

Analyse

Multinationales : la lutte contre l'évasion fiscale en Europe

Marc Bourgeois et Amélie Lachapelle(*)

- Le mécanisme de « déclaration pays par pays » (Country-By-Country Report), élaboré dans le cadre du projet BEPS de l'O.C.D.E., vise à accroître la transparence fiscale des multinationales en vue de lutter plus efficacement contre l'évasion fiscale
- La Commission européenne a, dans le sillage des travaux de l'O.C.D.E., adopté une directive qui prévoit l'échange automatique de déclarations pays par pays
- Elle a également déposé une proposition de directive qui vise à imposer la publication des déclarations pays par pays

Introduction

1. Contexte. — Qu'elle soit qualifiée de « Base Erosion and Profit Shifting » (ci-après : « BEPS ») par l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : « O.C.D.E. »)¹ ou de « planification fiscale agressive »² par l'Union européenne, la lutte contre l'évasion fiscale des entreprises multinationales est devenue, sans conteste, l'une des priorités majeures des gouvernements de notre temps.

Les faits relatés par la presse ces dernières années — qu'il s'agisse des récents *Bahama Leaks*, des *Panama Papers*, du procès *Lux Leaks* ou de l'ouverture d'enquêtes officielles au sujet d'Apple (Irlande)³, Fiat (Luxembourg), Starbucks (Pays-Bas) et Amazon (Luxembourg)⁴ — révèlent à suffisance que certaines multinationales ont su tirer parti des règles fiscales actuelles, devenues désuètes vu la mondialisation des échanges économiques et le boom des technologies, pour réduire considérablement leur contribution fiscale globale.

2. Actualité. — Le 5 octobre 2015, l'O.C.D.E. publiait la totalité des rapports finaux de son projet « BEPS »⁵. Au titre de son « action 13 », elle recommande d'instituer un mécanisme de « déclaration pays-par-pays » à charge des grandes multinationales, plus connu sous l'expression anglaise « Country-By-Country Report » (« CbCR »), et d'en assurer l'échange automatique entre administrations fiscales. Si les mesures adoptées par l'O.C.D.E. dans le cadre du projet BEPS influencent considérablement

l'orientation et le contenu du droit fiscal actuel, il n'empêche qu'elles ne sont pas juridiquement contraignantes. C'est pourquoi notre attention se portera davantage sur la transposition du mécanisme en droits belge et français, effectuée respectivement par le truchement de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016⁶ et de la loi de finances pour 2016 du 29 décembre 2015⁷. C'est l'objet du premier point (1).

Des dispositifs similaires ont naturellement été adoptés, ou sont sur le point de l'être, dans de nombreux autres pays européens et non européens⁸.

Soucieuse d'apporter une réponse coordonnée au sein de l'Union, la Commission européenne a proposé en janvier dernier, dans le cadre de son « paquet de mesures contre l'évasion fiscale »⁹, de réviser la directive sur la coopération administrative¹⁰ de façon à instaurer un échange automatique des déclarations pays par pays. La révision a, depuis lors, été adoptée¹¹. C'est l'objet du deuxième point (2).

Dans ce cadre, la Commission a par ailleurs proposé, en avril dernier, de réviser la directive comptable dans le but d'imposer aux multinationales la publication des déclarations pays par pays. C'est l'objet du troisième point (3).

Une précision s'impose en guise de préalable. L'expression d'« évasion fiscale » couvre des pratiques d'évitement licite de l'impôt qui, en raison d'un certain degré de sophistication et des montants d'impôt évités par ce biais, sont susceptibles de revêtir

(*) Marc Bourgeois est professeur à l'Université de Liège (Tax Institute ULg). Il peut être contacté à l'adresse marc.bourgeois@ulg.ac.be. Amélie Lachapelle est doctorante aspirante du Fonds de la recherche scientifique – F.N.R.S. Elle est également chercheuse au Centre de recherches Information, droit et société (CRIDS) à l'Université de Namur et au Centre de recherches sur l'État et la Constitution (CRECO) à l'Université catholique de Louvain. Elle peut être contactée à l'adresse amelie.lachapelle@unamur.be. (1) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris, OECD, 2013. Les travaux de l'O.C.D.E. sont disponibles sur son site Internet, en version téléchargeable ou en lecture seule. (2) Commission européenne, *Recommandation relative à la planification fiscale agressive*, C(2012)8806, 6 décembre 2012. (3) Le 30 août 2016, l'entreprise Apple a d'ailleurs été condamnée par la Commission européenne à verser au trésor irlandais un montant proche de 13 milliards d'euros en conséquence du constat que le régime fiscal avantageux obtenu par Apple va à l'encontre du droit européen des aides d'État. (4) Voy. notamment les visas de la proposition de résolution du Parlement européen du 29 juin 2016 sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet, 2016/2038 (INI). (5) O.C.D.E., *Exposé des actions 2015 - Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015. (6) Loi-programme du 1^{er} juillet 2016, *M.B.*, 4 juillet 2016. Toutes les dispositions belges sont disponibles sur le site www.ejustice.just.fgov.be. Les dispositions fiscales sont également accessibles sur le site www.fisconetplus.be. (7) Loi de finances pour 2016 n° 2015-1785, 29 décembre 2015, article 86, I et III, A, et 121, *J.O.R.F.*, 30 décembre 2015. Toutes les dispositions françaises citées sont disponibles à l'adresse www.legifrance.gouv.fr/. (8) À savoir : l'Espagne, le Danemark, l'Irlande, le Royaume-Uni, les Pays-Bas, le Mexique, le Japon, la Chine, l'Australie, la Pologne et la Norvège. « Institution d'une obligation pour les grandes entreprises multinationales de souscrire une « déclaration pays par pays », *Droit fiscal*, n° 1, 7 janvier 2016, comm. 50., point 2. (9) Commission européenne, *Paquet de mesures contre l'évasion fiscale*, IP/16/159. Ce paquet de mesures complète le « Plan d'action pour une fiscalité des entreprises équitable et efficace » adopté par la Commission en 2015 (COM/2015/302). (10) Directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, 11 mars 2011, L 64/1 à L 64/12. (11) 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 dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, 3 juin 2016, L 146/8 à L 146/21.

un caractère abusif. En conséquence, les gouvernements s'efforcent (tout spécialement lorsqu'il s'agit de pratiques d'évasion fiscale internationale) de les rendre transparentes et, sous certaines conditions, inopposables à l'égard des administrations fiscales nationales. L'évasion fiscale (*tax avoidance* en anglais) n'en demeure pas moins licite en soi, ce qui la différencie de la « fraude fiscale » (*tax evasion* en anglais) qui, elle, revêt un caractère illégal de nature à engendrer des poursuites pénales. Les développements qui suivent ont trait aux dispositifs mis en place en vue de prévenir et de lutter contre les pratiques qualifiables d'évasion fiscale à proprement parler, en obligeant des catégories ciblées de contribuables (en l'occurrence, les grandes entreprises multinationales) à accroître la transparence de leurs stratégies d'optimisation.

1 La « déclaration pays par pays »

3. Plan. — La déclaration pays par pays est le fruit des travaux menés par l'O.C.D.E. dans le cadre de son projet BEPS. Nous y reviendrons brièvement dans un premier temps (A). Dans un deuxième temps, nous détaillerons comment ce mécanisme a été inséré en droits belge et français (B).

A. La déclaration pays par pays au sens de l'action 13 du projet « BEPS »

4. Le projet « BEPS ». — Fort du soutien manifesté par les pays du G20 depuis 2012 pour ses travaux contre les pratiques de « BEPS », l'O.C.D.E. a publié un premier rapport au mois de février 2013 intitulé « Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ». Ce rapport a, ensuite, été concrétisé par une série de quinze actions, compilées en juillet 2013 dans un « Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices », et développées dans quinze rapports publiés en octobre 2015¹².

À la date du 15 juillet 2016, 85 pays, membres et non-membres de l'O.C.D.E., participaient au projet BEPS¹³.

L'objectif majeur du projet « BEPS » est de réformer le cadre fiscal international de façon à ce que les bénéfices soient taxés là où les activités économiques qui les génèrent sont réalisées et là où la

valeur est créée, tout en répondant à l'appel lancé par la société civile en faveur d'une plus grande équité fiscale¹⁴.

Les quinze actions à mener « s'articulent autour de trois principaux piliers : harmoniser les règles nationales qui influent sur les activités transnationales, renforcer les exigences de substance dans les standards internationaux existants, et améliorer la transparence ainsi que la certitude »¹⁵.

L'un des principaux résultats dans le domaine de la transparence est l'adoption, dans le prolongement des travaux de la Commission européenne et du Forum conjoint européen en matière de prix de transfert¹⁶, de la « déclaration pays par pays ».

5. Une documentation selon trois niveaux. — L'O.C.D.E. propose, dans le cadre de son action 13, une approche normalisée, applicable aux multinationales dans tous les pays, en matière de documentation de prix de transfert¹⁷.

À son sens, la documentation devrait se décomposer selon trois niveaux¹⁸ :

- un fichier principal (« Master File ») contenant des informations normalisées relatives à l'ensemble des membres du groupe multinational considéré et configuré de façon à fournir une vue globale du groupe multinational ;
- un fichier local (« Local File ») faisant spécifiquement référence aux opérations importantes de l'entité locale ;
- une déclaration pays par pays (« Country-By-Country Report »), déposée par l'entité mère ultime du groupe multinational, reprenant des informations relatives à la répartition mondiale des bénéfices de l'entreprise multinationale et des impôts qu'elle acquitte, accompagnées de certains indicateurs concernant la localisation des activités du groupe multinational considéré¹⁹.

Il apparaît donc que la déclaration pays par pays ne constitue qu'un volet de la documentation de prix de transfert. De fait, elle devrait encore davantage être distinguée des autres documents en ce sens qu'elle a pour vocation d'évaluer les risques fiscaux, et non de documenter en soi les prix de transfert²⁰.

6. Les informations réclamées. — En vue de répondre au souhait de certaines économies émergentes, il a été décidé que les pays participant au projet BEPS devraient déterminer, d'ici la fin de l'année 2020 au plus tard, s'il convient de prévoir la communi-

(12) Sur la genèse et les objectifs du Projet BEPS, voy. notamment T. Vanwelkenhuyzen, « Le rapport de l'O.C.D.E. sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) : un train fou lancé dans le brouillard ? », *R.G.C.F.*, 2015/4-5, pp. 237-239. (13) OECD Secretary-General, *Report to G20 Finance Ministers*, Chengdu (People's Republic of China), OECD, 23-24 juillet 2016, p. 15. (14) O.C.D.E., *Exposé des actions 2015 - Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015, p. 5. Cet objectif est également poursuivi dans le cadre l'action 2 du Plan européen d'action pour une fiscalité des entreprises équitable et efficace. (15) O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays*, Action 13 - Rapport final 2015 - Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, O.C.D.E., 2015, p. 3. (16) Le Code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne prévoyait déjà, depuis 2006, l'obligation pour les groupes multinationaux de tenir un fichier principal et un fichier local (résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil du 27 juin 2006, concernant le code de conduite relatif à la documentation des prix de transfert pour les entreprises associées au sein de l'Union européenne (EU TPD), *J.O.U.E.*, 28 juillet 2006, C 176/1 à C 176/7). L'obligation pour les groupes multinationaux de déposer annuellement une « déclaration pays par pays » a, quant à elle, été insérée dans la législation européenne par le truchement de la directive relative à la coopération administrative sur laquelle nous reviendrons plus longuement dans la suite de l'analyse (voy. *infra*, titre 2). (17) Sur la documentation de prix de transfert, voy. notamment T. Vanwelkenhuyzen, « Le rapport de l'O.C.D.E. ... », *op. cit.*, pp. 247-251 ; T. Vanwelkenhuyzen, *Les prix de transfert*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 322-329. Sur la déclaration pays par pays, voy. notamment C.H. Lowell and M. Herrington, « Transfer Pricing Documentation : Evolution into Country-by-Country Reporting », *International Transfer Pricing Journal*, 2016, vol. 23, n° 5. (18) O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays*, Action 13 - Rapport final 2015, *Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015, p. 17. (19) Le nombre d'informations requises était initialement plus élevé, mais il a été réduit sur la proposition notamment de la Confédération fiscale européenne (C.F.E.), *Opinion Statement FC 16/2014 [Follow-up to Opinion Statement FC 2/2014] : Comments on the OECD 2014 Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [BEPS Action 13]*, December 2014, p. 7, disponible sur le site de la C.F.E.). (20) Voy. en ce sens, T. Vanwelkenhuyzen, « Le rapport de l'O.C.D.E. ... », *op. cit.*, pp. 250 ; en ce sens, voy. aussi C.F.E., *Opinion Statement FC 16/2014*, *op. cit.*, p. 4, disponible sur le site de la C.F.E.

Analyse

cation de données supplémentaires ou différentes²¹. Certains pays émergents voudraient, à dire vrai, disposer de certaines informations spécifiques afin d'ajuster les prix de transfert sur la base d'une méthode de répartition globale des bénéfices selon une formule préétablie dite de « *formulary apportionment* ». Certaines des informations demandées dans le cadre de la déclaration constituent d'ailleurs des critères utilisés dans le cadre de la méthode précitée, ce qui n'est pas sans susciter la crainte des multinationales soumises à l'obligation de déclaration²².

Au surplus, on notera que l'administration fiscale peut demander d'autres renseignements que ceux figurant au titre de la documentation, si cela s'avère utile.

7. La mise en œuvre de la déclaration pays par pays. — Le fichier principal et le fichier local doivent être déposés par les entreprises multinationales directement auprès des administrations fiscales locales. En revanche, les déclarations pays par pays doivent être déposées, en principe, dans le pays de résidence fiscale de l'entité mère ultime du groupe multinational. Elles devront, ensuite, être échangées entre administrations fiscales par la voie de l'échange automatique d'informations (voy. *infra*, titre 2).

Il s'ensuit que la mise en œuvre de la déclaration pays par pays nécessite la mise en place de deux éléments : d'une part, une législation nationale permettant l'introduction de la déclaration pays par pays par l'entité mère ultime d'un groupe multinational auprès de son administration fiscale locale ; d'autre part, un instrument prévoyant l'échange automatique des déclarations pays par pays. C'est pourquoi l'action 13 comporte tant un modèle de législation (voy. *infra*, point suivant), que trois modèles d'accords entre autorités compétentes (voy. *infra*, titre 2)²³.

Du reste, on notera que l'O.C.D.E. a publié, le 16 août 2016, des instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays²⁴.

B. La transposition de la « déclaration pays par pays » en droits belge et français

8. Les dispositions belges et françaises de transposition. — Les nouvelles exigences relatives à la déclaration pays par pays ont été transposées dans le Code belge des impôts sur les revenus (articles 321/1 à 321/3) par les articles 54 à 56 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 et dans le Code général français des

impôts (articles 223quinquies, C, et 1729, F) par l'article 121 de la loi de finances pour 2016 du 30 décembre 2015. Les dispositions belges et françaises sont, toutes deux, applicables aux exercices comptables commençant à partir du 1^{er} janvier 2016. Dès lors qu'elles sont similaires, mais que les dispositions belges sont plus étoffées, nous exposons dans le texte les seules dispositions belges, dans un souci de concision, et renvoyons, en note *infrapaginale*, aux dispositions françaises.

Il convient toutefois de mettre en exergue que la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 transpose également en droit fiscal belge les obligations de documentation relatives à la tenue d'un fichier principal et d'un fichier local.

Le législateur français avait, quant à lui, déjà transposé partiellement ces obligations par le truchement de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière²⁵.

9. L'entité déclarante. — C'est à l'entité constitutive belge qui est l'entité mère ultime d'un groupe multinational, qu'il revient, en principe, de faire parvenir à l'administration belge compétente pour l'établissement des impôts sur les revenus une « déclaration pays par pays » (article 321/2, § 1^{er}, C.I.R. 1992)²⁶. Des dérogations sont toutefois possibles, le groupe pouvant désigner, dans certains cas, une « entité mère de substitution » qui déposera la déclaration auprès de son administration locale (article 321/2, §§ 2 et 3, C.I.R. 1992)²⁷.

Cette obligation de déclaration ne s'impose qu'aux groupes multinationaux qui, pour la période déclarable qui précède immédiatement la dernière période déclarable clôturée, ont réalisé des produits consolidés, tels qu'exprimés dans les comptes annuels consolidés du groupe pour cette période déclarable précédente, d'au moins 750 millions d'euros (article 321/2, § 4, C.I.R. 1992)²⁸.

10. Le délai d'exécution. — La déclaration doit parvenir à l'administration belge compétente dans les 12 mois qui suivent le dernier jour de la période déclarable²⁹ (article 321/2 C.I.R. 1992)³⁰.

On observe que ce délai est trop court pour permettre à l'entreprise de déterminer le montant d'impôt payé dans chaque pays³¹. Ce montant ne peut, en effet, être chiffré qu'une fois le délai d'enrôlement écoulé, lequel varie, au surplus, d'un pays à un autre³². Il faut donc admettre que les montants indiqués dans la déclara-

(21) O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015, p. 10. (22) À ce sujet, voy. E. Traversa et M. Somare, « BEPS and country-by-country reporting : a step closer towards formulary apportionment ? », *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario - Tax Law Quarterly*, vol. 2015, n° 1, pp. 175-199.

(23) O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2015, pp. 41 et s. (24) O.C.D.E., *Instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays - BEPS Action 13, Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, O.C.D.E., 2016.

(25) L'article 223quinquies, B, du Code général des impôts, tel que modifié par la loi du 6 décembre 2015, prévoit que les personnes morales visées par l'obligation de présentation d'une documentation complète des prix de transfert, en cas de vérification de comptabilité, selon l'article L. 13 AA de la LPF, doivent déposer, chaque année, au service des impôts, une déclaration relative aux éléments essentiels de leur politique de prix de transfert (déclaration n° 2257). Voy. article 45 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, *Dr. fisc.* 2013, n° 51, comm. 564. (26) Voy., *mutatis mutandis*, article 223quinquies C.-I.-1 du Code général des impôts. (27) Voy., *mutatis mutandis*, article 223quinquies C.-I.-2 du Code général des impôts. (28) Voy., *mutatis mutandis*, article 223quinquies C.-I.-1, c), du Code général des impôts. La version française se réfère, quant à elle, au « chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé », mais la réalité économique visée est bien la même. D'ailleurs, l'exposé des motifs de la loi belge renvoie lui aussi au chiffre d'affaires consolidé (*Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2015-2016, n° 54-1875/001, p. 41).

(29) On entend par « période déclarable », « la période pour laquelle l'entité mère ultime du groupe multinational établit ses comptes annuels consolidés » (article 321/1, 10°, C.I.R. 1992). (30) Voy., *mutatis mutandis*, article 223quinquies C.-I.-1 du Code général des impôts. (31) En ce sens, voy. E. Traversa et M. Possoz, « L'action de l'O.C.D.E. en matière de lutte contre l'évasion fiscale internationale et d'échange de renseignements : développements récents », *R.G.C.F.*, n° 2015/1, p. 20. (32) Si, par exemple, en droit belge, le délai ordinaire d'enrôlement est de 1 an (articles 353 et 359 C.I.R. 1992), c'est le délai extraordinaire de 3 ans qui s'applique en général dans les faits puisqu'il vaut chaque fois que l'administration rectifie des éléments de la déclaration (article 354, alinéa 1, C.I.R. 1992). Notons, par ailleurs, que l'article 358 C.I.R. 1992 prévoit un délai spécial d'enrôlement en cas de collaboration internationale et d'action judiciaire.

tion pays par pays ne seront jamais que provisoires. D'autre part, compte tenu des délais d'investigation³³, l'on peut se demander si, dans les faits, l'administration fiscale disposera de suffisamment de temps pour analyser les renseignements reçus, de sorte que les finalités de la déclaration pays par pays risquent de n'être que partiellement rencontrés³⁴.

11. Les informations déclarées. — La déclaration pays par pays doit, en droit belge, contenir les informations suivantes : « a) des informations agrégées sur le montant des produits et du bénéfice ou de la perte avant impôt sur les revenus, l'impôt sur les revenus payé, l'impôt sur les revenus encore dû mentionné dans les comptes annuels, le capital libéré, les bénéfices réservés, le nombre du personnel et tous les actifs à l'exception des liquidités, des placements de trésorerie dont la date d'échéance est inférieure à trois mois et qui ne sont pas sujets à des fluctuations de valeur importantes, des immobilisations incorporelles et des actions enregistrées dans les immobilisations financières, ce pour chacune des juridictions dans lesquelles le groupe multinational exerce des activités ; b) une identification de chaque entité constitutive du groupe multinational, précisant la juridiction dont cette entité constitutive est résidente et, si elle diffère, la juridiction selon les lois de laquelle cette entité constitutive a été constituée, ainsi que la nature de son activité ou de ses activités commerciales principale(s) » (article 321/1, 15^o, C.I.R. 1992).

La loi française de finances pour 2016 ne mentionne pas le contenu précis de la déclaration. Celui-ci vient d'être précisé, de façon exhaustive, par un décret³⁵. Dès lors qu'il se calque sur le même modèle que celui utilisé par le législateur belge, à savoir le modèle de déclaration défini par l'O.C.D.E., et respecte la directive 2016/881 (voy. *infra*, titre 2), il est nécessairement similaire à celui fixé par le Code belge des impôts sur les revenus. De plus, il est évidemment indispensable que le contenu de la déclaration soit commun à tous les États participants à l'échange automatique de déclaration pour que celui-ci soit efficace³⁶.

12. La forme de la déclaration. — La déclaration doit suivre un formulaire dont le modèle et les modalités de dépôt doivent encore être fixés par un arrêté royal (article 321/2, § 5, C.I.R. 1992)³⁷. Ce formulaire pourra être rempli en anglais (outre les langues officielles de la Belgique) (article 321/7 C.I.R. 1992).

13. Les sanctions prévues. — Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, en cas d'infraction aux règles énoncées ci-dessus³⁸, appliquer une amende de 1 250 EUR à

25 000 EUR à partir de la deuxième infraction (article 445, § 3, C.I.R. 1992). L'échelle des amendes administratives et leurs modalités d'application doivent encore être fixées par un arrêté royal.

L'amende prévue par le droit français est sensiblement plus sévère puisqu'elle peut aller jusqu'à 100 000 EUR (article 1729, F, nouveau du Code général des impôts). Cependant, seul le défaut de production de la déclaration, dans le délai prescrit, est expressément sanctionné³⁹.

2 L'échange automatique de « déclarations pays par pays »

14. Plan. — L'échange automatique de déclarations pays par pays s'inscrit dans une dynamique politique qui tend à étendre toujours davantage le champ d'application de l'échange automatique de renseignements. Après avoir replacé ce mécanisme particulier dans un contexte international (A), nous l'étudierons à travers le prisme de la directive européenne relative à la coopération administrative (B). Enfin, nous consacrerons un point spécifique à l'échange automatique de déclarations pays par pays, qui constitue la dernière avancée en la matière (C).

A. L'échange automatique de renseignements en droit international

15. Les formes d'échanges internationaux de renseignements. — Les déclarations pays par pays doivent être échangées entre juridictions par la voie de l'échange automatique d'informations, « conformément aux mécanismes d'échange entre États », précise l'O.C.D.E.⁴⁰.

L'échange international d'informations en matière fiscale peut se présenter sous trois formes différentes : l'échange sur demande, l'échange spontané et l'échange automatique⁴¹.

Si l'échange sur demande constituait auparavant la norme d'échange international d'informations, l'échange automatique est devenu, à l'initiative de l'O.C.D.E., la nouvelle norme d'échange international de renseignements, et ce depuis 2015⁴². On entend par « échange automatique de renseignements », « la communication systématique, sans demande préalable, d'informations pré-définies [nous soulignons], à intervalles réguliers préalablement fixés, à un autre État membre »⁴³.

(33) Le délai d'investigation peut être, en droit belge, d'un an, de trois ans ou de sept ans selon les cas (article 333 C.I.R. 1992). (34) En ce sens, voy. N. Engelmann, « Base Erosion and Profit Shifting : la fiscalité internationale réformée », *Fiscologue international*, n° 384, 31 décembre 2015, p. 16. (35) Décret n° 2016-1288 du 29 septembre 2016 pris pour l'application de l'article 223quinquies C du Code général des impôts, *J.O.R.F.*, n° 0229 du 1^{er} octobre 2016. (36) « Institution d'une obligation pour les grandes entreprises multinationales de souscrire une « déclaration pays par pays » », *Droit fiscal*, n° 1, 7 janvier 2016, comm. 50, point 9. (37) L'article 223quinquies C.I.-1 du Code général des impôts prévoit que la souscription de la déclaration a lieu sous une forme dématérialisée. Ce format devrait être prévu par le décret d'application à venir (« Institution d'une obligation pour les grandes entreprises multinationales de souscrire une « déclaration pays par pays » », *Droit fiscal*, n° 1, 7 janvier 2016, comm. 50, point 17). (38) À savoir si la déclaration pays par pays, le fichier principal ou le fichier local n'est pas déposé, est déposé tardivement ou est incomplet, ou lorsqu'il n'est pas satisfait à l'obligation de notification prévue à l'article 321/3 du C.I.R. 1992. (39) Les erreurs éventuelles ne sont pas visées mais devraient faire l'objet d'une amende de 15 EUR par omission ou inexactitude sans que le total des amendes ne puisse ni être inférieur à 60 EUR ni être supérieur à 10 000 EUR (article 1729 B du Code général des impôts). Voy. « Institution d'une obligation pour les grandes entreprises multinationales de souscrire une « déclaration pays par pays » », *Droit fiscal*, n° 1, 7 janvier 2016, comm. 50, point 18. (40) O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, O.C.D.E., Paris, 2015, p. 10. (41) À ce sujet, voy. notamment X. Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency*, Edward Elgar Publishing, 2015 ; O.-C. Günther et N. Tüchler (éd.), *Exchange of Information for Tax Purposes*, Vienne, Linde, 2013. Voy. aussi O.C.D.E., *Manuel de mise en œuvre des dispositions concernant l'échange de renseignements à des fins fiscales*, approuvé par le Comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E. le 23 janvier 2006. (42) À ce sujet, voy. notamment A. Brödzka, « Automatic Exchange of Tax Information in the European Union - The Standard for the Future », *European Taxation*, n° 1, 2016. (43) Article 3, 9), directive 2011/16 et article 338, 10^o, C.I.R. 1992.

Analyse

À l'instar de la déclaration pays par pays, l'échange automatique constitue, aux yeux de l'O.C.D.E. et de l'Union européenne, un outil précieux en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'échange automatique de renseignements ne remplace néanmoins pas l'échange sur demande. Les administrations fiscales insatisfaites des informations obtenues par la voie de l'échange automatique peuvent toujours obtenir de plus amples informations via le mécanisme de l'échange sur demande⁴⁴.

16. Les mécanismes d'échanges internationaux de renseignements. — Comme nous l'avons mentionné plus haut, l'O.C.D.E. a développé, dans le cadre de son projet BEPS, trois modèles d'accords entre autorités compétentes pouvant servir à faciliter l'échange effectif des déclarations pays par pays. L'échange automatique portant sur des « informations prédéfinies », il en ressort qu'un *accord spécifique* doit, en effet, être systématiquement conclu afin de définir la portée de l'échange automatique de renseignements et la procédure à suivre⁴⁵.

Ces modèles sont basés respectivement sur (i) la Convention multilatérale relative à l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (O.C.D.E./Conseil de l'Europe), (ii) les conventions fiscales bilatérales (calquées sur l'article 26 du modèle de l'O.C.D.E. de convention préventive de la double imposition — ci-après : « modèle C.P.D.I. »), et (iii) les accords d'échange de renseignements fiscaux (calqués sur le modèle de *Tax Information Exchange Agreement* de l'O.C.D.E. — ci-après : « TIEA »)⁴⁶.

Le premier modèle a donné lieu à la signature d'un Accord multilatéral le 27 janvier 2016. À la date du 30 juin 2016, 44 pays avaient signé l'accord (« CbC MCAA »)⁴⁷.

Dans l'actualité récente, on épinglera que le Panama a annoncé, le 15 juillet dernier, avoir décidé de signer la Convention O.C.D.E./CdE et que le Liechtenstein et la Suisse ont ratifié cette Convention, respectivement le 22 août et le 26 septembre dernier.

Dans le souci de garantir l'application cohérente de normes internationales précitées, les autorités européennes ont intégré les trois formes d'échanges de renseignements dans une directive : la directive relative à la coopération administrative (ci-après : DAC). Celle-ci a fait l'objet de diverses révisions ces dernières années, de façon à toujours étendre un peu plus le champ des informations couvertes par l'échange automatique. La dernière révision en date vise à instaurer un échange automatique de déclarations pays par pays dans le prolongement du projet « BEPS ».

Notons que la proposition de la Commission à ce sujet, déposée le 28 janvier 2016, fait suite à la signature de l'Accord multilatéral précité (CbC MCAA).

B. L'échange automatique de renseignements en droit de l'Union européenne

17. DAC 1. — La directive 2011/16 (DAC 1) constitue, au niveau européen, l'instrument législatif principal de coopération administrative en matière fiscale. Elle a été transposée, en droit belge, par la loi du 17 août 2013⁴⁸ et, en droit français, par la loi du 28 décembre 2011⁴⁹.

La directive s'applique *ratione materiae* à tous les impôts (impôts directs et indirects) non couverts par d'autres dispositions juridiques de l'Union européenne. D'un point de vue *ratione personae*, la directive concerne toutes les personnes résidant sur le territoire de l'Union. Sont donc visées les personnes physiques et morales de l'Union européenne, mais le texte permet aussi d'englober les associations de personnes ainsi que toute autre construction juridique (de façon à intégrer les *trusts* et autres structures similaires dans le champ d'application de cet instrument de coopération).

Le texte de la directive 2011/16 s'inspire fortement de l'article 26 du modèle C.P.D.I. précité et reprend les trois formes classiques d'échanges d'informations⁵⁰. Ces échanges doivent, dans la mesure du possible, se faire par voie électronique via le réseau « CCN » (« Common Communication Network »), un réseau de communication sécurisé mis au point par la Commission européenne, et au moyen des formats électroniques définis dans le règlement d'exécution n° 2015/2378⁵¹.

En particulier, elle définit, en son article 8, quelles sont les informations qui doivent être échangées de façon automatique et obligatoire, à la condition d'être disponibles⁵². Il s'agit des revenus professionnels ; des jetons de présence ; des produits d'assurance sur la vie non couverts par d'autres actes juridiques de l'Union concernant l'échange d'informations et d'autres mesures similaires ; des pensions ; de la propriété et des revenus de biens immobiliers.

Ce mode d'échange automatique est d'application sur le territoire de l'Union depuis le 1^{er} janvier 2015 (revenus imposables 2014).

18. DAC 2. — La directive 2011/16 a été modifiée en 2014 (DAC 2)⁵³ de façon à élargir l'échange automatique aux informations financières visées par « FATCA » et reprises dans la norme com-

(44) En ce sens, l'article 8bis, § 10, de la directive 2011/16, tel qu'inséré par la directive 2015/2376, dispose expressément que les États membres peuvent, conformément à la procédure régissant l'échange d'informations sur demande (article 5), demander des informations complémentaires, y compris le texte intégral d'une décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou d'un accord préalable en matière de prix de transfert. À vrai dire, l'échange automatique en matière de *ruling* fiscal transfrontière ne porte pas directement sur le texte de la décision, mais sur des informations à son sujet, énumérées à l'article 8, § 6, de la directive. (45) Voy., en particulier, l'article 6 de la Convention O.C.D.E./CdE. (46) À la différence du Modèle C.P.D.I. et de la Convention O.C.D.E./CdE, le modèle TIEA se limite à l'échange d'informations sur demande. Sur la variété des mécanismes d'échanges de renseignements, voy. notamment F. Vanistendael, « Letter From Europe : The International Information Exchange Puzzle », *Tax Notes International*, 19 avril 2014. (47) *Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays*, disponible à l'adresse <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/nouvelle-avancee-pour-la-transparence-fiscale-31-pays-signent-un-accord-de-cooperation.htm>. (48) Loi du 17 août 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, M.B., 5 septembre 2013. Les Communautés et Régions ont également transposé cette directive pour les dispositions qui relèvent de leurs compétences. (49) Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, J.O.R.F., n° 0301 du 29 décembre 2011. (50) La directive 2011/16 encadre également des formes plus spécifiques de coopération, telles que les contrôles fiscaux simultanés. (51) Règlement d'exécution (UE) 2015/2378 de la Commission du 15 décembre 2015 établissant les modalités d'application de certaines dispositions de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant le règlement d'exécution (UE) n° 1156/2012, J.O.U.E., 18 décembre 2015, L 332/19 à L 332/45. (52) Notons que le Conseil européen pourrait prévoir, à l'avenir, que cette condition de disponibilité soit supprimée. (53) Directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, J.O.U.E., 16 décembre 2014, L 359/1 à L 359/29.

mune d'échange automatique de l'O.C.D.E. (ci-après « CRS »)⁵⁴. Il s'agit de renseignements sur les intérêts, dividendes et autres revenus financiers analogues perçus directement ou indirectement par des personnes physiques ou par des entités « non publiques » (article 8, § 3bis nouveau)⁵⁵.

Ce mode d'échange automatique doit être d'application sur le territoire de l'Union au plus tard pour le 1^{er} janvier 2017 (revenus 2016)

Cet échange n'est, lui, pas subordonné à la disponibilité de l'information, puisque le CRS, que la directive 2014/107 transpose, oblige certaines institutions financières à collecter et déclarer un certain nombre d'informations financières. Les États membres doivent, dès lors, adopter les mesures nécessaires en conséquence. La Belgique a dû, en l'occurrence, neutraliser son régime de discrétion bancaire et introduire un « point de contact central » auprès de la Banque nationale⁵⁶. Une telle neutralisation ne fut pas utile en France dès lors qu'elle ne connaît pas de tel régime singulier⁵⁷. Cela étant, elle a dû, elle aussi, introduire le mécanisme de *reporting* prescrit à l'égard des institutions financières⁵⁸.

19. DAC 3. — À la suite des révélations dites « Luxleaks », il a été décidé de modifier, de nouveau, la directive 2011/16 (DAC 3)⁵⁹ avec le dessein d'étendre l'échange automatique aux décisions fiscales anticipées (*rulings*) en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert (article 8bis nouveau). Dans ce cadre, la Commission est chargée de mettre au point, au plus tard pour le 31 décembre 2017, un répertoire central sécurisé destiné aux États membres et dans lequel les informations précitées seront enregistrées (article 21, § 5 nouveau).

Les États membres ont jusqu'à la fin de l'année 2016 pour transposer ces nouvelles dispositions dans leur droit national. Au moment d'achever le présent commentaire, cette transposition n'avait pas encore eu lieu en droit belge, ni en droit français, et les textes projetés n'étaient pas encore disponibles.

20. DAC 4. — La dernière révision en date de la directive 2011/16 provient de la directive 2016/881 et tend à étendre l'échange automatique de renseignements aux déclarations pays par pays (DAC 4). Elle intègre, par la même occasion, l'obligation de déclaration pays par pays en droit de l'Union européenne.

C. L'échange automatique de déclarations pays par pays en droit de l'Union européenne

21. Le mécanisme d'échange. — La directive 2016/881 prévoit que l'administration fiscale d'un État membre dans lequel la déclaration pays par pays a été reçue doit communiquer cette dernière, par voie d'échange automatique et dans un délai de quinze mois à compter du dernier jour de l'Exercice fiscal du Groupe d'entreprises multinationales sur lequel porte la déclaration, à tout autre État membre dans lequel, sur la base des informations contenues dans la déclaration pays par pays, une ou plusieurs Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales de l'Entité déclarante sont soit résidentes à des fins fiscales, soit imposées au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable⁶⁰. La première déclaration pays par pays doit être communiquée pour l'Exercice fiscal du Groupe d'entreprises multinationales commençant le 1^{er} janvier 2016 ou après cette date, et la communication doit avoir lieu dans un délai de dix-huit mois après le dernier jour de l'Exercice fiscal (article 8bis nouveau, §§ 2 et 4).

Bien que l'action 13 relève du pilier « transparence » du projet « BEPS », elle ne vise nullement à rendre publiques certaines informations. Comme nous venons de le voir, la déclaration pays par pays ne circulera qu'entre administrations fiscales locales. Par sa proposition qui tend à contraindre les multinationales à la divulgation annuelle de certaines informations vers le grand public, la Commission pose donc un pas plus en avant encore (voy. *infra*, titre 3).

22. La forme de l'échange. — La directive 2016/881 prévoit que l'échange sera effectué au moyen d'un formulaire type (article 20, § 6). La Commission doit adopter les modalités linguistiques de cet échange pour le 31 décembre 2016 au plus tard. Les informations communiquées doivent, de plus, être fournies par voie électronique au moyen du réseau CCN précité, dont les modalités pratiques de mise à niveau devraient être également adoptées par la Commission (article 21, § 6 nouveau).

À ce propos, l'on mentionnera que l'O.C.D.E. a publié, le 22 mars 2016, son format électronique normalisé pour l'échange automatique de déclarations pays par pays entre juridictions. Les États membres de l'Union ont convenu, le même mois, de modifier la directive 2011/16 en ce sens, mais cette modification n'est pas encore survenue. Il convient de noter, à cet égard, que les formats électroniques développés par l'Union européenne et l'O.C.D.E.

(54) Le « US Foreign Account Tax Compliance Act » (FATCA), adopté par les États-Unis le 18 mars 2010, oblige, depuis le 1^{er} juillet 2014, les institutions financières étrangères à communiquer un certain nombre de données sur leurs clients américains à l'administration fiscale américaine. Cet acte a produit un véritable cataclysme sur l'échange international d'informations fiscales, à tel point que le *Common Reporting Standard* (CRS) adopté par l'O.C.D.E. en 2014 et transposé par l'Union européenne dans sa directive 2014/17 constitue un copier-coller du texte américain. Sur le sujet, voy. notamment C.P. Tello et J. Malherbe, « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales », *Forum Financier - Droit bancaire et financier*, 2013/VI, p. 326. (55) À ce sujet, voy. notamment V. Wöhrer et M. Somare, « Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency », *Intertax*, 2015, vol. 43, issue 12, pp. 804-805.

(56) Ces aménagements sont le fruit de la loi du 14 avril 2011 qui modifie les articles 322 et 333/1 du C.I.R. (*M.B.*, 6 mai 2011). L'échange automatique relatif aux informations financières, en tant que tel, a fait l'objet d'une transposition par la loi du 16 décembre 2015 (*M.B.*, 31 décembre 2015). À ce sujet, voy. notamment T. Litannie, « L'échange international de renseignements et ses conséquences pratiques en droit fiscal belge » in J. Bublout, C. Franssen, M. Krings, e.a., *Le contrôle fiscal - Aspects pratiques et actualités*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 207-215. (57) L'article L511-33 du Code français monétaire et financier consacre une forme de « secret bancaire », mais celui-ci n'est rien d'autre qu'une obligation classique de secret professionnel applicable, en l'occurrence, dans le secteur bancaire. Voy. aussi l'article 226-13 du Code pénal auquel l'article L 511-33 renvoie. (58) Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, *J.O.R.F.* n° 0302 du 30 décembre 2015, article 44 modifiant l'article 1649 AC du Code général des impôts. Les modalités de l'échange automatique ont été précisées par un arrêté du 5 octobre 2015 (arrêté du 5 octobre 2015 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé d'échange automatique des informations dénommé « EAI », *J.O.R.F.* n° 0244 du 21 octobre 2015).

(59) Directive (UE) 2015/2376 du Conseil, du 8 décembre 2015, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, 18 décembre 2015, L 332/1 à L 332/10. (60) Les mots affublés d'une majuscule sont repris tels quels de la version française du texte de la directive.

Analyse

différent et qu'aucune tentative d'harmonisation n'est à l'ordre du jour.

Au moment de l'achèvement de la présente contribution, la directive 2016/881 n'avait pas encore été transposée en droit belge, en tout cas pas totalement. Seule l'obligation de déclaration pays par pays a été insérée dans l'ordonnancement juridique belge⁽⁶¹⁾. Cela étant, l'échange automatique relatif à cette déclaration peut avoir lieu sur la base de l'Accord multilatéral précité du 27 janvier 2016 ou sur la base de la directive 2016/881⁽⁶²⁾. Du côté français, l'article 223quinquies C.I.-3. du Code général des impôts prévoit expressément que « la déclaration [pays par pays] peut faire l'objet, sous condition de réciprocité, d'un échange automatique avec les États ou les territoires ayant conclu avec la France un accord à cet effet ».

23. La finalité et la confidentialité de l'échange. — La directive 2016/881 veille à définir quelles sont les finalités précises de l'échange automatique de déclarations pays par pays (article 16, § 6), à l'instar du Code des impôts sur les revenus, tel que modifié par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (article 321/6 C.I.R. 1992). En bref, l'on peut retenir que « le but principal de la déclaration pays par pays est de procéder à une analyse approfondie des risques en matière de prix de transfert. En outre, le formulaire peut également être utilisé pour les données économiques et statistiques dans le cadre de BEPS »⁽⁶³⁾. En particulier, l'on soulignera que les rectifications opérées, en matière de prix de transfert, par les autorités fiscales de l'État membre qui reçoit les informations ne peuvent être fondées sur les seules informations échangées dans ce cadre. Néanmoins, il n'est pas interdit d'utiliser les informations tirées des déclarations pays par pays comme base pour mener des enquêtes supplémentaires.

Bien que le texte de la directive 2016/881 ne le prévoit pas explicitement s'agissant de l'échange de déclaration pays par pays, l'on peut soutenir que les informations échangées dans le cadre de la déclaration pays par pays sont couvertes par le secret officiel et bénéficient de la protection accordée à des informations de même nature par la législation nationale de l'État membre qui les reçoit⁽⁶⁴⁾.

Ces deux exigences ? confidentialité et finalité ? sont toutes deux liées au droit fondamental au respect de la vie privée. Elles mériteraient sans nul doute un débat plus poussé de la part des instances européennes.

3 La publication des « déclarations pays par pays »

24. Plan. — Comme nous l'avons souligné ci-avant, les informations déclarées aux autorités fiscales dans le cadre de l'échange de déclarations pays par pays ne seront pas divulguées au public.

Or, la Commission est d'avis, à l'instar d'un grand nombre d'O.N.G. consultées⁽⁶⁵⁾, que « permettre au public d'exercer un contrôle peut renforcer sa confiance et amener les entreprises à être plus socialement responsables en contribuant, par les impôts qu'elles paient dans le pays où elles sont actives, à la prospérité de ce dernier »⁽⁶⁶⁾. C'est pourquoi elle a déposé, le 12 avril 2016, une proposition dont l'objet est de rendre accessibles au public certaines informations contenues dans les déclarations pays par pays⁽⁶⁷⁾. Cette proposition, qui fait suite à une analyse d'impact et à une consultation publique, menée du 17 juin au 9 septembre 2015, n'a pas encore été adoptée⁽⁶⁸⁾.

Nous exposons brièvement le contenu de cette proposition dans cette dernière partie.

25. Les entités déclarantes. — Concrètement, la proposition tend à mettre en place un mécanisme annuel de déclaration publique pays par pays (ci-après : D.P.P.P.). Eu égard au champ d'application du projet « BEPS » (voy. *supra*, titre 1), ce mécanisme s'appliquerait aux groupes d'entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union par l'intermédiaire d'au moins un établissement (filiale ou succursale) et dont le chiffre d'affaires net consolidé mondial dépasse 750 millions d'euros⁽⁶⁹⁾. Aucune obligation n'incomberait, dès lors, aux petites et moyennes entreprises⁽⁷⁰⁾.

Bien qu'il nous semble illusoire de croire en une bonne foi désintéressée de la part des multinationales concernées, la proposition prévoit que les filiales ou succursales non soumises à la D.P.P.P. devraient publier et rendre accessible ladite déclaration... « lorsqu'elles ont été établies aux fins d'échapper aux obligations de déclaration » (article 48ter, § 7, proposé). Ceci équivaut à un dispositif anti-abus.

26. Les informations déclarées. — Doivent figurer dans la déclaration : la nature des activités, le nombre de salariés, le chiffre d'affaires net (y compris avec des parties liées), le résultat avant impôt, le montant de l'impôt sur les bénéfices dû dans le

(61) *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2015-2016, n° 54-1875/001, p. 42. (62) R. Peeters, J. Janssen et S. Noben, « Documentation des prix de transfert : désormais obligatoire en Belgique », *Fiscologue international*, n° 391, 31 juillet 2016. (63) *Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2015-2016, n° 54-1875/001, p. 46.

(64) En ce sens, voy. le considérant n° 22 de la directive 2016/881 ainsi que l'article 16, § 1^{er}, de la directive 2011/16, qui a une portée générale. Voy. aussi, en droit belge, l'exposé des motifs de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 qui renvoie à l'article 337 C.I.R. 1992 (*Doc. parl.*, Chambre, sess. ord. 2015-2016, n° 54-1875/001, p. 49), ainsi qu'au niveau de l'O.C.D.E., *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015, Projet O.C.D.E./G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, O.C.D.E., Paris, 2015, p. 25, point 57. (65) Annexe B : Rapport de synthèse sur les activités de consultation menées par la Commission européenne pour évaluer le potentiel d'une plus grande transparence en matière d'impôt sur les sociétés, p. 5, disponible sur le site Internet de la Commission. Voy. notamment la publication de Transparency International : « Why Public Country-by-Country Reporting for Large Multinationals is a Must », 4 mai 2015, disponible sur son site Internet. (66) Exposé des motifs de la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil 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, 12 avril 2016, COM (2016) 198 final, p. 1. (67) Notons qu'une obligation de déclaration publique existe déjà pour les banques et les secteurs de l'extraction et de l'exploitation. (68) La directive comptable initiale a, quant à elle, été transposée en droit belge en décembre 2015 (loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, M.B., 31 décembre 2015). (69) Les groupes bancaires établis dans l'Union bénéficient d'une exemption dans certaines conditions dans la mesure où ils sont déjà tenus de publier une D.P.P.P. en vertu de l'article 89 de la directive 2013/36/UE (article 48ter, § 2, proposé). (70) À l'exception des filiales et succursales de taille moyenne des groupes d'entreprises multinationales non européens ayant un chiffre d'affaires consolidé supérieur à 750 millions d'euros, qui seront soumises à des obligations de déclaration.

pays au titre des bénéfices réalisés pendant l'exercice en cours, le montant effectivement versé au Trésor du pays au cours de cet exercice et le montant des bénéfices non distribués (article 48^{quater}, § 2, proposé).

Ces informations pourront faire l'objet d'un niveau de détail plus élevé en ce qui concerne certaines juridictions fiscales « problématiques » énumérées dans une liste commune encore à définir par la Commission (article 48^{octies} proposé). L'Union prend ainsi le parti de s'appuyer sur la collaboration des entreprises plutôt que sur celle de pays qui s'avèrent non coopératifs — en clair, les paradis fiscaux — afin d'enrayer le phénomène de l'évasion fiscale des multinationales.

27. La forme de la déclaration. — La déclaration devra présenter les informations de façon ventilée pour chaque État membre, ainsi que pour chaque juridiction fiscale figurant dans la liste commune précitée. Les informations seront présentées sous une forme agrégée pour les autres juridictions fiscales (article 48^{quater}, § 3, proposé).

La déclaration devra être publiée sur le site Internet de l'entreprise en question, selon la législation de chaque État membre, dans au moins une langue officielle de l'Union et devra rester accessible pendant au moins cinq années consécutives (article 48^{quinquies} proposé).

28. L'effectivité de la déclaration. — Les États membres sont invités à prévoir que : (i) les organes d'administration, de direction et de surveillance sont responsables collectivement de la D.P.P.P. (article 48^{sexies} proposé) ; (ii) lorsque les états financiers d'une entreprise liée sont contrôlés par un ou plusieurs contrôleurs légaux des comptes ou cabinets d'audit, ces derniers vérifient également que la D.P.P.P. a été fournie et rendue accessible. Dans la négative, les contrôleurs légaux ou cabinets d'audit doivent l'indiquer dans leur rapport d'audit (article 48^{septies} proposé) ; (iii) l'article 51 de la directive 2013/34/UE étant d'application, les infractions à l'obligation de D.P.P.P. devront être passibles de sanctions efficaces, proportionnées et dissuasives pour les entreprises multinationales ou leurs filiales ou succursales.

Conclusion

29. Un chantier en cours. — La lutte contre l'évasion fiscale est un vaste chantier dont la construction est loin d'être achevée. La Commission vient, par exemple, de déposer une nouvelle proposi-

tion visant à réviser, une fois n'est pas coutume, la directive relative à la coopération administrative (DAC 5) de façon à permettre aux autorités fiscales d'avoir accès aux informations des États membres relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux (COM [2016] 452 final).

Ensuite, la plupart des mesures proposées doivent encore être mises en œuvre en droit national. Parmi les nombreuses questions qui surgissent, l'on peut se demander si les administrations nationales disposent d'outils suffisamment performants et de fonctionnaires adéquatement formés pour traiter la masse d'informations reçues dans le cadre de l'exécution de ces mesures.

Enfin, ces réformes doivent encore être éprouvées par la pratique. À cet égard, l'on notera que les entreprises et associations professionnelles estiment, à la différence de la majorité des O.N.G., qu'une plus grande transparence n'aura pas nécessairement d'effet positif sur la *compliance* fiscale⁷¹. Les multinationales restent, en effet, libres de relocaliser leur base imposable où bon leur semble. De plus, le monde des affaires reste convaincu que la déclaration pays par pays engendrera des coûts supplémentaires⁷² et affectera la compétitivité entre entreprises, notamment avec les entreprises américaines⁷³.

30. Des défis en perspective. — Bien qu'ils représentent encore un *work in progress*, les dispositifs ici exposés produisent déjà des effets sensibles sur la configuration traditionnelle du droit fiscal international. Dès lors qu'ils se combinent avec les récentes évolutions technologiques (*Big Data*, *Internet-of-things*, etc.), ils soulèvent des défis de taille tant pour le praticien que pour le théoricien.

Parmi ces défis, figure celui du respect des droits fondamentaux. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme est claire à ce sujet : des données d'entreprise⁷⁴, fussent-elles de nature financière ou bancaire⁷⁵, peuvent être couvertes par le droit au respect de la vie privée, consacré par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme⁷⁶. Qui plus est, des données de nature publique, comme c'est le cas avec la D.P.P.P., peuvent aussi relever de la « vie privée » lorsqu'elles sont, d'une manière systématique, recueillies et mémorisées dans des fichiers tenus par les pouvoirs publics⁷⁷. De son côté, la Cour de justice de l'Union européenne s'aligne, en général, sur la jurisprudence de la Cour strasbourgeoise, en vertu de l'article 52, § 3, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union.

Et pourtant, en dépit de l'intérêt croissant de la société civile pour les questions liées au respect des droits fondamentaux⁷⁸,

(71) Des économistes ont, par ailleurs, démontré que la divulgation du montant des impôts payés dans chaque pays par une entreprise multinationale n'avait pas pour effet de l'inciter à se conformer aux règles fiscales (M.T. Evers, I. Meier et C. Spengel, « Transparency in financial reporting : Is country-by-country reporting suitable to combat international profit shifting ? », *Leibniz Information Center of Economics*, www.econstor.eu, p. 12, cité in E. Traversa et M. Possoz, *op. cit.*, p. 24, note 108). (72) Il est néanmoins probable que ces coûts ne surpassent pas ceux qui découlent de la mise en place de structures complexes d'évasion fiscale ... (73) À cet égard, on rappellera néanmoins que la Commission a mené, entre 2014 et 2015, des investigations à l'encontre de grandes entreprises américaines (Apple, Starbucks, Fiat et Amazon). Le Trésor américain n'a cependant pas apprécié cette démarche et vient de lui transmettre une lettre de désapprobation dans laquelle il allègue que la sanction de ces entreprises « créerait un précédent malencontreux en terme de politique fiscale internationale » (« Fiscalité des multinationales : le ton monte entre le Trésor américain et l'U.E. », *Trends-Tendances*, 25 août 2016). (74) Voy. not. C.E.D.H., 3^e sect., 16 juin 2015, *Othymia Investments BV c. The Netherlands*, req. n° 75292/10, § 37 ; C.E.D.H., 5^e sect., 2 avril 2015, *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France*, req. n°s 63629/10 et 60567/10, § 63 ; C.E.D.H., 14 mars 2013, *Bernh Larsen Holding AS e.a. c. Norvège*, req. n° 24117/08 ; C.E.D.H., 2^e sect., 16 avril 2002, *Sociétés Colas Est c. France*, req. n° 37971/97, § 41. (75) À notre connaissance, la Cour ne s'est pas prononcée explicitement à l'égard de sociétés, mais elle l'a fait, à plusieurs reprises, à l'égard de personnes physiques. Voy. notamment C.E.D.H., 3^e sect., 22 décembre 2015, *G.S.B. c. Suisse*, req. n° 28601/11, §§ 50-51 ; C.E.D.H., 3^e sect., 7 juillet 2015, *M.N. e.a. c. Saint-Marin*, req. n° 28005/12. Voy. malgré tout, C.E.D.H., 4^e sect., 27 avril 1999, *Banco de finanzas e inversiones S.A. c. Espagne*, req. n° 36876/97, p. 4. L'affaire concernait des perquisitions dans les locaux d'une banque suspectée de faux en écriture au profit de sociétés clientes poursuivies pour fraude fiscale. (76) Voy. notamment C.E.D.H., 3^e sect., 22 décembre 2015, *G.S.B. c. Suisse*, req. n° 28601/11, §§ 50-51 ; C.E.D.H., 3^e sect., 7 juillet 2015, *M.N. e.a. c. Saint-Marin*, req. n° 28005/12, § 51. (77) Voy. notamment C.E.D.H., gr. ch., 4 mai 2000, *Rotaru c. Roumanie*, req. n° 28341/95, § 43. (78) Sur le respect des droits fondamentaux en matière fis-

Analyse

force est de constater que l'élaboration des nouveaux instruments de coopération fiscale internationale fait l'économie aujourd'hui — à tout le moins si l'on s'en réfère au contenu des documents de travail accessibles tant de l'O.C.D.E. que de l'Union européenne — d'une véritable discussion quant au point d'équilibre adéquat et durable entre cette nécessaire évolution du cadre de l'échange d'informations et la garantie du respect des droits fondamentaux de chacun⁷⁹. Seules les exigences de confidentialité et de finalités paraissent avoir fait l'objet d'une réflexion, au demeurant encore trop superficielle à notre sens. Or, la lutte contre l'évasion fiscale semble justifier, pour certains, que l'on reconfigure la notion de vie privée de manière telle que cette dernière se limiterait aux informations ne présentant pas d'utilité pour les pouvoirs taxateurs. Une telle

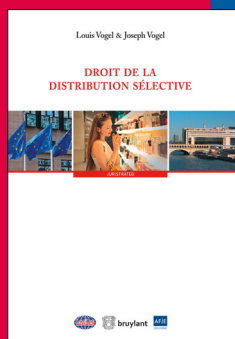
orientation, outre qu'elle interpelle, démontre à suffisance l'importance et la difficulté des défis auxquels les juristes seront confrontés à l'avenir. Un nouveau « juste équilibre » devra assurément s'établir et se consolider.

La protection du contribuable nécessite donc une réflexion approfondie et celle-ci ne peut être menée qu'à l'échelle supranationale⁸⁰. Dans la négative, quel sens donner à la Charte des droits fondamentaux de l'Union ? Ou encore, au projet de la Commission de concevoir un Code européen du contribuable ? Au surplus, l'on se demande comment les gouvernements pourront renforcer la confiance du citoyen dans l'équité des systèmes fiscaux s'ils ne tiennent pas compte des droits fondamentaux de ce même citoyen.

cale, voy. notamment les actes de la 8^e conférence C.F.E. PAC, « Big Data – a threat to taxpayer rights ? » organisée le 13 novembre 2015 à Amsterdam, spécialement le rapport de P. Baker et P. Pistone (« IFA General Report 2015 on the Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights »), disponible sur le site Internet de la C.F.E. (www.cfe-eutax.org) ainsi que la 3^e session du Forum 2016 de la C.F.E. : « Rebuilding the international tax system : How to square the circle ? », organisé le 21 avril 2016 à Bruxelles. Voy. aussi, en droit belge, V. Sepulchre, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004 ; A. Lachapelle et S. Wattier, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Annales de droit de Louvain*, 2015/3-4, pp. 390-416. En droit français, voy. notamment K. Sid Ahmed, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative*, t. 1 et 2, Paris, L'Harmattan, 2008. (79) De façon générale, on remarque que le renforcement de l'échange de renseignements n'a nullement été accompagné d'un renforcement de la protection du contribuable. En ce sens, voy. notamment F. Debelva, « Internationale fiscale gegevensuitwisseling op basis van artikel 26 DBV'S en de vraag naar rechtsbescherming », *A.F.T.*, 2015/1, pp. 27-32 ; N. Diepvens, « The taxpayer's rights in international exchange of information on request procedures : after the ECJ Sabou Case », *EconTax Mons 2015*, disponible sur le site www.econtaxmons2015.be. Voy. aussi C.F.E. ECJ Task Force, *Opinion Statement ECJ - TF 2/2014 of the CFE on the Decision of the European Court of Justice in Case C-276/12, Sabou, Concerning Taxpayer Rights in Respect of Exchange of Information upon Request*, avril 2014, § 25. (80) En ce sens, voy. E. Traversa et M. Possoz, *op. cit.*, p. 24.

Collection : Lawlex

Découvrez tous les ouvrages
de la collection sur
www.larciergroup.com

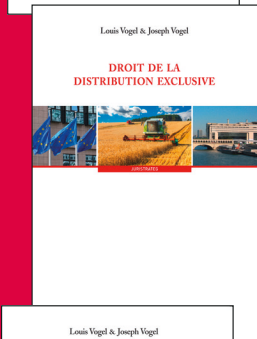


DROIT DE LA DISTRIBUTION SÉLECTIVE

Joseph Vogel, Louis Vogel

L'ouvrage expose, dans une perspective comparative, l'ensemble des règles européennes et françaises applicables en la matière : licéité du réseau, protection du réseau contre les tiers, relations entre les parties.

282 p. • 85,00 € • Édition 2016



DROIT DE LA DISTRIBUTION EXCLUSIVE

Joseph Vogel, Louis Vogel

L'ouvrage expose, dans une perspective comparative, l'ensemble des règles européennes et françaises applicables en la matière : licéité du réseau, formation et exécution du contrat, fin du contrat.

358 p. • 85,00 € • Édition 2016



DROIT DE LA DISTRIBUTION AUTOMOBILE

Joseph Vogel, Louis Vogel

Cet ouvrage expose, dans une perspective comparative, l'ensemble des règles européennes et françaises applicables en la matière : licéité du réseau, formation et exécution du contrat, fin du contrat.

324 p. • 85,00 € • Édition 2016

commande@larciergroup.com
c/o Larcier Distribution Services sprl
Boulevard Baudouin 1^{er}, 25 • B-1348 Louvain-la-Neuve
Tél. 0800/39 067 – Fax 0800/39 068



bruylant

www.bruylant.be

strada
lex

Ouvrages disponibles en
version électronique sur
www.stradalex.com