

# FISCALITÉS ÉTRANGÈRES

## Chronique d'actualité

### Europe

- > **Allemagne** - Le Tribunal de Bade-Wurtemberg juge que la participation par un salarié au capital de son employeur peut constituer un investissement indépendant et autonome de sa relation de travail, de telle sorte que les revenus qui en découlent ne doivent pas être qualifiés de salaires mais comme revenus de capitaux (V. § 1).
- > La CJUE juge que l'obligation de documentation fiscale des relations commerciales entre sociétés présentant des liens d'interdépendance ainsi que la majoration du revenu imposable à titre de sanction sont compatibles avec la liberté d'établissement et la libre prestation de services (V. § 4).
- > La loi fiscale annuelle allemande ajoute une condition pour bénéficier d'une seule imposition à la taxe allemande sur les mutations immobilières (*Grunderwerbsteuergesetz - GrEStG*) au moment de la clôture de l'opération de cession d'actions (V. § 7).
- > **Belgique** - Une loi du 20 novembre 2022 apporte des modifications significatives aux règles de procédure fiscale. La modification la plus importante consiste en l'allongement des délais d'investigation et d'imposition, prévus par le code des impôts sur le revenu (CIR), à compter de l'année de revenus 2022 (V. § 10).
- > La loi-programme du 26 décembre 2022 prévoit plusieurs nouveautés sur le plan fiscal, dont les plus fondamentales sont la modification du mécanisme d'imputation des déductions fiscales à l'impôt des sociétés, l'abrogation de la déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) et la modification du régime fiscal avantageux des droits d'auteur (V. § 18).
- > **Espagne** - La loi sur le budget général de l'État espagnol pour 2023 prévoit notamment une baisse du taux de l'IS et une modification des règles de territorialité de certaines prestations de services pour les besoins de la TVA (V. § 30).
- > Le Parlement espagnol adopte la loi sur la promotion de l'écosystème des entreprises émergentes, également désignée comme la « loi *start-ups* » (V. § 33).
- > **Italie** - The CJEU ruled that the tax agreement between Fiat Finance and the Luxembourg tax authorities cannot be considered as State aid (V. § 36).
- > The Italian 2023 Budget Law maintain the already enacted Italian Excess Profits Tax, with just a few adjustments in order to smooth the more critical issues of the levy, while also implementing a new tax based on the EU solidarity contribution, although being applicable to the same tax period and despite their very different set of rules, both provisions will be in force (V. § 41).
- > In order to aid taxpayers in a time of economic crisis and ease the workload of Italian tax courts, Italian 2023 Budget Law introduced the possibility to close pending tax litigations with a forfeit payment or to settle the case in agreement with the Tax Agency with reduced penalties (V. § 45).
- > **Luxembourg** - La loi de budget pour l'année 2023 a été présentée le 12 octobre 2022 et votée le 15 décembre 2022. L'État n'a pas souhaité implémenter une réforme fiscale substantielle dans le contexte économique actuel et se contente de mettre en place certains allègements fiscaux dont nous détaillons les plus importants. D'autres actualités législatives et réglementaires sont également exposées (V. § 47).
- > **Pays-Bas** - Le 24 octobre 2022, le gouvernement a lancé une consultation publique sur le projet de loi visant à implémenter le Pilier 2 aux Pays-Bas à partir du 31 décembre 2023, afin de recueillir des contributions susceptibles d'améliorer la qualité de la législation dans sa version définitive (V. § 55).

...

- > Le 1<sup>er</sup> novembre 2022, le registre néerlandais des bénéficiaires effectifs des trusts est entré en vigueur. Accessible au public, il contient certaines informations personnelles sur les bénéficiaires effectifs des trusts et des montages juridiques similaires, y compris le fonds commun de placement néerlandais (*fonds voor gemene rekening, FGR*) (V. § 57).
- > Le Tribunal administratif de La Haye juge que les services fournis par un conseiller en fusions et acquisitions peuvent être considérés comme des services d'intermédiaire exonérés de TVA dans le cadre d'une vente d'actions, et que la TVA sur les autres coûts de cession supportés par la société cible est partiellement déductible. En pratique, le traitement de la TVA sur les coûts de cession donne souvent lieu à des discussions avec l'administration. Cette décision fournit des orientations concrètes (du moins pour l'instant) (V. § 59).
- > **Royaume-Uni** - The government has provided an update on its plans for implementing Pillar 2 in the UK (V. § 62).
- > Parliament has increased and extended the new levy on UK oil and gas profits (V. § 64).
- > The government has published draft legislation for a new levy on UK electricity generation receipts (V. § 66).
- > The Court of Appeal has overturned a decision of the Upper Tribunal that certain expenses relating to a disposal by a holding company were not capital in nature (V. § 68).
- > The Upper Tribunal has upheld a decision of the First-tier Tribunal in holding that various intra-group loans in the Kwik-Fit group had an unallowable purpose and limiting the amount of interest denied on pre-existing loans to the amount by which the interest rate was increased (V. § 71).
- > **Suisse** - La procédure de déclaration au sein d'un groupe en matière d'impôt anticipé sur les dividendes est autorisée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 pour les participations à partir de 10 % et étendue à toutes les personnes morales. L'autorisation préalable de la procédure de déclaration dans le cadre international est valable pour cinq ans (V. § 74).
- > La Suisse poursuit son processus de mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (Pilier 2). En dernier lieu, les deux chambres du Parlement ont adopté l'arrêté

fédéral relatif à la modification de la Constitution concernant l'imposition spéciale des grands groupes d'entreprises (V. § 77).

- > La Suisse et la France sont convenues d'une solution pour l'imposition des revenus du télétravail : dès le 1<sup>er</sup> janvier 2023, le télétravail sera possible jusqu'à 40 % du temps de travail par année sans remettre en cause l'État d'imposition des revenus d'activité salariée, notamment pour les travailleurs frontaliers. S'agissant de la sécurité sociale, l'accord franco-suisse a été prolongé jusqu'au 30 juin 2023 (V. § 79).

### États-Unis et Canada

- > **États-Unis** - Le Département du Trésor des États-Unis et l'*Internal Revenue Service* (IRS) ont publié plusieurs propositions de lignes directrices visant à modifier le champ d'application de la retenue à la source applicable à la cession d'actifs immobiliers américains par des investisseurs non-résidents en vertu du *Foreign Investment in Real Property Tax Act* (FIRTPA) adopté en 1980 (V. § 84).

### Amérique latine

- > **Argentine** - La convention d'échange automatique d'informations financières entre l'Argentine et les États-Unis, conclue pour la mise en œuvre de FATCA, entre en vigueur. L'Argentine introduit un régime de régularisation pour les avoirs en devises non déclarés (V. § 88).
- > **Brésil** - Le Brésil franchit une étape supplémentaire vers un alignement du droit brésilien en matière de prix de transfert sur les principes de l'OCDE. Deux nouvelles conventions fiscales sont signées avec la Norvège et le Royaume-Uni (V. § 91).
- > **Chili** - Deux nouvelles conventions fiscales sont entrées en vigueur avec les Pays-Bas et l'Inde. Le Chili et l'Union européenne ont conclu les négociations sur l'accord-cadre avancé UE-Chili visant à renforcer leur partenariat politique et commercial (V. § 96).
- > **Colombie** - Le projet de réforme fiscale est adopté. Un rescrit de l'administration fiscale colombienne précise les modalités d'application de la convention fiscale entre la Colombie et la France. Des négociations sont en cours avec l'Australie en vue de la conclusion d'une convention fiscale tandis que la convention fiscale avec l'Uruguay a récemment été approuvée par le Sénat uruguayen (V. § 100).

## Asie et Océanie

- > **Chine** - Le 18 mai 2022, le bureau des douanes et le service des impôts de Shenzhen ont publié conjointement un bulletin sur la mise en œuvre d'une gestion concertée des sujets de valeurs en douane à l'importation et des sujets de prix de transfert (ci-après le « Bulletin 62 »). Ce bulletin constitue la première matérialisation formelle du projet de coordination des autorités douanières et fiscales locales concernant les évaluations en douane et les prix de transfert. Il s'agit d'un dispositif pilote, qui, s'il s'avère concluant, a vocation à être reproduit dans d'autres régions, puis dans toute la Chine (V. § 104).
- > **Hong Kong** - L'administration fiscale hongkongaise publie un certain nombre de précisions sur l'application du nouveau régime de taxation des revenus passifs de source étrangère des entreprises (*Foreign-Sourced Income Exemption, FSIE*) (V. § 114).

## Afrique et Moyen-Orient

- > **Afrique** - Comme chaque année à cette date, cette chronique scrute les mesures législatives issues des lois de finances pour 2023 les plus marquantes du continent. Ces mesures sont commentées, le cas échéant, sur la base des exposés des motifs, des instructions fiscales ou prises de positions des différentes administrations fiscales locales. Compte tenu de la densité de ces textes et de la volumétrie, nous nous concentrerons sur les thématiques susceptibles d'intéresser le plus de lecteurs à savoir les mesures impactant uniquement les sociétés, et tout particulièrement les non-résidents (V. § 128).
- > **Moyen-Orient - Émirats Arabes Unis** - Les Émirats Arabes Unis publient un décret-loi relatif à l'imposition des sociétés et des entreprises. L'impôt sur les sociétés s'applique aux périodes fiscales commençant à compter du 1<sup>er</sup> juin 2023 (V. § 151).

## Europe

### Allemagne



**Olivier VERGNIOLLE**  
Avocat associé, Arsene Taxand



**Fabian MANG**  
Avocat associé et conseiller fiscal  
(*Steuerberater*), Flick Gocke Schaumburg  
(Allemagne)



**Marie CLEVER**  
Avocate, Arsene Taxand



**Maude PAMART**  
Avocate, Arsene Taxand

**1. Allemagne - Management packages** - Le Tribunal de Bade-Wurtemberg juge que la participation par un salarié au capital de son employeur peut constituer un investissement indépendant et autonome de sa relation de travail, de telle sorte que les revenus qui en découlent ne doivent pas être qualifiés de salaires mais comme revenus de capitaux.

#### **Finanzgericht Baden-Württemberg, communication du 22 décembre 2022 à propos de l'arrêt 5 K 1635/20, 1<sup>er</sup> avr. 2022**

**2. Faits de l'espèce** - Pendant les années litigieuses (2013 à 2016) le requérant était employé par la société allemande A KG en tant que cadre supérieur. Durant cette période, il était lié à son employeur, en sus de son contrat de travail, par un contrat aux termes duquel il était « associé tacite » (*stiller Gesellschafter*).

Dans une « société tacite typique » (*typische stille Gesellschaft*), l'associé tacite, qui assume la fonction économique d'un bailleur de fonds, participe aux bénéfices et, le cas échéant, aux pertes, mais pas au patrimoine de la société. Autrement dit, l'associé tacite n'est pas intéressé à la prise de valeur, *i.e.* aux réserves latentes.

En l'espèce, le contrat prévoyait que l'apport de fonds pouvait être effectué par un versement en espèces ou par le non-prélèvement de primes ou de parts de bénéfices. Au cas particulier, pour satisfaire son obligation d'apport, le requérant décidait de laisser à disposition de la société ses parts de bénéfices. Les apports ainsi réalisés étaient comptabilisés aux postes du capital du bilan de la société tacite.

Aux termes du contrat conclu, le requérant n'était pas responsable vis-à-vis des créanciers de A KG des éventuelles pertes qu'elle aurait pu réaliser. Toutefois, d'un point de vue interne, le requérant était responsable à hauteur de ses apports ainsi que d'une réserve épargnée (*angesparte Rücklage*), accumulée conformément aux stipulations du contrat.

La participation annuelle aux bénéfices de la société était, pour la majeure partie, versée (i) soit en tant que nouvel apport au compte de capital de la société (ii) soit au compte courant d'associé, et pour une petite partie, versée au compte de réserve obligatoire (*Rücklagenkonto*).

Tandis que le requérant pouvait retirer à tout moment les fonds du compte courant d'associé, il ne pouvait pas retirer les fonds sur le compte de réserve avant la fin de la participation tacite.

Lors de la cession des titres à la suite du départ à la retraite du requérant, ce dernier a déclaré les gains résultant de la participation tacite dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. L'administration fiscale allemande l'a redressé pour imposer lesdits gains dans la catégorie des salaires (*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*). C'est dans ces conditions que le contribuable a saisi le tribunal fiscal pour qu'il tranche le litige l'opposant à l'administration fiscale allemande.

**3. Décision et communiqué du Tribunal de Bade-Wurtemberg** - Le tribunal, dans son arrêt du 1<sup>er</sup> avril 2022, a fait droit à la demande du requérant.

Il décide que la participation par un salarié au capital de son employeur peut constituer un investissement indépendant et autonome de sa relation de travail. S'il en est ainsi, il convient de qualifier les gains qui en découlent de revenus de capitaux et non pas comme salaire.

Cet arrêt s'inscrit dans une jurisprudence constante selon laquelle les revenus tirés par des salariés des participations qu'ils détiennent dans la société qui les emploie peuvent être qualifiés de revenus de capitaux, s'ils découlent d'une relation d'investissement et non pas d'une relation de travail. Chaque cas doit être analysé individuellement en fonction des faits spécifiques en cause.

Par cet arrêt, le Tribunal juge qu'il en va de même dans le cas précis d'une société tacite typique, telle que décrite ci-avant.

Dans un communiqué du 22 décembre 2022, le Tribunal précise les critères du faisceau d'indices permettant de considérer que la participation détenue par un salarié dans la société qui l'emploie est définie comme un investissement indépendant de sa relation de travail :

- le contrat de travail n'instaure pas un quelconque droit garantissant l'acquisition de la participation ou stipule qu'il s'agirait d'une contrepartie à l'activité salariale ;
- les titres sont acquis et cédés à la valeur réelle (et non pas à des conditions plus favorables) ;
- le salarié supporte le risque de perdre la valeur de sa participation ;
- la relation de travail n'influence ni les conditions de cession ou ni l'accroissement de valeur de la participation.

En outre, le tribunal souligne que la raison d'être de la participation tacite réside dans la volonté de renforcer les capitaux propres de la société et non pas dans une volonté de rémunérer la

performance professionnelle du salarié. Au cas particulier, il s'agit d'une entreprise familiale qui préfère associer ses salariés que des tiers. De plus, la possibilité de recourir à un crédit bancaire était limitée en raison de la structure de risque de la société.

Par ailleurs, le tribunal considère qu'en l'espèce il ne s'agissait pas d'une incitation financière qui a pour caractéristique principale l'acquisition des titres, par les salariés, à des prix préférentiels.

Enfin, le tribunal conclut en estimant que le fait qu'en cas de rupture de la relation de travail, la participation tacite pouvait être résiliée, par les deux parties, sous réserve de respecter un délai de trois mois, n'avait pas d'impact sur la qualification du revenu.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

À titre liminaire, en Allemagne comme en France, il est plus favorable d'être imposé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers que dans la catégorie des traitements et salaires. S'agissant de l'imposition des *management packages*, il convient de distinguer entre le gain réalisé à l'acquisition des titres et à la cession des titres. Le gain d'acquisition, résultant du fait que le salarié puisse disposer d'un prix préférentiel par rapport à la valeur réelle des titres, doit, depuis toujours, être imposé dans la catégorie des traitements et salaires.

En revanche, le régime fiscal du gain de cession a été considérablement impacté par les arrêts en plénière fiscale du Conseil d'État en date du 13 juillet 2021<sup>1</sup>. En effet, désormais, lorsqu'un contribuable réalise un gain de cession et que ce gain trouve essentiellement sa source dans l'exercice par l'intéressé de fonctions de dirigeants ou de salarié, ce dernier doit être imposé dans la catégorie des traitements et salaires. Une telle position n'existe pas, à ce jour, en Allemagne, où le régime des *management packages* reste plus favorable qu'en France, puisque le recours à ces instruments permet encore de qualifier le gain en revenus de capitaux mobiliers, quand bien même le gain est réalisé concomitamment à une relation salariale.

O. VERGNOLLE, F. MANG et M. CLEVER ■

**4. Allemagne - Obligations documentaires en matière de prix de transfert** - La CJUE juge que l'obligation de documentation fiscale des relations commerciales entre sociétés présentant des liens d'interdépendance ainsi que la majoration du revenu imposable à titre de sanction sont compatibles avec la liberté d'établissement et la libre prestation de services.

**CJUE, 9<sup>e</sup> ch., 13 oct. 2022, C-431/21, X GmbH & Co. KG (FI 1-2023, n° 2, § 15)**

<sup>1</sup> CE, plén. fisc., 13 juil. 2021, n° 428506, Min. c/ Quinette, CE, plén. fisc., 13 juill. 2021, n° 435452, Sztabholz et CE, plén. fisc., 13 juill. 2021, n° 437498, Rousselet, concl. E. Bokdam-Tognetti ; IP 4-2021, p. 67, note R. Vabres ; Dr. fisc. 2022, n° 5, chron. 104, C. Acard ; Dr. sociétés 2021, n° 11, comm. 141, note J.-L. Pierre.

**5. Contexte et faits de l'espèce** - Le litige portait sur la rémunération versée par une société allemande à une société néerlandaise au titre des prestations intragroupes qu'elle lui rendait.

Le droit fiscal allemand (à l'instar de la réglementation française) prévoit une obligation de tenue documentaire pour les sociétés effectuant des opérations comportant un élément d'extranéité avec des personnes liées. Cette obligation porte sur la tenue, la nature et les fondements économiques et juridiques de la transaction (*i.e.* prix et autres conditions commerciales exceptionnelles), communément appelée la « documentation prix de transfert ».

Ainsi, lorsque cette obligation n'est pas remplie ou que la documentation n'est pas exploitable par l'administration fiscale en ce qu'elle ne lui permet pas de vérifier que les principes applicables en la matière sont respectés, le droit fiscal allemand prévoit deux types de sanctions :

- d'une part, il est présumé que les revenus imposables en Allemagne sont plus élevés que ceux effectivement déclarés (renversement de la charge de la preuve) ; et,

- d'autre part, une majoration fiscale de 5 % à 10 % du redressement du revenu est appliquée. Cette amende s'élève à minimum 5 000 €, peu importe que l'administration ait réhaussé ou non les prix de transfert.

Au cas d'espèce, l'administration fiscale allemande a demandé, lors d'un contrôle, à consulter la documentation relative aux prix de transfert et a estimé que cette dernière était incomplète et inexploitable. Ainsi, elle a appliqué une majoration de 5 % des montants réintégrés, qui avaient été estimés à 20 000 € par année faisant l'objet du contrôle.

La société a contesté ce redressement, y compris l'application de la pénalité, devant le Tribunal administratif de Brême. Ce dernier a posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) qui portait sur la compatibilité de l'obligation de documentation et la pénalité avec la liberté d'établissement (article 49 du TFUE) et la libre prestation de services (article 43 du TFUE).

**6. Arrêt de la CJUE** - La CJUE s'est prononcée sur la conformité de l'obligation allemande de documentation au droit de l'Union européenne (*i.e.* atteinte à la liberté d'établissement proportionnée à l'objectif d'intérêt général de garantir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États), sous réserve que le Tribunal administratif de Brême vérifie que les conditions de tenue de cette documentation ne soient pas de nature à engendrer des contraintes administratives excessives pour le contribuable.

En outre, la CJUE confirme qu'en cas de manquement à l'obligation de documentation en matière de prix de transfert, la pénalité prévue par la législation allemande, qui consiste en une majoration de 5 % à 10 % du bénéfice ou de la perte réintégrés, ne pouvant être inférieure à 5 000 € et sans limitation maximale, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif recherché (*i.e.* garantir une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États). En particulier, les juges se sont fondés sur les points suivants pour retenir que la sanction était proportionnée au but recherché :

- il existe une corrélation entre la gravité de l'infraction et le montant de l'infraction, ce dernier étant fixé selon un pourcentage de la première ;

- le montant minimal de la pénalité, quand bien même aucun impôt supplémentaire ne serait mis à la charge du contribuable, permet d'assurer son effet dissuasif et ce montant est limité par le plafond de 10 % du revenu réintégré ;

- le fait que le non-respect de l'obligation de documentation soit également sanctionné par la correction des revenus du contribuable est sans incidence sur la décision des juges dès lors que ces deux sanctions sont de nature distincte.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En France également, la législation fiscale prévoit une obligation de fournir une documentation, sanctionnée par une pénalité (CGI, article 1735 ter), égale au plus élevé des montants suivants : 0,5 % du montant des transactions concernées ou 5 % des rectifications du résultat. Le montant minimum de l'amende est fixé à 10 000 €.

Il semble donc que l'arrêt de la CJUE puisse être étendu à la loi française en ce que celle-ci serait jugée conforme à la liberté d'établissement européenne si elle faisait l'objet d'une question préjudicielle.

Cela vient reconfirmer l'importance de la diligence à apporter au respect de l'obligation de documentation des prix de transfert et l'attention particulière à apporter à sa rédaction, plus précisément dans les détails de fixation des rémunérations dans les transactions transfrontières effectuées avec des sociétés liées. En effet, la documentation des prix de transfert fait partie des éléments phares de contrôle de l'administration fiscale et la sanction est applicable dès lors que la documentation est jugée incomplète.

**O. VERGNOLLE, F. MANG et M. PAMART ■**

**7. Allemagne - Taxe sur les mutations immobilières** - La loi fiscale annuelle allemande ajoute une condition pour bénéficier d'une seule imposition à la taxe allemande sur les mutations immobilières (*Grunderwerbsteuergesetz - GrEStG*) au moment de la clôture de l'opération de cession d'actions.

**Modification du § 16 de la *Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)*, dans le cadre de la loi fiscale annuelle *Jahressteuergesetz 2022 (JStG)*, 16 déc. 2022**

**8. Contexte** - La taxe allemande sur les mutations immobilières (*Grunderwerbsteuergesetz - GrEStG*) est une taxe déclenchée par un certain nombre d'opérations, par exemple, en cas de cession d'actif immobilier ou de fusion, acquisition de parts de sociétés, réorganisation de groupes, impliquant un changement d'actionnaire ultime à hauteur de plus de 90 % au capital d'une société possédant des biens immobiliers en Allemagne.

La taxe est assise sur le prix d'acquisition de l'immeuble dans le cas d'un *asset deal* ou sur la valeur vénale du bien immobilier dans un *share deal*.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2021, la taxe est également applicable si au moins 90 % des actions d'une société de capitaux possédant des biens immobiliers en Allemagne sont transférées directement ou indirectement à de nouveaux actionnaires sur une période de 10 ans. C'est la société propriétaire du bien immobilier qui est redevable de l'impôt. Cette nouvelle règle constitue un fait générateur supplémentaire de la taxe sur les mutations immobilières allemande dans les opérations de fusion et d'acquisition. Dans le passé, l'impôt n'était généralement déclenché qu'au moment de la signature. Le vendeur et l'acquéreur étaient redevables de l'impôt en tant que débiteurs conjoints (souvent attribués contractuellement à l'acquéreur). Désormais, la clôture (c'est-à-dire le transfert juridique de la propriété), est un nouveau fait générateur de la taxe.

La réforme a fait naître une incertitude pratique. En faisant une application stricte des textes législatifs, dans le cas d'une *share deal* classique, la taxe est déclenchée deux fois : une première fois lors de la signature du contrat de cession et une seconde fois lors du transfert de la propriété juridique des actions.

Toutefois, le régime a été clarifié depuis : en principe, la taxe n'est prélevée qu'une seule fois, lors du transfert de propriété des actions, mais la signature demeure un fait générateur de la taxe.

En revanche, une double obligation de notification existe bel et bien. Elle est due au fait qu'il existe, en réalité, deux faits générateurs et deux redevables : l'acquéreur (à la signature) et la société acquise (à la clôture). Les redevables doivent chacun, dans les deux semaines (ou un mois si la personne redevable est un résident fiscal étranger), notifier l'opération à l'administration fiscale compétente à compter des faits générateurs respectifs. La notification doit inclure des informations précises sur la transaction et les données relatives aux biens immobiliers.

**9. Modification du § 16 de la *Grunderwerbsteuergesetz* (GrEStG)** - La loi fiscale annuelle du 16 décembre 2022 a modifié le § 16 de la loi relative à l'impôt sur les mutations immobilières (*Grunderwerbsteuergesetz*) notamment en ce qu'elle a ajouté une condition pour bénéficier d'une seule imposition au moment de la clôture. En effet, le contribuable doit demander à l'administration fiscale l'annulation de la taxe relative à la signature du contrat de cession (§ 16(4a) GrEStG) afin d'éviter la situation de double imposition.

Dans ce contexte, pour que la demande du contribuable puisse aboutir, la signature de l'accord sur les opérations de vente et l'exécution de l'opération doivent tous deux être valablement notifiés à l'administration en temps voulu (deux semaines ou un mois en fonction de la situation).

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette modification du § 16 de la loi relative à l'impôt sur les mutations foncières soumet les opérations de cessions d'actions à des strictes exigences formelles. L'acquéreur devra être méticuleux et procéder aux déclarations prévues dans les temps. Les informations nécessaires concernant la notification à l'administration peuvent être difficiles à rassembler, notamment en cas de cessions indirectes d'actions. Il

est donc recommandé de couvrir ce sujet dans le cadre des travaux de *due diligence* et de commencer la préparation des documents en amont, et ce avant même la signature du contrat de cession.

O. VERGNIOLE, M. CLEVER et M. PAMART ■

## Belgique



**Nicolas BERTRAND**

Avocat associé, Loyens & Loeff (Bruxelles)



**Erdem YÜKSEL**

Avocat au Barreau de Bruxelles,  
Loyens & Loeff (Bruxelles)

## Fiscalité interne

**10. Belgique - Réforme des règles de procédure fiscale** - Une loi du 20 novembre 2022 apporte des modifications significatives aux règles de procédure fiscale. La modification la plus importante consiste sans aucun doute en l'allongement des délais d'investigation et d'imposition, prévus par le code des impôts sur le revenu (CIR). Le législateur justifie cet allongement par la complexité croissante des dossiers dont le traitement ne serait pas possible endéans les délais d'imposition et d'investigation existants. Cette modification entre en vigueur à compter de l'année de revenus 2022. Les exercices d'imposition se rapportant aux périodes imposables se terminant au plus tard le 31 décembre 2021 ne sont donc pas visés par les nouveaux délais d'imposition et d'investigation.

### Loi 20 nov. 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses : MB 30 nov. 2022

#### ♦ Régime actuel

**11.** En principe, l'impôt doit être établi par l'administration fiscale au plus tard pour le 30 juin de l'année suivant l'année des revenus concernée par l'imposition. Ainsi, pour

les revenus de l'année 2021, l'administration fiscale dispose en principe d'un délai jusqu'au 30 juin 2022 pour établir valablement l'impôt et envoyer un avertissement-extrait de rôle (avis d'imposition) au contribuable.

L'administration fiscale dispose par ailleurs des délais d'imposition ordinaires suivants<sup>2</sup> (en Belgique les délais sont comptés à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant l'année de revenus concernée) :

- **3 ans** en cas de déclaration tardive, absence de déclaration ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui est déclaré. Ainsi, pour l'année de revenus 2021, le délai d'imposition ordinaire expire en principe le 31 décembre 2024 ;

- **7 ans** en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (fraude fiscale). L'usage du délai de 7 ans requiert que l'administration ait notifié préalablement (avant l'expiration du délai précité de 3 ans) au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité. Ainsi, pour l'année de revenus 2021, le délai d'imposition, en cas de fraude fiscale, expire en principe le 31 décembre 2028 ;

- **5 ans** en matière de précompte mobilier (retenue à la source sur revenus mobiliers) et de précompte professionnel (retenue à la source sur les salaires et rémunérations d'administrateur). Ainsi, pour l'année de revenus 2021, le délai d'imposition ordinaire concernant les matières susmentionnées expire en principe le 31 décembre 2026.

#### ◇ Délais modifiés par la réforme

**12.** Nous résumons d'abord brièvement les nouveaux délais d'imposition et d'investigation avant de détailler plus en avant certaines notions :

- **3 ans** en cas de déclaration introduite dans les délais mais lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui est déclaré. Ainsi, pour l'année de revenus 2023, le délai d'imposition ordinaire expirera en principe le 31 décembre 2026 ;

- **4 ans** en cas de déclaration tardive ou absence de déclaration. Dans ce cas, pour l'année de revenus 2023, le délai d'imposition ordinaire expirera en principe le 31 décembre 2027 ;

- **6 ans** en cas de déclaration semi-complexe. Dans ce cas, pour l'année de revenus 2023, le délai d'imposition ordinaire expirera en principe le 31 décembre 2029 ;

- **10 ans** en cas de déclaration complexe. Dans ce cas, pour l'année de revenus 2023, le délai d'imposition ordinaire expirera en principe le 31 décembre 2033 ;

- **10 ans** en cas d'infraction commise avec une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (fraude fiscale). Dans ce cas, pour l'année de revenus 2023, le délai d'imposition ordinaire expirera en principe le 31 décembre 2033. L'usage du délai allongé en matière de fraude requiert toujours, à peine de nullité, la notification préalable au contribuable des indices de fraude.

<sup>2</sup> Des délais d'imposition extraordinaires sont par ailleurs prévus, notamment en cas de réception d'informations provenant de l'étranger.

	Régime ancien*	Régime nouveau
<b>Délai d'introduction de la réclamation</b>	6 mois	1 an
<b>L'impôt dû est supérieur à celui qui est déclaré</b>	3 ans	3 ans
<b>Déclaration tardive ou absence de déclaration</b>	3 ans	4 ans
<b>Déclaration au précompte mobilier ou précompte professionnel</b>	5 ans	5 ans
<b>Déclaration semi-complexe</b>	-	6 ans
<b>Déclaration complexe</b>	-	10 ans
<b>Infraction avec intention frauduleuse / à dessein de nuire (fraude fiscale)</b>	7 ans	10 ans

\* Ces délais sont valables pour les exercices d'imposition se rapportant aux périodes imposables se terminant au plus tard le 31 décembre 2021.

**13.** La loi prévoit qu'une **déclaration est semi-complexe** (délai d'imposition et d'investigation de 6 ans) lorsque :

> la déclaration concerne une entreprise qui doit déposer un fichier local ou une déclaration pays par pays conformément à l'action 13 de BEPS ;

> le contribuable a effectué des paiements directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables établis dans certains États (i) considérés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme un État n'ayant pas mis effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande, (ii) figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ou (iii) repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives ;

> la déclaration contient une imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (mécanisme d'imputation de l'impôt étranger sur intérêts et redevances) visée à l'article 285 ;

> lorsque des informations ont été obtenues de l'étranger, sur la base d'un instrument juridique prévoyant l'échange d'informations, et lorsque les informations concernent :

- les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration en vertu de la directive de DAC 6 ;

- les informations provenant des opérateurs de plateformes visés par la directive DAC 7, à condition que le montant concerné pour un contribuable déterminé atteigne au minimum 25 000 euros.

> la déclaration au précompte mobilier comporte des exonérations, renoncations ou réductions accordées sur la base d'une convention préventive de la double imposition, ou l'un des avantages de la directive mère-filiale ou intérêts-redevances en matière de précompte mobilier (retenue à la source sur revenus mobiliers) en faveur d'un résident d'un autre État membre de l'Union européenne ;

**L'ŒIL DE LA PRATIQUE**

Les déclarations introduites par les sociétés faisant partie d'un groupe multinational seront plus facilement semi-complexes compte tenu de l'environnement international dans lequel elles évoluent.

**14. Une déclaration complexe**, impliquant un délai d'imposition et d'investigation de 10 ans, est définie comme suit :

- elle concerne un dispositif hybride (cas de double déduction ou déduction / non-inclusion) ;
- elle concerne un bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal (application de la mesure CFC belge en vertu de la directive ATAD I) ;
- lorsque la déclaration doit faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre État. Il s'agit des cas où un contribuable personne physique répond à la notion de fondateur de construction juridique au sens de la taxe caïman (dispositif anti-abus instaurant un régime de taxation par transparence fiscale similaire à l'article 123 bis du CGI).

**15.** L'introduction de ces nouveaux délais allongés, et notamment du délai de 6 ans en cas de déclaration « semi-complexe », est brièvement justifiée par le législateur. Selon l'exposé des motifs, « *il s'agit principalement de viser les situations qui peuvent nécessiter un contrôle plus approfondi de la part de l'administration fiscale* », l'objectif étant d'étendre les délais pour notamment « *inclure, dans la consultation* » les contribuables, concernant « *des informations dont l'obtention prend beaucoup de temps* »<sup>3</sup>.

Selon l'exposé des motifs de la loi, l'objectif n'est cependant pas que les (nouveaux) délais de six ou dix ans (pour les déclarations semi-complexes ou complexes) soient utilisés « *pour certains aspects plus simples de la déclaration, tels que les dépenses non admises liées aux frais de voitures, aux frais de restaurant ou aux cadeaux d'affaires* »<sup>4</sup>. Pour ces dépenses, même en cas de déclaration semi-complexe ou complexe, ce sont en principe les délais d'imposition et d'investigation de 3 ans (déclaration introduite dans les délais) ou 4 ans (déclaration tardive ou absence de déclaration) qui devraient s'appliquer.

**16.** La loi a également modifié les **délais en matière de recours administratif**. Après l'émission d'un avertissement-extrait de rôle (avis d'imposition), le contribuable disposait d'un délai de 6 mois pour introduire une réclamation<sup>5</sup>. En cas de décision négative ou en cas d'absence de décision endéans un délai de 6 mois suivant l'introduction de la réclamation, le contribuable dispose en outre de la possibilité d'introduire un recours devant le tribunal de première instance compétent afin de contester l'impôt dû.

Auparavant, la réclamation devait être introduite endéans les 6 mois de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle. Le délai

3 Doc. Parl. n°2899/001, p. 69.

4 *Ibidem*, p. 79.

5 Le délai de 6 mois commence à courir à compter du 3<sup>e</sup> jour qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

de réclamation est désormais porté à 1 an<sup>6</sup>. Cette modification du délai de réclamation, contrairement aux délais d'imposition et d'investigation, n'entre en vigueur qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

**17. Le délai de conservation des documents comptables** a été également allongé afin de l'aligner avec les délais d'imposition et d'investigation allant jusque 10 ans en cas de déclaration complexe ou de fraude fiscale.

**18. Belgique - Imputation des déductions fiscales à l'IS - Déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) - Droits d'auteur** - La loi-programme du 26 décembre 2022 prévoit plusieurs nouveautés sur le plan fiscal, dont les plus fondamentales sont la modification du mécanisme d'imputation des déductions fiscales à l'impôt des sociétés, l'abrogation de la déduction pour capital à risque (intérêts notionnels) et la modification du régime fiscal avantageux des droits d'auteur.

### Loi-programme, 26 déc. 2022 : MB 30 déc. 2022

#### ♦ Modification du mécanisme d'imputation des déductions fiscales à l'impôt des sociétés

**19.** L'impôt des sociétés belge connaît un mécanisme de corbeille selon lequel certaines déductions fiscales (en ce compris les pertes professionnelles antérieures) ne sont imputables sur la base imposable qu'à concurrence de 1 M€. Au-delà de ce seuil, les déductions fiscales concernées ne sont imputables qu'à concurrence de 70 % du solde de la base imposable.

**Exemple :** La base imposable de la société A s'élève à 2 M€. La société A dispose par ailleurs de pertes fiscales reportées pour 3 M€. Selon le mécanisme de la corbeille, la société A ne pourra imputer ses pertes fiscales reportées qu'à concurrence de 1,7 M€ (1 M€ + 700 000 € (70 % x 1 M€)). La base imposable de la société A sera de 300 000 €.

**20.** En vue d'anticiper l'adoption et la transposition d'une directive visant à assurer un niveau minimum d'imposition pour les sociétés faisant partie d'un groupe multinational (directive Pilier 2), le législateur belge a souhaité assurer un niveau d'imposition pour les sociétés d'au moins 15 % (en ligne avec la directive Pilier 2) pour le solde de la base imposable excédant 1 M€. Suivant la modification introduite par la loi-programme précitée, le plafond de 70 % est réduit à 40 %. Partant, la base imposable minimum d'une société dont le résultat fiscal excède 1 M€, est portée de 30 % à 60 % du résultat excédant le seuil de 1 M€. Ainsi, en ligne avec l'objectif précité, le niveau d'imposition minimum d'une société, pour le solde de la base imposable excédant 1 M€, serait fixé à 15 % (base minimale d'imposition de 60 % multiplié par

6 Il s'agit d'une mesure applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.



l'impôt des sociétés de 25 %). Cette modification entre en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023.

**Exemple :** Selon le nouveau plafond de 40 %, la société A<sup>7</sup> ne pourra imputer ses pertes fiscales reportées qu'à concurrence de 1,4 M€ (1 M€ + 400 000 € (40 % x 1 M€)). La base imposable de la société A sera donc de 600 000 €.

**21.** Dans un second temps, le seuil sera à nouveau porté à 70 % (régime initial). La réinstauration du taux initial (70 %) entrera en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024 à condition qu'un accord ait été trouvé au niveau européen sur l'introduction d'un « niveau minimum d'imposition » pour « les groupes multinationaux » (v. le projet de directive COM/2021/823 du Conseil européen, la directive Pilier 2) et après que la transposition de cette directive en droit belge soit entrée en vigueur. Le ministre des Finances devra signaler la réalisation de cette condition par un avis publié au Moniteur belge.

#### ◇ Abrogation de la déduction pour capital à risque (intérêts notionnels)

**22.** La Belgique connaissait depuis de nombreuses années une déduction pour capital à risque permettant de déduire des intérêts fictifs (« intérêts notionnels ») calculés sur les fonds propres qualifiants des sociétés.

Selon le régime actuel, la base de la déduction pour capital à risque se calculait en prenant le cinquième de la différence (positive) entre le montant des fonds propres de la société lors de l'année X et le montant desdits fonds propres de la société lors de l'année X-5 (calcul sur une base incrémentale). La base de la déduction à capital risque ainsi obtenue (sous réserve de certaines dispositions anti-abus) était multipliée par un taux<sup>8</sup>, majoré de 0,5 % pour les petites sociétés. Le montant résultant de cette multiplication pouvait être déduit de la base imposable de la société.

**23.** La déduction pour capital à risque est purement et simplement abrogée et ce, à compter des périodes imposables clôturées à partir du 31 décembre 2023. L'impact de cette abrogation doit être relativisé car l'avantage fiscal offert par le régime des intérêts notionnels avait fortement été réduit depuis que le calcul de l'avantage doit se faire sur une base incrémentale.

#### ◇ Modification du régime des droits d'auteur

**24. Régime antérieur** - Suivant le régime applicable jusqu'au 31 décembre 2022, une personne physique, cédant ou concédant des droits d'auteur ou des droits voisins en échange d'une rémunération, pouvait bénéficier d'un régime fiscal favorable.

La rémunération reçue en échange de la cession ou de la concession des droits d'auteur était considérée comme un revenu mobilier qui était imposé à un taux d'imposition distinct de 15 % pour un montant maximum de 64 070 € (montant indexé pour l'année de revenus 2022). La rémunération dépassant ce seuil était traitée comme un revenu professionnel et était imposée aux taux progressifs de l'impôt des personnes physiques (taux marginal de 50 %).

Étant donné que des frais forfaitaires étaient déduits de la base imposable (c'est-à-dire 50 % sur la première tranche de revenus de 17 090 €, 25 % sur la deuxième tranche de revenus allant de 17 090,01 à 34 170 € et 0 % au-delà de ce montant), le taux d'imposition effectif était encore abaissé à environ 7,5-12 %.

En cas de cession ou de concession de droits d'auteur ou de droits voisins par des dirigeants d'entreprise, la rémunération devait distinguer la rémunération des services rendus et la rémunération de la cession ou de la concession du droit d'auteur ou du droit voisin.

Ce régime fiscal favorable permettait aux employeurs d'optimiser le *package* salarial et d'attirer des profils créatifs et est fréquemment utilisé pour les développeurs de logiciels, les designers, les photographes, les journalistes, les architectes, etc.

**25. Nouveau régime** - Ces dernières années, le régime fiscal favorable précité a été de plus en plus appliqué et s'est transformé en un mode de rémunération à part entière dans de nombreux secteurs qui, selon le législateur, sont parfois éloignés des secteurs et profils initialement visés. Avec cette loi, le législateur souhaitait donc revenir à l'objectif initial du régime, à savoir un régime fiscal applicable aux revenus obtenus de manière irrégulière et variable dans le cadre d'activités artistiques en tenant compte de la « capacité contributive » du bénéficiaire de la rémunération.

Dorénavant, le champ d'application du régime favorable sera limité aux revenus provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi qui :

- se rapportent à des œuvres originales littéraires ou artistiques ;
- en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces droits (sauf cas de force majeure) ;
- à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts ou, à défaut,
- que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.

**26.** La qualification de revenus mobiliers sera complétée par un deuxième seuil : la rémunération perçue en échange de la cession ou d'octroi de la licence des droits d'auteur est qualifiée de revenus mobiliers dans la mesure où (i) elle ne dépasse pas le plafond absolu de 64 070 € et (ii) si des services sont fournis, le rapport entre la rémunération

<sup>7</sup> Nous reprenons les mêmes données que l'exemple précédent.

<sup>8</sup> Le taux est égal à la moyenne des indices de référence J relative aux obligations linéaires 10 ans des mois de juillet, août et septembre de la pénultième année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (année de revenus + 1).

pour la cession ou l'octroi de la licence des droits et la rémunération totale, qui comprend la rémunération pour les services fournis, ne dépasse pas le seuil de 30 % (à partir de l'année de revenus 2025 ; pour les années de revenus 2023 et 2024, le seuil est respectivement de 50 % et 40 %). En pratique, ledit seuil était déjà souvent appliqué dans les contrats de travail.

**Exemple :** La rémunération totale pour la prestation de services et pour la cession ou l'octroi d'une licence portant sur des droits d'auteur s'élève à 75 000 €. Selon le contrat, un montant de 45 000 € est lié à la cession des droits d'auteur. Dès lors que ce montant dépasse 30% de la rémunération totale, seul un montant de 22 500 € (30 % de 75 000) bénéficiera du régime fiscal favorable et le solde de 52 500 € sera imposé comme revenu professionnel.

**27.** Si la rémunération pour la cession ou l'octroi de licence de droits d'auteur ou de droits voisins correspond à un montant relativement élevé qui est perçu de manière régulière, l'application du régime spécial ne se justifie plus au regard de l'objectif du législateur de cantonner le régime aux revenus ayant un caractère irrégulier et variable. Le législateur a donc introduit une mesure anti-abus selon laquelle la qualification de revenus mobiliers ne s'applique que si la rémunération moyenne pour la cession ou l'octroi de licence sur les droits en question perçue au cours des quatre périodes imposables précédentes (sans tenir compte des seuils précités) ne dépasse pas le seuil absolu de 64 070 €.

**Exemple :** La rémunération brute pour la cession de droits d'auteur ou de droits voisins s'élève à 40 000 € au cours de l'année de revenus 2023. La rémunération brute s'est élevée respectivement à 100 000 €, 70 000 €, 50 000 € et 60 000 € au cours des années de revenus 2019-2022. Étant donné que la rémunération moyenne des quatre années précédentes s'élève à 70 000 € (ce qui dépasse le seuil absolu), le régime fiscal favorable ne s'applique pas pour l'année de revenus 2023 et la rémunération de 40 000 € sera entièrement imposée comme revenu professionnel.

**28.** Enfin, le législateur inscrit explicitement la notion de droit d'auteur et de droits voisins dans la mesure anti-abus belge, prévoyant l'inopposabilité vis-à-vis du fisc de certaines cessions ou apports, afin d'empêcher la cession de droits d'auteur et droits voisins à des non-résidents qui bénéficient d'un régime fiscal (plus) favorable.

**29.** Le nouveau régime est **entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023** et s'applique aux rémunérations versées à partir de cette date, bien que des mesures transitoires aient été introduites pour les situations existantes. Ces mesures impliquent que les contribuables qui bénéficient actuellement du régime favorable mais qui n'entrent plus dans le champ d'application du nouveau régime en raison de ces modifications peuvent encore appliquer le régime pour l'année de revenus 2023 en tenant compte des éléments suivants :

- le seuil absolu de 64 070 € est réduit de moitié ;
- les tranches applicables aux dépenses forfaitaires (c'est-à-dire actuellement 17 090 € pour la première tranche et 34 170 € pour la deuxième tranche) sont également réduites de moitié.

**N. BERTRAND et E. YÜKSEL ■**

## Espagne



**David CHAUMONTET**  
Avocat associé, Arsene Taxand



**Tatiana RICARDO**  
Avocat, Arsene Taxand

**30. Espagne - Baisse du taux de l'IS pour certaines entreprises - Règles de territorialité de la TVA** - La loi sur le budget général de l'État espagnol pour 2023 prévoit notamment une baisse du taux de l'IS et une modification des règles de territorialité de certaines prestations de services pour les besoins de la TVA.

**Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023**

**31. Baisse du taux de l'impôt sur les sociétés pour certaines entreprises** - Le taux de l'impôt sur les sociétés est abaissé de 25 % à 23 % pour les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires inférieur à un million d'euros au titre de l'exercice précédent. Cette mesure est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

**32. Modification des règles de territorialité applicables pour certaines prestations en matière de TVA** - Pour mémoire, l'article 59 bis, b de la directive TVA 2006/112/CE offre, dans un objectif anti-abus, la faculté pour les États de réputer rendues sur leur territoire certaines prestations de services fournies à des preneurs établis en dehors de l'Union européenne, lorsque ces services y sont effectivement utilisés ou exploités. L'Espagne a transposé ces dispositions aux articles 69 et suivants de la loi TVA<sup>9</sup>. Par la suite, cette règle dérogatoire a été mise en œuvre très fréquemment par

<sup>9</sup> Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

l'administration fiscale, notamment dans des situations dénuées de caractère abusif.

La loi sur le budget général de l'État espagnol a donc limité le champ d'application de cette règle dite du « lieu de l'utilisation ou de l'exploitation effective », pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>10</sup>, en fonction de la qualité du preneur (*i.e.* professionnel ou non). Plus précisément, cette règle ne sera quasiment plus applicable dans les relations entre professionnels, à l'exception de celles ayant trait à des services de location de moyens de transport, d'assurance, de réassurance, et à certains services financiers. La règle continuera à concerner les services immatériels rendus à des non-professionnels. Par ailleurs, les services électroniques, de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision sont désormais exclus du champ d'application de cette règle dérogatoire, quelle que soit la qualité du preneur.

**33. Espagne - Instauration d'un régime de faveur pour les entreprises émergentes** - Le Parlement espagnol adopte la loi sur la promotion de l'écosystème des entreprises émergentes, également désignée comme la « loi start-ups ». Il s'agit d'une réforme initiée en juillet 2021 par le gouvernement qui vise à promouvoir la compétitivité du marché espagnol.

### Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

**34.** La loi *start-ups* instaure, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, un régime de faveur pour les sociétés qui satisfont à l'ensemble des conditions suivantes :

- la société doit avoir été créée depuis moins de cinq ans ou sept ans pour certains secteurs particuliers (biotechnologie, énergie, industrie et autres secteurs stratégiques qui ont développé une technologie propre en Espagne) ;
- la société ne doit pas résulter d'une fusion, d'une transformation ou d'une scission d'entreprises qui ne remplissent pas les conditions requises pour bénéficier du régime de faveur ;
- la société doit avoir son siège social ou un établissement stable en Espagne ;
- au moins 60 % de son personnel doit être titulaire d'un contrat de travail espagnol ;
- un projet entrepreneurial innovant doit être développé par la société et reconnu par l'ENISA (entreprise publique relevant du ministère de l'industrie, du commerce et du tourisme espagnol) ;
- aucun dividende ne doit avoir été distribué ;
- la société ne doit pas être cotée sur un marché réglementé.

**35.** Ces entreprises qualifiées d'émergentes ou de *start-up* bénéficient des dispositifs de faveur suivants :

- un taux d'impôt sur les sociétés réduit de 15 % applicable aux résultats du premier exercice bénéficiaire et des trois exercices suivants ;

- un report du paiement de l'impôt sur les sociétés au titre des deux premiers exercices bénéficiaires. L'administration fiscale espagnole accordera ainsi un délai de paiement de six à douze mois, sans appliquer d'intérêts de retard ni exiger la constitution de garanties ;

- la suppression de l'obligation du paiement d'acomptes d'impôt sur les sociétés au titre des deux premiers exercices bénéficiaires.

Cette loi prévoit également des dispositions favorables pour les investisseurs des entreprises émergentes ainsi que leurs employés.

**D. CHAUMONTET et T. RICARDO ■**

## Italie



**Paolo DE' CAPITANI DI VIMERCATE**  
Avvocato Cassazionista, Studio Uckmar

**36. Italie - State aid** - The CJEU ruled that the tax agreement between Fiat Finance and the Luxembourg tax authorities cannot be considered as State aid.

**CJUE, gde ch., 8 nov. 2022, C-885/19 P et C-898/19 P, Irlande et Fiat Chrysler Finance Europe c/ Commission, concl. P. Pikamäe (FI 1-2023, n° 2.1.6)**

**37.** The EU Court of Justice, ten years on, brings to a lapidary close the 2012 tax ruling between the Grand Duchy of Luxembourg and Fiat Chrysler Finance Europe. The Grand Chamber's ruling dated 8 November 2022, in joined cases C-885/19 and C-898/19 (Ireland had entered an appearance alongside the Grand Duchy) overturns the two previous ones by the Commission (2015) and the Court of First Instance (2019) which, censuring the "selective advantage" granted to the Italo-Luxembourg finance company, condemned it to return €30 million in taxes. The issue was among the most classic on transfer pricing, applied in this case to treasury and financing services provided by the finance company to group companies based in Europe, excluding the Italian ones. According to Competition Commissioner Margrethe Vestager, the Grand Duchy's ruling had departed considerably from the OECD guidelines, so much so that the EU wrote, in a rush for harmonization, that 'the question whether a tax measure constitutes a derogation from the reference system generally coincides with the finding of an advantage conferred by that measure on its beneficiary'. The Commission first, and then the General Court, had drawn the theoretical (and practical) equivalence between the concepts of 'tax advantage' and 'unlawful State aid', which was incompatible under Article 107 TFEU.

<sup>10</sup> Artículo 73 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

FFT provided treasury and financing services to Fiat group companies in Europe, including the collection of financing from banks and the management of intra-group cash flows (cash pooling). In September 2012, FFT obtained an Advance Pricing Agreement (APA) from the tax authorities, which set out in advance the Transfer Pricing Method (TP) to be used by FFT to set prices according to the arm's length principle. This TP would have made it possible to determine the correct remuneration for intra-group services rendered and risks assumed, and thus determine the interest rates to be charged by FFT on the loans it granted to the various group companies. The APA had been granted in accordance with Luxembourg Circular letter 164/2 of 28 January 2011, which sets out the procedures for the application of the arm's length principle in Luxembourg.

**38.** In June 2014, the European Commission opened a formal investigation procedure under Article 108(2) TFEU in relation to the aforementioned APA, suspecting that the confirmation by the Luxembourg tax authorities of the applied TP method constituted a selective advantage in favor of FFT prohibited by the State aid rules. In 2015, the Commission confirmed its initial assessment, based on the following arguments.

First, the reference, *i.e.* ordinary, tax rules, in relation to which the Commission had found the existence of a selective advantage, corresponded to the corporate tax rules in force in Luxembourg, as that system included both the taxation of companies forming part of a group and the taxation of individuals or standalone companies. Accordingly, standalone and group companies had to be considered comparable in light of the objectives of the reference system for the purposes of the selectivity test.

Therefore, it was necessary that the profits of group entities and standalone entities be calculated on the same basis, as the profits of standalone entities are by definition those of the market and profits cannot be different for standalone and group entities<sup>11</sup>.

Although the OECD Transfer Pricing Guidelines may be a useful tool for assessing whether transactions meet the arm's length standard, as transposed or not by national transfer pricing provisions (e.g. Circular 164/2), the arm's length principle is an expression of the principle of equality and comparability, inherent in Article 107 TFEU<sup>12</sup>; for the Commission, the APA used in the ruling in question was not in line with arm's length pricing and therefore conferred a selective advantage on FFT.

<sup>11</sup> The Grand Chamber of the Court of Justice considered this reasoning because Fiat argued that it could not make a comparison "by definition" between groups and standalone companies.

<sup>12</sup> The Commission clarified in paragraph 228 of Decision 2016/2326 that the arm's length principle is applied to determine whether the taxable profits of a company belonging to a group for the purposes of calculating corporate tax have been calculated by applying a method approximating market conditions, so that that company does not benefit from more favorable treatment under the general corporate tax system than non-integrated companies whose taxable profits are determined by the market. The General Court, for its part, made it clear in paragraph 161 of the judgment under appeal (T:2019/670) that the statement in paragraph 228 of the contested decision that the principle of free competition is a general principle of equal treatment in tax matters which falls within the scope of Article 107(1) TFEU was not to be taken in isolation from its context and could not be interpreted as meaning that the Commission had asserted the existence of a general principle of equal treatment in relation to the tax inherent in Article 107(1) TFEU.

**39.** In December 2015, both Luxembourg and FFT challenged the Commission's decision, asking the Union General Court to annul it. In 2016, the General Court granted Ireland's application to intervene in the case. In 2019, the General Court dismissed the case, confirming the Commission's arguments and consequently the decision. The FFT and Ireland appealed the General Court's decision.

**40.** The Grand Chamber of the Court of Justice overturned the judgment of the General Court and set it aside. The Court ruled that the General Court's decision was vitiated by an error of law, consisting, in essence, of the General Court's incorrect appreciation of the criterion of selective advantage.

*"The General Court erroneously endorsed (the Commission's) approach of applying a principle of free competition other than that defined by Luxembourg law, merely identifying the abstract expression of that principle in the objective pursued by the general corporate income tax in Luxembourg and examining the tax ruling at issue without taking into account the way in which that principle was actually transposed into that law with regard to the integration of undertakings in particular,"* the CJEU stated. According to the Court, in their final assessment, the judges of the Court of First Instance committed an "error of law" by endorsing the application "of the principle of free competition to companies integrated in Luxembourg, by failing to take at least sufficient account of the specific rules of national law on taxation".

Taxation in the EU, the Court recalls, is a national competence, except for "those areas in which EU tax law is subject to harmonization".

In essence, the Court confirmed that, in carrying out an analysis of State aids in tax matters, the determination of the reference system, which constitutes a key element of that analysis, must be based on the national tax legislation of the Member State concerned, given that, at the current stage of development of European Union law, there is no general harmonization of national tax measures and, consequently, the Member States have the power to define the rules on the 'normal' taxation of an integrated company.

Although this power must be exercised in a manner consistent with the provisions of EU law, this does not mean that it is EU law, and in this case Article 107 TFEU, that contains a criterion for identifying the arm's length price independently of that accepted by national law.

The Court therefore concluded that the General Court and the Commission had misunderstood the scope of the Court's case law in the notorious Forum 187 case (Joined Cases C-182/03 and C-217/03), concerning the aid scheme granted by Belgium to coordination centers established there. The Court ruled that the Commission cannot substitute itself for national administrations in determining the transfer prices of controlled transactions without demonstrating a divergence from the rules and principles generally followed by those administrations.

The Grand Chamber of the Court of Justice reaffirms the competence of the individual Member States, in compliance with EU law, in direct taxes and advance tax rulings; it is

thus clear that once again tax competition between states dominates, as there currently still is a lack of harmonization in this area<sup>13</sup>.

**41. Italie - Excess Profits Tax on Energy Companies - Italian 2023 Budget Law** - The Italian 2023 Budget Law maintain the already enacted Italian Excess Profits Tax, with just a few adjustments in order to smooth the more critical issues of the levy, while also implementing a new tax based on the EU solidarity contribution, although being applicable to the same tax period and despite their very different set of rules, both provisions will be in force.

**Loi de finances pour 2023, n° 197/2022, 29 déc. 2022**

**42.** As reported in the previous issue of this journal (FI 4-2022, n° 11, § 19), on March 2022 the Italian Government introduced a controversial one-time solidarity levy on companies carrying out energy related activities on Italian territory in order to tax (at a 25% rate) the “excess” profits they have accrued because of the energy crisis that entangled the EU in recent months (see article 37 of Law Decree no. 21/2022). Albeit a special one-time levy on windfall gains in time of needs has widely been considered rightful and justified in principle, concerns were raised in respect of the specific mechanism envisaged for its application, by many reckoned in contrast with several Constitutional Principles, starting from the incoherency of the taxable base that was selected : the levy was in fact charged on the increase of the plain VAT balance of active and passive transactions - chosen in order to generate an immediate economic return for the State -, which was inconsistent with excess profits, both for reasons related to the VAT functioning and in consideration of the activities carried out by the concerned companies, given that some VAT relevant transactions are not expression of energy related profits. This led many companies to file claims before the Administrative Courts in order to challenge the legitimacy of the levy and avoid its payment.

Just like Italy, other EU Countries considered the adoption of similar taxes, so much so that, in order to offer a common framework at the EU level, on October 6<sup>th</sup> 2022 the EU Council issued a Regulation (following a proposal from the

EU Commission), which, among other special measures to tackle the energy crisis, introduced an exceptional and temporary levy on surplus profits accrued by EU companies and permanent establishments from the oil, gas, coal and refinery activities. The solidarity contribution provides for a 33% levy on excess income, as determined under national tax rules, generated by entities whose taxable profits registered a 20% increase of the average taxable profits of the four years starting from January 1<sup>st</sup> 2018 (see art. 15 Council Regulation 2022 n. 1854/2022). Besides setting a common ground for taxing energy related excess profits and offering EU Countries the means to implement policies to contain energy costs, the provision also left Member States a certain degree of adaptability of the tax, granting them the freedom to adjust certain aspects (for example in relation to the possibility of applying a higher tax rate, as well as determining the relevant taxable periods : 2022 “and/or” 2023).

Although it must be noted that the German and Dutch subsidiaries of the energy giant ExxonMobil have recently filed a complaint before the European General Court in Luxemburg, challenging the EU Council’s legal authority to impose the levy at hand via an unrightful application of art. 122 of the EU Treaty, this provision was viewed with favor by Italian practitioners for being more in line with the spirit of a correct and effective taxation of excess profits, even more so in light of the flaws of the Italian levy based on the increase of the VAT balance. For this reason, the EU Regulation was considered as an excellent opportunity for the newly elected Italian Government to align national rules to the EU framework, and in so doing to overcome the most critical features of the Italian Excess Profits Tax.

This, however, was not the final choice of the Italian Government, which instead preferred to maintain the already enacted Italian Excess Profits Tax, with just a few adjustments in order to smooth the more critical issues of the levy (hereinafter referred as the 2022 Excess Profits Tax, for the sake of clarity), while also implementing a new tax based on the EU solidarity contribution (hereinafter referred as the 2023 Excess Profits Tax, always for the sake of clarity). For this reason the Italian 2023 Budget Law (Law 197/2022) approved on the 29<sup>th</sup> of December 2022 provides that, although being applicable to the same tax period and despite their very different set of rules, both provisions will be in force.

**43.** Unlike its previous version, the 2023 Excess Profits Tax is built as an actual surtax on the 2022 Corporate Income Tax ; hence, the taxable base is determined by taking into account the increase of profits accrued in 2022 (or, to be more precise, in the tax period before January 1<sup>st</sup> 2023, which is 2022 for companies with the tax year aligned with the calendar year) greater than 10% of the average profits of the four previous tax periods. The said amount is taxed at a 50% rate, up to a maximum threshold of 25% of the company’s net assets (this limit was introduced to avoid criticism that was raised with regards to the 2022 Excess Profits Tax for possibly resulting in expropriation). Compared to the EU Regulation, the Italian 2023 Excess Profits Tax also hits companies operating in the downstream sector.

<sup>13</sup> The Court stated that : “in particular, having found that a Member State has chosen to apply the arm’s length principle in order to determine the transfer prices of integrated companies, the Commission must, in accordance with the case-law cited in paragraph 70 of the present judgment [C-106/09 P and C-107/09 P, *Commission v Gibraltar and, “to that effect”, C-374/17, A-Brauerei*] be able to show that the parameters established by national law are manifestly contrary to the objective of non-discriminatory taxation of all resident companies, whether integrated or not, pursued by the national tax system, in so far as they systematically lead to an undervaluation of the transfer prices applicable to integrated companies or certain of them, such as finance companies, by comparison with the market prices for comparable transactions carried out by non-integrated companies.” (para. 122). It can be seen from the reading of the judgment that by “national law” the Court does not only refer to national statutory provisions, but also to the relevant soft law and administrative practice.

44. At the same time, the 2023 Budget Law also amended the 2022 Excess Profits Tax in order to overcome certain plain flaws, starting from a correction of the relevant taxable base. In fact, despite being still linked to the VAT balance, all sales and purchases of shares, bonds or other securities not representing commodities have been excluded from the relevant transactions, as well as active transactions irrelevant for VAT purposes for the absence of the territoriality requirement, if and to the extent that the upstream passive transactions are also not VAT relevant for the same reason.

Another important correction was made by excluding from the taxable entities all operators that did not gain at least 75 percent of their 2021 income from energy related activities (such as the production and sale of electricity or methane gas, or the extraction and/or sale of natural gas, or the production, distribution and trade of oil products, as well as the importation or purchase from other EU Countries of electricity, methane gas, natural gas and oil products for a subsequent resale).

On the other hand, the time frame of the levy, originally set as the VAT balance in the period going from October 1<sup>st</sup> 2021 to March 31<sup>st</sup> 2022, has been extended to April 30<sup>th</sup> 2022.

Given that these changes may result in some entities having already paid in advance more or less than what they would have due (the payment deadline was November 30<sup>th</sup> 2022, hence, in spite of some protests, most companies had already complied with the payment), in case of a negative balance the difference may be paid within the March 31<sup>st</sup> 2023, while in case of a positive balance companies are entitled to use the resulting tax credit after March 31<sup>st</sup> 2023.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Notwithstanding the amendments made to patch some of the more evident inconsistencies of the 2022 Excess Profits Tax, it is impossible not to notice how its combined application with the 2023 Excess Profits Tax will result in a double taxation of the same items, stirring up discontent among energy operators : specifically, given that the amount paid for the 2022 Excess Profits Tax is not deductible for direct income tax purposes, the 2023 Excess Profits Tax will inevitably be levied on gains that (should) have already suffered taxation as "excess profits" stemming from the VAT balance, resulting in a clear example of double taxation. In other words, the legal challenges that have been raised before the Courts in previous months against the 2022 Excess Profits Tax are unlikely to be dropped any time soon and the Constitutional court is expected to intervene sometime soon, as it already did in 2015 with the precedent of the so-called Robin Hood Tax (decision No. 10/2015).

45. **Italie - Tax Amnesty** - In order to aid taxpayers in a time of economic crisis and ease the workload of Italian tax courts, Italian 2023 Budget Law introduced the possibility to close pending tax litigations with a forfeit payment or to settle the case in agreement with the Tax Agency with reduced penalties.

**Loi de finances pour 2023, n° 197/2022, 29 déc. 2022**

46. Amongst the different measures aimed at favoring taxpayer's voluntary compliance to amend past tax violations (as the possibility to spontaneously amend formal and substantial violations with reduced penalties<sup>14</sup> ; the crypto assets voluntary disclosure ; the settlement of assessment proceedings with reduced penalties) law no. 197/2022 (*i.e.* Italian 2023 Budget Law) offered taxpayers the possibility to resolve pending tax litigations either via a forfeit payment (which does not require the mandatory approval of the Tax Agency) or by a settlement agreed with the Tax Agency.

In the first case, by applying to the Tax Amnesty taxpayers are required to make a forfeit payment based on the disputed amount (which is equal to the taxes claimed by the Tax Agency which were actually challenged in Court by the taxpayer) and the state of the trial (eg., according to the outcome of previous degrees), benefitting from a full discharge of penalties and interest due. Pursuant to the Tax Amnesty provisions, taxpayers are allowed to settle any litigation that was pending at December 31<sup>st</sup> 2022 (also before the Supreme Court) and for which no final decision has yet been issued. Only disputes regarding EU's own resources, import VAT and amounts challenged for the recovery of undue State aids are excluded from the Tax Amnesty.

Specifically, the amount of the payment required to settle the case varies as follows : 90% of the litigation's disputed taxes if the case was pending in first degree, 40% if the case was pending in second degree and the taxpayer has won in first degree, 15% in case the taxpayer has won in second degree which goes down to 5% if the case was pending before the Supreme Court and the taxpayer has won both in first and second degree ; there is no reduction if the Tax Agency is the currently winning party (and the decision is obviously not final yet). Please note that the 90% due for cases pending in first degree only applies where the taxpayer has already filed the case with the competent Tax Court, while the notification of the claim to the Tax Agency is not sufficient (in this sense, see Italian Tax Agency, circular letter No. 2 of January 27<sup>th</sup> 2023, p. 23 and 25).

When the dispute only concerns penalties that are not directly related to taxes, the case may be settled at 40% of the claimed amounts or 15% of the claimed amounts if the last non-final decision was favorable to the taxpayer.

Amounts that have already been paid to the Tax Agency before opting for the Tax Amnesty (*e.g.* under provisional collection pending trial) may be offset to reduce the total due for settling the case ; however, no refund is allowed where the amounts paid are higher than the settlement sums.

In order to access the Tax Amnesty, taxpayers are required to file an application with the Tax Agency and pay the required amount within the 30<sup>th</sup> of June 2023 (or the first instalment thereof) ; taxpayers which intend to apply for the Tax Amnesty are entitled to require a suspension of their proceeding until the 10<sup>th</sup> of July 2023.

14 It should be borne in mind that while most of the amnesties provide for a deadline falling on June 30<sup>th</sup> 2023, some of them imply much closer deadlines : among these ones we should mention in particular the voluntary correction of substantial violations with sanctions exceptionally reduced a 1/18, which expires on April 1<sup>st</sup> 2023.

As mentioned above, by offering a substantial penalty reduction 2023 Budget Law also incentivizes taxpayers to engage the Tax Agency and settle litigations with a formal agreement : penalties are reduced to 1/18 (instead of the ordinary reductions equal to 60% in case of a first degree settlement and 50% in case of a second degree settlement). This option allows taxpayers to address the single issues and specific elements of the assessment the litigation stemmed from and, potentially, agree on a more reasonable resolution, especially in cases where the Tax Agency's main claims are very high but not so well-founded. However, unlike the previous option, which forces taxpayers to pay a settlement sum based on the tax assessment as is, this solution requires the Tax Agency to agree with the taxpayer's proposed definition of the case. This possibility is exceptionally open to cases pending before the Supreme Court as well, which are ordinarily excluded from such agreements.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

In the coming weeks taxpayers are required to evaluate the potential outcome of their pending tax litigations, weighing their chances against the benefits offered by the Tax Amnesty at hand, which is even more urgent when the case is pending before the Supreme Court, given that, in such an event, if a judgment is issued the said decision would be considered final (i.e. not open to appeal) and preclude to the Tax Amnesty.

P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE ■

## Luxembourg



**Christine BEERNAERTS**  
Fiscaliste en droit luxembourgeois,  
Loyens & Loeff Luxembourg

### Actualité législative

**47. Luxembourg - Loi de budget pour l'année 2023 et autres nouveautés** - La loi de budget pour l'année 2023 a été présentée le 12 octobre 2022 et votée le 15 décembre 2022. L'État n'a pas souhaité implémenter une réforme fiscale substantielle dans le contexte économique actuel et se contente de mettre en place certains allègements fiscaux dont nous détaillons les plus importants. D'autres actualités législatives et réglementaires sont également exposées.

**Loi 23 déc. 2022 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2023**

**Loi du 26 octobre 2022 portant mise en œuvre de la baisse temporaire du taux de TVA**

### Règlement grand-ducal du 23 décembre 2022 concernant l'impôt sur le revenu (base d'amortissement forfaitaire et taux d'amortissement pour immeubles locatifs) : Mémorial A, n° 658/2022

#### ◆ Loi de budget 2023

**48. Organismes hybrides inversés (art. 3(13))**- Comme évoqué dans la chronique précédente, la loi de budget pour l'année 2023 donne des clarifications sur le régime des organismes hybrides inversés et précise les conditions requises pour qu'un organisme qualifie d'organisme hybride. Pour cette qualification, les détenteurs de parts bénéficiant d'une exemption subjective dans son État de résidence ne sont pas pris en compte. Nous renvoyons à la chronique précédente pour plus de précisions (FI 4-2022, n° 11, § 21).

**49. Extension des délais pour remplir les déclarations d'impôt (art. 3(1) et (2))** - Le délai actuel de trois mois après la fin de l'année fiscale laissé aux contribuables pour déposer leurs déclarations d'impôts sera étendu au 31 décembre de l'année suivante. Ce nouveau délai s'applique aux personnes physiques et aux sociétés.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En pratique, le délai du 31 mars était rarement respecté par les sociétés notamment parce que leurs comptes annuels n'étaient pas encore approuvés à cette date. Ce nouveau délai harmonisera les délais souvent accordés par l'administration fiscale luxembourgeoise. Il est toutefois probable que désormais les autorités fiscales se montreront moins flexibles quant à la date de dépôt des déclarations.

**50. Amendement du régime de prime participative pour les groupes d'intégration fiscale (art. 3(3))** - Grâce au régime des primes participatives introduit par la loi budgétaire pour l'exercice 2021 (FI 1-2021, n° 11, § 46), les sociétés peuvent verser une prime participative exonérée d'impôt à 50 % à leur salarié d'un montant maximum de 25 % du montant de la rémunération brute annuelle de l'employé avant avantages en espèces et en nature. Le montant total des primes versées par une société à ses employés ne peut pas dépasser 5 % de ses bénéfices après impôts de l'année au cours de laquelle les primes sont versées. La loi de budget pour l'année 2023 offre la possibilité aux sociétés qui font partie d'une consolidation fiscale de calculer ces 5 % sur le montant des bénéfices après impôts du groupe fiscalement intégré.

**51. Amélioration du régime fiscal des impatriés (art. 3(6)b)** - La rémunération annuelle devant être perçue pour bénéficier du régime fiscal des impatriés passe de 100 000 à 75 000 €. Pour rappel, ce régime permet aux salariés hautement qualifiés de bénéficier d'une exonération d'impôts (partielle ou totale) des dépenses en nature ou en espèces directement liées à leur expatriation. Cette mesure vise à créer un environnement propice « à l'attraction et la rétention de jeunes talents ».

**52. Taxe d'abonnement (art. 8)** - Avec la loi de budget pour l'exercice 2022, une taxe d'abonnement réduite avait été mise en place pour les fonds d'investissement dont une part des avoirs investis correspond aux critères de la taxonomie européenne définissant les activités économiques considérées comme étant durable. La loi de budget pour l'année 2023 exclut toutefois les investissements concernant le gaz naturel et le nucléaire de la taxe d'abonnement réduite.

#### ♦ Autres lois et règlements

**53. Dépréciation accélérée de l'immobilier** - À partir de l'année fiscale 2023, l'application du régime d'amortissement fiscal accéléré de 4 % est limité à deux immeubles ou parties d'immeubles bâtis affectés au logement locatif, acquis ou constitués après le 31 décembre 2022. Cette modification introduite par le règlement Grand-Ducal du 23 décembre 2022 vise à limiter la spéculation immobilière.

**54. TVA** - Afin de lutter contre l'inflation, la loi du 26 octobre 2022 réduit temporairement les taux de TVA luxembourgeois du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2023. Le taux standard de la TVA est passé de 17 à 16 % ; le taux intermédiaire de 14 à 13 % et le taux réduit de 8 à 7 %. Le taux super réduit reste inchangé à 3 %.

Le but de cette mesure est de réduire le prix final payé par les consommateurs, cependant, il n'existe aucune obligation de réduire les prix à la suite de cette baisse de TVA.

Par ailleurs, la fourniture et l'installation de panneaux solaires seront soumis au taux super-réduit de 3 % et le taux de 8 % sera désormais applicable aux réparations d'appareils électroménagers et à la vente, la location et la réparation de vélos.

C. BEERNAERTS ■

## Pays-Bas



### Imme KAM

Associé, fiscaliste en droit néerlandais,  
Loyens & Loeff Paris



### Bamdad FERDOWSI

Fiscaliste en droit néerlandais,  
Loyens & Loeff Rotterdam

## Actualité législative

**55. Pays-Bas - Projet de loi de transposition de la directive Pilier 2** - Le 24 octobre 2022, le gouvernement a lancé une consultation publique sur le projet

de loi visant à implémenter le Pilier 2 aux Pays-Bas à partir du 31 décembre 2023, afin de recueillir des contributions susceptibles d'améliorer la qualité de la législation dans sa version définitive.

### Conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)

**56.** Le projet de loi vise à mettre en œuvre le dernier projet de la directive européenne (version du 16 juin 2022). Bien que la directive de l'UE n'eût pas encore été approuvée et était donc encore susceptible d'être modifiée, les Pays-Bas s'attendaient à ce que la directive finale de l'UE soit presque identique au projet du 16 juin 2022, car la directive de l'UE était largement basée sur les règles types de l'OCDE.

Le projet de loi lui-même est également considéré comme un travail en cours. Le législateur néerlandais indique qu'en raison de la rapidité avec laquelle il a été élaboré, de son ampleur (337 pages, y compris l'exposé des motifs) et de sa complexité, il faut tenir compte du fait que des améliorations techniques pourront être apportées à un certain nombre de sections au cours des périodes à venir. Le législateur a néanmoins décidé de lancer la consultation publique afin de disposer de suffisamment de temps pour améliorer la qualité de la loi finale du Pilier 2 sur la base des contributions de la consultation publique.

Conformément au projet de directive européenne, les Pays-Bas proposent une entrée en vigueur de la règle d'inclusion des revenus et de l'impôt complémentaire national au 31 décembre 2023 (c'est-à-dire applicable aux exercices commençant à compter du 31 décembre 2023) et de la règle des bénéficiaires sous-imposés au 31 décembre 2024 (applicable aux exercices commençant à compter du 31 décembre 2024).

La proposition de directive européenne permet aux membres de l'UE de décider de la manière de mettre en œuvre les dispositions dans leur législation (fiscale) nationale. Les Pays-Bas ont choisi de mettre en œuvre le Pilier 2 dans une loi distincte plutôt que dans la loi de l'impôt sur les sociétés. Le législateur néerlandais indique que cette décision a été prise car le Pilier 2 est conceptuellement différent de l'impôt sur les sociétés, notamment parce qu'il prend comme point de départ le bénéfice selon les normes comptables alors que l'impôt sur les sociétés est basé sur le bénéfice fiscal. En outre, l'intégration du Pilier 2 dans l'impôt sur les sociétés entraînerait une augmentation de la complexité de celle-ci (également pour les contribuables qui ne sont pas concernés par les règles du Pilier 2) et une augmentation de la complexité pour l'administration fiscale néerlandaise. Le législateur estime qu'une loi distincte est plus conforme au concept du Pilier 2, qui doit être prélevé en plus de l'impôt national sur les sociétés.

**57. Pays-Bas - Registre néerlandais des trusts** - Le 1<sup>er</sup> novembre 2022, le registre néerlandais des bénéficiaires effectifs des trusts est entré en vigueur. Accessible au public, il contient certaines informations personnelles sur les bénéficiaires effectifs des trusts et des montages juridiques similaires, y compris le



fonds commun de placement néerlandais (fonds voor gemene rekening, FGR).

### **Implementatiewet registratie uiteindelijk belanghebbenden van trusts en soortgelijke juridische constructies**

**58.** La mise en place d'un registre des trusts est l'une des mesures prévues par la quatrième directive européenne anti-blanchiment (modifiée). Le registre des trusts sera tenu comme un registre distinct par la Chambre de commerce néerlandaise et disposera de son propre site web<sup>15</sup>. Le registre des trusts est créé en plus du registre des bénéficiaires effectifs pour les personnes morales et autres entités juridiques néerlandaises.

Le registre des trusts est un registre accessible au public qui contient certaines informations personnelles des bénéficiaires effectifs (UBO) des trusts et des montages juridiques similaires, y compris le fonds commun de placement néerlandais.

Le registre des trusts s'applique aux trusts et aux montages juridiques similaires si (i) le trustee réside ou est établi aux Pays-Bas ou (ii) le trustee réside ou est établi en dehors de l'UE et acquiert des biens immobiliers néerlandais ou entretient une relation commerciale aux Pays-Bas.

À partir du 1<sup>er</sup> novembre 2022, les trustees disposeront de trois mois pour enregistrer les trusts et les montages juridiques similaires existants ainsi que les bénéficiaires effectifs de ces trusts ou montages juridiques similaires dans le registre des trusts. La période de transition se termine donc le 1<sup>er</sup> février 2023. Les trustees des trusts ou des arrangements juridiques similaires nouvellement créés doivent se conformer aux exigences d'enregistrement dans un délai d'une semaine. Après le premier enregistrement, les changements doivent être enregistrés dans un délai d'une semaine après leur survenance.

Après l'enregistrement du trust ou de la structure juridique similaire par le trustee, un numéro de référence unique est attribué au trust ou à la structure juridique similaire. Le trustee est tenu d'indiquer / de mentionner ce numéro sur toutes les lettres, déclarations ou autres déclarations écrites faites au nom du trust, même s'il n'y a aucun lien avec les Pays-Bas dans ce document.

## **Actualité jurisprudentielle**

**59. Pays-Bas - Services de conseil en fusions et acquisitions - TVA** - Le Tribunal administratif de La Haye juge que les services fournis par un conseiller en fusions et acquisitions peuvent être considérés comme des services d'intermédiaire exonérés de TVA dans le cadre d'une vente d'actions, et que la TVA sur les autres coûts de cession supportés par la société cible est partiellement déductible. En pratique, le traitement de la TVA sur les coûts de cession donne souvent lieu à des discussions avec l'administration.

<sup>15</sup> <https://www.uboregistertrusts.nl/>.

Cette décision fournit des orientations concrètes (du moins pour l'instant).

### **Rechtbank Den Haag 11-10-2022, ECLI:NL:RBDHA:2022:11467**

**60. Faits** - Plusieurs prestataires de services, y compris un conseiller américain en fusions et acquisitions, ont été engagés pour la vente des actions d'une société cible. Les services fournis par le conseiller « M&A » couvrent un large éventail, notamment la préparation et la facilitation de la vente d'actions. La rémunération pour ces services a été définie en prenant en compte le résultat de l'opération (*success fees*). Le conseiller a contacté des acheteurs potentiels et a participé aux négociations. Dans ses communications, le conseiller se décrit comme un « conseiller ». La recherche préliminaire a été confiée à d'autres prestataires de services.

La question était de savoir si l'ensemble des services du conseiller était soumis à la TVA en tant que services de conseil ordinaires ou exonéré de la TVA en tant que « services d'intermédiaire pour des opérations portant sur des actions ». En outre, la question s'est posée de savoir si la cible était autorisée à déduire la TVA sur les autres coûts de cession.

**61. Jugement du tribunal de district** - Le tribunal a jugé que pour l'application de l'exonération de la TVA pour les services d'intermédiaire pour des opérations portant sur des actions, il est important de savoir si les activités du conseiller visaient à réaliser une transaction d'actions réussie. Étant donné que les services fournis par le conseiller visaient à mettre en contact les parties, le tribunal a estimé que ces services pouvaient être qualifiés d'intermédiation. Le fait que le conseiller en fusions et acquisitions se présente lui-même comme un « conseiller » n'est pas pertinent à cet égard.

Le tribunal a également jugé que les autres coûts liés à la cession de la cible étaient dans l'intérêt tant de la cible que de ses anciens actionnaires. L'acquisition de la cible par l'acquéreur a permis à la cible de poursuivre la croissance de ses activités, tandis que l'ancien actionnaire avait un intérêt financier dans la cession. La cible a donc été autorisée à déduire 50 % de la TVA sur les autres coûts de cession.

### **L'ŒIL DE LA PRATIQUE**

Le traitement applicable aux services fournis dans le cadre d'opérations de fusion-acquisition en matière de TVA est un point d'attention important en pratique. Dans de nombreux cas, la partie qui a engagé les prestataires de services ne peut pas déduire la TVA en aval et cette TVA non déductible constitue donc un coût. Il est donc avantageux de bénéficier de services exonérés de TVA. Les services fournis par le conseiller M&A américain semblent être courants pour ces types de transactions de fusion-acquisition. Pour les conseillers M&A et leurs clients, cette décision de justice fournit des orientations concrètes pour l'application de l'exonération. Un conseiller qui fournit des services d'intermédiaire exonérés de TVA n'a pas le droit de déduire la TVA sur ses coûts. En ce qui concerne la deuxième question relative à la déduction de la TVA par la cible, le tribunal a jugé que la cible

pouvait déduire la moitié de la TVA sur les frais de cession. La raison en est que l'opération de cession-acquisition était dans l'intérêt et au profit de la cible elle-même. Dans la pratique, cette question aussi fait souvent l'objet de discussions.

I. KAM et B. FERDOWSI ■

## Royaume-Uni



**Andrew THOMSON**  
European Counsel, Sullivan & Cromwell LLP



**George CROFT**  
Associate, Sullivan & Cromwell LLP

**62. Royaume-Uni - Pillar 2** - The government has provided an update on its plans for implementing Pillar 2 in the UK.

**Autumn Statement, 17 November 2022**

**63.** The government has announced that it will legislate to introduce a Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) alongside the previously-announced Income Inclusion Rule (IIR) (see FI 3-2022, n° 11, § 74) for accounting periods beginning on or after 31 December 2023 ; and that both the IIR and QDMTT will incorporate the substance-based income exclusion that formed part of the G20-OECD agreement.

The government also intends to implement the backstop Undertaxed Profits Rule (UTPR) in the UK, but with effect no earlier than accounting periods beginning on or after 31 December 2024.

**64. Royaume-Uni - Energy (oil and gas) profits levy** - Parliament has increased and extended the new levy on UK oil and gas profits.

**Policy paper : Energy (Oil and Gas) Profits Levy, 21 November 2022. -Finance Act 2023, 10 January 2023**

**65.** Parliament has amended the new energy (oil and gas) profits levy (see FI 3-2022, n° 11, § 72).

> With effect from 1 January 2023,  
- the rate of the levy has been increased from 25% to 35% and  
- the investment allowance has been reduced to 29%, broadly maintaining its existing cash value.

> The levy was to end when “oil and gas prices return to historically more normal levels” or 31 December 2025 at the latest ; its life has now been extended to 31 March 2028.

The government intends that decarbonisation expenditure will continue to qualify for the previous investment allowance rate of 80%, increasing its cash value, but plans to legislate for this separately.

**66. Royaume-Uni - Electricity Generator Levy** - The government has published draft legislation for a new levy on UK electricity generation receipts.

**Electricity Generator Levy on exceptional electricity generation receipts : policy paper, draft legislation, explanatory note, supplementary technical note, 20 December 2022**

**67.** The government plans to introduce a new Electricity Generator Levy, a temporary 45% tax that will be levied on “extraordinary returns” from electricity generated in the UK from nuclear, renewable, biomass or waste sources and exported to the transmission network or local distribution network.

Electricity exported abroad will be covered ; imported electricity will not. The levy will not apply either to electricity that is generated under a contract for difference entered into with the Low Carbon Contracts Company Ltd or to storage of electricity.

“Extraordinary returns” will be defined as the aggregate revenue that generators make in a period from in-scope generation at an average output price above £75/MWh over an accounting period. That price will be adjusted for inflation annually from 1 April 2024. Where relevant, exceptionally high fuel costs will be deductible to the extent exceeding a baseline measure, as will certain other exceptional costs. The levy will be limited to generators whose in-scope generation output exceeds 50GWh across a period and will only then apply to extraordinary returns exceeding £10 million. Both limits will be proportionally reduced if the period is less than a year. They will be calculated, and the tax will be administered, on a group-wide basis ; special rules will apply to group companies with significant minority shareholders and to joint ventures. HM Revenue and Customs may counteract avoidance arrangements.

The administration rules for corporation tax will apply to the levy, which will not be deductible from corporation tax.

The levy will apply from 1 January 2023 to 31 March 2028. (This proposal replaces a “cost-plus revenue limit” announced on 12 October, during Liz Truss’s administration.)

**68. Royaume-Uni - Rxpenses of management of a company’s investment business** - The Court of Appeal has overturned a decision of the Upper Tribunal that certain expenses relating to a disposal by a holding company were not capital in nature.

**Centrica Overseas Holdings Limited v HMRC [2022] EWCA Civ 1520, 18 November 2022**

**69.** Under UK corporation tax rules, a company with an investment business is entitled to claim non-capital “*expenses of management of its investment business*” as a deduction.

Centrica Overseas Holdings Company (COHL) was a company in the Centrica plc group and the indirect owner of, among other things, the “Oxxio” businesses, which it sold. COHL claimed £2.5 million of fees for work done in the run-up to the sale as expenses of management of its investment business. There had been three advisors. Deutsche Bank had been brought in to provide strategic advice in relation to how best to sell the Oxxio businesses. PwC’s fees were chiefly for the preparation of a Vendor Due Diligence Report to be made available to potential purchasers, but the Report also helped Centrica itself better understand the Oxxio businesses. De Brauw Blackstone Westbroek acted as legal advisers on the sale and were involved in structuring the sale, advising Centrica on various aspects of the sale, and in negotiating the sale documents.

Her Majesty’s Revenue and Customs rejected COHL’s claim and was successful before the First-Tier Tribunal on the argument that the relevant management activities were carried out by a different company. It lost at the Upper Tribunal on this point and was not given permission to appeal it. It was, however, allowed to appeal (1) the part of the UT’s decision upholding the FtT’s decision that the relevant expenses (with the possible exception of De Brauw’s fees) were “expenses of management” and (2) the UT’s decision that they were not “of a capital nature”. (See FI 3-2021, n° 11, § 37 for the Upper Tribunal decision.)

**70.** In the Court of Appeal Lord Justice Singh also upheld the FtT’s reasoning on point (1). On point (2), he noted that the question whether expenditure was “of a capital nature” was one of law, rather than a mixed question of law and fact, and the CA was therefore entitled to reach its own conclusion. He rejected the reasoning accepted by the UT that the distinction between revenue and capital expenditure should be drawn differently in the investment management context from the trading context. Applying previous case law on trading operations, expenses incurred to dispose of a business would be of a capital nature. Once the commercial decision had been made to dispose of the Oxxio businesses, therefore, the banking, accounting and legal fees relating to that disposal were capital in nature, even if the client and the advisors had not yet decided how the business would be disposed of and indeed remained open to the possibility that the business would not be sold after all.

#### L’ŒIL DE LA PRATIQUE

This is an unhelpful result for taxpayers, as capital expenditure may not be deductible (where no disposal is ultimately made, or where UK’s substantial shareholding exemption applies to the relevant disposal) or may give rise to a capital loss, which may be less easy to use than revenue expenses of management. It will be interesting to see whether the judgment is appealed.

**71. Royaume-Uni - Loan relationships - Unallowable purpose of intragroup loans** - The Upper Tribunal has upheld a decision of the First-tier Tribunal in holding that various intra-group loans in the Kwik-Fit group had an unallowable purpose and limiting the amount of interest denied on pre-existing loans to the amount by which the interest rate was increased.

#### **Kwik-Fit Group Ltd and others v HMRC [2022] UKUT 314 (TCC), 25 November 2022**

**72.** Under section 441(3) Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009) a company may not bring into account any debits in respect of a loan relationship to the extent they are attributable to an “unallowable purpose”. Section 442 CTA 2009 goes on to provide that a company has an unallowable purpose if its purposes include one that is not a business or commercial purpose of the company. A tax avoidance purpose - one of obtaining a “tax advantage” - is only a business or commercial purpose if it is not the main purpose, or one of the main purposes, for which the company is a party to the loan relationship.

Speedy 1 Limited, a member of the Kwik-Fit group, had £48 million of brought-forward non-trading loan relationship deficits. It could not surrender those losses to other group members and was expected to use those losses to shelter profits over the course of 25 years. Speedy acquired certain existing intra-group loans and made new loans to affiliates. The interest rates on the newly-acquired intra-group loans and one that Speedy had previously made itself were increased to arm’s-length amounts. The expected result was that the interest income for Speedy would be sheltered by its losses (which would now be used up within 3 years, rather than 25 years) and that the deductions arising in other group companies would be able to be used against profits elsewhere in the group.

HM Revenue and Customs considered that all of the loans had an unallowable purpose, and denied the full amount of interest for the new and assigned loans, and the amount of the interest rate increase for the loan where Speedy was already the creditor. The First-tier Tribunal agreed that all the loans had an unallowable purpose, but restricted the denial of interest on the assigned loans to the amount of the interest rate increase. Both sides appealed to the Upper Tribunal.

**73.** HMRC argued, and both tribunals agreed, that obtaining deductions in the borrower entities constituted a “tax advantage” even though three of them were currently loss-making: any deductions (if allowed) could be used by other group members or in future years. Furthermore, using Speedy’s existing losses to offset its new interest income was also a “tax advantage”. In other words, both generating a relief and using it are tax advantages. The Upper Tribunal agreed with the First-tier Tribunal’s findings that the debtors had unallowable purposes and therefore that interest on the new

loans and the increase in the interest on the existing loans should be disallowed. The UT also held that it was open to the FtT to reject HMRC's argument that all the interest on the existing loans acquired by Speedy (not just the increase) was attributable to the unallowable purpose and should be disallowed.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

*Kwik-Fit* joins the recent cases of *JTI* (see FI 3-2022, n° 11, § 65), *BlackRock* (see FI 4-2022, n° 11, § 52) and, in the treaty context, *Burlington Loan Management* (see FI 4-2022, n° 11, § 56) in dealing with unallowable and main purpose tests. Taxpayers need to tread carefully.

A. THOMSON et G. CROFT ■

## Suisse



**Fabian SUTTER**

Avocat, expert fiscal diplômé,  
associé - Loyens & Loeff Zurich



**Anaïs NÄSCHER**

Avocate, Loyens & Loeff Zurich

### Actualité législative

**74. Suisse - Impôt anticipé sur les dividendes - Modification de la procédure de déclaration au sein d'un groupe de sociétés** - La procédure de déclaration au sein d'un groupe en matière d'impôt anticipé sur les dividendes est autorisée à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 pour les participations à partir de 10 % et étendue à toutes les personnes morales. L'autorisation préalable de la procédure de déclaration dans le cadre international est valable pour cinq ans.

**Ord. 4 mai 2022 sur la procédure de déclaration au sein du groupe en matière d'impôt anticipé : RU 2022 307**

**75. Procédure de déclaration dans le cadre d'un groupe suisse** - Jusqu'à présent, l'impôt anticipé sur les dividendes versés par une filiale suisse à sa société mère suisse pouvait être décompté dans le cadre de la procédure de déclaration, à condition que la société mère détienne au moins 20 % des parts de la filiale. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la procédure de

déclaration est autorisée pour les participations égales ou supérieures à 10 % et étendue à toutes les personnes morales qui détiennent une telle participation qualifiée. Cela permet ainsi, par exemple, aux fondations d'appliquer la procédure de notification.

**76. Procédure de déclaration dans le cadre d'un groupe international** - Dans les groupes internationaux avec des participations dans des sociétés suisses, il est en principe également possible de régler l'impôt anticipé en déclarant la prestation imposable. La participation minimale requise et/ou la durée de détention minimale résultent de la convention fiscale applicable entre la Suisse et l'État du bénéficiaire du dividende. Si la convention ne définit pas la participation minimale requise, la participation minimale est fixée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023 à 10 % du point de vue suisse.

En outre, l'application de la procédure de déclaration dans un groupe international nécessite toujours une autorisation (formulaire 823/823B/823C) qui doit être demandée auprès de l'Administration fédérale des contributions. Cette autorisation était jusqu'à présent valable 3 ans avant de devoir être renouvelée. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, avec les nouvelles modifications, l'autorisation de la procédure de déclaration dans le cadre international est valable pour une durée de 5 ans.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Avec l'introduction des nouvelles règles applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023 relatives à la procédure de déclaration des dividendes, la charge administrative tant des groupes suisses que des groupes internationaux a été réduite.

En effet, sur le plan national, le fait que la procédure de déclaration puisse désormais être appliquée pour les participations entre 10 % et 20 % a un effet positif sur les liquidités d'une entreprise étant donné que cette dernière ne doit plus passer par le processus ordinaire de versement et de remboursement de l'impôt anticipé. Au niveau international, une nouvelle demande d'autorisation ne doit en principe être déposée que tous les 5 ans.

**77. Suisse - Mise en œuvre du Pilier 2** - La Suisse poursuit son processus de mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (Pilier 2). En dernier lieu, les deux chambres du Parlement ont adopté l'arrêté fédéral relatif à la modification de la Constitution concernant l'imposition spéciale des grands groupes d'entreprises.

**78.** Le Conseil fédéral suisse a déjà décidé en janvier 2022 de la procédure de base de mise en œuvre de l'imposition minimale de 15 % prévue par l'OCDE pour les groupes d'entreprises actifs au niveau international dont le chiffre d'affaires annuel dépasse le seuil de 750 M€ (FI 1-2022, n° 11, § 79). Il estime qu'une procédure par étapes est nécessaire. Dans un premier temps, il convient de créer une nouvelle norme constitutionnelle qui donne à la Confédération la compétence de mettre en œuvre le projet de l'OCDE et les États du G20 sur l'imposition de l'économie numérique. Dans un deuxième temps,

le Conseil fédéral règlera l'imposition minimale au moyen d'une ordonnance transitoire. De cette manière, l'imposition minimale pourrait entrer en vigueur en Suisse dès le 1<sup>er</sup> janvier 2024. Une loi fédérale adoptée par la voie ordinaire viendra par la suite remplacer l'ordonnance transitoire.

Le 22 juin 2022, le Conseil fédéral a soumis au Parlement un projet d'arrêté fédéral relatif à la modification de la Constitution concernant l'imposition spéciale des grands groupes d'entreprises ainsi que le message y afférent. Le 16 décembre 2022, les deux chambres du Parlement ont adopté l'arrêté fédéral en vote final. La modification constitutionnelle sera vraisemblablement soumise au vote populaire et des cantons en juin 2023.

L'ordonnance transitoire relative à l'imposition minimale, basée sur cette modification constitutionnelle, a été publiée par le Conseil fédéral en août 2022. Selon cette ordonnance, la Suisse doit garantir l'imposition minimale des groupes d'entreprises concernés au moyen d'un impôt complémentaire au niveau fédéral (*Qualified Domestic Top-Up Tax*) et peut en principe également faire usage de la règle d'« *Income Inclusion Rule* » ainsi que de la règle « *Undertaxed Payments Rule* » lorsqu'un groupe d'entreprises actif en Suisse n'atteint pas l'imposition minimale à l'étranger. Les modèles de règles de l'OCDE et les États du G20 sont déclarés applicables par renvoi dans l'ordonnance transitoire. Actuellement, le rapport sur les résultats de la consultation sur l'ordonnance est encore en cours d'élaboration.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les groupes d'entreprises internationaux actifs en Suisse qui réalisent ou sont susceptibles de réaliser à l'avenir un chiffre d'affaires annuel supérieur à 750 M€ doivent suivre de près l'évolution future de l'imposition minimale au niveau de l'OCDE/G20 ainsi qu'en Suisse en 2023 également. Une attention particulière doit être accordée aux futures conséquences fiscales des structures axées sur la réduction pour participations, au transfert d'actifs et de passifs dans le cadre de réorganisations intragroupes ainsi que d'acquisitions et de ventes d'entreprises et au *step-up* selon l'ancien et le nouveau droit.

**79. Suisse - Revenus du télétravail - Accord franco-suisse - Règles de sécurité sociale** - La Suisse et la France sont convenues d'une solution pour l'imposition des revenus du télétravail : dès le 1<sup>er</sup> janvier 2023, le télétravail sera possible jusqu'à 40 % du temps de travail par année sans remettre en cause l'État d'imposition des revenus d'activité salariée, notamment pour les travailleurs frontaliers. S'agissant de la sécurité sociale, l'accord franco-suisse a été prolongé jusqu'au 30 juin 2023.

**Accord amiable entre la Suisse et la France pour un régime temporaire relatif au télétravail applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, 22 déc. 2023 (FI 1-2023, n° 6, § 1)**

**80. Fiscalité** - En mai 2020, la Suisse et la France ont conclu un accord amiable entre autorités compétentes afin de remédier au fait que les frontaliers peuvent ne pas être en mesure de se déplacer pour leur travail, ce qui, techniquement, aurait une incidence sur leur statut en vertu de la convention franco-suisse. Cet accord règle l'imposition des revenus provenant d'une activité lucrative salariée exercée sous la forme de télétravail pendant la pandémie de Covid-19. Grâce à cet accord, les jours où les travailleurs étaient amenés à rester ou à télétravailler à leur domicile en raison des mesures prises dans le contexte de lutte contre le COVID-19 ne modifiaient pas le régime d'imposition. Ainsi, les jours de travail en France n'avaient donc pas d'incidence sur les frontaliers travaillant en Suisse (par exemple, les employés travaillant à Genève). Afin de stabiliser le régime fiscal applicable au télétravail, l'application de cet accord a été prolongée dans une déclaration commune jusqu'à fin décembre 2022.

**81.** Considérant le développement du télétravail pendant la crise sanitaire, la Suisse et la France ont élaboré une solution à long terme pour faciliter le télétravail du point de vue fiscal. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la France et la Suisse se sont accordées pour que l'exercice du télétravail soit possible jusqu'à 40 % du temps de travail par année sans remettre en cause l'État d'imposition des revenus d'activité salariée, notamment pour le personnel frontalier :

> accord du 11 avril 1983 signé entre la France et les cantons de Berne, Soleure, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Vaud, Valais, Neuchâtel et Jura relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers (accord de 1983) : la notion de frontalier au sens de l'accord de 1983 a été clarifiée en relation avec le télétravail sur la base d'un accord amiable du 22 décembre 2022. L'exercice du télétravail dans l'État de résidence, dans la limite de 40 % du temps de travail, pour le compte d'un employeur situé dans l'autre État contractant, ne remet pas en cause le statut de frontalier au sens de l'accord de 1983. Cet accord amiable a pris effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 sans limite temporelle ;

> convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscale conclue le 9 septembre 1966 : pour les travailleurs dans le champ d'application de la convention, l'imposition dans l'État de situation de l'employeur est maintenue dans la mesure où le travail effectué à distance depuis l'État de résidence n'excède pas 40 % du temps de travail. Le contribuable est ainsi tenu de tenir à disposition des administrations fiscales une attestation de son employeur indiquant le pourcentage du temps de travail ou le nombre de jours télétravaillés. En contrepartie du maintien du droit d'imposer les revenus d'activité salariée dans l'État de l'employeur, une compensation adéquate est prévue en faveur de l'État de résidence de l'employé.

Ces règles seront précisées sous la forme d'un projet d'avenant à la convention. Considérant toutefois le temps nécessaire à l'accomplissement des procédures internes requises dans chacun des États contractants en vue de la signature et de la

ratification de cet avenant, la France et la Suisse sont convenues d'en appliquer les modalités, s'agissant du télétravail, par accord amiable du 22 décembre 2022. Les dispositions de l'accord amiable ont pris effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023. En cas de signature de l'avenant avant le 30 juin 2023, l'accord amiable sera applicable jusqu'au 31 décembre 2024. À défaut, l'accord amiable cessera de s'appliquer à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2023.

**82. Sécurité sociale** - Les mêmes questions se posent en ce qui concerne les règles de sécurité sociale applicables. En vertu des règlements européens de coordination en matière de sécurité sociale (Règl. (CE) n° 883/2004 et n° 987/2009),

applicables entre la Suisse et les États membres de l'UE et de l'AELE, la Suisse a convenu avec tous les États voisins de ne pas tenir compte de l'absence de présence physique et que le recours au télétravail n'entraîne pas de modification de l'affiliation, même si sa durée dépasse le seuil des 25 % fixé par les règlements européens. Ainsi, les personnes qui exercent temporairement leur activité en télétravail en France restent assujetties au régime suisse de sécurité sociale.

**83.** Avec la France, l'accord actuel a été prolongé jusqu'au 30 juin 2023.

**F. SUTTER et A. NÄSCHER** ■

## États-Unis et Canada

### États-Unis



**Stéphanie HAMIS**  
Avocat associé, Arsene Taxand



**Grégoire DESOUCHE**  
Avocat, Arsene Taxand



**Farah EL HAMDAOUI**  
Avocate, Arsene Taxand

**84. États-Unis - Investissements immobiliers réalisés par des non-résidents - Proposition de lignes directrices** - Le Département du Trésor des États-Unis et l'*Internal Revenue Service* (IRS) ont publié plusieurs propositions de lignes directrices visant à modifier le champ d'application de la retenue à la source applicable à la cession d'actifs immobiliers américains par des investisseurs non-résidents en

vertu du *Foreign Investment in Real Property Tax Act* (FIRTPA) adopté en 1980.

**Department of the Treasury, IRS, Guidance on the Foreign Government Income Exemption and the Definition of Domestically Controlled Qualified Investment Entities, Proposed rules, 29 déc. 2022**

**85.** Parmi les propositions les plus significatives, le projet de lignes directrices introduit une mesure anti-abus ayant pour objectif de contrer certains montages mis en place par les investisseurs non résidents détenteurs de participations dans des *Real Estate Investment Trusts* américains (REIT) afin de faire échec à l'application de la retenue à la source.

Ce montage, jusqu'alors toléré par l'IRS, consiste à interposer une *US C corporation* (*C corp*) - *i.e.* forme sociétaire dite fiscalement opaque en ce qu'elle est soumise à l'impôt sur les sociétés aux États-Unis - entre l'investisseur et le REIT afin que son capital social soit réputé être majoritairement détenu par une entité résidente exonérée de la retenue à la source FIRTPA.

#### ◇ Rappel du régime en vigueur

**86.** L'article 897 du code fiscal américain (*Internal Revenue Code*, IRC), qui reprend les dispositions du FIRTPA, soumet les investisseurs non résidents à une retenue à la source égale à 15 % du prix de cession d'un *US Real Property Interest* (USRPI).

La notion d'USRPI<sup>16</sup> englobe notamment les immeubles situés aux États-Unis (bâtiments, terrains), ainsi que les participations dans des sociétés à prépondérance immobilière américaines - *i.e.* toute société dont l'actif est composé d'au

<sup>16</sup> IRC, art. 897(c)(1)(a).

moins 50 % de USPRI à tout moment pendant les 5 années qui précèdent la cession.

À l'instar des sociétés d'investissement immobilier cotées françaises (SIIC), les REITs sont des sociétés cotées dont l'objet est d'acquérir et de gérer des actifs immobiliers, de sorte qu'elles sont qualifiées, en principe, de sociétés à prépondérance immobilière au sens du FIRTPA.

L'article 897 de l'IRC<sup>17</sup> prévoit toutefois une exception à ce principe en précisant que les « *Domestically Controlled REITs* » ne sont pas réputés constituer des USPRI pour les besoins du FIRTPA. Conformément à cette disposition, un REIT est réputé être contrôlé au niveau national si moins de 50 % de ses actions sont détenues « *directement ou indirectement* » par des investisseurs non résidents au cours des 5 années qui précèdent la cession.

Or, à ce jour, aucune réglementation ne précise comment cette notion de contrôle direct ou indirect doit être interprétée. Plusieurs éléments suggèrent cependant que l'interposition d'une société opaque américaine, à savoir une *C corp*, permet de qualifier un contrôle au niveau national. En effet, les lignes directrices de l'IRS précisent que le propriétaire d'une participation dans un REIT est celui qui est tenu d'inclure les dividendes versés par celui-ci dans son revenu imposable aux États-Unis<sup>18</sup>.

Dans ces conditions, la détention d'un REIT par l'intermédiaire d'une *C corp* peut être analysée comme qualifiant un contrôle direct par une entité américaine dans la mesure où aucune règle n'impose de regarder cette participation en transparence pour les besoins du calcul du ratio de 50 %.

Cette interprétation de la notion de contrôle indirect a d'ailleurs été expressément validée par l'IRS qui a indiqué, dans un rescrit rendu en 2009<sup>19</sup>, qu'un REIT détenu par deux *C corps* (en partie détenues par des investisseurs non résidents) qualifie de « *Domestically Controlled REIT* » pour l'application du FIRTPA.

#### ◆ Introduction d'une définition de la notion de contrôle pour l'application du FIRTPA

**87.** La proposition de lignes directrices de l'IRS<sup>20</sup> introduit les concepts d'entités transparentes et opaques au sein de la définition du contrôle direct ou indirect du capital social des REIT.

Désormais, il est expressément indiqué que l'interposition d'entités fiscalement transparentes doit être neutralisée pour l'appréciation du ratio de 50 %. Il en résulte qu'il est nécessaire, dans un premier temps, de remonter la chaîne de participations jusqu'à la première entité réputée opaque et, dans un second temps, d'examiner si elle est américaine ou non afin qu'un *Domestically Controlled REIT* soit caractérisé.

La proposition de lignes directrices de l'IRS s'accompagne, en outre, d'une liste des entités réputées constituer des entités transparentes et de celles réputées constituer des entités opaques pour les besoins du FIRTPA.

À titre indicatif, la liste des entités transparentes<sup>21</sup> inclut les REIT, les *trusts* (américains ou étrangers), les *partnerships* non cotés (américains ou étrangers), les *US S Corporations* et, plus généralement, toute entité qui n'est pas réputée constituer une entité opaque. *A contrario*, la liste des entités opaques<sup>22</sup> inclut les personnes physiques, les sociétés étrangères (opaques dans leur État d'implantation), certains fonds de pensions et entités détenues par des gouvernements étrangers, ainsi que les *C corps*.

Afin de mettre fin à la pratique particulièrement répandue consistant à interposer une *C corp* entre un REIT et un investisseur non résident, l'article 1.897-1(c)(3)(iii)(B) des lignes directrices prévoit néanmoins que, par exception, les *C corps* non cotées sont réputées constituer des entités transparentes lorsqu'une fraction supérieure ou égale à 25 % de leur valeur réelle est détenue par des investisseurs non résidents.

Avec l'introduction de cette nouvelle mesure anti-abus, l'IRS abandonne la solution qu'il avait consacré dans son rescrit de 2009 et adopte une définition qui s'écarte de l'interprétation traditionnellement retenue par les pays de l'OCDE selon laquelle une société opaque est, par définition, non transparente.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En principe, la réglementation proposée ne devrait être applicable qu'aux opérations immobilières réalisées à compter de la date de leur adoption finale. Toutefois, conformément à la définition de la notion de *Domestically Controlled REIT*, son entrée en vigueur devrait emporter des conséquences rétroactives dans la mesure où l'appréciation de la qualification de REIT s'opère dans les 5 années précédant la cession de leurs actions. De plus, l'IRS indique expressément au sein du préambule de ses lignes directrices que les montages contraires aux réglementations proposées sont susceptibles d'être contestés avant même que leur adoption ne soit finalisée.

Dans ces conditions, les investisseurs étrangers, qu'il s'agisse de particuliers ou de fonds d'investissement ayant recours à des « *blockers* » constitués sous la forme de *C corps* pour la réalisation de leurs investissements immobiliers aux États-Unis doivent, dès à présent, analyser leurs structures existantes et, le cas échéant, réfléchir à des solutions alternatives pour éviter une potentielle contestation par l'IRS.

**S. HAMIS, G. DESOUCHE et F. EL HAMDAOUI ■**

21 *Ibidem*, art. 1.897-1(c)(3)(ii).

22 *Ibid.*, art. 1.897-1(c)(3)(ii)(D).

17 IRC, art. 897(h)(4).

18 Treas. Reg. art. 1.857-8

19 Private Letter Ruling 200923001, 5 juin 2009.

20 T.D. 9971, 87 Fed. Reg. 80,042, 29 déc. 2022.

## Amérique latine



**Victoria ALVAREZ-LE MENTEC**  
Docteur en droit et avocat au barreau de Paris et de Buenos Aires,  
Conseiller du Commerce Extérieur de la France,  
Membre de l'A3F



**Agnès de l'ESTOILE-CAMPI<sup>23</sup>**  
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats,  
Conseiller du Commerce Extérieur de la France,  
Membre de l'A3F

### Argentine

**88. Argentine - FATCA - Régularisation d'avoirs non déclarés** - La convention d'échange automatique d'informations financières entre l'Argentine et les États-Unis, conclue pour la mise en œuvre de FATCA, entre en vigueur. L'Argentine introduit un régime de régularisation pour les avoirs en devises non déclarés.

**89. Entrée en vigueur de la convention d'échange automatique d'information financière entre l'Argentine et les États-Unis** - L'Argentine et les États-Unis ont signé un accord intergouvernemental pour faciliter la mise en place de la loi pour la conformité fiscale des comptes étrangers (FATCA). L'accord permettra l'échange réciproque entre les deux pays d'informations liées à des comptes étrangers et intègre les 113 accords que les États-Unis ont conclu avec des juridictions étrangères.

Si l'Argentine et les États-Unis étaient liés par un accord d'échange de renseignements fiscaux depuis le 23 décembre 2016, ce nouvel accord, signé à Buenos Aires le 5 décembre 2022 et entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023, obligera les institutions financières argentines à communiquer des informations fiscales sur les titulaires de comptes américains au gouvernement argentin qui à son tour transmettra ces informations à l'*Internal Revenue Service* (IRS) américain, à l'instar de l'accord réciproque du modèle 1A. De la même manière, les États-Unis fourniront à l'Argentine les informations concernant les résidents argentins ayant des comptes aux États-Unis.

**Accord signé à Buenos Aires le 5 décembre 2022 entre le gouvernement de la République Argentine et le gouvernement des États-Unis d'Amérique afin d'améliorer la conformité fiscale internationale et mettre en place FATCA : JO 2 janv. 2023**

<sup>23</sup> L'auteur remercie **Marie-Emmanuelle BURDAIRON** de son aide à la rédaction de ses contributions.

**90. Régime de régularisation pour les avoirs en devises non déclarés** - Acculé par une baisse des réserves, le gouvernement argentin a introduit un régime d'amnistie pour déclarer les devises étrangères non déclarées devant être investies dans le pays ainsi qu'une extension du régime d'amnistie établi par la loi 27.613 du 24 février 2021 (FI 2-2021, n° 11, § 74). Celle-ci prévoit des mesures pour promouvoir la construction, permettant l'utilisation d'argent liquide régularisé pour investir dans l'acquisition de biens immobiliers autres que neufs, destinés à l'habitation.

En outre, la loi du budget permet aux entreprises qui réalisent des investissements significatifs (excluant en pratique la plupart des PME) un ajustement pour inflation (interdit en droit commun) en trois tranches annuelles.

La loi introduit également un régime de régularisation fiscale pour le secteur public en tant qu'employeur, permettant à l'État fédéral, aux provinces, à la ville de Buenos Aires et aux municipalités d'être dispensés des cotisations de sécurité sociale dues à partir du 31 octobre 2022. L'exonération porte sur le capital, les intérêts et les amendes et autres sanctions, sans empêcher l'inclusion des cotisations au calcul des droit à la retraite des salariés.

Ces mesures entrent en vigueur à compter de 2023, à l'exception des modifications apportées en matière d'impôt sur le revenu, applicables pour la période 2022.

**Loi n° 27.701 du Budget pour 2023 : JO 1<sup>er</sup> déc. 2022**

V. ALVAREZ-LE MENTEC ■

### Brésil

**91. Brésil - Prix de transfert - Conventions fiscales** - Le Brésil franchit une étape supplémentaire vers un alignement du droit brésilien en matière de prix de transfert sur les principes de l'OCDE. Deux nouvelles conventions fiscales sont signées avec la Norvège et le Royaume-Uni.

♦ **Réforme de la législation brésilienne sur les prix de transfert**

**92.** Une nouvelle étape a été franchie avec la publication, le 29 décembre 2022, d'une « *Medida Provisoria* » sous la signature du président sortant Jair Bolsonaro. Assimilable à une ordonnance, la *Medida Provisoria* est désormais devant le Parlement brésilien qui doit la voter dans un délai de 120 jours.

L'objectif de la réforme est d'aligner la législation brésilienne sur les principes de l'OCDE en adoptant notamment le principe de pleine concurrence en lieu et place des marges fixes en vigueur depuis 1996.



Le Brésil introduit deux nouvelles méthodes de prix de transfert admises par l'OCDE : la méthode transactionnelle de la marge nette (TNMM en anglais) et la méthode du partage des profits.

Par ailleurs, les anciennes limitations en pourcentage du chiffre d'affaires relatives aux redevances sont révoquées, et concernant les services intragroupes, la méthode de facturation des coûts selon des clés appropriées est reconnue.

Enfin, la réforme met en place une obligation documentaire avec la préparation d'un fichier principal (*Master File*) et d'un fichier local (*Local File*).

L'administration fiscale brésilienne doit encore publier des instructions plus détaillées pour la mise en œuvre pratique de la réforme, mais cette dernière devrait *a priori* s'appliquer aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, même si le projet permet, sur option, de l'appliquer dès le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Cette réforme, qui s'inscrit dans le contexte d'une normalisation de la législation brésilienne, est évidemment très positive pour les entreprises françaises implantées dans ce pays, cela étant, il faut encore attendre de voir si le projet sera bien voté par le Parlement.

#### Medida Provisoria, n° 1.152, 28 déc. 2022

##### ◆ Nouveautés en matière de convention fiscale

**93.** Le Brésil a signé deux nouvelles conventions fiscales : une avec la Norvège et une avec le Royaume-Uni.

**94. Signature de la convention fiscale avec la Norvège** - La nouvelle convention fiscale avec la Norvège a été signée le 4 novembre 2022 et viendra remplacer la convention fiscale actuelle conclue en 1980.

La convention reprend le **préambule de l'Instrument multilatéral de l'OCDE (IM)**, aux termes duquel la convention tend à éviter les doubles impositions sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal.

La clause relative à l'**établissement stable** est large car elle inclut la notion d'établissement stable de services, lorsque des services sont rendus pendant une durée d'au moins 183 jours, à la différence de la convention conclue entre la France et le Brésil. De plus, la définition de l'agent dépendant prévue par l'IM est reprise, introduisant le critère tenant au rôle principal dans la négociation de contrats,

Concernant les **retenues à la source**, la convention entre le Brésil et la Norvège prévoit **pour les dividendes** un taux réduit de 10 % en cas de détention d'au moins 25 % du capital de la société distributrice et un taux de 15 % dans les autres cas. Pour les **intérêts**, la convention prévoit un taux réduit de 10 % pour les intérêts sur prêts bancaires conclus en vue du financement de l'achat d'équipements ou de projets d'investissement, et un taux de 15 % dans tous les autres cas. S'agissant des **redevances**, la convention distingue les redevances liées aux licences de marque, soumises à une retenue à la source au taux de 15 %, des autres redevances, soumises à une retenue à la source au taux de 10 %.

Un article relatif aux **services techniques** prévoit l'application d'une retenue à la source de 10 %. Les rémunérations de services techniques visées sont définies comme tout paiement en contrepartie de tout service de nature managériale, technique ou de conseil, à moins que le paiement ne soit effectué (i) à un employé de la personne qui effectue le paiement, (ii) pour l'enseignement ou (iii) par un particulier pour des services destinés à l'usage personnel d'un particulier.

La convention prévoit un partage de disposition en matière de **gains en capital** résultant de cessions de titres de sociétés.

**95. Signature de la convention fiscale avec le Royaume-Uni** - La convention fiscale avec le Royaume-Uni a été signée le 29 novembre 2022.

La convention reprend le **préambule de l'IM**, aux termes duquel la convention tend à éviter les doubles impositions sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal.

La définition de l'**établissement stable** inclut notamment l'établissement stable de services, lorsque des services sont rendus pendant une durée d'au moins 183 jours, à la différence de la convention conclue entre la France et le Brésil.

S'agissant des **retenues à la source**, la convention prévoit concernant les **dividendes** (i) un taux réduit de 10 % en cas de détention de 10 % du capital de la société distributrice, (ii) une exonération de retenue à la source lorsque les dividendes sont versés à un fonds de pension (iii) un taux de 15 % dans tous les autres cas.

Les taux de retenue à la source sur les **intérêts** sont fixés à 7 % pour les intérêts sur prêts bancaires conclus en vue du financement de l'achat d'équipements ou de projets d'investissement et à 15 % dans tous les autres cas.

S'agissant des **redevances**, la convention prévoit un taux unique de retenue à la source de 10 %.

La convention ajoute dans son protocole une **clause de la nation la plus favorisée** permettant de réviser, après discussion, lesdits taux de retenue à la source dans l'hypothèse où le Brésil conclurait après l'entrée en vigueur de la convention, une convention fiscale avec un autre état comprenant des taux inférieurs ou une exemption de retenue à la source.

Un article relatif aux **services techniques** prévoit l'application d'une retenue à la source dégressive au taux de 8 % pendant les deux premières années, 4 % pendant la troisième et la quatrième années, et au taux de 0 % ensuite. Les rémunérations de services techniques visées sont définies comme tout paiement en contrepartie de tout service de nature managériale, technique ou de conseil, à moins que le paiement ne soit effectué (i) à un employé de la personne qui effectue le paiement, (ii) pour l'enseignement ou (iii) par un particulier pour des services destinés à l'usage personnel d'un particulier.

L'article relatif aux **gains en capital** prévoit dans sa clause balai une imposition exclusive dans l'État de résidence du cédant. Cependant, la convention permet un partage d'imposition entre les deux États en matière de gain en capital résultant de la cession de tout bien ou droit. Il n'est donc pas très clair sur le sort des plus-values de cession des actions de sociétés brésiennes.

**L'ŒIL DE LA PRATIQUE**

Le Brésil n'est pas signataire de l'IM mais accepte dans le cadre de négociations bilatérales un certain nombre de ses clauses obligatoires comme celle de l'agent dépendant.

Il est intéressant de noter que les deux nouvelles conventions contiennent un article visant à imposer à la source les prestations de services techniques, très probablement à la demande du Brésil, alors que la convention fiscale avec la France ne contient pas cet article.

Les taux de retenue à la source sont plus avantageux en revanche pour les dividendes par rapport à la convention fiscale avec la France qui prévoit un taux unique de 15 %. Cela étant, en l'état actuel de la législation brésilienne, cela n'a pas d'impact puisqu'il y n'y a pas de retenue à la source en droit interne sur les dividendes.

**A. de l'ESTOILE-CAMPI ■****Chili**

**96. Chili - Conventions fiscales - Accord-cadre avec l'UE** - Deux nouvelles conventions fiscales sont entrées en vigueur avec les Pays-Bas et l'Inde. Le Chili et l'Union européenne ont conclu les négociations sur l'accord-cadre avancé UE-Chili visant à renforcer leur partenariat politique et commercial.

**97. Entrée en vigueur de la convention fiscale avec les Pays-Bas** - La convention fiscale avec les Pays-Bas, signée le 25 janvier 2021, est entrée en vigueur le 30 novembre 2022 et est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 (à l'exception de l'article 27, relatif à l'assistance en matière de recouvrement).

La convention reprend le **préambule de l'IM**, aux termes duquel la convention tend à éviter les doubles impositions sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal.

L'article relatif à l'**établissement stable** inclut les chantiers d'une durée d'au moins 6 mois, les installations d'exploration et d'exploitation de ressources naturelles d'une durée d'au moins 30 jours ainsi que l'établissement stable de services, lorsque des services sont rendus pendant une durée d'au moins 183 jours. La définition de l'agent dépendant telle que prévue dans l'IM est également reprise avec le critère tenant au rôle principal dans la négociation de contrats.

La convention prévoit des taux de **retenue à la source sur les dividendes** de 5 % en cas de détention d'au moins 25 % des droits de vote et 15 % dans les autres cas (à l'exception des dividendes perçus par des fonds de pensions qui sont exonérés de retenue à la source). Pour les **intérêts**, une retenue à la source au taux réduit de 4 % est prévue sur certains prêts (notamment les prêts bancaires) et au taux de 10 % dans

les autres cas. Une retenue à la source de 2 % s'applique aux **redevances** pour l'usage ou le droit à l'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques, et 10 % dans les autres cas. La convention contient une clause de la nation la plus favorisée permettant de réviser lesdits taux.

Les modalités d'imposition des **gains de cession de titres** sont complexes : (i) imposition dans l'État de la source en cas de détention d'au moins 20 % du capital pendant 365 jours (ii) imposition dans l'État de la source en cas de cession de titres de société à prépondérance immobilière, (iii) imposition partagée entre l'État de résidence et l'État de la source mais ce dernier ne peut imposer à plus de 16 % les plus-values résultant des autres cessions de titres.

Le délai d'ouverture de la **procédure amiable** est aligné sur l'IM et est fixé à 3 ans.

**98. Entrée en vigueur de la convention fiscale avec l'Inde** - La convention fiscale avec l'Inde, signée le 11 mars 2020, est entrée en vigueur le 19 octobre 2022 et est applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 pour le Chili et du 1<sup>er</sup> avril 2023 pour l'Inde.

La convention reprend le **préambule de l'IM**, aux termes duquel la convention tend à éviter les doubles impositions sans pour autant créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite via des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale/évitement fiscal.

La clause relative à l'**établissement stable** inclut les chantiers d'une durée d'au moins 183 jours, l'exploration ou l'exploitation de ressources naturelles d'une durée d'au moins 90 jours, ainsi que l'établissement stable de services, lorsque des services sont rendus pendant une durée d'au moins 183 jours. La définition de l'agent dépendant est alignée avec celle de l'IM (rôle principal dans la négociation de contrats).

Les **dividendes**, les **intérêts** et les **redevances** sont soumis au même taux de retenue à la source de 10 %.

Une clause relative aux **services techniques** a été insérée dans la convention et prévoit l'application d'une retenue à la source de 10 %. Les rémunérations de services techniques visées sont définies comme tout paiement en contrepartie de tout service de nature managériale, technique ou de conseil, à moins que le paiement ne soit effectué (i) à un employé de la personne qui effectue le paiement, (ii) pour l'enseignement ou (iii) par un particulier pour des services destinés à l'usage personnel d'un particulier.

L'imposition des **gains de cession de titres** est (i) accordée à l'État de situation des immeubles en cas de cession de titres de société à prépondérance immobilière, et (ii) partagée entre l'État de résidence et l'État de la source en cas d'autres cessions de titres.

Le délai d'ouverture de la **procédure amiable** est aligné sur le délai prévu par l'IM, soit 3 ans.

**99. Fin des négociations entre le Chili et l'Union européenne sur l'accord-cadre avancé UE-Chili** - L'UE et le Chili ont conclu les négociations sur l'accord-cadre avancé UE-Chili visant à renforcer le dialogue politique et accroître les opportunités de coopération, de commerce et d'investissement.

Cet accord est constitué de deux instruments juridiques : (i) un accord-cadre avancé composé d'un premier pilier

« politique et coopération » et un deuxième pilier « commerce et investissement », et (ii) un accord de libre-échange intérimaire englobant uniquement les parties du deuxième pilier relevant de la compétence exclusive de l'UE, qui prendra fin au jour de l'entrée en vigueur de l'accord-cadre.

Parmi les mesures envisagées dans l'accord-cadre, les parties se sont accordées sur une suppression d'une grande majorité des droits de douane, 99,9 % des exportations de l'UE seront en effet libres de droits de douane à l'entrée au Chili. L'accès aux entreprises de l'UE en tant que prestataires de services financiers, de livraison, de télécommunications et de transport maritime sera facilité. Un chapitre sera dédié aux PME afin d'assurer l'effectivité de l'accord-cadre à leur égard, notamment en réduisant les formalités administratives.

L'accord-cadre doit encore faire l'objet de ratification par le Chili et l'UE.

**A. de l'ESTOILE-CAMPI ■**

## Colombie

**100. Colombie - Réforme fiscale - Conventions fiscales** - Le projet de réforme fiscale est adopté. Un rescrit de l'administration fiscale colombienne précise les modalités d'application de la convention fiscale entre la Colombie et la France. Des négociations sont en cours avec l'Australie en vue de la conclusion d'une convention fiscale tandis que la convention fiscale avec l'Uruguay a récemment été approuvée par le Sénat uruguayen.

**101. Réforme fiscale** - La Colombie a adopté, le 13 décembre 2022, le projet de réforme fiscale évoqué dans notre précédente chronique (v. FI 4-2022, n° 11, § 95).

La réforme contient plusieurs *mesures en matière d'impôt sur les sociétés*. Les taux réduits d'IS dont bénéficiaient certaines activités sont supprimés, tandis qu'un taux minimal d'impôt sur les sociétés de 15 % est prévu pour toutes les sociétés colombiennes.

Le taux d'imposition sur les *dividendes* perçus par les sociétés colombiennes est augmenté de 7,5 % à 10 %, de même que le taux de retenue à la source applicable aux dividendes versés à des non-résidents qui est augmenté de 10 % à 20 %.

La réforme introduit par ailleurs une *taxe sur les services numériques* rendus par des non-résidents aux utilisateurs situés en Colombie. Ainsi, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, les non-résidents ayant une présence économique significative en Colombie seront soumis à une retenue à la source au taux de 10 % sur les revenus réalisés. Ils pourront cependant opter pour une imposition à l'impôt sur le revenu permettant

l'application d'un taux d'impôt de 3 %. S'agissant de la vente de biens, la présence économique significative est caractérisée dès lors (i) qu'ils effectuent des transactions avec plus de 300 000 clients et utilisateurs situés en Colombie pouvant régler leurs achats de biens et services en pesos colombiens (ii) pour un montant annuel supérieur à 31 300 unités de valeur fiscale (soit environ 250 000 €). S'agissant des services numériques, la présence économique significative des non-résidents est caractérisée s'ils respectent les seuils précédents et réalisent des services numériques tels que la publicité en ligne et la vente de données numériques, services fournis via une plateforme, souscription à divers medias, formation en ligne.

La réforme rétablit un *impôt sur la valeur nette/ sur la fortune*. Les particuliers, résidents fiscaux et non-résidents fiscaux de Colombie, ainsi que certaines entités et sociétés étrangères détenant des actifs en Colombie (à l'exception de titres, de créances et d'investissements de portefeuille) seront assujettis à cet impôt dès lors que la valeur nette de leur patrimoine excède 72 000 unités de valeur fiscale (soit environ 600 000 €) au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année, étant précisé que les particuliers non résidents ne sont imposés que sur leurs actifs colombiens. L'impôt est calculé selon un barème progressif, dont le taux marginal est de 1 %, et de 1,5 % temporairement jusqu'en 2026.

**Ley (2277) medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones, 13 déc. 2022**

**102. Modalités d'application de la convention fiscale France-Colombie** - Pour rappel, la convention fiscale France-Colombie, signée le 25 juin 2015, est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2022 et ses dispositions s'appliquent à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023 conformément à l'article 30 de la convention (FI 1-2022, n° 11, § 105).

Dans un rescrit, l'administration fiscale colombienne précise les modalités déclaratives des paiements étrangers effectués par des contribuables colombiens, dans le cadre de la convention fiscale entre la Colombie et la France. Dès lors, les contribuables colombiens effectuant des paiements à des résidents de France au cours de l'année 2022 sont tenus de déclarer ces paiements en tant que « *paiements étrangers à des pays non signataires d'une convention fiscale* », dans les cases 50 et 75 de leur déclaration d'impôt. Les paiements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 peuvent quant à eux être déclarés en tant que « *paiements étrangers aux pays signataires* » dans les cases 51 et 76, et être soumis aux taux des retenues à la source prévus par la convention.

**DIAN, Oficio n°1243(907225), 29 sept. 2022**

**103. Nouveauté en matière de convention fiscale** - Des négociations en vue de la signature d'une convention fiscale viennent de débiter avec l'Australie, tandis que le Sénat uruguayen a approuvé le 6 décembre 2022 la convention fiscale conclue entre la Colombie et l'Uruguay. Cette convention doit désormais être approuvée par la chambre des représentants uruguayenne.

**A. de l'ESTOILE-CAMPI ■**

## Asie et Océanie

### Chine



**Anne QUENEDEY**

Registered foreign lawyer in Hong Kong,  
Avocat au barreau de Paris  
Baker & McKenzie, Hong Kong office

#### 104. Chine - Réglementations en matière de douane et de prix de transfert - Premier exemple de coordination

- Le 18 mai 2022, le bureau des douanes et le service des impôts de Shenzhen ont publié conjointement un bulletin sur la mise en œuvre d'une gestion concertée des sujets de valeurs en douane à l'importation et des sujets de prix de transfert (ci-après le « Bulletin 62 »). Ce bulletin constitue la première matérialisation formelle du projet de coordination des autorités douanières et fiscales locales concernant les évaluations en douane et les prix de transfert. Il s'agit d'un dispositif pilote, qui, s'il s'avère concluant, a vocation à être reproduit dans d'autres régions, puis dans toute la Chine.

#### Bulletin sur la mise en œuvre d'une gestion concertée des sujets de valeurs en douane à l'importation et des sujets de prix de transfert (Bulletin 62), 18 mai 2022

##### ♦ Les difficultés des contrôles et redressements à l'heure actuelle

**105.** Au cours de ces dernières années, dans le cadre de la mise en œuvre des mesures BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les services fiscaux chinois ont publié un ensemble de mesures importantes en matière de prix de transfert<sup>24</sup>. Aux termes de ces différentes réformes, les multinationales implantées en Chine sont tenues notamment de préparer une documentation annuelle sur les prix de transfert afin de communiquer les informations opérationnelles et financières relatives à leurs activités en Chine et d'établir que les prix entre entreprises associées sont conformes au principe de pleine concurrence.

24 Bulletin de l'administration fiscale sur l'amélioration des questions relatives à la déclaration des transactions entre parties liées et à la gestion de la documentation subséquente : Bulletin 2016 n° 42, 29 juin 2016. - Bulletin de l'administration fiscale sur l'amélioration des questions relatives aux accords préalables en matière de prix de transfert : Bulletin 2016 n° 64, 11 oct. 2016. - Bulletin de l'administration fiscale sur les procédures de vérification et de redressements fiscaux et la procédure amiable prévue par les conventions fiscales bilatérales : Bulletin 2017 n° 6, 17 mars 2017.

En parallèle mais de façon non coordonnée, les douanes examinent également les transactions interentreprises déclarées chaque année par les multinationales dans le cadre des formalités annuelles relatives à l'impôt des sociétés.

Or, dans le cadre de ces différents contrôles, non seulement les actions ne sont pas coordonnées, mais les autorités fiscales et douanières poursuivent la plupart du temps des objectifs différents.

En effet, les contrôles en matière de prix de transfert visent à augmenter le profit local, notamment en diminuant les prix d'acquisition en provenance de l'étranger par l'entité locale, alors que dans les contrôles douaniers les autorités vérifient si ces mêmes prix d'acquisition n'ont pas été sous-évalués, et les redressements aboutissent ainsi souvent à une diminution des profits locaux.

Par ailleurs, les multinationales rencontraient et rencontrent toujours des difficultés pratiques considérables lorsqu'elles doivent procéder à des ajustements rétroactifs des prix de transfert dont les conséquences en matière douanières se révèlent incertaines.

En effet, dans le cadre des règles existantes en matière douanière, il n'existe pas de mécanisme officiel permettant de modifier rétroactivement les déclarations en douane qui ont déjà fait l'objet d'un dépôt.

Par conséquent, en pratique, les seuls redressements dont les effets peuvent être correctement répercutés par les multinationales au niveau local sont ceux qui visent à augmenter les valeurs en douane à l'importation.

Dans certains cas parfois, au vu des difficultés pratiques rencontrées dans le cadre de ces procédures, les multinationales parviennent à négocier des solutions au cas par cas avec les services des douanes. Cependant, même dans ces cas où l'issue au niveau local semble plus favorable, les déclarations douanières ne peuvent être formellement modifiées. Cela empêche de prendre en compte les ajustements réalisés dans les calculs utilisés pour le contrôle des changes (les calculs utilisés lorsqu'il s'agit de réaliser des paiements depuis la filiale locale vers les autres entités du groupe basées hors de Chine).

##### ♦ Le Bulletin 62

**106.** L'avancée majeure offerte par le Bulletin 62 est qu'il fournit une approche alignée au niveau des douanes et de l'autorité fiscale, afin de permettre à une entreprise qui a un accord préalable en matière de prix de transfert (APP) avec les autorités fiscales de faire un ajustement rétroactif corrélatif de ses bases d'importation au niveau des douanes, très probablement sur une base annuelle, afin de s'assurer que le prix réel correspond au niveau de revenu ciblé, ou plus précisément, à la médiane de la fourchette comparable fixée dans l'APP.

Cet ajustement peut être soit à la hausse, soit à la baisse, selon la performance financière réelle de la société (par exemple sa marge bénéficiaire) par rapport au niveau de revenu visé.

Pour participer au programme, une société devra soumettre simultanément :

- une demande de décision anticipée en matière de douanes,
- une demande d'APP auprès de l'administration fiscale de Shenzhen et
- une demande d'«accord conjoint» (procédure Bulletin 62) auprès des deux autorités afin d'engager le processus de négociation.

À l'issue d'un entretien conjoint avec le requérant, les autorités devront s'accorder sur certains éléments clés, dont en particulier la méthode de prix de transfert applicable, les éléments de comparaison, le profit cible et la fourchette de profits.

À défaut de parvenir à s'entendre sur cette approche commune, la demande d'accord global sera rejetée.

Une fois que les douanes et les autorités fiscales se seront entendues sur ces éléments principaux, elles pourront conclure avec la société une convention tripartite, afin de les formaliser et de rendre l'accord exécutoire entre toutes les parties. L'entreprise obtiendra ainsi en parallèle et de façon combinée une décision anticipée des douanes et un APP de l'administration fiscale de Shenzhen.

Une fois signée, le respect de l'accord sera obligatoire pour une période de trois années civiles à compter de sa date de conclusion. L'accord sera renouvelable dans les 90 jours précédant son expiration. Tout au long de la période couverte par l'accord, l'entreprise devra soumettre chaque année un rapport sur sa mise en œuvre auprès des deux autorités dans les six mois suivant la clôture de chaque exercice.

La convention prendra automatiquement fin à l'expiration de la période couverte, ou avant cette date, dans l'hypothèse où les conditions clés ne sont plus applicables, ou bien sont révoquées par l'entreprise.

#### ◆ Les éléments qui doivent être précisés

**107.** À ce jour, le Bulletin 62 ne prévoit pas toutes les précisions nécessaires à son application. Parmi les éléments qui doivent être précisés figurent en particulier les éléments suivants.

**108. La procédure d'ajustement des prix de transfert** - La procédure précise que les entreprises vont devoir suivre pour procéder à l'ajustement rétroactif des prix est un point important qui devra être clarifié.

Il s'agit en particulier de préciser si les entreprises seront autorisées à modifier les formulaires de déclaration en douane déposés précédemment. Selon la réglementation actuelle, les formulaires de déclaration en douane sont les principaux documents justificatifs qui permettent aux entreprises d'effectuer ou de recevoir des paiements en devises. Par conséquent, la modification des formulaires de déclaration en douane est un élément clé pour que les entreprises puissent tirer les conséquences des ajustements réalisés jusqu'aux paiements effectifs vers et hors de Chine, à moins que d'autres mécanismes de gestion des sujets de contrôle des changes ne soient introduits pour faciliter le processus.

Le Bulletin 62 ne précise pas non plus si le prix à l'importation déclaré aux douanes au moment de l'importation doit être considéré comme un prix déclaré à titre provisoire dès lors qu'il fait l'objet d'un ajustement en fin d'année. Il n'est pas non plus confirmé si les douanes rembourseront les droits de douane éventuellement payés en trop (ainsi que les autres taxes à l'importation éventuellement perçues) lorsqu'un ajustement rétroactif à la baisse du prix sera effectué, et quel sera, dans une telle hypothèse, le mécanisme de calcul du remboursement (calcul réalisé sur la base d'un prix moyen ou selon un autre mécanisme).

**109. Benchmark financier** - Selon le Bulletin 62, un point clé sur lequel les autorités douanières et fiscales devront s'accorder est le *benchmark* financier qui devra être adopté par les entreprises.

À cet égard, sur la base de nos discussions avec les douanes de Shenzhen, il est probable que les autorités douanières et fiscales s'alignent finalement sur une méthode basée sur les marges bénéficiaires, aux termes de laquelle les entreprises peuvent procéder à un ajustement à la baisse ou à la hausse sur une base annuelle pour atteindre le niveau de profit ciblé.

Dans l'affirmative, la méthode d'ajustement imposerait aux entreprises l'obligation de procéder à un ajustement des prix de transfert lorsque le niveau de bénéfice réel s'écarte du niveau ciblé, dès que le *benchmark* de l'accord conjoint est confirmé.

Cependant, si les autorités douanières et fiscales n'acceptent qu'une méthode de prix de transfert basée sur les bénéfices, l'application à certaines situations paraît peu évidente.

La question est par exemple de savoir comment les filiales de production qui importent des composants produits dans d'autres sociétés du groupe, qui leur sont généralement facturés sur la base d'un prix de revient majoré, et ensuite vendent les produits finis sortant de leurs usines sur le marché local en fonction des besoins du marché pourraient appliquer une telle méthode, leurs bénéfices finaux n'étant clairement pas liés uniquement à leurs prix d'importation.

Pour ces entreprises en effet, le prix de transfert des matériaux ou des composants importés des fournisseurs étrangers liés est généralement calculé sur la base d'un prix de revient majoré (basé sur les coûts de production des fournisseurs basés à l'étranger), tandis que les niveaux de profit au niveau du fabricant en Chine sont soumis aux fluctuations de l'offre et de la demande du marché chinois.

**110. Conséquences d'un changement de la méthode de prix de transfert et de la méthode d'évaluation des prix à l'importation** - Si la méthode de fixation des prix de transfert et la méthode d'évaluation des prix à l'importation finalement convenues dans le cadre de l'accord conjoint sont différentes des pratiques existantes du demandeur, il n'est pas clair à ce stade si les autorités douanières et fiscales procéderont à un examen plus approfondi des années antérieures et chercheront à recouvrer ou à rembourser les droits de douane ou les taxes sous-payés ou surpayés.

Une mesure qui encouragerait la participation au programme consisterait à obtenir des autorités l'assurance que les entreprises demandant à bénéficier de l'accord conjoint seront traitées avec clémence, par exemple avec la renonciation par les autorités aux pénalités, en cas de non-conformité sur la période antérieure découverte au cours du processus.

**111. Les autres réglementations prix de transfert et le Bulletin 62** - En 2021, l'administration fiscale de Shenzhen avait publié le Bulletin 24, qui présente la procédure simplifiée pour la délivrance d'accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert (UAPP)<sup>25</sup>. La procédure simplifiée d'APP unilatéral réduit le processus de demande d'APP unilatéral de six à trois étapes et oblige par ailleurs les autorités fiscales à achever le processus de négociation et de signature dans un délai de neuf mois. Dans la mesure où les dispositions du Bulletin 62 s'appliquent à toutes les formes d'APP, l'UAPP devrait être intégré dans nombre d'accords conjoints. Le Bulletin 62 ne précise toutefois pas si la procédure simplifiée d'APP serait toujours applicable dans le cadre de la conclusion d'un accord conjoint, mais avec en plus l'implication des douanes. En toute logique, il faut s'attendre à ce que les délais soient à tout le moins allongés.

Le Bulletin 64 de 2016 et le Bulletin 24 exigent tous deux qu'un audit sur les prix de transfert soit lancé avant le début de la procédure d'APP. Une enquête fiscale similaire sur les prix de transfert serait également une condition préalable à l'accord conjoint du Bulletin 62. Les entreprises doivent donc s'assurer de la robustesse de leur politique de prix de transfert et de sa mise en œuvre avant de solliciter le bénéfice du mécanisme de coordination.

**112.** Les autorités ont en outre indiqué qu'il n'existe pas de mécanisme standard pour l'accord conjoint. Les entreprises vont devoir concevoir leur modèle par elles-mêmes. Il faudra formuler dans la demande un mécanisme *ad hoc* sur lequel les douanes et l'administration fiscale pourront s'appuyer.

Le mécanisme personnalisé d'accord conjoint dépendra de multiples facteurs, dont le modèle économique de l'entité testée, le niveau de risque du marché externe, la fonction et le profil de risque de l'entité, le schéma et la structure des transactions liées, etc. On s'attend à ce que les entreprises dont le modèle d'entreprise et la structure des transactions entre parties liées sont relativement simples et dont l'exposition au risque lié aux transactions liées et à l'évolution du marché externe est limitée aient de meilleures chances de parvenir à un accord conjoint fonctionnel. Les entreprises dont le modèle d'entreprise est plus complexe devront probablement concevoir leur accord conjoint avec plus de soin.

Par exemple, il pourrait être relativement facile de conclure un accord conjoint pour les filiales de fabrication

qui importent la grande majorité de leurs matières premières/composants des autres sociétés du groupe à l'étranger et ensuite réexportent les produits finis vers les sociétés du groupe à l'étranger. Dans cette situation en effet, le niveau de bénéfice d'exploitation et le prix d'importation de l'entité sont fortement corrélés et relativement faciles à gérer pour l'entreprise.

Dans le cas d'une filiale fabricant pour ensuite commercialiser sur le marché local, comme indiqué ci-dessus, il pourrait être plus difficile de parvenir à un accord entre les différentes parties sur la base du seul indicateur de niveau de profit de l'entreprise.

Si l'importateur est un distributeur qui revend sur le marché local en Chine des produits achetés à d'autres sociétés du même groupe basées à l'étranger, il faudra tenir compte des variations du marché local et de l'impact de ces variations sur la détermination des prix de vente et des profits réalisés par le distributeur (et pas uniquement des prix à l'importation en provenance des sociétés liées).

Dans tous les cas où l'entreprise a une structure opérationnelle et transactionnelle plus complexe, il sera probablement plus difficile de combiner les sujets de vigilance de l'administration fiscale (qui graviteront autour de l'impact des transactions multiples entre parties liées), et les sujets de vigilance des douanes (qui seront plus centrés sur les prix à l'importation des produits tangibles).

#### ◆ Conclusion

**113.** Bien que certaines précisions sur sa mise en œuvre soient attendues, ce programme représente une avancée importante de la part des autorités fiscales et douanières pour résoudre les problèmes pratiques que les entreprises rencontrent depuis longtemps pour assurer la conformité de leurs activités en matière de prix de transfert et de prix d'importation aux fins douanières. Il confirme l'importance pour les sociétés concernées d'envisager l'obtention d'un accord préalable de prix de transfert.

**A. QUENEDEY ■**

<sup>25</sup> Bulletin sur les questions relatives à l'application de la procédure simplifiée pour les accords préalables unilatéraux en matière de prix de transfert : Bulletin 2021 n° 24, 26 juill. 2021, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> septembre 2021 : FI 1-2022, n° 11, § 127, comm. A. Quenedey.

## Hong Kong



### Anne QUENEDEY

Registered foreign lawyer in Hong Kong,  
Avocat au barreau de Paris  
Baker & McKenzie, Hong Kong office



### Steven SIEKER

Head of the Asia Pacific Tax practice  
group of Baker & McKenzie

**114. Hong Kong - Nouveau régime de taxation des revenus passifs de source étrangère** - L'administration fiscale hongkongaise publie un certain nombre de précisions sur l'application du nouveau régime de taxation des revenus passifs de source étrangère des entreprises (*Foreign-Sourced Income Exemption*, FSIE).

**Inland Revenue Department, <https://www.ird.gov.hk/eng/tax/bus/fsie.htm#a01>**

**115.** Comme prévu, le nouveau régime de taxation des revenus passifs de source étrangère des entreprises (*Foreign-Sourced Income Exemption*, FSIE) est entre en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023<sup>26</sup>.

Pour mémoire, le nouveau régime vise les intérêts, dividendes, gains de cession de participations et revenus de la propriété intellectuelle perçus par les entreprises de Hong Kong lorsque certaines conditions sont réunies.

L'administration fiscale hongkongaise a publié un certain nombre de précisions sur l'application du régime FSIE, afin de répondre aux questions formulées par les praticiens. Nous résumons ci-après certaines de ces précisions ou exemples.

**116. Le critère de substance économique contenu dans le nouveau régime FSIE remet-il en cause les règles de territorialité de l'impôt ?** - Non. Les règles de territorialité de l'impôt à Hong Kong demeurent applicables. Une entreprise basée à Hong Kong pourra continuer à demander à être exonérée sur certains profits de source étrangère en application des règles de territorialité classiques, pour autant que par ailleurs elle satisfasse localement aux critères de substance des nouvelles règles FSIE.

**117. Quel est le traitement fiscal des pertes en capital subies lors de la cession de participations dans des sociétés situées en dehors de Hong Kong ?** - Si une entreprise qui ne satisfait pas les conditions de substance subit une

perte provenant de la cession de participations en dehors de Hong Kong (« perte en capital ») hors du régime de *participation exemption*, cette perte en capital peut être utilisée pour compenser les profits imposables de l'entreprise provenant de revenus d'origine étrangère entrant dans le champ FSIE et non exonérés au titre de l'année fiscale au cours de laquelle le produit de la cession est reçu à Hong Kong. Les montants non imputés sont reportables sur les profits imposables résultant de l'application du régime FSIE des années ultérieures.

**118. Quelle est la définition des termes « dividende » et « intérêt » dans le nouveau régime FSIE ?** - Les termes « dividende » et « intérêt » ne sont pas défini dans la loi fiscale hongkongaise. Leur interprétation résulte du sens ordinaire et de l'interprétation de *common law*. Pour déterminer si un revenu est en substance un dividende ou un intérêt, il convient d'examiner tous les faits et circonstances relatifs à la transaction plutôt que la simple qualification du revenu. En règle générale,

- le terme dividende désigne le paiement d'une partie des bénéfices pour une période donnée au titre d'une participation dans une société ; il exclut les distributions d'un *partnership*, d'un fonds commun de placement ou d'autres entités non constituées en société, ainsi que la distribution des bénéfices d'une succursale ;

- les intérêts rémunèrent l'utilisation d'une somme d'argent et ont la nature d'une compensation pour la privation de l'usage de cette somme.

**119. Les entités qui ne consolident pas leurs résultats financiers dans les états financiers consolidés d'une entité mère ultime sur une base ligne par ligne sont-elles concernées par le nouveau régime FSIE ?** - Les définitions du terme groupe multinational (groupe d'EMN ou *MNE Group* en anglais) et des autres termes connexes du nouveau régime FSIE sont calquées sur celles des règles GloBE (*Global Anti-base Erosion Rules*) publiées par l'OCDE dans le cadre de la « *solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie* » (Pilier 2). Selon ces règles, le principe directeur pour déterminer si une entité fait partie d'un groupe multinational est de suivre les règles de consolidation comptable. Si les règles comptables n'exigent pas que les résultats financiers d'une entité soient inclus dans les états financiers consolidés de sa société mère ultime sur une base ligne par ligne (et sauf si son exclusion est uniquement motivée par des raisons de taille ou d'importance relative ou par le fait qu'elle est destinée à être vendue), l'entité ne fera pas partie d'un groupe multinational et le nouveau régime FSIE ne lui sera pas applicable.

### Exemple de société dans le champ du nouveau régime FSIE

Une société constituée à Hong Kong exerce une activité commerciale à Hong Kong. Elle est membre d'un groupe multinational qui exerce des activités dans diverses juridictions en Asie et en Europe. Elle détient 100 % de la Filiale-F, qui est un résident de la juridiction F. Elle reçoit des dividendes de la Filiale-F à Hong Kong.

26 Cf. FI 3-2022, n° 11, § 129, comm. A. Quenedey et S. Sieker.

La société basée à Hong Kong est une entité faisant partie d'un groupe d'EMN. Les dividendes de la Filiale-F sont à son niveau des revenus de source étrangère concernés par le nouveau régime FSIE. Ces dividendes peuvent être exonérés de l'impôt sur les bénéfices à Hong Kong à condition uniquement que la condition de substance économique soit remplie ou bien que le régime de *participation exemption* s'applique.

**120. Si une entreprise a déjà reçu un certificat de résidence fiscale (*certificate of resident status*, COR), le COR peut-il servir de preuve que la substance économique est suffisante ?** - Un COR est un document délivré par l'autorité compétente de Hong Kong à une personne résidente de Hong Kong qui a besoin d'une preuve de son statut de résident afin de bénéficier d'une convention fiscale. Par conséquent, il sert uniquement à prouver que l'entité est un résident fiscal de Hong Kong aux fins de la convention. Étant donné que le statut de résident fiscal d'une entité et sa conformité à la condition de substance économique en vertu du nouveau régime FSIE sont considérés dans des contextes différents, le COR ne peut pas être utilisé pour prouver que la substance économique est suffisante aux fins du nouveau régime FSIE.

**121. Quelles sont les « activités économiques requises » en ce qui concerne les revenus d'intérêts provenant de prêts ?** - Les entreprises qui perçoivent des intérêts seront *a priori* qualifiées de holding non pures. La définition des holding pures est en effet limitée aux entreprises qui détiennent des participations uniquement et qui ne perçoivent que des dividendes, des produits de cession de leurs participation et produits annexes.

Dans ces holding non pures, s'agissant des revenus d'intérêts provenant de prêts, les activités économiques nécessaires pour satisfaire le critère de substance économique sont la prise des décisions stratégiques nécessaires, la gestion et la prise en charge des principaux risques liés à ces prêts. Ces activités peuvent être exercées par la tenue de réunions du conseil d'administration, la planification stratégique effectuée par le département financier, etc. Elles peuvent également faire l'objet d'un contrat de sous-traitance.

**122. Si une entreprise fait en sorte que les activités économiques nécessaires pour satisfaire le critère de substance économique soient réalisées par une entité sous-traitante, doit-elle superviser ces activités ? Une surveillance minimale est-elle suffisante et des preuves circonstanciées sont-elles nécessaires ?** - Afin de se conformer à l'exigence de substance économique dans un contexte d'externalisation, l'entreprise doit démontrer un suivi adéquat des activités économiques qualifiantes réalisées par l'entité sous-traitante. Les autorités fiscales exigent qu'un tel mécanisme de contrôle soit documenté de manière appropriée, par exemple dans le contrat d'externalisation ou dans toute documentation de la politique interne du groupe auquel appartient l'entité hongkongaise.

**123. Les revenus d'intérêts accessoires à une activité de holding affectent-ils le statut d'une entreprise en tant**

**que « pure entité de holding » ?** - La perception d'un revenu d'intérêt accessoire (par exemple les intérêts sur le dépôt des dividendes reçus) n'affectera pas le statut de l'entreprise en tant que pure entité holding.

**124. La mise à disposition d'un prêt d'actionnaire consenti par une entreprise à sa filiale affectera-t-elle le statut de l'entreprise en tant que pure entité holding ? La situation sera-t-elle différente si le prêt d'actionnaire est sans intérêt ?** - Une « pure entité holding » désigne une entité qui ne fait que détenir des participations dans d'autres entités et qui ne perçoit que des dividendes, des gains de cession et des revenus accessoires à l'acquisition, la détention ou la vente de ces participations. Cette définition s'inspire du Guide d'interprétation du troisième critère du Code de conduite (fiscalité des entreprises) de l'Union européenne. Compte tenu de la restriction sur les actifs détenus dans la définition ci-dessus, l'existence d'un prêt d'actionnaire, qu'il soit sans intérêt ou non, entachera le statut de « pure entité holding » de l'entreprise concernée.

**125. Si une entreprise obtient des emprunts pour financer l'acquisition de participations, le fait de réaliser un revenu découlant des emprunts (par exemple un gain de change) empêchera-t-elle l'entreprise d'être considérée comme une pure entité holding ?** - Non. Le fait d'emprunter de l'argent pour financer sa prise de participation et de gagner un revenu accessoire (par exemple des gains de change) provenant de ces emprunts n'empêche pas l'entreprise d'être une entité pure holding.

**126. Une entreprise peut-elle demander un *ruling* afin d'obtenir la confirmation que ses revenus de source étrangère sont exonérés d'impôt dans le nouveau régime FSIE ?** - Oui, une entreprise peut faire une demande de *ruling* pour déterminer si ses revenus de type FSIE sont exonérés d'impôt sur le revenu. Le *ruling* peut couvrir une période maximale de 5 ans. Une telle demande peut être faite au niveau de l'entreprise simplement, ou bien, lorsque les activités constitutives de la substance sont sous-traitées par plusieurs entités d'un groupe multinational à un même prestataire, au niveau du groupe (par l'une des entités).

**127. Le critère de substance économique doit-il être satisfait au cours de l'année de perception des revenus à Hong Kong ou au cours de l'année de constitution du revenu ? Dans ce dernier cas, les contribuables sont-ils tenus de mettre en place un mécanisme permettant de conserver les documents justificatifs de la substance économique au titre des années précédentes ?** - L'exigence de substance économique doit être respectée pendant la période au cours de laquelle les revenus sont générés.

**Exemple :** Si une société basée à Hong Kong détient la Filiale-F opérant dans la juridiction F et que la Filiale-F distribue un dividende de 10 \$ au cours de l'année 1, et si la société de Hong Kong a satisfait à l'exigence de substance économique au cours de l'année 1 mais pas au cours de



l'année 2 et que la société de Hong Kong a perçu à Hong Kong au cours de l'année 2 uniquement le dividende distribué au cours de l'année 1, alors le dividende dont la décision de distribution est intervenue au cours de l'année 1 est exonéré de l'impôt sur les bénéfices, bien qu'il ait été versé à Hong Kong au cours de l'année 2.

Un *ruling* peut être demandé pour réduire le travail de suivi engendré par une telle règle.

A. QUENEDEY et S. SIEKER ■

## Afrique et Moyen-Orient

### Pays d'Afrique francophone et anglophone (Afrique de l'Ouest, Centrale, Est, Sud, Maghreb)



**Séverine LAURATET**  
Avocat associé fiscaliste, Fidal  
Responsable du pôle Afrique



**Alexandre ALMIRA**  
Avocat fiscaliste, Fidal  
Pôle Afrique



**Ali AÏT ABED**  
Avocat, département fiscal, FIDAL

**128. Afrique - Lois de finances 2023** - Comme chaque année à cette date, cette chronique scrute les mesures législatives issues des lois de finances pour 2023 les plus marquantes du continent. Ces mesures sont commentées, le cas échéant, sur la base des exposés des motifs, des instructions fiscales ou prises de positions des différentes administrations fiscales locales. Compte tenu de la densité de ces textes et de la volumétrie, nous nous concentrons sur les thématiques susceptibles d'intéresser le plus de lecteurs à savoir les mesures impactant uniquement les sociétés, et tout particulièrement les non-résidents.

### Retenues à la source

#### Sénégal

**129.** Le législateur sénégalais, devant l'ampleur des transactions économiques transfrontalières mettant en jeu d'importants flux financiers, a mis en place plusieurs dispositifs de taxation de ces flux afin d'assurer la pérennité des recettes fiscales de l'État.

La loi de finances pour 2023 a inséré un article 212 bis au code général des impôts sénégalais, instituant une retenue à la source libératoire pour appréhender les revenus réalisés par les entreprises étrangères n'ayant pas leur domicile fiscal au Sénégal sur les ventes d'hydrocarbures réalisées au Sénégal.

La retenue à la source est égale à 0,5 FCFA par kilogramme vendu et est due par les entreprises n'ayant pas leur domicile fiscal au Sénégal lorsqu'elles cèdent directement aux importateurs agréés locaux ou étrangers, les hydrocarbures dont elles disposent dans des bacs édifiés au Sénégal.

#### République Démocratique du Congo

**130.** La loi de finances pour 2023 modifie l'article 13 de l'ordonnance-loi n°69/009 du 10 février 1969 relatif au régime fiscal applicable aux revenus de capitaux mobiliers.

Désormais, les associés actifs des sociétés autres que par actions (congolaises ou étrangères - mais ayant un établissement permanent ou fixe en République Démocratique du Congo) sont assujettis à l'impôt mobilier, alors que jusqu'à présent seuls les associés non actifs étaient concernés.

Sont considérés comme associés non actifs pour l'application de ces dispositions, les associés qui ne participent pas à la gestion journalière de l'entreprise, c'est-à-dire ceux qui, n'y déployant pas une activité régulière et effective, ne font pas fructifier par leur travail le capital qu'ils y ont investi.

#### Maroc

**131.** La loi de finances pour 2023 a instauré une retenue à la source en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu sur les honoraires, commissions, courtages et

autres rémunérations de même nature versées, mises à la disposition ou inscrites en compte des personnes morales ou des personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du résultat net réel ou celui du résultat net simplifié ayant au Maroc leur siège social, leur domicile fiscal ou un établissement auquel se rattachent les produits servis.

La retenue à la source est prélevée par :

- l'État, les collectivités territoriales et les établissements et entreprises publics et leurs filiales conformément aux textes législatifs et réglementaires en vigueur, qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des personnes morales lesdites rémunérations, au taux de 5 % ;

- les personnes morales de droit public ou privé ainsi que par les personnes physiques dont les revenus sont déterminés selon le régime du RNR ou celui du RNS, qui versent, mettent à la disposition ou inscrivent en compte des personnes physiques soumises à l'IR selon le régime du RNR ou RNS lesdites rémunérations, au taux de 10 %.

La retenue à la source est imputable sur l'impôt sur les sociétés ou sur les revenus, avec droit à restitution.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux rémunérations versées, mises à la disposition ou inscrites en compte, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, quelle que soit la date de leur facturation

## Prix de transfert

### Burkina Faso

**132.** La loi de finances pour 2023 a introduit l'article 588-1 du CGI, venant compléter la législation relative aux prix de transfert.

Désormais, les entreprises exploitées au Burkina Faso peuvent demander à l'administration fiscale la conclusion d'un accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transactions futures réalisées avec une ou plusieurs entreprises avec lesquelles elles ont des liens de dépendance ou de contrôle au sens du § 2 de l'article 66 du CGI et ce pour une durée n'excédant pas 4 années.

Deux entreprises seront réputées avoir des liens de dépendance ou de contrôle :

- lorsqu'une entreprise détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social ou des droits de vote de l'autre, ou y exerce en fait directement ou indirectement ou par personne interposée le pouvoir de décision ou ;

- lorsque les deux entreprises sont placées, l'une et l'autre, dans les conditions définies ci-dessus, sous le contrôle d'une même entreprise tierce.

L'adoption de cette procédure d'accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert s'inscrit dans le renforcement de la relation de confiance entre contribuables et administration fiscale.

Un dispositif similaire a été adopté au Cameroun avec l'insertion d'un article L33 ter au CGI camerounais.

### Côte d'Ivoire

**133.** Afin de se conformer aux recommandations du projet de lutte contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices (Projet BEPS) auquel l'administration fiscale ivoirienne participe depuis 2016, l'article 12 de la loi de finances 2023 (codifié à l'article 36 ter du CGI) a mis à la charge des entreprises ivoiriennes effectuant des transactions internationales intragroupes et relevant des directions des grandes et moyennes entreprises, l'obligation de production du fichier « principal » et du fichier « local ».

L'adoption de cette mesure fait suite à l'introduction par la loi de finances 2018 de la déclaration pays par pays et permet de renforcer l'efficacité des contrôles fiscaux relatifs aux prix de transfert, affaiblie jusqu'alors par l'absence de fichier principal et local.

### Cameroun

**134.** La loi de finances 2023 prévoit en son article 14 que les entreprises ou groupes d'entreprises qui pratiquent la politique des prix de transfert en leur sein sont tenues de transmettre toute la documentation y afférente au plus tard le 31 mars de chaque année, lorsque celle-ci porte sur des échanges transfrontaliers des biens et services. Le défaut de transmission desdites informations est assimilé à l'infraction de refus de communication des pièces prévue à l'article 465 du code des douanes CEMAC.

V. également § 132.

## Impôt sur les sociétés (taux d'IS)

### Nigeria

**135.** La section 40 du *Companies Income Tax Act* fait l'objet d'un amendement qui vient porter le taux d'impôt sur les sociétés de 30 % à 50 % pour les sociétés ayant pour activité le torchage du gaz naturel (*Gaz-flaring companies*).

### Maroc

**136.** La loi de finances 2023 modifie le taux d'IS. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2026, le taux d'IS sera de :

- 20 % pour les sociétés dont le bénéfice net est inférieur ou égal à 300 000 dirhams et aux sociétés installées dans les zones d'accélération industrielle et à celles ayant le statut Casablanca Finance City ;

- 35 % pour les sociétés dont le montant du bénéfice net est égal ou supérieur à 100 M dirhams à l'exclusion notamment (i) des sociétés de services ayant le statut de Casablanca Finance City, (ii) des sociétés exerçant leurs activités dans les zones d'accélération industrielle prévues à l'article 6, (iii) des sociétés constituées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 s'engageant dans le cadre d'une convention signée avec l'État à investir un montant d'au moins 1 milliard et cinq cent millions de dirhams durant une période de 5 ans et sous réserve de remplir certaines autres conditions ;

- 40 % pour les établissements de crédit et organismes assimilés, la Caisse de dépôt et de gestion et les entreprises d'assurances et de réassurance.

La réalisation de cette modification du taux d'IS se fera manière progressive selon les étapes suivantes :

Exercice ouvert à compter du 1 <sup>er</sup> janvier	2023	2024	2025	2026
Bénéfice net inférieur ou égal à 300 K dirhams	12,5 %	15 %	17,5 %	20 %
Bénéfice net supérieur à 1 M dirhams et inférieur à 100 M dirhams	28,25 %	25,5 %	22,75 %	20 %
Bénéfice net égal ou supérieur à 100 M dirhams	35 %	33 %	34 %	35 %
Entreprises industrielles au taux actuel est de 26 % et dont le bénéfice net est inférieur à 100 M dirhams	20 %	25 %	30 %	35 %
Bénéfice net inférieur à 100 M dirhams avec statut Casablanca Finance City ou zone d'accélération industrielle	16,25 %	17,5 %	18,75 %	20 %
Bénéfice net supérieur à 100 M dirhams avec statut Casablanca Finance City ou zone d'accélération industrielle	20 %	25 %	30 %	35 %
Établissements de crédit et organismes assimilés, Bank Al Maghrib, Caisse de dépôt et de gestion, entreprises d'assurances et de réassurance	37,75 %	38,5 %	39,25 %	40 %

## Impôt sur les sociétés (déductibilité des charges)

### République Démocratique du Congo

**137.** Dans la lignée de l'action 4 du projet BEPS de l'OCDE, la loi de finances 2023 vient renforcer les conditions de déductibilité des intérêts en ajoutant un article 43 bis D à l'ordonnance-loi n°69/009. Désormais, les intérêts servis aux associés ou actionnaires possédant en droit ou en fait la direction de l'entreprise ne sont déductibles que lorsque les sommes laissées ou mises à la disposition de l'entreprise n'excèdent pas, pour l'ensemble desdits associés ou actionnaires, le montant du capital social libéré.

Cette nouvelle disposition semble cibler les intérêts dus aux associés ou actionnaires directs possédant la direction de l'entreprise, ce qui laisse supposer que pour les autres associés ou actionnaires ou sociétés liées, cette limitation ne s'appliquerait pas.

### Algérie

**138.** Les articles 10 et 11 de la loi de finances 2023 prévoient une augmentation des limites de déduction de plusieurs charges :

- les règles applicables à la déductibilité des charges payées en espèces (article 169 du CGI) sont modifiées : à présent, les charges payées en espèces sont déductibles si le montant de la facture n'excède pas 1 M dinars TTC (300 000 dinars auparavant) ;

- les dépenses engagées dans le cadre de la recherche et développement au sein de l'entreprise et celles dans le cadre des programmes d'« innovation ouverte », réalisés avec les entreprises disposant du label « start-up » ou « incubateur » sont déductibles du revenu jusqu'à concurrence de 30 % du montant de ce revenu (10 % auparavant) dans la limite d'un plafond de 200 M dinars (au lieu de 100 M dinars).

L'augmentation des limites de déductibilité des dépenses de R&D témoigne de la volonté de l'État algérien d'encourager les grandes entreprises à investir dans des structures innovantes.

Lorsque les dépenses engagées concernent simultanément la recherche et développement et l'innovation ouverte, le montant total des dépenses ne peut être supérieur à 200 M dinars.

### Sénégal

**139.** Dans un souci de mise en conformité à la réglementation bancaire communautaire de la BCEAO, la loi de finances sénégalaise modifie l'article 9 du code général des impôts relatif aux charges déductibles du bénéfice imposable, en y ajoutant un point 10.

Désormais, sont déductibles du bénéfice imposable les pertes se rapportant aux créances accordées par les établissements de crédit dans le respect des règles prudentielles de leur profession, classées comme douteuses ou litigieuses, conformément aux dispositions du Plan comptable bancaire révisé et non recouvrées au terme du cinquième exercice comptable à compter de leur transfert en créances douteuses ou litigieuses.

Ne sont pas admises en déduction, les créances pour lesquelles aucune action de recouvrement n'a été menée ainsi que celles pour lesquelles des actions de recouvrement bien qu'ayant été menées ont été abandonnées sans échec constaté par un officier ministériel, soit parce qu'il est survenu un accord de règlement, même partiel, entre le créancier et son débiteur, soit pour toute autre raison résultant de la volonté de l'établissement de crédit de mettre un terme aux poursuites.

Pour l'application de ces dispositions, les établissements de crédit doivent assurer le suivi des créances de manière à préserver les droits de contrôle et à l'information de l'administration fiscale.

À cet effet, ils doivent notamment joindre à leur déclaration d'impôt sur les sociétés, un état détaillé, des pertes sur créances, indiquant l'identité du débiteur, la date d'octroi du prêt ou du crédit, le montant initial, le montant restant à recouvrer, le montant passé en perte, la nature et la valeur des garanties, la date du transfert de la créance et l'étape de la procédure de recouvrement. Le non-respect de cette obligation entraîne la perte du droit à déduction.

## Impôt sur les sociétés (réévaluation de l'actif immobilisé)

### République Démocratique du Congo

**140.** Les dispositions relatives à la réévaluation de l'actif immobilisé sont modifiées pour désormais exclure les éléments immobilisés incorporels. En revanche, peuvent bénéficier de la mesure les immobilisations financières, mais également les immobilisations prises en contrat de location acquisition.

## Taxe sur la valeur ajoutée

### Algérie

**141.** La loi de finances pour 2023 a apporté plusieurs modifications au champ d'application et au fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée dans certains domaines d'activité.

Pour la **filiale pétrolière**, les articles 20 et 24 de la loi viennent réaménager le régime d'exonération à la TVA (article 9-9 du code des TCA) et le régime d'achat en franchise (article 42-1 du code des TCA).

Le régime d'exonération susvisé s'applique désormais aux biens, services et travaux acquis ou réalisés dans le cadre des activités d'hydrocarbures telles que définies par la législation y afférente et le régime d'achat en franchise est désormais applicable à tous les sous-traitants des entreprises exerçant les activités d'hydrocarbures.

Au sens de ce texte, les activités d'hydrocarbures sont celles visées par l'article 2 de la Loi pétrolière 19-13 du 11 décembre 2019 qui liste un certain nombre d'activités d'amont (prospection, recherche, etc.) et d'aval (transport, raffinage, etc.).

La loi de finances apporte par ailleurs des précisions relatives au fait générateur des **opérations de promotion immobilière et de construction**.

Concernant les opérations de vente d'immeubles à usage d'habitation, commercial ou professionnel, réalisées par les promoteurs immobiliers dans le cadre de leur activité ou celles relatives à la vente de locaux à usage industriel, le fait générateur est constitué par la livraison juridique ou matérielle du bien au bénéficiaire.

Pour les travaux immobiliers, le fait générateur est constitué par l'encaissement total ou partiel du prix.

### Madagascar

**142.** La loi de finances pour 2023 a été conçue suivant le cadre du Plan Emergence Madagascar (PEM) qui vise à stimuler la croissance économique du pays grâce à une augmentation des investissements publics et privés, au renforcement du capital humain et à l'amélioration de la gouvernance. La priorité est donnée aux infrastructures routières, à l'habitat, à l'électricité, à l'eau et à la sécurité.

Dans ce cadre, l'article 06.01.06 exonère de TVA les importations suivantes :

- l'importation et la vente des matériels et équipements pour la cimenterie, des matériels et équipements pour la mise en place des unités industrielles de transformation et agroalimentaire dans le cadre du programme « *One District One Factory* » ;

- l'importation de matériels et équipements spécifiques non disponibles localement pour la mise en place de complexes hôteliers et touristiques, l'importation des matériels et équipements en vue de la mise en place des parcs d'attraction, l'importation des animaux d'attraction.

Les modalités d'application de ces dispositions seront fixées par textes réglementaires.

### Mozambique

**143.** La loi de finances pour 2023 a approuvé certaines modifications du code de la taxe sur la valeur ajoutée en fixant un nouveau taux normal de 16 % (précédemment 17 %).

### République Démocratique du Congo

**144.** L'article 15.5 de l'ordonnance-loi n° 10/001 du 20 août 2010 portant institution de la valeur ajoutée est modifié. Est ajoutée à la liste des opérations de livraison de biens et d'importation exonérées de TVA l'importation des devises étrangères par les banques commerciales dans les conditions définies par la Banque Centrale du Congo.

L'article 38 de la même ordonnance-loi est modifié pour tenir compte du caractère normalisé des factures qui doivent être émises par les assujettis. Les prestataires étrangers semblent également concernés.

## Régimes de faveur et spécifiques

### Côte d'Ivoire

**145.** La loi de finances ivoirienne pour 2023 aménage le seuil minimum d'investissement en Côte d'Ivoire des sociétés étrangères applicable pour bénéficier d'une réduction d'impôt sur les sociétés (art. 2).

L'éligibilité à cette mesure était jusqu'à présent subordonnée à un investissement de 100 M FCFA hors taxe. Ce montant apparaissait comme un frein à l'investissement des PME qui peuvent rencontrer des difficultés à mobiliser ce niveau d'investissement.

Cette situation étant de nature à réduire la portée de cette mesure, la loi de finances pour 2023 a ramené à 25 M FCFA hors taxe pour les PME le montant minimum requis pour bénéficier de la mesure.

## Ghana

**146.** Le projet de loi de finances pour 2023 prévoit un gel des nouvelles exonérations fiscales pour les entreprises étrangères. De même, les exonérations fiscales accordées aux zones franches, aux entreprises minières, pétrolières et gazières sont réexaminées.

## Bénéficiaires effectifs

### Burkina Faso

**147.** Jusqu'à présent, le code général des impôts burkinabais faisait obligation aux sociétés anonymes (SA) et aux sociétés par actions simplifiées (SAS) de tenir un registre des titres nominatifs qu'elles émettent et aussi de tenir et déclarer auprès de l'administration fiscale leurs bénéficiaires effectifs.

Cette obligation n'incombait en revanche pas ni à toutes les sociétés ou personnes morales (associations, fondations, GIE, etc.) ni aux personnes morales bénéficiaires effectives de fournir les renseignements les concernant.

Afin de permettre à l'administration de disposer d'une base de données relative aux propriétaires légaux des sociétés, il est institué un article 561.4 au CGI qui impose aux personnes morales, quelles que soient leur forme et leurs activités, qu'elles soient ou non soumises à l'impôt ou, le cas échéant leurs mandataires ou administrateurs, de déclarer à l'administration fiscale, au moyen d'un formulaire conforme au modèle fourni par elle, les renseignements relatifs à leurs bénéficiaires effectifs :

- au moment de la souscription de leur déclaration d'existence, pour les personnes morales soumises à cette obligation en vertu de l'article 557, ou dans le mois qui suit leur constitution, pour les autres personnes morales ou constructions juridiques ;

- lors de leur déclaration annuelle de résultat ou de revenus, pour les personnes morales soumises à l'impôt, ou à la date anniversaire de leur constitution, pour les autres personnes morales ou constructions juridiques ;

- lors de leur déclaration annuelle de résultat ou de revenus, pour les personnes morales soumises à l'impôt, ou à la date anniversaire de leur constitution, pour les autres personnes morales ou constructions juridiques

- dans les quinze jours qui suivent le moment où les personnes morales ou constructions juridiques ont pris connaissance ou auraient dû prendre connaissance de l'évènement qui rend nécessaire la modification des informations sur les bénéficiaires effectifs.

## Cameroun

**148.** L'article 8 quinquies de la loi de finances pour 2023 met en place une obligation de déclaration des bénéficiaires effectifs.

Sous peine d'amende, les personnes morales ainsi que les administrateurs de constructions juridiques de droit camerounais étranger établis au Cameroun, qu'ils soient ou non soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur les revenus des personnes physiques, doivent identifier leurs bénéficiaires effectifs et tenir un registre actualité à cet effet.

## Procédure fiscale

### République Démocratique du Congo

**149.** Le droit de rappel de l'administration fiscale congolaise est étendu sur les exercices déficitaires. L'administration peut désormais contrôler voire même contrôler à nouveau un exercice prescrit pour vérifier la régularité d'un déficit reportable déduit qui se trouve dans le champ de son droit de rappel (nouvel alinéa à l'article 43 de la loi n°004/2003).

Les délais de vérification sur place sont encadrés à savoir qu'ils ne peuvent s'étendre sur une durée supérieure à 3 mois en ce qui concerne les petites entreprises, 6 mois en ce qui concerne les moyennes entreprises, 9 mois en ce qui concerne les grandes entreprises. Toutefois, des exceptions, dérogations et suspensions existent.

S. LAURATET, A. ALMIRA et A. AÏT ABED ■

## Moyen-Orient



**Slim GARGOURI**  
Expert-comptable

## Arabie saoudite

### 150. À NOTER

> **Arabie saoudite - Convention fiscale** - La direction générale des impôts marocaine a annoncé l'entrée en vigueur de la convention tendant à éviter la double imposition entre le Maroc et l'Arabie saoudite à compter du 1<sup>er</sup> août 2022.

La convention prévoit la possibilité pour le pays source du revenu d'appliquer un impôt sur les dividendes, intérêts et redevances sans que cet impôt ne dépasse 10 % de leur montant brut. Le taux est réduit à 5 % en ce qui concerne les dividendes reçus par une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui distribue les dividendes.

## Émirats Arabes Unis

### 151. Émirats Arabes Unis - Impôt sur les sociétés -

Les Émirats Arabes Unis publient un décret-loi relatif à l'imposition des sociétés et des entreprises. L'impôt sur les sociétés s'applique aux périodes fiscales commençant à compter du 1<sup>er</sup> juin 2023.

#### Décret-loi 47 de l'année 2022, 9 déc. 2022

**152.** L'impôt sur les sociétés est calculé au taux de 9 % sur la base d'un bénéfice imposable dépassant un seuil à définir par une décision gouvernementale. Tout bénéfice n'atteignant pas ce seuil sera soumis au taux zéro.

Pour les entreprises basées au niveau des zones franches, et sous certaines conditions, un taux zéro sera aussi applicable sur les bénéfices éligibles. Tout autre bénéfice sera soumis à l'impôt au taux de 9 %.

**153.** La loi précise que les personnes suivantes sont considérées comme résidant fiscalement aux Émirats Arabes Unis :

- les personnes morales constituées, établies ou régies par la législation émiratie ;
- les personnes morales constituées, établies ou régies par la législation d'un pays étranger et qui sont effectivement dirigées et contrôlées aux Émirats Arabes Unis ;
- les personnes physiques exerçant une activité d'affaires aux Émirats Arabes Unis ;
- toute autre personne telle que sera prescrit par une décision gouvernementale

**154.** Les non-résidents sont imposables aux Émirats Arabes Unis lorsqu'ils :

- réalisent un revenu de source émirati ;
  - y disposent d'un établissement stable ;
- Une personne non résidente est considérée comme ayant un établissement stable aux Émirats Arabes Unis dans l'un des cas suivants :
- elle dispose d'une installation fixe d'affaires aux Émirats Arabes Unis par l'intermédiaire de laquelle la personne non résidente exerce tout ou partie de son activité ;
  - une personne dispose d'un pouvoir qu'elle exerce habituellement en vue de mener une activité d'affaires aux Émirats Arabes Unis au nom de la personne non résidente ; ou
  - elle dispose de toute autre forme de lien aux Émirats Arabes Unis, comme sera spécifié dans une décision gouvernementale.

Les chantiers de construction, les opérations de montage ou d'installation et les activités de surveillance s'y rattachant constituent un établissement stable de l'entreprise non résidente lorsque ces chantiers, opérations ou activités durent plus que 6 mois.

- ont un lien avec les Émirats arabes unis, comme il sera spécifié dans une décision gouvernementale.

**155.** La déclaration d'impôt sur les sociétés doit être déposée dans les 9 mois qui suivent la clôture de la période fiscale concernée. La période fiscale correspond à l'année civile ou la période de douze mois pour laquelle le contribuable prépare ses états financiers. Ce dernier peut opter à une période fiscale différente, sous certaines conditions.

## 156. À NOTER

> **Émirats Arabes Unis - Conventions fiscales** - L'avenant à la convention fiscale entre les Émirats Arabes Unis et l'Autriche est entré en vigueur, tout comme la convention fiscale entre les Émirats Arabes Unis et le Chili. Le Gabon autorise la ratification de sa convention fiscale avec les Émirats Arabes Unis, qui ont par ailleurs signé un avenant à la convention fiscale avec la Suisse et approuvé la convention fiscale signée avec le Koweït.

**Autriche** - L'avenant modifiant la convention de non-double imposition entre les Emirats Arabes Unis et l'Autriche entre en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2023. Ses dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 selon l'article 9 de l'avenant. La convention fiscale, dans sa version initiale, ne permettait pas au pays source de prélever un impôt au titre des dividendes. L'avenant prévoit une telle imposition sans que cet impôt n'excède 10 % du montant brut des dividendes.

**Chili** - La convention tendant à éviter la double imposition entre les Émirats Arabes Unis et le Chili est entrée en vigueur le 28 juillet 2022. La convention autorise le pays source à prélever un impôt sur les dividendes, intérêts et redevances sans que cet impôt n'excède 10 % de leurs montants bruts. Ce taux est réduit à :

- 5 % en ce qui concerne les dividendes lorsque le bénéficiaire effectif est une société qui a détenu directement, pendant les six mois précédant la date à laquelle le droit aux dividendes est né, au moins 25 % des droits de vote dans la société distributrice des dividendes ;

- 4 % en ce qui concerne les intérêts si le bénéficiaire effectif est une banque, une compagnie d'assurances, une entreprise exerçant à titre principal l'activité de prêt ou de financement (y compris l'activité d'émission de lettres de crédit, d'octroi de garanties ou de fourniture de services de carte de crédit) dans des transactions avec des personnes non liées, ou une entreprise qui a vendu de la machinerie ou de l'équipement dès lors que les intérêts en question se rattachent à la dette contractée dans le cadre de la vente à crédit de cette machinerie ou de cet équipement ;

- 2 % en ce qui concerne les redevances payées pour l'usage ou la concession d'usage d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques.

**Gabon** - Le Gabon publie dans son journal officiel n° 183 du 16 octobre 2022 le décret n° 00248/PR du 29 septembre 2022 portant promulgation de la loi n° 013/2022 autorisant la ratification de l'Accord conclu avec les Émirats Arabes Unis sur la non double imposition et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signé le 1<sup>er</sup> mars 2019 à Abou Dhabi.

**Suisse** - Un avenant modifiant la convention de non-double imposition entre les Émirats Arabes Unis et la Suisse a été signé le 5 novembre 2022. Les amendements portent notamment sur l'article 7 « bénéficiaires des entreprises ». Sauf en cas de fraude, négligence grave ou manquement délibéré, les nouvelles dispositions ne permettent pas à un État contractant d'ajuster les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant et ce après l'expiration d'une période de cinq ans suivant la fin de l'exercice fiscal au cours duquel les bénéfices auraient été attribuables à l'établissement stable.

**Koweït** - Le 10 octobre 2022, le gouvernement émirati a approuvé la convention fiscale signée avec le Koweït le 30 août 2022.

> **Émirats Arabes Unis - TVA** - Le décret-loi fédéral n° 18/2022 du 26 septembre 2022, publié au journal officiel n° 736 introduit des amendements au décret-loi fédéral n° 8/2017 relatif à la TVA. Les nouvelles mesures prennent effet le 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Dans le cas d'un contrat comportant des paiements périodiques ou des factures consécutives (cas de livraisons de biens/prestations de services effectuées de manière continue), les nouvelles mesures indiquent que la date de livraison de biens/prestations de services est déterminée comme suit :

- la date de facturation ;
- la date d'échéance du paiement indiquée sur la facture ;
- la date du paiement ; ou
- la date d'expiration d'un délai d'un an à compter de la livraison de biens ou prestations de services.

Les nouvelles mesures prévoient un délai de prescription fixé à 5 ans à compter de la date de clôture de la période fiscale concernée (avec quelques exceptions). Le délai est porté à 15 ans en cas de fraude fiscale (à compter de la date de clôture de la période fiscale concernée) ou de défaut d'immatriculation (à compter de la date où l'obligation d'immatriculation est née).

Par ailleurs, elles introduisent plusieurs autres amendements aux règles de la TVA, y compris notamment la déductibilité de la TVA ou la facturation.

## Koweït

### 157. À NOTER

> **Koweït - Conventions fiscales** - Le Koweït approuve les avenants modifiant ses conventions fiscales avec la Suisse et le Luxembourg. L'Afrique du Sud approuve l'avenant modifiant sa convention fiscale avec le Koweït, tout comme les Émirats Arabes Unis.

**Suisse et Luxembourg** - Le conseil des ministres koweïtien a approuvé, le 26 septembre 2022, les avenants modifiant les conventions fiscales signées par le Koweït avec la Suisse (avenant signé le 6 novembre 2019) et le Luxembourg (avenant signé le 25 mars 2021).

**Afrique du Sud** - Le 31 août 2022, le parlement de l'Afrique du Sud a approuvé l'avenant modifiant la convention fiscale avec le Koweït.

**Émirats Arabes Unis** - Le 10 octobre 2022, le gouvernement émirati a approuvé la convention fiscale signée avec le Koweït le 30 août 2022.

## Oman

### 158. À NOTER

> **Oman - Conventions fiscales** - La convention fiscale entre le Qatar et Oman prend effet au 1<sup>er</sup> janvier 2023. Le Kenya lance une consultation publique concernant la convention fiscale à signer avec Oman.

**Qatar** - La convention autorise le pays source à prélever un impôt sur les dividendes sans que cet impôt n'excède 5 % de leur montant

brut. Le taux est réduit à zéro dans certains cas y compris notamment le cas d'une société qui détient directement au moins 20 % du capital de la société distributrice des dividendes. Le pays source peut, en outre, prélever un impôt sur les redevances et les honoraires pour études techniques sans que cet impôt ne dépasse 8 % de leurs montants bruts. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État contractant.

**Kenya** - L'autorité fiscale kenyane a lancé une consultation publique pour recueillir les commentaires sur la convention fiscale à signer avec Oman. La consultation a été clôturée le 4 novembre 2022.

## Qatar

### 159. À NOTER

> **Qatar - Conventions fiscales** - La convention fiscale entre le Qatar et Oman prend effet au 1<sup>er</sup> janvier 2023. La convention fiscale entre le Qatar et la République tchèque entre en vigueur. L'avenant modifiant la convention fiscale entre l'Ukraine et le Qatar est approuvé par l'Ukraine. La Côte d'Ivoire et le Qatar signent une convention fiscale. Le parlement de la République Démocratique du Congo approuve la convention fiscale avec le Qatar.

**Oman** - V. § 158.

**République tchèque** - La convention fiscale signée entre le Qatar et la République tchèque est entrée en vigueur le 25 octobre 2022. En application de la convention, le pays source est autorisé à prélever un impôt au titre des dividendes et redevances n'excédant pas : 10 % du montant brut des dividendes (taux réduit à 5 % si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 10 % du capital de la société distributrice) ; 10 % du montant brut des redevances. Les intérêts ne sont imposables que dans le pays de résidence du bénéficiaire effectif.

**Ukraine** - Le conseil des ministres ukrainien a approuvé, le 2 décembre 2022, l'avenant modifiant la convention fiscale entre l'Ukraine et le Qatar.

**Côte d'Ivoire** - Une convention tendant à éviter la double imposition a été signée entre la Côte d'Ivoire et le Qatar, le 7 décembre 2022.

**République Démocratique du Congo** - Le Parlement de la République Démocratique du Congo a approuvé, le 28 septembre 2022, la convention fiscale signée avec le Qatar le 29 mars 2021.

S. GARGOURI ■