



Fiscal Countdown

Newsletter n°88 – Août 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-huitième édition traite des nouvelles mesures publiées en août 2023 par l'Union Européenne et dans 16 pays : Afrique du Sud, Allemagne, Brésil, Canada, Chili, Corée, Egypte, Espagne, les Etats-Unis, France, Hong Kong, Israël, Italie, Luxembourg, Pologne et Russie.

Frédéric Barat, Avocat Associé

Frédéric Lubczinski, Avocat Associé

Union européenne

La Commission européenne adopte le Règlement d'Application final pour la phase transitoire du CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*).

Afrique du Sud

Projet de loi d'amendement de la législation fiscale 2023

Les propositions fiscales contenues dans le projet de loi de 2023 portant modification de la législation fiscale comprennent :

- Des propositions d'incitation fiscales relatives aux énergies renouvelables, à la recherche et au développement, et à la zone de développement urbain ;
- L'ajustement du taux de redevance minimum pour les sociétés pétrolières et gazières ;
- La codification des principes de déductibilité des intérêts contenus dans la Note Pratique 31 de 1994 ;
- Clarification des règles anti-évasion concernant les actions garanties par des tiers ;
- Affiner les dispositions applicables aux transactions de dégroupage ;
- Clarification de l'exonération des établissements commerciaux étrangers (FBE) pour les sociétés étrangères contrôlées (CFC) ;
- Affiner l'exemption de participation pour la vente d'actions dans les sociétés étrangères ; et
- Deux dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), à savoir la révision du traitement de la TVA pour des fournitures spécifiques dans le secteur de l'assurance à court-terme et la clarification du traitement de la TVA pour les bons prépayés dans le secteur des télécommunications.

Le projet de loi clarifiant l'exonération de la FBE propose que la définition de la FBE soit modifiée de manière à ce que toutes les fonctions importantes de l'entreprise pour lesquelles l'entreprise étrangère contrôlée est rémunérée soient effectivement externalisées et exécutées dans le pays. Cela signifie essentiellement que les entreprises qui s'appuient sur des modèles d'exploitation externalisés dans lesquels les fonctions principales sont externalisées et exécutées dans d'autres pays ne pourront pas bénéficier d'une exonération de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Si elle est mise en œuvre sous sa forme actuelle, la loi pourrait avoir un impact négatif sur le coût de l'activité en cas d'expansion à l'étranger, parce que certaines fonctions ne peuvent pas être centralisées.

Projet de loi d'amendement des lois sur l'administration fiscale 2023

Les principales propositions fiscales contenues dans le projet de loi 2023 de modification des lois sur l'administration fiscale sont les suivantes :

- Programme d'Accord Préalable en matière de Prix de Transfert (APP) ;
- Obligation d'enregistrement de l'impôt sur les salariés pour les employeurs non-résidents ;
- Variation de la retenue d'impôt des employés sur leur rémunération ;
- Elargissement des dispositions générales en matière de divulgation pour les organisations approuvées en vertu de l'article 18A ; et
- Alignement sur les développements en matière de lutte contre le blanchiment d'argent et le terrorisme.

Autres propositions notables

Parmi les autres propositions notables, on peut citer :

- Projet de Règlement en vertu du paragraphe (d) de la définition de « Recherche et développement » à l'article 11D(1) de la loi de l'impôt sur le revenu, sur les critères supplémentaires pour les produits pharmaceutiques multi sources ;
- Projet de Règlement au titre du paragraphe (e) de la définition de « Recherche et développement » à l'article 11D(1) de la loi sur le revenu, sur les critères pour les essais cliniques en ce qui concerne les déductions pour la recherche et le développement ;
- Projet de Règlement sur l'autoliquidation nationale relative aux métaux précieux en vertu de l'article 74(2) de la loi sur la TVA de 1991 ; et
- Projet de Règlement sur les compensations carbone.

Allemagne

Le 4 août 2023 l'Exécutif Fédéral a publié au Journal Officiel de la Fédération le « Décret d'application du Protocole modifiant l'Accord du 9 juillet 2008 entre les Etats-Unis du Mexique et la République Fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition et l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signé à Mexico le 8 octobre deux mille vingt-et-un ». La récente publication au Journal Officiel précise que les notifications de l'accomplissement des procédures requises par la législation de chacun des Etats contractants pour l'entrée en vigueur du protocole susmentionné ont été reçues à Berlin le 31 octobre 2022 et le 7 juillet 2023, et que le protocole est donc entré en vigueur le 6 août 2023. En outre, le protocole s'applique comme suit :

- En ce qui concerne les retenues à la source, pour les montants payés à partir du premier jour du mois de janvier de

l'année civile qui suit immédiatement la date d'entrée en vigueur du Protocole ;

- En ce qui concerne les autres impôts, à l'égard des impôts perçus pour les exercices débutant à compter du premier jour du mois de janvier de l'année civile suivant immédiatement l'année d'entrée en vigueur du protocole.

Compte tenu de ce qui précède, le protocole modifiant l'accord entre le Mexique et l'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu sera applicable à partir du 1^{er} janvier 2024.

Brésil

La loi complémentaire brésilienne n°199 simplifie les obligations fiscales.

Le Sénat brésilien examine le projet de réforme de la TVA.

Canada

Le 4 août 2023, le gouvernement fédéral a publié pour commentaires publics des propositions législatives révisées sur les règles proposées en matière de limitation des intérêts et du financement excessifs (les règles EIFEL) afin de prendre en compte divers commentaires reçus depuis leur publication initiale le 4 février 2022 et leur révision ultérieure par le biais de projets de propositions législatives publiés le 3 novembre 2022 (les projets de propositions législatives du 4 février 2022 et du 3 novembre 2022 sont désignés dans le présent document comme les « Propositions EIFEL initiales » et les projets de propositions législatives du 4 août 2023 sont désignés dans le présent document comme les « Propositions EIFEL révisées »). Les parties intéressées sont invitées à faire part de leurs commentaires sur les propositions EIFEL révisées avant le 8 septembre 2023. L'objectif déclaré des règles EIFEL est de répondre aux préoccupations relatives à

l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS) découlant de la déduction par les contribuables d'intérêts excessifs et d'autres coûts de financement, principalement dans le contexte des entreprises multinationales et des investissements transfrontaliers, telles que soulevées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) / G20 dans son rapport BEPS Action 4. Toutefois, les règles EIFEL peuvent également s'appliquer aux entreprises purement canadiennes, sous réserve de certaines exceptions. Les règles EIFEL comportent deux séries de dispositions distinctes, qui sont principalement énoncées dans les articles 18.2 et 18.21 proposés dans la loi de l'impôt sur le revenu (la Loi) et qui sont utilisées pour déterminer le montant par lequel les déductions d'intérêts nets et de frais de financement sont restreintes – plus précisément, le montant à partir duquel les « intérêts et frais de financement » (IFE) dépassent les « intérêts et revenus de financement » (IFR). Très généralement, en vertu des « Fixed Ratio Rules », les intérêts nets et les frais de financement peuvent être déduits pour un montant qui ne dépasse pas un pourcentage fixe du « revenu imposable ajusté » du contribuable (ATI, qui correspond approximativement au bénéfice avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement (EBITDA) ajusté en fonction de l'impôt) pour l'année. Par ailleurs, lorsque certaines conditions sont remplies et qu'un groupe de sociétés et/ou de fiducies en fait le choix, un « ratio de groupe » plus élevé peut être appliqué à la place des « Fixed Ratio Rules » (les « Group Ratio Rules »).

Chili

Le gouvernement chilien annonce le contenu du « Pacte Fiscal ».

Corée

Le ministère coréen de l'économie et des finances a annoncé les propositions de réforme fiscale pour 2023 (les propositions 2023). Sauf indication contraire, les propositions 2023 entreront généralement en vigueur pour les exercices fiscaux débutant à compter du 1^{er} janvier 2024. Il est important de noter que les règles supplémentaires pour l'inclusion des revenus (connues sous le nom de « Undertaxed Profit Rules » (UTPR)) sont proposées avec un retard de 12 mois, ce qui reporte la date d'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2025.

Egypte

L'Égypte introduit de nouvelles incitations fiscales pour stimuler les investissements directs étrangers.

Espagne

La Cour Suprême espagnole rend une décision favorable au contribuable sur l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes nationaux en ce qui concerne les holdings de l'UE.

Etats-Unis

Résiliation de la convention de double imposition entre les Etats-Unis et la Hongrie avec effet au 31 décembre 2023.

France

La France reporte la facturation électronique initialement prévue pour le 1^{er} juillet 2024.

Dans son discours du 24 août 2023, le ministre de l'Economie a promis la mise en œuvre au cours de l'automne du « Plan de lutte contre les fraudes fiscales, sociales et douanières » présenté avant l'été. Ce plan contient notamment un abaissement du seuil à partir duquel une documentation Prix de transfert est requise, le réduisant de 400 millions d'euros à 150 millions d'euros de chiffre d'affaires ou d'actifs bruts, prévoit l'opposabilité de la documentation Prix de

transfert présentée aux autorités et un renforcement des sanctions en cas de défaillance. De plus, ce plan prévoit également une extension du délai de reprise concernant les actifs incorporels les plus difficilement valorisables ainsi qu'une intensification des contrôles fiscaux.

Hong Kong

L'accord entre Hong Kong et Maurice visant à éviter la double imposition est entré en vigueur à Maurice le 23 juin 2023.

Israël

Le Parlement israélien approuve des mesures visant à stimuler les investissements dans le secteur de la haute technologie.

Italie

L'Italie annonce un projet de taxe exceptionnelle pour les banques.

Luxembourg

Le Luxembourg adopte un nouveau régime de déclaration pour lutter contre la fraude à la TVA.

Le Luxembourg publie un projet de loi sur la mise en œuvre de la directive européenne sur l'impôt minimum. Les mesures proposées dans le projet de loi sont largement conformes aux dispositions de la directive Pilier 2.

Application générale

Les mesures proposées s'appliqueront aux entités constitutives situées au Luxembourg qui sont membres d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un groupe national de grande taille dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à 750 millions d'euros, y compris le chiffre d'affaires des entités exclues, dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime (UPE) pour au moins deux des quatre exercices fiscaux précédant immédiatement l'exercice fiscal testé.

Les groupes d'entreprises multinationales entrant dans le champ d'application et les groupes nationaux de grande taille paieront un impôt complémentaire lorsque le taux d'imposition effectif (TEI) des entités constitutives, déterminé sur une base juridictionnelle, est inférieur au taux minimum de 15% (« entités constitutives faiblement imposées »).

L'impôt complémentaire prendra la forme d'une règle d'inclusion des revenus (IIR) et d'une règle sur les bénéfices non imposés (UTPR).

L'entité mère (luxembourgeoise) d'un groupe d'entreprises multinationales appliquera la règle d'inclusion des revenus (IIR) en relation avec un impôt complémentaire déterminé pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe d'entreprises multinationales. L'UTPR est un mécanisme de secours dont l'objectif est de garantir que tout montant résiduel d'impôt complémentaire qui n'a pas été soumis à l'application d'un IIR soit réattribué à la ou aux juridictions concernées sur la base d'une formule spécifique. L'UTPR peut, par exemple, s'appliquer au Luxembourg lorsque l'UPE est située dans une juridiction qui ne dispose pas d'un IIR qualifié, ou lorsque l'UPE est une entité exclue.

Introduction d'une QDMTT

En outre, le Luxembourg a choisi d'inclure une taxe nationale complémentaire qualifiée (QDMTT), en vertu de laquelle une taxe nationale complémentaire s'appliquera en priorité sur l'IIR et l'UTPR à toutes les entités constitutives faiblement imposées situées au Luxembourg (cela inclut également les joint-ventures luxembourgeoises au sens de Pilier 2 et leurs sociétés affiliées luxembourgeoises). Le montant de tout impôt complémentaire dû par une UPE étrangère sera ramené à zéro par le montant de la QDMTT luxembourgeoise due par les entités

constitutives luxembourgeoises du groupe de l'entreprise multinationale. La QDMTT sera déterminée et gérée conformément aux règles de Pilier 2 détaillées dans le projet de loi, notamment pour la détermination de l'ETR et du montant de taxe complémentaire.

Calcul de l'ETR

L'ETR sera calculé en divisant le montant des impôts couverts ajustés des entités constitutives de leur juridiction par leur revenu net ou leur perte nette, tels qu'ils figurent dans les comptes financiers utilisés à des fins de consolidation, avec certains ajustements. Ces ajustements sont largement conformes à la directive relative à Pilier 2, à une petite exception près. Le résultat net comptable d'une entité constitutive peut être ajusté du montant d'un abandon de créance (qui est normalement comptabilisé comme un profit exceptionnel par le débiteur) dans certaines circonstances (par exemple dans le cadre d'une procédure d'insolvabilité, ou dans certains cas impliquant des créanciers tiers). Le projet de loi précise que les impôts couverts au Luxembourg comprennent notamment l'impôt sur le revenu des sociétés, la taxe professionnelle communale et l'impôt sur la fortune. Le commentaire du projet de loi précise que le dépôt d'une déclaration d'impôt sera normalement considéré comme déclenchant une attente de la part du contribuable que les impôts correspondants doivent être payés dans un délai de trois ans.

Le projet de loi confirme, conformément au considérant 24 de la directive Pilier 2, que les contribuables doivent utiliser les règles GloBE, le commentaire relatif à Pilier 2 et les orientations administratives de février 2023 comme sources d'illustration ou d'interprétation. Le projet de loi ne comporte aucune référence, entre autres, aux orientations détaillées de l'OCDE sur la QDMTT ou aux règles d'exonération de la

QDMTT, qui figuraient toutes deux dans les orientations administratives sur GloBE de juillet 2023. Il est possible qu'elles aient été omises en raison de contraintes de temps.

Règles d'exonération

Le projet de loi met en œuvre une règle d'exonération transitoire pour les déclarations pays par pays (CbCR), qui vise à fournir un allègement transitoire (avec un complément égal à zéro) pour les groupes d'entreprises multinationales opérant dans des juridictions à faible risque au cours des premières années pendant lesquelles les règles entrent en vigueur (la période de transition). Conformément au document GloBE Safe Harbours and Penalty Relief publié en décembre 2022, la règle d'exonération s'appliquera dans trois cas :

- Lorsque le groupe d'entreprises multinationales (ou le groupe national de grande taille) déclare un revenu total inférieur à 10 millions d'euros et un bénéfice avant impôt sur le revenu inférieur à 1 million d'euros dans la juridiction sur son CbCR qualifié pour l'exercice fiscal (*test de minimis*), ou
- Le groupe d'entreprises multinationales a un ETR simplifié égal ou supérieur au taux de transition (15% pour les exercices commençant en 2023 et 2024, 16% pour les exercices commençant en 2025 et 17% pour les exercices commençant en 2026) dans la juridiction pour l'exercice fiscal (*test de l'ETR simplifié*), ou
- Le bénéfice avant impôt sur le revenu du groupe d'entreprises multinationales dans cette juridiction est égal ou inférieur au montant d'exclusion du revenu fondé sur la substance pour les entités constitutives résidant dans cette juridiction en vertu du CbCR, tel que calculé selon les règles proposées.

Si un groupe d'entreprises multinationales n'a pas appliqué la règle d'exonération transitoire du CbCR à l'égard d'une juridiction au cours d'un exercice fiscal durant lequel le groupe d'entreprises multinationales était soumis aux règles susmentionnées, le groupe d'entreprises multinationales ne pourra pas bénéficier de cette règle d'exonération pour cette juridiction au cours d'un exercice futur. Les règles proposées comprennent des règles spécifiques qui s'appliquent notamment aux joint-ventures et à leurs sociétés affiliées, aux EPU qui sont des entités fiscalement transparentes et aux entités d'investissement, ainsi que certaines exclusions.

Dispositions administratives internes et sanctions

Chaque entité constitutive luxembourgeoise (ainsi que les joint-ventures au sens de Pilier 2) du groupe d'entreprises multinationales ou du groupe national de grande taille devra, en plus de ses obligations déclaratives, s'enregistrer auprès des autorités fiscales luxembourgeoises dans les 15 mois suivant le dernier jour de l'exercice fiscal de référence (ou 18 mois pour l'année de transition) et fournir des informations sur l'UPE et les entités constitutives déclarantes. Les obligations déclaratives sont généralement conformes à la directive relative au Pilier 2, mais tout impôt luxembourgeois dû sur la base de l'IIR, de l'UTPR ou de la QDMTT est payable dans le mois qui suit le dépôt des déclarations relatives au Pilier 2. Aucun de ces impôts ne sera crédité ou déduit d'un autre impôt.

En outre, le projet de loi prévoit des pénalités pour les entités constitutives qui ne respectent pas leurs obligations d'enregistrement et de dépôt. En particulier, une amende pouvant aller jusqu'à 250 000 euros peut être appliquée en cas de dépôt tardif ou d'informations incomplètes ou

inexactes. Le fichier d'information fera l'objet d'un échange automatique d'informations avec les juridictions qui ont signé un accord avec le Luxembourg (liste à fournir dans un Règlement Grand-Ducal).

Le projet de loi introduit également une responsabilité conjointe et solidaire pour le paiement de tout impôt complémentaire luxembourgeois dû entre les membres luxembourgeois du groupe d'entreprises multinationales ou du groupe national de grande taille.

Les dispositions s'appliqueront à partir de l'exercice 2024, à l'exception des dispositions relatives à l'UTPR, qui s'appliqueront à partir de l'exercice 2025 (sauf si l'UPE est située dans une juridiction qui a opté pour l'application différée des règles relatives à l'IIR et à l'UTPR).

Conclusion et prochaines étapes

Comme prévu, les mesures proposées sont très similaires à la directive sur Pilier 2. Il est confirmé que les solutions identifiées au niveau de l'OCDE en relation avec les règles modèles de l'OCDE resteront probablement pertinentes pour l'application des règles luxembourgeoises de Pilier 2. Etant donné que les règles proposées (y compris une QDMTT) s'appliqueront à partir de l'exercice fiscal 2024, il est conseillé aux contribuables d'évaluer rapidement s'ils entrent dans le champ d'application des règles proposées et/ou s'il y aura un impact pratique sur leurs opérations. Le projet de loi suit maintenant le processus législatif habituel au Parlement.

Le Luxembourg ratifie les amendements à la convention fiscale entre le Royaume-Uni et le Luxembourg.

Pologne

Le gouvernement polonais demande l'annulation de la réglementation CBAM auprès de la Cour européenne de Justice.

La loi sur la facturation électronique obligatoire (KSeF) est signée par le président.

Russie

La Russie suspend la majorité des articles de la convention de double imposition entre la Suisse et la Russie, avec effet immédiat.

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.