

Intervenants

Anaïs de LACHARRIERE

Associée en charge ligne de services Reporting & Consolidation

Alexis MARTIN

Avocat associé Directeur du département fiscal

Chaïd DALI-ALI

Avocat associé en charge des Prix de Transfert



Bienvenue aux

GRANT THORNTON ADVISORY DAYS

La Fraude : 50 nuances de Conseil

Jeudi 23 mars 2017

CbCR : une réponse efficace au risque de fraude fiscale ?

Transparence fiscale, questions pratiques pour mettre en place le CbCR

AGENDA

- Objectifs poursuivis
- Rappel du contexte législatif
- Interprétation et usages par les administrations : illustrations
- Problématiques rencontrées
- Notre approche



Grant Thornton

Principales mesures BEPS

Action n° 8 à 10

Dispositions relatives aux prix de transfert

Action n° 2 et annexes

Neutraliser les effets des dispositifs hybrides

Action n° 3

Traitement des sociétés étrangères contrôlées

Action n° 4 et annexes

Limitation de la déductibilité des intérêts et autres produits financiers assimilés

Action n° 5 et annexes

Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables en prenant en compte la transparence et la substance

Action n° 7

Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement la qualification d'un établissement stable

Action n°13

Documentation prix de transfert



Grant Thornton

Objectifs poursuivis

S'assurer que les **entreprises** accordent une **importance appropriée à la détermination** et à la justification de leurs **prix de transfert et autres problématiques de fiscalité internationale**

Permettre aux administrations

- d'identifier et évaluer les risques prix de transfert potentiels
- et de conduire des contrôles fiscaux plus « efficacement »

Le CbCR un outil de ciblage et de programmation des contrôles fiscaux (possibilité accrue de contrôles coordonnés et/ou conjoints).

Risques de dérives:

- Générer des contrôles fiscaux "d'autorité"
- Recoupements avec la CCCTB de l'UE (formule d'allocation des profits)

Rappel du contexte législatif

- Préconisée par le plan BEPS de l'OCDE et introduite dans la loi de finance pour 2016
- Applicable aux exercices ouverts à partir du 1er janvier 2016, à déposer dans les 12 mois suivants la clôture
- Mention obligatoire de l'entité déclarante dans la liasse fiscale (pour la France)
- Concerne les entreprises consolidées, implantées à l'étranger, dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 750 millions d'euros (abaissement des seuils initialement prévu jusqu'à 250 millions ne sera pas mise en œuvre)

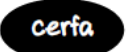
Rappel du contexte législatif

- Défaut ou retard de dépôt du CbCR sanctionné par une amende de 100.000€
 - Proposition de directive Européenne du 12 avril 2016 pour rendre obligatoire la publication du CbCR (probablement au public)
 - Périmètre : toutes les filiales directes, indirectes et succursales qu'elles soient consolidées ou non consolidées
 - Sources des données financières : Comptes consolidés, comptes sociaux, comptes de gestion (option retenue pérenne)
- ➡ Pas de recoupement obligatoire entre les sources de données - (mais conseillé)



Grant Thornton

Déclaration 2258-SD (publié en février 2017)

 N° 15636*01 Formulaire obligatoire Art. 223 <i>quinquies</i> C du CGI	DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES  <i>Liberté • Égalité • Fraternité</i> RÉPUBLIQUE FRANÇAISE	N° 2258-SD 2017
--	---	---------------------------

DECLARATION PAYS PAR PAYS

La déclaration n° 2258-SD doit être souscrite par les sociétés qui répondent aux critères prévus au nouvel article 223 *quinquies* C du CGI. Ainsi, deux types de sociétés ont l'obligation de déposer cette déclaration :

- les groupes établis en France qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros et qui établissent des comptes consolidés, détiennent ou contrôlent des sociétés ou des succursales hors de France et ne sont pas détenues par des sociétés françaises ou étrangères déjà soumises à cette déclaration;
- les sociétés établies en France et appartenant à un groupe étranger répondant aux critères de l'article 223 *quinquies* C du CGI lorsqu'elles ont été désignées par le groupe à cette fin, ou qu'elles ne peuvent démontrer qu'une autre entité française ou étrangère a été désignée à cette fin. Cela vise notamment les filiales françaises de groupes établis dans un État qui n'aurait pas mis en place le "reporting" pays par pays. Dans ce cas, deux possibilités sont offertes:

- soit la filiale française du groupe étranger transmet à l'administration fiscale française les informations pays par pays relatives à l'ensemble du groupe;
- soit une autre filiale du groupe, établie dans un pays qui met en œuvre le "reporting" pays par pays, a été désignée pour transmettre les informations du groupe.

L'article 46 quater-0 YE de l'annexe III au CGI précise les données agrégées obligatoires qui doivent être mentionnées sur la déclaration.

Elle doit être transmise obligatoirement par voie électronique dans les 12 mois suivants la date de clôture de l'exercice du groupe. La déclaration doit être télédéclarée par les entreprises au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016.

Le défaut de souscription est sanctionné d'une amende prévue à l'article 1729 F du CGI et dont le montant ne peut excéder 100 000 euros. Les omissions et inexactitudes sont sanctionnées par l'amende générale prévue à l'article 1729 B – 2 du CGI.



Grant Thornton

Déclaration 2258-SD

IMPORTANT : les informations et explications portées dans la déclaration doivent être en anglais.

Exercice ouvert le										et clos le																
Pays d'origine du dépôt ⁽¹⁾																										
															Monnaie utilisée											
Dénomination de la société déclarante																										
Numéro SIREN																										
Numéro de TVA intracommunautaire										F R																
Adresse (mention de la ville obligatoire)										N° VOIE					NOM DE LA VOIE					CODE POSTAL			VILLE		PAYS	
L'entreprise déclarante est-elle la société tête de groupe au sens de l'article 223 <i>quinquies</i> C-I-1 du CGI ⁽²⁾ ?															OUI		NON									

TABLEAU 1 – RÉPARTITION DES BÉNÉFICES, DES IMPÔTS ET DES ACTIVITÉS PAR JURIDICTION FISCALE

Nom du groupe d'entreprises multinationales :										
Exercice fiscal considéré :										
Monnaie utilisée :										
Jurisdiction fiscale (préciser le pays)	Chiffres d'affaires			Bénéfice (ou perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés sur la base des règlements effectifs	Impôts sur les bénéfices dus en (année cours)	Capital social	Bénéfices non distribués	Nombre d'employés	Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie
	Partie indépendante	Partie liée	Total							

GRANT THORNTON ADVISORY DAYS

La Fraude : 50 nuances de Conseil



Grant Thornton

Déclaration 2258-SD

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 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	du groupe	Services financiers	réglementés	Assurance	Détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres (à préciser au tableau 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)

Déclaration 2258-SD

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 <i>quater</i>-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.

Interprétation et usages par les administrations : illustrations

Identification / détection :

- Profits et taxation privilégiée : "Paradis fiscaux", "rulling dérogatoire", zones franches, etc.
- Profits et substance : déséquilibre entre niveau de profits et moyens effectifs
- Entités IP
- Schémas de financements complexes et optimisés
- etc.



Risques liés au reporting CBCR

- **Multiplicité des sources de données:** les données d'un grand groupe peuvent selon la complexité de leur système d'information être contenues dans des sources multiples (ERP, logiciel de consolidation, etc.)
- **Un niveau d'agrégation hétérogène:** le niveau d'agrégation de l'information peut être différent selon la nature de la source de données (données consolidées, statutaires...)
- **Règles comptables divergentes :** Par exemple, les dates de clôture d'un exercice peuvent différer selon les différentes entités du groupe
- **Maîtriser la donnée:** la mise en place d'une solution d'analyse de données impose de connaître le système d'information et de formaliser les règles de gestion permettant de justifier les déclarations fiscales
- **Automatiser les traitements:** la méthode de détermination de déclaration pays par pays devra être identique d'un exercice à l'autre d'où l'intérêt d'une approche industrialisée
- **Avoir une piste d'audit:** afin de justifier de la source des indicateurs et de leur cohérence avec des indicateurs similaires publiés (consolidation)



Grant Thornton

Contenu du fichier CBCR

Un tableau de reporting fiscal pays par pays

- Le premier tableau doit présenter les indicateurs suivants :
 - Chiffre d'affaires externe et intragroupe
 - Bénéfice avant impôt
 - Impôt courant (en résultat et décaissé d'autre part)
 - Capital social et bénéfice accumulés
 - Actifs corporels
 - Effectifs en équivalent temps plein

Société: **BIG COMP**
Exercice fiscal concerné: 2015

Juridiction fiscale	Chiffre d'affaires			Bénéfice (perte) avant impôts	Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)	Impôts sur dus - ann
	Partie indépendante	Partie liée	Total			
UK	369 000	175 000	544 000	36 900	4 230	
US	280 000	123 000	403 000	25 200	5 500	
China	88 000	33 000	121 000	4 400	650	
Italy	12 600	-	12 600	600	-	
France	14 400	-	14 400	200	33	
India	2 500	650	3 150	80	18	
Germany	13 322	-	13 322	400	88	
Singapore	7 800	-	7 800	300	-	
Spain	8 600	-	8 600	20	12	
Australia	4 300	-	4 300	200	48	

Deux tableaux de synthèse descriptifs

- Le 2ème tableau doit recenser toutes les entités constitutives du groupe et les rattacher à leurs activités respectives.

Groupe: **Big Comp Group**
Exercice fiscal considéré: 2015

Juridiction fiscale	Entité constitutives résidentes de la juridiction fiscale	Juridiction fiscale de constitution si elle diffère de la juridiction fiscale de la résidence	Principale(s) activité(s)												
			Recherche - développement (R&D)	Détection 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	Détection d'actions ou d'autres instruments de fonds propres	Activités dormantes	Autres *
UK	Big Comp Limited	n/a	0	0	0	0	0	0	0	0					
	Big Comp Holdings Limited	n/a											0		
US	Big Comp Inc.	n/a	0	0	0	0	0	0	0						
China	Big Comp China	n/a	0	0				0							
	KitchenResearch China	n/a	0												
Italy	Big Comp S.p.A.	n/a					0	0	0						
France	Big Comp SARL	n/a					0	0	0						

- Le 3ème tableau permet au groupe d'ajouter toute information facilitant la compréhension des informations précédemment déclarées.

GRANT THORNTON ADVISORY DAYS

La Fraude : 50 nuances de Conseil

Périmètre retenu

Par rapport au périmètre de consolidation, deux difficultés :

- Les établissements stables à reporter au niveau de la juridiction fiscale à laquelle ils sont rattachés et non celle du pays de l'entité juridique dans laquelle il se trouve
- Les sociétés non consolidées



Deux conséquences :

- Un enrichissement des données disponibles dans les systèmes de consolidation avec une difficulté parfois à obtenir l'information
- Une complexité supplémentaire sur le rapprochement avec les liasses fiscales



Grant Thornton

Choix du référentiel comptable

Trois choix possibles:

- Données locales
 - Données consolidées
 - Données du « management reporting »
- 
- Une fois le référentiel choisi, la méthode doit rester stable
 - Suivant la source choisie, des difficultés plus ou moins importantes de réconciliation avec les liasses fiscales



Quels sont les indicateurs requis par le CbCR?

- 8 indicateurs portant sur:
 - des données financières du résultat, du bilan ou de flux financiers,
 - des données non financières
- Leurs définitions concernent:
 - des données disponibles aisément, en central, dans les systèmes groupes,
 - mais d'autres, plus détaillées, qui ne sont pas disponibles en central au niveau du groupe



Revenus intragroupes et externes : définition

- a) la somme des chiffres d'affaires de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des entreprises associées;
- b) la somme des chiffres d'affaires de toutes les Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales dans les juridictions fiscales concernées résultant de transactions avec des parties indépendantes;
- c) le total des montants visés aux points a) et b).

Le chiffre d'affaires inclut les recettes provenant des ventes de marchandises en stock et de biens immobiliers, de services, de redevances, d'intérêts, de primes et tout autre montant pertinent. Les recettes excluent les paiements reçus d'autres Entités constitutives qui sont considérés comme des dividendes dans la juridiction fiscale du payeur.

- Attention plus large que la notion de chiffre d'affaires mais plutôt une notion de produits ("revenue" en anglais)
- Une notion de parties liées qui s'apparente à une agrégation de l'information intragroupe y compris au sein d'un même pays ce qui pourrait conduire à des aberrations en terme d'analyse

Attention

Revenus intragroupes et externes : exemple cumul des données

	ENTITE F1	ENTITE F1	CBCR cumul		
	Comptes sociaux entité française F1 avec établissement stable en Belgique	Comptes sociaux entité française F2	France	Belgique	Total liasses fiscales
Chiffres d'affaires (dont 1050 k€ établissement principal et 80 k€ établissement stable en Belgique)	1 130	500	1 550	330	1 880
Chiffres d'affaires parties liées France auprès de l'entité F2	300		300		300
Chiffres d'affaires parties liées hors France	100		100		100
<i>Ventes de l'établissement stable vers France</i>	250			250	250
<i>Achats de France en provenance de l'ES</i>	- 250				-
Résultat avant impôt	250	40	190	60	250
Impôt courant	- 53	- 15	- 38	- 15	- 53
RAI/CA	22,1%	8,0%	12,3%	18,2%	13,3%
IMPOT/RAI	21,2%	37,5%	20,0%	25,0%	21,2%

Revenus intragroupes et externes : exemple avec élimination intra-pays

	ENTITE F1	ENTITE F1	CBCR avec élimination intra pays		
	Comptes sociaux entité française F1 avec établissement stable en Belgique	Comptes sociaux entité française F2	France	Belgique	Total liasses fiscales
Chiffres d'affaires (dont 1050 k€ établissement principal et 80 k€ établissement stable en Belgique)	1 130	500	1 250	330	1 580
Chiffres d'affaires parties liées France auprès de l'entité F2	300		-		-
Chiffres d'affaires parties liées hors France	100		100		100
<i>Ventes de l'établissement stable vers France</i>	250			250	250
<i>Achats de France en provenance de l'ES</i>	- 250				-
Résultat avant impôt	250	40	190	60	250
Impôt courant	- 53	- 15	- 38	- 15	- 53
RAI/CA	22,1%	8,0%	15,2%	18,2%	15,8%
IMPOT/RAI	21,2%	37,5%	20,0%	25,0%	21,2%



Grant Thornton

Bénéfices avant impôt et impôt courant provisionné au compte de résultat

1.3. Bénéfice (perte) avant impôts

Dans la cinquième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des bénéfices (pertes) avant impôts de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le bénéfice ou la perte avant impôts inclut tous les produits et charges exceptionnels.

1.5. Impôts sur les bénéfices dus (année en cours)

Dans la septième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des charges d'impôts exigibles sur les bénéfices ou pertes imposables de l'année de déclaration de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les charges d'impôts exigibles correspondent uniquement aux opérations de l'année en cours et n'incluent pas les impôts différés ni les provisions constituées au titre de charges fiscales incertaines.

Attention au choix du référentiel comptable

	ENTITE G		
	Comptes sociaux	Crédit d'impôt recherche	Liasse de consolidation
Chiffres d'affaires	1 000		1 000
Résultat avant impôt	140	10	150
Impôt courant	- 40	- 10	- 50
RAI/CA	14,0%		15,0%
IMPOT/RAI	28,6%		33,3%

GRANT THORNTON ADVISORY DAYS

La Fraude : 50 nuances de Conseil



Grant Thornton

Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)

1.4. Impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs)

Dans la sixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique le montant total des impôts sur les bénéfices effectivement payés au cours de l'exercice fiscal considéré par l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Les impôts acquittés incluent les impôts décaissés par l'Entité constitutive ayant été versés à la juridiction fiscale de résidence et à toutes les autres juridictions fiscales. Les impôts acquittés incluent les retenues à la source payées par d'autres entités (entreprises associées et entreprises indépendantes) concernant des paiements reçus par l'Entité constitutive. Par conséquent, si dans la juridiction fiscale B, des intérêts ont été payés à l'entreprise A résidente de la juridiction fiscale A, la retenue à la source effectuée dans la juridiction fiscale B est déclarée par l'entreprise A.

Attention au choix du
référentiel comptable

- Les impacts sur l'impôt liés au changement de référentiel comptable doivent être répercutés sur le paiement de l'impôt
- Définir les modalités de suivi des retenues à la source décaissées

Capital social

1.6. Capital social

Dans la huitième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des capitaux sociaux de toutes les Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. En ce qui concerne les établissements stables, leur capital social est déclaré par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable, sauf si l'établissement stable considéré est soumis à des exigences réglementaires en matière de capital social dans sa juridiction fiscale.



- Enfin une définition simple ...
- Donnée source = donnée sociale



Grant Thornton

Bénéfices non distribués Actifs corporels hors trésorerie

1.7. Bénéfices non distribués

Dans la neuvième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme de tous les bénéfices non distribués de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée à la fin de l'année. En ce qui concerne les établissements stables, leurs bénéfices non distribués sont déclarés par l'entité juridique dont ils constituent un établissement stable.

1.9. Actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie

Dans la onzième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique la somme des valeurs comptables nettes des actifs corporels de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. En ce qui concerne les établissements stables, leurs actifs sont déclarés en fonction de la juridiction fiscale dans laquelle l'établissement stable considéré se trouve. À cette fin, les actifs corporels n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels, ni les actifs financiers.

Attention au choix du
référentiel comptable

- Un impact potentiellement significatif sur les composants de ces agrégats du fait du différentiel de normes comptables
- Des options sont à prendre sur les éléments à inclure dans cet agrégat



Effectifs

1.8. Nombre d'employés

Dans la dixième colonne du formulaire, l'entreprise multinationale déclarante indique le nombre total des employés en équivalent temps plein (ETP) de l'ensemble des Entités constitutives résidentes à des fins fiscales dans la juridiction fiscale concernée. Le nombre d'employés peut être déclaré sur la base de la situation à la fin de l'année, sur la base des niveaux moyens d'effectifs de l'année, ou sur toute autre base appliquée de manière cohérente dans les différentes juridictions fiscales et d'une année à l'autre. À cette fin, les travailleurs indépendants participant aux activités d'exploitation ordinaires de l'Entité constitutive peuvent être déclarés comme employés. Il est permis de fournir un arrondi ou une approximation raisonnable du nombre d'employés, à condition que cet arrondi ou cette approximation ne fausse pas de manière importante la répartition des employés en termes relatifs entre les différentes juridictions fiscales. Des approches cohérentes sont appliquées d'une année à l'autre et d'une entité à l'autre.



Attention

- Une définition large à préciser avec le département ressources humaines afin de communiquer autour d'un seul chiffre d'effectifs

Démarche



- Mettre en place une solution automatique permettant de :
 - consolider le rapport CBCR au format attendu par l'Administration fiscale,
 - réaliser des contrôles de cohérence afin de s'assurer notamment de l'exhaustivité des données et de leur cohérence avec les données sociales
- Etre capable d'anticiper l'interprétation que pourrait en faire les administrations

Notre approche

Une démarche en trois étapes

Diagnostic

Prise de connaissance et dimensionnement solution

- Confirmer les objectifs et le périmètre (fonctionnel et géographique) concernés par le CbCR
- Revue du processus de validation de la liasse fiscale
- Prise de connaissance de l'alimentation du logiciel de conso Identification de l'origine des données à collecter (*Consolidation, ERP, autres systèmes comptables*)

Réalisation

Automatisation de la réalisation du CbCR

- Mise en place de cette solution d'automatisation de la réalisation du CbCR en fonction de la phase de diagnostic.
- Assistance à la recette
- Documentation de cette solution
- Réalisation d'un test à blanc sur une ou plusieurs périodes

Contrôles

Réalisation des contrôles de cohérence

- Analyse des risques en réalisant des contrôles de cohérence afin de s'assurer notamment de l'exhaustivité des données et de leur cohérence avec les données sociales.

