



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Questions et réponses sélectionnées sur les obligations de publication conformément à la directive Public Country by Country Reporting de l'Union européenne

Date de la première publication: 29.03.2023

Dernières modifications le: 08.02.2024

Table des matières

1. Introduction.....	2
2. Aspects fondamentaux de la directive	4
2.1. Pertinence pour les grandes entreprises suisses imposables dans les États membres de l'UE.....	4
a) <i>Qui est concerné et sur qui la déclaration doit-elle porter?</i>	<i>4</i>
b) <i>Particularités du calendrier de mise en œuvre dans les États membres de l'UE</i>	<i>4</i>
2.2. Exigences de fond et de forme pour la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus	5
a) <i>Comparabilité avec les données CbCR.....</i>	<i>5</i>
b) <i>Données individuelles pays par pays UE / EEE</i>	<i>6</i>
c) <i>Données individuelles pays par pays pour les juridictions fiscales figurant sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales</i>	<i>6</i>
d) <i>Données agrégées relatives à des pays tiers.....</i>	<i>6</i>
2.3. Dérogations.....	6
a) <i>Disponibilité des données dans la filiale</i>	<i>6</i>
b) <i>Simplification de la publication</i>	<i>7</i>
c) <i>Informations défavorables</i>	<i>7</i>
2.4. Calendrier du reporting	8
a) <i>Que faut-il faire dès 2024?.....</i>	<i>8</i>
3. Étude de cas	9

Annexe

1. Introduction

Le 1^{er} décembre 2021 a été publiée la directive de présentation des comptes européenne ([Directive 2021/2101](#)), la directive dite «public country-by-country» (directive pCbCR), qui prévoit un reporting public pays par pays à partir de l'année fiscale 2025 (l'exercice correspond à l'année civile). Elle vise à assurer la transparence en ce qui concerne l'imposition des bénéficiaires des entreprises multinationales. Les sociétés mères ultimes ayant leur siège en Suisse et dont le chiffre d'affaires consolidé dépasse 750 millions d'euros seront soumises à l'obligation de déclaration distincte pour leurs filiales ou établissements stables dans chaque État membre de l'UE si elles dépassent certains seuils. Les États membres de l'UE devaient transposer la directive dans leur droit national d'ici juin 2023; ils pouvaient à cet égard aller au-delà des dispositions de la directive et, par exemple, avancer les délais ou l'application des dispositions. Au 1^{er} décembre 2023, l'Estonie, Malte, Chypre et la Slovénie n'avaient pas encore présenté de projet de loi, tandis que d'autres États membres de l'UE, comme la Belgique, l'Italie et la Grèce n'avaient pas encore pleinement adopté ou mis en vigueur leur projet. Constatant ces retards, la Commission européenne avait envoyé aux pays concernés des lettres de relance le 20 juillet 2023, à titre de première étape d'une procédure formelle d'infraction. Il faut s'attendre à une mise en œuvre intégrale dans le courant de l'année 2024.

En raison de la complexité des Model Rules de l'Inclusive Framework relatif au Pilier 2 et de la mise en œuvre et de l'application pratique de l'imposition minimale, la directive pCbCR de 2021 concernant les grandes entreprises ayant leur siège en Suisse a été quelque peu oubliée. Dans le cadre de l'action 13 du programme BEPS 1.0, la Suisse a paraphé dans ce contexte le [Multilateral Competent Authority Agreement](#) du 27 janvier 2016 et mis en œuvre le standard minimal avec l'échange automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales ([country-by-country-reporting](#); CbCR) par la loi fédérale sur l'échange international automatique des déclarations pays par pays des groupes d'entreprises multinationales ([LEDPP](#)) entrée en vigueur le 1^{er} décembre 2017. Cette déclaration pays par pays contient des informations sur la répartition mondiale des chiffres d'affaires et des impôts acquittés, d'autres chiffres clés des groupes d'entreprises multinationales dans les différents États et territoires, ainsi que des indications sur les principales activités économiques de l'ensemble des entités constitutives du groupe multinational.

Aucune publication complémentaire à ces rapports nationaux n'était prévue de la part de l'OCDE dans le programme BEPS. L'UE a toutefois publié en avril 2016 une proposition de directive qui, en cas de mise en œuvre réussie, modifierait la «directive comptable» de l'Union européenne (directive 2013/34/UE) en matière de communication d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés. Conformément à cette proposition de directive, les grandes entreprises multinationales opérant dans l'UE seraient

tenues d'établir et de publier des rapports sur des informations fiscales¹. Cette initiative de la Commission européenne était indépendante des propositions de l'OCDE sur le reporting CbC qui ont fait l'objet de discussions intenses dans le cadre du projet BEPS, et va au-delà des propositions de l'OCDE, pas seulement en raison de l'exigence de publication.

Étant donné que la directive n'est pas une directive purement fiscale basée sur l'art. 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ([TFUE](#)), mais est une directive de présentation des comptes portant sur la liberté d'établissement des entreprises et basée sur l'art. 50 (1) TFUE, le Conseil ne doit statuer sur la directive qu'à une majorité qualifiée. L'unanimité requise pour les directives fiscales n'est donc pas nécessaire pour une adoption. La directive a enfin été adoptée le 24 novembre 2021, à l'issue de longues négociations en trilogue entre le Conseil, la Commission et le Parlement.

La directive pCbCR doit en principe être appliquée pour les exercices à partir du 22 juin 2024 et les premières déclarations d'informations relatives aux impôts sur les revenus des sociétés doivent être publiées avant fin 2026, pour autant que l'exercice corresponde à l'année civile. La proposition de la Roumanie et de l'Espagne de fixer plus tôt les délais ou l'application de la directive sur la base de la législation nationale a été surprenante. La Roumanie, notamment, a fixé la période d'application déjà pour les exercices débutant le 1^{er} janvier 2023 et, par conséquent, les premières déclarations devront être établies, publiées et rendues accessibles d'ici la fin de l'année 2024. Vu que les subtilités se cachent toujours dans les détails et qu'il n'est pas possible d'utiliser simplement la déclaration CbCR (qui doit être établie de toute manière), c.-à-d. la déclaration pays par pays basée sur la LEDPP, également aux fins de «public CbCR», il convient de se pencher suffisamment tôt sur la déclaration pays par pays publique qui est assortie à des sanctions. C'est d'autant plus vrai que certains États membres de l'UE ont utilisé leurs options, voire ont fixé des exigences supplémentaires. Les explications qui suivent sont donc rédigées du point de vue d'un groupe d'entreprises multinationales dont la société mère a son siège en Suisse et présentent les obligations légales à respecter en ce qui concerne les succursales sises dans les États membres de l'UE. Indépendamment de cette présentation, il est le cas échéant recommandé de prêter attention aux différentes modalités de transposition des États membres de l'UE.

¹ Pour les établissements de crédit et les entreprises d'exploitation de matières premières dont le siège social est situé dans l'UE, l'UE prévoyait déjà depuis 2016 une publication dans le cadre des directives européennes 2013/36/UE et 2013/34/UE.

2. Aspects fondamentaux de la directive

2.1. Pertinence pour les grandes entreprises suisses imposables dans les États membres de l'UE

a) *Qui est concerné et sur qui la déclaration doit-elle porter?*

Les sociétés mères ultimes ayant leur siège en Suisse et dont le chiffre d'affaires consolidé a dépassé 750 millions d'euros au cours des deux exercices précédents seront soumises à l'obligation de déclaration par le biais de leurs succursales européennes si elles ont des filiales ou des établissements stables dans l'UE de taille moyenne et de grande taille qui dépassent certains seuils² (art. 48b, al. 4 et 5 de la directive européenne pCbCR). Dans la mesure où et dès que les succursales dépassent les seuils dans les États membres de l'UE, elles sont en principe tenues de déclarer dans chacun de ces États membres de l'UE conformément aux règles de mise en œuvre et de procédure en vigueur dans l'État membre concerné. Cela signifie la déclaration complète d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés du groupe suisse doit être établie, publiée et rendue accessible selon les prescriptions de la directive européenne pCbCR.

b) *Particularités du calendrier de mise en œuvre dans les États membres de l'UE*

Roumanie:

En raison de la transposition anticipée de la directive européenne en Roumanie, effective dès l'exercice 2023, un grand groupe suisse possédant une succursale concernée en Roumanie est tenu d'établir une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus pour l'année 2023 (l'exercice correspond à l'année civile) en roumain, conformément aux contenus prescrits par la directive européenne pCbCR. Cette déclaration d'informations doit être publiée et rendue accessible au siège de la filiale roumaine ou au lieu de l'établissement stable, dans le registre du commerce roumain avant le 31 décembre 2024.

Espagne:

L'Espagne a déjà transposé la directive européenne pCbCR de manière contraignante dans sa législation nationale et ne prévoit pas, par dérogation aux dispositions de la directive, de période de 12 mois, mais seulement une période de six mois après la fin de l'exercice concerné pour la publication de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés. L'Espagne n'appliquera toutefois la directive, comme prévu, que pour les exercices débutant après le 22 juin 2024.

² À propos des tailles moyenne et grande des filiales ainsi que du seuil du chiffre d'affaires net pour les petites entreprises, critères qui s'appliquent aux succursales, voir l'annexe.

Bulgarie:

En Bulgarie, le rapport doit être publié dans les 12 mois suivant la fin de l'exercice 2024 (et indépendamment du fait que l'exercice ne commence qu'après le 22 juin 2024).

Croatie:

La loi de transposition croate prévoit une obligation de publication dans un délai de 12 mois après la fin de l'exercice commençant à partir du 1^{er} janvier 2024.

La grande majorité des États membres de l'UE, comme l'Allemagne, la France, l'Italie et la Suède, ne prévoient en substance pas de dérogation à la directive dans leur loi. Ainsi, en principe, les publications ne devront intervenir dans ces pays qu'après la fin 2026. Les lois de transposition doivent cependant être examinées attentivement, puisque la directive prévoit deux options de mise en œuvre et que, comme cela a déjà été expliqué, quelques pays s'écartent sciemment de la directive.

2.2. Exigences de fond et de forme pour la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus

a) Comparabilité avec les données CbCR

Sous réserve d'une présentation plus détaillée et d'une comparaison avec une analyse CbCR, la directive européenne pCbCR prévoit la présentation des données individuelles suivantes pour chaque entreprise à intégrer:

- nom de l'entreprise mère,
- période sous revue,
- devise utilisée,
- brève description de la nature des activités,
- nombre de salariés employés,
- produits, y compris produits avec les entreprises liées,
- bénéfice ou perte avant impôt sur le bénéfice,
- montant de l'impôt sur les revenus des sociétés dû et payé, et
- montant des bénéfices non distribués.

Les informations peuvent aussi être présentées sur la base des instructions relatives aux déclarations CbCR énoncées à la section III, parties B et C, de l'annexe II de la directive 2011/16/UE. La déclaration doit préciser le cadre de présentation des informations qui a été utilisé. Tous les États membres qui ont

initié des projets de loi ont utilisé cette possibilité de présentation simplifiée. La loi de transposition hongroise prévoit en outre une explication obligatoire de l'écart entre les impôts sur les bénéfices à payer et ceux effectivement payés sur base de caisse de l'exercice concerné.

b) Données individuelles pays par pays UE / EEE

Les informations citées ci-dessus doivent être présentées individuellement pour chaque État membre de l'UE de même que, probablement, pour chaque État membre de l'EEE. Cette clause n'est pas encore stipulée dans la directive européenne pCbCR mais, étant donné qu'en raison d'une décision générale de l'EEE, la directive comptable s'applique à l'espace EEE, on peut supposer que la directive européenne pCbCR sera étendue en conséquence (le législateur allemand suppose déjà cette nécessité).

c) Données individuelles pays par pays pour les juridictions fiscales figurant sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales

En outre, les données fiscales doivent également être fournies individuellement, pour chaque juridiction fiscale, pour les entreprises sises dans des juridictions fiscales figurant sur la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, c.-à-d. celles qui ont figuré sur la liste noire de l'UE au 1^{er} mars d'une année ou sur la liste grise de l'UE pendant deux ans.³ Ces prescriptions sont particulièrement importantes pour la Russie (liste noire) et la Turquie (liste grise) qui sont mentionnées pour la première fois depuis le 1^{er} mars 2023. La liste actualisée chaque semestre n'a dans ce contexte aucune pertinence. La liste au 1^{er} mars de chaque année reste déterminante.

d) Données agrégées relatives à des pays tiers

Pour les entreprises situées dans des pays tiers en dehors de l'EEE et ne figurant ni sur la liste grise ni sur la liste noire, les données doivent être fournies sous forme agrégée.

2.3. Dérogations

a) Disponibilité des données dans la filiale

La directive impose aux filiales et établissements stables respectifs d'entreprises mères ayant leur siège en dehors de l'UE de publier des déclarations d'informations relatives à l'impôt sur le bénéfice des sociétés. Si la filiale ne dispose pas d'une telle déclaration, elle doit demander à l'entreprise mère de fournir les informations. Si l'entreprise mère ne s'acquitte pas de cette obligation, la filiale doit alors déclarer

<https://www.consilium.europa.eu/fr/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

toutes les informations dont elle dispose, en ajoutant une mention expliquant que l'entreprise mère n'a pas fourni les informations requises.

b) Simplification de la publication

Pour les sociétés mères ultimes dont le siège n'est pas situé dans l'UE/EEE, il serait exagéré de devoir présenter une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices des sociétés, dans la langue du pays concerné, au registre du commerce local dans chaque État membre de l'UE/EEE dans lequel elle a des succursales à prendre en compte. C'est pourquoi la directive européenne pCbCR prévoit un allègement: il suffit qu'une déclaration complète d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices soit publiée dans la langue nationale d'un État membre de l'UE d'une succursale à intégrer et que cette déclaration soit rendue accessible à titre gratuit dans un format électronique, lisible par machine, sur le site internet de l'entreprise mère, dans au moins une langue officielle de l'UE (art. 48b, al. 6, directive européenne pCbCR). Cette déclaration doit par ailleurs indiquer quelle succursale a publié la déclaration dans un État membre de l'UE.

Du point de vue suisse, l'établissement et la publication du rapport peuvent être plus efficaces si le rapport est rédigé en allemand, en français ou en italien et qu'il est ensuite soumis dans l'un de ces États membres. Cette publication dans l'un de ces États membres a alors un effet libératoire, y compris pour tous les autres États membres dans lesquels il existe des succursales. Si le rapport n'est rédigé qu'en anglais, les succursales situées en Irlande et en Grèce peuvent également entrer en considération. Bien que Malte n'ait pas encore transposé la directive, l'État insulaire serait également être concerné, puisque l'anglais est l'une de ses langues officielles. Indépendamment de cela, il est tout à fait envisageable que certains États membres de l'UE encourageant l'économie reprennent aussi la version anglaise dans leur registre du commerce, à l'instar des Pays-Bas ou du Luxembourg. Cela devra être expressément clarifié avec les différents offices du registre du commerce.

c) Informations défavorables

Afin d'éviter des désavantages concurrentiels disproportionnés en raison de la communication des informations, les mentions obligatoires précitées peuvent être omises d'une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices pendant une période maximale de cinq ans. Cette clause ne s'applique pas aux informations de succursales ayant trait à des juridictions fiscales figurant sur la liste noire et la liste grise. L'omission de ces informations doit être dûment motivée dans la déclaration. La plupart des États membres ont utilisé cette option avec certaines nuances. À titre d'exemple, l'Allemagne a prévu une période plus courte, de quatre ans seulement.

2.4. Calendrier du reporting

a) *Que faut-il faire dès 2024?*

Pour les groupes suisses qui possèdent une succursale à intégrer en Roumanie et dont l'exercice débute le 1^{er} janvier 2023 ou après cette date, la première année sous revue était 2023. Ainsi, la première déclaration européenne d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices des sociétés pour la Roumanie doit être établie, publiée et rendue accessible en Roumanie dans un délai de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Outre la possibilité d'utiliser ici aussi le format de données CbCR, il convient de mener des réflexions sur les entreprises situées dans les juridictions fiscales figurant sur la liste noire et la liste grise, sur l'omission d'informations défavorables et sur le refus de fournir des données à la succursale roumaine.

Tous les autres groupes ayant leur siège en Suisse devraient suivre attentivement l'évolution de la mise en œuvre de la directive dans les différents États membres de l'UE, pour autant qu'ils y aient des succursales. Si tel est le cas pour plusieurs États membres de l'UE, il est recommandé d'avoir recours à la règle d'allègement et de choisir, pour la publication, l'État membre de l'UE qui est soumis aux dispositions formellement les moins strictes.

b) Format de rapport uniforme de l'UE

Conformément à l'art. 48c, al. 4 de la directive, les données qualitatives doivent être soumises à l'aide d'un modèle commun et dans format électronique lisible par une machine, que la Commission européenne doit déterminer dans un acte d'exécution. Ce format devant être établi par la Direction générale de la stabilité financière, des services financiers et de l'union des marchés des capitaux (FISMA) devrait être publié au printemps 2024.

3. Étude de cas

La société Suisse SA, dont le siège est situé à Zurich, est un groupe industriel actif dans le monde entier qui réalise un chiffre d'affaires bien supérieur à 750 millions d'euros. L'exercice correspond à l'année civile. La société possède des succursales sous la forme de filiales fiscalement pertinentes en Allemagne, en Roumanie, en Espagne et en Hongrie, ainsi qu'en dehors de l'UE. En ce qui concerne les exigences de taille, la société est en principe soumise à l'obligation de publication dans chaque État membre de l'UE. La société Suisse SA demande comment elle, à partir de 2024 doit publier, aussi efficacement que possible et en toute sécurité du droit, la déclaration d'informations sur l'impôt sur le bénéfice rédigée en allemand.

Réponse:

Bien que la directive ne prévoie une application dans les États membres que pour les exercices à partir du 22 juin 2024, la **Roumanie** est le seul État membre de l'UE à déroger licitement à ce standard minimal et à avoir déjà transposé la directive avec effet à compter de l'exercice 2023. Le rapport doit donc être publié en roumain dans le registre du commerce roumain avant le 31 décembre 2024. Il n'est pas possible d'utiliser la règle d'allègement de l'art. 48b, al. 6 précitée faute d'obligation de publication pour l'exercice de 2023 dans un autre État membre de l'UE. Il en va de même pour l'exercice 2024.

L'**Espagne** applique certes la directive à partir du 22 juin 2024, mais elle prévoit une obligation de publication raccourcie de six mois (au lieu de 12 mois). La première année sous revue, l'exercice 2025, doit par conséquent être publiée en espagnol avant le 30 juin 2026.

L'**Allemagne** a transposé la directive sans dérogation, de sorte que la première année sous revue sera l'exercice 2025. Le rapport doit donc être publié en allemand dans le registre du commerce allemand avant le 31 décembre 2026.

Étant donné que l'année sous revue 2025 et le rapport sur l'impôt sur le bénéfice correspondant devront être publiés pour la première dans les trois États membres de l'UE, il sera possible d'utiliser la **règle d'allègement**. Il suffira par conséquent de publier le rapport dans le registre du commerce en Allemagne et de le mettre à disposition sur le site Internet de Suisse SA, avec la mention de la publication au registre du commerce allemand. Il convient toutefois de veiller à rendre le rapport accessible sur le site Internet au moins jusqu'au 30 juin, afin de respecter les exigences espagnoles.

Annexe

Critères définis dans la directive comptable européenne

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
modifiée par la directive déléguée de la Commission du 17 octobre 2023:

Article 3

(2) Une petite entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées
d'au moins deux des trois critères suivants:

- a) total du bilan: 5 000 000 EUR;
- b) chiffre d'affaires net: 10 000 000 EUR;

(3) Une moyenne entreprise est une entreprise qui n'est pas une micro-entreprise ou une petite entreprise et qui, à la
date de clôture du bilan, ne dépasse pas les limites chiffrées d'au moins deux des trois critères suivants:

- a) total du bilan: 25 000 000 EUR;
- b) chiffre d'affaires net: 50 000 000 EUR;
- c) nombre moyen de salariés au cours de l'exercice: 250.

(4) Une grande entreprise est une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, dépasse les limites chiffrées d'au
moins deux des trois critères suivants:

- a) total du bilan: 25 000 000 EUR;
- b) chiffre d'affaires net: 50 000 000 EUR;
- c) nombre moyen de salariés au cours de l'exercice: 250.