

Développements réglementaires

Évolutions récentes dans les
réglementations fiscales

Dernière mise à jour : avril 2025



Table des matières

1	BEPS 2.0/Pilier 2 – Introduction d'un impôt minimum mondial.....	4
1.1	BEPS 2.0/Pilier 2 en bref	4
1.2	Développements politiques récents.....	4
1.3	Publications récentes.....	5
1.4	Prochaines étapes	5
2	BEPS 2.0/Pilier 1 – Relever les défis fiscaux de l'économie numérique	6
2.1	BEPS 2.0/Pilier 1 – Montant A.....	6
2.2	BEPS 2.0/Pilier 1 – Montant B.....	6
3	Directive relative à l'échange automatique d'information sur les dispositifs transfrontières.....	8
3.1	DAC6	8
3.2	DAC7	9
3.3	DAC8	10
3.4	DAC9	10
4	Cadre de déclaration des crypto-actifs de l'OCDE (CDC)	12
4.1	CDC	12
5	Directive européenne relative à la déclaration pays par pays publique (« DPPP publique ») et projet de législation australienne sur la DPPP publique	13
5.1	Que signifie « DPPP publique » ?	13
5.2	Qui est concerné par la DPPP publique ?	13
5.3	Que faut-il déclarer ?	14
5.4	Qui est tenu de déclarer ?	14
5.5	Où et comment l'information est-elle publiée ?	14
5.6	Quelles conséquences en cas de non-respect ?.....	14
5.7	Prochaines étapes	14
5.8	Déclaration pays par pays publique pour les entreprises australiennes	15
6	Règlement relatif aux subventions étrangères faussant le marché unique (RSE)	17
6.1	Contexte.....	17
6.2	Portée	17
6.3	Prochaines étapes	18
7	Directive du Conseil de l'UE relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT).....	19
7.1	Contexte.....	19
7.2	Application des règles BEFIT	19
7.3	Administration et procédures	20
8	Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (MACF)	21
8.1	Contexte.....	21
8.2	Qui sera concerné ?	21
8.3	Que devez-vous savoir ?	22
8.4	Prochaines étapes	23
9	Pratique plus stricte en matière de déduction de la TVA	24

9.1	Publication du projet révisé de l'Info TVA 09, déduction de la TVA	24
9.2	Le projet de l'Info TVA 09 contient des règles plus strictes et en partie arbitraires concernant la possibilité pour les entreprises détenant des participations (c'est-à-dire au moins 10% du capital social) de déduire la TVA	24

1 BEPS 2.0/Pilier 2 – Introduction d'un impôt minimum mondial

L'OCDE poursuit l'élaboration d'instructions administratives internationales pour la mise en œuvre de BEPS 2.0/Pilier 2. Certains pays (dont la Suisse) ont d'ores et déjà transposé les exigences internationales dans leur législation nationale et d'autres pays devraient suivre.

Statut : • 1^{er} janvier 2024 dans de nombreux pays, dont l'UE et la Suisse

1.1 BEPS 2.0/Pilier 2 en bref

Le Pilier 2 du projet de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS 2.0) vise à réduire la concurrence fiscale internationale et donc l'incitation au transfert de bénéfices injustifié au sein d'un groupe en introduisant un taux d'imposition juridictionnel minimum de 15%. Cet impôt minimum global s'appliquerait aux groupes multinationaux dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur à EUR 750 millions, avec quelques exceptions limitées, telles que les entités publiques, les organisations internationales, les organisations à but non lucratif, les fonds de pension et les fonds d'investissement agissant comme entité mère ultime.

En résumé, les règles de Pilier 2 fonctionnent principalement selon deux paramètres : (1) une définition distincte de la charge fiscale et (2) une assiette fiscale GloBE spécifique. La charge fiscale correspondante comprend généralement tout impôt lié au revenu et/ou au bénéfice, ainsi qu'aux fonds propres/capital. L'assiette fiscale GloBE est déterminée à partir des états financiers consolidés du groupe, préparés conformément à une norme comptable acceptée (IFRS, US GAAP, Swiss GAAP RPC, etc.). Toutefois, l'OCDE autorise également le calcul des impôts complémentaires nationaux sur la base des normes comptables locales si les pays le souhaitent (il conviendra de suivre l'évolution de la mise en œuvre de Pilier 2 dans les différents États participants). Sur cette base, le ratio entre la charge fiscale (numérateur) et l'assiette fiscale GloBE (dénominateur) doit être d'au moins 15%, calculé pays par pays. Si le taux d'imposition effectif dans un pays n'atteint pas ce seuil, et que le revenu GloBE dépasse un certain seuil fondé sur la substance, la différence (appelée « impôt complémentaire ») peut être prélevée soit par le pays concerné (au moyen d'un impôt complémentaire national, le cas échéant), soit par d'autres pays, principalement par le pays de la société mère ultime ou d'une société holding intermédiaire.

1.2 Développements politiques récents

Le calendrier exact de la mise en œuvre de Pilier 2 dépendra de la date de transposition de ces règles par chaque État. En Suisse, le Conseil fédéral a décidé, le 22 décembre 2023 – par la publication d'une ordonnance à cet effet – de mettre en œuvre l'impôt complémentaire national (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) pour les exercices débutant à compter du 1^{er} janvier 2024. À cette fin, les autorités fiscales ont publié en février 2025 une déclaration QDMTT sur la plateforme OMTax. La déclaration doit être accompagnée, entre autres informations, des états financiers et de l'organigramme du groupe, incluant le détail des participations détenues.

Le 4 septembre 2024, le Conseil fédéral a également décidé d'introduire en Suisse la règle d'inclusion du revenu (« Income Inclusion Rule – IIR ») à compter du 1^{er} janvier 2025, afin de compléter l'impôt complémentaire national suisse entré en vigueur en 2024. Le Conseil fédéral a par ailleurs, pour le moment, reporté la mise en œuvre de la règle relative aux

paiements insuffisamment imposés (« Undertaxed Payments Rule – UTPR »), et se prononcera ultérieurement à ce sujet.

L'Union européenne, le Royaume-Uni, le Liechtenstein, le Japon, la Corée du Sud, l'Australie et le Canada font partie des juridictions à mettre en œuvre Pilier 2 dès 2024.

Le 11 mars 2025, le Conseil de l'UE a approuvé DAC9. Cette directive complète la directive relative au Pilier 2 (directive (UE) 2022/2523) en rationalisant les obligations de déclaration des entreprises multinationales et en introduisant un cadre centralisé pour l'échange d'informations, permettant ainsi aux entreprises multinationales de déposer une seule déclaration fiscale complémentaire au niveau central. Les États membres doivent mettre en œuvre la directive d'ici au 31 décembre 2025, les entreprises multinationales devant déposer leur première déclaration au plus tard le 30 juin 2026.

1.3 Publications récentes

Le 15 janvier 2025, l'OCDE a publié de nouveaux documents relatifs au Pilier 2. Ces publications comprennent plusieurs documents liés à la déclaration d'information GloBE (« GIR ») et trois documents de directives administratives.

La version mise à jour de la GIR intègre les modifications apportées à la suite des commentaires reçus lors de la consultation publique sur le projet initial, certaines précisions concernant les définitions incluses ainsi que des mises à jour tenant compte de l'élaboration de nouveaux documents (tels que le schéma XML). L'OCDE a également fourni un guide d'utilisation à l'intention des administrations fiscales et un Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de la déclaration d'information GloBE.

Les nouvelles directives administratives comprennent un registre central des législations bénéficiant d'un statut transitoire, des directives sur les articles 8.1.4 et 8.1.5 des Règles GloBE et des directives sur l'article 9.1 des règles modèles mondiales contre l'érosion de la base d'imposition. En particulier, la dernière partie des directives limite la reconnaissance de certains avantages fiscaux accordés aux contribuables après le 30 novembre 2021 aux fins des Règles GloBE. Les avantages concernés pourraient inclure des crédits d'impôt ou d'autres allègements fiscaux (y compris, par exemple, une augmentation de la base d'imposition) qui ne surviennent pas indépendamment de l'accord conclu avec les autorités publiques.

1.4 Prochaines étapes

La mise en œuvre de Pilier 2 invite les contribuables à déterminer s'ils entrent dans le champ d'application de ces règles et s'ils prévoient de satisfaire aux exigences de déclaration mondiale/locale prévues pour 15 mois à compter de la fin de l'exercice financier concerné (18 mois pour le premier dépôt). Pour ce faire, il convient d'étudier la déclaration pays par pays du groupe afin de déterminer si celui-ci pourra éventuellement bénéficier du régime de protection transitoire lié à la déclaration pays par pays (« Transitional CbCR Safe Harbour »). Il conviendra également d'analyser les entités du groupe et de se tenir informé de toute nouvelle exigence de déclaration potentiellement requise par les territoires qui mettent en œuvre l'imposition minimale. Il est aussi impératif que les entreprises vérifient si elles possèdent déjà toutes les données nécessaires pour calculer l'assiette fiscale GloBE ainsi que les charges fiscales pertinentes. Cela permettra d'effectuer un calcul rapide sur une base globale dans le cadre du provisionnement et du futur processus de clôture financière. Il sera souvent indispensable de modifier les systèmes informatiques et les processus déclaratifs pour effectuer ces calculs de manière efficace et automatique afin d'assurer leur conformité.

Plus d'informations sur : <https://www.pwc.ch/en/services/tax-advice/corporate-taxes-tax-structures/beps2.html>

2 BEPS 2.0/Pilier 1 – Relever les défis fiscaux de l'économie numérique

Les travaux se poursuivent sur la mise en œuvre des modifications du Montant A du Pilier 1 de BEPS 2.0. Les règles relatives au Montant A (qui ne concerne que les entreprises multinationales d'importance et de rentabilité majeures) pourraient prendre plus de temps à être mises en place, afin de permettre la résolution de certains aspects d'application technique et de divergences d'opinion importantes entre certains pays clés. Il existe toutefois un engagement politique clair en faveur de sa finalisation. Le rapport finalisé (19 février 2024) sur le Montant B introduit des niveaux de rémunération cibles pour les fonctions de base du marketing et de la distribution, qui sont pertinentes pour un large éventail d'entreprises multinationales dans tous les secteurs, et qui seront mis en œuvre à partir du 1^{er} janvier 2025.

Statut :

- BEPS 2.0 Montant A, entrée en vigueur actuellement prévue pour 2025 ou plus tard
- BEPS 2.0 Montant B, entrée en vigueur actuellement prévue pour 2024

2.1 BEPS 2.0/Pilier 1 – Montant A

Les travaux techniques sur le Montant A (répartition des bénéfices entre les pays, même lorsqu'une entreprise multinationale n'a pas de présence physique dans le pays) sont actuellement considérés comme suspendus. L'annonce de l'administration Trump concernant l'« accord fiscal mondial » (sans préciser expressément à quelles parties du projet BEPS 2.0/Pilier 2 elle se réfère) et la complexité nécessaire pour parvenir à un consensus multinational font qu'il est actuellement difficile de savoir si cet élément du Pilier 1 sera maintenu.

Une convention multilatérale (MLC) ainsi qu'un exposé des motifs devaient être publiés pour signature et entrer en vigueur en 2025 – l'OCDE ne s'est pas prononcée à ce sujet, mais selon les prévisions actuelles, cela ne devrait pas se produire.

L'échec potentiel du Montant A du Pilier 1, qui constituerait un cadre convenu à l'échelle mondiale, remet à l'ordre du jour la possibilité d'une mise en œuvre locale de taxes unilatérales sur les services numériques (DST), que plusieurs pays ont annoncée.

2.2 BEPS 2.0/Pilier 1 – Montant B

Les nouvelles directives relatives à la mise en œuvre du Montant B sont officiellement entrées en vigueur en janvier 2025 – sous réserve de la décision de chaque pays quant à savoir s'il s'agira d'une approche « safe harbor », d'une approche obligatoire ou si elles ne seront pas mises en œuvre du tout.

Les nouvelles directives décrivent comment évaluer les niveaux de rentabilité en se basant sur les principes standards pour l'une des activités commerciales intragroupe les plus couramment appliquées : la distribution de produits par des entités opérant selon un profil de risque limité, soit par le biais d'un modèle d'achat et de vente, soit en utilisant des sociétés du groupe agissant en tant qu'agents commerciaux/commissionnaires.

Le contenu du rapport sera incorporé dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert dans le courant de l'année 2025 (actuellement prévu pour l'été 2025).

Principaux enseignements :

- Contrairement au Montant A du Pilier 1 du BEPS 2.0, il n'y a pas de seuil de minimis de ventes pour l'application du Montant B. Le Montant B s'appliquera donc à un large éventail de groupes, d'entités et de secteurs d'activité.
- Le champ d'application des règles relatives au Montant B (désormais appelé « approche simplifiée et rationalisée ») est limité à la distribution en gros de biens matériels et ne couvre pas la distribution de services (y compris les services numériques).
- Le terme « distributeur » désigne les distributeurs grossistes, les agents commerciaux et les commissionnaires impliqués dans la vente de biens – il s'agit là de modèles d'affaires couramment appliqués par les groupes suisses.
- Un ensemble de règles a été mis en place pour déterminer si les activités d'un distributeur peuvent être considérées comme des activités de distribution et de commercialisation de base. D'autres instructions seront publiées à la fin du mois de mars. Les règles exigent qu'une analyse fonctionnelle et une analyse de délimitation précise soient effectuées afin de déterminer si une entité entre ou non dans leur champ d'application.
- Les instructions comprennent une matrice de fixation des prix décrivant les niveaux de rentabilité spécifiques pour différents types d'entités. La matrice a été légèrement mise à jour par rapport aux versions précédentes, mais les valeurs de référence cibles globales restent comprises entre 1,5% et 5,5%. Le taux applicable dépend du secteur d'activité, de la juridiction ainsi que du niveau d'intensité des actifs et des charges d'exploitation de chaque entité qualifiée.
- L'application de la matrice de fixation des prix peut aboutir à des niveaux de bénéfices cibles supérieurs à ceux généralement appliqués par les groupes suisses ou les filiales suisses d'entreprises multinationales étrangères.

Le rapport précise que l'approche simplifiée et rationalisée du Montant B fait désormais partie de l'annexe au chapitre IV des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Les juridictions locales pourront commencer à appliquer ce nouveau cadre pour les exercices fiscaux commençant à partir du 1^{er} janvier 2025.

Dans la pratique, nous observons qu'un certain nombre d'autorités fiscales utilise déjà la matrice de fixation des prix (publiée pour la première fois en juillet 2023 dans un projet de rapport de consultation) comme point de référence général pour les marges EBIT attendues des entités de distribution de base (par exemple, dans les négociations sur les procédures amiables et les accords préalables en matière de prix de transfert). Les autorités fiscales fédérales suisses indiquent que la Suisse considérera l'approche « safe harbour ».

3 Directive relative à l'échange automatique d'information sur les dispositifs transfrontières

3.1 DAC6

La directive comprend des obligations de déclaration pour les contribuables et leurs conseillers dans le cadre de dispositifs de planification fiscale transfrontière au sein de l'UE ou impliquant des parties européennes. Bien que l'introduction de DAC6 ne soit pas prévue en Suisse, cette directive pourrait avoir des répercussions sur les groupes internationaux suisses ayant des filiales dans l'UE, ou sur les groupes financiers ayant des clients dans l'UE.

Statut : • 1^{er} juillet 2020

Contexte

Les États membres de l'Union européenne (UE) craignent que les schémas d'optimisation fiscale agressifs fragilisent leurs bases d'imposition et fassent pression sur les finances publiques. L'UE estime que les modèles de planification fiscale les plus agressifs comportent un élément transfrontalier. En juin 2018, l'UE a donc révisé la directive 2011/16/UE afin d'exiger des contribuables et de leurs intermédiaires (conseillers fiscaux, avocats, etc.) qu'ils informent les autorités fiscales locales de l'existence de tels dispositifs.

La directive 2018/822 (« DAC6 ») vise à assurer que les autorités fiscales des États membres de l'Union européenne disposent de données suffisantes pour contrecarrer ces schémas de planification fiscale par des mesures adaptées. Cette directive s'applique à un large éventail de contribuables au sein de l'UE, tant dans le secteur des services financiers que non financiers. Même si l'application de DAC6 n'est pas prévue en Suisse, elle pourrait néanmoins avoir des répercussions sur les groupes internationaux dont le siège est en Suisse mais qui ont des filiales dans l'UE, ou sur les groupes financiers qui ont des clients dans l'UE.

Points clés DAC6

DAC6 regroupe les points clés suivants :

- Depuis juillet 2020, certains dispositifs transfrontières doivent être déclarés aux autorités fiscales par les contribuables ou leurs conseillers (intermédiaires). Ces dispositifs peuvent inclure des transactions au sein de l'UE ou des transactions entre parties européennes et non européennes.
- Les autorités fiscales des États membres de l'UE s'échangent automatiquement les informations déclarées.
- La notion d'« intermédiaire » est large et englobe les conseillers fiscaux, avocats, banques, gestionnaires de fortune et autres participants à la mise en place du dispositif fiscal.
- En ce qui concerne les intermédiaires, le 29 février 2024, l'avocat général Nicholas Emiliou a présenté ses conclusions dans l'affaire C-623/22 de l'Association belge des avocats fiscalistes. Il a précisé que la dérogation à l'obligation de déclaration des tiers pour les privilèges des professions juridiques ne s'applique qu'aux avocats et ne peut être étendue aux activités des professionnels tels que les comptables, les réviseurs d'entreprises et les conseillers fiscaux. La Cour européenne de justice rendra son arrêt dans les prochains mois.

- Le champ d'application de la directive repose sur l'existence de certaines caractéristiques (appelées « marqueurs »). Ces marqueurs permettent de décrire et de caractériser les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif.
- Les marqueurs visent notamment les transactions transfrontalières, l'échange automatique d'informations et les prix de transfert.
- Certains marqueurs ne sont appliqués que si l'un des principaux avantages d'un dispositif de planification fiscale est de réaliser ou de rechercher un avantage fiscal.
- Le dépôt des déclarations y relatives doit avoir lieu dans un délai de 30 jours.

Les manquements à l'obligation de déclaration selon DAC 6 sont sanctionnés au niveau de chaque État membre de l'UE. Ces sanctions portent sur l'omission de déclaration et se traduisent par des sanctions financières punitives (p. ex. jusqu'à EUR 5 millions en Pologne) ou non financières. Les délais de déclaration des accords sont de 30 jours à compter de l'événement déclencheur qui donne lieu à la déclaration.

Mode de dépôt des déclarations

- Les États membres adoptent des approches variées concernant le format et la transmission des rapports. Les méthodes les plus courantes sont :
 - Formulaire en ligne
 - XML
- XML (Extensible Markup Language) est un langage de balisage permettant de représenter hiérarchiquement des données structurées sous forme de fichier texte, lisible aussi bien par les ordinateurs que par les humains. Les États mettent à disposition des schémas sur la façon dont les informations doivent être structurées et échangent ensuite ces données avec les autres États.
- Les exigences en termes linguistiques et de contenu varient d'un État membre à l'autre. Par ailleurs, il se peut que malgré une déclaration dans un pays, une déclaration succincte soit obligatoire dans certaines autres juridictions concernées par l'accord à déclarer.

Prochaines étapes

- La déclaration est obligatoire dans tous les États membres. Il est donc primordial de disposer d'un cadre de référence de gouvernance DAC6 solide, qui détaille les rôles et les responsabilités au sein d'un groupe en ce qui concerne DAC6, qui définit les processus d'identification, d'évaluation et de surveillance des modèles ainsi qu'un processus relatif à l'interaction avec les intermédiaires et qui veille à ce que les déclarations soient effectuées correctement et en temps utile.
- Pour éviter des sanctions, une attention particulière doit désormais être accordée au délai de 30 jours pour la déclaration des « nouveaux » dispositifs.

Il est probable que les autorités fiscales locales demandent des précisions sur les déclarations DAC6, bien que, jusqu'à présent, elles n'aient pas été très actives à ce sujet.

3.2 DAC7

- La directive DAC7 (publiée le 19 février 2021) a pour but de réduire le « fossé fiscal » tant pour la TVA que pour l'impôt sur les sociétés liés à la « sharing and gig economy » (économie de partage et collaborative) en exigeant des opérateurs de plateformes numériques qui mettent en relation des vendeurs et des utilisateurs qu'ils fournissent des informations sur les vendeurs aux autorités fiscales nationales compétentes au sein de l'UE.
- Le champ d'application matériel couvre la vente de biens, de services personnels, de location de moyen de transport ou de location de biens immobiliers – « activités visées ».
- Les obligations déclaratives des opérateurs de plateforme numérique comprendront l'identification des vendeurs devant faire l'objet d'une déclaration, la collecte d'informations les concernant, notamment quant aux bénéfices réalisés par ces vendeurs par le biais de la plateforme.

- Tous les exploitants, qu'ils soient européens ou non, sont soumis à l'obligation de déclaration dès lors qu'ils permettent les activités commerciales de vendeurs européens ou la location de biens immobiliers situés dans l'UE, indépendamment du lieu de résidence des vendeurs.
- La Suisse n'adoptera pas DAC7. Le Secrétariat d'État aux questions financières internationales (SIF) a également rejeté l'adoption des standards OCDE qui sont quasiment identiques sur le plan du contenu.
- Toutefois, les entités suisses ayant des filiales ou des résidences fiscales dans l'UE pourraient être concernées par cette directive.
- DAC7 devait être mise en œuvre par les États membres au plus tard le 1^{er} janvier 2023. Les premiers rapports seront publiés au plus tard le 31 janvier 2024 pour l'année 2023.
- La Commission européenne a adopté des règles d'équivalence pour la Nouvelle-Zélande et le Canada. Pour ces deux pays non-membres de l'UE, l'équivalence entrera en vigueur en 2024, date à laquelle leurs règles commenceront à s'appliquer. Pour 2023, les plateformes de ces deux pays devaient rendre compte directement aux États membres de l'UE, car DAC7 était déjà en vigueur.
- Il est à noter que plusieurs États membres n'ont pas encore mis en œuvre DAC7. La Commission européenne poursuit actuellement des actions en justice contre plusieurs pays, dont la Belgique, Chypre, la Grèce, la Pologne et l'Espagne, pour non-transposition de la directive dans leur législation nationale.
- En janvier 2024, l'Office central fédéral des impôts en Allemagne a publié des règlements transitoires indiquant qu'aucune objection ne sera faite concernant la déclaration de l'exercice 2023, si les opérateurs de plateformes de déclaration notifient chaque fournisseur avant le 1^{er} avril 2024.
- Le 3 avril 2025, la Commission européenne a publié son règlement d'exécution final établissant une liste de données statistiques que les pays doivent fournir avant avril de chaque année afin de permettre l'évaluation de DAC7 en vue d'une éventuelle révision. Ces données concernent la disposition relative aux audits conjoints, qui est entrée en vigueur en 2024.

3.3 DAC8

- Extension des obligations déclaratives en matière de cryptomonnaies et de monnaie électronique. La directive vise à améliorer le cadre existant pour l'échange d'informations et la coopération administrative dans l'UE.
- Les prestataires de services sur crypto-actifs et les opérateurs de crypto-actifs seront tenus de fournir aux autorités fiscales des informations sur les transactions d'échange et les transferts de crypto-actifs.
- L'OCDE a publié un projet d'accord type pour la mise en œuvre de l'échange automatique d'informations relatives aux actifs numériques début 2022 (le Crypto Asset Reporting Framework ou CARF).
- Le conseil de l'UE est parvenu à un accord politique lors de la réunion ECOFIN (Economic and Financial Affairs Ministers) concernant l'alignement de DAC8 sur le CARF et le MiCA (Markets in Crypto-Asset) de l'OCDE. Les États membres de l'UE auront jusqu'au 31 décembre 2025 pour mettre en œuvre DAC8 dans leur législation nationale. Le 17 janvier 2024, la Commission européenne a annoncé qu'elle avait recommandé des mises à jour des accords avec cinq pays non-membres de l'UE, dont la Suisse. Les mises à jour recommandées comprennent des règles relatives à l'intégration de DAC8.

3.4 DAC9

- Complète la directive Pilier 2 (directive (UE) 2022/2523) en rationalisant les obligations de déclaration des groupes multinationaux (GMB) qui relèvent de son champ d'application.
- Introduit un cadre centralisé pour l'échange des informations contenues dans ces déclarations. Ce faisant, DAC9 simplifie considérablement la tâche des entreprises, car elle permet aux entreprises multinationales (EMN) de ne remplir qu'une seule déclaration

fiscale complémentaire, au niveau central pour l'ensemble du groupe, au lieu de multiples déclarations au niveau local par chaque entité constitutive du groupe multinational.

- Les États membres doivent transposer la directive dans leur législation nationale d'ici au 31 décembre 2025. Les EMN sont tenues de déposer leur première déclaration fiscale complémentaire d'ici au 30 juin 2026, conformément à la directive relative au Pilier 2. Les autorités fiscales compétentes doivent échanger ces informations entre elles au plus tard le 31 décembre 2026.

4 Cadre de déclaration des crypto-actifs de l'OCDE (CDC)

4.1 CDC

L'OCDE a publié son nouveau Cadre de déclaration des crypto-actifs (CDC). Une personne ou une entité qui, à titre professionnel, fournit un service consistant à effectuer des opérations de change pour des clients ou en leur nom, y compris en agissant en tant que contrepartie ou intermédiaire dans ces opérations de change, ou qui met à disposition une plateforme de négociation, est soumise aux nouvelles obligations de déclaration.

Entrée en vigueur : • 1^{er} janvier 2026

- Extension des obligations de déclaration relatives aux cryptomonnaies par rapport à l'actuelle norme CRS (« Common reporting standard », ou Norme de déclaration commune, NDC, en français).
- Le CDC a été publié par l'OCDE en octobre 2022.
- En novembre 2023, la Suisse a annoncé, avec une cinquantaine d'autres pays (dont le Liechtenstein, l'Allemagne et les États-Unis), qu'elle entendait mettre en œuvre le CDC à compter du 1^{er} janvier 2026.
- La Suisse a lancé la consultation sur le projet de loi en mai 2024.
- La Suisse a achevé la consultation sur le projet de loi en septembre 2024.
- Le projet de loi a été publié en février 2025 et est actuellement examiné par le Parlement suisse.

Conformément au CDC, les personnes morales et physiques suisses qui assurent le transfert de crypto-actifs ou mettent à disposition une plateforme d'échange devront communiquer à l'administration fiscale suisse certaines informations sur le plan fiscal relatives à leurs utilisateurs d'actifs numériques soumis à déclaration.

Le CDC couvre et définit (1) les prestataires de services ou les intermédiaires qui sont soumis à l'obligation de déclaration, (2) les utilisateurs de crypto-actifs qui feront l'objet d'une déclaration, (3) les procédures de diligence raisonnable permettant d'identifier les utilisateurs de crypto-actifs devant faire l'objet d'une déclaration, et (4) les informations à déclarer.

L'OCDE a publié la première FAQ en septembre 2024 et le schéma XML en octobre 2024. Un mois plus tard, en novembre 2024, l'OCDE a publié les lignes directrices pour la mise en œuvre du CDC. Le 15 mai 2024, le Conseil fédéral a décidé de mettre en consultation son projet d'extension de l'échange international automatique de renseignements en matière fiscale (EAR). La consultation s'est terminée en septembre 2024. En février 2025, le projet modifié destiné au Parlement suisse a été publié. L'extension, qui devrait s'appliquer à partir du 1^{er} janvier 2026, concerne la nouvelle norme EAR relative aux crypto-actifs et la modification de la norme afférente à l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers.

5 Directive européenne relative à la déclaration pays par pays publique (« DPPP publique ») et projet de législation australienne sur la DPPP publique

La déclaration « DPPP publique » est une initiative de transparence fiscale qui exige des grandes entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires mondial est d'au moins EUR 750 millions qu'elles publient des données financières clés pour chaque juridiction fiscale dans laquelle elles opèrent, améliorant ainsi la capacité du public à examiner minutieusement les paramètres de l'impôt sur les sociétés.

- Statut :
- La modification de la directive comptable de l'UE est entrée en vigueur le 21 décembre 2021 ; les États membres de l'UE sont en train de transposer la directive dans leur droit national d'ici le 22 juin 2023, son entrée en vigueur étant prévue pour l'exercice 2025, même si certains États membres de l'UE la mettront en œuvre plus tôt (p. ex. la Roumanie).
 - Le 5 juin 2024, le projet de loi contenant les règles de déclaration publique pays par pays (DPPP) a été présenté au Parlement australien. Si ce texte est adopté, la première échéance de déclaration pour les groupes dont l'exercice financier correspond à l'année civile sera le 31 décembre 2026.

5.1 Que signifie « DPPP publique » ?

- La déclaration pays par pays (« DPPP ») fait partie de l'Action 13 du Projet BEPS, en vertu de laquelle les grandes entreprises multinationales enregistrant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins EUR 750 millions sont tenues de communiquer chaque année aux autorités fiscales compétentes des données financières et fiscales agrégées dans un rapport non public par pays.
- La DPPP publique, quant à elle, vise à une publication des informations contenues jusqu'à présent dans la DPPP et, par conséquent, à accroître la transparence fiscale des entreprises et le contrôle du public.
- La directive comptable de l'UE, avec des modifications relatives à la DPPP publique (directive UE 2021/2101 du 24 novembre 2021), a été publiée le 1^{er} décembre 2021 et est entrée en vigueur le 21 décembre 2021.

5.2 Qui est concerné par la DPPP publique ?

- Cette directive s'applique aux groupes d'entreprises et aux entreprises individuelles ayant leur siège dans l'UE, qui sont actifs dans plus d'une juridiction et dont les chiffres d'affaires (consolidés) dépassent EUR 750 millions par an sur deux exercices consécutifs.
- Sont également concernées les filiales et succursales exerçant leurs activités dans l'UE et dont la société mère a son siège en dehors de l'UE (État tiers), dans la mesure où deux des trois conditions suivantes sont remplies par les filiales :
 - Chiffre d'affaires supérieur à EUR 10 millions (jusqu'à EUR 12 millions selon l'État membre)
 - Total du bilan supérieur à EUR 5 millions
 - Nombre de collaborateurs sur la base des équivalents temps plein égal à 50

- Dans le cas d'une succursale, le seul critère est le suivant : chiffre d'affaires net supérieur à EUR 10 millions.

5.3 Que faut-il déclarer ?

La DPPP publique doit inclure le nom de la société mère ultime ou de l'entreprise autonome, l'exercice financier concerné et la devise utilisée. En outre, une liste de toutes les filiales pour l'exercice financier concerné doit être publiée (afin de réduire la charge administrative, la liste des filiales incluses dans les états financiers consolidés peut être utilisée). De plus, le rapport doit également inclure les informations suivantes :

- Description succincte du type d'activités commerciales
- Nombre de collaborateurs sur la base des équivalents temps plein
- Revenus (notamment total des chiffres d'affaires nets)
- Montant du bénéfice ou de la perte avant impôt sur le revenu
- Montant de l'impôt sur le revenu dû au cours de l'exercice concerné
- Montant de l'impôt sur le revenu payé en espèces
- Montant des bénéfices accumulés à la fin de l'exercice concerné

Les informations ci-dessus doivent être divulguées séparément pour chaque pays dans lequel le groupe/la société exerce ses activités s'il s'agit d'un État membre ou s'il figure soit sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives à des fins fiscales (« liste noire de l'UE »), soit sur la liste des juridictions qui ne respectent pas encore toutes les normes fiscales internationales mais qui se sont engagées à les réformer (« liste grise de l'UE ») pendant deux années consécutives.

5.4 Qui est tenu de déclarer ?

- L'obligation de déclaration incombe à la société mère du groupe dans la mesure où elle exerce ses activités au sein de l'UE.
- Si le siège de la société mère se situe hors de l'UE, la déclaration est du ressort de la filiale ou de la succursale européenne.

5.5 Où et comment l'information est-elle publiée ?

- Sur le site Internet de la société concernée. Si l'entreprise mère ultime est située en dehors de l'UE, mais qu'elle possède des filiales ou des succursales actives au sein de l'UE, ces filiales ou succursales doivent publier et rendre accessible un rapport préparé par l'entreprise mère ultime.
- Le rapport doit être disponible gratuitement dans une des langues officielles de l'UE dans les 12 mois suivant la date de clôture du bilan et rester accessible au public pendant au moins cinq ans.
- Le rapport doit être mis à disposition dans un format électronique accessible gratuitement et lisible par une machine.

5.6 Quelles conséquences en cas de non-respect ?

Les États membres peuvent définir des sanctions, qui consistent en des pénalités, dans leurs réglementations nationales si les entreprises ne se soumettent pas à leurs obligations de déclaration.

5.7 Prochaines étapes

- La révision de la directive comptable de l'UE, entrée en vigueur le 21 décembre 2021, obligeait les États membres à intégrer les normes minimales dans leur législation nationale d'ici le 22 juin 2023 au plus tard. Tous les États membres l'ont fait.

- La Roumanie est le premier État membre à avoir transposé la directive de l'UE dans son droit national, avec effet au 1^{er} janvier 2023 (c'est-à-dire première année de déclaration le 31 décembre 2024 pour les chiffres de fin d'année 2023). Les groupes présents en Roumanie doivent se préparer à la diffusion de la DPPP publique avant le calendrier de la directive de l'UE. La Croatie et la Bulgarie ont transposé la directive de l'UE dans leur législation avec effet au 1^{er} janvier 2024 (c'est-à-dire la première année de déclaration au 31 décembre 2025 pour les chiffres de fin d'année 2024).
- La Commission européenne a publié le règlement d'exécution proposant un modèle standardisé et des formats de déclaration électronique qui s'appliqueront aux rapports pour les exercices financiers commençant à compter du 1^{er} janvier 2025. Les groupes dont le siège social est situé dans l'UE sont tenus d'utiliser le modèle commun et de publier leurs rapports dans un format lisible par machine, à savoir le langage XHTML (Extensible Hypertext Markup Language) et le langage Inline XBRL (Inline eXtensible Business Reporting Language).
- Les groupes dont le siège social n'est pas situé dans l'UE ne sont pas tenus d'utiliser le modèle et les formats électroniques prévus par le règlement. Pour ces groupes, lors de la publication du rapport complet sur les activités commerciales et les résultats dans l'UE sur le site web de la société mère, l'exigence consiste à désigner une seule filiale ou succursale dans l'UE pour publier son rapport dans un format lisible par machine qui peut être différent du XHTML et de l'Inline XBRL.

En mars 2024, le Parlement du Liechtenstein a adopté la législation sur la DPPP. Cependant, les nouvelles règles relatives à la déclaration publique de l'impôt sur le revenu ne sont pas encore en vigueur au Liechtenstein. Leur application dépend de la décision du Comité mixte de l'EEE, qui doit décider si les règles relatives à la déclaration publique de revenus doivent être intégrées dans l'accord EEE. Une fois que le Comité mixte de l'EEE aura approuvé la déclaration publique de l'impôt sur les bénéfices, les entreprises qui exercent des activités dans les pays de l'EEE (Liechtenstein, Norvège et Islande) devront soumettre leurs déclarations publiques de l'impôt sur les bénéfices en conséquence.

5.8 Déclaration pays par pays publique pour les entreprises australiennes

Le Parlement australien a approuvé une loi qui oblige les grands groupes multinationaux à divulguer publiquement certaines informations fiscales pays par pays et à publier une déclaration sur leur approche en matière de fiscalité. Les grands groupes multinationaux présents en Australie devront donc communiquer à l'Australian Taxation Office (ATO) des données sur leur empreinte financière et fiscale mondiale, qui seront ensuite rendues publiques.

Conformément à la législation, les entités mères DPPP dont le revenu global annuel est supérieur ou égal à AUD 1 milliard et dont le revenu généré en Australie est supérieur ou égal à AUD 10 millions seront tenues de divulguer certaines informations fiscales qualitatives et quantitatives, détaillées pour l'Australie et 40 pays spécifiés.

La liste des pays spécifiés pour lesquels les informations requises devront être déclarées séparément sur une base pays par pays (country by country, CbC) a désormais été établie et enregistrée. Couvrant 40 pays, dont Singapour, la Suisse et Hong Kong, ladite liste est plus large que celle adoptée dans le cadre du régime européen de la DPPP publique.

Les règles australiennes en matière de déclaration pays par pays (country by country reporting, CbCR) exigent la divulgation d'informations fiscales et financières qui ne figurent pas actuellement dans les CbCR confidentiels déposés auprès des autorités fiscales et dans les CbCR publics de l'UE. La description de l'approche fiscale d'un groupe et les raisons de la différence entre l'impôt sur le revenu comptabilisé (exercice en cours) et le montant de l'impôt sur le revenu dû sont deux informations importantes qui ne sont actuellement pas requises dans le cadre des autres régimes de déclaration pays par pays.

Pour une période de déclaration prenant fin en décembre, l'année se terminant le 31 décembre 2025 serait la première année soumise au régime australien de DPPP publique, les rapports devant être remis au plus tard le 31 décembre 2026.

La législation prévoit également des sanctions en cas de non-publication des informations requises dans les délais, pouvant aller jusqu'à AUD 825'500 (environ CHF 425'000) en fonction de la durée du retard et de la fréquence de l'infraction.

6 Règlement relatif aux subventions étrangères faussant le marché unique (RSE)

Avec le RSE, la Commission européenne cherche à étendre les règles de l'UE en matière d'aides d'État à l'extérieur de l'UE pour faire face aux subventions accordées par des pays non-membres de l'UE. En vertu du RSE, la Commission européenne peut interdire aux entreprises non européennes de s'engager dans des opérations de fusions et acquisitions ou des procédures de passation de marchés publics, dans les cas où les entreprises concernées – ou les membres de leur groupe – ont reçu des contributions financières de pays non-membres de l'UE.

Statut :

- Le RSE est entré en vigueur le 12 janvier 2023 et a commencé à s'appliquer à partir du 12 juillet 2023, avec des obligations de notification contraignantes à compter du 12 octobre 2023.

6.1 Contexte

La Commission européenne est préoccupée par les subventions étrangères qui faussent la concurrence dans le marché intérieur de l'UE, notamment en procurant aux bénéficiaires un avantage déloyal pour acquérir des entreprises ou obtenir des marchés publics dans l'UE au détriment d'une concurrence équitable.

Alors que les règles de l'UE en matière d'aides d'État empêchent les États membres de l'UE d'accorder des subventions génératrices de distorsion sur le marché unique, la Commission européenne ne disposait d'aucun instrument pour évaluer des subventions similaires accordées par des gouvernements non-membres de l'UE.

Le RSE vise à remédier à ces distorsions et à combler cette lacune réglementaire.

6.2 Portée

En vertu du RSE, la Commission européenne a le pouvoir d'enquêter sur les contributions financières accordées par des autorités de pays non-membres de l'UE à des entreprises exerçant leur activité dans l'UE. Le RSE ne se limite pas aux entreprises non européennes, mais vise également les entreprises de l'UE bénéficiant de subventions étrangères. Si la Commission européenne constate que ces contributions financières constituent des subventions étrangères ayant des effets de distorsion, elle peut imposer des mesures réparatrices afin de neutraliser leur impact.

Le règlement confère à la Commission européenne des pouvoirs étendus en introduisant trois outils :

1. Une obligation de **notification** ex ante pour les **opérations de concentration** faisant intervenir une contribution financière de pouvoir public d'un pays non-membre de l'UE lorsque (i) l'entreprise acquise, au moins une des parties à la fusion ou l'entreprise commune génère un chiffre d'affaires dans l'UE d'au moins EUR 500 millions et (ii) la contribution financière étrangère est supérieure à EUR 50 millions ;
2. Une obligation de **notification** ex ante **pour les procédures de passation de marchés publics**, lorsque (i) la valeur estimée du marché est d'au moins EUR 250 millions et (ii) l'offre comprend une contribution financière étrangère d'au moins EUR 4 millions par pays non-membre de l'UE ; et

3. Pour **toutes les autres situations de marché**, la Commission européenne peut ouvrir des enquêtes de sa propre initiative (ex officio). Cela inclut la possibilité de demander des notifications ad hoc pour les concentrations et les procédures de passation de marchés publics de moindre ampleur.

Une subvention étrangère est une contribution financière fournie directement ou indirectement par un pays tiers, limitée à une ou plusieurs entreprises ou à un ou plusieurs secteurs, et qui confère un avantage à une entreprise active sur le marché intérieur. Cette définition étant assez vaste, les subventions étrangères au sens du RSE peuvent comprendre, par exemple, des prêts sans intérêt, des garanties illimitées, des injections de capital, un traitement fiscal préférentiel, des crédits d'impôt, des subventions, etc.

Dans les cas où une subvention étrangère fausse réellement ou potentiellement le marché intérieur, la Commission européenne dispose de pouvoirs étendus. En plus de bloquer une transaction ou d'empêcher une entreprise de participer à des procédures de passation de marchés publics, elle peut ordonner un remboursement, mettre en place des mesures correctives comportementales ou des cessions, ou exiger des entreprises qu'elles modifient leur structure de gouvernance.

En outre, les violations au RSE peuvent entraîner des sanctions importantes. Si les parties omettent de déclarer une transaction à notifier ou enfreignent d'autres obligations légales, la Commission européenne peut infliger une amende pouvant aller jusqu'à 10% du chiffre d'affaires mondial du groupe au cours de l'exercice financier précédent.

6.3 Prochaines étapes

Selon une note d'information publiée le 1^{er} février 2024, la Commission européenne a reçu jusqu'à présent plus de 100 soumissions pour des marchés publics de grande valeur et des transactions de fusion et d'acquisition. À la fin du mois de janvier 2024, la Commission européenne avait déjà entamé des discussions de prénotification pour plus de 50 cas couvrant un large éventail de secteurs. Les contributions financières étrangères les plus fréquemment examinées dans les premières notifications concernent les sources de financement des transactions notifiées. Jusqu'à présent, il s'agissait d'apports de capitaux et de participations au capital, mais aussi de prêts obtenus auprès d'institutions financières, de garanties publiques, de subventions directes pour des projets spécifiques, ainsi que d'avantages fiscaux, notamment pour les dépenses de R&D et les projets d'investissement susceptibles d'être liés à un pays tiers.

La Commission européenne a publié un document de travail de ses services en date du 26 juillet 2024 qui apporte des précisions sur l'application du règlement relatif aux subventions étrangères qui faussent le marché intérieur, en détaillant les critères d'évaluation des distorsions, le test de mise en balance et les considérations spécifiques aux procédures de passation des marchés publics. Ces orientations préliminaires non contraignantes seront complétées au fur et à mesure que la Commission européenne acquerra une expérience pratique de l'application des outils du RSE. D'autres orientations devraient être publiées d'ici le 12 janvier 2026.

Le 5 mars 2025, la Commission européenne a lancé une consultation publique sur les lignes directrices relatives au RSE, les parties prenantes étant invitées à faire part de leurs observations avant le 2 avril 2025. Ces lignes directrices visent à contribuer à renforcer la prévisibilité et à garantir la transparence de certains concepts clés afin de faciliter l'application du RSE dans la pratique.

Une étape clé pour assurer une mise en œuvre efficace du RSE consiste à réaliser une analyse stratégique approfondie pour comprendre ses impacts et ses implications spécifiques pour l'entreprise.

7 Directive du Conseil de l'UE relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT)

La Commission européenne a publié le 12 septembre un nouvel ensemble de propositions visant à mettre en place un cadre commun pour l'imposition des sociétés dans l'UE (Directive du Conseil relative à un cadre pour l'imposition des revenus des entreprises en Europe (BEFIT)).

Statut :

- Projet
- Si elles sont adoptées, les États membres devront mettre en œuvre les règles du BEFIT d'ici le 1^{er} janvier 2028 et les appliquer aux groupes BEFIT à partir du 1^{er} juillet 2028.

7.1 Contexte

BEFIT est une proposition adoptée par la Commission européenne visant à réduire les coûts de mise en conformité fiscale pour les grandes entreprises, surtout celles qui exercent des activités dans plusieurs États membres. Selon la Commission, la proposition « facilitera la vie des entreprises et des autorités fiscales en introduisant un nouvel ensemble unique de règles pour déterminer la base d'imposition des groupes de sociétés ». La proposition remplace les propositions de la Commission relatives à l'assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS) et à l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS). Si elle est adoptée, les États membres devront mettre en œuvre les règles de la directive BEFIT d'ici le 1^{er} janvier 2028 et les appliquer aux groupes BEFIT à partir du 1^{er} juillet 2028. Les règles BEFIT s'appliqueraient de manière obligatoire aux groupes dont le chiffre d'affaires annuel est d'au moins EUR 750 millions (c'est-à-dire le même seuil de chiffre d'affaires que celui du Pilier 2) et à leurs filiales détenues à 75% (le « groupe BEFIT »). Pour les groupes ayant leur siège en dehors de l'UE, leurs entités européennes ne seront incluses dans un groupe BEFIT que si elles ont totalisé au moins EUR 50 millions de revenus annuels combinés dans l'UE au cours d'au moins deux des quatre derniers exercices fiscaux, ou si ces entités ont totalisé au moins 5% des revenus totaux du groupe. Les règles seront facultatives pour les groupes plus petits, qui pourront choisir d'y adhérer s'ils établissent des états financiers consolidés. La proposition ne prévoit pas d'exemptions sectorielles, mais les caractéristiques propres à chaque secteur sont prises en compte dans le calcul des recettes de l'UE.

7.2 Application des règles BEFIT

1. Calcul de l'assiette fiscale au niveau de l'entité

Tous les membres d'un même groupe BEFIT calculeront leur assiette fiscale en utilisant un ensemble limité d'ajustements fiscaux de leurs bénéfices ou pertes comptables. Ces ajustements ne sont pas entièrement alignés sur les ajustements du Pilier 2 et des revenus GloBE. Par exemple, l'exclusion des dividendes et des plus-values provenant de la cession d'actions est limitée à 95% des dividendes et des plus-values dans le cadre de la directive BEFIT, alors que cette limitation n'existe pas dans le cadre de GloBE.

2. Agrégation de l'assiette fiscale au niveau du groupe de l'UE

Les assiettes fiscales des membres du groupe BEFIT seront regroupées en une seule assiette fiscale. Les bénéfices et pertes des parties liées qui ne sont pas membres du groupe BEFIT (par exemple, parce qu'elles ne sont pas situées dans l'UE) ne feront pas partie de l'assiette fiscale BEFIT du groupe.

3. Répartition de l'assiette fiscale agrégée

L'assiette fiscale BEFIT sera répartie aux membres du groupe BEFIT en utilisant une règle d'attribution transitoire (sept ans). Pour chaque exercice fiscal compris entre le 1^{er} juillet 2028 et le 30 juin 2035 au plus tard, un pourcentage de l'assiette fiscale agrégée sera attribué à un membre du groupe BEFIT sur la base des résultats imposables moyens des trois exercices fiscaux précédents. Les États membres de l'UE seraient autorisés à appliquer des ajustements supplémentaires après répartition (c'est-à-dire appliquer leurs règles nationales s'agissant de la détermination de l'assiette de l'impôt sur les sociétés) dans les domaines non couverts par le cadre commun. La législation (nationale) de Pilier 2 est pertinente à ce stade, car les États membres de l'UE doivent garantir que le taux d'imposition effectif est d'au moins 15%.

La règle de répartition transitoire vise à ouvrir la voie à une méthode de répartition permanente qui pourrait être basée sur une répartition selon une formule utilisant des facteurs substantiels.

4. Faciliter le respect des règles en matière de prix de transfert

Pour les transactions avec des entreprises associées extérieures au groupe BEFIT, la proposition vise à simplifier le respect des règles en matière de prix de transfert en introduisant un outil commun d'évaluation des risques. Dans le cadre de ce « système de feux tricolores », basé sur une fourchette interquartile d'un indice de référence public (qui sera fondé sur une approche basée sur la marge nette transactionnelle), les transactions des distributeurs et des sous-traitants présentant un risque limité seraient classées dans une zone à risque faible, moyen ou élevé. Les administrations fiscales des États membres de l'UE devraient concentrer leurs efforts sur la zone à risque élevé. Cette évaluation commune des risques n'interfère pas avec les règles de fond qui déterminent si une transaction donnée a été effectuée dans des conditions de pleine concurrence.

7.3 Administration et procédures

Un guichet unique permettra à l'entité déclarante (en principe, l'entité mère ultime) de déposer la déclaration d'information BEFIT du groupe auprès de l'administration fiscale d'un seul État membre de l'UE. Cette administration partagera les informations avec les autres États membres dans lesquels le groupe opère. Les contrôles fiscaux et le règlement des différends resteront du ressort de chaque État membre.

8 Mécanisme d'ajustement carbone aux frontières (MACF)

Le MACF est entré en vigueur le 1^{er} octobre 2023. Le MACF constitue une étape importante du paquet « Fit for 55 » et vise à soumettre les produits importés dans le territoire douanier de l'Union européenne à une tarification du carbone. Ce mécanisme vise également à encourager une production plus verte et plus propre dans les pays tiers. Les entreprises concernées par le MACF seront soumises à des obligations déclaratives spécifiques et à un impact financier une fois que le mécanisme sera pleinement opérationnel.

Statut :

- Période transitoire entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2023
- Le MACF opérationnel entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2026.

8.1 Contexte

Le MACF a été initialement présenté dans le cadre du paquet « Fit for 55 » de la Commission européenne. Cette initiative a pour objectif de réduire les émissions nettes de gaz à effet de serre d'au moins 55% d'ici 2030 par rapport aux niveaux de 1990. Le MACF a été conçu pour contribuer à cet objectif en limitant les fuites de carbone. Dans ce contexte spécifique, le phénomène de fuite de carbone se produit lorsque les efforts de l'UE pour réduire les émissions de carbone sont compensés par l'augmentation des émissions dans les pays tiers. Cela peut se produire lorsque des entreprises délocalisent leur production vers des pays tiers ayant des politiques moins strictes en matière d'émissions de carbone et/ou augmentent leurs importations de produits à forte intensité de carbone en provenance de ces pays. Le mécanisme est donc censé empêcher les fuites de carbone. Concrètement, le MACF sera une taxe sur l'importation de produits à forte intensité carbone en provenance de pays extérieurs à l'UE.

8.2 Qui sera concerné ?

En vertu du règlement (UE) 2023/956 du Parlement européen et du Conseil du 10 mai 2023 établissant le MACF, les importateurs de produits et les courtiers en douane agissant en tant que représentants indirects établis dans l'UE seront soumis au MACF (les « déclarants MACF »). Les importateurs établis en dehors de l'UE doivent désigner un représentant établi dans l'UE pour assumer les obligations de conformité prévue par le règlement MACF.

Le règlement s'applique aux marchandises énumérées à l'annexe I du règlement (UE) 2023/956 et provenant d'un pays tiers extra-européen. Les marchandises originaires de Suisse, du Liechtenstein, de Norvège et d'Islande sont actuellement exemptées du MACF.

Le 26 février 2025, la Commission européenne a publié une proposition visant à modifier divers aspects du règlement MACF (« proposition Omnibus »). Cette proposition est encore à l'état de projet et doit être ajustée par le Conseil et le Parlement européens. Les modifications suggérées comprennent des simplifications pour les importateurs de petites quantités, une modification du champ d'application des produits MACF, le calcul des émissions intégrées et des mesures d'exécution plus strictes.

Les catégories de produits proposées pour le champ d'application du MACF sont l'aluminium, le fer et l'acier, les produits minéraux, les engrais, l'électricité, l'hydrogène, ainsi que les précurseurs et les produits en aval fabriqués à partir d'acier et de fer. Une extension à d'autres catégories, par exemple, les produits à base de polymères ou de produits chimiques, est possible dans un avenir proche. Sur la base de la proposition Omnibus, la

liste des produits couverts par le MACF a été révisée afin d'exclure les argiles kaoliniques non calcinées.

Une modification importante de la proposition Omnibus concerne la révision du seuil de minimis, actuellement fixé à EUR 150 par expédition pour les marchandises soumises au MACF. Il est proposé de remplacer ce seuil monétaire par un nouveau seuil basé sur le poids : les entreprises qui importent au total jusqu'à 50 tonnes de marchandises soumises au MACF au cours d'une année civile seraient exclues.

8.3 Que devez-vous savoir ?

Le MACF comporte deux phases : la phase transitoire (ou « phase de démarrage ») jusqu'au 31 décembre 2025 et la phase définitive à compter du 1^{er} janvier 2026.

Pendant la phase transitoire, le MACF est déjà en vigueur, mais n'oblige pas encore les importateurs à acheter des certificats CBAM et à payer le prix du CO₂ sur les émissions intégrées dans les produits importés. Les importateurs doivent préparer et déposer des déclarations MACF trimestrielles à partir du 1^{er} octobre 2023, dans lesquelles les « émissions intégrées » (terme défini) sont déclarées. Les émissions intégrées concernent principalement les émissions directes (c'est-à-dire les émissions émises lors de la production de biens) et, dans certains cas, également les émissions indirectes (au sens large, les émissions liées à la production d'électricité consommée lors des processus de production). La proposition Omnibus simplifie le processus de calcul des émissions intégrées. Plus précisément, les émissions provenant de certaines matières premières (précurseurs) déjà couvertes par le système d'échange de quotas d'émission de l'Union européenne (« SEQUE ») ou par un régime de taxation du carbone entièrement lié dans un pays tiers ne seront pas incluses dans le calcul des émissions intégrées totales pour les produits complexes. Cela permet d'éviter le double comptage et de réduire la charge de déclaration pour les entreprises.

Le rapport MACF exige également que tous les prix du carbone payés dans des pays tiers soient divulgués (pendant la phase transitoire à titre purement informatif et donc sans compensation de crédits). La proposition Omnibus introduit des valeurs par défaut pour le prix du carbone payé dans les pays tiers, permettant aux importateurs de choisir soit ces prix par défaut, soit de demander des déductions sur la base du prix réel du carbone qu'ils ont payé. Ces modifications proposées visent à alléger la charge administrative qui pèse sur les exploitants d'installations en dehors de l'UE.

Les rapports MACF doivent être déposés dans le mois qui suit la fin du trimestre de déclaration. Le premier rapport MACF (couvrant le quatrième trimestre de 2023) était attendu pour le 31 janvier 2024. Le dernier rapport MACF de la phase transitoire (pour le dernier trimestre 2025) doit être soumis au plus tard le 31 janvier 2026.

Le rapport MACF doit être préparé et soumis sous forme numérique via un système informatique qui n'est pas encore entièrement mis en place. Si une entreprise n'a importé aucun produit MACF au cours d'un trimestre, elle n'est pas tenue de soumettre de rapport.

Dans la phase définitive, la période de déclaration trimestrielle prend fin et les entreprises sont tenues de soumettre des rapports MACF annuels. Sur la base de la proposition Omnibus, la date limite annuelle pour la soumission des déclarations CBAM devrait passer de mai à octobre. Sur cette base, la première déclaration MACF annuelle couvrant l'année 2026 serait due à la fin du mois d'octobre 2027.

Lors de la phase définitive, les déclarants MACF devront également acheter les certificats MACF. Les certificats MACF correspondant aux émissions intégrées déclarées doivent être restitués pour la période de déclaration concernée. La proposition Omnibus vise à reporter l'impact financier du MACF de 2026 à 2027. Ce report permet de lever les incertitudes concernant la première année de la période post-transitoire et de rationaliser les échanges

d'informations entre le registre MACF et la plateforme centrale commune. À partir du 1^{er} février 2027, les États membres vendront des certificats MACF aux déclarants MACF agréés via une plateforme centrale. Les déclarants pourront acheter des certificats MACF en février 2027 afin de couvrir les émissions intégrées dans les marchandises MACF importées au cours de l'année 2026. Ils disposeront encore de deux mois (de février à fin mars 2027) pour acquérir les certificats nécessaires avant l'application de la nouvelle « règle des 50% » qui remplace l'ancienne « règle des 80% » pour le premier trimestre 2027.

Le prix des certificats MACF sera lié au prix moyen hebdomadaire du carbone dans le système d'échange de quotas d'émission de l'UE.

Au cours de la phase définitive, seuls les déclarants MACF agréés pourront importer des marchandises dans l'UE. Le 17 mars 2025, la Commission européenne a adopté le règlement d'exécution (UE) 2025/486, qui établit les règles et procédures d'agrément des déclarants MACF. Ce règlement est essentiel pour les importateurs de marchandises MACF, car il décrit la procédure de demande, le calendrier et les critères d'obtention et de maintien du statut de déclarant MACF agréé, qui sera obligatoire pour les importations de marchandises MACF à compter du 1^{er} janvier 2026.

8.4 Prochaines étapes

Pendant la phase transitoire, les entreprises concernées doivent veiller à l'exactitude et à la précision des déclarations MACF trimestrielles. Cela nécessite une visibilité totale sur la quantité de ces produits importés et sur le prix du carbone qui peut avoir déjà été payé dans le pays d'origine. En outre, les entreprises concernées et leurs fournisseurs doivent savoir quelles émissions directes et indirectes sont intégrées dans les produits et comment les calculer conformément au MACF.

Pour la phase définitive, les entreprises doivent s'assurer d'obtenir le statut de déclarant MACF agréé et comprendre les implications financières.

En résumé, le MACF affectera probablement les entreprises de trois manières :

- Il augmentera le risque de non-conformité si les entreprises concernées ne sont pas familiarisées avec le processus plutôt complexe.
- Il augmentera le temps (et les coûts associés) nécessaire à la collecte et au traitement des données des fournisseurs.
- Il augmentera les coûts en raison du prix supplémentaire du carbone qui sera payé à partir de 2027.
- Il augmentera le risque de perturbation de la chaîne d'approvisionnement si le statut de déclarant MACF agréé n'est pas obtenu avant la fin de l'année 2025.

En outre, comme le déclarant MACF doit être une entité établie dans l'Union européenne, les importateurs établis en dehors de l'UE devront peut-être envisager de désigner un représentant afin de remplir leurs obligations MACF.

Les marchandises produites en Suisse, en Islande, au Liechtenstein et en Norvège sont exemptées du MACF. Il convient donc de vérifier si le pays d'origine est correctement documenté lors de l'exportation des produits répertoriés vers l'UE à partir de ces pays.

9 Pratique plus stricte en matière de déduction de la TVA

À compter du 1^{er} juillet 2025 (date prévue), l'AFC publiera une nouvelle pratique concernant le droit à la déduction de la TVA. Sur la base du projet disponible, l'intention de l'AFC de limiter ou de refuser le droit à la déduction de la TVA pour toutes les sociétés détenant des participations est désormais claire.

Statut : • Entrée en vigueur (attendue) le 1^{er} janvier 2025

9.1 Publication du projet révisé de l'Info TVA 09, déduction de la TVA

L'AFC a publié un projet de révision de l'Info TVA 09 le 10 février 2025, le délai pour la prise de position étant fixé au 24 mars 2025. La date de publication de la version définitive de l'Info TVA 09 n'est pas encore connue.

9.2 Le projet de l'Info TVA 09 contient des règles plus strictes et en partie arbitraires concernant la possibilité pour les entreprises détenant des participations (c'est-à-dire au moins 10% du capital social) de déduire la TVA

Le projet de l'Info TVA 09 suggère que toute entreprise qui détient des participations et exerce des activités très limitées, mais pas entièrement accessoires, exonérées de TVA sans crédit, perdra complètement son droit à déduire la TVA supportée dans le cadre de l'acquisition, de la détention et de la cession de ces participations (contrairement aux règles de la loi sur la TVA). Une fois que la version finale révisée de l'Info TVA 09 aura été publiée, les entreprises concernées pourraient vouloir revoir leur situation en matière de TVA et devoir contester la décision de l'AFC afin de conserver leur droit à la déduction de la TVA.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2025 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.