.

Cette liste est généralement présentée sous forme de tableau comportant la dénomination et la forme sociale de l'entité, le pays de résidence ainsi que le pourcentage de détention et la méthode de consolidation choisie. Ce tableau peut ainsi prendre la forme suivante :

Tableau 10. Exemple de liste issue des états financiers consolidés³⁵

Dénomination sociale et forme juridique de la société	Pays de résidence	Méthode d'intégration	% d'intérêt

b) Elimination des sociétés mises en équivalence

Il est ensuite nécessaire d'éliminer les sociétés mise en équivalence, exclues du périmètre. Il faut ainsi ne plus les faire apparaître sur le tableau listant les entités. S'appuyer sur l'existant permet ainsi d'obtenir une première liste des entités qu'il faudra intégrer dans la déclaration pays par pays. A partir de là, il est maintenant nécessaire de travailler plus dans le détail pour obtenir une liste complète.

1.2 Mais obtenir une maille plus fine

a) Intégration des entités exclues

Il est nécessaire d'obtenir la liste des entreprises exclues de la consolidation, du fait d'un intérêt négligeable. Cette liste est en pratique préparée par le département consolidation de l'entreprise. Comme étudié en partie I, les entités exclues de la consolidation pour des raisons de taille ou d'importance relative sont à intégrer dans la déclaration pays par pays. Bien entendu, ces entités, pour être prises en compte dans la déclaration, auraient dû être intégrées de manière globale ou proportionnelle si elles avaient été consolidées.

b) Identification des succursales

Les succursales des filiales intégrées et de l'entité déclarante sont aussi à inclure dans la déclaration. Les données relatives aux succursales sont présentées, dans la déclaration, de manière séparée des données relatives à la société à laquelle elles sont juridiquement rattachées. Pour rappel, des états financiers distincts doivent être réalisés pour la succursale. La filiale, disposant d'une succursale, doit

³⁵ Un exemple de liste complétée se trouve en Partie III, Chapitre 1, section 1.

alors utiliser pour le reporting des états financiers qui n'incluent pas les chiffres de la succursale³⁶. La succursale, doit reporter les informations qui lui sont propres en utilisant ses états financiers distincts.

Il est nécessaire d'identifier dès le début les succursales. En pratique, ces structures sont déjà identifiées par le groupe. Les succursales sont des entités constitutives à part entière. Le manuel doit aussi être transmis aux responsables de ces entités afin d'en reporter les informations.

Recommandation :

En présence de succursales, il est pertinent d'identifier l'identité de l'entité dont la succursale fait partie. Cela permettra par la suite de compléter la déclaration³⁷.

c) Identification des sociétés de personnes

Certains agrégats concernant les sociétés de personnes, considérés comme fiscalement transparentes, sont à reporter au niveau des associés, lorsque cet associé fait partie des entités constitutives. Le traitement des sociétés de personnes est étudié par la suite³⁸.

Recommandation :

En présence de sociétés de personnes, il est pertinent d'identifier l'identité des associés ayant la qualité d'entité constitutive, ainsi que le pourcentage de détention de ces associés. Cela permettra là aussi de compléter la déclaration.

Les éléments étudiés ci-dessus permettent d'établir la liste des entités constitutives. L'expert-comptable peut recommander de compléter cette liste avec d'autres informations, présentées ci-dessous. Cela permet d'avoir sur un seul

³⁶ Sauf pour le capital social et pour les bénéfices non distribués, comme étudié dans la section 2 de cette partie.

³⁷ La partie III présente la méthodologie à suivre pour compléter la déclaration.

³⁸ Partie III, Chapitre 1, section 2.

tableau l'ensemble des informations nécessaires pour l'envoi des instructions et la préparation de la déclaration.

d) Autres informations à préciser

⇒ **La devise utilisée et le taux de change à utiliser**

Les filiales et succursales doivent reporter les informations dans la devise utilisée pour l'établissement de la déclaration. Il faut ainsi préciser dans le manuel la devise dans laquelle sera réalisée la déclaration et préciser les devises utilisées par les entités pour réaliser leurs comptes sociaux. Les informations financières des entités constitutives doivent être converties en utilisant le taux de change moyen de l'année, que ces informations proviennent du bilan ou du compte de résultat³⁹. Il est ainsi pertinent d'inclure une colonne avec la devise utilisée par chacune de ces entités ainsi qu'une colonne précisant le taux de change que ces entités doivent utiliser. Cela permet d'avoir la liste exhaustive des taux de change à utiliser. Le taux à utiliser par entité pour convertir les informations est à fournir dans les instructions.

⇒ **Nom et coordonnées des responsables du reporting de chaque entité constitutive**

La liste des entités constitutives doit être complétée par le nom et le courriel des responsables du reporting de chaque entité. Cela permettra de leur transmettre directement les instructions comportant les informations qu'ils doivent reporter.

⇒ **Juridiction fiscale de résidence**

Les informations provenant de chaque entité doivent être reportées par juridiction fiscale dans la déclaration. Il est ainsi pertinent de renseigner la juridiction fiscale au niveau de la liste des entités constitutives.

³⁹ Directive (UE) 2016/881 Du conseil du 25 mai 2016: « Si des états financiers prévus par la loi sont utilisés comme base de déclaration, tous les montants sont convertis dans la monnaie fonctionnelle indiquée par l'entreprise multinationale déclarante sur la base du taux de change moyen de l'année précisée ».

⇒ Période à reporter

Les entités constitutives ont la possibilité de reporter les informations correspondant à celles de leur exercice s'achevant le même jour que celui l'entité déclarante ou s'achevant au cours des douze mois précédant cette date.

L'illustration suivante présente la détermination en pratique de la période à reporter par les entités.

Illustration 6. Période à reporter

Illustration

Un groupe français est composé des entités constitutives suivantes :

- Entité déclarante A clôturant le 31.12.2016
- Entité constitutive B clôturant le 30.09.2016
- Entité constitutive C incorporée le 01.04.2016 et clôturant le 31.03.2017
- Entité constitutive D clôturant le 31.12.2016, acquise par le groupe le 30.06.2016
- Entité constitutive E, clôturant le 31.12.2016, vendue par le groupe le 30.09.2016

Analyse de l'illustration

L'entité A clôture le 31.12.2016. Il s'agit de l'entité déclarante. La déclaration pays par pays pour ce groupe doit donc être réalisée pour la période allant du 01.01.2016 au 31.12.2016. La période à reporter par les entités constitutives est alors la suivante :

- L'entité A doit reporter les informations pour la période allant du 01.01.2016 au 31.12.2016.
- L'entité B doit reporter les informations pour la période allant du 01.10.2015 au 30.09.2016 => sa date de clôture s'achève en effet dans les 12 mois précédant la date de clôture de l'entité A.
- L'entité C doit reporter les informations pour la période allant du 01.04.2016 au 31.12.2016 => sa date de clôture s'achève après la

date de clôture de l'entité A, elle doit donc reporter les informations pour la période s'achevant au 31.12.2016.

- L'entité D doit reporter les informations pour la période allant du 30.06.2016 au 31.12.2016 => l'entité D ne faisait en effet pas partie du groupe avant le 30.06.2016.
- L'entité E doit reporter les informations pour la période allant du 01.01.2016 au 30.09.2016. => l'entité E ne fait en effet plus partie du groupe après le 30.09.2016.

La liste des entités constitutives, récapitulant l'ensemble des informations étudiées ci-dessus peut ainsi prendre la forme suivante :

Tableau 11. Présentation de la liste des entités constitutives⁴⁰

Dénomination sociale et la forme juridique de l'entité juridique	Juridiction fiscale de résidence	Devise utilisée	Taux de change à utiliser	Période à reporter	Nom et courriel du responsable du reporting local

(1) Si une entité constitutive est une société de personnes, les informations ci-dessous sont à compléter :

Compléter avec la dénomination sociale et la forme juridique de la société de personnes	% de détention
Compléter avec l'identité des associés ayant la qualité d'entité constitutive	

(2) Si une entité constitutive est une succursale, les informations ci-dessous sont à compléter :

Dénomination sociale et forme juridique de la succursale	Dénomination sociale et forme juridique de l'entité dont la succursale fait partie

Les instructions, présentées en annexe 3, sont ainsi à transmettre à l'ensemble des responsables du reporting des entités constitutives. Ces instructions doivent comporter le taux de change à utiliser, la période à reporter, mais également la liste des informations à reporter. Ces informations sont présentées ci-dessous.

⁴⁰ Un exemple de liste complétée se trouve en Partie III, Chapitre 1, section 1.

Section 2 Homogénéisation des informations à collecter : une clarification nécessaire

La liste des informations à déclarer doit être transmise aux responsables du reporting local afin qu'ils puissent remonter l'information. Il est nécessaire afin d'assurer une collecte efficace, que ces éléments soient définis en amont de manière précise.

2.1 Détermination des informations quantitatives : proposition d'analyse des différents agrégats

La déclaration comprend une liste de dix agrégats quantitatifs qu'il faut reporter. Le décret⁴¹ n'apporte toutefois pas d'éléments de définition pour chacun de ces agrégats. Il est ainsi nécessaire de se référer à la directive européenne⁴² ainsi qu'aux instructions de l'OCDE⁴³, qui amènent des précisions quant à la définition de ces agrégats. L'expert-comptable doit également exercer son jugement professionnel pour clarifier les éléments à inclure.

Il est important de souligner que les responsables des entités constitutives doivent reporter les informations issues de comptes sociaux ou des comptes de gestion sans réaliser d'ajustement suivant les normes locales utilisées. La directive 2016/881 précise en effet qu'il « n'est pas nécessaire de réaliser des ajustements pour tenir compte des différences de principes comptables appliqués entre juridictions fiscales ».

Ci-dessous est proposée une analyse des différents agrégats. Pour chaque agrégat, un tableau est présenté dans le manuel de déclaration pays par pays, en annexe 3, reprenant l'analyse faite dans cette partie.

⁴¹ Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

⁴² Directive (UE) 2016/881 Du conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

⁴³ OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, juillet 2017, 19 pages.

⇒ **Le chiffre d'affaires**

Le chiffre d'affaires doit être décomposé de la manière suivante :

- chiffre d'affaires résultant des transactions intragroupes
- chiffre d'affaires résultant des transactions avec des parties indépendantes.
- chiffre d'affaires total.

Les transactions intragroupes correspondent aux transactions réalisées entre entités constitutives tandis que les transactions avec des parties indépendantes correspondent aux transactions réalisées avec les entités non constitutives. Le chiffre d'affaires à inclure dans la déclaration comprend les ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, les services, les redevances, les intérêts, les primes. Le chiffre d'affaires tel qu'il faut l'inclure dans la déclaration doit également inclure les produits exceptionnels et les gains liés aux opérations d'investissement. Le chiffre d'affaires à reporter exclut néanmoins les dividendes reçus de la part des autres entités constitutives.

Le chiffre d'affaires à reporter dans la déclaration est ainsi différent du chiffre d'affaires consolidé et s'interprète plus comme les revenus au sens large.

Recommandation :

Pour les produits exceptionnels ou toutes autres montants pertinents, il est judicieux de demander des informations complémentaires telles qu'une description, au responsable du reporting de l'entité juridique. Cela permettra d'avoir les éléments nécessaires à l'analyse de la déclaration pays par pays⁴⁴.

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

⁴⁴ La partie III propose une analyse de la déclaration.

Illustration 7. Détermination du chiffre d'affaires

Illustration

Les états financiers 2016 de l'entité constitutive A, située au Luxembourg, présentent les informations suivantes :

- Chiffre d'affaires net pour 160 millions d'euros. Il s'agit de redevances sur des brevets détenus par l'entité, facturées à 3 autres entités constitutives.

Analyse : *Il s'agit de revenus résultant de transactions intragroupes.*

- Autres produits d'exploitation pour 150 000 euros, composés d'annulation de provision pour honoraires juridiques.

Analyse : *il s'agit d'annulation de provision. Il ne faut pas les prendre en compte pour le calcul de cet agrégat.*

- Produits provenant de participations pour 65 millions d'euros. Il s'agit de dividendes reçus de la part d'une autre entité constitutive.

Analyse : *les dividendes ne doivent pas être pris en compte pour le calcul de cet agrégat.*

- *Autres intérêts et produits financiers pour 20 millions d'euros. Il s'agit pour 18 millions d'intérêts sur prêts attribués à d'autres entités constitutives et pour 2 millions de gains de change réalisés suite au paiement d'un emprunt bancaire.*

Analyse : *les 18 millions sont des revenus résultant de transactions intragroupes. Les 2 millions sont des revenus résultant de transactions avec des parties indépendantes.*

L'entité A doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Résultat des transactions intragroupes (en millions d'euros)	Résultat des transactions avec des parties indépendantes (en millions d'euros)	Total (en millions d'euros)
Chiffre d'affaires	178 (160 + 18)	2	180

⇒ Le bénéfice ou la perte avant impôt sur les bénéfices

Cet agrégat inclut tous les produits et charges exceptionnels. Ce montant peut être positif ou négatif. Il apparaît judicieux de demander au responsable du reporting de l'entité constitutive des informations complémentaires en cas de résultat exceptionnel, afin de permettre une meilleure compréhension de la nature de cet agrégat.

Pour les dividendes reçus de la part des entités constitutives, deux options sont possibles, nécessitant l'exercice du jugement professionnel :

Tableau 12. Traitement des dividendes reçus de la part des entités constitutives

Options	Traitement	Règlementation	Jugement professionnel	Impact sur la déclaration
Option 1	Inclure les dividendes du calcul des bénéfices avant impôt	Pas de précision sur le traitement des dividendes	Choix de l'option 2 : De la même manière que les dividendes reçus de la part des entités constitutives sont à exclure du chiffre d'affaires, il semble cohérent de ne pas les prendre en compte pour le calcul du bénéfice avant impôt.	Si des dividendes ont été reçus au cours de l'exercice de la part d'entités constitutives, il est nécessaire de les soustraire du montant du résultat avant impôt sur les bénéfices.
Option 2	Exclure les dividendes du calcul des bénéfices avant impôt			

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

Illustration 8. Détermination du bénéfice ou perte avant impôt sur les bénéfices

Illustration

L'entité A présentée ci-dessus dégage un résultat avant impôt sur les bénéfices de 170 millions d'euros. Pour rappel, l'entité a perçu 65 millions de dividendes de la part d'entités constitutives.

Analyse : Comme précisé ci-dessus, les dividendes reçus de la part des entités constitutives sont à exclure du bénéfice avant impôt.

L'entité A doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Bénéfice avant impôt sur les bénéfices	170
- Dividendes reçus de la part des entités constitutives	-65
= Total bénéfice avant impôt sur les bénéfices	105

⇒ **Impôt sur les bénéfices acquitté**

Cet agrégat doit être calculé sur la base des mouvements effectifs et comprend les impôts décaissés à toutes les juridictions fiscales. Il s'agit uniquement de l'impôt sur les bénéfices, aussi appelé impôt sur les sociétés, calculé sur l'assiette des bénéfices réalisés par une société au cours d'un exercice social donné.

Par ailleurs, les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises associées et entreprises indépendantes) sont à inclure au niveau de l'entité qui a perçu le paiement. Le traitement des retenues à la source est présenté par la suite⁴⁵. Pour l'impôt sur les exercices antérieurs, deux options sont possibles, nécessitant l'exercice du jugement professionnel :

Tableau 13. Traitement de l'impôt des exercices antérieurs

Options	Traitement	Règlementation	Jugement professionnel	Impact sur la déclaration
Option 1	Reporter uniquement les mouvements (encaissements et décaissements effectifs) d'impôts sur les bénéfices de 2016 ayant eu lieu en 2016.	Pas de précision sur le traitement de l'impôt des exercices antérieurs	Choix de l'option 2 : La déclaration sera transmise aux administrations fiscales de chaque pays. Il semble pertinent de penser que les autorités locales souhaiteront connaître le montant total des transactions liées à l'impôt quel que soit l'exercice déclencheur de la transaction. Il semble ainsi plus cohérent de reporter l'exhaustivité des mouvements.	Il est judicieux de reporter les mouvements de 2016 concernant des exercices antérieurs sur une ligne séparée et de préciser la nature du mouvement. Cela permettra une compréhension plus précise de cet agrégat.
Option 2	Reporter l'ensemble des mouvements (encaissements et décaissements effectifs) d'impôts sur les bénéfices de 2016 et des exercices antérieurs, ayant eu lieu en 2016.			

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

⁴⁵ Voir partie III, chapitre 1, section II.

Illustration 9. Détermination de l'impôt sur les bénéfices acquitté

Illustration

L'entité constitutive B, située en France, présente les informations suivantes pour l'exercice 2016 :

- Impôt sur les bénéfices de 0,2 million d'euros payés en 2016 concernant l'année 2016. Le montant payé inclut un crédit d'impôt sur les bénéfices de 0,1 million d'euros de 2015
- Impôt sur les bénéfices de 0,3 million payés en 2016 concernant un redressement sur les chiffres de l'année 2014.

Analyse : *comme précisé ci-dessus, les impôts provenant des exercices antérieurs sont à déclarer. Ces deux montants sont donc à reporter par l'entité B,*

- Contribution économique territoriale 2016 pour 1 million d'euros.
- Autres impôts et taxes pour 0,4 million d'euros

Analyse : *il ne faut reporter que les règlements concernant l'impôt sur les bénéfices. Ces montants ne doivent donc pas être pris en compte.*

L'entité B doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)	Commentaire entité constitutive
Impôt payé en 2016 concernant l'année 2016	0.2	Un crédit d'impôt de 0.1 million de 2015 a été utilisé
+ impôt payé en 2016 concernant les années antérieures	0.3	Concerne un redressement sur les chiffres de l'année 2014
= Total impôt sur les bénéfices acquittés	0.5	

⇒ Impôt sur les bénéfices dus

Cet agrégat correspond à la somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration. Il faut prendre en compte uniquement les charges liées aux opérations de l'année en cours et ne pas inclure les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

Illustration 10. Détermination de l'impôt sur les bénéfices dû

Illustration

L'entité constitutive C, située en France, présente les informations suivantes pour l'exercice 2016 :

- Charges d'impôts sur les bénéfices de 2016 : 0,3 million d'euros
- Provision comptabilisée pour risque de redressement fiscal sur l'impôt sur les bénéfices : 0,2 million

Analyse : la provision n'est pas une charge certaine. Il ne faut pas la prendre en compte dans le calcul de cet agrégat.

L'entité C doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Impôt sur les bénéfices dû	0.3

⇒ Capital social

Cet agrégat correspond au capital social des entités constitutives. Les succursales ne possèdent pas de capital social. La valeur de cet agrégat doit donc être nulle pour ces entités.

Jugement professionnel : En l'absence de précision de la réglementation, il semble pertinent de prendre en compte la prime d'émission dans cet agrégat.

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

Illustration 11. Détermination du capital social

Illustration

L'entité constitutive D, établie au Luxembourg, dispose d'une succursale E, située en Suisse, pour laquelle des états financiers distincts sont préparés. Les informations pour l'exercice 2016 sont les suivantes :

- Capital social de l'entité D est de 15 millions d'euros

- Prime d'émission de l'entité D est de 69 millions d'euros

L'entité D doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Capital social	84

L'entité E doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Capital social	0

⇒ **Bénéfices non distribués à la fin de l'exercice**

Cet agrégat correspond aux bénéfices non distribués des entités juridiques.

Jugement professionnel : En l'absence de précision de la réglementation, il semble pertinent de prendre en compte les réserves disponibles et non disponibles, ainsi que le résultat de l'année en cours. Une succursale doit également laisser cet agrégat vide.

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

Illustration 12. Détermination des bénéfices non distribués à la fin de l'exercice

Illustration

L'entité constitutive D, étudiée ci-dessus, présente les informations suivantes pour l'exercice 2016 :

- Réserve légale pour 1.5 million d'euros
- Autres réserves pour 0.5 million d'euros
- Bénéfices reportés pour 100 millions d'euros
- Résultat de l'année pour 2 millions d'euros, incluant le résultat de la succursale E de 0,5 million d'euros.

L'entité D doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Bénéfices non distribués	104

L'entité E doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Montant (en millions d'euros)
Bénéfices non distribués	0

⇒ **Nombre d'employés en équivalent temps plein**

Le nombre d'employés peut être déclaré sur la base de la situation à la fin de l'année ou sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année. Toute autre base, appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre, est également possible. La notion d'équivalent temps plein correspond à une activité exercée sur la base de la durée légale en vigueur dans la juridiction fiscale.

Jugement professionnel :

Il semble plus précis de reporter le nombre d'employés sur base du niveau moyen d'effectifs de l'année. Cette option est ainsi choisie pour l'ensemble des entités constitutives.

Par ailleurs, en l'absence de précision de la réglementation, il est décidé d'inclure dans cet agrégat les sous-traitants et les travailleurs indépendants, lorsqu'ils participent aux activités d'exploitations ordinaires.

Les travailleurs indépendants peuvent être définis comme « des travailleurs non-salariés qui exercent une activité professionnelle sans subordination juridique à un employeur ⁴⁶ ». La sous-traitance, quant à elle, est « l'opération par laquelle un entrepreneur confie par un sous-traité, et sous sa responsabilité, à une autre personne appelée sous-traitant, l'exécution de tout ou partie du contrat d'entreprise ou d'une partie du marché public, conclu avec le maître de l'ouvrage ⁴⁷ ». Les activités d'exploitation peuvent être identifiées comme les activités que l'entreprise met en œuvre pour développer et proposer ses produits et services. Elles sont à opposer aux

⁴⁶ DEBARD Thierry, GUINCHARD Serge, Lexique des termes juridiques 2017-2018, Edition Dalloz, juin 2017, 1180 pages.

⁴⁷ Loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance.

activités hors exploitation qui sont des activités ponctuelles ne faisant pas partie des activités de base.

L'illustration suivante présente la détermination de cet agrégat en pratique :

Illustration 13. Détermination du nombre d'employés en équivalent temps plein

Illustration

L'entité constitutive F, située en France et dont l'activité est la construction de ponts, présente les informations suivantes pour 2016.

- 102 employés en équivalent temps plein, sur base des niveaux moyens d'effectifs de l'année.
- Recours à des sous-traitants, employant 10 personnes à temps plein pour travailler sur un chantier et 6 personnes pour nettoyer les locaux de l'entreprise.

Analyse :

Les 10 sous-traitants, travaillant sur le chantier, participent aux exploitations d'activités ordinaires et doivent donc être inclus dans l'agrégat. Les 6 personnes nettoyant les locaux ne participent pas aux activités d'exploitation et sont donc exclues.

L'entité B doit donc reporter les informations suivantes :

Libellé	Nombre
Nombre d'employés en 2016 sur la base du niveau moyen d'effectifs de l'année	112

⇒ Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Les stocks et autres biens physiques sont compris dans cet agrégat tandis que les actifs financiers, la trésorerie, et les actifs incorporels ne sont pas inclus. Il faut additionner la somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels.

2.2 Détermination des informations complémentaires : les aspects à ne pas négliger

a) La nature des principales activités

En plus de ces informations quantitatives présentées auparavant, il faut préciser la nature des principales activités de chaque entité. En pratique, l'activité de chaque entité est décrite dans les comptes sociaux. Le décret⁴⁸ laisse le choix entre treize activités, présentées en partie I.

Jugement professionnel :

Lorsque les états financiers d'une entité constitutive ne décrivent pas la nature des principales activités, il est nécessaire de déterminer un critère permettant de considérer une activité comme étant principale. Aucune précision n'étant faite à ce sujet dans la réglementation, le professionnel peut proposer que la ou les activités générant 50% ou plus du revenu total d'une entité, soient considérées comme principales.

L'illustration suivante présente la détermination des activités principales en pratique :

Illustration 14. Détermination des activités principales

Illustration
L'entité A, présentée ci-dessus (illustration 7), dégage un revenu total de 245,2 millions d'euros. Ce revenu est décomposé de la manière suivante :

Source du revenu	Montant	Pourcentage du revenu total	Activité à reporter par l'entité A
Redevance de brevets	160	65%	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle
Dividendes provenant de participations	65	27%	Ne rien reporter
Intérêts sur prêts attribués à d'autres entités constitutives	18	7%	Ne rien reporter
Divers	2.2	1%	Ne rien reporter
Total	245.2	100%	

⁴⁸ Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts,

Analyse :

L'activité « Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle » génère 65% du revenu total. Comme indiqué dans le tableau ci-dessus, l'entité A doit donc reporter cette activité, comme activité principale.

b) Les informations complémentaires

Le formulaire de déclaration pays par pays⁴⁹ prévoit l'ajout d'informations complémentaires qui semblent nécessaires ou qui faciliteraient la compréhension des informations obligatoires fournies dans la déclaration pays par pays.

La rédaction de ces informations complémentaires incombe à l'équipe en charge de l'établissement de la déclaration pays par pays, assistée par le professionnel de l'expertise comptable. Un exemple d'informations à ajouter est présenté par la suite, lors de l'étude de cas, en partie III.

Recommandation :

Pour permettre la rédaction de cette partie, certaines informations peuvent être demandées aux responsables du reporting local. A titre d'exemple, il peut ainsi être demandé de remonter toutes informations pertinentes en cas de montants ou opérations extraordinaires.

En addition, les responsables du reporting local doivent transmettre l'adresse ainsi que le numéro de TVA intracommunautaire de chaque entité constitutive. Ces informations sont en effet nécessaires pour établir la déclaration.

Les instructions à transmettre aux différents responsables doivent comprendre ces différents éléments. Un modèle d'instructions est présenté en annexe 3.

Le deuxième chapitre va maintenant présenter les outils de collecte possibles et proposer un calendrier et une gouvernance appropriée pour ce reporting.

⁴⁹ Le formulaire vierge se trouve en annexe 3, Un formulaire complété se trouve en annexe 5.

Chapitre 2. Choix d'un outil de collecte adapté et proposition d'une gouvernance appropriée

Le chapitre 1 a permis d'identifier les entités à inclure dans la déclaration ainsi que les informations que ces entités doivent remonter. Le chapitre 2 a pour objectif de présenter les outils possibles pour remonter cette information ainsi que de définir un calendrier et une gouvernance appropriée.

Section 1 Méthodologie de choix de l'outil de collecte

1.1 Les différents outils de collecte possibles et utilisés en pratique

Il est nécessaire que les différentes entités du périmètre remontent les informations auprès de l'entité déclarante. Ce reporting peut s'effectuer soit à l'aide du logiciel excel, soit à l'aide d'un logiciel automatisé.

a) Logiciel excel

Chaque responsable des entités constitutives peut saisir sur excel les informations demandées et envoyer les fichiers par courriel directement aux responsables de l'entité déclarante qui prépareront la déclaration à partir de ces données. Cette option a l'avantage d'être facilement mise en place, et d'être peu coûteuse.

En pratique, il apparaît néanmoins qu'en cas de groupe de taille importante, le choix d'excel peut être fastidieux vu la quantité de fichiers qu'il faudrait traiter. Ainsi, au-delà d'une dizaine d'entités constitutives, il apparaît judicieux de s'orienter vers un outil de collecte automatisé.

b) Logiciel automatisé

Le recours à un outil de collecte automatisé permet de fiabiliser et automatiser la remontée des informations. Le groupe a la possibilité de s'appuyer sur le logiciel de consolidation existant, si celui-ci peut être paramétré ou s'en affranchir, si ce dernier ne remplit pas les fonctions nécessaires pour établir la déclaration. En effet, les logiciels de consolidation existants ne permettant pas nécessairement d'obtenir l'information selon le format souhaité, des logiciels spécifiques ont été développés pour répondre à ce besoin.

Le rôle de l'expert-comptable est d'accompagner le client dans le choix de ce logiciel et dans le paramétrage de ce dernier. Les critères de choix de l'outil de collecte sont ainsi présentés ci-dessous.

1.2 Les critères de choix de l'outil de collecte

a) Accès multi-utilisateur et accès limité

Il faut un accès multi-utilisateur. En effet, les responsables du reporting de chaque entité doivent pouvoir avoir accès au logiciel afin de saisir l'information. Il faut néanmoins également un accès limité. En effet, ces responsables ne doivent qu'avoir accès aux informations dont ils ont la charge.

Seul les responsables de l'entité déclarante doit pouvoir avoir un accès total sur l'ensemble des données des entités constitutives.

b) Intuitif et sécurisé

Ce logiciel doit être facilement maîtrisable par l'ensemble des utilisateurs pour éviter une perte de temps et des risques d'erreurs. Il doit ainsi être dans une langue compréhensible par l'ensemble des utilisateurs. Le logiciel doit également être en mesure d'additionner de manière automatique les données saisies par les entités constitutives et les présenter selon la forme souhaitée en utilisant le modèle de déclaration proposé.

Par ailleurs, afin de sécuriser la saisie des informations, le logiciel doit être pourvu d'une fonction contributeur et superviseur à chaque étape.

- Au niveau de chaque entité constitutive : La fonction contributeur doit autoriser les responsables de chaque entité à saisir les informations. Mais une fonction superviseur doit également être prévue pour qu'un contrôle soit possible avant que les informations saisies ne soient transmises à l'entité déclarante.
- Au niveau de l'entité déclarante : La fonction superviseur doit permettre au responsable de la déclaration de valider les informations reçues de la part des entités, afin de générer la déclaration. La fonction contributeur doit lui permettre d'ajouter ou de modifier des informations directement.

c) Possibilité de traiter une information quantitative et descriptive

Les informations à déclarer sont de nature quantitative et descriptive. Le logiciel doit être capable de traiter ces deux types d'informations. Il doit laisser la possibilité aux différents utilisateurs de rentrer des informations complémentaires au niveau de chaque agrégat lors de la saisie. Ces informations sont en effet primordiales car elles permettront d'analyser les données et d'être en mesure d'avoir une vision globale.

d) Interface avec les autres logiciels

Le logiciel doit permettre une interface avec excel ou avec les autres logiciels du groupe, afin que l'utilisateur puisse compléter les informations dans le logiciel de son choix et les transférer directement dans le logiciel dédié à la déclaration pays par pays. Les informations doivent également pouvoir être restituées sur excel afin de pouvoir les retraiter et les analyser par exemple.

Section 2 Proposition d'une gouvernance et d'un calendrier spécifique

Le client doit établir la déclaration pays par pays en respectant les délais légaux. Pour cela, il faut déterminer des étapes intermédiaires et des responsables. Une matrice des responsabilités est proposée en annexe 4, reprenant les différents éléments étudiés dans cette section.

2.1 Clarifier les responsabilités : proposition d'une matrice des responsabilités

a) Organisation au niveau du client

L'établissement de la déclaration pays par pays est source de défis pour le groupe en termes d'organisation. Le groupe doit en effet assurer un reporting en plus de celui lié à la consolidation. Il est ainsi nécessaire d'identifier dès le début des responsables, que l'on peut classer en deux catégories : les responsables de la déclaration au niveau de l'entité déclarante ainsi que les responsables au niveau de chaque entité constitutive. La répartition des rôles proposée ci-dessous est à titre indicative. En effet, suivant le type de mission ou les besoins du client, cette répartition doit être adaptée.

⇒ **Responsables de l'entité déclarante**

Ils sont en charge de l'établissement de la déclaration, avec l'assistance du cabinet d'expertise comptable. Ils doivent assurer la coordination avec les responsables du reporting local en leur communiquant les informations à reporter et en s'assurant que celles-ci ont bien été comprises. Ils doivent s'assurer que les informations reportées respectent les instructions. Ils interviennent également lors du retraitement et de l'analyse des informations collectés ainsi que lors de la préparation de la déclaration notamment pour la partie rédactionnelle de celle-ci. Enfin, ils doivent s'assurer du respect du calendrier et des obligations déclaratives. Ils sont responsables au final de la déclaration transmise à l'administration. L'expert-comptable peut recommander que les responsables de l'établissement des états financiers consolidés soient également

les responsables de la déclaration. Ils sont en effet déjà formés au reporting. Le département fiscalité du groupe doit également être impliqué, afin d'assister dans l'établissement de la déclaration pays par pays.

⇒ **Responsables du reporting des entités constitutives**

Les responsables au niveau des entités constitutives doivent prendre connaissance des informations à reporter et saisir ces informations dans l'outil de collecte. Ils sont responsables de l'information transmise à l'entité déclarante et doivent respecter le calendrier mis en place. L'expert-comptable peut là aussi recommander que les personnes en charge de reporter les informations pour la consolidation soient en charge du reporting pour la déclaration pays par pays.

b) Rôle du cabinet d'expertise comptable

Le rôle du cabinet d'expertise comptable va dépendre des besoins du client. La mission à privilégier est la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration.

Dans le cadre de cette mission, l'expert-comptable peut accompagner le client pour :

- La préparation du reporting : il peut fournir une approche au client pour identifier le périmètre de la déclaration et clarifier les informations à déclarer. L'expert-comptable peut également l'assister dans le choix d'un outil de collecte adapté et dans la mise en place d'un calendrier et d'une gouvernance appropriée. Il peut enfin proposer au client un modèle de manuel, incluant les instructions à transmettre aux entités constitutives, et participer à sa rédaction.
- Le reporting : l'expert-comptable peut assister le client en cas d'éventuelles difficultés ou en cas de questions des responsables du reporting local sur les informations à reporter par exemple.
- L'établissement de la déclaration : l'expert-comptable peut présenter les différents retraitements à effectuer et fournir une approche pour analyser les informations collectées. Il peut également assister le client dans la préparation du formulaire de déclaration pays par pays pour que celui-ci soit conforme.

c) Les autres acteurs

⇒ **Editeurs de logiciel**

En cas de recours à un logiciel, l'éditeur doit être impliqué dès le début afin que le logiciel réponde aux besoins du client. Le cabinet d'expertise comptable peut également assister le client lors de cette étape. Il faut principalement s'assurer que le paramétrage du logiciel soit correct pour que les informations voulues puissent être saisies et reportées sous le bon format. Il apparaît judicieux d'effectuer des tests avant de demander à l'ensemble des entités de reporter les informations. Une phase de test peut ainsi être lancée, consistant à établir une déclaration à partir de quelques entités. Cette phase de test permet ainsi de s'assurer que les instructions soient bien compréhensibles et que les contrôleurs financiers locaux puissent correctement reporter les informations nécessaires.

⇒ **Le commissaire aux comptes**

Il n'est pas prévu par la loi que la déclaration pays par pays soit contrôlée par un commissaire aux comptes. Le client peut néanmoins recourir à un commissaire aux comptes pour une mission contractuelle et ce dernier devra se voir fournir les documents nécessaires pour la réalisation de sa mission.

2.2 Mise en place d'un plan d'actions précis

L'expert-comptable peut proposer un plan d'actions. Pour cela, il faut identifier les échéances légales et fixer des échéances internes.

a) Échéances légales

Comme étudié en partie I, deux échéances légales sont à respecter pour une entité déclarante clôturant en date du 31 décembre 2016.

- Notification de l'entité déclarante auprès de l'administration fiscale : 3 mai 2017⁵⁰.
- Transmission de la déclaration à l'administration fiscale: 31 décembre 2017.

b) Echéances internes

Il est nécessaire de fixer des étapes qui permettront de respecter les échéances légales définies auparavant. Celles-ci peuvent être les suivantes :

- Rédaction du manuel : Identification des entités constitutives et des informations à reporter, choix d'un outil de collecte et des différents responsables.
- Phase de test : Etablissement de la déclaration à partir de certaines entités. Cette phase est expliquée plus en détail ci-dessous.
- Réunion de lancement : Explication des instructions à l'ensemble des responsables locaux. Cette étape est expliquée plus en détail ci-dessous.
- Transmission des informations à reporter par les responsables locaux.
- Traitement et analyse de l'information collectée.
- Etablissement de la déclaration pays par pays.

La **phase de test** consiste à sélectionner certaines entités et à établir un projet de déclaration à partir de leurs données. Cette phase de test est particulièrement utile pour la première année d'établissement de la déclaration.

Jugement professionnel :

Pour cette phase de test, l'expert-comptable peut recommander de sélectionner l'entité générant le plus de revenu dans chaque juridiction fiscale. Cela permet d'avoir un échantillon représentatif de l'ensemble des juridictions fiscales, dans lequel le groupe est présent. Les entités ayant un traitement particulier tel que les sociétés de

⁵⁰ 18 mai 2017 en cas de télétransmission de la déclaration de résultat

personnes, fiscalement transparente, ou les succursales⁵¹, peuvent également être sélectionnées.

La phase de test doit intervenir en parallèle de la rédaction du manuel. Il est en effet nécessaire d'avoir déjà clarifié les informations à reporter et d'avoir choisi un outil de collecte. Cette phase de test permet d'identifier les points d'amélioration dans le reporting que ce soit au niveau de la clarté des instructions ou au niveau de l'outil de collecte. Elle permet aussi d'avoir une première vision des données de la déclaration pays par pays, permettant ainsi de préparer l'analyse de ces données.

Au cours de cette phase de test, il est ainsi nécessaire de prendre note de l'ensemble des axes d'amélioration et d'effectuer les changements nécessaires pour mettre à jour le process. Au terme de cette phase, le manuel peut être finalisé et les instructions peuvent être transmises à l'ensemble des entités constitutives.

Une fois les instructions transmises, il faut organiser une **réunion de lancement**. En effet, pour assurer le succès du reporting, il faut s'assurer que les informations à reporter et les délais ont bien été compris par l'ensemble des responsables locaux. Un délai de deux semaines, après la transmission des instructions, peut être prévu pour leur laisser le temps d'en prendre connaissance. Pendant ces deux semaines, il faut demander aux responsables locaux d'envoyer par courriel les questions éventuelles. Les responsables de la déclaration, assistés par l'expert-comptable peuvent ainsi préparer les réponses.

La réunion de lancement est alors l'occasion de répondre à l'ensemble de ces questions et de présenter les instructions. L'expert-comptable, les responsables de la déclaration ainsi que les responsables locaux doivent y assister. La réunion doit être menée par un des responsables de la déclaration. Dans la mesure où une réunion physique n'est pas possible, la réunion peut avoir lieu en visio-conférence. Si les responsables locaux ont des questions ultérieures, ils doivent bien sûr toujours avoir la possibilité de les poser par courriel aux responsables de la déclaration après la réunion de lancement.

⁵¹ Le traitement de ces deux cas est présenté en partie III.

En plus de ces différentes échéances, il est également important de prendre en compte les autres obligations du groupe et des filiales telles que la clôture des comptes annuels pour les filiales et la clôture des comptes consolidés pour le groupe. Il faut ainsi s'assurer que le calendrier fixé pour la déclaration pays par pays ne rentre pas en contradiction avec d'autres échéances.

A partir de l'ensemble des éléments mis en évidence ci-dessus, une proposition de calendrier, comprenant les dates clés, est faite ci-dessous pour un groupe clôturant le 31 décembre 2016.

Figure 2. Proposition de calendrier pour l'établissement de la déclaration pays par pays



L'expert-comptable peut recommander de mettre en place une matrice des responsabilités, fixant les étapes et dates clés, ainsi que les différents intervenants. La matrice, proposée en annexe 4, reprend ces différents éléments. Une colonne « statut » a également été ajoutée, permettant de renseigner si l'étape n'a pas encore été commencée, est en cours ou finalisée. Cette matrice regroupe les différentes étapes en trois phases principales :

- Phase 1 : Préparation du reporting
- Phase 2 : Reporting
- Phase 3 : Etablissement de la déclaration.

La matrice en annexe a été complétée dans le cadre d'une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration par l'expert-comptable, pour le cas d'une clôture au 31 décembre 2016. Elle a pour vocation de fixer les principales étapes et de fournir une vision globale.

Le manuel de préparation de la déclaration pays par pays, proposé en annexe 3, procure quant à lui, un cadre pour l'établissement de la déclaration pays par pays. Comme précisé auparavant, il est à destination du groupe, et peut être proposé par l'expert-comptable. Il est laissé vierge et doit être adapté pour chaque groupe. Il comporte plusieurs parties, notamment :

- Une partie avec l'identité de l'entité déclarante et les coordonnées des responsables, à compléter.
- Un calendrier, à compléter.
- Des indications sur les règles de préparation de la déclaration.
- La liste des entités constitutives, à compléter.
- Les instructions à transmettre aux entités constitutives, à compléter.

Le manuel et les instructions proposés en annexe sont écrits en français. Néanmoins, il est nécessaire de les traduire dans l'ensemble des langues de travail du groupe.

Conclusion Partie II

La partie II a permis de proposer une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre de la déclaration pays par pays, consistant à s'appuyer sur les documents réalisés lors de l'établissement des états financiers consolidés. Cette partie II a également permis de définir les informations à collecter, pouvant être classées en deux catégories :

- Les informations quantitatives : ensemble de dix agrégats économiques, comptables et fiscaux.
- Les informations complémentaires portant notamment sur la nature de l'activité de chaque entité constitutive.

Par ailleurs, les outils de collecte possibles ont été présentés. Un calendrier pour la préparation de la déclaration pays par pays, a également été proposé, incluant des échéances internes en plus des échéances légales. Différentes étapes intermédiaires ont été fixées et une proposition de responsables pour chacune de ces étapes a été faite. La matrice de responsabilité en annexe 4 reprend ces différents éléments.

Le manuel de préparation de la déclaration pays par pays, présenté en annexe 3, inclut des instructions à transmettre aux différentes entités du groupe. Il fournit ainsi un cadre et permet de structurer la remontée des informations.

La partie III va maintenant être l'occasion de présenter l'utilisation pratique de ces outils ainsi que l'établissement de la déclaration pays par pays.

PARTIE III L'établissement de la déclaration : illustration au travers du cas d'un groupe français

La troisième partie présente les étapes à suivre pour établir la déclaration pays par pays, de l'étude de la soumission d'un groupe à la restitution de la déclaration. Cette présentation est illustrée au travers du cas d'un groupe français, disposant d'entités à l'étranger. Il s'agit d'un cas fictif s'inspirant notamment d'une expérience de mise en place d'une déclaration pays par pays lors d'une phase de test.

Cette partie a deux objectifs :

- Présenter l'utilisation en pratique des outils développés dans les deux parties précédentes.
- Présenter les différents retraitements à effectuer, une fois les informations collectées, ainsi que proposer une analyse de ces informations.

Pour mener à bien ces objectifs, un premier chapitre présente le groupe, l'acceptation du client par l'expert-comptable, la collecte des données et les retraitements de celles-ci. Un deuxième chapitre propose une analyse des informations collectées, permettant de compléter la déclaration pays par pays.

Cette partie est aussi l'occasion de réaliser un retour sur expérience pour mettre en avant les limites et bénéfices de la méthodologie proposée.

Chapitre 1. Collecte et traitement des données

Section 1 Mise en œuvre du reporting

1.1 Présentation du cas et utilisation de l'arbre de décision

⇒ **Présentation du cas**

Le groupe CbCR, créé en 1989, est un groupe industriel (production et commercialisation) basé en France. Il est soumis à l'obligation de préparer des états financiers consolidés, conformément à une obligation légale. Les comptes consolidés au 31 décembre 2016 ont été arrêtés le 20 février 2017 et sont soumis à l'approbation de l'Assemblée Générale le 5 juin 2017.

Le cabinet d'expertise comptable Pb Experts a été sollicité afin d'assister la direction dans l'établissement de cette déclaration.

⇒ **Prise de connaissance du groupe CbCR par l'expert-comptable**

Comme expliqué en partie II, la consultation des états financiers consolidés permet d'obtenir les premières informations sur le groupe.

Il ressort ainsi que les états financiers du groupe sont établis en conformité avec le règlement CRC 99-02. Les comptes sont exprimés en euros (EUR). La date de clôture des comptes consolidés est fixée au 31 décembre de chaque année.

Le groupe exerce son activité au travers de 7 sociétés. L'étude des états financiers consolidés apporte également des informations sur le périmètre de consolidation. Les éléments ci-dessous sont tirés des états financiers :

Tableau 14. Liste issue des états financiers consolidés du groupe CbCR

Dénomination et formessociale	Code entité	Pays de résidence	Methode d'intégration	% d'intérêt
FR S.A.	FR 1	France	IG	100%
ALL GmbH	ALL 1	Allemagne	IG	100%
LUX S.A.	LUX 1	Luxembourg	IG	100%
LUX SENC	LUX 2	Luxembourg	IG	90%
EU Inc.	EU 1	Etats-Unis	IG	90%
RU Ltd	RU 1	Royaume-Uni	IP	40%
ITA S.p.A.	ITA 1	Italie	EQ	20%
Legende IG = Intégration Globale IP = Intégration Proportionnelle EQ = Mise en Equivalence				

FR S.A (FR 1) détient en direct l'ensemble des entités et est l'entreprise en tête de groupe.

Par ailleurs, l'analyse du compte de résultat consolidé fait ressortir un chiffre d'affaires pour l'exercice 2016 de 848 millions d'euros, comprenant principalement les revenus de ventes de produits créés par le groupe.

Enfin, un entretien avec la consolidation fournit les informations suivantes :

- LUX S.A (LUX 1) détient une succursale LUX S.A., Succursale Suisse (code entité : SUI 1), située en Suisse. Des états financiers distincts de Lux1 sont réalisés pour Sui1 pour des besoins de gestion interne.
- LUX SENC (LUX 2) est une société de personnes, transparente fiscalement. Les associés sont FR 1 détenant 90 % et une autre entité, n'appartenant pas au groupe, détient les 10% restants.
- Il n'y pas d'entités exclues du périmètre de consolidation pour des raisons d'importance relative.

D'autre part, les états financiers d'EU Inc. (EU 1) sont établis en dollar américain (USD), les états financiers de RU Ltd (RU 1) sont établis en livre sterling (GBP) et les états financiers de SUI 1 sont établis en franc suisse (CHF). Les états financiers des autres entités sont établis en euro (EUR).

⇒ **Utilisation de l'arbre de décision par l'expert-comptable pour le groupe CbCR**

L'utilisation de l'arbre de décision, présenté en partie I, permet à l'expert-comptable de déterminer si l'entité FR 1 est soumise à l'obligation de dépôt de la déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale française, pour le groupe CbCR.

L'entité FR 1 est basée en France et ne fait pas partie d'un groupe étranger. Nous sommes donc dans le cas du mécanisme principal. L'arbre de décision figurant en annexe 1-a est utilisé. Quatre critères cumulatifs doivent être respectés par FR 1, chacun de ces critères correspondant à une étape. L'analyse est présentée ci-dessous pour FR 1 :

- Critère légal : Des états financiers consolidés sont établis selon une obligation légale => le critère légal est donc respecté, la réponse à cette étape est « OUI ».
- Critère financier : Ces états financiers consolidés dégagent un chiffre d'affaires supérieur à 750 millions pour l'exercice 2016 => le critère financier est donc respecté, la réponse à cette étape est « OUI ».
- Critère de contrôle : L'entité FR 1 détient des filiales présentes hors de France => le critère de contrôle est donc respecté, la réponse à cette étape est « OUI ».
- Critère d'indépendance : L'entité FR 1 n'est pas détenue par une autre entité => le critère d'indépendance est donc respecté, la réponse à cette étape est « OUI ».

Les quatre critères sont donc respectés. FR 1 est soumise à l'obligation et devra donc transmettre une déclaration pays par pays comprenant les informations du groupe CbCR, au plus tard au 31 décembre 2017 à l'administration fiscale française.

⇒ **Acceptation de la mission par l'expert-comptable**

Comme étudié dans la partie I, l'expert-comptable doit s'assurer qu'il est en mesure d'accepter la mission. Pour cela, il doit veiller à respecter les règles liées à l'indépendance et les obligations liées à la norme « Anti-blanchiment ». Il s'assure également de la faisabilité de la mission en interne.

Un entretien complémentaire avec la direction permet d'identifier plus précisément les besoins. Le cabinet Pb Experts est ainsi sollicité pour assister le groupe dans la préparation du reporting, du reporting et de l'établissement de la déclaration⁵².

Les honoraires pour cette mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays sont fixés pour un montant total de 10.170 EUR HT, basé sur la proposition faite en partie I⁵³. La lettre de mission, basée sur le modèle présenté en annexe 1 est ainsi signée.

1.2 Application pratique du manuel pour collecter les données

a) La préparation du reporting : rédaction du manuel, incluant les instructions à transmettre aux entités constitutives

Le groupe CbCR, assisté par le cabinet d'expertise Pb Experts, doit maintenant préparer le reporting. Les étapes suivantes sont alors à réaliser :

- Identifier le périmètre des entités à inclure dans la déclaration
- Déterminer les informations à collecter
- Choisir un outil de collecte adapté
- Définir un calendrier et une gouvernance appropriée

Ces différentes étapes sont détaillées ci-dessous :

⇒ **Délimitation du périmètre**

- SUI 1, en tant que succursale, est considérée comme une entité constitutive à part entière.
- ITA S.p.A (ITA 1), entité mise en équivalence, est exclue du périmètre de la déclaration. Les autres entités, correspondant à des filiales intégrées, sont incluses.

⁵² Le rôle du cabinet d'expertise comptable est décrit plus en détail en partie II, chapitre 2, section 2.

⁵³ Se référer au tableau 9 – Estimation des honoraires pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

- L'ensemble des entités clôturent en date du 31 décembre. Les responsables du reporting local doivent ainsi reporter les informations pour la période allant du 1^{er} janvier 2016 au 31 décembre 2016.

Par ailleurs, le groupe a désigné le directeur consolidation du groupe, Mr Déclaration, comme responsable de l'établissement de la déclaration. Un responsable pour chaque entité constitutive est désigné comme responsable du reporting local.

A partir de ces informations, la liste des entités constitutives est établie pour le groupe CbCR :

Tableau 15. Présentation de la liste des entités constitutives pour le groupe CbCR

Dénomination sociale et forme juridique de l'entité juridique	Code entité	Juridiction fiscale de résidence	Devise utilisée	Taux de change à utiliser (1)	Période à reporter	Nom et courriel du responsable du reporting local
FR S.A.	FR 1	France	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr Déclaration: décl@groupeCbCR.com
ALL GmbH	ALL 1	Allemagne	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr ALL : all@groupeCbCR.com
LUX S.A.	LUX 1	Luxembourg	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr LUX1 : lux1@groupeCbCR.com
LUX SENC	LUX 2	Luxembourg	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr LUX2 : lux2@groupeCbCR.com
EU Inc.	EU 1	Etats-Unis	USD	0.90401	01.01.2016-31.12.2016	Mr EU : eu@groupeCbCR.com
RU Ltd	RU 1	Royaume-Uni	GBP	1.22515	01.01.2016-31.12.2016	Mr RU : ru@groupeCbCR.com
LUX S.A., Succursale Suisse	SUI 1	Suisse	CHF	0.91768	01.01.2016-31.12.2016	Mr SUI: sui@groupeCbCR.com

(1) Il s'agit du taux de change moyen de l'année

La liste comprend également les informations ci-dessous du fait de la présence d'une succursale et d'une société de personnes.

Dénomination sociale et forme juridique de la société de personnes : LUX SENC	% de détention
Associé ayant la qualité d'entité constitutive : FR S.A.	90%

Dénomination sociale et forme juridique de la succursale	Dénomination sociale et forme juridique de l'entité dont la succursale fait partie
LUX S.A., Succursale Suisse	LUX S.A.

⇒ Détermination des informations à collecter

La détermination des informations à collecter a déjà été présentée en partie II et en annexe 3. Celle-ci est reprise pour le groupe CbCR.

⇒ **Choix de l'outil de collecte**

Le groupe CbCR n'a pas souhaité recourir à un logiciel spécifique pour la première année d'établissement de la déclaration pays par pays. Le logiciel Excel est ainsi utilisé pour la saisie des informations.

⇒ **Mise en place d'un calendrier**

Un calendrier a déjà été présenté en partie II. Celui-ci est repris pour le groupe CbCR.

⇒ **Rédaction du manuel de préparation de la déclaration pays par pays pour le groupe CbCR**

L'expert-comptable peut proposer au client le modèle de manuel, présenté en annexe 3. Ce modèle doit être adapté par le client, assisté par l'expert-comptable.

Le manuel de préparation de la déclaration pays par pays pour le groupe CbCR est proposé en annexe 5.

Recommandation :

Il est également pertinent d'approfondir, lors de l'étape de préparation du manuel, les connaissances sur l'activité ou les faits significatifs de l'année pour chaque entité. Ces informations peuvent être obtenues auprès du département consolidation du groupe par exemple. Elles permettront d'effectuer l'analyse des agrégats obtenus permettant d'établir la déclaration. Les informations suivantes ont été obtenues pour les entités du groupe CbCR :

- L'entité FR 1 : elle mutualise les services du groupe. L'entité refacture par la suite aux autres entités du groupe ces services.
- L'entité LUX 1 : elle détient les brevets du groupe et reçoit ainsi des redevances de la part des autres entités constitutives. Par ailleurs, LUX 1 a versé 1 million d'euros de dividendes à FR 1. Ce dividende a fait l'objet d'un prélèvement à la source de 20%.
- L'entité ALL 1 : elle a lancé une nouvelle gamme de produits en 2016 sur le marché allemand résultant en une perte sur l'année.

- L'entité EU 1 : elle a lancé une nouvelle gamme de produits en 2016 sur le marché américain résultant en une perte sur l'année. L'entité prévoit de rentabiliser cette nouvelle gamme l'année suivante.

b) Le reporting : Transmission des instructions et collecte des données

Comme défini dans le manuel en annexe 5, les instructions sont transmises à l'ensemble des responsables locaux le 15 juin 2017. Une réunion de lancement est organisée le 30 juin 2017 afin de s'assurer que les instructions ont bien été comprises par l'ensemble de ces responsables. Les responsables reportent les informations à l'entité déclarante pour le 30 septembre 2017 au plus tard.

Les informations reportées par les responsables se trouvent ci-dessous, sous forme de tableau :

Tableau 16. Informations reportées par les entités constitutives du groupe CbCR

Agrégats	FR 1	RU 1	ALL 1	EU1	LUX 1	LUX 2	SUI 1
CA partie liée	160 000	4 000	10 000	18 000	110 000	9 000	3 300
CA partie indépendante	30 000	160 000	260 000	167 000	30 000	94 000	16 700
CA total	190 000	164 000	270 000	185 000	140 000	103 000	20 000
Bénéfice ou perte avant impôt	13 030	5 520	3 780	-1 110	3 560	2 900	980
Impôts sur les bénéfices acquittés	4 290	540	1 735	33	585	0	160
Impôts sur les bénéfices dus	3 909	1 104	1 134	5	1 032	0	245
Capital social	11 700	2 600	35 100	24 050	5 200	6 500	0
Bénéfices non distribués à la fin de l'exercice	41 800	36 080	59 400	3 700	30 800	22 660	0
Nombre d'employés en équivalent temps plein	668	559	1 209	584	180	165	65
Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie	11 400	9 840	59 400	11 100	1 400	1 030	200

Les données financières présentées ci-dessus sont en milliers d'euros, sauf pour l'agrégat « nombre d'employés en équivalent temps plein » présenté en nombre d'employées.

Les entités ont également reporté la nature des principales activités, telles que présentées ci-dessous :

Nature de la ou les principales activités	FR 1	RU 1	ALL 1	EU1	LUX 1	LUX 2	SUI 1
Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle					x		
Achats ou approvisionnement	x						
Fabrication ou production		x					
Vente, commercialisation ou distribution			x	x			
Services administratifs, de gestion ou de soutien	x						
Financement interne du groupe						x	
Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres					x		x

En plus, les entités ont reporté leur adresse et leur numéro de TVA intracommunautaire. Ces informations sont retranscrites au niveau de la déclaration complétée, présentée en annexe 6.

Par ailleurs, comme précisé dans les instructions, les responsables locaux ont également reporté tous commentaires pertinents. Ces commentaires se trouvent ci-dessous :

- L'entité RU 1 : un montant d'impôt sur les bénéfices acquitté de 540 KEUR a été reporté comprenant l'impôt sur les bénéfices 2016, payé pour 1100 KEUR et un remboursement d'impôt de 560 KEUR, suite au décompte définitif d'impôts de 2015.
- L'entité LUX 1 : un montant d'impôt sur les bénéfices acquitté de 585 KEUR a été reporté. Ce montant inclut l'utilisation d'un crédit d'impôt pour 250 KEUR.

S'agissant d'une mission sans assurance, la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays s'appuie sur les informations fournies par le client ; il n'est pas de la responsabilité du professionnel de l'expertise comptable de s'assurer de leur exhaustivité ni de leur réalité. Toutefois, le professionnel de l'expertise comptable se doit d'alerter le client sur des incohérences ou anomalies relevées parmi les informations transmises.

Ainsi, si l'expert-comptable du cabinet Pb Experts détecte des incohérences ou anomalies concernant les informations collectées auprès des entités constitutives du groupe CbCR, il se doit d'informer le client. A titre d'exemple, ces anomalies peuvent être une partie non complétée des instructions ou encore une incohérence entre les données reportées par une entité et la compréhension que l'expert-comptable peut avoir sur celle-ci.

c) Le cumul des données collectées

Une fois les données collectées auprès de chaque entité constitutive, il faut les cumuler par juridiction. Il est alors nécessaire de définir s'il faut proratiser ou non les données des entités constitutives en fonction de leur pourcentage de détention. Deux options sont possibles :

Options possibles

- Option 1 : Proratiser les agrégats financiers en fonction du pourcentage de détention de l'entité constitutive.
- Option 2 : Ne pas proratiser les agrégats financiers en fonction du pourcentage de détention de l'entité constitutive.

Règlementation

La réglementation française laisse une liberté concernant le cumul des données et ne précise pas si un prorata doit être réalisé en fonction du pourcentage de détention des entités.

Jugement professionnel

Choix de l'option 2 : La déclaration sera transmise aux administrations fiscales de chaque pays. Ne pas proratiser les agrégats financiers permet d'avoir une cohérence entre les données déjà transmises aux administrations locales et les données reportées dans la déclaration pays par pays.

Application pour le groupe CbCR

Pour le groupe CbCR, comme précisé ci-dessus, les agrégats des différentes entités constitutives doivent être pris en compte à 100%, quel que soit le pourcentage de détention. Ainsi, les données des entités EU 1 et RU1, respectivement détenues à 90% et 40% sont eux aussi pris en compte à 100% dans la déclaration pays par pays. Il n'y a ainsi prorata à réaliser au niveau des informations reportées par les entités constitutives du groupe CbCR.

Section 2 Les retraitements spécifiques à effectuer

Il est maintenant nécessaire de retraiter ces données collectées. Cette étape doit s'effectuer par le responsable de l'entité déclarante, Monsieur Déclaration, dans la mesure où ces retraitements impactent plusieurs entités à la fois ou la présentation de la déclaration. Il est assisté par le cabinet Pb Experts, qui présente les retraitements à réaliser.

2.1 Retraitement impactant un agrégat

⇒ Le retraitement de la retenue à la source sur l'impôt sur les bénéfices

La retenue à la source correspond à une technique de prélèvement de l'impôt. Elle peut s'appliquer dans le cadre de la taxation des dividendes ou intérêts. Les produits ainsi versés à leurs bénéficiaires donnent lieu à une retenue payée par le débiteur.

Agrégat à retraiter

Comme étudié en partie II, l'agrégat «impôts sur bénéfices acquittés» comprend l'impôt sur les bénéfices décaissé à toutes les juridictions fiscales. Cet agrégat est impacté par le retraitement de la retenue à la source.

Réglementation

La directive⁵⁴ précise que l'impôt sur les bénéfices acquitté, déclaré par entité, doit inclure les retenues à la source payées par d'autres entités (entité constitutive ou non), concernant des paiements reçus.

Application pour le groupe CbCR

LUX 1 a versé 1 million d'euros de dividendes à FR 1, ayant fait l'objet d'un prélèvement à la source de 20%, soit un montant de 0,2 million d'euros. Ainsi, LUX 1

⁵⁴ Directive (UE) 2016/881 Du conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

a payé un montant de 0,2 million d'euros à l'administration fiscale luxembourgeoise. FR 1 a pour sa part reçu un montant net total de dividendes de 0,8 million d'euros. L'agrégat «impôts sur les bénéfices acquittés » avant retraitements se présente ainsi :

Tableau 17. Impôts sur les bénéfices acquittés avant retraitement

KEUR	FR 1	LUX 1
Impôts sur les bénéfices acquittés	4 290	585

L'agrégat «impôts sur les bénéfices acquittés » doit ainsi être retraité de la manière suivante :

Tableau 18. Impôts sur les bénéfices acquittés après retraitement

KEUR	FR 1	LUX 1
Impôts sur les bénéfices acquittés	4 290 + 200 = 4 490	585 - 200 = 385

Les 0,2 million d'euros payés par LUX 1 doivent être retraités et être pris en compte au niveau de FR 1, qui a reçu le paiement d'un dividende de 1 million d'euros.

2.2 Les retraitements impactant la déclaration

Les retraitements suivants impactent la présentation de la déclaration pays par pays. Cette déclaration se présente sous la forme de trois tableaux à compléter⁵⁵ :

⇒ **Le tableau 1** : répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale

Au niveau de ce tableau, il faut regrouper par juridiction fiscale les agrégats économiques, comptables et fiscaux collectées et retraitées des entités constitutives. Les agrégats des entités présentes dans la même juridiction fiscale doivent ainsi être additionnés.

⁵⁵ Un formulaire vierge n°2258-SD « Déclaration pays par pays » se trouve en annexe 3. Un formulaire complété se trouve en annexe 6.

⇒ **Le tableau 2** : liste de toutes les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales correspondant aux données agrégées par juridiction fiscale

Il faut reprendre les différentes juridictions fiscales identifiées dans le tableau I et indiquer la liste des entités résidentes dans chaque juridiction fiscale, en précisant le numéro de TVA intracommunautaire, le nom et l'adresse de l'entité (avec mention obligatoire de la ville). Pour chacune de ces entités, il faut indiquer la nature des principales activités. Enfin, il faut indiquer la juridiction fiscale de constitution d'une entité si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence.

⇒ **Le tableau 3** : informations complémentaires

Il faut y indiquer toutes informations ou explications succinctes complémentaires qui faciliteraient la compréhension des informations fournies dans les deux premiers tableaux.

Le traitement des succursales ainsi que des sociétés de personnes, impactant ces tableaux, est étudié ci-dessous.

a) Le traitement des succursales

Pour rappel, les succursales, établissant des états financiers distincts, sont des entités constitutives à part entière. Les données des succursales doivent ainsi être présentées dans la déclaration au niveau de leur juridiction fiscale de résidence. Néanmoins, une succursale n'a pas la personnalité morale. La décision de création d'une succursale se fait par une personne morale déjà existante.

Impact au niveau de la déclaration pays par pays

Si la personne morale, qui prend la décision de créer une succursale, se trouve dans une juridiction différente de la juridiction d'implantation de la succursale, cette dernière aura une juridiction fiscale de constitution différente de sa juridiction fiscale de résidence.

Application pour le groupe CbCR:

SUI 1 est une succursale dont l'activité est exercée en Suisse. Ses bénéfices sont ainsi imposés dans cette juridiction. LUX 1, situé au Luxembourg est la personne morale créatrice de SUI 1. Ainsi, SUI 1 a pour juridiction fiscale de résidence la Suisse mais pour juridiction fiscale de constitution le Luxembourg. .

Le tableau 2 de la déclaration pays par pays, présenté ci-dessus, prend ainsi la forme suivante :

Tableau 19. Traitement des succursales : impact sur le tableau 2 de la déclaration

Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence
Suisse	LUX S.A., Succursale Suisse (SUI 1)	Luxembourg

Au niveau du tableau 3 de la déclaration pays par pays, il apparait pertinent d'informer l'administration que LUX SA, situé au Luxembourg, a pour succursale LUX S.A., Succursale Suisse, située en Suisse.

b) Le traitement des sociétés de personnes

Les sociétés de personnes sont considérées comme fiscalement transparentes, lorsque leur bénéfice est imposé directement entre les mains des associés, proportionnellement aux droits possédés par ces derniers.

Réglementation

La réglementation ne précise pas de traitements particuliers à suivre dans le cas des sociétés de personnes, fiscalement transparentes. Néanmoins, l'OCDE, dans ses instructions⁵⁶, précise que le revenu d'une société de personnes, fiscalement transparente doit figurer dans une ligne correspondant aux entités fiscalement apatrides au niveau du tableau 1 de la déclaration pays par pays. Par ailleurs, le revenu d'une société de personnes doit être reflété au niveau des associés de cette

⁵⁶ OCDE, *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays*, juillet 2017, 19 pages.

société, s'ils sont des entités constitutives. Par revenu, il faut comprendre le chiffre d'affaires, à savoir le chiffre d'affaires résultant des transactions intragroupes et des transactions avec des parties indépendantes ainsi que le chiffre d'affaires total.

Le tableau 2 de la déclaration pays par pays doit ainsi comprendre une ligne pour ces entités fiscalement apatrides. Toujours au niveau du tableau 2, il faut également indiquer la juridiction dont le droit a régi la constitution de la société de personnes.

Application pour le groupe CbCR

LUX 2 est une société de personnes, fiscalement transparente. Les associés sont FR 1, détenant 90% de LUX 2 et une autre société, située également en France et n'appartenant pas au groupe, détenant 10%. Le bénéfice de LUX 2 n'est pas imposé au Luxembourg mais en France, entre les mains des associés. LUX 2 est donc considéré comme une société fiscalement transparente. Les recommandations de l'OCDE doivent donc être suivies pour cette société.

Avant retraitement, le chiffre d'affaires de FR 1 est présenté au niveau de la France, juridiction fiscale de résidence de FR 1. Le chiffre d'affaires de LUX 1 et de LUX 2 est présenté au niveau du Luxembourg, juridiction fiscale de résidence de ces deux entités.

Le tableau 1 de la déclaration pays par pays pour la partie chiffre d'affaires avant retraitement se présente ainsi :

Tableau 20. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 1 de la déclaration avant retraitement, pour la partie chiffre d'affaires

Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires (KEUR)		
	Partie indépendante	Partie liée	Total
France	30 000 (CA FR 1)	160 000 (CA FR 1)	190 000 (CA FR 1)
Luxembourg	30 000 (CA LUX 1) + 94 000 (CA LUX 2) = 124 000	110 000 (CA LUX 1) + 9 000 (CA LUX 2) = 119 000	140 000 (CA LUX 1) + 103 000 (CA LUX 2) = 243 000

Après retraitement, le chiffre d'affaires reporté par LUX 2 ne doit pas être déclaré au Luxembourg mais au niveau d'une ligne intitulé « Apatride ». De plus, ce chiffre d'affaires doit être pris en compte pour 90% par FR 1, associé de LUX 2 et entité constitutive. Les 10% restants ne sont pas reportés, l'autre associé de LUX 2 n'étant pas une entité constitutive. Au niveau du Luxembourg, il faut uniquement déclarer le

chiffre d'affaires de LUX 1, le chiffre d'affaires de LUX 2 étant déjà pris en compte par ailleurs.

Le tableau 1 de la déclaration pays par pays pour la partie chiffre d'affaires après retraitement se présente ainsi :

Tableau 21. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 1 de la déclaration après retraitement, pour la partie chiffre d'affaires

Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires (KEUR)		
	Partie indépendante	Partie liée	Total
France	30 000 (CA FR 1) + 94 000 * 90% (90 % du CA LUX 2) = 114 600	160 000 (CA FR 1) + 9 000 * 0.9 (90 % du CA LUX 2) = 168 100	190 000 (CA FR 1) + 103 000 * 0.9 (90 % du CA LUX 2) = 282 700
Luxembourg	30 000 (CA LUX 1)	110 000 (CA LUX 1)	140 000 (CA LUX 1)
Apatride	94 000 (CA LUX 2)	9 000 (CA LUX 2)	103 000 (CA LUX 2)

Les autres agrégats reportés par LUX 2 doivent être déclarés au niveau du Luxembourg. Par ailleurs, au niveau de la ligne apatride, la valeur des autres agrégats doit être laissée à zéro.

Au niveau du tableau 2 de la déclaration, il faut là également créer une ligne apatride et indiquer que LUX2 réside dans cette juridiction. Il faut par ailleurs préciser la juridiction fiscale de constitution de LUX 2, à savoir le Luxembourg.

Le tableau 2 prend ainsi la forme suivante :

Tableau 22. Traitement des sociétés de personnes : présentation du tableau 2 de la déclaration

Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence
Apatride	LUX SENC (LUX 2)	Luxembourg

Enfin, au niveau du tableau 3 de cette déclaration, il est pertinent d'amener des précisions sur la structure de la société de personnes et sur l'identité des associés.

Une fois, les différents retraitements effectués, les tableaux de la déclaration peuvent être complétés par Monsieur Déclaration, assisté par le cabinet Pb Experts. Ces différents tableaux sont repris au niveau de la déclaration pays par pays complétée en annexe 6.

⇒ **Préparation du tableau 1 de la déclaration pour le groupe CbCR**

Pour rappel, il faut regrouper par juridiction fiscale les agrégats. Dans le cas du groupe CbCR, les juridictions fiscales suivantes ont été identifiées :

- France

Comme étudié ci-dessus, LUX 2 est une société de personnes. Les données liées au chiffre d'affaires de LUX2 doivent ainsi être cumulés avec les données liées au chiffre d'affaires de FR 1 et présentées au niveau de la France.

- Apatride

Les données liées au chiffre d'affaires de LUX 2 doivent également être présentées sous une ligne apatride. La valeur des autres agrégats doit être laissée à zéro.

- Luxembourg

Comme étudié ci-dessus, le reste des agrégats de LUX 2 (hors chiffre d'affaires) doit être cumulé avec LUX 1 et présenté au niveau du Luxembourg.

- Suisse

Les agrégats de SUI 1, succursale Suisse de LUX 1 doivent bien être présentés sous la juridiction suivante : Suisse.

- Les autres juridictions : Angleterre - Etats-Unis - Allemagne

Les agrégats de chacune des entités constitutives doivent être présentés au niveau de leur juridiction fiscale respective.

Le tableau 1 de la déclaration pays par pays prend ainsi la forme suivante pour le groupe CbCR :

Tableau 23. Présentation du tableau 1 de la déclaration pour le groupe CbCR

Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés	Impôts sur les bénéfices dus	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
France	114 600	168 100	282 700	13 030	4 490	3 909	11 700	41 800	668	11 400
Royaume-Uni	160 000	4 000	164 000	5 520	540	1 104	2 600	36 080	559	9 840
Allemagne	260 000	10 000	270 000	3 780	1 735	1 134	35 100	59 400	1 209	59 400
Luxembourg	30 000	110 000	140 000	6 460	385	1 032	11 700	53 460	345	2 430
Etats-Unis	167 000	18 000	185 000	-1 110	33	5	24 050	3 700	584	11 100
Suisse	16 700	3 300	20 000	980	160	245	0	0	65	200
Apatride	94 000	9 000	103 000	0	0	0	0	0	0	0

Les données financières présentées ci-dessus sont en milliers d'euros, sauf pour l'agrégat « nombre d'employés en équivalent temps plein » présenté en nombre d'employées.

⇒ Préparation du tableau 2 de la déclaration pour le groupe CbCR

Pour rappel, il faut notamment indiquer la nature de la ou les principales activités de chacune des entités constitutives. Par ailleurs, il faut indiquer la juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction de résidence. C'est le cas pour SUI 1, dont la juridiction fiscale de résidence est la Suisse et la juridiction fiscale de constitution est le Luxembourg. C'est également le cas pour LUX 2 dont la juridiction fiscale est «apatride » et la juridiction fiscale de constitution est le Luxembourg. Pour les autres entités, cette colonne doit être laissée vide.

Le tableau 2 pour le groupe CbCR prend la forme suivante :

Tableau 24. Présentation du tableau 2 de la déclaration pour le groupe CbCR ⁵⁷

Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche-développement	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres
France	FR S.A.				X			X							
Royaume-Uni	RU Ltd,					X									
Allemagne	ALL GmbH						X								
Luxembourg	LUX S.A.			X									X		
Etats-Unis	EU Inc						X								
Suisse	LUX S.A., Succursale Suisse	Luxembourg											X		
Apatride	LUX SENC	Luxembourg								X					

Si plusieurs entités résidaient dans la même juridiction fiscale, il faudrait alors créer une ligne distincte pour chaque entité résidant dans la même juridiction et indiquer la ou les principales activités pour chacune d'entre elles.

⇒ Préparation du tableau 3 de la déclaration pour le groupe CbCR

Des éléments pertinents à indiquer dans ce tableau peuvent déjà être proposés :

- La source de données utilisée : Dans le cas du groupe CbCR, il s'agit des comptes sociaux propres à chaque entité.
- Le fait que les agrégats des entités constitutives soient cumulés à cent pour cent dans la déclaration, sans considération du pourcentage de détention des entités constitutives.
- L'identité de l'entité dont la succursale LUX S.A., Succursale Suisse fait partie, à savoir LUX S.A.

⁵⁷ Il est à noter que dans le tableau ci-dessus, l'adresse et le numéro de TVA intracommunautaire n'est pas présenté, pour faciliter la lecture. Ces informations sont présentées dans la déclaration complétée en annexe 6.

- L'Identité des associés de la société de personnes LUX SENC, à savoir FR S.A et une autre entité n'appartenant pas au groupe.

Ces éléments devront figurer dans le tableau 3. Néanmoins, avant de le finaliser, une analyse des données collectées est nécessaire afin d'ajouter dans cette partie les explications complémentaires pour la compréhension des deux premiers tableaux. Cette analyse est proposée dans le chapitre 2.

Chapitre 2. Etablissement de la déclaration et retour d'expérience

Section 1 Analyse de données collectées et réalisation de la déclaration

1.1 Analyse de données collectées : étape préliminaire nécessaire à la réalisation de la déclaration

a) Identification des situations à risques

Réglementation

La réglementation précise qu'il faut compléter cette rubrique avec toutes explications succinctes qui semblent nécessaires ou qui faciliterait la compréhension des deux autres tableaux de la déclaration. Mais la réglementation ne précise pas la nature de ces explications. Une certaine liberté est ainsi laissée aux entreprises. Le rôle de l'expert-comptable, dans le cadre de sa mission d'assistance à la déclaration pays par pays, est alors d'exercer son jugement professionnel, afin de déterminer les informations pertinentes, permettant de compléter la partie rédactionnelle de ce tableau.

Jugement professionnel

Pour déterminer ces informations pertinentes, il faut comprendre la portée de la déclaration pays par pays. Celle-ci sera communiquée aux administrations fiscales des différentes juridictions, leur permettant d'identifier les situations à risques et de cibler leurs contrôles. Ces déclarations auront pour vocation d'être un outil d'aide à l'identification des risques et non pas un document que l'administration utilisera pour

effectuer des redressements sur base de ces données. L'OCDE⁵⁸ précise en effet que ces déclarations « ne devraient pas être utilisées par les administrations fiscales pour proposer des ajustements...et donneront, en cas de contrôle, des indications pour démarrer et cibler les vérifications »

L'idée pour compléter ce tableau 3 ne semble pas de donner des informations sur l'ensemble des agrégats ou des opérations de l'année, mais de le compléter avec des explications succinctes pour que les administrations puissent avoir une vision globale des opérations les plus marquantes.

Une approche judicieuse que peut adopter le client, accompagné par le cabinet d'expert-comptable, est d'identifier des points d'attention qui pourraient alerter les administrations. Bien qu'il ne soit pas possible d'identifier toutes les situations, certains points peuvent tout de même ressortir. Ainsi, à titre d'exemple :

- Une perte réalisée dans une juridiction fiscale à forte fiscalité ou encore une proportion importante de chiffre d'affaires réalisée avec les parties liées.

Cela pourrait être un indicateur de transfert de bénéfices dans une juridiction à fiscalité réduite et ainsi apparaître comme une situation à risque pour l'administration fiscale.

- Un chiffre d'affaires total élevé alors qu'il y a peu d'employés dans la juridiction concernée.

Cela pourrait être un indicateur de remise en cause de la substance économique des entités constitutives, résidentes de la juridiction fiscale, et là aussi, apparaître comme une situation à risque pour l'administration fiscale. L'administration fiscale française ne définit pas clairement la notion de substance. Il s'agit plutôt d'un concept introduit par la pratique et la jurisprudence, permettant de définir si l'implantation d'une entité est justifiée par des raisons économiques et non fiscales. La substance d'une entité doit être appréciée au cas par cas.

⁵⁸ OCDE, Instructions Questions fréquemment posées sur BEPS.
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/questionsfrequemmentposees.htm>, 19 août 2017.

Mais certains indices permettent tout de même de présumer de la substance économique, tels que :

- Des décisions prises localement.
- Des infrastructures en cohérence avec l'activité.
- La présence de partenaires économiques locaux.
- Des employés qualifiés travaillant sur place.

Pour identifier ces situations à risques présentées ci-dessus, des ratios peuvent être calculés à partir des données collectées auprès des entités constitutives.

b) Calcul de ratios

Jugement professionnel

Des ratios peuvent être déterminés pour mettre en évidence les situations à risques. Les informations présentes dans le tableau 1 de la déclaration sont des données cumulées par juridiction provenant d'entités ayant des activités différentes. Les ratios calculés à partir de ces données semblent ainsi peu révélateurs, s'ils sont pris en tant que tels et analysés par rapport à des données externes. Une analyse dans le détail de chacun de ces éléments n'est pas non plus pertinente, au vu de l'objectif de la déclaration, qui est de fournir aux administrations une vue d'ensemble de l'activité du groupe et au vu de l'objectif du tableau 3, qui est de fournir une explication facilitant la compréhension des deux premiers tableaux.

Les ratios proposés dans ce mémoire sont alors comparés par rapport au reste du groupe, permettant de mettre en évidence des situations qui pourraient attirer l'attention des administrations fiscales, sur base de l'analyse qu'elles pourraient faire de la déclaration. Cette approche est à privilégier par l'expert-comptable dans le cadre d'une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

Il est ainsi proposé le calcul de ratios ci-dessous. Cette liste ne saurait être exhaustive et doit être adaptée à chaque entité.

- Proportion du chiffre d'affaires intragroupe : chiffre d'affaires intragroupe divisé par le chiffre d'affaires total multiplié par cent.

L'administration fiscale d'un des pays pourrait s'interroger sur la nature d'un chiffre d'affaires intragroupe important par rapport au reste du groupe, potentiel indicateur de transferts de bénéfices.

- Taux de marge brute : Bénéfice ou perte avant impôt divisé par le chiffre d'affaires total multiplié par cent.

L'administration pourrait s'interroger sur les raisons d'une rentabilité moindre par rapport au reste du groupe.

- Chiffre d'affaires total par employé : Chiffre d'affaires total divisé par le nombre d'employés

L'administration pourrait s'interroger sur un chiffre d'affaires par employé élevé par rapport au reste du groupe.

Il n'est pas judicieux de travailler dans le détail et d'expliquer l'ensemble des écarts par rapport au groupe. Il est ainsi nécessaire d'identifier des seuils à partir desquels une situation peut être considérée comme risquée. Il n'existe pas de règle ou de recommandation pour déterminer ces seuils.

L'expert-comptable peut alors recommander de s'intéresser uniquement aux juridictions qui se démarquent le plus du reste du groupe. Il peut ainsi être pertinent de considérer que 80% des situations à risques sont déclenchées par 20% des juridictions fiscales⁵⁹. Ainsi, pour chaque ratio, il faut s'intéresser aux 20% des juridictions qui s'écartent le plus de la moyenne du groupe.

Application pour le groupe CbCR

Les trois ratios proposés ci-dessus sont calculés pour le groupe CbCR. Le chiffre d'affaires de la juridiction « apatride » est déjà reporté au niveau de la France et le reste des agrégats sont vides. Cette juridiction n'a donc pas été reprise pour le calcul des ratios ci-dessous. Il y a ainsi six juridictions pour le groupe CbCR. En suivant l'approche déterminée ci-dessus, l'expert-comptable peut recommander de

⁵⁹ Cette approche a pour base théorique le principe des « 80-20 » aussi appelé principe de Pareto.

s'intéresser à 20% de ces juridictions soit aux deux juridictions qui s'écartent le plus de la moyenne du groupe, en arrondissant au nombre supérieur. Comme précisé ci-dessus, la liste des ratios n'est pas exhaustive. Les exemples ci-dessous ont surtout pour objectif de présenter la démarche que peut proposer l'expert-comptable pour compléter le tableau 3 de la déclaration pays par pays.

- Pourcentage du chiffre d'affaires intragroupes par rapport aux chiffres d'affaires total

Tableau 25. Situation à risque : proportion du chiffre d'affaires intragroupe élevée

Juridiction	France	Royaume-Uni	Allemagne	Luxembourg	Etats-Unis	Suisse	Groupe
CA intragroupes en KEUR (A)	168 100	4 000	10 000	110 000	18 000	3 300	313 400
CA total en KEUR (B)	282 700	164 000	270 000	140 000	185 000	20 000	1 061 700
% du CA intragroupe (A/B *100)	59%	2%	4%	79%	10%	17%	30%

Orange : Situations à risque identifiées.

Un pourcentage de 29% de chiffre d'affaires intragroupe est calculé pour le groupe. Comme précisé ci-dessus, une proportion de chiffre d'affaires intragroupe importante pourrait attirer l'attention des administrations fiscales. Les deux juridictions, ayant la part de chiffre d'affaires intragroupe la plus importante, à savoir la France et Luxembourg, sont mises en avant en orange dans le tableau ci-dessus.

- Taux de marge brute

Tableau 26. Situation à risque : taux de marge brute faible

Juridiction	France	Royaume-Uni	Allemagne	Luxembourg	Etats-Unis	Suisse	Groupe
Bénéfice ou perte avant impôts en KEUR (A)	13 030	5 520	3 780	6 460	-1 110	980	28 660
CA total en KEUR (B)	282 700	164 000	270 000	140 000	185 000	20 000	1 061 700
Taux de marge brute (A/B*100)	5%	3%	1%	5%	-1%	5%	3%

Orange : Situations à risque identifiées.

Une rentabilité faible par rapport au groupe peut représenter une situation à risque potentielle aux yeux des administrations fiscales. Les deux juridictions, ayant la plus

faible marge, à savoir l'Allemagne et les Etats-Unis, sont mises en avant en orange dans le tableau ci-dessus.

- Chiffre d'affaires total par employé

Tableau 27. Situation à risque : chiffre d'affaires par employé élevé

Juridiction	France	Royaume-Uni	Allemagne	Luxembourg	Etats-Unis	Suisse	Groupe
CA total en KEUR (A)	282 700	164 000	270 000	140 000	185 000	20 000	1 061 700
Nombre d'employés en équivalent temps plein (B)	668	559	1 209	345	584	65	3 431
CA total par employé (A/B)	423	293	223	406	317	308	309

Orange : Situations à risque identifiées.

Un chiffre d'affaires par employé élevé par rapport au reste du groupe peut représenter une situation à risque potentielle aux yeux des administrations fiscales. Les deux juridictions, ayant le chiffre d'affaires par employé le plus élevé, à savoir la France et Luxembourg, sont mises en avant en orange dans le tableau ci-dessus.

c) Analyse des données

Il apparait nécessaire d'obtenir dans la mesure du possible les éléments qui peuvent expliquer ces situations à risques. Ces éléments pourront servir de base pour compléter le tableau 3 de la déclaration pays par pays.

De manière générale, le rôle de l'expert-comptable est surtout d'informer le client sur la portée de la déclaration et de l'assister dans l'identification des risques. L'expert-comptable peut également l'assister dans la rédaction du tableau 3. Mais dans la mesure où aucune information obligatoire n'est requise, le client doit au final valider les informations qu'il souhaite communiquer aux administrations. Une proposition d'informations à communiquer est réalisée ci-dessous pour le groupe CbCR.

Dans tous les cas, même si le client ne souhaite pas donner d'informations complémentaires dans cette partie, cette démarche d'identification des situations à risque est tout de même pertinente à mener en interne, pour se préparer à d'éventuelles questions de la part des administrations.

Application pour le groupe CbCR

Les informations obtenues préalablement auprès du groupe, ainsi qu'auprès des entités constitutives, vont servir de base pour analyser les situations à risque identifiées ci-dessus. Ces informations sont résumées dans le tableau suivant :

Tableau 28. Informations pertinentes pour le groupe CbCR

Code entité	Informations pertinentes pour l'analyse de la déclaration	
	Obtenues auprès du département consolidation du groupe	Obtenues auprès des entités constitutives
FR 1	L'entité mutualise les services du groupe et les refacture par la suite aux autres entités du groupe.	
RU 1		L'entité a reçu un remboursement d'impôts sur les bénéfices de 560 KEUR suite au décompte définitif d'impôt de 2015.
ALL 1	L'entité a lancé une nouvelle gamme de produits en 2016 sur le marché allemand résultant en une perte.	
LUX 1	L'entité détient les brevets du groupe et recoit des redevances de la part des autres entités constitutives.	L'entité a utilisé un crédit d'impôt sur les bénéfices de 2016 de 250KEUR.
EU 1	L'entité a lancé une nouvelle gamme de produits en 2016 sur le marché américain résultant en une perte.	
LUX 2		
SUI 1		

A partir de ces informations, il est possible d'indiquer pour les juridictions identifiées des informations complémentaires permettant la compréhension des agrégats obtenus. Comme étudié préalablement, il faut fournir de manière succincte des éléments pertinents pour la compréhension des données. La proposition ci-dessous correspond à un exemple d'information que le groupe CbCR peut communiquer :

- La France et le Luxembourg dégagent un chiffre d'affaires, réalisé avec les parties liées, le plus élevé. Pour la France, cela s'explique par FR S.A., qui mutualise les services du groupe et les refacture aux autres entités. Pour le Luxembourg, cela est dû à LUX S.A, qui détient les brevets du groupe et reçoit des redevances de la part des autres entités.
- Ces deux juridictions fiscales ont aussi le chiffre d'affaires par employées le plus élevé. Pour la France, cela s'explique par le fait que le chiffre d'affaires de LUX SENC est reporté au niveau de la France. Pour le Luxembourg, cela s'explique par l'activité de LUX

S.A., recevant des redevances sur les brevets détenus, ce qui nécessite que peu d'employées.

- La perte avant impôt sur les bénéfices réalisée par les Etats-Unis s'explique par EU Inc qui a lancé une nouvelle gamme de produits en 2016 générant une perte. Le faible résultat dégagé par l'Allemagne s'explique par ALL GmbH, L'entité a également lancé une nouvelle gamme de produits en 2016, générant une perte.
- Le montant d'impôt sur les bénéfices acquitté du Royaume-Uni inclut un remboursement d'impôt de 560.000 euros, reçu par RU Ltd. Le montant d'impôt sur les bénéfices acquitté du Luxembourg inclut un crédit d'impôt de 250.000 euros, utilisé par LUX S.A.

Comme précisé auparavant, il n'est pas obligatoire de mentionner ces explications dans la déclaration pays par pays. Cette proposition ne correspond ainsi qu'à un exemple que peut recommander l'expert-comptable. Le client doit valider au final les informations qu'il souhaite transmettre à l'administration.

1.2 Réalisation de la déclaration et suivi des travaux

a) Etablissement de la déclaration

Le formulaire n° 2258-SD peut ainsi être complétée. La présentation des trois tableaux a déjà été présentée ci-dessus.

La déclaration pays par pays doit être présentée en anglais. La déclaration pays par pays pour le groupe CbCR, complétée en anglais, est présente en annexe 6. Celle-ci devra être transmise à l'administration fiscale française au plus tard pour le 31 décembre 2017, sous la forme d'un fichier EDI-TDFC⁶⁰.

⁶⁰ EDI : Echange de Données Informatisés.

TDFC : Transfert de Données Fiscales et Comptables

EDI-TDFC : Procédure de transfert dématérialisée de certaines données fiscales avec l'administration.

b) Suivi des travaux

Une fois la déclaration transmise à l'administration, il faudra préparer la déclaration de l'année suivante. La déclaration pays par pays portant sur les chiffres 2016 correspond à la première année. Avant de préparer la déclaration portant sur les chiffres 2017, il est nécessaire de vérifier si le groupe est toujours soumis à l'obligation en s'assurant que la réglementation n'a pas évolué et que les critères, définis en partie I, restent valables. Et si c'est le cas, il faut veiller que ces critères soient toujours respectés par le groupe, en contrôlant notamment l'évolution du chiffre d'affaires consolidé du groupe.

Il est également judicieux d'identifier les axes d'amélioration pour l'établissement de la déclaration, concernant à titre d'exemple :

- La compréhension des instructions : elles peuvent être mises à jour en prenant en compte les commentaires des responsables locaux.
- Le calendrier pour le reporting et pour la préparation de la déclaration : il peut là également être pertinent de l'adapter suivant les retours des différents responsables.
- L'outil utilisé pour le reporting : là aussi, il est nécessaire de prendre en compte les retours des différents utilisateurs afin d'améliorer le reporting.

Section 2 Retour d'expérience

2.1 Les difficultés pouvant être rencontrées

Deux catégories principales de difficultés rencontrées par les entreprises ont été identifiées suite à une expérience d'établissement d'une déclaration de pays par pays ainsi qu'à la suite d'entretiens avec des directeurs fiscaux et d'autres experts en charge de la déclaration pays par pays. Ces difficultés sont liées au niveau de détail de l'information demandée ainsi qu'à l'organisation du reporting.

a) Niveau de détail de l'information demandée

La réalisation de cette déclaration pose de nombreux défis pratiques aux entreprises. Le niveau de détail demandé pour la déclaration pays par pays est en effet différent de celui de la consolidation, tant au niveau du périmètre que des agrégats demandés. Le périmètre de la déclaration pays par pays, exige de la part des entreprises une analyse sous un angle nouveau, et nécessite d'inclure les entités exclues du périmètre de consolidation. D'autre part, une succursale doit être rattachée à la juridiction fiscale dans laquelle elle se trouve et non pas à la juridiction fiscale de résidence de l'entité dont la succursale fait partie, nécessitant de déconstruire certains entités qui forment un tout en consolidation. Par ailleurs, la présentation des informations par pays, et par juridiction fiscale en particulier, n'est pas disponible dans de nombreux groupes. A titre d'exemple, ces derniers peuvent avoir mis en place des paliers de sous-consolidation regroupant une même activité, même si elle concerne plusieurs juridictions.

Les agrégats demandés ne peuvent pas non plus toujours être obtenus à partir des états financiers consolidés, nécessitant pour les entreprises de travailler plus dans le détail. A titre d'exemple, le chiffre d'affaires à reporter dans la déclaration pays est différent du chiffre d'affaires consolidé et s'interprète plus comme les revenus au sens large. D'autre part, ce chiffre d'affaires cumule l'ensemble des opérations intragroupes alors qu'elles sont éliminées en consolidation. Par ailleurs, des retraitements spécifiques tels que le retraitement de l'impôt sur les bénéfices prélevé à la source, exige également des entreprises une analyse plus précise des transactions et sont sources de difficultés rencontrées par les entreprises.

b) L'organisation du reporting

Le niveau de détail demandé nécessite d'impliquer les filiales pour qu'elles puissent reporter les informations nécessaires à l'établissement de la déclaration pays par pays. Dès lors, les entreprises font face à certaines difficultés pour déterminer les informations à transmettre à ces entités constitutives ainsi que pour choisir un outil de reporting adapté. Elles doivent également mettre en place un nouveau processus pour assurer le succès du reporting. La définition d'une démarche, fixant des étapes, des

échéances internes et des responsables, est ainsi également source de défis pour les entreprises.

2.2 Proposition de solutions : limites et bénéfices de la méthodologie proposée

a) Bénéfices de la méthodologie proposée

Pour rappel, le choix de la source de données à utiliser pour établir la déclaration pays par pays est libre. La méthodologie proposée dans ce mémoire est basée sur l'utilisation des comptes sociaux propres à chaque entité.

L'usage de cette source de données est judicieux pour deux raisons principales.

Premièrement, recourir aux comptes individuels des entités permet d'avoir une information non agrégée et ainsi d'obtenir le niveau de détail nécessaire pour l'établissement de la déclaration pays par pays. Cela permet ainsi de répondre à la première des difficultés présentées ci-dessus.

Deuxièmement, la déclaration sera transmise aux différentes administrations fiscales des pays dans lesquels résident les entités du groupe. L'utilisation des comptes individuels comme source de données permet d'avoir une cohérence entre les liasses fiscales de chaque entité et les données qu'elle reporte. Par ailleurs, il est probable qu'en cas de question, les administrations locales se retournent directement vers les entités présentes dans le pays. Cela facilitera la communication avec les administrations, les entités ayant déjà été impliquées dans le reporting.

Par ailleurs, la méthodologie propose la mise en place d'un manuel, permettant de fournir une ligne directrice, et de structurer la remontée des informations. Les informations à transmettre aux entités constitutives sont également définies, en réponse à la deuxième difficulté que rencontrent les entreprises.

b) Limites de la méthodologie proposée

La directive⁶¹ précise qu'il n'est pas nécessaire de rapprocher les états financiers consolidés et la déclaration pays par pays. Ce mémoire, ayant avant tout pour objectif de fournir des outils et une méthodologie pour répondre à la nouvelle réglementation, ne propose pas de réconciliation avec les états financiers consolidé ou toute autres informations produites par l'entreprise.

Néanmoins, une telle réconciliation peut apparaître pertinente pour deux raisons. Premièrement, disposer d'une réconciliation permettrait d'effectuer une analyse plus aboutie des données issues de la déclaration pays par pays, qui pourrait alors être utilisée comme un outil de gestion.

Deuxièmement, cela permettrait d'avoir une traçabilité entre l'ensemble des informations produites par le groupe. Ceci est d'autant plus pertinent qu'il est prévu de rendre publique les informations issues de la déclaration⁶², qui seraient alors forcément comparées aux états financiers consolidés et autres données publiques du groupe. Si cette mesure se met en œuvre, il serait alors judicieux de disposer d'une réconciliation afin d'assurer une totale transparence du groupe.

Ainsi, dans le cadre de travaux de prolongation de ce mémoire, il pourrait être intéressant de mettre en place des outils de réconciliation entre les données figurant dans la déclaration pays par pays et les autres informations produites par le groupe, notamment les états financiers consolidés. Ces outils pourraient par exemple prendre la forme de tableau de passage, qui prendrait en compte les différents ajustements passés entre les sources d'information.

⁶¹ Directive (UE) 2016/881 Du conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

⁶² Proposition de directive 2016/0107 (COD) du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

Conclusion Partie III

L'étude du cas d'un groupe français a permis de présenter l'utilisation en pratique des outils développés dans les deux parties précédentes. Le manuel de préparation de la déclaration pays par pays, complété pour ce groupe, est ainsi présenté en annexe 5.

La partie III a également été l'occasion de présenter les différents retraitements à effectuer, une fois les informations collectées. Ces retraitements concernent :

- La retenue à la source de l'impôt sur les bénéfices impactant l'agrégat «impôts sur bénéfices acquittés».
- Les succursales et les sociétés de personnes impactant la présentation de la déclaration.

Une analyse des informations collectées est également proposée. Cette analyse se base sur le calcul de ratios permettant d'identifier des points d'attention qui pourraient alerter les administrations.

Enfin, un exemple d'information à communiquer aux administrations fiscales est proposé. La déclaration pays par pays, complétée pour le groupe français est alors présentée en annexe 6.

CONCLUSION

Les différents outils et la démarche illustrée de ce mémoire ont notamment permis de déterminer si une personne morale établie en France est soumise à la nouvelle obligation de déclaration, ainsi que de définir une méthodologie pour identifier les entités comprises dans le périmètre de la déclaration pays par pays. Une proposition d'analyse a également permis de clarifier les informations à déclarer. Ce mémoire a aussi été l'occasion de fournir une ligne directrice pour le reporting en présentant les différents outils de collecte possibles et en proposant un calendrier et une gouvernance appropriée. Enfin, l'étude de cas d'un groupe français a permis de présenter les différents retraitements à effectuer une fois l'information collectée, ainsi qu'une analyse de ces informations, permettant de compléter la déclaration pays par pays.

L'expert-comptable français dispose ainsi des éléments nécessaires pour développer une nouvelle mission à forte valeur ajoutée, à savoir la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays. La définition du cadre juridique, des procédures à suivre ainsi que la présentation des outils de commercialisation introduite dans ce mémoire, sont également des ressources pour le professionnel qui souhaite mettre en place cette mission.

Une fois cette déclaration établie, il apparaît judicieux d'aller au-delà de l'obligation légale et de transformer cette contrainte réglementaire en opportunité. En effet, la mise en place de ce reporting additionnel fournit aux entreprises des données financières et fiscales sous un angle qu'elles n'avaient pas nécessairement à disposition auparavant.

L'expert-comptable souhaitant réaliser ce type de mission aurait ainsi tout intérêt à proposer à ces clients une mission complémentaire, incluant une analyse plus aboutie des données issues de la déclaration pays par pays, qui pourrait alors être utilisée comme un outil de gestion,

En parallèle, l'expert-comptable se doit d'effectuer une veille réglementaire. En effet, un examen approfondi du dispositif est prévu pour 2020, avec des modifications

possibles à la clé⁶³. De manière générale, la pression sur la transparence fiscale des entreprises multinationales est amenée à s'accroître. La possible future obligation de rendre publique les données de la déclaration pays par pays constitue une des mesures convergentes dans cette direction⁶⁴. Les entreprises doivent ainsi plus que jamais se préparer et mettre en place une communication fiscale adéquate.

L'expert-comptable, du fait de ses compétences, est à même d'accompagner les entreprises dans leurs défis. La mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays en constitue l'une des premières étapes.

⁶³ OCDE, Instructions Questions fréquemment posées sur BEPS,
<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/questionsfrequemmentposees.htm>, 19 août 2017.

⁶⁴ Proposition de directive 2016/0107 (COD) du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices.

BIBLIOGRAPHIE

a) Textes officiels

⇒ **Directives européennes**

- Proposition de directive 2016/0107 (COD) du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices ;
- Directive (UE) 2016/881 Du conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ;

⇒ **Lois nationales**

- Projet de loi N° 3939 relatif la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique du 8 juillet 2016 ;
- Projet de loi N° 3939 relatif la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique du 14 juin 2016 ;
- Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 ;
- Loi n° 75-1334 du 31 décembre 1975 relative à la sous-traitance ;
- Décret n° 2007-1387 du 27 septembre 2007 portant sur le Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable ;
- Code de commerce, Article L233-1 à L233-18 ;
- Code général des impôts, Article 223 quinquies C, créé par la LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 121 ;
- Code général des impôts, Article 1729 F, créé par la LOI n°2015-1785 du 29 décembre 2015- art. 121 ;
- Code général des impôts, Article 1729 B, modifié par la LOI n°2010 - 1657 du 29 décembre 2010 - art. 41 (V) ;

- Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223 quinquies C du code général des impôts
- Arrêté du 6 juillet 2017 pris en application du II de l'article 223 quinquies C du code général des impôts

⇒ **Jurisprudence**

- Conseil constitutionnel, Décision n°2013-685 DC du 29 décembre 2013

b) Documentations professionnelles

⇒ **Etudes**

- European Commission, Factual Summary of the responses to the public consultation on assessing the potential for further transparency on corporate income taxes, 20 janvier 2016, 22 pages ;
- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Projet BEPS Exposés des actions 2015, 30 août 2016, 26 pages ;
- OCDE, Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays, juillet 2017, 19 pages ;
- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Instructions Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, 17 décembre 2015, 77 pages ;
- OCDE, *Myths and Facts about BEPS*; 05 octobre 2015, 1 pages ;
- OCDE, Measuring and Monitoring BEPS : Action 11 : 2015 Final Report , 05 octobre 2015 ;
- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Dispositif de mise en œuvre des déclarations pays par pays, 2015, 45 pages ;
- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : action-13-instructions relatives à la mise en

œuvre de la documentation des prix de transfert et de la déclaration pays par pays, 29 octobre 2014 ; 10 pages ;

- OCDE, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices : Instructions relatives à la documentation des prix de transfert et aux déclarations pays par pays, 29 octobre 2014, 52 pages ;
- OCDE, Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, 25 mai 2011, 106 pages ;
- KPMG, Reporting pays par pays : comparatif des obligations françaises, Janvier 2016, 9 pages ;
- KPMG, Se préparer au reporting pays par pays : les enjeux pour la Fonction Finance, 10 mars 2015, 4 pages ;
- FEE, Public Country by Country Reporting : *A template for disclosing corporate tax information*, Juillet 2016, 4 pages ;
- Transparency International, European commission proposal on public "cbcr" : questions and answers, 13 juillet 2016, 8 pages ;
- Financial transparency, Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must : questions and answers , 24 février 2016, 15 pages ;

⇒ **Articles de presse**

- BAEGERT Jérôme (2014), Coopération fiscale entre Etats, *Finance et gestion*, Novembre ; p. 179-185 ;
- BOGAERT Jérôme (2016), Le reporting pays par pays : quel impact pour les entreprises ?, *Finance et gestion*, Avril ; p.58-60 ;
- FEUERSTEIN Ingrid (2016), Transparence fiscale : le patronat crie au «suicide », *Les Echos*, 7 juin ;
- NOEL Amélie et SALIGNON Gilles (2015), Transparence fiscale : comment se préparer au reporting pays par pays, *Option Finance*, Avril, p.34-36 ;
- MAYO Jocelyne (2016), Transparence fiscale, la déclaration pays par pays de l'OCDE, *Expert Focus*, mars ;

- NEEFS Philippe (2016), Transparence fiscale et déclaration pays par pays, où est-on ? ; *Agefi*, Mai, p.19 ;

⇒ **Revue professionnelle**

- Ordre des Experts-Comptables (2014), Acceptation et maintien des missions, *Collection pratique professionnelle*, mai, 50 pages ;
- Ordre des Experts-Comptables (2016), Missions d'accompagnement et de conseil : mode d'emploi ; *L'expert en poche*, juin, 106 pages ;
- Ordre des Experts-Comptables (2011), Guide d'application de la norme blanchiment, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 201 pages ;
- Ordre des Experts-Comptables (2016), Référentiel normatif de l'Ordre des Experts-Comptables, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 191 pages ;
- Ordre des Experts-Comptables (2016), La lettre de mission en pratique, *Collection pratique professionnelle*, Octobre, 72 pages ;
- SIC (2016), L'obligation de conseil à la charge de l'expert-comptable : comment éviter les contentieux, SIC, n°347, janvier, p.22-23 ;
- SIC (2015), Focus : Un nouveau périmètre et de nouvelles modalités d'exercice pour les experts-comptables, SIC, n°346, décembre, p.8-11 ;
- SIC (2016), Editorial, SIC, n°353, juillet- août, p.3 ;

⇒ **Conférences**

- BABAUD Eric, BRETOU Thierry, LEGOUX Antoine, *Prix de transfert : état des lieux et perspectives*, 71e Congrès de l'Ordre des experts-comptables, 28 septembre 2016, Bruxelles ;
- CABON Delphine, COLLIN Patrick, *Harmonisation fiscale européenne : état des chantiers et des réflexions (BEPS, TVA...)*, 71e Congrès de l'Ordre des experts-comptables, 29 septembre 2016, Bruxelles ;

c) Mémoires

- LESNE Françoise (2013), Les avantages du personnel dans le cadre d'un groupe international coté en France : proposition d'une démarche de coordination et de contrôle du reporting, novembre, 157 pages ;
- ZARROUATI COURIMAULT Guilaïne Elisabeth (2013), Mise en place d'un reporting des engagements hors bilan dans le secteur de la construction/concession. Proposition de dispositif de reporting depuis la collecte de l'information jusqu'à la publication dans les annexes aux comptes consolidés en normes IFRS, novembre, 160 pages ;
- RAVAT Gauthier (2013), Une nouvelle mission proposée par l'expert-comptable : l'externalisation de la gestion des ressources humaines, mai, 204 pages ;

d) Ouvrages

- DEBARD Thierry, GUINCHARD Serge, *Lexique des termes juridiques 2017-2018*, Edition Dalloz, juin 2017, 1180 pages
- MAILLET Catherine, FRIEDERICH Micheline, BONNAULT René, BURLAUD Alain, BENSADON Didier, LANGLOIS Georges, *DSCG 4 Comptabilité et audit manuel et applications 10e édition*, Editions Foucher, Millésime 2016-2017, 640 pages

e) Sites internet

⇒ **Sites institutionnels**

- Commission Européenne, *Communiqué de presse - Introducing public country-by-country reporting for multinational enterprises - Questions & Answers*, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-1351_fr.htm?locale=fr, 25 août 2017;
- Commission Européenne, *Communiqué de presse - La Commission européenne propose des règles de transparence fiscale publique pour*

les multinationales, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_fr.htm?locale=fr, 25 août 2017;

- OCDE, A boost to transparency in international tax matters, <http://www.oecd.org/tax/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>, 25 août 2017;
- OCDE, Instructions Questions fréquemment posées sur BEPS, <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/questionsfrequemmentposees.htm>, 25 août 2017;
- OCDE, *Instructions La première réunion du nouveau cadre inclusif*, <http://www.oecd.org/fr/ctp/la-premiere-reunion-dunouveau-cadre-inclusif-etabli-pour-lutter-contre-lerosion-de-la-base-dimposition-et-le-transfert-de-benefices.htm>, 25 août 2017;

⇒ **Autres sites**

- Paperjam, *Améliorer la communication avec les filiales à l'étranger*, <http://paperjam.lu/sponsored-news/ameliorer-la-communication-avec-les-filiales-a-letranger>, 25 août 2017 ;
- Nextinpact, *Optimisation fiscale : les députés adoptent un reporting public « à trous » et sans Open Data* ; <http://www.nextinpact.com/news/100202-un-reporting-public-a-trous-et-sans-open-data-vote-par-deputes.htm>; 25 août 2017 ;
- KPMG, *Reporting tax Newsletter*, <https://home.kpmg.com/fr/fr/home/insights/2016/07/newsletter-reporting-tax.html>, 25 août 2017 ;
- L'Express, *Les sept qualités d'un bon logiciel de gestion*, http://lentreprise.lexpress.fr/gestion-fiscalite/budget-financement/les-sept-qualites-d-un-bon-logiciel-de-gestion_1509126.html, 25 août 2017 ;
- Le Blog Expert-Consolidation, *Exceptions à l'inclusion dans le périmètre*, <http://expert-consolidation.com/guide/07-exceptions-a-linclusion-dans-le-perimetre/>, 25 août 2017 ;

- August & Debouzy, Reporting pays par pays, la donne change en matière de prix de transfert : portée et enjeux de la nouvelle obligation déclarative, <http://www.august-debouzy.com/fr/flash/001199-reporting-pays-par-pays-la-donne-change-en-mati-re-de-prix-de-transfert-port-e-et-enjeu>, 25 août 2017 ;
- Lintax, Le renforcement du Reporting Pays par Pays dans le cadre de la loi Sapin II... Ou quand l'Assemblée Nationale veut laver plus blanc que blanc, <http://www.lintax-avocats.com/le-renforcement-du-reporting-pays-par-pays-dans-le-cadre-de-la-loi-sapin-ii-ou-quand-lassemblee-nationale-veut-laver-plus-blanc-que-blanc/>, 25 août 2017 ;
- Etudes fiscales internationales, *L'obligation de reporting pays par pays à la française*, <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/archive/2016/01/08/l-obligation-de-reporting-pays-par-pays-a-la-francaise-25116.html>, 25 août 2017 ;

f) Videos

- OCDE, Youtube (5 octobre 2015) Improving Transparency with Country-by-Country Reporting, <https://www.youtube.com/watch?v=UH8v3LRpeQQ>
- Deloitte, Youtube (4 février 2016) Deloitte's approach to Country-by-Country Reporting, <https://www.youtube.com/watch?v=mKk-zF2dHKw>
- Taj, Youtube (21 janvier 2016), BEPS : qu'est-ce que c'est et qu'est-ce que ça change ?, <https://www.youtube.com/watch?v=qjbswC3n8VY> ;
- Taj, Youtube (21 janvier 2016), Quelles sont les implications du Country by Country Reporting ?, https://www.youtube.com/watch?v=i_ccNwaVI20&feature=youtu.be ;
- CCH Integrator, Youtube (16 mars 2016), Country by Country Reporting, <https://www.youtube.com/watch?v=6DWtUfEJVlQ> ;

ANNEXES

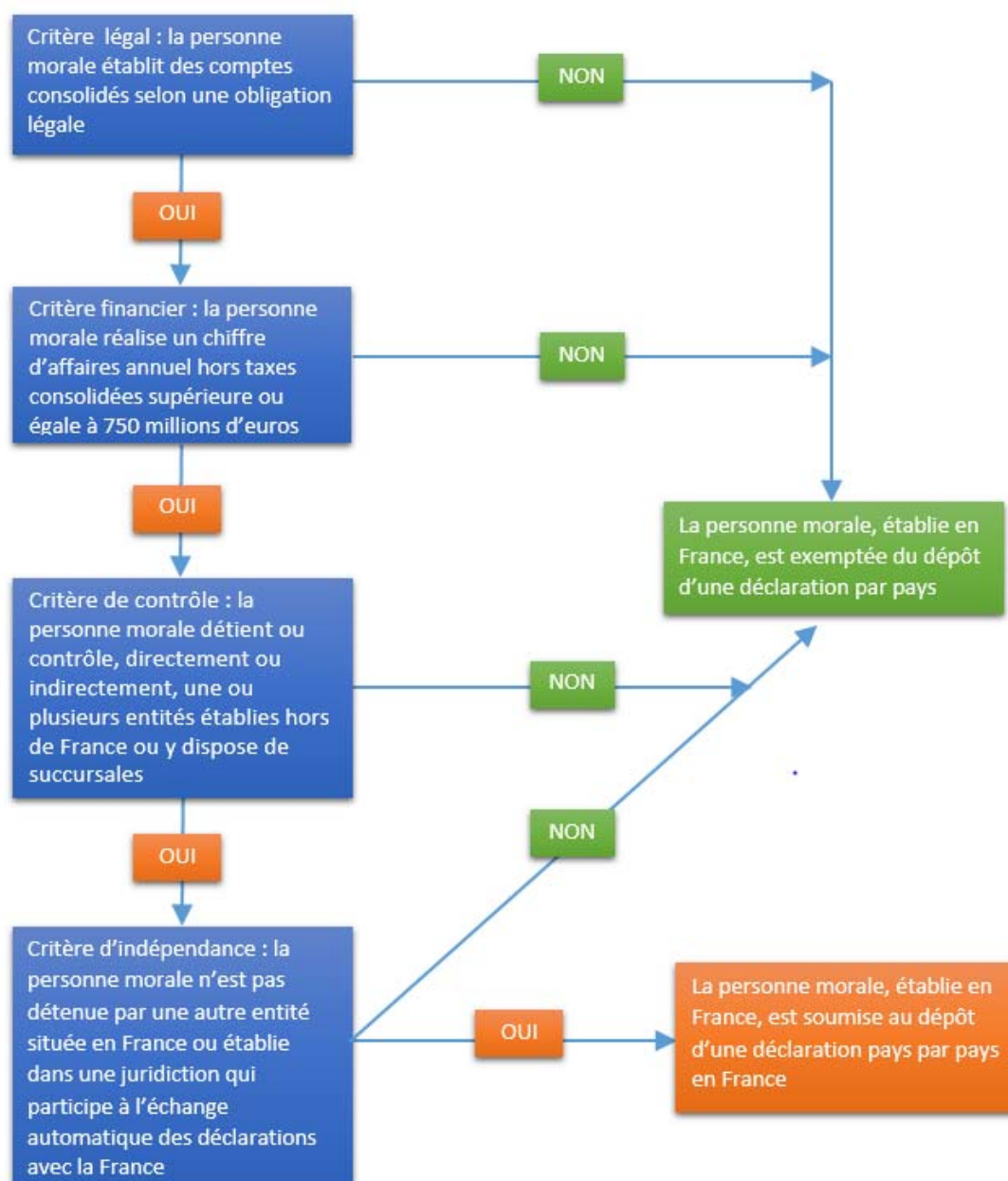
ANNEXE 1. PROPOSITION D'ARBRES DE DÉCISION	121
ANNEXE 2. MODÈLE DE LETTRE DE MISSION	124
ANNEXE 3. MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS	142
ANNEXE 4. MATRICE DES RESPONSABILITÉS	157
ANNEXE 5. MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS COMPLÉTÉ POUR LE GROUPE CbCR	159
ANNEXE 6. DÉCLARATION PAYS PAR PAYS COMPLÉTÉE POUR LE GROUPE CbCR	171

ANNEXE 1. Proposition d'arbres de décision

L'annexe 1, présentant deux arbres de décision, est à destination de l'expert-comptable, pour lui permettre de déterminer si une personne morale établie en France est soumise à l'obligation. Ces arbres de décision peuvent être utilisés lors de la phase de prise de connaissance du client, pour une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

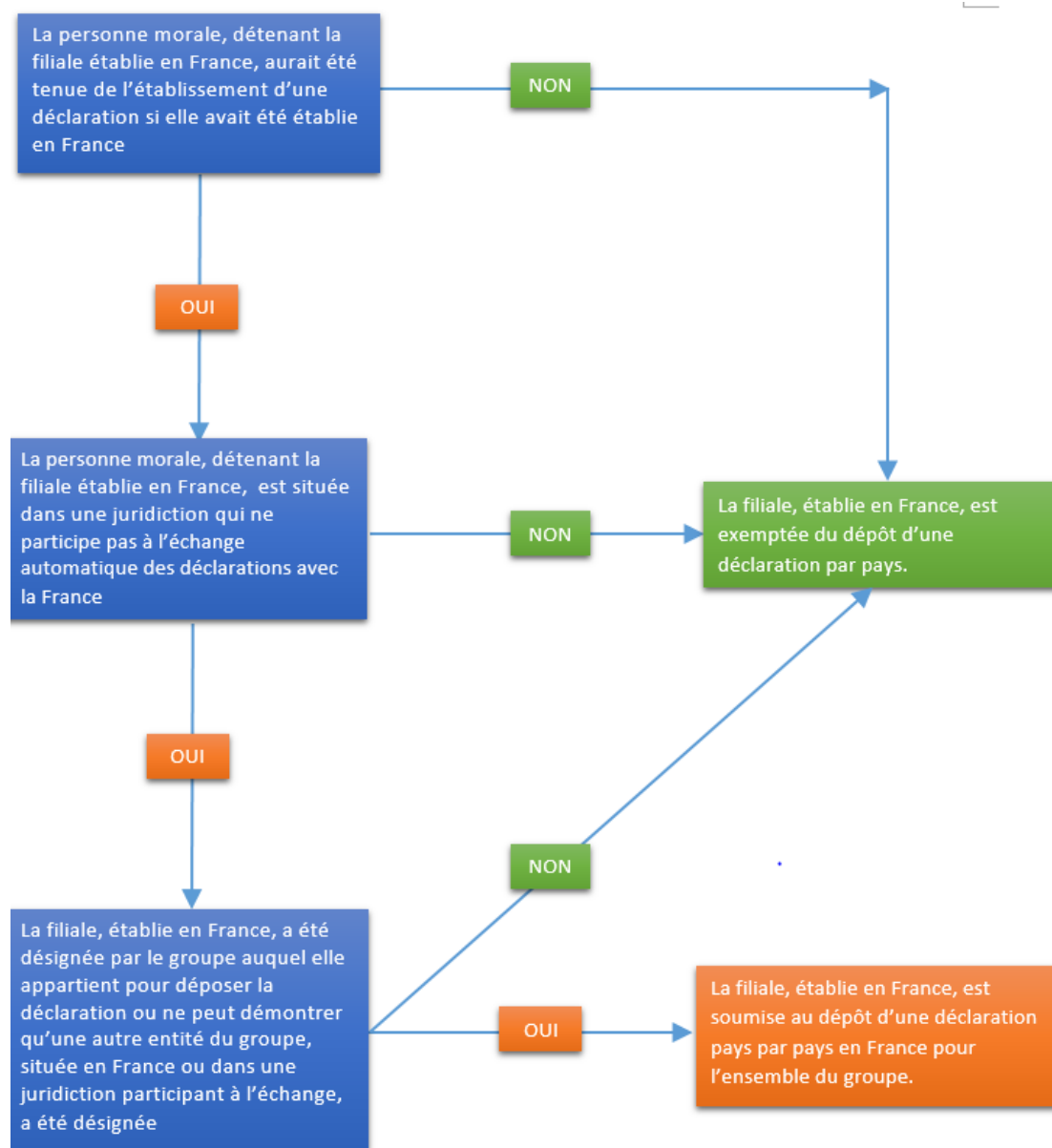
Annexe 1.a Arbre de décision 1.

Mécanisme principal : Personne morale établie en France respectant quatre critères cumulatifs.



Annexe 1.b Arbre de décision 2.

Mécanisme secondaire : Filiale établie en France détenue par une personne morale située hors de France.



ANNEXE 2. Modèle de lettre de mission

L'annexe 2 est un exemple de lettre de mission que l'expert-comptable peut utiliser dans le cadre d'une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays.

ASSISTANCE A L'ETABLISSEMENT DE LA DECLARATION PAYS PAR PAYS

Coordonnées de l'expert-comptable⁶⁵ :

- Dénomination sociale de la structure d'exercice professionnel / nom de l'expert-comptable,
- Adresse géographique, et si elle est différente, adresse du siège social,
- Numéro de téléphone et adresse électronique.

Informations à fournir ou à mettre à la disposition du client⁶⁶ :

- Statut et forme juridique de la structure d'exercice professionnel,
- Numéro d'inscription au registre du commerce et des sociétés,
- Nom et adresse du Conseil régional de l'Ordre auprès duquel la structure d'exercice professionnel est inscrite,
- Numéro individuel d'identification à la TVA.

⁶⁵ Informations à fournir obligatoirement au client (Art. L 111-1 et R 111-1 du code de la consommation), figurant habituellement sur le papier à en-tête.

⁶⁶ Art R 111-2 du code de la consommation.

A l'attention de la direction de l'entité

Madame, Monsieur,

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez témoignée en envisageant de nous confier, en qualité d'expert-comptable, une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays pour l'exercice clôturant le ...

1. VOTRE GROUPE

• Présentation générale

Dans ce paragraphe, l'expert-comptable présente les caractéristiques principales du groupe, comme par exemple :

- *société mère ;*
- *périmètre de consolidation ;*
- *présence en France, à l'étranger ;*
- *secteurs d'activité des entreprises du groupe ;*
- *exercice social ;*
- *chiffre d'affaires consolidé ;*
- *effectif du groupe ;*
- *...*

• Organisation comptable

Dans ce paragraphe, l'expert-comptable présente les grandes lignes de l'organisation comptable :

- *en France ;*
- *responsable de la consolidation ;*
- *comptes audités ou non ;*
- *...*

2. NOTRE MISSION

La mission que vous envisagez de nous confier sera effectuée dans le respect des dispositions des textes légaux et réglementaires applicables aux experts-comptables⁶⁷.

2.1. Objectif de notre mission

L'objectif de notre mission consistera à mettre à votre service nos compétences pour vous assister dans l'établissement de la déclaration pays par pays.

Au regard du cadre de référence des missions de l'expert-comptable, cette mission s'inscrit parmi les autres prestations à l'issue desquelles l'expert-comptable n'exprime pas d'opinion.

Cette mission n'a pas pour objectif de déceler des erreurs, des fraudes, des actes illégaux ou autres irrégularités.

2.2. Nature de nos travaux

Nos travaux sont limitativement arrêtés d'un commun accord.

Ils comprendront notamment :

2.2.1. Prise de connaissance générale du groupe

Une prise de connaissance générale de votre groupe et de son évolution sera réalisée en vue de vous assister dans l'établissement de la déclaration pays par pays.

⁶⁷ Voir paragraphe 3 des conditions générales « Obligations de l'expert-comptable ».

L'Expert-comptable liste ici les différents travaux de prise de connaissance par exemple :

- Définition du périmètre et des méthodes de consolidation des entités consolidées ;
- L'analyse des différentes relations intergroupes ;
- ...

2.2.2. Assistance pour la préparation du reporting

Nous vous fournirons une approche pour la délimitation du périmètre de la déclaration pays par pays et pour la détermination des informations à collecter. Nous vous assisterons dans le choix d'un outil de collecte, dans la mise en place d'un calendrier et dans l'identification des différents responsables au sein de votre entreprise.

Nous vous accompagnons dans la rédaction d'un manuel de déclaration pays par pays, incluant des instructions à transmettre aux entités du groupe.

2.2.3 Assistance pour le reporting

Nous vous assistons en cas d'éventuelles difficultés ou en cas de questions des responsables du reporting local sur les informations à reporter.

2.2.4. Assistance pour l'établissement de la déclaration pays par pays

Nous vous présenteront les différents retraitements à effectuer et nous vous fourniront une approche pour analyser les informations collectées. Nous vous accompagnerons dans la préparation du formulaire n° 2258–SD de déclaration pays par pays pour que celui-ci soit conforme.

2.2.5. Autres travaux complémentaires (le cas échéant)

Par ailleurs, vous avez requis notre assistance pour les prestations suivantes :

- Formation des responsables au sein de l'entreprise cliente

- 2.3. Limite de nos travaux

Nous ne sommes juridiquement redevables que d'une simple obligation de moyens. Nous ne portons donc pas d'appréciation sur la légalité, la fiabilité et la pertinence des informations et/ou transactions comptabilisées et/ou sur les comptes statutaires des entités qui entrent dans le périmètre ni sur le bien-fondé des informations que vous nous communiquerez, (*le cas échéant*) à l'exception des comptes statutaires des entités ... (*à préciser*) qui entrent dans le périmètre et pour lesquels nous avons effectué une mission de ... (*à préciser*).

Notre mission n'a pas pour objectif de déceler des erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités pouvant ou ayant eu lieu au sein de votre groupe ; elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité de comptes et qu'en conséquence aucune assurance ne sera délivrée par nos soins.

Nous vous rappelons que vous êtes seul responsable de la définition du périmètre.

3. EXECUTION ET DEROULEMENT DE LA MISSION

Notre mission sera exécutée sous la direction de, expert-comptable, qui pourra se faire assister en cas de besoin par d'autres intervenants du cabinet.

Pour cette mission, nous vous proposons d'intervenir selon le planning suivant :

(Détailler les dates ou périodes d'intervention ainsi que la nature des travaux qui seront effectués à ces dates)

Nous comptons sur votre coopération et sur celle de votre équipe pour nous communiquer les informations et les documents nécessaires pour effectuer notre mission dans de bonnes conditions.

4. MODALITES RELATIONNELLES

Nos relations seront réglées sur le plan juridique tant par les termes de cette lettre que par les conditions générales ainsi que par un tableau de répartition des obligations respectives entre votre entité et notre cabinet afin de réaliser cette mission dans des conditions optimales (voir annexes 1 et 2).

Tout aménagement devant éventuellement être apporté aux missions ou prestations définies ci-dessus sera préalablement arrêté d'un commun accord.

5. OBLIGATIONS D'IDENTIFICATION

(Paragraphe à intégrer uniquement lorsque les informations et les documents requis en matière d'identification relatés au paragraphe 4 des conditions générales jointes ne sont pas en possession de l'expert-comptable)

Dans le cadre des obligations qui nous incombent en application des dispositions du Code monétaire et financier relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, nous vous informons qu'à la date de la présente les informations et les documents requis en matière d'identification et relatés au paragraphe 4 des conditions générales jointes à la présente ne nous sont pas parvenus et que leur obtention est une condition suspensive pour la mise en œuvre de la mission que vous souhaitez nous confier.

6. HONORAIRES

Nos honoraires seront calculés au temps passé.

Les taux horaires appliqués sont les suivants :

- ... pour un chef de mission
-pour un collaborateur
-

Compte tenu des temps prévus que nous avons estimés à ... heures, nos honoraires devraient s'élever à ... HT.

En cas de dépassement des temps prévus, dont nous vous informerions dans les meilleurs délais, une régularisation des honoraires sera effectuée *en cours* [*en fin*] de mission.

(les modalités de facturation peuvent être reproduites au niveau de ce paragraphe)

7. Modifications apportées aux conditions générales

Note : Insérer ici les éventuelles dérogations apportées aux conditions générales. A défaut de dérogation, mentionner :

Les parties, après en avoir discuté, sont convenues de n'apporter aucune dérogation aux conditions générales.

Nous vous serions obligés de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente et des annexes jointes, dont les conditions générales qui font partie intégrante de la lettre de mission, revêtues d'un paraphe sur chacune des pages et de votre signature

sur la dernière page de la lettre de mission, attestant de votre prise de connaissance et acceptation de la lettre de mission et de ses annexes.

Nous vous prions de croire ...

Fait à ..., en deux exemplaires

(Signatures)

Signature de la structure d'exercice professionnel (*représentant légal /signature sociale*)

Le client

ANNEXES A LA LETTRE DE MISSION

ANNEXE 1

EXEMPLE DE CONDITIONS GENERALES

A JOINDRE A LA LETTRE DE MISSION

1- DOMAINE D'APPLICATION

Les présentes conditions sont applicables aux conventions portant sur les missions conclues entre le cabinet x dénommé l'expert-comptable⁶⁸ et son client⁶⁹.

Le client reconnaît qu'il contracte en qualité de professionnel⁷⁰ et que la lettre de mission annexée constitue un contrat de prestations de services en rapport direct avec ses activités professionnelles.

2- DEFINITION DE LA MISSION

Les travaux incombant à l'expert-comptable sont détaillés dans la lettre de mission et ses annexes (*le cas échéant*) et sont strictement limités à son contenu.

3- OBLIGATIONS DE L'EXPERT-COMPTABLE

L'expert-comptable effectue la mission qui lui est confiée conformément aux dispositions du Code de déontologie intégré au décret du 30 mars 2012 relatif à

⁶⁸ Expert-comptable : Ce terme désigne les experts-comptables et les salariés autorisés à exercer la profession d'expertise comptable aux termes de l'article 83 ter ou 83 quater de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

⁶⁹ Client : Ce terme comprend l'adhérent.

⁷⁰ Professionnel : défini par l'article liminaire du code de la consommation comme toute personne physique ou morale, publique ou privée, qui agit à des fins entrant dans le cadre de son activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, y compris lorsqu'elle agit au nom ou pour le compte d'un autre professionnel.

l'exercice de l'activité d'expertise comptable, de la norme professionnelle de « Maîtrise de la qualité », de la norme « anti-blanchiment » élaborée en application des dispositions du Code monétaire et financier et le cas échéant de la norme professionnelle de travail spécifique à la mission considérée. Il contracte, en raison de cette mission, une obligation de moyens.

L'expert-comptable peut se faire assister par les collaborateurs de son choix. Le nom du collaborateur principal chargé du dossier est indiqué au client.

A l'achèvement de sa mission, l'expert-comptable restitue les documents appartenant au client que ce dernier lui a confiés pour l'exécution de la mission.

L'expert-comptable est tenu :

- à une obligation au secret professionnel dans les conditions prévues à l'article 226-13 du Code pénal ;
- à une obligation de discrétion, distincte de l'obligation précédente, quant aux informations recueillies et à la diffusion des documents qu'il a établis. Ces derniers sont adressés au client, à l'exclusion de tout envoi à un tiers, sauf demande du client. Les documents établis par l'expert-comptable seront en conséquence adressés au client, à l'exclusion de tout envoi direct à un tiers (sauf instruction spécifique de la part du client et exception faite des transmissions aux administrations fiscales et sociales et OGA autorisées par mandat joint en annexe).

4- OBLIGATIONS DU CLIENT

Le client s'interdit tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de l'expert-comptable ou de ses collaborateurs, notamment en s'abstenant de leur faire toutes offres d'exécuter des missions pour leur propre compte ou de devenir salarié du client. Le client s'engage :

- A fournir à l'expert-comptable préalablement au commencement de la mission, les informations et documents d'identification requis en application des

dispositions visées aux articles L 561-1 et suivants du Code monétaire et financier, à savoir :

Dans le cadre de l'obligation d'identification du client:

- si le client est une personne physique, obtention d'un document d'identité officiel en cours de validité comportant sa photographie ;
- si le client est une personne morale, tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social, l'identité des associés et dirigeants et la composition et la répartition du capital.

Dans le cadre de l'obligation d'identification du bénéficiaire effectif, s'il apparaît qu'une personne physique remplit les conditions pour être qualifiée de bénéficiaire effectif:

- les éléments d'identification de cette personne.
- A mettre à la disposition de l'expert-comptable, dans les délais convenus, l'ensemble des documents et informations nécessaires à l'exécution de la mission ;
- (le cas échéant) A réaliser les travaux lui incombant conformément aux dispositions prévues dans le tableau de répartition des obligations respectives⁷¹ ;
- A respecter les procédures mises en place pour la réalisation de la mission et notamment le planning d'intervention de l'expert-comptable figurant dans la lettre de mission ;
- A porter à la connaissance de l'expert-comptable les faits nouveaux ou

⁷¹ L'expert-comptable élabore le cas échéant un tableau de répartition des obligations respectives joint en annexe à la lettre de mission.

exceptionnels et à lui signaler également les engagements susceptibles d'affecter les résultats ou la situation patrimoniale de l'entité ;

- A confirmer par écrit, si l'expert-comptable le lui demande, que les documents, renseignements et explications fournis sont exhaustifs et reflètent fidèlement la situation patrimoniale de l'entité ;
- A vérifier que les états et documents produits par l'expert-comptable sont conformes aux demandes exprimées et aux informations fournies par lui-même et à informer sans retard le professionnel de tout manquement ou erreur.

Le client reste responsable de la bonne application de la législation et des règlements en vigueur ; l'expert-comptable ne peut être considéré comme se substituant aux obligations du client du fait de cette mission.

Conformément aux prescriptions légales, le client doit prendre toutes les mesures nécessaires pour conserver les pièces justificatives et, d'une façon générale, l'ensemble des documents produits par l'expert-comptable pendant les délais de conservation requis par la loi ou le règlement.

Dès lors que des traitements sont assurés sur le système informatique du client, ce dernier devra assurer la sauvegarde et l'archivage des données et des traitements informatisés pour en garantir la conservation, l'inviolabilité et la lecture ultérieure.

D'une façon générale, le client doit par ailleurs prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer la protection de son système informatique.

5- HONORAIRES

L'expert-comptable reçoit du client des honoraires librement convenus qui sont exclusifs de toute autre rémunération, même indirecte. Il est remboursé de ses frais de déplacement et débours.

Des acomptes sur honoraires peuvent être demandés périodiquement.

Les conditions de règlement des honoraires sont les suivantes :

Les honoraires sont payés à leur date d'échéance ; en cas de paiement anticipé, aucun escompte n'est accordé ; en cas de retard de paiement, des pénalités de retard sont exigibles le jour suivant la date de règlement figurant sur la facture ; sauf disposition contraire qui ne peut toutefois fixer un taux d'intérêt de ces pénalités inférieur à trois fois le taux d'intérêt légal, le taux d'intérêt sera égal à celui appliqué par la Banque Centrale Européenne à son opération de refinancement la plus récente majoré de 10 points de pourcentage. Les pénalités de retard sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire.⁷²

Une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement d'un montant de 40 euros est également exigible de plein droit en cas de retard de paiement⁷³. Lorsque les frais de recouvrement exposés sont supérieurs au montant de cette indemnité forfaitaire, une indemnisation complémentaire peut être réclamée sur justificatifs.

Toute contestation d'une facture devra être faite dès réception, préciser la prestation contestée, et être motivée ; ladite contestation ne pourra justifier le non-paiement des autres prestations non contestées, y compris celles réalisées concomitamment, simultanément, ou lorsque les conditions de recours à la facture périodique sont remplies, incluses dans la même facture.

Le non-paiement des honoraires pourra, après rappel par lettre recommandée avec accusé de réception, entraîner la suspension des travaux ou mettre fin à la mission.

En cas de changement de modalités de facturation, une information préalable sera donnée au client.

⁷² Article L 441-6 du Code de commerce.

⁷³ Article D 441-5 du Code de commerce.

En cas de rupture du contrat par l'une ou l'autre des parties, une assistance pour réaliser le transfert du dossier dans l'entreprise ou à un nouveau prestataire pourra être effectuée à la demande du client.

En cas d'usage du droit de rétention prévu à l'article 168 du Code de déontologie intégré au décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, le président du Conseil Régional de l'Ordre des experts-comptables sera informé.

6- RESPONSABILITE CIVILE PROFESSIONNELLE DE L'EXPERT-COMPTABLE

La responsabilité civile professionnelle de l'expert-comptable ne peut être mise en jeu que sur une période contractuellement définie à ...⁷⁴ à compter des événements ayant causé un préjudice à l'entreprise.

Les actions en responsabilité contre l'expert-comptable devront être formées dans un délai de ... (*à titre indicatif : trois mois*) à compter des événements ayant causé un préjudice à l'entreprise, à peine de forclusion.

Tout événement susceptible d'avoir des conséquences notamment en matière de responsabilité doit être porté sans délai par le client à la connaissance de l'expert-comptable.

La responsabilité contractuelle de l'expert-comptable à l'égard du client, pour toutes les conséquences dommageables d'une même mission, est limitée à un plafond de euros.

⁷⁴ Article 2254 du Code civil : la durée de la prescription ne peut toutefois être réduite à moins d'un an ni étendue à plus de 10 ans ; il est recommandé de contractualiser cette durée à trois ans.

La responsabilité civile professionnelle de l'expert-comptable est couverte par un contrat d'assurance⁷⁵.

La responsabilité de l'expert-comptable ne peut notamment être engagée dans l'hypothèse où le préjudice subi par le client est une conséquence :

- d'une information erronée ou d'une faute ou négligence commise par le client ou par ses salariés,
- du retard ou de la carence du client à fournir une information nécessaire à l'expert-comptable,
- des fautes commises par des tiers intervenant chez le client.

7- RESILIATION DE LA MISSION

En cas de résiliation par le client au cours d'un exercice comptable (ou pendant la mission en cas de mission ponctuelle), et sauf faute grave imputable à l'expert-comptable, le client devra verser à ce dernier les honoraires dus pour le travail déjà effectué, majorés d'une indemnité conventionnelle égale à ...⁷⁶ des honoraires annuels convenus pour l'exercice en cours ou de la dernière année d'honoraires en cas de montant incertain.

En cas de manquement du client à l'une de ses obligations, l'expert-comptable aura la faculté de mettre fin à sa mission après l'envoi d'une mise en demeure sous forme de lettre recommandée restée sans effet.

Dès la survenance d'un évènement susceptible de le placer dans une situation de conflit d'intérêts ou de porter atteinte à son indépendance, l'expert-comptable a l'obligation de dénoncer le contrat.

⁷⁵ Facultatif si indiqué dans un autre document fourni ou mis à la disposition du client : souscrit auprès de la compagnie ... (ne pas mentionner le nom du courtier ou de l'agent d'assurance mais de la compagnie d'assurance) située (indiquer l'adresse : pour le contrat groupe MMA ASSURANCES MUTUELLES 14 boulevard Marie et Alexandre Oyon 72030 le Mans cedex 9). La couverture géographique de cette assurance porte sur le monde entier ... (à adapter en fonction du contrat d'assurance).

⁷⁶ Il est recommandé de fixer un pourcentage de 25%.

8- SUSPENSION DE LA MISSION

Lorsque la mission est suspendue pour cause de force majeure⁷⁷ (empêchement temporaire), les délais de remise des travaux sont prolongés pour une durée égale à celle de la suspension susvisée, à moins que le retard en résultant ne justifie la résolution.

Pendant la période de suspension, toutes les dispositions du contrat demeurent applicables.

En cas de manquement du client à l'une de ses obligations (*exemple : défaut de paiement des honoraires à l'échéance prévue*), l'expert-comptable aura la faculté de suspendre sa mission après l'envoi d'une mise en demeure sous forme de lettre recommandée restée sans effet, et ne pourra être tenu responsable des conséquences préjudiciables pouvant découler de cette suspension.

9- GESTION DES DONNEES A CARACTERE PERSONNEL

Chaque partie se conformera aux dispositions de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés. Le traitement et le transfert de données à caractère personnel par le cabinet auront pour finalités l'exécution et le suivi de la mission, de la relation client et la gestion informatique des données.

Le client consent par la présente auxdits traitements et transferts. Il confirme avoir obtenu, le cas échéant, tous les consentements nécessaires des personnes concernées par les données. Les personnes concernées par les données bénéficient d'un droit d'accès, de rectification et d'opposition, dans les conditions établies par la loi. Ces droits peuvent être exercés en envoyant un courriel à l'adresse suivante :
...../un courrier à l'adresse suivante:.....

10- DIFFERENDS

⁷⁷ Telle que définie à l'article 1218 du Code civil.

En cas de contestation par le client des conditions d'exercice de la mission ou de différend sur les honoraires, l'expert-comptable s'efforce de faire accepter la conciliation ou l'arbitrage du président du conseil régional de l'ordre avant toute action en justice⁷⁸.

11- DROIT APPLICABLE ET ATTRIBUTION DE COMPETENCE

Ce contrat de mission sera régi et interprété selon le droit français.

« TOUS LES LITIGES AUXQUELS LE CONTRAT POURRA DONNER LIEU, NOTAMMENT AU SUJET DE SA VALIDITE, DE SON INTERPRETATION, DE SON EXECUTION ET DE SA REALISATION, SERONT SOUMIS AUX TRIBUNAUX COMPETENTS DE ... (*NOM DE LA VILLE*)

⁷⁸ L'article 160 du décret du 30 mars 2012 prévoit la possibilité d'insérer également une clause compromissoire pour soumettre les différends à l'arbitrage du Président du conseil régional de l'Ordre.

ANNEXE 2

EXEMPLE DE TABLEAU DE REPARTITION DES OBLIGATIONS RESPECTIVES

A JOINDRE A LA LETTRE DE MISSION

NATURE DES OBLIGATIONS RESPECTIVES (liste non exhaustive ; à adapter dossier par dossier)	REPARTITION DES TRAVAUX		
	Assistance du cabinet	Client	Autres intervenants
MISSION D'ASSISTANCE A L'ETABLISSEMENT DE LA DECLARATION PAYS PAR PAYS			
Délimitation des entités à inclure dans la déclaration	X	X	
Détermination des informations à collecter	X	X	
Mise en place d'un calendrier	X	X	
Identification des responsables au sein de l'entreprise cliente	X	X	
Choix d'un outil de collecte	X	X	
Rédaction du manuel de déclaration pays par pays, incluant des instructions à transmettre aux entités du groupe	X	X	
Présentation des instructions	X	X	
Saisie des informations à collecter		X	
Retraitement des informations collectées	X	X	
Analyse des informations collectées	X	X	
Préparation de la déclaration pays par pays	X	X	
Transmission de la déclaration pays par pays à l'administration		X	
INTERVENTIONS COMPLEMENTAIRES			
Missions complémentaires pouvant être demandées par le client en complément de la mission d'assistance à l'établissement de la déclaration pays par pays			
Formation des responsables au sein de l'entreprise cliente			

ANNEXE 3. Manuel de préparation de la déclaration pays par pays

L'annexe 3 est à destination du client et peut être proposée par l'expert-comptable. Cette annexe a pour objectif de fournir une ligne directrice en présentant les règles de préparation et de structurer la remontée des informations. Elle inclut des instructions à transmettre aux entités constitutives. Elle est laissée vierge et doit être adaptée pour chaque client.

MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

Année : XXX

Groupe XXX

Table des matières

Table des matières	2
Introduction	3
Identité de l'entité déclarante et coordonnées des responsables	4
Calendrier	4
Obligations déclaratives et règles de préparation	4
Périmètre de la déclaration	6
Instructions à communiquer aux entités	6
Glossaire	7
Annexes	8
Annexe 1 Formulaire n°2258-SD	8
Annexe 2 Liste des entités constitutives	10
Annexe 3 Instructions pour la déclaration pays par pays	11

Introduction

L'objectif de ce manuel est de définir les étapes à suivre pour établir la déclaration pays par pays pour la période allant du XXX au XXX. Il fournit une ligne directrice en présentant les règles de préparation et un calendrier. Ce manuel détermine également le périmètre des entités à inclure dans la déclaration pays par pays ainsi que les instructions à communiquer aux entités constitutives.

Ce manuel doit être mis à jour annuellement. Son contenu est à destination interne uniquement.

1. Identité de l'entité déclarante et coordonnées des responsables

1.1 Entité déclarante

L'entité **XXX** est tenue de transmettre la déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale française pour le groupe **XXX** pour la période allant du **XXX** au **XXX**.

1.2 Coordonnées des responsables

Nom	Courriel
XXX	XXX
XXX	XXX

Ces personnes sont responsables de l'établissement de la déclaration pays par pays et de la transmission de celle-ci à l'administration fiscale française.

2. Calendrier

Actions	Date
Transmission par courriel des instructions à l'ensemble des entités constitutives	XXX
Réunion de lancement des instructions	XXX
Réception par courriel et sous format Excel des informations à reporter par les entités constitutives	XXX
Traitement et analyse de l'information collectée	XXX
Transmission de la déclaration pays par pays à l'administration fiscale française	XXX
Préparation du manuel pour l'exercice suivant	XXX

3. Obligations déclaratives et règles de préparation

En annexe 1 se trouve le formulaire n°2258-SD. Les montants à déclarer doivent être en euros et couvrir la période allant du **XXX** au **XXX**.

Ce formulaire doit être transmis par voie électronique à l'administration fiscale. Il est composé de trois tableaux distincts. L'ensemble des informations et explications portées dans la déclaration doivent être en anglais.

⇒ **Tableau 1 - Répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale**

Au niveau de ce tableau, il faut regrouper l'ensemble des entités constitutives par juridiction fiscale. Les agrégats économiques, comptables et fiscaux doivent provenir des comptes sociaux des entités constitutives et présentés en euros. Le taux de change à utiliser correspond au taux de change moyen de l'année, que ces informations proviennent du bilan ou du compte de résultat. Les agrégats des entités présentes dans une même juridiction doivent être cumulés et pris en compte à 100% sans considération du pourcentage de détention d'une entité constitutive. Il n'y pas d'ajustement à effectuer pour tenir compte des différences de principe comptables.

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

Il faut reprendre les différentes juridictions fiscales identifiées dans le tableau I et indiquer la liste des entités résidentes dans chaque juridiction fiscale, en précisant le numéro de TVA intracommunautaire, le nom et l'adresse de l'entité (avec mention obligatoire de la ville). Pour chacune de ces entités, il faut indiquer la nature de la ou les principales activités. Enfin, il faut indiquer la juridiction fiscale de constitution d'une entité si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence.

⇒ **Tableau 3 - Informations complémentaires**

Il faut y indiquer toutes informations ou explications succinctes complémentaires qui faciliteraient la compréhension des informations fournies dans les deux premiers tableaux.

4. Périmètre de la déclaration

Les entités constitutives incluses dans le périmètre de la déclaration correspondent :

- A l'entité déclarante
- Aux filiales intégrées
- Aux succursales de l'entité déclarante et des filiales intégrées
- Aux succursales et filiales intégrés exclues du périmètre de consolidation du fait d'un intérêt négligeable

La liste des entités constitutives se trouve en annexe 2. Cette liste comprend :

- La dénomination sociale et la forme juridique de chaque entité constitutive
- La juridiction fiscale de résidence de chaque entité constitutive
- La devise utilisée pour l'établissement des comptes sociaux et le taux de change que doivent utiliser les entités constitutives pour la conversion
- La période à reporter ainsi que la source de données à utiliser
- Le nom et le courriel de chaque responsable local

Si une entité constitutive est une société de personnes, il faut indiquer l'identité des associés ayant la qualité d'entité constitutive ainsi que leur pourcentage de détention.

Si une entité constitutive est une succursale, il faut indiquer l'identité de l'entité dont la succursale fait partie.

5. Instructions à communiquer aux entités constitutives

Les instructions à communiquer aux entités constitutives se trouvent en annexe 3.

Glossaire

Entité constitutive : Entité incluse dans le périmètre de la déclaration pays par pays.

Entité déclarante : Désigne l'entité constitutive tenue de déposer une déclaration pays par pays.

Juridiction fiscale : Désigne toute juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État.

XXX : information à compléter.

TABLEAU 2 – LISTE DE TOUTES LES ENTITÉS CONSTITUTIVES DU GROUPE D'ENTREPRISES MULTINATIONALES CORRESPONDANT AUX DONNÉES AGRÉGÉES PAR JURIDICTION FISCALE

Nom du groupe d'entreprises multinationales : Exercice fiscal considéré :														
Jurisdiction fiscale (Préciser le pays)	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale *	Jurisdiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principales activités (une case minimum à cocher par entité)											
			Recherche / développement (R & D)	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnements	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fournitures de services à des parties indépendantes	Financement interne	Financement du groupe	Services financiers	Réglementés	Assurance
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

* Préciser le numéro de TVA intracommunautaire, le nom et l'adresse de l'entité (avec mention obligatoire de la ville)

TABLEAU 3 – INFORMATIONS COMPLEMENTAIRES

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

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

Veuillez indiquer la source des données utilisées (article 46 *quater*-0 YE de l'annexe III au CGI).

Si la case « autres activités » du tableau 2 est cochée, veuillez mentionner dans cette zone la nature exacte de l'activité de l'Entité constitutive.

ATTENTION : les informations ou explications doivent être indiquées en anglais.

ANNEXE 2

Liste des entités constitutives

Dénomination sociale et la forme juridique de l'entité juridique	Juridiction fiscale de résidence	Devise utilisée	Taux de change à utiliser	Période à reporter	Nom et courriel du responsable du reporting local

(1) Si une entité constitutive est une société de personnes, les informations ci-dessous sont à compléter :

Compléter avec la dénomination sociale et la forme juridique de la société de personnes	% de détention
Compléter avec l'identité des associés ayant la qualité d'entité constitutive	

(2) Si une entité constitutive est une succursale, les informations ci-dessous sont à compléter :

Dénomination sociale et forme juridique de la succursale	Dénomination sociale et forme juridique de l'entité dont la succursale fait partie

ANNEXE 3

Instructions pour la déclaration pays par pays

A transmettre aux responsables des entités constitutives identifiées en annexe 2.

Ces instructions devront être adaptées pour chaque entité.

INSTRUCTIONS POUR LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

Année : XXX

Groupe XXX

Introduction

L'objectif de ces instructions est de vous communiquer les informations à reporter dans le contexte de préparation de la déclaration pays par pays. En cas de questions ou si vous anticipez des retards ou des problèmes pour le reporting, merci de contacter le plus rapidement possible les responsables de la déclaration.

Une réunion de lancement sera organisée pendant laquelle ces instructions vous seront présentées.

Contacts

Nom	Courriel
XXX	XXX
XXX	XXX

Calendrier

Actions	Date
Réunion de lancement des instructions	XXX
Envoi des informations à reporter	XXX

Période à reporter

Période à reporter
XXX

Il n'y a pas d'ajustement à effectuer pour tenir compte des différences de principes comptables appliqués entre juridictions fiscales.

Taux de change

Les informations doivent être reportées en euros. Le taux de change à utiliser pour la conversion est le suivant :

Taux de change à utiliser
XXX

Informations à reporter

Les informations à reporter sont les suivantes :

⇒ Le chiffre d'affaires

Libellé	Résultant des transactions intragroupes (2)	Résultant des transactions avec des parties indépendantes (3)	Total (4)	Commentaire entité constitutive
Vente (1)				
+ Services				
+ intérêts				
+ primes				
+ produits exceptionnels				Nature du poste à préciser
+ Gains liés aux opérations de financement				Nature du poste à préciser
+ Autres				Nature du poste à préciser
= Total				

Notes

1. Les dividendes reçus de la part d'autres entités constitutives ne doivent pas inclus
2. Les transactions intragroupes correspondent aux transactions réalisées entre entités constitutives
3. Les transactions avec des parties indépendantes correspondent aux transactions réalisées avec les entités non constitutives
4. Correspond à la somme des transactions intragroupes et transactions avec des parties indépendantes

⇒ Le bénéfice ou la perte avant impôts sur les bénéfices

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Bénéfice ou perte avant impôt hors résultat exceptionnel (1)		
+ Bénéfice ou perte exceptionnel		Nature du poste à préciser
= Total bénéfice ou la perte avant impôt sur les bénéfices		

Note

1. Les dividendes reçus de la part des parts d'autres entités constitutives ne doivent pas inclus

⇒ Les impôts sur les bénéfices acquittés

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Impôts payés en 2016 concernant l'année 2016		Préciser si des crédits d'impôts ont été utilisés
+ impôts payés en 2016 concernant les années antérieures		Préciser les années concernées
+ Montant mis en dépôt en 2016 pour couvrir un potentiel redressement d'Impôts sur bénéfices		Préciser la nature
- Remboursements d'impôts reçus en 2016		Préciser les années concernées
= Total impôts sur les bénéfices acquittés		

Note

- Il faut inclure les impôts versés à toutes les juridictions fiscales, sur la base des règlements effectifs

⇒ Les impôts sur les bénéfices dus

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Impôts sur les bénéfices dus		

Notes

- Il faut inclure uniquement les charges liées aux impôts de l'année
Une charge fiscale intervenant l'année en cours au titre d'années antérieures doit être extournée de la charge fiscale totale de l'année
- Ne pas inclure les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines

⇒ Le capital social

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Capital social		

Notes

- Il faut inclure la prime d'émission
- Une succursale doit laisser cette partie vide

⇒ Les bénéfices non distribués à la fin de l'exercice

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Bénéfices non distribués		

Notes

- Inclure les réserves disponibles et non disponibles ainsi que le résultat de l'année en cours
- Une succursale doit laisser cette partie vide

⇒ Le nombre d'employés en équivalent temps plein

Libellé	Nombre	Commentaire entité constitutive
Nombre employés en équivalent temps plein		

Notes

1. La notion d'équivalent temps plein correspond à une activité exercée sur la base de la durée légale en vigueur dans la juridiction fiscale
2. Le nombre d'employés doit être reporté sur base du niveau moyen d'effectif de l'année
3. Les travailleurs indépendants et les sous-traitants participant aux activités d'exploitation ordinaires sont à inclure

⇒ Les actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Libellé	Montant	Commentaire entité constitutive
Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie		

Notes

1. Correspond à la somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels
2. Ne pas inclure la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers

⇒ La nature des principales activités

Liste des activités	A cocher (1)	Commentaire entité constitutive
Recherche-développement		
Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle		
Achats ou approvisionnement		
Fabrication ou production		
Vente, commercialisation ou distribution		
Services administratifs, de gestion ou de soutien		
Fourniture de services à des parties indépendantes		
Financement interne du groupe		
Services financiers réglementés		
Assurance		
Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres		
Activités dormantes		
Autres		

Note

1. Comme décrite dans les comptes sociaux.
Si l'activité n'est pas décrite dans les comptes sociaux, cocher la ou les activités générant 50% ou plus du revenu total.

⇒ Autres

Préciser l'adresse exacte de l'entité :

Préciser le numéro de TVA intracommunautaire de l'entité :

ANNEXE 4. Matrice des responsabilités

L'annexe 4 est à destination du client et peut être proposée par l'expert-comptable. Cette annexe a pour vocation de fixer les principales étapes et de fournir une vision globale. Elle a été complétée dans le cadre d'une mission d'assistance à l'établissement de la déclaration par l'expert-comptable, pour le cas d'une clôture au 31 décembre 2016.

Phase 1 : Préparation du reporting

Actions	Responsables de l'entité déclarante	Responsables des entités constitutives	Assistance du cabinet d'expertise comptable	Date limite	Statut
Notification de l'entité déclarante auprès de l'administration	X	X		03.05.2017	
Identifier le périmètre des entités à inclure dans la déclaration	X		X	01.06.2017	
Déterminer les informations à collecter	X		X	01.06.2017	
Choix de l'outil de collecte	X		X	01.06.2017	
Rédaction du manuel de déclaration pays par pays	X		X	01.06.2017	

Phase 2 : Reporting

Actions	Responsables de l'entité déclarante	Responsables des entités constitutives	Assistance du cabinet d'expertise comptable	Date limite	Statut
Transmission des instructions aux responsables des entités constitutives	X			15.06.2017	
Présentation des instructions et réponses aux questions des entités constitutives	X		X	30.06.2017	
Reporting des informations demandées		X		30.09.2017	

Phase 3 : Etablissement de la déclaration

Actions	Responsables de l'entité déclarante	Responsables des entités constitutives	Assistance du cabinet d'expertise comptable	Date limite	Statut
Analyse des informations collectées	X		X	30.11.2017	
Etablissement de la déclaration	X		X	15.12.2017	
Transmission de la déclaration à l'administration	X			31.12.2017	

ANNEXE 5. Manuel de préparation de la déclaration pays par pays complété pour le groupe CbCR

L'annexe 5 correspond au manuel de préparation de la déclaration pays par pays, complétée pour le groupe CbCR.

MANUEL DE PRÉPARATION DE LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

Année : 2016

Groupe CbCR

Table des matières

Table des matières	2
Introduction	3
Identité de l'entité déclarante et coordonnées des responsables	4
Calendrier	4
Obligations déclaratives et règles de préparation	4
Périmètre de la déclaration	6
Instructions à communiquer aux entités	6
Glossaire	7
Annexes	8
Annexe 1 Formulaire n°2258-SD	8
Annexe 2 Liste des entités constitutives	10
Annexe 3 Instructions pour la déclaration pays par pays	11

Introduction

L'objectif de ce manuel est de définir les étapes à suivre pour établir la déclaration pays par pays pour la période allant du 1 janvier 2016 au 31 décembre 2016. Il fournit une ligne directrice en présentant les règles de préparation et un calendrier. Ce manuel détermine également le périmètre des entités à inclure dans la déclaration pays par pays ainsi que les instructions à communiquer aux entités constitutives. Ce manuel doit être mis à jour annuellement. Son contenu est à destination interne uniquement.

1. Identité de l'entité déclarante et coordonnées des responsables

1.1 Entité déclarante

L'entité FR S.A. est tenue de transmettre la déclaration pays par pays auprès de l'administration fiscale française pour le groupe CbCR pour la période allant du 1 janvier 2016 au 31 décembre 2016.

1.2 Coordonnées des responsables

Nom	Courriel
Mr Déclaration	décla@groupeCbCR.com

Ces personnes sont responsables de l'établissement de la déclaration pays par pays et de la transmission de celle-ci à l'administration fiscale française.

2. Calendrier

Actions	Date
Transmission par courriel des instructions à l'ensemble des entités constitutives	15.06.2017
Réunion de lancement des instructions	30.06.2017
Réception par courriel et sous format Excel des informations à reporter par les entités constitutives	30.09.2017
Traitement et analyse de l'information collectée	30.11.2017
Transmission de la déclaration pays par pays à l'administration fiscale française	31.12.2017
Préparation du manuel 2017	01.03.2018

3. Obligations déclaratives et règles de préparation

En annexe 1 se trouve le formulaire n°2258-SD. Les montants à déclarer doivent être en euros et couvrir la période allant du 1 janvier 2016 au 31 décembre 2016.

Ce formulaire doit être transmis par voie électronique à l'administration fiscale. Il est composé de trois tableaux distincts. L'ensemble des informations et explications portées dans la déclaration doivent être en anglais.

⇒ **Tableau 1 - Répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale**

Au niveau de ce tableau, il faut regrouper l'ensemble des entités constitutives par juridiction fiscale. Les agrégats économiques, comptables et fiscaux doivent provenir des comptes sociaux des entités constitutives et présentés en euros. Le taux de change à utiliser correspond au taux de change moyen de l'année, que ces informations proviennent du bilan ou du compte de résultat. Les agrégats des entités présentes dans une même juridiction doivent être cumulés et pris en compte à 100% sans considération du pourcentage de détention d'une entité constitutive. Il n'y pas d'ajustement à effectuer pour tenir compte des différences de principe comptables

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

Il faut reprendre les différentes juridictions fiscales identifiées dans le tableau I et indiquer la liste des entités résidentes dans chaque juridiction fiscale, en précisant le numéro de TVA intracommunautaire, le nom et l'adresse de l'entité (avec mention obligatoire de la ville). Pour chacune de ces entités, il faut indiquer la nature des principales activités. Enfin, il faut indiquer la juridiction fiscale de constitution d'une entité si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence.

⇒ **Tableau 3 - Informations complémentaires**

Il faut y indiquer toutes informations ou explications succinctes complémentaires qui faciliteraient la compréhension des informations fournies dans les deux premiers tableaux.

4. Périmètre de la déclaration

Les entités constitutives incluses dans le périmètre de la déclaration correspondent :

- A l'entité déclarante
- Aux filiales intégrées
- Aux succursales de l'entité déclarante et des filiales intégrées
- Aux succursales et filiales intégrés exclues du périmètre de consolidation du fait d'un intérêt négligeable.

La liste des entités constitutives se trouve en annexe 2. Cette liste comprend :

- La dénomination sociale et la forme juridique de chaque entité constitutive
- La juridiction fiscale de résidence de chaque entité constitutive
- La devise utilisée pour l'établissement des comptes sociaux et le taux de change que doivent utiliser les entités constitutives pour la conversion
- La période à reporter ainsi que la source de données à utiliser
- Le nom et courriel de chaque responsable local

Si une entité constitutive est une société de personnes, il faut indiquer l'identité des associés ayant la qualité d'entité constitutive ainsi que leur pourcentage de détention. Si une entité constitutive est une succursale, il faut indiquer l'identité de l'entité dont la succursale fait partie.

5. Instructions à communiquer aux entités constitutives

Les instructions à communiquer aux entités constitutives se trouvent en annexe 3.

Glossaire

Entité constitutive : Entité incluse dans le périmètre de la déclaration pays par pays

Entité déclarante : Désigne l'entité constitutive tenue de déposer une déclaration pays par pays

Juridiction fiscale : Désigne toute juridiction autonome sur le plan fiscal, qu'il s'agisse ou non d'un État

ANNEXES AU MANUEL

ANNEXE 1

Formulaire n°2258-SD

Se référer à l'annexe 3 du mémoire, intitulé « Manuel de préparation de la déclaration pays par pays ».

ANNEXE 2

Liste des entités constitutives

Dénomination sociale et forme juridique de l'entité juridique	Code entité	Juridiction fiscale de résidence	Devise utilisée	Taux de change à utiliser (1)	Période à reporter	Nom et courriel du responsable du reporting local
FR S.A.	FR 1	France	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr Déclaration: decla@groupeCbCR.com
ALL GmbH	ALL 1	Allemagne	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr ALL : all@groupeCbCR.com
LUX S.A.	LUX 1	Luxembourg	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr LUX1 : lux1@groupeCbCR.com
LUX SENC	LUX 2	Luxembourg	EUR	1	01.01.2016-31.12.2016	Mr LUX2 : lux2@groupeCbCR.com
EU Inc.	EU 1	Etats-Unis	USD	0.90401	01.01.2016-31.12.2016	Mr EU : eu@groupeCbCR.com
RU Ltd	RU 1	Royaume-Uni	GBP	1.22515	01.01.2016-31.12.2016	Mr RU : ru@groupeCbCR.com
LUX S.A., Succursale Suisse	SUI 1	Suisse	CHF	0.91768	01.01.2016-31.12.2016	Mr SUI: sui@groupeCbCR.com

(1) Il s'agit du taux de change moyen de l'année

Dénomination sociale et forme juridique de la société de personnes : LUX SENC	% de détention
Associé ayant la qualité d'entité constitutive : FR S.A.	90%

Dénomination sociale et forme juridique de la succursale	Dénomination sociale et forme juridique de l'entité dont la succursale fait partie
LUX S.A., Succursale Suisse	LUX S.A.

ANNEXE 3

Instructions pour la déclaration pays par pays

A transmettre aux responsables des entités constitutives identifiées en annexe 2.

Les instructions sont présentées pour l'entité EU Inc. à titre d'exemple.
Ces instructions devront être adaptées pour les autres entités.

INSTRUCTIONS POUR LA DÉCLARATION PAYS PAR PAYS

Année : 2016

Groupe CbCR

Introduction

L'objectif de ces instructions est de vous communiquer les informations à reporter dans le contexte de préparation de la déclaration pays par pays. En cas de questions ou si vous anticipez des retards ou des problèmes pour le reporting, merci de contacter le plus rapidement possible les responsables de la déclaration.

Une réunion de lancement sera organisée pendant laquelle ces instructions vous seront présentées.

Contacts

Nom	Courriel
Mr Déclaration	décla@groupeCbCR.com

Calendrier

Actions	Date
Réunion de lancement des instructions	30.06.2017
Envoi par courriel et sous format Excel des informations à reporter	30.09.2017

Période à reporter

Période à reporter
01.01.2016 au 31.12.2016

Il n'y a pas d'ajustement à effectuer pour tenir compte des différences de principes comptables appliqués entre juridictions fiscales.

Taux de change

Les informations doivent être reportées en euros. Le taux de change à utiliser pour la conversion est le suivant :

Taux de change à utiliser
0.90401

Informations à reporter

Se référer à l'annexe 3 du mémoire, intitulé « Manuel de préparation de la
déclaration pays par pays »

ANNEXE 6. Déclaration pays par pays complétée pour le groupe CbCR

L'annexe 6 correspond au formulaire n°2258-SD « Déclaration pays par pays », complétée pour le groupe CbCR. Le tableau 3 constitue un exemple d'informations et d'explications complémentaires que l'expert-comptable peut recommander d'ajouter pour faciliter la compréhension des informations obligatoires fournies dans les deux premiers tableaux de la déclaration. Comme indiqué dans le formulaire, les informations et explications portées dans la déclaration sont en anglais.

Jurisdiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés	Impôts sur les bénéfices dus	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels
	Partie indépendante	Partie liée	Total							
France	114 600	168 100	282 700	13 030	4 490	3 909	11 700	41 800	668	11 400
United Kingdom	160 000	4 000	164 000	5 520	540	1 104	2 600	36 080	559	9 840
Germany	260 000	10 000	270 000	3 780	1 735	1 134	35 100	59 400	1 209	59 400
Luxembourg	30 000	110 000	140 000	6 460	385	1 032	11 700	53 460	345	2 430
United States	167 000	18 000	185 000	-1 110	33	5	24 050	3 700	584	11 100
Switzerland	16 700	3 300	20 000	980	160	245	0	0	65	200
Stateless	94 000	9 000	103 000	0	0	0	0	0	0	0

Réponse « OUI » si la déclaration est déposée par le groupe d'entreprises multinationales établi en France répondant aux critères du I-1 de l'article 223 quinquies C du CGI.
 Réponse « NON » si la déclaration est déposée par une entité française appartenant à un groupe étranger répondant aux critères du I-2 l'article 223 quinquies C du CGI et qui a été désignée par le groupe pour le dépôt

TABLEAU 2 – LISTE DE TOUTES LES ENTITÉS CONSTITUTIVES DU GROUPE D'ENTREPRISES MULTINATIONALES CORRESPONDANT AUX DONNÉES AGRÉGÉES PAR JURIDICTION FISCALE

Groupe CbCR														
Exercice fiscal 2016														
Juridiction fiscale	Entités constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de résidence	Principale(s) activité(s) (une case minimum à cocher par entité)											
			Recherche-développement	Détention ou gestion de droits de propriété intellectuelle	Achats ou approvisionnement	Fabrication ou production	Vente, commercialisation ou distribution	Services administratifs, de gestion ou de soutien	Fourniture de services à des parties indépendantes	Financement interne du groupe	Services financiers réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes
France	FR S.A ; 99 Avenue Liberté, 75010 Paris ; FR 99 999 999 999				X			X						
United Kingdom	RU Ltd ; 99 Avenue Liberté, London ; GB 999 999 999					X								
Germany	ALL GmbH ; 99 Avenue Liberté,, 10117 Berlin, DE 999 999 999						X							
Luxembourg	LUX S.A ; 99 Avenue Liberté, L-1616 Luxembourg ; LU 99 999 999			X								X		
United States	EU Inc, 99 Avenue Liberté, New York, NY 10036,						X							
Switzerland	LUX S.A, Succursale Suisse ; 99 Avenue Liberté,, 1216 Geneva,	Luxembourg										X		
Stateless	LUX SENC, 99 Avenue Liberté, L-1616 Luxembourg ; LU 99 999 999	Luxembourg								X				

TABLEAU 3 – INFORMATIONS COMPLÉMENTAIRES

Groupe CbCR Exercice fiscal 2016

General information

The separate statutory financial statements of the constituent entities have been used to complete the table I in accordance with the directive (UE) 2016/881. The figures from the constituent entities have been reported at one hundred percent in table I, regardless the percentage held in the constituent entities.

We draw attention to the fact that LUX S.A, resident in Luxembourg, has a permanent establishment in Switzerland: LUX S.A., Succursale Suisse. LUX SENC, resident in Luxembourg, is a partnership company fiscally transparent. Partners of LUX SENC are FR SA, constituent entity resident in France and holding 90%, and an other entity, also resident in France, holding 10% but not belonging to the group.

Description of significant elements

France and Luxembourg show the highest related party revenues. For France, this is explained by FR S.A., pooling services and invoicing these services to the rest of the group. For Luxembourg, this is explained by LUX S.A, holding the patents and receiving royalties from the group.

Both of those tax jurisdictions also have the highest revenues by employees. For France, this is explained by the turnover of LUX SENC reported in France. For Luxembourg, this is explained by the activity of LUX S.A., holding patents, which requires few administrative employees.

United States shows a loss before income tax due to EU Inc. The Company has launched a new product range generating a loss. Germany shows a low result before tax due to ALL GmbH. The Company also has launched a new product range generating a loss.

The amount of income tax paid showed by the United Kingdom, includes a tax refund of 560,000 euros obtained by RU Ltd. The amount of tax income tax paid showed by Luxembourg, includes a tax credit of 250,000 euros used by LUX S.A.