



Fiscal Countdown

Newsletter n°94 – Février 2024

Edito

Le Fiscal Countdown, une synthèse mensuelle de l'actualité fiscale internationale, vous fournit régulièrement des informations sur l'introduction de l'initiative BEPS de l'OCDE et sur les réformes fiscales internationales en cours.

Cette quatre-vingt-quatorzième édition traite des nouvelles mesures publiées en février 2024 par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, les Nations Unies, l'Union Européenne et dans 22 pays : Afrique du Sud, Arménie, Arabie Saoudite, Australie, Belgique, Bermudes, Chili, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Chypre, France, Hongrie, Indonésie, Irlande, Lettonie, Malte, Moldavie, Nouvelle-Zélande, Suisse et Royaume-Uni.

Frédéric Barat, Partner

Frédéric Lubczinski, Partner

OECD

Mi-février 2024, le pilier 1 a été au premier plan des discussions sur la fiscalité internationale. Tout d'abord, l'Autriche, la France, l'Italie, l'Espagne, le Royaume-Uni et les États-Unis ont renouvelé leur engagement de statu quo sur la taxe sur les services numériques (TSN) jusqu'au 30 juin 2024. Cette prolongation n'inclut pas l'Inde et la Turquie, qui faisaient partie du statu quo sur la DST mais qui n'ont pas participé à ce renouvellement. On ne sait pas encore si les États-Unis prolongeront le statu quo sur la TSN avec ces deux pays ou s'ils prendront d'autres mesures commerciales à leur rencontre en ce qui concerne leurs TSN existantes.

De plus, le Cadre inclusif de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE)/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) (le Cadre inclusif) a récemment publié le rapport sur le montant B du pilier 1. Le rapport présente deux options permettant aux juridictions de simplifier et de rationaliser les résultats en matière de prix de transfert pour les activités de marketing et de distribution de base ; les contribuables peuvent choisir l'option facultative ou adopter l'autre approche obligatoire. Cette approche simplifiée et rationalisée vise non seulement à réduire les charges et les coûts administratifs, mais aussi à créer un environnement fiscal international plus prévisible et plus équitable.

En octobre 2021, l'OCDE a publié une déclaration reflétant l'accord à haut niveau des juridictions membres du Cadre inclusif sur le BEPS sur les paramètres clés des piliers un et deux du projet BEPS 2.0, ainsi qu'un plan de mise en œuvre. Comme décrit dans la déclaration d'octobre 2021, le Montant B simplifierait et rationaliserait l'application du principe de pleine concurrence aux activités de marketing et de

distribution de base dans le pays, en mettant particulièrement l'accent sur les besoins des pays à faible capacité.

L'OCDE a publié un projet de travail sur le Montant B en décembre 2022. Ce document de travail ne reflétait pas encore l'accord consensuel du Cadre inclusif et a été publié pour recueillir les commentaires des parties prenantes. En juillet 2023, l'OCDE a publié un deuxième document de consultation, qui reflétait la poursuite de l'élaboration du Montant B avec quelques questions encore en suspens.

À la suite des deux documents de consultation sur le Montant B, l'OCDE a publié le rapport, tel qu'approuvé par le Cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, sous réserve des réserves formulées par l'Inde. Le rapport est incorporé dans les lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert en tant qu'annexe au chapitre IV.

Le rapport identifie les travaux supplémentaires en cours concernant plusieurs aspects du montant B :

- Mise à jour des commentaires sur l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (OCDE MTC) qui inclura un langage spécifique relatif à la certitude fiscale et à l'élimination de la double imposition afin de s'assurer que l'optionnalité est préservée dans tous les mécanismes de résolution des litiges pour les juridictions qui n'adoptent pas le montant B - publication prévue prochainement.

- Critère qualitatif supplémentaire facultatif de délimitation du champ d'application que les juridictions peuvent choisir d'appliquer - à conclure par le Cadre inclusif d'ici le 31 mars 2024, tout ajout devant être incorporé dans les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert.

- Liste des juridictions à faible capacité à conclure par le cadre inclusif d'ici le 31 mars 2024

- Accords entre autorités compétentes à utiliser dans le contexte des conventions fiscales bilatérales lorsque le Montant B est appliqué par des juridictions à faible capacité pour éviter la double imposition, ainsi que pour prévenir la double non-imposition - à développer par le Cadre inclusif au cours de l'année 2024

- Cadre pour recueillir des informations sur l'application pratique de l'approche du Montant B une fois que celui-ci aura été mis en œuvre pendant un certain temps - à développer par le Cadre inclusif au cours de l'année 2024

- Travaux complémentaires sur l'interdépendance entre le Montant B et le Montant A du Pilier 1 - à réaliser par le Cadre inclusif avant la signature et l'entrée en vigueur de la Convention multilatérale pour le Montant A

Le rapport indique que l'OCDE publiera une liste des juridictions qui choisissent d'appliquer le montant B.

Le Montant B sera traité comme fournissant un résultat de pleine concurrence uniquement dans les juridictions qui choisissent d'appliquer l'approche. Dans les juridictions qui ne choisissent pas de l'appliquer, le Montant B ne sera pas traité comme fournissant un résultat de pleine concurrence, y compris aux fins de l'article 9 du MTC de l'OCDE et, par extension, de l'article 25.

Le résultat obtenu dans le cadre de l'approche du Montant B par une juridiction n'est pas contraignant pour la juridiction de la contrepartie. Les juridictions qui choisissent d'appliquer le Montant B peuvent choisir de l'appliquer soit (1) en autorisant les parties testées résidant dans leur juridiction à choisir

d'appliquer l'approche du Montant B, soit (2) en exigeant l'utilisation de l'approche du Montant B de manière prescriptive par leur administration fiscale et les parties testées résidant dans la juridiction.

Indépendamment du mode d'application, le rapport indique que le résultat de pleine concurrence pour les transactions hors du champ d'application doit être évalué selon les directives incluses dans les autres sections des Principes directeurs de l'OCDE sur les transactions transfrontalières.

En outre, les orientations ne doivent pas être interprétées comme fixant un "plancher" ou un "plafond" pour les rendements des activités de distribution en général.

L'OCDE note qu'étant donné que le Montant B est incorporé dans les Principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert, il est possible que certaines juridictions ne participant pas au Cadre inclusif soient affectées par ces règles.

Le rapport décrit les mécanismes de l'approche du Montant B, en abordant les points suivants :

- Les transactions qui sont dans le champ de l'enquête
- L'application du principe de la méthode la plus appropriée
- Détermination du rendement
- La documentation
- Les questions transitoires
- La sécurité fiscale et l'élimination de la double imposition

Lors de la sélection de la méthode de prix de transfert pour les transactions du champ de l'enquête, il n'est pas nécessaire de prouver qu'une méthode particulière n'est pas appropriée, ni que toutes les méthodes de prix de transfert soient analysées en profondeur ou testées dans chaque cas.

Au contraire, la méthode transactionnelle de la marge nette ("TNMM") doit être considérée comme la méthode la plus appropriée pour appliquer la méthode de tarification proposée aux transactions éligibles.

Le rapport indique qu'il peut y avoir de rares cas où l'application de la méthode des prix comparables non contrôlés ("CUP") utilisant des comparables internes pourrait être plus appropriée que la TNMM, notamment lorsque les informations nécessaires sont facilement accessibles aux administrations fiscales et aux contribuables. Dans ces cas, la méthode des prix comparables non contrôlés peut être utilisée à la place de la TNMM.

Le rapport fournit des directives étape par étape sur la manière de fixer le prix des transactions entrant dans le champ d'application du Montant B :

1. Utiliser la matrice de prix pour déterminer le rendement, en tenant compte du secteur d'activité du distributeur, de l'intensité des charges d'exploitation et de l'intensité des actifs d'exploitation.
2. Appliquer la vérification croisée des frais d'exploitation pour atténuer les résultats anormaux.
3. Appliquer un ajustement en utilisant le mécanisme de disponibilité des données pour les juridictions éligibles.

Le rapport contient une matrice de prix des résultats de pleine concurrence basée en partie sur les informations financières d'un ensemble de données mondiales d'entreprises impliquées dans des activités de marketing et de distribution de base. Cet ensemble de données est tiré des résultats d'une étude comparative décrite à l'annexe A du rapport.

La rentabilité des ventes a été choisie comme indicateur du bénéfice net pour la fixation du

prix des transactions dans le champ d'application.

L'intervalle de pleine concurrence dérivé de la matrice de prix est basé sur trois groupes industriels et cinq catégories d'intensité d'actifs et de dépenses d'exploitation (ce qui donne 15 marges d'exploitation potentielles différentes).

Les résultats de pleine concurrence varient de 1,50 % à 5,50 % de marge bénéficiaire sur les ventes. Si le contribuable appliquant le Montant B déclare un rendement des ventes qui est inférieur ou supérieur de 0,5 % au point de données identifié pour le schéma particulier, ce rendement doit être ajusté en conséquence.

Les groupes d'industries se réfèrent aux catégories ci-dessous :

- Groupe 1 - denrées périssables, produits d'épicerie, articles ménagers consommables, matériaux et fournitures de construction, fournitures de plomberie et métal

- Groupe 2 - Matériel et composants informatiques, composants et consommables électriques, aliments pour animaux, fournitures agricoles, alcool et tabac, aliments pour animaux de compagnie, vêtements, chaussures et autres vêtements, matières plastiques et produits chimiques, lubrifiants, colorants, produits pharmaceutiques, cosmétiques, produits de santé et de bien-être, appareils ménagers, électronique grand public, meubles, fournitures domestique et de bureau, imprimés, papier et emballages, bijoux, textiles, peaux et fourrures, véhicules domestiques neufs et d'occasion, pièces détachées et fournitures pour véhicules, produits mixtes et produits et composants non répertoriés dans le groupe 1 ou 3.

- Groupe 3 - machines médicales, machines industrielles, y compris les

véhicules industriels et agricoles, outils industriels, composants industriels et fournitures diverses

Le tableau ci-dessous présente les marges des distributeurs en fonction de l'intensité de leur actif d'exploitation net ("OAS"), de l'intensité de leurs dépenses d'exploitation ("OES") et des groupes d'industries :

Groupe d'industries 1	Groupe d'industries 2	Groupe d'industries 3
[A] OAS élevé - tout OES : >45 - tout niveau		
3.50%	5.0%	5.50%
[B] OAS moyen/haut - tout OES : 30 %- 44,99 % - tout niveau		
3.0%	3.75%	4.50%
[C] OAS moyen/faible – tout OES : 15%-29.99% - any level		
2.5%	3.0%	4.5%
[D] OAS bas – OES non-faible : <15% - 10% or higher		
1.75%	2.0%	3.0%
[E] OAS faible /OES faible : <15% OAS - <10% OES		
1.50%	1.75%	2.25%

Un contrôle croisé des dépenses d'exploitation (plafond et collar) est ensuite appliqué comme garde-fou à l'intérieur duquel l'indicateur principal du bénéfice net de la marge doit être contenu. Si le bénéfice avant intérêts et impôts ("EBIT") du distributeur, déterminé sur la base de la matrice des prix, se traduit par un ratio de dépenses d'exploitation sur EBIT qui dépasse le plafond et le collier, l'EBIT est ajusté en conséquence.

Les taux de plafonnement et d'encadrement sont les suivants :

Intensité du facteur	Taux plafonds par défaut	Taux plafonds alternatifs pour les juridictions éligibles	Taux Collar
High OAS [A]	70%	80%	10%
Medium OAS [B + C]	60%	70%	
Low OAS [D + E]	40%	45%	

En outre, le rapport prévoit un mécanisme d'ajustement dans les cas où il n'y a pas de données ou des données insuffisantes dans l'ensemble de données global pour une juridiction particulière de partie testée qualifiée.

Lorsqu'une partie testée est située dans une juridiction qualifiée, l'ajustement sera effectué sur le rendement déterminé dans le cadre des étapes précédentes (à savoir, l'ajustement du risque net et le ratio d'intensité de l'actif d'exploitation net).

Les ratios financiers utilisés pour appliquer l'approche du Montant B doivent être déterminés par référence aux "normes comptables applicables", que le Rapport définit comme "toute norme comptable autorisée comme base de préparation des états financiers dans la juridiction où réside la partie testée exerçant des activités de distribution de base, et toute autre norme comptable dont l'utilisation est autorisée par cette juridiction aux fins de l'application de l'approche simplifiée et rationalisée.

Le rapport indique que l'analyse étayant les intervalles du Montant B et les taux de plafonnement des frais d'exploitation sera mise à jour tous les cinq ans (à moins que

des mises à jour intermédiaires ne soient jugées nécessaires) et que les données financières et les autres points de données seront mis à jour chaque année.

Les exigences en matière de documentation au titre du Montant B s'appuient sur les exigences existantes en matière de documentation incluses dans le Chapitre V des Principes directeurs de l'OCDE applicables aux transactions transnationales (en particulier le "Local File"). Le rapport indique que cette documentation doit comprendre : une explication sur la délimitation de la transaction admissible dans le champ d'application (y compris l'analyse fonctionnelle), les contrats écrits, les calculs nécessaires à l'application du cadre, ainsi que la segmentation et le rapprochement. Lorsque le contribuable cherche à appliquer le Montant B pour la première fois, il doit inclure dans son "Local File", ou dans toute autre documentation pertinente, un consentement à appliquer le Montant B pour un minimum de trois ans, à moins que les transactions ne sortent du champ d'application au cours de cette période ou qu'il y ait un changement significatif dans l'activité du contribuable. Le contribuable est tenu d'informer les autorités fiscales des juridictions concernées par la transaction admissible de son intention d'appliquer le Montant B.

Le rapport note qu'il peut y avoir des situations dans lesquelles certains groupes multinationaux peuvent entreprendre des restructurations d'entreprises pour entrer ou sortir du champ d'application du Montant B. Il rappelle que les groupes multinationaux sont libres d'organiser leurs activités commerciales comme ils l'entendent et que les administrations fiscales n'ont pas le droit de leur dicter la manière de concevoir leur structure ou de localiser leurs activités commerciales. Elle précise en outre que les administrations fiscales ont toutefois le droit

de déterminer les conséquences fiscales de la structure résultant de la réorganisation et que les dispositions du chapitre IX des lignes directrices de l'OCDE en matière de fiscalité sur les restructurations d'entreprises s'appliquent.

Le rapport indique que certaines entreprises associées peuvent tenter de réorganiser artificiellement leurs arrangements afin de tirer des avantages fiscaux de l'application du Montant B. Les juridictions peuvent adopter des mesures pour répondre à ces préoccupations.

Le rapport note que le Montant B peut s'appliquer à un distributeur restructuré ayant des pertes intégrées provenant d'exercices fiscaux antérieurs. Le traitement fiscal de ces pertes, en particulier leur déductibilité, dépendrait de la législation nationale et des procédures administratives de chaque juridiction

Le rapport décrit les sources potentielles de double imposition et le processus par lequel la double imposition peut être éliminée. Certaines juridictions peuvent remédier à la double imposition économique par le biais d'ajustements unilatéraux correspondants en utilisant les dispositions de leur législation nationale. Toutefois, la plupart des juridictions ne pourraient envisager des ajustements correspondants que dans le cadre d'une procédure amiable ("MAP") au titre d'une convention fiscale bilatérale. Dans le cadre d'une procédure amiable ou d'une procédure d'arbitrage qui en découle, lorsqu'une ou plusieurs juridictions concernées par la procédure amiable n'ont pas choisi d'appliquer ou d'accepter le Montant B, elles doivent justifier leurs positions sur les ajustements correspondants appropriés en utilisant les autres dispositions des Principes directeurs de l'OCDE applicables à la fiscalité des entreprises et non l'approche fondée sur le Montant B. Les

accords conclus en vertu de l'article 25 du MTC de l'OCDE (y compris les accords préalables bilatéraux ou multilatéraux en matière de prix de transfert et les cas de MAP) avant la mise en œuvre du Montant B continueront d'être valables en ce qui concerne les transactions admissibles.

Le Montant B n'étant pas soumis à un seuil de revenus (contrairement au Montant A du Pilier 1 et au Pilier 2), il est largement applicable. Les entreprises doivent s'interroger sur l'existence de transactions susceptibles d'entrer dans le champ d'application du Montant B et évaluer l'impact potentiel de l'approche du Montant B sur ces transactions. Il sera important pour les entreprises de surveiller si et comment les juridictions pertinentes pour leurs activités choisissent de mettre en œuvre le Montant B, y compris d'évaluer si elles peuvent avoir des transactions dans le champ d'application qui impliquent une juridiction qui met en œuvre le Montant B et une juridiction qui ne le met pas en œuvre. Les dates de mise en œuvre par les juridictions concernées devront être surveillées car elles pourraient être pertinentes pour la comptabilisation de l'impact fiscal et, par conséquent, pour le taux d'imposition effectif du groupe. Nous nous attendons à ce que cela devienne un point de discussion lors des contrôles légaux.

Le 6 février 2024, l'OCDE a publié une mise à jour des résultats des examens par les pairs des législations nationales des juridictions dans le cadre de l'action 5 (pratiques fiscales dommageables) du projet BEPS de l'OCDE/G20. Le Cadre inclusif sur le BEPS avait approuvé les résultats le 5 février 2024. Les résultats actualisés couvrent de nouvelles décisions sur quatre régimes fiscaux préférentiels. Selon le communiqué de presse, 322 régimes fiscaux ont été examinés par le Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP), et plus de 40 % d'entre eux sont soit abolis, soit en voie de

l'être. Ce dernier examen montre que les régimes de Hong Kong (Chine) et des Émirats arabes unis (EAU) ont été modifiés pour s'aligner sur la norme et sont désormais considérés comme non dommageables, et que deux régimes, en Albanie et en Arménie, ont été abolis. En outre, l'OCDE a publié des conclusions actualisées sur l'examen du facteur "activités substantielles" pour les "juridictions non soumises à l'impôt ou soumises uniquement à l'impôt nominal" en relation avec les lois nationales des 12 juridictions qui ont été identifiées par la FHTP comme étant des "juridictions non soumises à l'impôt ou soumises uniquement à l'impôt nominal". Pour huit de ces douze juridictions, aucun problème n'a été identifié, tandis que pour les quatre autres (Anguilla, les Bahamas, la Barbade et les îles Turks et Caïques), la FHTP a identifié des domaines devant faire l'objet d'un suivi ciblé. En outre, pour Anguilla, des recommandations d'amélioration substantielle ont été formulées.

L'OCDE a publié les premières statistiques sur l'ICAP (International Compliance Assurance Program) depuis le début du programme en 2018, couvrant l'ensemble des 20 cas achevés au mois d'octobre 2023. L'ICAP est un programme volontaire d'évaluation des risques et de garantie dans le cadre duquel plusieurs administrations fiscales évaluent en collaboration les risques d'un groupe d'entreprises multinationales. En contrepartie, le programme offre aux entreprises multinationales un niveau de sécurité fiscale dans la mesure où les administrations fiscales participantes n'ouvriront pas de nouveaux contrôles fiscaux concernant les transactions couvertes à faible risque pendant une période déterminée. Les statistiques fournissent des informations sur les administrations fiscales qui ont participé aux évaluations de risque de l'ICAP, sur le temps

moyen nécessaire pour réaliser une évaluation de risque, sur les principaux domaines de risque couverts et sur les données agrégées concernant les résultats de l'évaluation de risque. Le programme couvre cinq domaines : les biens corporels, les biens incorporels, les services, le financement et les établissements permanents (EP). Les statistiques comprennent également des informations sur la relation entre l'ICAP et d'autres voies vers la sécurité fiscale, telles que les accords préalables en matière de prix de transfert (APP) et les procédures amiables (MAP).

UN

Les Nations Unies ont publié le rapport de la 27ème session du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (le Comité) qui s'est tenue du 17 au 20 octobre 2023. Ce rapport fournit un résumé des points discutés et des décisions prises durant la session. La session a couvert un large éventail de sujets, notamment les prix de transfert, la prévention et la résolution des différends, la transparence fiscale, les impôts sur la fortune et la solidarité, l'imposition des cryptoactifs, la numérisation et d'autres possibilités d'améliorer l'administration fiscale.

En ce qui concerne la prévention et la résolution des litiges, le rapport souligne la collaboration permanente avec la sous-commission des prix de transfert en vue d'améliorer les recommandations en matière de prix de transfert. Cet effort a notamment porté sur l'examen d'un article du sous-comité sur les APP. Le groupe de travail observe aussi activement les discussions dans d'autres forums, en particulier les développements liés aux éléments de certitude des Piliers 1 et 2 du Cadre inclusif.

La nécessité de mettre à jour le Manuel sur la prévention et le règlement des différends sera évaluée sur la base de ces

développements, et des mises à jour seront présentées lors des prochaines sessions. En ce qui concerne les questions fiscales liées à l'économie numérisée et mondialisée, le rapport présente l'état d'avancement des trois chantiers : la mise en œuvre multilatérale de certaines dispositions du modèle de convention des Nations Unies (chantier A) ; la fonction et la pertinence des tests de présence physique (chantier B) ; et la fiscalité transfrontalière concernant les travailleurs à distance (chantier C). Le sous-comité continuera à examiner ces questions et fera rapport au comité lors de la 28e session.

En outre, dans le domaine de la taxation des cryptoactifs, le groupe ad hoc sur la taxation des cryptoactifs a présenté son rapport, y compris une suggestion pour le développement d'une boîte à outils pour évaluer les risques fiscaux posés par les cryptoactifs. La première partie de cette boîte à outils sera présentée lors de la prochaine session du Comité, l'approbation devant être demandée lors de la 29e session. La deuxième partie de la boîte à outils sera présentée pour approbation lors de la même session, et une version mise à jour de la boîte à outils sera visée pour approbation lors de la 30e session.

En ce qui concerne l'amélioration de la transparence fiscale, le sous-comité a présenté un rapport décrivant les domaines prioritaires pour la rédaction d'orientations sur l'amélioration de la transparence fiscale, y compris une vue d'ensemble de l'échange de renseignements ; des recommandations pour les pays qui n'ont pas encore recours à l'échange de renseignements ; les limites de la transparence fiscale ; l'utilisation non fiscale des données échangées ; et l'aide à la collecte. Les membres du comité ont soutenu les domaines prioritaires, mais ont suggéré que les capacités soient prises en compte, y compris l'assistance technique, en raison des

difficultés rencontrées par de nombreux pays en développement pour mettre en œuvre les normes existantes en matière d'échange d'informations.

D'autres domaines ont été soulignés comme pouvant faire l'objet de travaux futurs, notamment la révision de l'article 26, l'examen des questions relatives à l'échange d'informations sur les biens immobiliers et l'examen des régimes de résidence par investissement et de citoyenneté par investissement. Le Comité a approuvé ces questions prioritaires, avec une discussion plus approfondie à suivre lors de la 28e session, qui se tiendra du 19 au 22 mars 2024.

EU

Directive sur l'Imposition minimale

La Commission européenne (la Commission) a annoncé qu'elle avait engagé des procédures d'infraction contre neuf États membres - Chypre, l'Estonie, la Grèce, la Lettonie, la Lituanie, Malte, la Pologne, le Portugal et l'Espagne - qui n'avaient pas communiqué les mesures nationales de transposition de la directive sur l'imposition minimale avant l'échéance du 31 décembre 2023.

L'Estonie, la Lettonie, la Lituanie et Malte avaient communiqué leur intention d'utiliser la possibilité de report accordée par l'article 50 de la directive sur la fiscalité minimale, mais la Commission a ouvert les procédures d'infraction en raison du retard pris par ces pays dans la mise en œuvre de la législation relative aux dispositions administratives liées à la directive sur la fiscalité minimale, qui sont nécessaires bien qu'ils aient opté pour l'introduction différée des dispositions de la directive relatives à la taxation.

Chypre, la Grèce, la Pologne, le Portugal et l'Espagne n'ont pas opté pour ce report et sont tenus de transposer la directive dans

son intégralité, mais n'ont pas encore adopté les règles nécessaires en droit interne. Les États membres concernés ont deux mois pour répondre aux lettres de mise en demeure et achever leur transposition, ou la Commission peut décider d'émettre un avis motivé et accorder deux mois supplémentaires pour se conformer. Si la réponse à l'avis motivé n'est pas satisfaisante, la Commission peut saisir la Cour de justice de l'UE.

DAC 7

Le 5 février 2024, la Commission a adopté un règlement d'exécution accordant l'équivalence entre les informations devant être automatiquement échangées entre le Canada et les États membres de l'UE qui ont signé l'accord multilatéral entre autorités compétentes relatif à l'échange automatique d'informations sur les revenus tirés de plateformes numériques (DPI-MCAA) et celles relevant de la section III du DAC7 (règles de déclaration pour les plateformes numériques).

L'accord DPI-MCAA est signé par les autorités compétentes de la Belgique, de la Bulgarie, du Canada, de la Croatie, de Chypre, de l'Estonie, de la Finlande, de l'Irlande, de la Lettonie, du Luxembourg, de Malte, des Pays-Bas, de la Pologne, du Portugal, de la Slovaquie, de la Slovénie, de l'Espagne et de la Suède.

Dans le cadre de DAC7, les opérateurs de plateforme non européens sont dispensés de déclaration dans un État membre si les informations déclarées dans le pays tiers de l'opérateur de plateforme sont équivalentes à celles requises en vertu des règles de déclaration établies dans le cadre de DAC7. La Commission détermine cette équivalence par le biais d'actes d'exécution. Pour que l'équivalence prenne effet, le règlement d'exécution introduit deux conditions : (i) la législation canadienne doit entrer en vigueur

; et (ii) les relations d'échange entre le Canada et les États membres doivent être activées. Le règlement d'exécution entrera en vigueur le 25 février 2024, le 20^e jour suivant sa publication au Journal officiel de l'UE, et l'équivalence s'applique à compter du 1^{er} janvier 2024.

La Commission a annoncé qu'elle avait engagé des procédures d'infraction à l'encontre de l'Allemagne et de la Pologne pour ne pas avoir communiqué la transposition des dispositions relatives aux audits conjoints dans le cadre du CAD7. L'Allemagne et la Pologne ont deux mois pour répondre aux lettres de mise en demeure et achever leur transposition, ou la Commission peut décider d'émettre un avis motivé et d'accorder deux mois supplémentaires pour se conformer. Si la réponse à l'avis motivé n'est pas satisfaisante, la Commission peut porter l'affaire devant la Cour de justice de l'UE.

Juridictions non coopératives

L'UE a commencé à travailler sur la liste des juridictions non coopératives à des fins fiscales en 2016. Le 5 décembre 2017, le Conseil a publié la première liste de l'UE des juridictions non coopératives à des fins fiscales, composée de deux annexes. L'annexe I comprend les juridictions qui ne respectent pas les critères de l'UE dans les délais requis, et l'annexe II comprend les juridictions qui ont pris des engagements suffisants pour réformer leurs politiques fiscales, mais qui restent soumises à une surveillance étroite pendant l'exécution de leurs engagements. Une fois qu'une juridiction a exécuté tous ses engagements, elle est retirée de l'annexe II.

La liste initiale de l'annexe I comprenait 17 juridictions considérées comme n'ayant pas satisfait aux critères établis par la Commission Européenne (la Commission). Depuis la publication de la liste de l'UE, de

nombreux changements ont été apportés à sa composition sur la base des recommandations formulées par le Groupe du Code de Conduite dans le domaine de la Fiscalité des Entreprises ("COCG"). Ces modifications peuvent intervenir si, par exemple, le COCG de l'UE identifie de nouvelles juridictions ou de nouveaux régimes ou réévalue des juridictions figurant déjà sur la liste de l'UE. Une radiation de la liste de l'annexe I et de l'annexe II est considérée comme justifiée si une évaluation d'expert établit que la juridiction remplit désormais toutes les conditions posées par le COCG.

La Commission a également institué les premières contre-mesures à l'encontre des juridictions fiscales non coopératives figurant sur la liste en adoptant, en mars 2018, une communication qui fixe de nouvelles exigences ciblant l'évitement fiscal dans la législation de l'UE régissant, en particulier, les opérations de financement et d'investissement. Ces exigences visent à garantir que les fonds de développement et d'investissement extérieurs de l'UE ne puissent pas être acheminés ou transiter par des entités situées dans des juridictions énumérées à l'annexe I sans être confrontés à des contre-mesures.

En outre, en 2019, le Conseil a publié des orientations supplémentaires sur les mesures défensives à l'égard des juridictions non coopératives. Parallèlement, il a également publié des orientations sur l'évaluation des juridictions ayant des régimes de déduction des intérêts notionnels et sur le traitement des sociétés de personnes au titre du critère 2.2 (existence de régimes fiscaux facilitant les structures offshores qui attirent des bénéfices sans activité économique réelle). Conformément aux orientations sur les mesures défensives mentionnées ci-dessus, les États membres de l'UE sont tenus, à compter du 1^{er} janvier 2021, d'utiliser

l'annexe I pour appliquer au moins l'une des quatre mesures législatives spécifiques :

1. Non-déduction des coûts engagés dans une juridiction inscrite sur la liste
2. Règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées
3. Mesures de retenue à la source
4. Limitation de l'exonération de la participation aux dividendes

De nombreux États membres ont déjà adopté ou préparé des textes législatifs pour ces mesures défensives.

En octobre 2023, la COCG a publié son programme de travail pluriannuel (2023 - 2028), qui mentionne que le groupe pourrait étudier comment faciliter le bon fonctionnement des règles du Pilier 2 en recourant au processus d'inscription sur la liste de l'UE. Le COCG continuera également à discuter du nouveau critère relatif au bénéfice effectif (critère 1.4) et de l'extension de la portée géographique de son processus d'examen de la liste de l'UE, qui englobe aujourd'hui environ 95 juridictions non-membres de l'UE. Le 20 février 2024, les ministres de l'UE se sont réunis à Bruxelles pour une réunion du Conseil Affaires générales, au cours de laquelle les ministres ont adopté les conclusions sur les révisions de la liste de l'UE.

Comme indiqué, le Conseil a adopté une annexe I révisée de la liste de l'UE en supprimant les Bahamas, le Belize, les Seychelles et les îles Turks et Caïques. Selon le communiqué de presse du Conseil sur la liste révisée de l'UE, les raisons du retrait de ces quatre juridictions de la liste sont les suivantes :

- Les Bahamas et les îles Turks et Caïques ont été retirés de la liste car ils ont réalisé des progrès significatifs dans

l'application des exigences en matière de substance économique (critère 2.2).

- Le Belize et les Seychelles ont été retirés de la liste car le Forum mondial leur a accordé à tous deux un examen supplémentaire concernant l'échange d'informations sur demande, qui sera entrepris dans un avenir proche. En attendant le résultat de cet examen, le Belize et les Seychelles ont été inclus dans la section correspondante de l'annexe II.

L'annexe I révisée de la liste de l'UE comprend désormais 12 juridictions : Samoa américaines, Anguilla, Antigua-et-Barbuda, Fidji, Guam, Palau, Panama, Russie, Samoa, Trinité-et-Tobago, Îles Vierges américaines et Vanuatu.

Le Conseil a également modifié la liste des juridictions figurant à l'annexe II de la liste de l'UE, qui couvre les juridictions qui ont pris des engagements suffisants pour réformer leurs politiques fiscales, mais qui restent soumises à une surveillance étroite pendant qu'elles respectent ces engagements. Le Conseil a retiré l'Albanie, Aruba, le Botswana, la Dominique, Hong Kong et Israël de l'annexe II après qu'ils ont respecté leurs engagements :

- L'Albanie et Hong Kong ont rempli leurs engagements en modifiant un régime fiscal dommageable.

- Aruba et Israël ont rempli tous leurs engagements en suspens relatifs à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers dans le cadre du cadre commun de déclaration.

- Le Botswana et la Dominique ont reçu une note positive de la part du Forum mondial en ce qui concerne l'échange de renseignements sur demande.

En conséquence, l'annexe II révisée comprend désormais 10 juridictions : Arménie, Belize, Îles Vierges britanniques,

Costa Rica, Curaçao, Eswatini, Malaisie, Seychelles, Türkiye et Vietnam.

Le Conseil réexaminera et mettra à jour périodiquement la liste de l'UE, en tenant compte de l'évolution des délais impartis aux juridictions pour respecter leurs engagements et de l'évolution des critères d'inscription sur la liste que l'UE utilise pour établir la liste de l'UE. Jusqu'en 2019, la liste de l'UE a été régulièrement mise à jour sans calendrier fixe afin de refléter les réformes entreprises par les pays tiers. Toutefois, à partir de 2020, les États membres ont convenu que la liste de l'UE serait mise à jour au maximum deux fois par an afin de garantir (i) un processus d'inscription plus stable, (ii) la sécurité des affaires et (iii) que les États membres puissent appliquer efficacement des mesures défensives à l'encontre des juridictions inscrites sur la liste. En conséquence, la prochaine révision de la liste de l'UE est prévue pour octobre 2024.

Implications

Avec son processus d'inscription sur la liste, l'UE continue d'exercer une pression sur les États tiers pour qu'ils améliorent la transparence et suppriment les éléments préjudiciables de leurs systèmes fiscaux. Il est conseillé aux entreprises ayant des activités dans des juridictions figurant sur la liste des juridictions non coopératives de comprendre les implications de l'inclusion d'une juridiction dans l'annexe I, y compris :

- Les obligations de déclaration découlant des règles de divulgation obligatoire (MDR) contenues dans la directive 2011/16/UE telle que modifiée par la directive (UE) 2018/822 du Conseil (directive MDR ou DAC6) exigeant, en partie, la divulgation des accords transfrontaliers qui impliquent des paiements déductibles transfrontaliers lorsque le bénéficiaire du paiement est résident fiscal d'une juridiction

figurant sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives à des fins fiscales.

- Les États membres de l'UE peuvent envisager d'appliquer une ou plusieurs mesures défensives, y compris des mesures fiscales et non fiscales, pour empêcher l'érosion de leurs bases fiscales. Il peut s'agir de mesures telles que la non-déductibilité des coûts, le renforcement des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées ou des mesures de retenue à la source, entre autres.

Les listes auront également des implications pour les déclarations publiques pays par pays (CbCR), en vertu desquelles les informations doivent être divulguées pays par pays et donc ventilées pour tous les États membres de l'UE et toutes les juridictions figurant à l'annexe I (au premier mars de l'exercice financier pour lequel le rapport doit être établi) et à l'annexe II (au premier mars de l'exercice financier pour lequel le rapport doit être établi pendant deux années consécutives) de la liste de l'UE. En outre, les entreprises ne peuvent que retarder la publication d'informations commercialement sensibles cinq ans en recourant à la clause de sauvegarde incluse dans les règles publiques du CbCR si les informations concernent des juridictions figurant aux annexes I et II de la liste de l'UE.

Le travail sur la liste de l'UE étant un processus dynamique, les entreprises doivent continuer à suivre de près les développements, y compris l'introduction par d'autres États membres de mesures défensives à l'égard des juridictions non coopératives.

Annexe I :

- Samoa Américaines (ajoutées le 5 décembre 2017)
- Anguilla (ajoutée le 4 octobre 2022)

- Antigua et Barbuda (ajoutées le 17 octobre 2023)
- Fidji (ajoutées le 12 mars 2019)
- Guam (ajoutée le 5 décembre 2017)
- Palau (ajoutée le 18 février 2020)
- Panama (ajouté le 18 février 2020)
- Russie (ajoutée le 14 février 2023)
- Samoa (ajouté le 5 décembre 2017)
- Trinidad and Tobago (ajoutée le 5 décembre 2017)
- Iles Vierges Américaines (ajoutées le 13 mars 2018)
- Vanuatu (ajouté le 12 mars 2019)

Annexe II :

- Arménie (ajoutée le 4 octobre 2022)
- Belize (ajouté le 20 février 2024)
- Iles Vierges Britanniques (ajoutées le 17 octobre 2023)
- Costa Rica (ajouté le 17 octobre 2023)
- Curaçao (ajouté le 14 février 2023)
- Eswatini (ajouté le 4 octobre 2022)
- Malaisie (ajoutée le 5 octobre 2021)
- Seychelles (ajoutées le 20 février 2024)
- Turquie (ajoutée le 5 décembre 2017)
- Vietnam (ajouté le 24 février 2022)

Afrique du Sud

L'Afrique du Sud annonce la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial sur les sociétés.

Arabie Saoudite

En vertu des règles fiscales applicables aux sièges régionaux, les sièges établies en Arabie saoudite qui remplissent les critères requis bénéficient d'une incitation fiscale renouvelable pendant 30 ans, avec un taux d'imposition sur le revenu des sociétés (CIT) et un taux de retenue à la source (WHT) de 0

%. L'exonération de la retenue à la source s'applique aux paiements suivants effectués par le siège à des non-résidents : (i) les dividendes ; (ii) les paiements à des personnes liées ; et (iii) les paiements à des personnes non liées pour des services nécessaires aux activités du siège.

Les considérations suivantes doivent être prises en compte lors de l'application des incitations fiscales :

- Les incitations fiscales s'appliquent aux revenus provenant des "activités éligibles" du siège de l'entreprise. Celles-ci sont définies comme "des activités visant à renforcer le profil du groupe dans la région et à fournir une supervision stratégique, une orientation administrative et un soutien aux activités internes de la société, des filiales et d'autres sociétés liées".

- Le siège doit tenir une comptabilité séparée pour toute activité non éligible. Les revenus de ces activités sont imposés conformément aux dispositions applicables de la loi fiscale saoudienne.

- Le siège est tenu de se conformer aux règlements sur les prix de transfert publiés par l'Autorité générale du Conseil de la zakat et des impôts (désormais l'Autorité de la zakat, des impôts et des douanes (ZATCA)) à compter du 31 janvier 2019 et doit effectuer toutes les transactions avec ses entités liées dans des conditions de pleine concurrence.

- Indépendamment du fait qu'elle réponde aux critères d'enregistrement en tant que siège définis par le ministère des investissements d'Arabie saoudite (MISA), une entité siège doit se conformer aux exigences de la réglementation sur la substance économique (ESR) :

- Détenir une licence valide de la MISA et n'opérer que dans les limites de son champ d'application.

- Posséder des locaux adéquats en Arabie saoudite, adaptés aux activités du siège
- Diriger et gérer les activités de siège en Arabie saoudite, y compris la prise de décisions stratégiques lors des réunions du conseil d'administration tenues dans ce pays
- Engager des dépenses opérationnelles en Arabie saoudite correspondant aux activités de siège
- Générer des revenus à partir d'activités éligibles en Arabie saoudite
- Avoir au moins un directeur résident en Arabie saoudite
- Employer un nombre adéquat d'employés à temps plein en rapport avec les activités de siège au cours de chaque exercice fiscal.
- Confirmer que les employés du siège possèdent les qualifications et les compétences nécessaires à l'accomplissement de leurs tâches.

Le non-respect de l'ESR peut donner lieu à des sanctions :

- i. 100 000 riyals saoudiens (SAR100k) si la violation est corrigée dans les 90 jours à compter de la date d'imposition de l'amende
- ii. 400 000 SAR si la violation décrite au point (i) n'est pas corrigée dans les 90 jours suivant la date d'imposition de l'amende ou si le siège répète la même violation dans les trois ans suivant la date d'imposition de la première amende et corrige la violation dans les 90 jours suivant l'imposition de la deuxième amende.
- iii. La révocation potentielle des incitations fiscales si le siège ne remédie pas à l'une des violations après l'imposition de la deuxième amende.

Les entreprises qui ont déjà établi ou qui ont l'intention d'établir un siège en Arabie Saoudite sont encouragées à évaluer l'impact fiscal des nouvelles règles fiscales relatives aux sièges en Arabie Saoudite et leur éligibilité aux incitations fiscales en fonction de leur niveau de conformité en matière de prix de transfert et d'ESR.

Armenia

Le Président de la République d'Arménie a signé la loi approuvant l'adhésion du pays à le MCAA pour l'échange de rapports pays par pays (CbC). Le MCAA pays par pays est l'un des modèles d'accords conçus pour faciliter la mise en œuvre et le fonctionnement de l'échange automatique de renseignements conformément à l'article 6 de la Convention concernant l'Assistance Administrative Mutuelle en matière Fiscale. À cet égard, il établit les règles et procédures nécessaires pour permettre aux autorités compétentes de différentes juridictions d'échanger automatiquement et périodiquement des informations sur les déclarations CbC (action 13 du BEPS) que les entités déclarantes des groupes d'entreprises multinationales soumettent à leur autorité fiscale de résidence. Cet échange automatique d'informations peut être effectué avec toutes les juridictions signataires du MCAA CbC (100 juridictions au 5 septembre 2023) avec lesquelles il existe une relation active.

Australie

Le Trésor australien a publié pour consultation un exposé-sondage révisé sur les mesures proposées au public australien (CbCR). Ces mesures supplémentaires de transparence fiscale ont été annoncées dans le budget fédéral 2022-23. Cette révision fait suite à la consultation sur l'ED d'avril 2023 et comprend certaines améliorations visant à aligner plus étroitement les exigences australiennes sur la directive CbCR publique de l'UE.

Belgique

Le 26 janvier 2024, la loi du 8 janvier 2024 modifiant le Code belge des sociétés et des associations en ce qui concerne la divulgation d'informations relatives à l'impôt sur le revenu par certaines entreprises et succursales, communément appelée CbCR public, a été publiée au Journal Officiel (disponible en français et en néerlandais). La nouvelle loi met en œuvre la directive de l'UE sur le CbCR public (la Directive). Conformément à la Directive, le rapport doit être publié dans les 12 mois suivant la date de clôture de l'exercice financier pour lequel le rapport est établi. Le Roi déterminera le format et le contenu du rapport par le biais d'un arrêté royal. Le contenu devrait toutefois être conforme à la directive. La Belgique a fait usage de l'exemption de publication du rapport sur le site web de l'entreprise, à condition que i) le site web fasse référence à l'exemption ; et ii) le site web fasse référence au rapport tel qu'il a été soumis à la Banque nationale de Belgique et publié par celle-ci.

La directive stipule que les États membres peuvent - sous réserve de certaines conditions - autoriser l'omission temporaire d'un ou de plusieurs éléments d'information spécifiques devant être divulgués dans le rapport si leur divulgation risque de porter gravement atteinte à la position commerciale des entreprises auxquelles le rapport se rapporte. En revanche, les informations relatives aux paradis fiscaux ne peuvent jamais être omises. La Belgique a choisi de ne pas mettre en œuvre cette option. Par conséquent, si un rapport doit être déposé en Belgique, toutes les informations devront être divulguées. Conformément à la directive, les nouvelles dispositions concernant le CbCR public, telles que mises en œuvre dans le droit interne belge, seront applicables pour les exercices commençant le 22 juin 2024 ou après cette date. Pour la plupart des entités/branches belges, cela signifie que les

nouvelles exigences s'appliqueront à l'exercice commençant le 1er janvier 2025.

Bermudes

Le ministère des Finances des Bermudes a publié une liste actualisée des juridictions à déclarer pour les exercices 2022 et 2023 (commençant le 1er janvier 2020 ou après cette date) aux fins de la norme CbCR.

Les Bermudes fourniront aux juridictions figurant sur cette liste des informations CbC relatives aux exercices 2022 et 2023. La liste comprend actuellement 76 juridictions. Les juridictions nouvellement ajoutées sont Aruba, le Costa Rica, le Kenya, Saint-Kitts-et-Nevis et la Thaïlande.

Chile

La Présidente du Chili a soumis à la Chambre des députés un projet de loi comprenant des amendements à la règle générale anti-abus (GAAR). Ces amendements modifient notamment la portée des termes "abus" et "simulation". Le projet de loi fournit également des détails sur la façon dont la GAAR et les règles anti-abus spécifiques interagissent. En outre, le projet de loi actualisé introduit une nouvelle procédure administrative permettant à l'administration fiscale de déterminer les cas d'évasion fiscale, ainsi qu'un comité de lutte contre l'évasion fiscale qui interviendra dans le processus de prise de décision. La Chambre des députés discutera et votera sur le projet de loi et, s'il est approuvé, le transmettra au Sénat.

Croatie

La Croatie a publié la législation mettant en œuvre Pilier 2 dans le droit interne. La législation est alignée sur la directive de l'UE sur l'impôt minimum et introduit un impôt complémentaire national minimum qualifié (QDMTT) et une règle d'inclusion des revenus (IIR) pour les exercices fiscaux commençant le 31 décembre 2023 ou après

cette date. La législation introduit également une règle sur les bénéfices non imposés (UTPR) pour les exercices fiscaux commençant à partir du 31 décembre 2024.

La législation comprend une disposition relative aux règles de safe harbor, qui s'appliquent lorsqu'elles sont incluses dans un accord international qualifiant sur les safe harbors. En conséquence, cette disposition précise que l'accord international applicable comprend la règle de safe harbor transitoire CbCR, la règle de safe harbor QDMTT et la règle de safe harbor UTPR, ce qui les rend applicables.

Chypre

Le 1er février 2024, le Département fiscal chypriote a publié des seuils révisés concernant l'obligation pour les contribuables de préparer un Local File chypriote pour les transactions relevant de la section 33 de la loi sur l'impôt sur le revenu (ITL) (c'est-à-dire les transactions intragroupes). Conformément aux dispositions de la loi sur l'impôt sur le revenu, l'obligation d'établir un dossier local chypriote s'applique aux personnes liées. L'obligation de déposer un Local File à Chypre s'applique aux personnes liées résidents fiscaux à Chypre ou aux établissements stables chypriotes de personnes non-résidentes (Contribuables assujettis) si leurs transactions avec des entités liées dépassent (ou auraient dû dépasser, sur la base du principe de pleine concurrence) 750 000 € au total par catégorie de transaction et par année d'imposition. Les discussions qui ont eu lieu avec les parties intéressées, y compris le ministère des finances, ont abouti au relèvement des seuils susmentionnés comme suit :

- De 750 000 euros à 5 millions d'euros pour les transactions liées relevant de la catégorie "Financement".
- De 750 000 euros à 1 million d'euros pour toutes les autres catégories de

transactions liées (c'est-à-dire " biens ", " services ", " redevances et autres biens incorporels " et " autres "). Le relèvement des seuils s'applique à l'exercice fiscal 2022 et l'amendement correspondant de l'ITL devrait être achevé à une date ultérieure.

Danemark

Le Danemark a publié dans son Journal Officiel la loi n° 107 introduisant des amendements à la loi sur l'évaluation fiscale, y incluant l'alignement de ses mesures défensives sur la liste de l'UE des juridictions fiscales non coopératives (liste noire de l'UE) telle qu'elle sera mise à jour le 17 octobre 2023.

Espagne

Le ministère espagnol des finances approuve l'arrêté ministériel mettant en œuvre les obligations de déclaration du DAC7.

Estonie

Le 8 février 2024, le ministère des Finances de l'Estonie a annoncé l'approbation par le gouvernement de la législation relative au Pilier 2. Bien que l'Estonie ait choisi de reporter la mise en œuvre de la directive sur l'imposition minimale jusqu'en 2030, la législation approuvée traite spécifiquement des obligations de déclaration. La prochaine étape consistera à soumettre la législation à l'examen du Parlement estonien. Si elle est adoptée par le Parlement, la législation sera alors envoyée au président de l'Estonie. Ce dernier peut choisir de signer le projet de loi ou de le renvoyer au parlement pour un examen plus approfondi. Une fois signé par le président, les obligations de déclaration au titre du deuxième pilier entreront en vigueur à la date spécifiée dans la législation.

France

La France introduit de nouvelles mesures fiscales et de sécurité sociale pour 2024.

Hongrie

L'Administration nationale des impôts et des douanes de Hongrie a publié des orientations décrivant la mise en œuvre des règles nationales dans le cadre de DAC7, effective à partir du 1er janvier 2023. Les opérateurs de plateformes sont tenus de respecter les obligations de notification, d'enregistrement et de déclaration.

Indonésie

Le ministère indonésien des finances a publié le règlement du Ministre des Finances n° 172 de 2023 concernant la mise en œuvre du principe de pleine concurrence dans les transactions affectées par une relation spéciale (PMK 172). La PMK 172 traite de l'application du principe de pleine concurrence en Indonésie, des exigences en matière de documentation des prix de transfert, des APP et des MAP. La PMK 172 est entrée en vigueur le 29 décembre 2023 et abroge les règlements antérieurs du ministère indonésien des finances relatifs à la documentation des prix de transfert, aux APP et aux MAP. Le nouveau règlement peut être considéré comme une amélioration des règlements antérieurs plutôt que comme un nouveau cadre de prix de transfert.

Les nouvelles règles comprennent néanmoins des éléments clés que les contribuables doivent prendre en considération, tels que la manière dont le principe de pleine concurrence doit être appliqué, la documentation des prix de transfert pour 2023 et 2024 (et les années suivantes) doit être préparée, le processus de MAP peut aider à résoudre les controverses nationales et le principe de pleine concurrence s'applique aux Etablissements Stables.

Irlande

Les autorités fiscales irlandaises ont publié la mise à jour de la partie 35C-00-01 du Tax and

Duty Manual (TDM) sur les règles générales anti-hybrides afin de refléter les modifications apportées par le Finance (No.2) Act 2023.

Lettonie

Le Conseil des ministres de Lettonie a approuvé la législation relative au Pilier 2. Bien que la Lettonie ait choisi de différer la mise en œuvre du deuxième pilier comme le permet la directive européenne sur l'impôt minimum, cette législation concerne les obligations de déclaration. La législation sera ensuite examinée par la Saeima, le Parlement letton. Si elle est adoptée par la Saeima, la législation sera envoyée au président de la Lettonie, qui la signera ou la renverra à la Saeima pour un examen plus approfondi. Une fois signée par le président, l'obligation de déclaration au titre du Pilier 2 aura force de loi dès sa publication au Journal officiel de la Lettonie.

Malte

Malte transpose la directive de l'UE sur l'impôt minimum global et indique sa position de non-application de l'IIR, de l'UTPR et de la QDTT.

Malte a publié dans son Journal officiel un avis le 9 de 2024, étendant l'application des règles de prix de transfert (TPR) aux transactions entrées en vigueur avant le 1er janvier 2024 (date d'entrée en vigueur de la TPR maltaise) qui n'ont pas été modifiées de manière substantielle à cette date ou après. Cette disposition s'applique aux exercices fiscaux commençant le 1er janvier 2027 ou après cette date. Par conséquent, la règle des droits acquis introduite dans le cadre du TPR maltais, qui exonérait les accords conclus avant le 1er janvier 2024 et non modifiés par le TPR maltais, est désormais soumise à une limite de temps.

À la même date, l'administration fiscale et douanière de Malte (MTCA) a publié des lignes directrices relatives à la RPT maltaise.

Selon ces lignes directrices, la question de savoir si un accord a été modifié de manière substantielle est déterminée au cas par cas. Par exemple, les modifications matérielles n'incluent pas la re-domiciliation d'une société à Malte ou hors de Malte, mais englobent les changements de contrepartie, les modifications des droits et obligations et les changements dans la durée de l'accord. En outre, les lignes directrices précisent que l'application de la RPT prévaut sur l'application des règles de déduction des intérêts notionnels.

En ce qui concerne les méthodes de prix de transfert, les lignes directrices indiquent que, de préférence, les principes de prix de transfert de Malte devraient adhérer à la méthodologie décrite dans le chapitre II des principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert. En outre, les lignes directrices précisent que le contribuable n'est tenu de divulguer sa documentation sur les prix de transfert ("TPD") à la MTCA que sur demande expresse.

Toutefois, les TPD que les contribuables sont tenus de détenir doivent être conformes au chapitre V des Principes directeurs de l'OCDE, et comprendre un Master file et un Local file. Bien que les TPD soient conçus pour tous les accords transfrontaliers, ils ne s'appliqueront pas aux transactions effectuées au cours d'un exercice financier pour lequel le montant total des transactions de revenus dans des conditions de pleine concurrence n'excède pas 6 millions d'euros et celui des transactions de capitaux n'excède pas 20 millions d'euros. Enfin, la MTCA n'examinera les demandes de décisions unilatérales en matière de prix de transfert en vue d'un ajustement à la baisse que si l'ajustement à la baisse (i) respecte le principe de pleine concurrence ; et (ii) empêche une double imposition potentielle, et si la décision est spontanément échangée avec l'administration fiscale de la juridiction

concernée. Les lignes directrices seront réexaminées régulièrement.

Moldavie

Le 9 février 2024, la Moldavie a publié dans son Journal Officiel l'Ordonnance n°9 du 26 janvier 2024 sur les règles de mise en œuvre des prix de transfert. L'ordonnance comprend des mesures sur l'introduction de procédures pour déterminer les prix de transfert conformément au principe de pleine concurrence. En outre, il décrit les conditions d'une analyse de comparabilité des transactions contrôlées et non contrôlées, qui sont considérées comme comparables s'il n'y a pas de différences significatives dans leurs conditions qui pourraient influencer les termes contractuels ou si de telles différences peuvent être ajustées.

De plus, l'ordonnance précise les méthodes de prix de transfert à utiliser (la méthode du prix comparable non contrôlé, la méthode du prix de revente, la méthode du prix de revient majoré, la méthode transactionnelle de la marge nette, la méthode du partage des bénéfices et toute autre méthode reconnue par les principes directeurs de l'OCDE en matière de prix de transfert) et explique comment déterminer la méthode la plus appropriée.

En outre, selon l'ordonnance, les personnes liées peuvent corriger volontairement les prix de transfert dans les transactions contrôlées et ajuster les prix entre les valeurs minimale et maximale de l'intervalle de prix comparables, à moins qu'une partie ne fasse l'objet d'un contrôle fiscal portant sur la conformité de la transaction avec le principe de pleine concurrence. Néanmoins, les parties liées ne sont pas autorisées à ajuster les prix de transfert dans les transactions contrôlées si l'ajustement permet de réduire l'impôt sur le bénéfice des sociétés déclaré à l'administration fiscale.

Des règles sont également prévues pour vérifier le respect du principe de pleine concurrence, y incluant une vérification préliminaire et un contrôle fiscal par les autorités fiscales. Lorsque des divergences ont été identifiées dans le cadre de la vérification préliminaire, le contribuable peut ajuster les prix de transfert relatifs aux transactions contrôlées vérifiées. Si le contribuable ne procède pas volontairement à ces ajustements, les autorités engageront un contrôle fiscal conformément aux règles générales prévues par le code fiscal moldave.

Il est également précisé que le respect du principe de pleine concurrence ne sera pas vérifié pour les contribuables engagés dans des transactions avec des entités liées si leur valeur totale au cours d'une période fiscale n'excède pas un million de leu moldaves (MDL1m) (calculé en additionnant la valeur des transactions effectuées avec toutes les entités liées, hors taxe sur la valeur ajoutée).

En outre, l'ordonnance mentionne que les principes directeurs de l'OCDE doivent être pris en compte lors de l'application des règles nationales de la Moldavie en matière de prix de transfert ; ils dictent le contenu du Local File et fournissent un modèle et des instructions pour les informations sur les prix de transfert que les contribuables locaux sont tenus de préparer et de soumettre aux autorités fiscales. Les règles s'appliquent aux personnes morales enregistrées en Moldavie et aux personnes morales étrangères ayant des succursales ou des établissements stables en Moldavie.

L'ordonnance est entrée en vigueur le 9 février 2024 et les règles s'appliquent à compter du 1er janvier 2024.

Nouvelle Zélande

L'approche simplifiée et rationalisée de l'OCDE offre aux juridictions un cadre de fixation des prix alternatif pour déterminer

une marge sur les ventes pour les distributeurs éligibles. Cette approche simplifiée a été conçue en mettant l'accent sur les besoins des juridictions à faible capacité (c'est-à-dire celles dont les ressources et la disponibilité des données sont limitées). La nouvelle approche a pour but de permettre aux juridictions qui appliquent des règles claires aux activités couvertes de sécuriser des revenus tout en préservant les ressources de l'administration fiscale. En élaborant ce cadre, l'OCDE visait à réduire les litiges en matière de prix de transfert et les coûts associés, ainsi qu'à renforcer la certitude fiscale. Des questions subsistent toutefois quant à la réalisation de cet objectif.

Le cadre inclusif de l'OCDE note que la conception de l'approche simplifiée et rationalisée était fortement axée sur les besoins spécifiques des juridictions à faible capacité qui n'étaient pas en mesure d'appliquer les approches existantes en matière de prix de transfert, ou qui rencontraient d'extrêmes difficultés à le faire. L'OCDE admet donc que cette approche ne conviendra pas à toutes les juridictions. En choisissant de ne pas adopter l'approche simplifiée et rationalisée en Nouvelle-Zélande, l'Inland Revenue signale aux contribuables que son régime de prix de transfert existant continuera à s'appliquer sans changement. Cette décision rend tout recours à l'approche simplifiée et rationalisée essentiellement inopérante aux fins de la fiscalité néo-zélandaise.

La décision de la Nouvelle-Zélande de ne pas adopter l'approche simplifiée et rationalisée signifie que :

- Les distributeurs étrangers opérant en Nouvelle-Zélande doivent continuer à appliquer les règles néo-zélandaises existantes en matière de prix de transfert. L'approche simplifiée et rationalisée ne doit

pas être appliquée aux fins de l'impôt néo-zélandais.

- Les distributeurs néo-zélandais opérant à l'étranger doivent également continuer à appliquer les règles néo-zélandaises existantes en matière de prix de transfert en ce qui concerne les transactions entraînant des obligations fiscales pour la Nouvelle-Zélande même si la juridiction offshore concernée a choisi d'adopter l'approche simplifiée et rationalisée. Cette position pourrait éventuellement être modérée par un engagement politique à respecter l'application de l'approche simplifiée et rationalisée par certaines juridictions à faible capacité, actuellement en cours d'élaboration par l'OCDE.

- Toute différence résultant de l'application de ces deux approches (à savoir l'approche simplifiée et rationalisée et les règles néo-zélandaises en matière de prix de transfert) pourrait donner lieu à une double imposition. À ce stade, l'administration fiscale néo-zélandaise a estimé qu'il n'y aurait pas d'allègement en vertu des conventions fiscales existantes de la Nouvelle-Zélande.

- Des pénalités pourraient être appliquées, car l'administration fiscale a confirmé que tout recours à l'approche simplifiée et rationalisée ne serait pas considéré comme "conforme" aux fins de l'impôt néo-zélandais. Si les contribuables recourant à l'approche simplifiée et rationalisée concluent à un montant de rémunération différent de celui qui résulterait des règles néo-zélandaises en vigueur en matière de prix de transfert, ils risquent de se voir appliquer des pénalités sur la base de toute différence résultant des deux approches.

L'introduction des Orientations relatives au Montant B indique que les membres du Cadre inclusif s'engagent à respecter les résultats de l'approche simplifiée et

rationalisée pour les "juridictions à faible capacité". La liste de ces juridictions sera publiée sur le site web de l'OCDE dans les mois à venir. En tant que membre du cadre inclusif, il est possible que la Nouvelle-Zélande publie des orientations supplémentaires concernant sa position sur les juridictions à faible capacité.

À première vue, la décision de la Nouvelle-Zélande de ne pas adopter l'approche simplifiée et rationalisée pour les distributeurs entrants semble quelque peu inhabituelle, compte tenu de l'alignement général du pays sur les normes de l'OCDE. Toutefois, il y a eu d'autres cas où la Nouvelle-Zélande s'est écartée de l'approche de l'OCDE lorsque celle-ci était considérée comme préjudiciable aux intérêts de la Nouvelle-Zélande.

Le message de l'Inland Revenue indique clairement que les contribuables qui adoptent l'approche simplifiée et rationalisée s'exposent à des pénalités et à une double imposition. Les multinationales opérant en Nouvelle-Zélande doivent en être conscientes afin de s'assurer que l'application de l'approche simplifiée et rationalisée au sein de leur groupe n'a pas d'incidences fiscales négatives sur leur position fiscale en Nouvelle-Zélande. La décision peut refléter une perception de l'effort de mise en œuvre nécessaire pour s'assurer que les contribuables remplissent les conditions requises pour bénéficier de l'approche simplifiée et rationalisée. La Nouvelle-Zélande dispose également d'une mesure de simplification pour les petits distributeurs grossistes étrangers (voir "Simplification measures for transfer pricing" sur le site Internet de l'Inland Revenue).

Il est intéressant de constater que l'Inland Revenue adopte la position selon laquelle l'approche simplifiée et rationalisée devrait être largement écartée aux fins de l'impôt néo-zélandais, y compris pour les contribuables opérant dans des juridictions qui ont choisi d'adopter cette approche. Cela conduira presque inévitablement à une plus grande complexité et, potentiellement, à des litiges fiscaux en cas de divergence d'approche. Il reste à voir combien de juridictions choisiront d'adopter l'approche simplifiée et rationalisée et dans quelle mesure le risque de double imposition se matérialisera. Quoi qu'il en soit, l'application d'approches différentes aux mêmes transactions accroît non seulement les coûts de mise en conformité pour les contribuables concernés, mais compromet également l'objectif plus large de l'OCDE de réduire le risque de litiges en matière de prix de transfert et les coûts de mise en conformité qui y sont associés.

Suisse

L'Administration fédérale des contributions (AFC) a publié des recommandations sur l'application des règles en matière de prix de transfert. Ces lignes directrices sont spécialement destinées à la détermination des prix de transfert dans un contexte mondial, en mettant l'accent sur les prix pratiqués dans le cadre de transactions entre des parties liées opérant dans plusieurs juridictions. Les lignes directrices donnent une définition du principe de pleine concurrence et indiquent que les autorités fiscales et les tribunaux suisses se réfèrent de plus en plus aux principes directeurs de l'OCDE pour interpréter ce principe.

En outre, le document décrit comment le principe de pleine concurrence est appliqué dans le contexte de l'impôt sur les bénéfices et de la retenue à la source en Suisse et comprend un aperçu de sa base juridique et

de son interprétation. Pour déterminer si une transaction est effectuée dans des conditions de pleine concurrence, les autorités fiscales et les tribunaux suisses se réfèrent souvent aux études de comparabilité de l'OCDE, bien que celles-ci ne soient pas obligatoires.

De plus, selon les principes directeurs, les méthodes de prix de transfert approuvées par l'OCDE devraient avoir la priorité, les autres méthodes n'étant utilisées que dans des cas spécifiques. En Suisse, la seule obligation relative à la documentation des prix de transfert concerne le CbCR des groupes dont la société mère est résidente fiscale en Suisse et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 900 millions de francs suisses (CHF900m). Toutefois, les contribuables doivent fournir, sur demande, des documents attestant du respect du principe de pleine concurrence.

En Suisse, il n'existe pas d'autorité unique responsable de tous les litiges en matière de prix de transfert. Les problématiques dans ce domaine sont donc traitées par différentes autorités en fonction du contexte dans lequel elles se posent. Par exemple, les autorités fiscales cantonales sont compétentes en matière de prix de transfert dans le cadre de la perception de l'impôt sur le bénéfice, tandis que l'AFC est compétente pour la perception des retenues à la source et que le Secrétariat d'État aux questions financières internationales est seul compétent pour négocier les questions de prix de transfert dans le cadre d'APP ou de MAP avec l'étranger.

Royaume Uni

Le ministère du revenu et des douanes de Sa Majesté (HMRC) a publié de nouveaux principes directeurs (INTM485025) sur le rôle du risque dans la délimitation précise de la transaction réelle dans le cadre d'une analyse des prix de transfert. Ces orientations définissent l'interprétation par le

HMRC du processus d'analyse des risques en six étapes figurant au chapitre I des principes directeurs de l'OCDE et son application aux analyses des prix de transfert.

Le HMRC considère que l'analyse des risques économiquement significatifs et leur gestion constituent un élément important d'une analyse complète des prix de transfert et attend des contribuables qu'ils soumettent une documentation appropriée pour le prouver.

Il est important de noter que les orientations du HMRC soulignent qu'une analyse complète des contributions au contrôle des risques économiquement significatifs ne doit pas se limiter aux parties qui assument contractuellement, ou qui se voient attribuer, ces risques dans la transaction contrôlée analysée. Les orientations donnent un aperçu détaillé de la vision du HMRC sur la manière dont les contributions au contrôle des risques doivent être rémunérées au sein d'un groupe d'entreprises multinationales, et fournissent en particulier des considérations sur les cas où la méthode transactionnelle du partage des bénéfices peut être la méthode la plus appropriée pour rémunérer les contributions au contrôle des risques.

Contacts

Frédéric Barat, Partner,
Mazars Société d'Avocats
frederic.barat@avocats-mazars.com

Frédéric Lubczinski, Partner,
Mazars Société d'Avocats
frederic.lubczinski@avocats-mazars.com

A propos de Mazars

Mazars est un partnership international intégré, spécialisé dans l'audit, l'expertise comptable, le conseil, la fiscalité et les services juridiques^[1]. Présent dans 91 pays et territoires à travers le monde, nous nous appuyons sur l'expertise de 40 400 professionnels - 24 400 au sein du partnership intégré Mazars et 16 000 au sein de Mazars North America Alliance - pour accompagner nos clients de toutes tailles à chaque étape de leur développement.

^[1] Lorsque la législation nationale applicable le permet

www.mazars.com