KPMG

Nos experts ont la parole

**Option Finance**
Avril 2015

Gilles Salignon, Associé KPMG
Amélie Noël, Director KPMG

Avec l'aimable autorisation d'Option Finance : www.optionfinance.fr

# **Transparence fiscale :** comment se préparer au reporting pays par pays

**L'action 13 du plan «d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices» de l'OCDE vise à «réexaminer la documentation des prix de transfert». A ce titre, il recommande notamment de rendre obligatoire le dépôt d'une déclaration pays par pays pour tous les groupes d'entreprises multinationales, quel que soit leur secteur d'activité. Une contrainte qui implique pour les groupes de s'organiser pour produire et analyser les nouvelles informations qui seraient prochainement requises.**

**Par Gilles Salignon,** associé,

**et Amélie Noël,** director, KPMG Accounting Advisory Services

Accroître la transparence et la communication en matière fiscale constitue l'un des objectifs du plan d'actions BEPS, acronyme anglais «d'érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices», de l'OCDE. Devenue une priorité pour les gouvernements, la transparence fiscale constitue un véritable enjeu pour les groupes, dans un contexte où certaines pratiques fiscales font de plus en plus fréquemment la une des journaux, interpelant ainsi l'opinion publique et affectant la notoriété du ou des groupes visés. Un enjeu d'image et parfois également un enjeu financier en cas de redressement ultérieur, qui au fil des années est devenu primordial, au-delà des obligations qui peuvent par ailleurs incomber aux entreprises. Une problématique à court terme relative à la capacité du groupe à s'organiser pour produire et analyser les nouvelles informations qui seraient prochainement requises comme la déclaration pays par pays ou CBCR «country-by-country reporting».

*L'OCDE insiste sur le caractère confidentiel de ce document, répondant ainsi à une préoccupation majeure des entreprises : le reporting pays par pays ne serait destiné qu'aux administrations fiscales et n'aurait pas vocation à faire l'objet d'une publication.*

## 1. L'une des recommandations du plan d'actions BEPS de l'OCDE : l'obligation de dépôt d'une déclaration pays par pays

L'action 13 du plan BEPS qui vise à «réexaminer la documentation des prix de transfert» recommande notamment de rendre obligatoire le dépôt d'une déclaration pays par pays pour tous les groupes d'entreprises multinationales, quel que soit leur secteur d'activité. Cette déclaration prévoit que soient communiqués pour chaque pays au sein duquel un groupe opère plusieurs agrégats, selon le format présenté dans le tableau ci-contre.

Dans une instruction parue début février 2015, l'OCDE insiste sur le caractère confidentiel de ce document, répondant ainsi à une préoccupation majeure des entreprises : le CBCR ne serait destiné qu'aux administrations fiscales et n'aurait pas vocation à faire l'objet d'une publication. Cette instruction précise également que ce document ne s'imposerait qu'aux groupes dont le chiffre d'affaires annuel consolidé excède 750 millions d'euros et suggère que le CBCR soit rendu obligatoire pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2016, soit un premier dépôt courant 2017. Notons que sans attendre ce calendrier indicatif, le Royaume-Uni et l'Espagne avaient d'ores et déjà annoncé vouloir adopter le CBCR à compter des exercices ouverts en 2016. Même si le CBCR n'est pas encore obligatoire en France, il est fort probable qu'il le deviendra prochainement selon le même calendrier. Rappelons que la

loi de séparation et de régulation des activités bancaires de juillet 2013 rend obligatoire en France le reporting pays par pays pour les grandes entreprises, tous secteurs confondus. Cette loi stipule que cette obligation sera effective dès l'adoption d'une disposition analogue par l'Union européenne.

Une échéance clé à laquelle les groupes doivent se préparer dès à présent et qui va nécessiter l'implication de différentes fonctions de l'entreprise, en premier lieu fiscale et consolidation, mais également ressources humaines et communication.

*Le choix des comptes statutaires nécessite de mettre en place un processus complet de collecte et de centralisation des données, ainsi que de conversion dans la devise de la société mère. Même si la mise en œuvre de retraitements d'homogénéité n'est pas requise, la mise en place d'un tel processus pourrait constitue un chantier conséquent pour les entreprises.*

## 2. Les actions à mettre en œuvre à court terme

Cette échéance proche implique de réaliser rapidement un état des lieux des informations disponibles et des systèmes d'information en place afin de définir un plan d'actions déclinant le processus cible d'établissement du CBCR. Nous partageons ci-après quelques éléments de réflexion afin d'aider les groupes dans la définition de leur plan d'actions, étant précisé que de nombreuses inconnues subsistent. La recommandation de l'OCDE nécessite en effet d'être complétée par des définitions ou des dispositions attendues dans le cadre de sa transposition dans le droit national.

### 2.1. Identifier la source de données utilisée pour la préparation du CBCR

La recommandation de l'OCDE offre la possibilité à chaque groupe de choisir sa source de données, en précisant qu'elle devra l'utiliser de façon homogène dans le temps. Le CBCR pourra ainsi être préparé notamment à partir des comptes statutaires de chaque entité ou données issues des comptes consolidés, qui constituent les deux sources qui devraient être les plus communément retenues. A ce titre, en l'absence de définition par rapport aux référentiels comptables des données attendues dans le CBCR, des précisions de la part du législateur peuvent être attendues. Toutefois, compte tenu notamment de la cohabitation de deux référentiels comptables en France dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés (normes françaises et IFRS), il est probable que les entreprises aient à se positionner en documentant les définitions retenues.

#### 2.1.1. Comptes statutaires

Le fait de retenir les comptes statutaires présente l'avantage d'assurer une parfaite cohérence avec les liasses fiscales déposées auprès de l'administration fiscale et facilite la préparation de certains agrégats du CBCR comme les «bénéfices non distribués». En l'absence de précision, nous supposons que des données statutaires sont attendues pour cet agrégat, davantage que la contribution consolidée. Par ailleurs, la recommandation de l'OCDE excluant explicitement l'impôt différé de l'analyse, la présentation du résultat social avant impôt peut apparaître plus en adéquation avec le montant d'impôt exigible requis: en effet, la contribution au résultat consolidé avant impôt intègre l'incidence des retraitements de consolidation générateurs d'impôt différé s'il s'agit de différences temporelles.

Toutefois, le choix des comptes statutaires nécessite de mettre en place un processus complet de collecte et de centralisation des données, ainsi que de conversion dans la devise de la société mère. Même si la mise en œuvre de retraitements d'homogénéité n'est pas requise, ce qui signifie que les comptes statutaires de chaque entité d'un pays feraient l'objet d'un simple cumul, la mise en place d'un tel processus pourrait constitue un chantier conséquent pour les entreprises.

#### 2.1.2. Comptes consolidés

S'appuyer sur les comptes consolidés présente l'avantage de pouvoir capitaliser sur un processus existant et, même si une réconciliation avec les comptes consolidés n'est explicitement pas requise par l'OCDE, de faciliter le lien avec ce jeu de comptes transmis à l'administration fiscale dans le cadre de la documentation des prix de transfert. Afin d'assurer une cohérence entre les agrégats présentés, il est possible de considérer que certains retraitements seront opérés en vue de déterminer les données à présenter. A titre d'exemple, s'agissant du résultat avant impôt, il peut apparaître davantage pertinent de présenter une contribution avant élimination des profits internes (sur immobilisations ou sur stocks). Cette neutralisation peut en effet avoir une incidence matérielle sur la contribution au résultat consolidé de la société vendeuse…

**Vue d'ensemble de la répartition des bénéfices, des impôts et des activités par juridiction fiscale**

**Nom du groupe multinational :**
**TEST**
**Exercice fiscal considéré :**
**31 déc. 2015**

| | Chiffre d'affaires | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Juridiction fiscale | Partie indépendante | Partie liée | Total | Bénéfice (perte) avant impôts | Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) | Impôts sur les bénéfices dus – année en cours | Capital social | Bénéfices non distribués | Nombre d'employés | Actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie |
| Pays A | 1 000 | 260 | 1 260 | 145 | 60 | 30 | 200 | 800 | 20 | 90 |
| Pays B | 10 | 800 | 810 | (60) | 0 | 0 | 100 | (30) | 10 | 30 |

tandis qu'elle en supporte la charge d'impôt exigible, le gain réalisé dans les comptes sociaux étant généralement taxé. Rappelons à ce titre que dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, l'élimination d'une marge interne sur stocks ou sur immobilisations incorporelles ou corporelles est généralement analysée comme une différence temporelle, génératrice d'un impôt différé actif… comptabilisé chez la société acheteuse en application de l'approche bilancielle – et non chez la société vendeuse qui a réalisé le gain.

*La préparation à titre de test grandeur nature d'un reporting pays par pays avec les données réelles de l'exercice 2015 permettra de valider le processus défini et la cohérence des données.*

**2.2. Etudier le périmètre des entités à inclure dans le CBCR**

Il convient d'identifier les entités à inclure dans le CBCR, l'OCDE prévoyant qu'au-delà des sociétés du périmètre de consolidation, les entités non consolidées de par leur caractère non matériel soient également intégrées. L'accessibilité aux données de ces sociétés devra être vérifiée, ainsi que la disponibilité d'une information pays par pays pour les éventuels paliers opaques du périmètre de consolidation. Il en est de même pour les entités légales qui intégreraient des établissements situés dans d'autres pays, leur contribution devant être présentée non pas au niveau de l'entité légale, mais au niveau du pays de l'établissement.

Des précisions restent à obtenir quant à l'éventuelle prise en compte des sociétés intégrées proportionnellement (référentiel français) ou activités conjointes (IFRS) ainsi que leur modalité d'intégration dans le CBCR: faut-il refléter uniquement la quote-part détenue par le groupe ou présenter les montants avant application du pourcentage d'intérêt, au même titre que les filiales contrôlées? Il en est de même s'agissant des entités mises en équivalence: seule leur contribution au résultat consolidé nette d'impôt est présentée dans le compte de résultat consolidé et l'impôt payé par ces entités n'est pas reflété dans le tableau des flux de trésorerie. Des interrogations demeurent également sur les modalités de présentation concernant des entités acquises ou cédées au cours de la période, celles-ci ne contribuant aux comptes consolidés qu'au titre de la période de détention par le groupe.

**2.3. Adapter ses systèmes d'information et/ou mettre en place de nouvelles solutions**

La cartographie des informations disponibles et de leurs systèmes sources, comparées aux informations requises par l'OCDE permettra de mettre en évidence les informations complémentaires à collecter et les développements à réaliser au sein des systèmes d'information du groupe afin d'être en mesure de produire ce nouveau reporting.

Ainsi, si le groupe choisit de capitaliser sur ses systèmes et son processus d'établissement des comptes consolidés pour produire le CBCR, l'approche consiste à identifier les données actuellement non disponibles ou ne pouvant être isolées en vue d'envisager:

– au niveau du périmètre, la désopacification de certains paliers multi-pays et/ou l'alignement de la définition d'entités de reporting sur les entités fiscales;

– la collecte de données additionnelles via le paramétrage de nouveaux documents de saisie dans la liasse de consolidation. A titre illustratif, dans les groupes où les données de liasse sont établies directement en conformité avec le référentiel IFRS, il sera pertinent de prévoir un document de réconciliation des données sociales aux données retraitées, a minima sur les agrégats requis par le CBCR. Outre l'obtention des données statutaires, cette approche permet de s'assurer de leur justification et de leur validation par les auditeurs locaux. Alors que la recommandation prévoit explicitement que les commissaires aux comptes ne se prononcent pas sur le CBCR, cette approche renforcera le niveau de qualité et de fiabilité des données prises en compte pour son élaboration.

**2.4. Accentuer les contrôles de cohérence sur les agrégats d'impôt consolidés**

Dans l'attente de la mise en place effective du CBCR, le renforcement en parallèle des contrôles sur les agrégats d'impôt consolidés fiabilise une information qui sera demain détaillée dans la déclaration. Il apparaît ainsi pertinent d'analyser la preuve d'impôt pays par pays et de formaliser le rapprochement entre l'impôt payé présenté dans le tableau des flux de trésorerie IFRS et les décaissements réels. De même, la communication autour de l'impôt du groupe doit être mise en perspective d'un dépôt futur d'une information pays par pays.

**2.5. Préparer un CBCR à titre de jeu test**

La préparation à titre de test grandeur nature d'un CBCR avec les données réelles de l'exercice 2015, permettra de valider le processus ainsi défini et la cohérence des données. La revue de ces données participera à l'identification en amont des éventuelles zones de risques et à l'anticipation des questions qui pourraient être posées par les administrations fiscales.

**2.6. Valider la cohérence des données avec les autres informations disponibles**

Enfin, la cohérence des données incluses dans le CBCR devra être assurée avec l'ensemble des autres informations disponibles sur le groupe et pas uniquement dans les documents fiscaux ou financiers: les informations disponibles sur Internet ou utilisées à des fins marketing ne devront que les conforter.

La future déclaration pays par pays constitue ainsi une nouvelle obligation pour laquelle de nombreuses fonctions de l'entreprise (finance, ressources humaines, communication, etc.) doivent être impliquées et travailler de concert. Une réflexion à lancer et une organisation à mettre en place dès à présent. ■