



Fiscal Countdown

Newsletter n°81 – Janvier 2023

Edito

Le Fiscal Countdown, un résumé mensuel de l'actualité fiscale internationale, vous donne un aperçu régulier de l'introduction de l'initiative BEPS de l'OCDE et des réformes fiscales internationales en cours.

Cette quatre-vingt-unième édition traite des nouvelles mesures publiées en janvier 2023 par l'OCDE, l'AFA, l'IASB, l'Union Européenne et dans 15 pays : Algérie, Argentine, Brésil, Bulgarie, Canada, Corée du Sud, France, Guatemala, Honduras, Indonésie, Japon, Lettonie, Maurice, Norvège et Royaume-Uni.

Frédéric Barat, Avocat Associé

Frédéric Lubczinski, Avocat Associé

OCDE

L'OCDE a publié des recommandations sur les mesures refuge et l'allègement des pénalités dans le cadre des règles globales anti-érosion de la base d'imposition (GloBE) du Pilier 2 de BEPS 2.0. Ces recommandations comprennent les accords sur les termes d'un « Transitional CbCR Safe Harbour » qui supprime temporairement l'obligation de calculer le taux d'imposition effectif GloBE pour les opérations d'une entreprise multinationale (« MNE »), dans les juridictions à faible risque, au cours des trois premières années. Cette mesure vise à soulager les entreprises multinationales de leurs obligations en matière de conformité à la loi GloBE au moment où elles commencent à mettre en œuvre ces règles. En outre, le document mentionne que le Cadre Inclusif prévoit d'examiner la possibilité de créer des exemptions et des simplifications permanentes supplémentaires à l'avenir, avec un accent particulier sur le développement d'une exemption pour l'impôt complémentaire minimum national admissible (« QDMTT »). Cette exemption simplifierait la mise en conformité pour les entreprises multinationales opérant dans des juridictions qui ont mis en place un QDMTT. Les recommandations comprennent également un accord entre les juridictions membres du Cadre Inclusif sur un régime transitoire d'allègement des pénalités pour les premières années d'application des règles GloBE (c'est-à-dire pour tout exercice fiscal commençant le ou avant le 31 décembre 2026 mais n'incluant pas un exercice fiscal se terminant après le 30 juin 2028). Selon l'entente commune sur l'allègement des pénalités, aucune pénalité ou sanction ne devrait s'appliquer lorsqu'une administration fiscale considère qu'une entreprise multinationale a pris des « mesures raisonnables » pour assurer l'application correcte des règles GloBE. Le

terme « mesure raisonnable » n'est pas défini dans le document, et il doit être compris à la lumière des règles et pratiques existantes de chaque juridiction.

L'OCDE a publié un document de consultation sur l'élaboration d'une déclaration d'information standardisée GloBE dans le cadre de la mise en œuvre du Pilier 2. L'élaboration d'une déclaration d'information standardisée GloBE vise à faciliter le respect et l'administration des règles GloBE. Le document est un projet initial qui ne comprend pas tous les éléments de ce qui devrait faire partie de la déclaration d'information GloBE. Par exemple, le document n'aborde pas, pour l'instant, la manière dont les exemptions disponibles auront un impact sur les informations qui seront requises. Le document, en particulier, fournit un modèle avec les points de données que les entreprises multinationales doivent inclure pour un calcul complet de leur obligation fiscale aux fins du Pilier 2, conformément aux règles modèles GloBE telles que publiées en décembre 2021, ainsi que des conseils explicatifs. Les parties prenantes sont invitées à soumettre des commentaires écrits d'ici le 3 février 2023.

L'OCDE a publié un document de consultation visant à recueillir les commentaires des parties prenantes sur les mécanismes permettant d'assurer la sécurité fiscale dans le cadre des règles GloBE. Le document de consultation couvre les mécanismes visant à assurer la sécurité fiscale qui peuvent être divisés en 2 groupes : (i) les mécanismes de prévention des différends ; et (ii) les mécanismes de résolution des différends. Les mécanismes de prévention des différends visent à assurer une interprétation ou une application commune des règles entre les administrations fiscales et les contribuables et comprennent l'utilisation de règles modèles, de commentaires et d'un processus

d'examen multilatéral concernant le statut qualifié des règles mises en œuvre par les juridictions. Ces mécanismes sont déjà mis en place par l'OCDE et considérés comme prioritaires. D'autres options incluent l'utilisation d'une évaluation commune des risques et de processus de conformité coordonnés, ainsi que l'utilisation de mécanismes de certitude contraignants tels que les Accords Préalables sur les Prix de transfert (APP). Les mécanismes de règlement des différends visent à résoudre les différences d'interprétation ou d'application des règles de GloBE qui peuvent survenir entre deux ou plusieurs juridictions. Les options discutées dans le document de consultation comprennent l'élaboration d'une convention multilatérale, l'utilisation d'accords entre autorités compétentes dans le cadre de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (MAAC), le recours aux conventions fiscales existantes et la création d'une disposition de règlement des différends dans le droit national. Les parties prenantes sont invitées à soumettre leurs commentaires écrits avant le 3 février 2023.

Le 5 janvier 2023, l'OCDE a publié une mise à jour des résultats des examens par les pairs des lois nationales des juridictions dans le cadre de l'Action 5 (pratiques fiscales dommageables) du projet BEPS de l'OCDE/G20. Les résultats actualisés couvrent les nouvelles décisions concernant neuf régimes fiscaux. Selon le communiqué de presse, le nombre total de régimes fiscaux qui ont été examinés, ou sont en cours d'examen, est proche de 320. Les examens ont été entrepris par le Forum OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (« FHTP »). Les résultats montrent que deux régimes ont été jugés non dommageables (Cabo Verde et Hong Kong (Chine)), deux régimes de l'Arménie sont en cours de

modification, et deux régimes ont été modifiés pour être conformes à la norme et sont désormais non dommageables (modifiés) (Jamaïque et Macédoine du Nord). En outre, deux régimes ont été abolis (Honduras et Pakistan), et un régime de l'Albanie est potentiellement dommageable, pour lequel le FHTP évaluera lors de sa prochaine réunion si ce régime est réellement dommageable. En outre, le Cadre inclusif a conclu son deuxième processus annuel de suivi de l'efficacité des exigences relatives aux activités substantielles dans les juridictions qui n'avaient pas été identifiées auparavant ou dans les juridictions à fiscalité symbolique. Des recommandations d'amélioration substantielle ont été formulées pour quatre juridictions (Anguilla, les Bahamas, la Barbade et les îles Turks et Caicos), et des domaines de suivi ciblé ont été identifiés pour quatre autres juridictions (Bahreïn, les Bermudes, les îles Vierges britanniques et les îles Caïmans). Aucun problème n'a été identifié pour Guernesey, l'île de Man, Jersey et les Émirats arabes unis.

L'OCDE a mis à jour la liste des signataires de l'Accord Multilatéral des autorités compétentes sur l'échange de rapports pays par pays (« CbC MCAA »). Selon cette dernière mise à jour, la Thaïlande a signé le CbC MCAA le 9 décembre 2022. Le nombre total de juridictions qui ont signé le CbC MCAA est maintenant de 95.

La Suisse a fait une notification à l'OCDE concernant l'Instrument Multilatéral (« MLI »). Cette notification concerne l'achèvement des procédures internes en vue de l'entrée en vigueur de l'Accord sur les impôts indirects (« CTA ») avec l'Islande. Cette notification est requise en raison de la position de la Suisse sur le MLI qui lie l'entrée en vigueur des dispositions du MLI pour un CTA à la notification de l'achèvement des procédures internes relatives au CTA en question.

ATAF

Le Forum africain d'administration fiscale (« ATAF ») a publié un projet de modèle de législation pour un impôt complémentaire minimum national (« DMTT »). Le projet de législation est généralement aligné sur les règles de l'initiative GloBE. Cependant, les règles proposées pour le DMTT ne considèrent pas les impôts des sociétés étrangères contrôlées (« CFC ») comme des impôts couverts. Alternativement, le document indique que les pays peuvent considérer les impôts CFC comme des impôts couverts, mais s'ils souhaitent le faire, ils doivent contacter le secrétariat de l'ATAF pour obtenir des conseils, car cela nécessite un certain nombre de changements de règles et de définitions supplémentaires.

IASB

Le 9 janvier 2023, l'International Accounting Standards Board (« IASB ») a publié un projet d'exposé sur les modifications proposées à l'IAS 12 (Impôts sur le bénéfice) pour tenir compte des règles types du Pilier 2. Les amendements proposés introduiraient:

- Une exception temporaire à la comptabilisation des impôts différés découlant de la mise en œuvre des règles types du Pilier 2 dans la législation nationale ;
 - Des obligations d'information ciblées Sur la base de ce document, les informations à fournir comprendraient :
1. Dans les périodes au cours desquelles la législation du Pilier 2 est promulguée ou pratiquement promulguée et en vigueur ;
 - a. Une information indiquant que l'exception pour la comptabilisation des impôts différés a été appliquée.
 - b. Le montant de la charge (du produit) d'impôt courant qui est lié aux impôts sur le bénéfice du Pilier 2.

2. Dans les périodes au cours desquelles la législation du Pilier 2 est promulguée ou pratiquement promulguée, mais n'est pas encore en vigueur (période de pré-effet) :
 - a. Informations sur la législation adoptée ou pratiquement adoptée dans les juridictions dans lesquelles l'entité opère.
 - b. Les juridictions dans lesquelles le taux d'imposition effectif (« ETR ») moyen pour la période en cours, calculé selon les principes de l'IAS 12, est inférieur à 15 %. L'entité doit également indiquer la charge (le produit) d'impôt et le bénéfice comptable pour ces juridictions dans leur ensemble, ainsi que le taux d'impôt effectif moyen pondéré qui en résulte.
 - c. Si les évaluations effectuées pour se préparer à se conformer à la législation du Pilier 2 et à l'application de l'exigence proposée au (b) ci-dessus indiquent qu'il existe des juridictions dont l'ETR est inférieur à 15 % qui pourraient ne pas être exposées aux impôts sur le revenu du Pilier 2 et/ou des juridictions dont l'ETR est supérieur à 15 % qui pourraient être exposées aux impôts sur le revenu du Pilier 2.

Les propositions sont ouvertes à la consultation jusqu'au 10 mars 2023 et l'IASB prévoit de finaliser tout amendement au cours du deuxième trimestre de 2023. Lorsque l'IASB adoptera les amendements, ceux-ci s'appliqueront immédiatement et de manière rétroactive conformément à l'IAS 8 et les dispositions relatives aux informations à fournir avant la période d'entrée en vigueur s'appliqueront aux périodes annuelles de *reporting* ouvertes à compter du 1er janvier 2023.

Union européenne

Le 17 janvier 2023, le Parlement européen a approuvé à la quasi-unanimité la proposition de directive du Conseil établissant des règles pour prévenir l'utilisation abusive d'entités fictives à des fins fiscales et modifiant la directive 2011/16/UE (la "proposition ATAD III") avec certains amendements proposés par sa Commission des affaires économiques et monétaires (comité ECON) le 9 décembre 2022. De manière générale, le comité ECON a (i) abaissé le seuil des passerelles (c'est-à-dire les conditions cumulatives à remplir par l'entité pour être considérée comme « à risque » et soumise aux obligations de déclaration) (ii) réduit le nombre d'exclusions (entités hors du champ d'application de la proposition ATAD III) et (iii) assoupli, dans certains cas clarifié/spécifié, les indicateurs de substance minimum à déclarer par une entité « à risque ». En ce qui concerne les procédures de contestation et d'exemption pour absence de motifs fiscaux, il a été précisé que l'autorité compétente disposera de neuf mois à compter de la date de réception de la demande pour l'analyser. L'absence de réponse à l'expiration de ce délai sera considérée comme une approbation. Enfin, il convient de noter que le délai de mise en œuvre reste inchangé (c'est-à-dire le 1er janvier 2024), ce qui signifie que la période de *lookback* a déjà commencé le 1er janvier 2022.

La CJUE a jugé que le secret professionnel des avocats l'emporte sur leur obligation de signaler aux autorités diverses activités de leurs clients considérées comme suspectes. La CJUE devait déterminer ce qui l'emporte : le secret professionnel des avocats (élément essentiel dans une société démocratique) ou la nécessité de lutter contre la planification fiscale agressive et de prévenir le risque d'évasion et de fraude fiscales (intérêt général essentiel de l'UE). Le privilège professionnel des avocats a gagné ! Selon la CJUE, l'obligation pour les avocats de notifier aux intermédiaires impliqués dans une telle planification leurs obligations déclaratives porte atteinte au secret professionnel de

l'avocat. La Cour estime qu'une telle ingérence dans le secret professionnel de l'avocat n'est pas nécessaire pour atteindre les objectifs de lutte contre la planification fiscale agressive et de prévention du risque de fraude et d'évasion fiscales. La nouveauté de cette affaire est que la CJUE a reconnu que le secret professionnel des avocats prévaut sur les objectifs et les obligations fiscales. La Cour a estimé que, sauf circonstances exceptionnelles, les clients doivent pouvoir avoir une confiance légitime dans le fait que leur avocat ne révélera à personne, sans leur consentement, qu'ils le consultent.

Algérie

L'Algérie présente sa loi de finances 2023.

Argentine

L'Argentine met en place un nouveau régime de déclaration obligatoire pour les transactions internationales.

Brésil

L'Administration fiscale fédérale brésilienne publie un nouveau règlement PIS et COFINS.

Le Brésil a publié la mesure provisoire 1152 par laquelle il révisé substantiellement les règles brésiliennes en matière de Prix de Transfert pour les opérations entre parties liées, en les mettant en conformité avec les Principes directeurs de l'OCDE. Les principaux changements concernent l'adoption du principe de pleine concurrence, l'introduction de plusieurs nouvelles méthodes pour déterminer la méthode la plus appropriée pour une opération, et l'introduction d'ajustements correspondants et d'ajustements secondaires. La mesure couvre également des règles spécifiques pour les produits de base, les biens incorporels, les services intragroupes, les accords de contribution aux coûts, les restructurations d'entreprises, les transactions financières et les APP. Elle entrera en vigueur le 1er janvier 2024, mais les contribuables peuvent choisir de l'appliquer à partir du 1er janvier 2023. La

mesure provisoire attend d'être réglementé par le Service fédéral des impôts brésilien et doit être voté par le Congrès national et signé par le Président pour devenir valide.

Le Brésil annonce des mesures de récupération fiscale.

Bulgarie

La Bulgarie modifie sa législation sur la TVA.

Canada

Le Canada fait évoluer sa doctrine en matière de Prix de Transfert. Le 17 janvier 2023 est publiée la Note d'interprétation 127 intitulée *Determination of the Taxable Income of Certain Persons from International Transactions : Intra-Group Loans* (« IN 127 »), qui fournit des indications officielles sur la manière dont le SARS appliquera les dispositions relatives aux prix de transfert et à la sous-capitalisation. L'IN 127 fournit des conseils sur l'application du principe de pleine concurrence dans le contexte de la tarification des prêts intragroupes.

Corée du Sud

La Corée du Sud adopte de nouvelles règles en matière d'impôt minimum global pour s'aligner sur le Pilier 2 de BEPS 2.0 de l'OCDE.

France

Le ministre français des finances a publié un décret (n° 2022-1661) au Journal officiel, qui apporte des précisions sur les procédures décrites dans le DAC7 (obligation de déclaration pour les plateformes numériques). Dans le cadre du décret, une nouvelle section est ajoutée au Code général des impôts, indiquant que les opérateurs de plate-forme ou les tiers désignés doivent déposer par voie électronique la déclaration décrite dans le Code général des impôts. En outre, si un opérateur de plateforme choisit de remplir ses obligations déclaratives en France, il doit en informer les autorités compétentes de tout autre État membre de l'Union européenne (UE) où il fera également une déclaration. La déclaration en question

doit comprendre des informations sur l'opérateur de plateforme, telles que sa raison sociale, son siège social, son numéro d'identification fiscale et son nom commercial, ainsi que des informations sur le vendeur ou le prestataire de services, telles que son nom, sa date de naissance, son lieu de résidence, son numéro d'identification fiscale et son numéro de TVA. Le décret est entré en vigueur le 1er janvier 2023.

Guatemala

Le ministère des finances publiques du Guatemala modifie les règlements relatifs à la TVA.

Honduras

Le régime ZEDE du Honduras est reconnu comme aboli après examen par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables.

Indonésie

L'Indonésie annonce la transposition du Pilier 1 et du Pilier 2.

Japan

Le Japon annonce la transposition du Pilier 2.

Lettonie

La Lettonie a mis à jour sa liste de juridictions à faible fiscalité.

Maurice

L'île Maurice a pris les mesures nécessaires pour mettre en œuvre le protocole modifiant la convention de non-double imposition avec l'Allemagne.

Norvège

Un comité d'experts propose des changements au système fiscal norvégien.

Slovénie

Le gouvernement slovène soumet au Parlement un projet de loi transposant la directive DAC7 en droit national.

Royaume-Uni

L'autorité fiscale britannique (« HMRC ») a publié le projet de règlement sur les registres de Prix de Transfert (« Transfer Pricing Records Regulations 2023 »). Ce règlement exige des entreprises multinationales qu'elles tiennent et conservent certains registres de Prix de Transfert, y compris un *Master File* et un *Local File*, et précise la forme et la manière dont ces registres doivent être tenus. Ce règlement s'appliquera aux entreprises multinationales opérant au Royaume-Uni et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros pour les périodes comptables commençant le 1er avril 2023 ou après. HMRC a également le pouvoir d'introduire une obligation pour les multinationales de produire une piste d'audit sommaire couvrant les étapes suivies pour remplir le dossier local, mais cela fera l'objet d'une consultation distincte et n'entrera pas en vigueur le 1er avril 2023. Le projet de règlement sur les dossiers de Prix de Transfert 2023 est actuellement ouvert à la consultation jusqu'au 31 janvier 2023. Cette législation secondaire ne peut pas entrer en vigueur tant que la législation primaire, qui confère à ces règlements le pouvoir d'être promulgués, n'a pas elle-même été promulguée. Le projet de législation primaire a été publié en novembre et fera partie de la loi de finances de cette année, qui ne recevra probablement pas la validation royale avant l'été (bien que les changements apportés à la législation sur les Prix de Transfert soient effectifs pour les périodes comptables commençant le 1er avril 2023 ou après).

Contacts

Frédéric Barat, Avocat Associé,

Mazars Société d'Avocats

frederic.barat@avocats-mazars.com

Frédéric Lubczinski, Avocat Associé,

Mazars Société d'Avocats

frederic.lubczinski@avocats-mazars.com

A propos de Mazars

Mazars est une organisation internationale, intégrée et indépendante spécialisée dans l'audit, le conseil, ainsi que les services comptables, fiscaux et juridiques [1]. Présent dans 91 pays et territoires à travers le monde, Mazars fédère les expertises de 40 400 professionnels – 24 400 professionnels au sein du partnership intégré de Mazars, et 16 000 professionnels aux Etats-Unis et au Canada au sein de « Mazars North America Alliance » – qui accompagnent des clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

[1] Seulement dans les pays dans lesquels les lois en vigueur l'autorisent

www.mazars.fr

Mazars et Mazars Société d'Avocats

Des partenaires de choix pour vous accompagner sur vos problématiques liées à l'introduction du BEPS et à la fiscalité internationale.

Face aux évolutions majeures et rapides des législations fiscales, impliquées par l'introduction du BEPS dans le monde, Mazars et Mazars Société d'Avocats ont conçu une offre dédiée aux entreprises ayant une activité à l'international.

Notre équipe, composée d'avocats, de fiscalistes et de consultants, vous accompagne sur l'ensemble de vos questions de fiscalité internationale, notamment liées à l'introduction du CbCR et des nouvelles documentations prix de transfert ainsi que sur les problématiques associées à vos implantations à l'étranger.

Nous nous engageons sur des solutions pragmatiques, efficaces et sur-mesure pour vous permettre d'assurer une prise en compte rapide de ces nouvelles mesures, en conformité avec les exigences des différentes administrations fiscales impliquées.