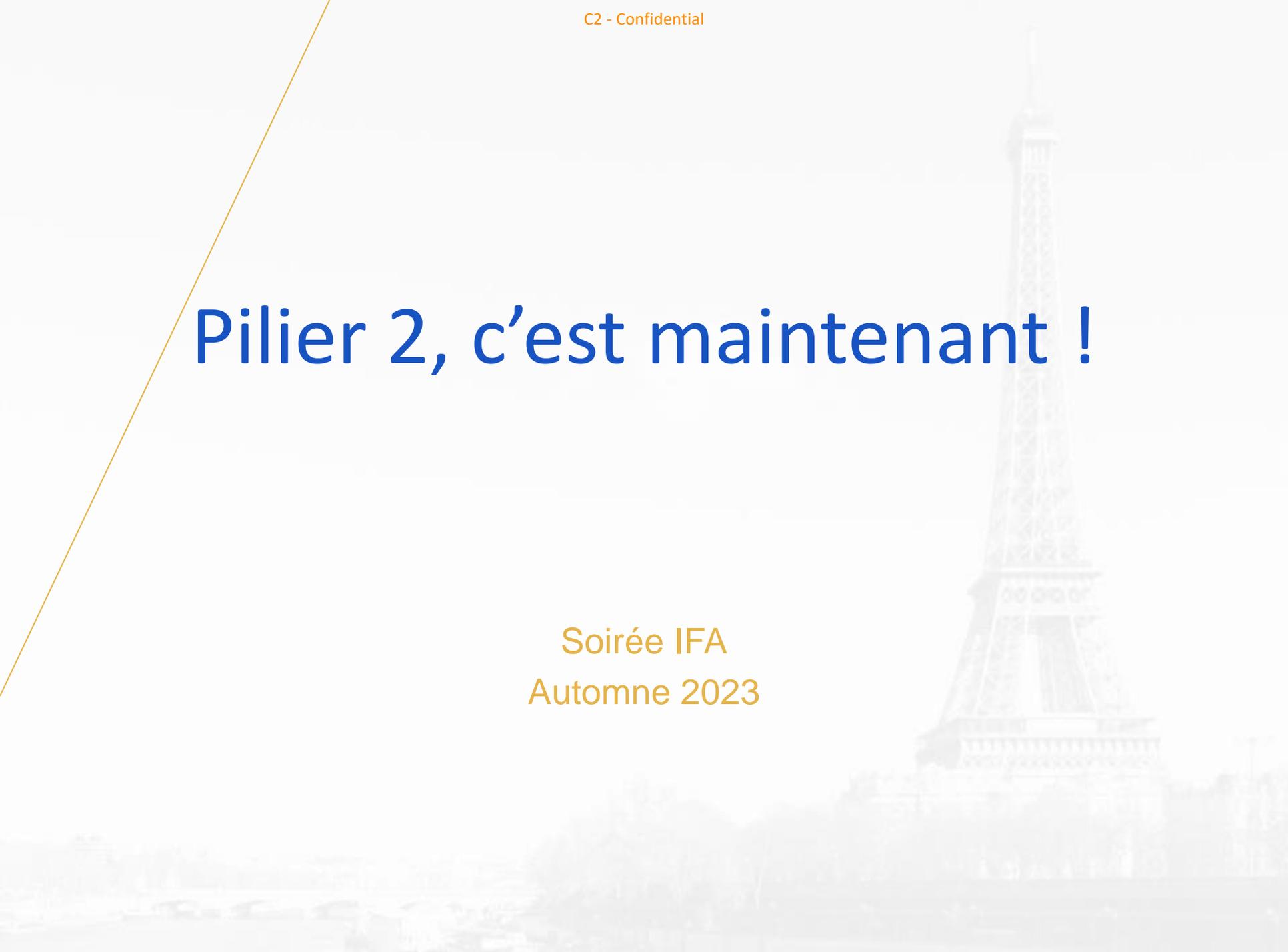


Pilier 2, c'est maintenant !

Soirée IFA
Automne 2023



Agenda

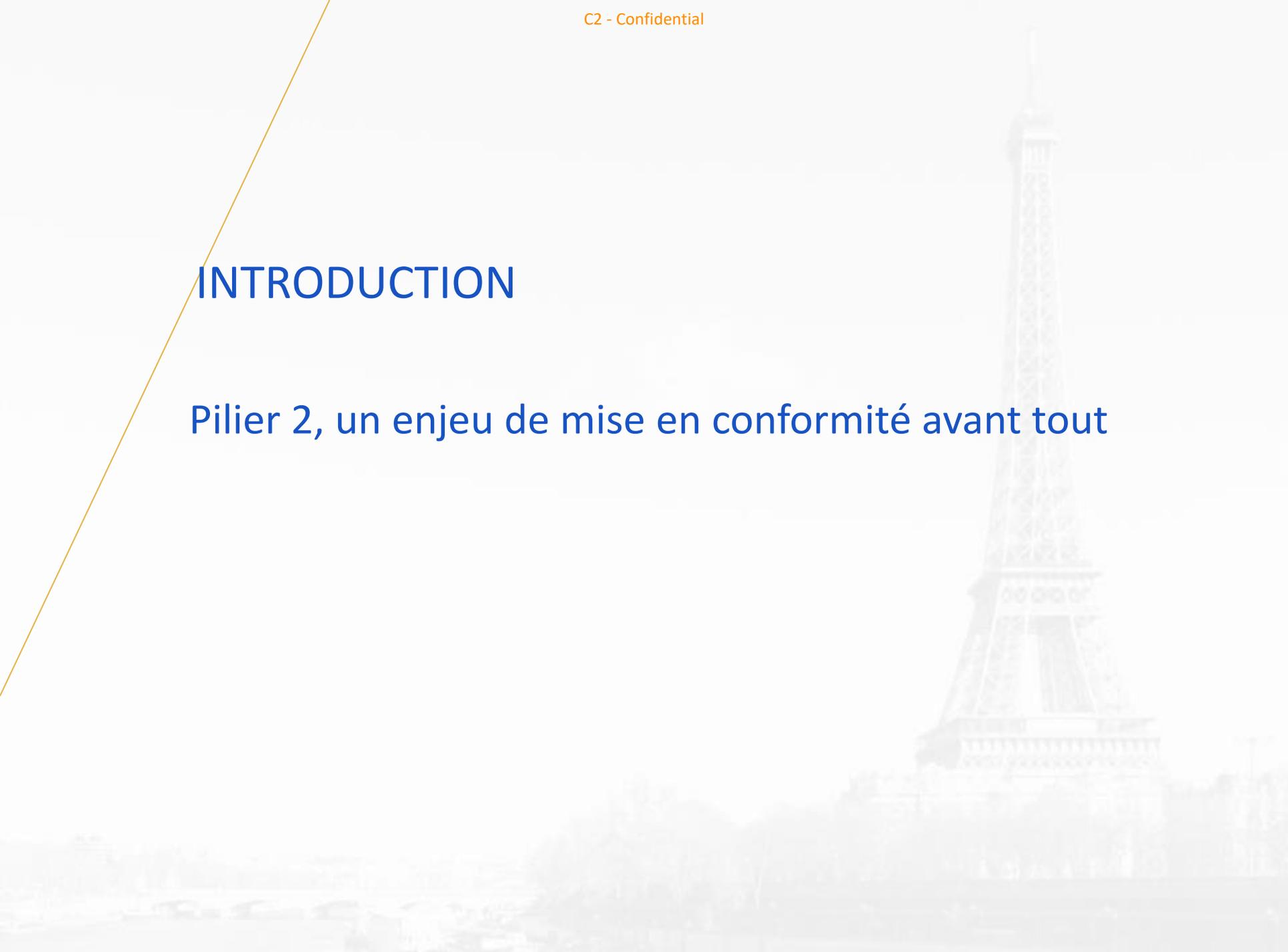
- INTRODUCTION

- LA REFORME ET SA MISE EN PRATIQUE
 - Rappel des grands principes
 - Les points d'attention afférents au périmètre
 - Des mesures de simplification permanentes et transitoires
 - Conclusion : quel avenir pour Pilier 2

- LA REFORME ET SES NORMES : REFLEXIONS PROSPECTIVES
 - La construction des normes du Pilier 2
 - L'articulation des normes du Pilier 2

INTRODUCTION

Pilier 2, un enjeu de mise en conformité avant tout



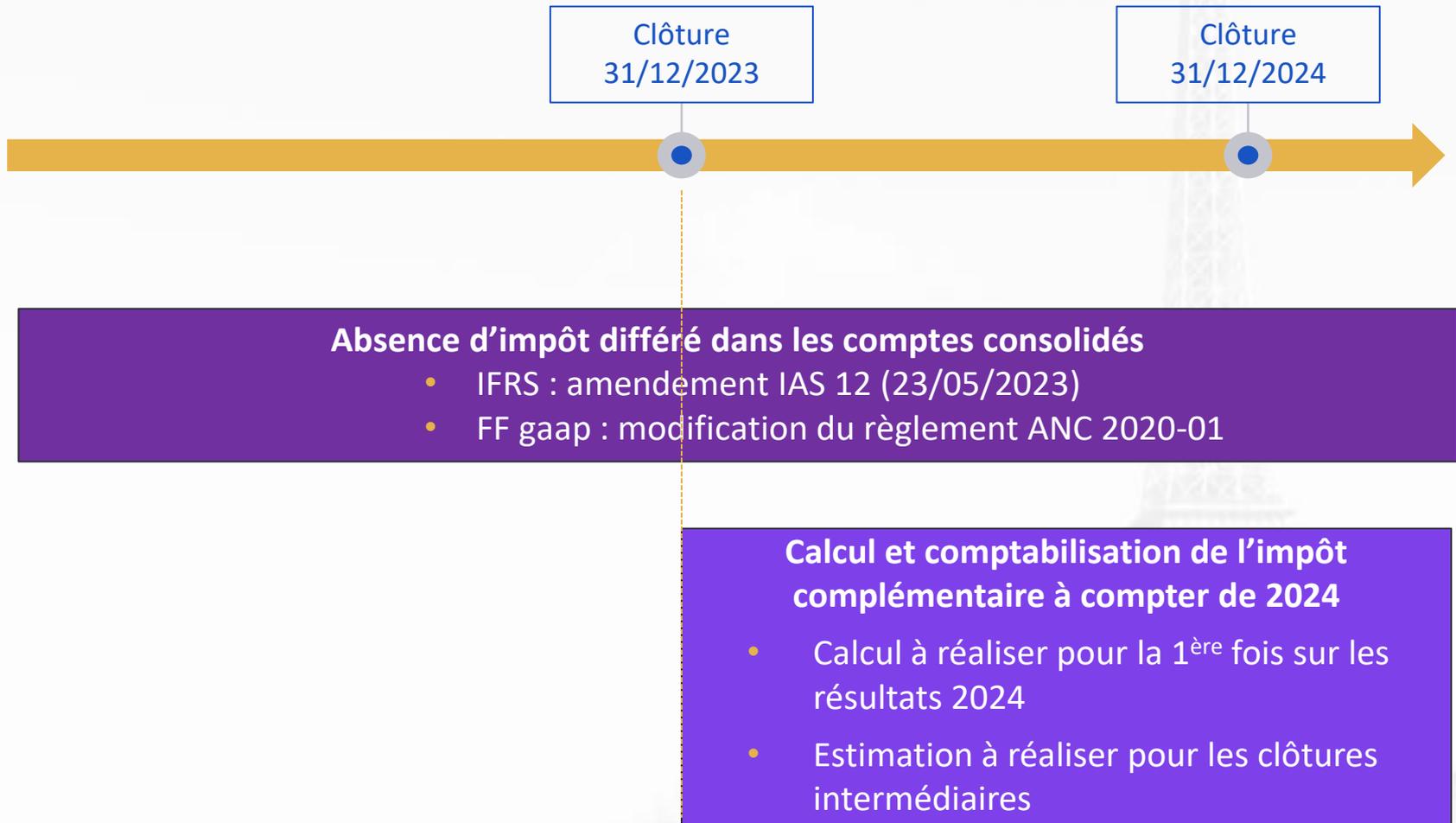
Des enjeux financiers limités

- Un **constat** : l'application des dispositifs issus de Pilier 2 devrait avoir des conséquences financières limitées pour beaucoup d'entreprises multinationales ayant leur siège en France
- Des **investissements substantiels en ressources humaines et informatiques** au regard des enjeux financiers évalués...
- ... dans un **contexte incertain et mouvant**
 - Incertitudes persistantes quant à la pérennité des règles de simplification (« Safe Harbours »)
 - Inquiétudes sur le **risque de divergences** à terme entre les différents mécanismes d'imposition minimum locaux



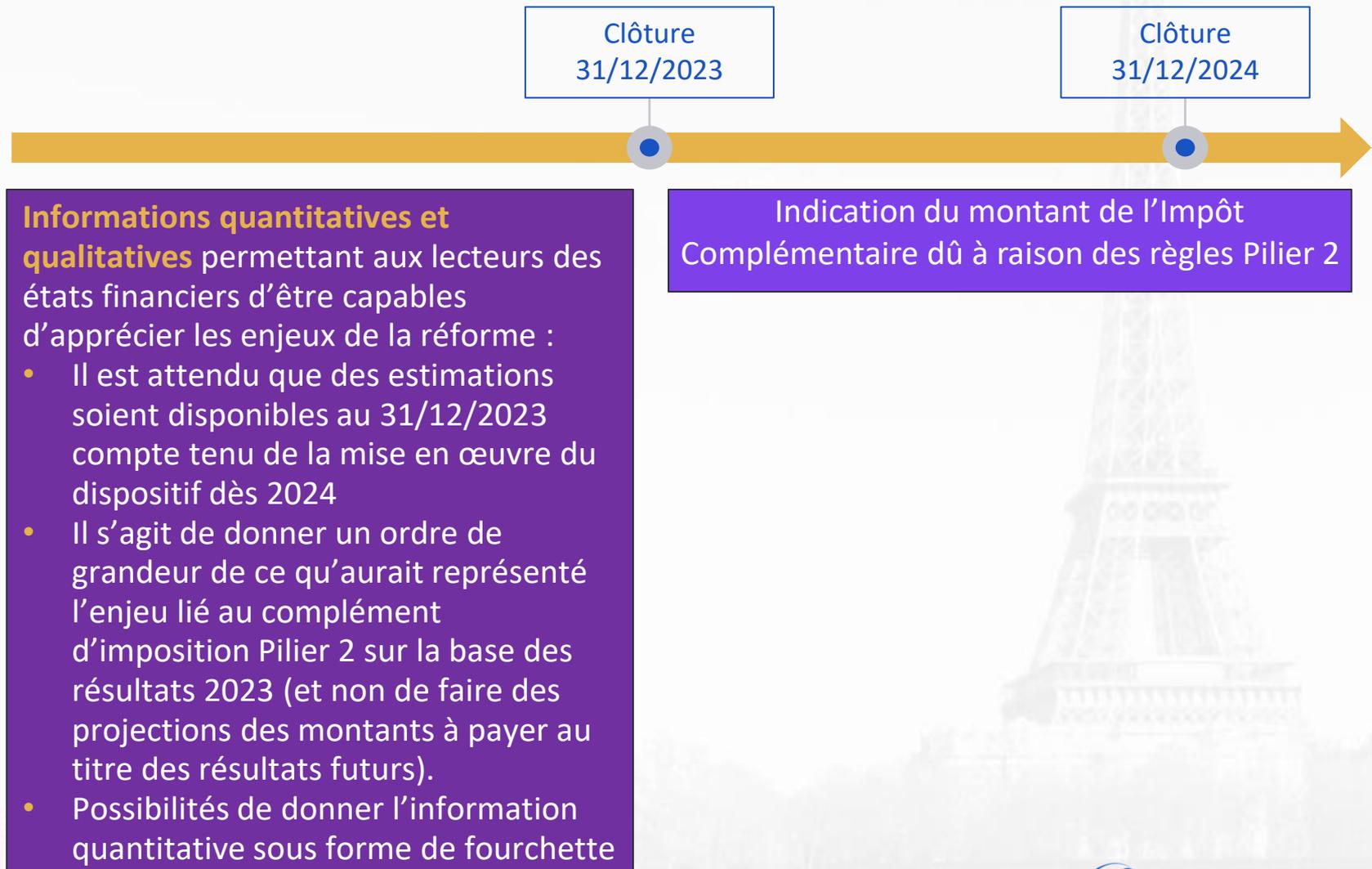
Des enjeux comptables immédiats

Impact sur la charge d'impôt



Des enjeux comptables immédiats

Informations en annexe des comptes consolidés



Trucs & Astuces

Test : saurez-vous déchiffrer cette conversation ?

« Dis-moi Claire, comment faire pour rester au Top [up-Tax] ?,

- Eh bien Delphine, la recette est la suivante : tu as l'IIR, ou à défaut l'UTPR, qui entrent en jeu, avec un calcul au niveau de chaque CE. Et lorsque l'ETR d'une juridiction est inférieur à 15%, en l'absence d'IE, de JV, MOCE et MOPE pour lesquels un calcul séparé doit être effectué, tu paies au niveau de ton UPE, ou bien de ta ou tes POPE, à moins qu'une QDMTT n'ait été introduite »

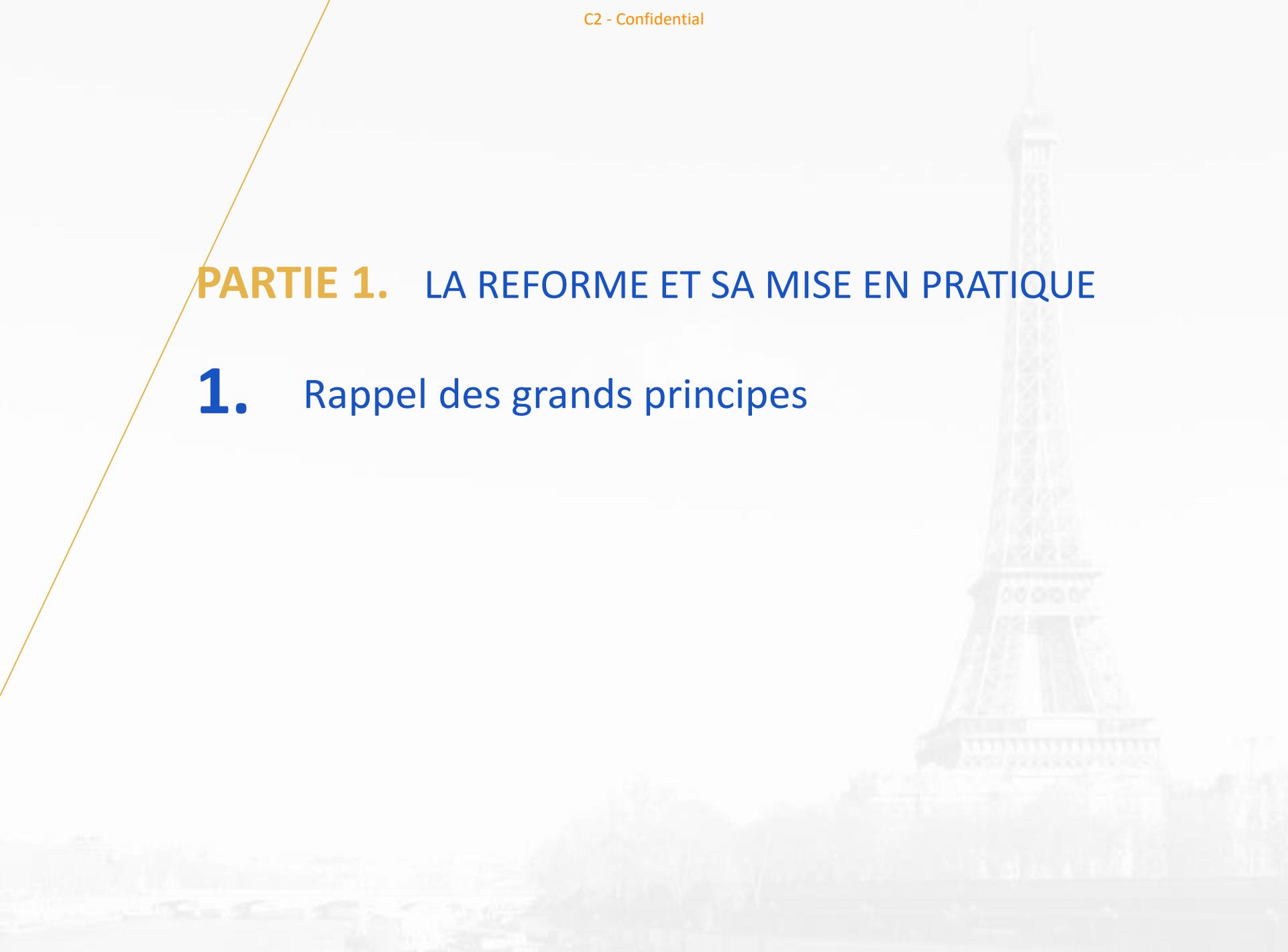


Astuce : les acronymes se trouvent au chapitre 10 du document OCDE (2023), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris.

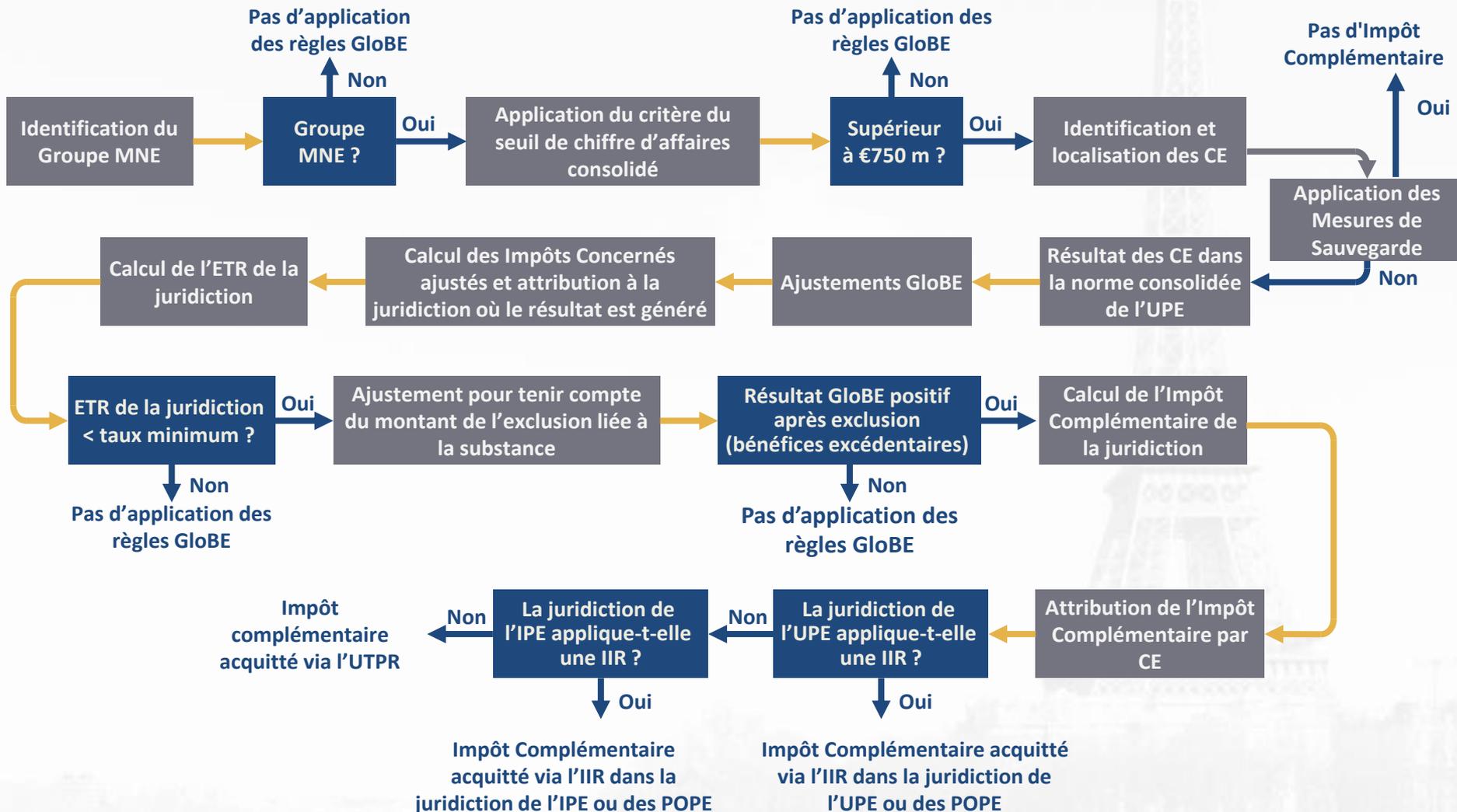
NB : pour les besoins de la présentation, le choix des acronymes en anglais a été fait. Un glossaire vous a été distribué avec la signification des acronymes (EN/FR).

PARTIE 1. LA REFORME ET SA MISE EN PRATIQUE

1. Rappel des grands principes

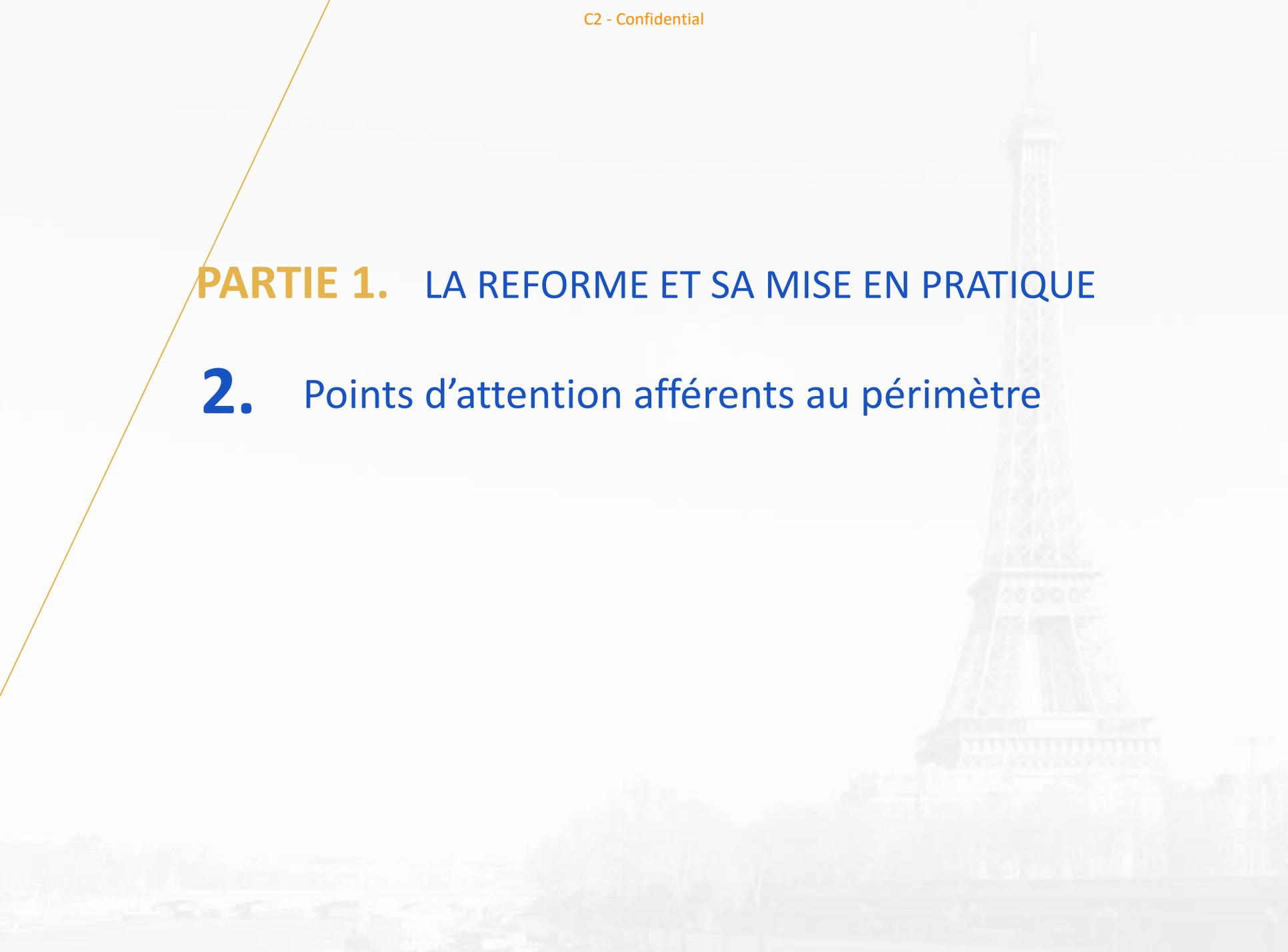


1. Rappel des grands principes



PARTIE 1. LA REFORME ET SA MISE EN PRATIQUE

2. Points d'attention afférents au périmètre



2. Points d'attention afférents au périmètre

- Quels sont les groupes visés ?
- Le périmètre est-il strictement calé sur le périmètre de consolidation ?
- Construction de l'information
- Obtention de l'information
- Le cas des POPE
- « Blending » (« mélange ») juridictionnel et redevables de l'impôt : des situations contrastées

2. Points d'attention afférents au périmètre

Quels sont les groupes visés ?

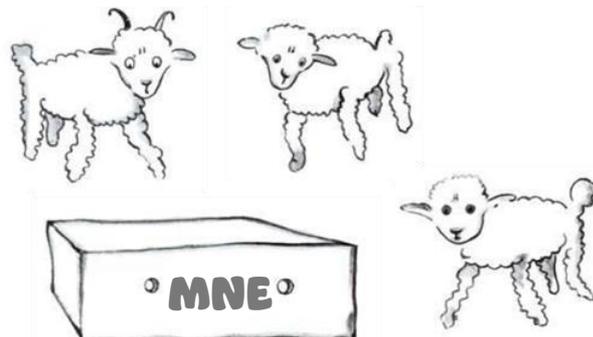
- Un **Groupe d'Entreprises Multinational**

Tout **Groupe** qui comprend au moins une **Entité** ou un **Établissement Stable** qui n'est pas situé dans la juridiction de l'Entité Mère Ultime (EMU) ou « Ultimate Parent Entity » (UPE en anglais)

- Un **Groupe** :

ensemble d'Entités qui sont liées par leur structure de détention ou de contrôle de telle sorte que les actifs, passifs, revenus, charges et flux de trésorerie sont **inclus « ligne à ligne »**, dans les **Etats Financiers Consolidés** de l'UPE

inclut les entités contrôlées qui sont exclues des Etats Financiers Consolidés de l'UPE uniquement **pour des raisons de taille**, de matérialité ou du fait que l'Entité est **destinée à être vendue**.



2. Points d'attention afférents au périmètre

Le périmètre Pilier 2 est-il calé sur le périmètre de consolidation ?

Périmètre P2 vs Intégration ligne à ligne en consolidation		
	Intégration ligne à ligne en conso IFRS	Périmètre P2
Intégration globale	✓	✓
Mise en équivalence (<50%)	∅	∅
Mise en équivalence (>=50%)	∅	✓
Entités destinées à la vente	∅	✓
Entités Constitutives Non Matérielles	∅	✓
Différence de niveau d'information		
	Conso IFRS	Périmètre P2
Sous-paliers de consolidation	∅ / ✓	✓
Etablissements stables	∅ / ✓	✓

Problématique de la disponibilité/ accès à la donnée

2. Points d'attention afférents au périmètre

Construction de l'information : les Entités Constitutives Non Matérielles (ECNM)

- Les Entités Constitutives Non Matérielles (ECNM) sont définies comme incluant toutes les filiales non matérielles et leurs établissements stables (le cas échéant) qui sont **exclus du périmètre des États Financiers Consolidés pour des raisons de taille ou d'importance relative.**
- Afin de répondre aux questions posées par l'existence d'ECNM,
 - la mesure de sauvegarde transitoire permet d'effectuer des calculs simplifiés fondés sur les comptes financiers utilisés pour la déclaration CbCR du groupe ;
 - la mesure de sauvegarde permanente permet la réalisation de Calculs Simplifiés fondés sur les données issues du CbCR, sous réserve que ces données soient tirées des États Financiers sur lesquels l'auditeur externe s'appuie pour déterminer le caractère non significatif de l'ECMN.
- Les règles de simplification portant sur les ECNM sont-elles rassurantes pour les entreprises ?

2. Points d'attention afférents au périmètre

Construction de l'information : les Etablissements stables

- Une **Entité Constitutive** signifie toute Entité qui est incluse dans un Groupe, et tout **Établissement Stable** d'une **Entité Principale**.
- En général, il convient de se fonder sur le revenu net tel qu'il apparaît dans les états financiers séparés de l'Établissement Stable.



Nécessité de retraiter l'information consolidée dès lors que le système de consolidation ne traite pas les Etablissements Stables de manière autonome pour calculer leur revenu net, ie, comme si des comptes individuels des établissements avaient été préparés conformément aux normes comptables de l'UPE.

2. Points d'attention afférents au périmètre

Obtention de l'information : paliers opaques de consolidation et Co-Entreprises

- Les entreprises associées dans lesquelles les investissements sont comptabilisés selon la **méthode de la mise en équivalence** ne sont en principe pas incluses en tant qu'Entité Constitutive du Groupe MNE en raison de l'absence de contrôle, et les bénéfices réalisés (et les impôts associés) au titre de ces investissements sont exclus du calcul du résultat GloBE.
- Toutefois, afin d'éviter une exclusion par trop importante du champ des règles GloBE, l'Article 6.4 prévoit une **exception à la règle générale** dans le contexte de **certaines Co-entreprises** contrôlées (entités mises en équivalence détenues à **au moins 50%**) et de leurs filiales.
- Quelles sont les questions posées par les Co-entreprises ? Et les « paliers opaques » de consolidation ?

2. Points d'attention afférents au périmètre

Le cas des POPE



POPE

POPE



2. Points d'attention afférents au périmètre

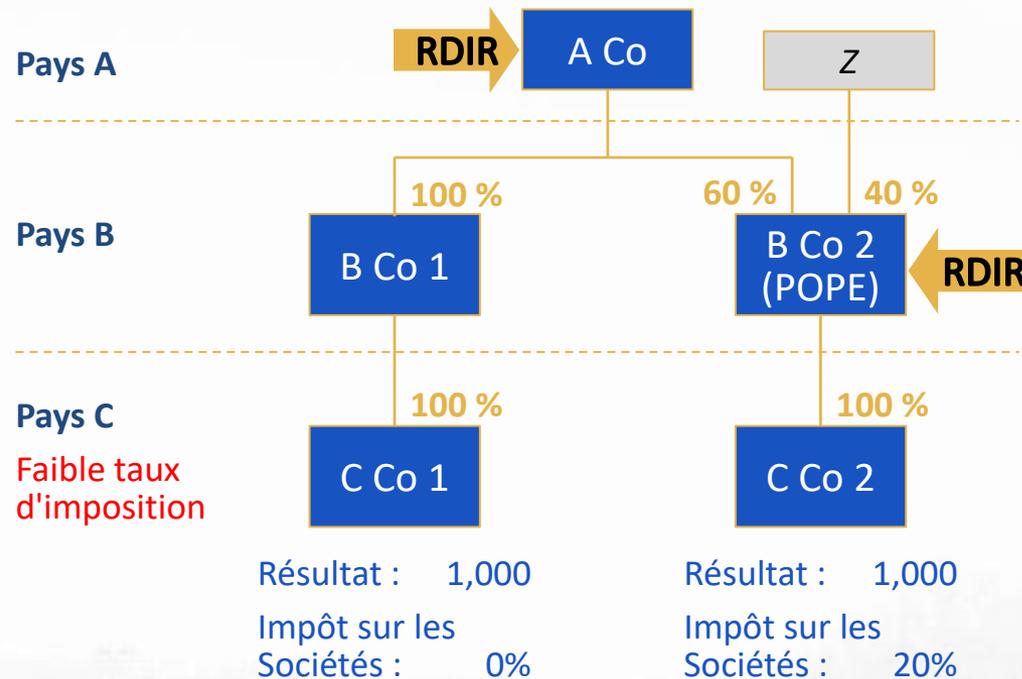
Le cas des POPE (détention par des tiers à plus de 20%)

- Une exception à l'approche descendante s'applique dans les situations de propriété partagée. Une **Entité Mère Partiellement Détenue** (EMPD en français ou POPE en anglais) applique l'IIR en priorité par rapport à sa société mère qui la contrôle.
- Une POPE est définie comme une société mère détenue directement ou indirectement à **plus de 20 %** par des personnes étrangères au Groupe.
- Pour être assujettie à l'Impôt Complémentaire, la POPE doit nécessairement se situer dans un pays qui a adopté les règles GloBE.
- A défaut, l'assujettissement à GloBE se situe au niveau supérieur dans la chaîne de détention.
- La part attribuable à une POPE dans le résultat d'une CE faiblement imposée peut être supérieure à celle qui aurait été attribuée à l'UPE si elle avait détenu directement la CE.
- Quelles difficultés pratiques les règles de calcul et de collecte de l'impôt des POPE peuvent-elles soulever ?

2. Points d'attention afférents au périmètre

Le cas des POPE

- Une POPE applique l'IIR en priorité par rapport à sa société mère qui la contrôle, et notamment par rapport à l'UPE
- L'Impôt Complémentaire payé par une POPE est supérieur à celui qui aurait été payé par l'UPE en l'absence de POPE



- ▶ Le Taux Effectif d'Impôt (TEI) juridictionnel est de 10%
- ▶ L'Impôt Complémentaire (IC) est égal à 100
- ▶ L'IC affecté à C Co 1 est 50 et l'IC affecté à C Co 2 est de 50

2. Points d'attention afférents au périmètre

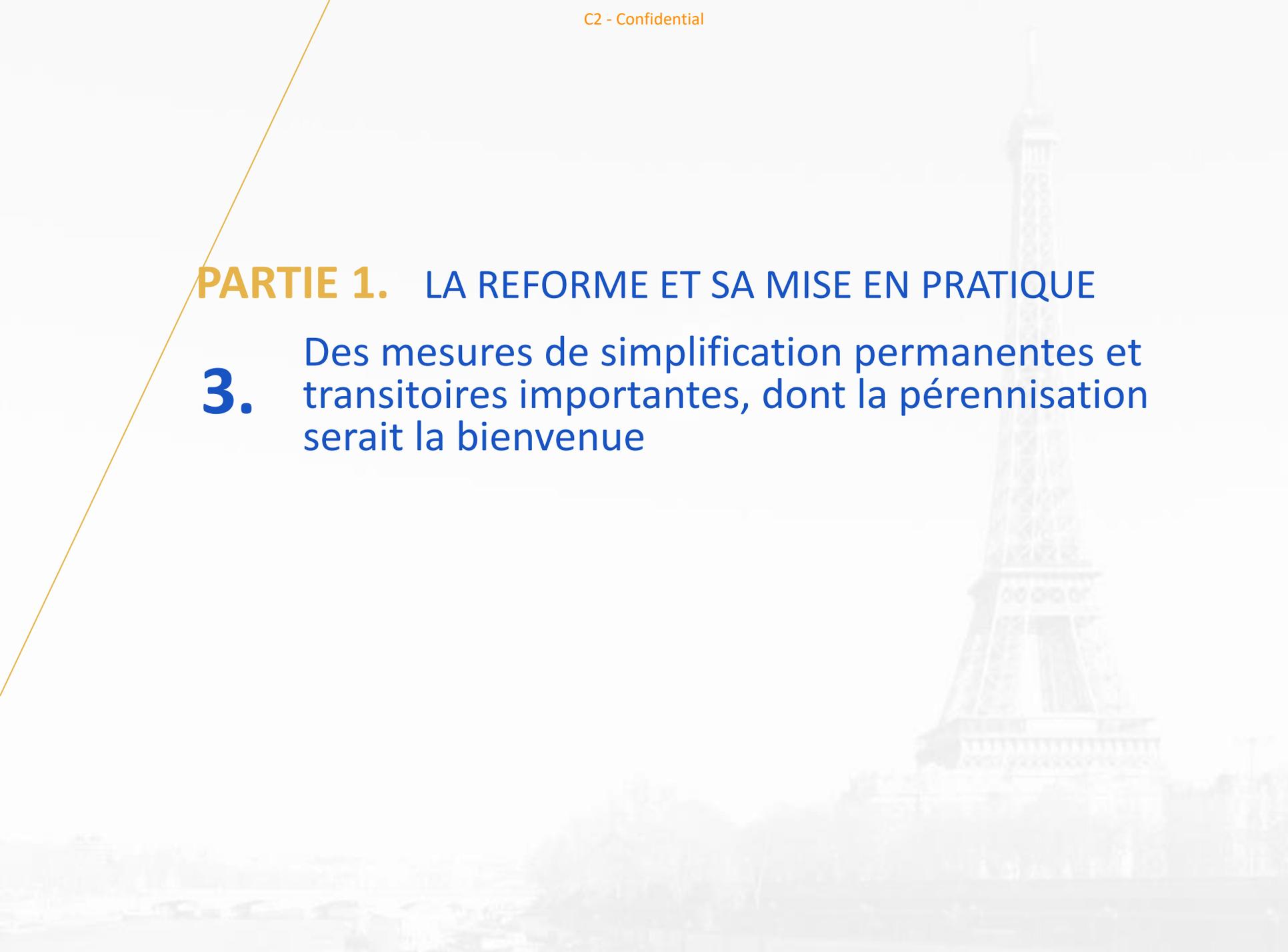
Blending juridictionnel et redevables de l'impôt : des situations contrastées

- Synthèse

	POPE	Entités d'Investissement	Co-entreprises	MOPE
Blending juridictionnel	✓	∅	∅	∅ / ✓
Paiement de l'Impôt Complémentaire (hors QDMTT)	✓	∅	∅	✓

PARTIE 1. LA REFORME ET SA MISE EN PRATIQUE

- 3.** Des mesures de simplification permanentes et transitoires importantes, dont la pérennisation serait la bienvenue



3. Des mesures de simplification permanentes et transitoires importantes

- Mesure de Sauvegarde Transitoire CbCR
- Mesure de Sauvegarde QDMTT
- Mesures de Sauvegarde de la Déclaration d'Information GloBE (GloBE Information Report - GIR)

3.1 Mesure de Sauvegarde Transitoire CbCR

Rappel des règles de simplification : 2024 - 2026

- Pendant la Période de Transition, l'Impôt Complémentaire est réputé être nul pour une juridiction pour l'exercice fiscal où au moins l'un des tests suivants est rempli :

Test De Minimis

- ▶ Un Chiffre d'Affaires Total du pays tel qu'il ressort du CbCR Qualifié inférieur à 10 millions d'euros et
- ▶ Le Bénéfice (Perte) avant Impôt du pays tel qu'il ressort du CbCR Qualifié inférieur à 1 million d'euros

Test du Taux Effectif d'Imposition Simplifié

L'ETR Simplifié du pays correspondant à la charge d'impôt telle qu'elle ressort des Etats Financiers Qualifiés (après élimination des Positions Fiscales Incertaines et des Impôts Non Couverts) rapportée au bénéfice ou à la perte avant impôt issu du CbCR Qualifié doit être égal ou supérieur au Taux de Transition :

- ▶ 15% (2024)
- ▶ 16% (2025)
- ▶ 17% (2026)

Test des Bénéfices de Routine

Le résultat avant impôt figurant dans le CbCR du Groupe MNE est égal ou inférieur au montant de l'Exclusion des Bénéfices Liée à la Substance.

Le test est réputé rempli si la juridiction est en perte

3.1 Mesure de Sauvegarde Transitoire CbCR

Pièges et opportunités : Qu'entend-on par CbCR qualifié ?

L'Entreprise Multinationale doit préparer et déposer un CbCR en utilisant des États Financiers Qualifiés afin de pouvoir bénéficier des Mesures de Sauvegarde Transitoires.

L'expression « État Financier Qualifié » signifie :

- ▶ les comptes utilisés pour préparer les États Financiers Consolidés de l'Entité Mère Ultime
- ▶ les états financiers distincts de chaque Entité Constitutive, à condition qu'ils soient préparés conformément à une Norme Comptable Financière Acceptable ou à une Norme Comptable Financière Autorisée, si les informations contenues dans ces états sont maintenues sur la base de cette norme comptable et si elles sont fiables

La qualité du CbCR devient un élément clé de la mise en œuvre de Pilier 2

3.1 Mesure de Sauvegarde Transitoire CbCR

Pièges et opportunités

- Dans le cadre du CbCR, il n'existe pas de règle claire applicable aux ajustements de Top Conso alors que cette allocation est parfois obligatoire, parfois interdite pour l'application des Règles Modèles détaillées
- Pour le calcul de l'ETR Simplifié, ni les pertes non activées ni les Impôts Concernés comptabilisés « *above the line* » ne sont pris en compte, alors qu'ils le seront pour le calcul de l'ETR en application des règles détaillées
- Une pérennisation des règles de simplification est-elle envisageable ?

3.2 Mesure de Sauvegarde QDMTT

QDMTT « normale » versus QDMTT « ++ »

QDMTT « normale » (OCDE/UE)	QDMTT « ++ » (OCDE)	QDMTT (UE)
<p>Imputation</p> <p>Conditions :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Règles et effets similaires • « Equivalence fonctionnelle » • Absence d'avantage fiscal compensatoire • Déviations obligatoires 	<p>Exonération</p> <p>Conditions renforcées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme de comptabilité • Norme de cohérence (déviations obligatoires et optionnelles) • Norme d'administration 	<p>Imputation ou exonération</p> <p>Condition renforcée pour les CE situées dans un Etat membre :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Calculs effectués sur la base de la norme comptable financière de l'UPE ou des IFRS

3.2 Mesure de Sauvegarde QDMTT

Où en est-on en termes de déploiement géographique ?



2 pays ont promulgué une Loi introduisant la QDMTT

23 pays ont publié un Projet de loi incluant l'adoption d'une QDMTT

13 pays sont favorables à une QDMTT mais n'ont pas encore entamé de processus législatif

3.2 Mesure de Sauvegarde QDMTT

QDMTT « normale » versus QDMTT « mesure de sauvegarde » :
quelles différences entre les deux ? (suite)

- Des déviations possibles par rapport aux règles GloBE
- Les raisons de ces déviations
- Le respect des mesures de sauvegarde CbCR
- Le processus de revue
- Le rôle de la France dans le processus de revue

3.2 Mesure de Sauvegarde QDMTT

Transposition française et interaction QDMTT, articles 238 A et 209 B

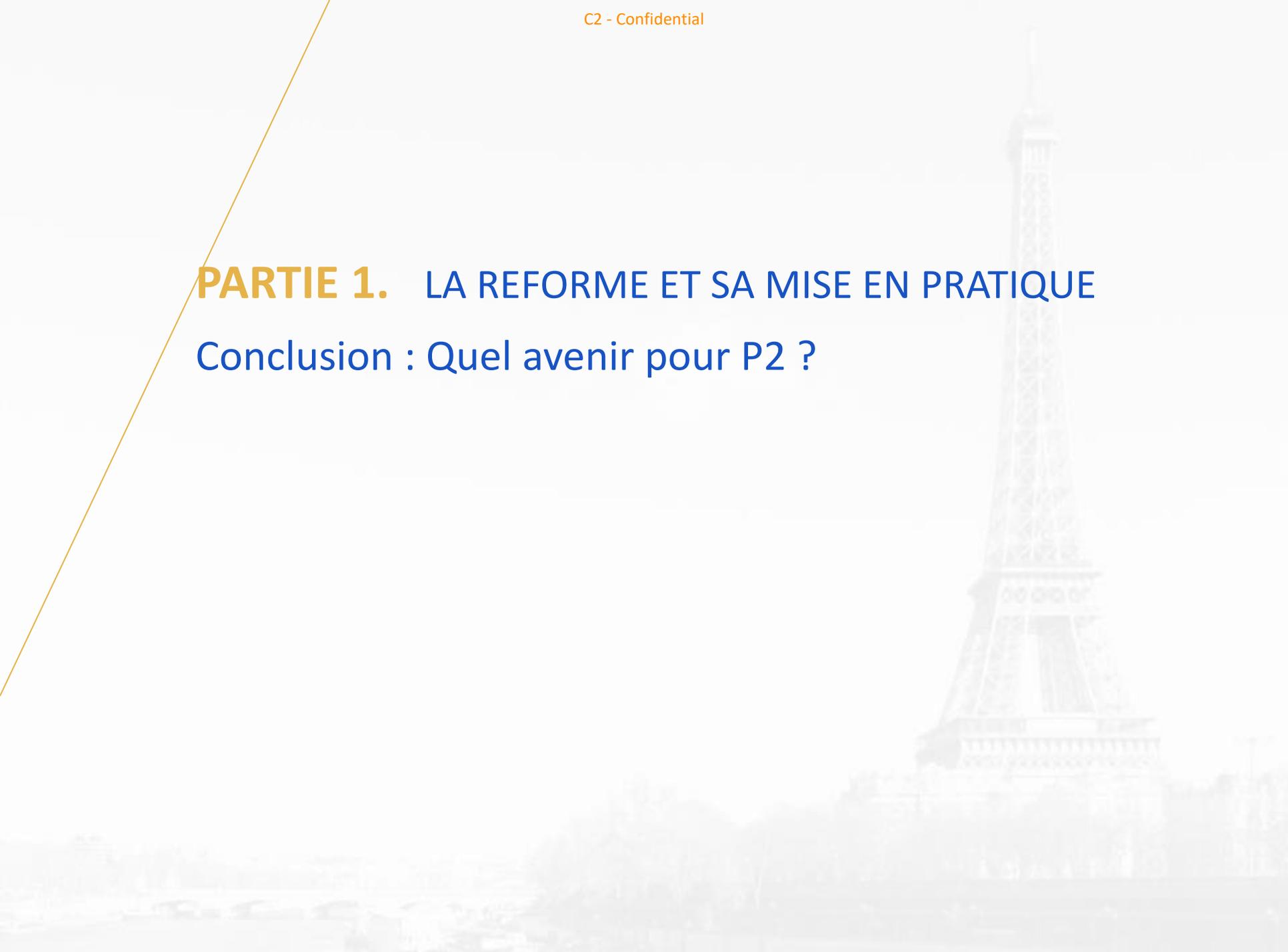
- La QDMTT en France
- Interaction QDMTT étrangère, article 238 A et 209 B du CGI :
 - Prise en compte de la QDMTT étrangère pour la détermination du caractère privilégié d'un régime
 - Fixation du taux de référence à 15% ?
 - Imputation de la QDMTT étrangère sur l'IS dû au titre de l'article 209 B

3.3 Mesures de Sauvegarde Transitoires de la Déclaration d'Information GloBE (GIR)

<p>Structure :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informations sur le groupe • Mesures de Sauvegarde et Exclusions juridictionnelles • Calculs GloBE 	<p>Modalités de dépôt et d'échange :</p> <p style="text-align: center;">?</p>
<p>Mesures de Sauvegarde :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Calculs juridictionnels (5 ans) • Groupes d'intégration fiscale 	<p>Règles de dissémination :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Juridiction de l'UPE • Juridictions des CE ayant des « droits d'imposition » sur d'autres • Juridictions « de base »

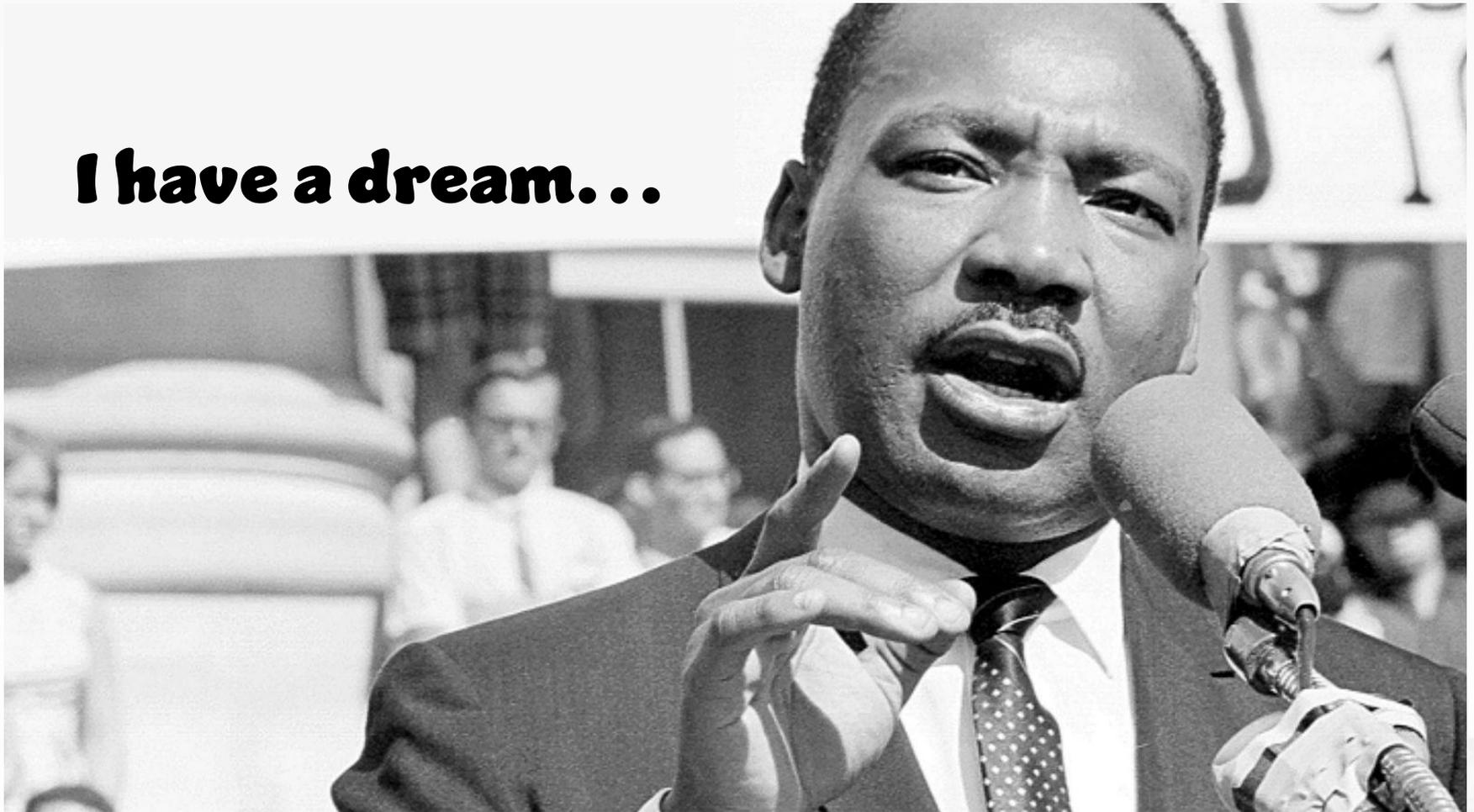
PARTIE 1. LA REFORME ET SA MISE EN PRATIQUE

Conclusion : Quel avenir pour P2 ?



Conclusion : Quel avenir pour P2 ?

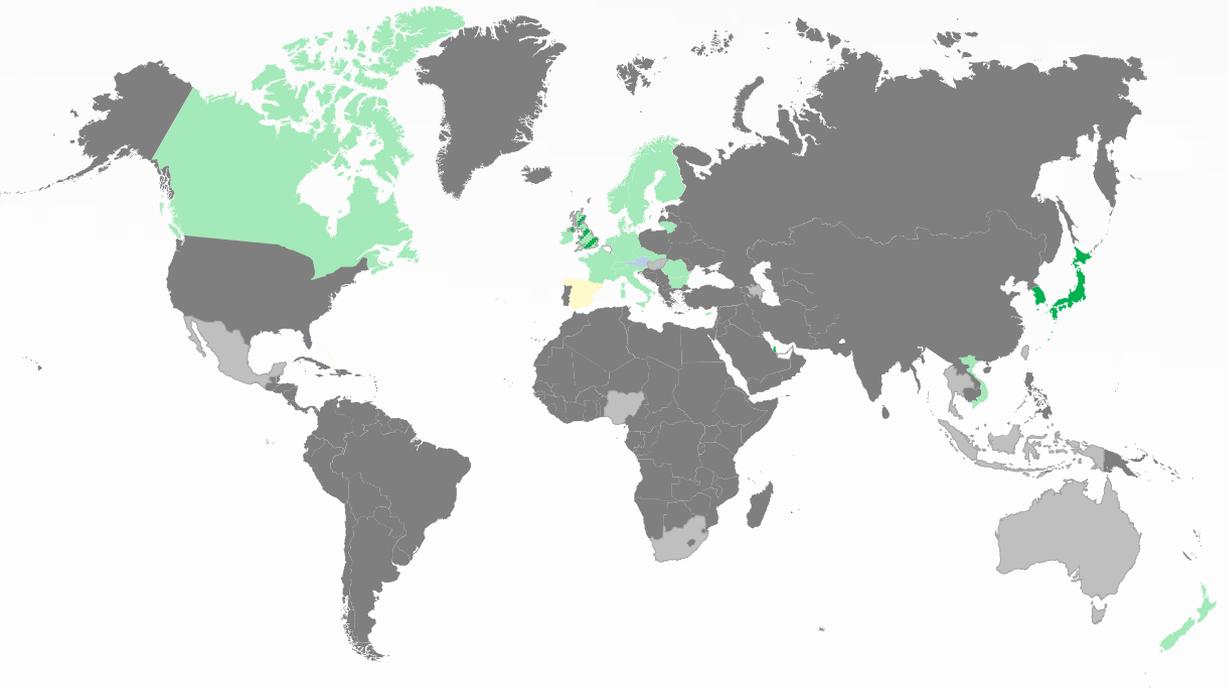
I have a dream...



Conclusion : Quel avenir pour P2 ?

P2 : où en est-on en termes de déploiement géographique ?

- Pilier Deux : les progrès du processus législatif



5 pays ont promulgué une Loi sur les règles GloBE

25 pays ont publié un Projet de loi sur les règles GloBE

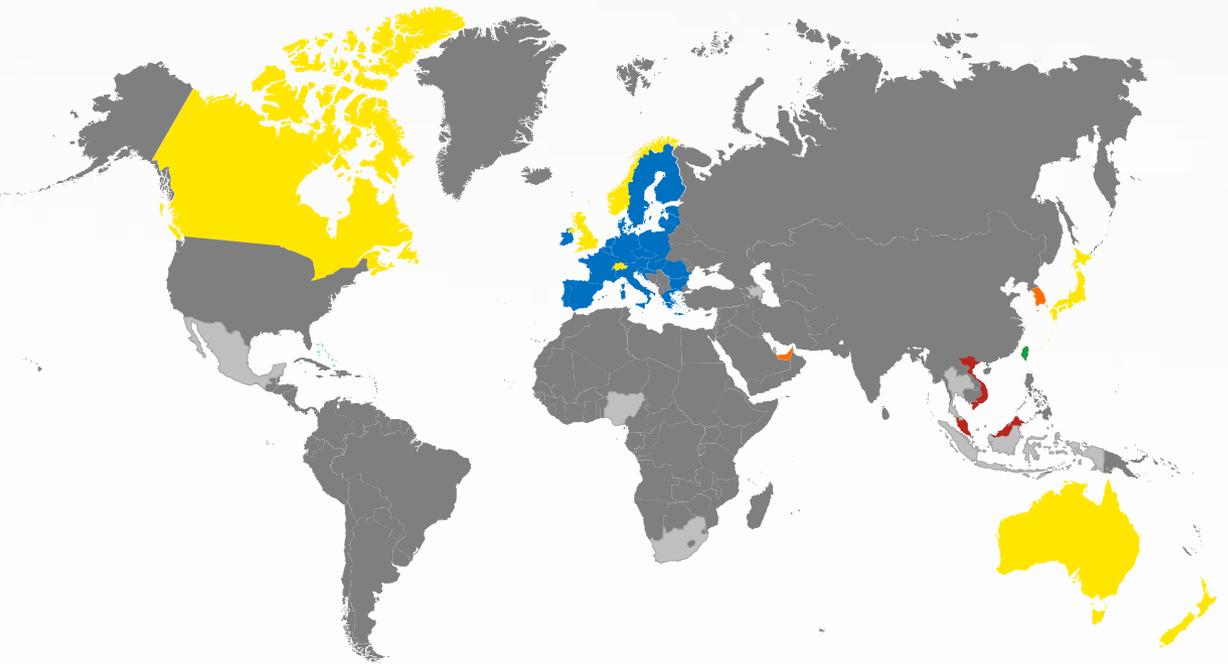
3 pays ont mis en place une Consultation publique sur les règles GloBE

19 pays ont communiqué de manière officielle sur les règles GloBE

Conclusion : Quel avenir pour P2 ?

P2 : où en est-on en termes de déploiement géographique ?

- Pilier Deux : état d'avancement sur la mise en place des règles GloBE



L'UE prévoit l'introduction d'une RDIR, d'une RPII. Les Etats peuvent opter pour l'application d'un ICMNQ

10 pays tiers à l'UE sont favorables à l'introduction d'une RDIR, d'une RPII et d'un ICMNQ

2 pays tiers prévoient d'instaurer une RDIR et une RPII, sans précision quant à l'ICMNQ

5 pays tiers prévoient d'instaurer une RDIR et un ICMNQ, sans précision sur la RPII

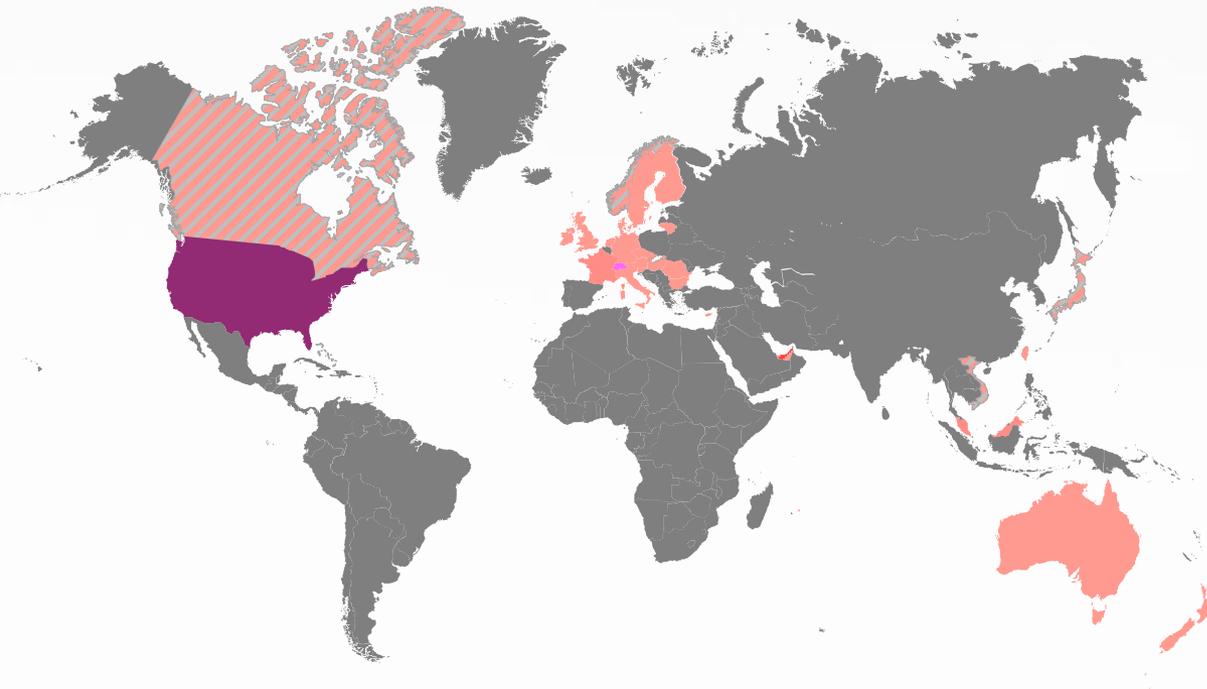
4 pays tiers prévoient d'instaurer un ICMNQ, sans précision sur la RDIR et la RPII

8 pays tiers se sont prononcés en faveur des règles GloBE sans donner de précisions sur leur mise en œuvre

Conclusion : Quel avenir pour P2 ?

P2 : où en est-on en termes de déploiement géographique ?

- Pilier Deux : les réactions des Etats



38 pays sont favorables à une QDMTT, dont 25 pays qui l'ont inclus dans leur Loi ou leur projet de Loi

3 pays prévoient la mise en place d'un impôt sur les sociétés

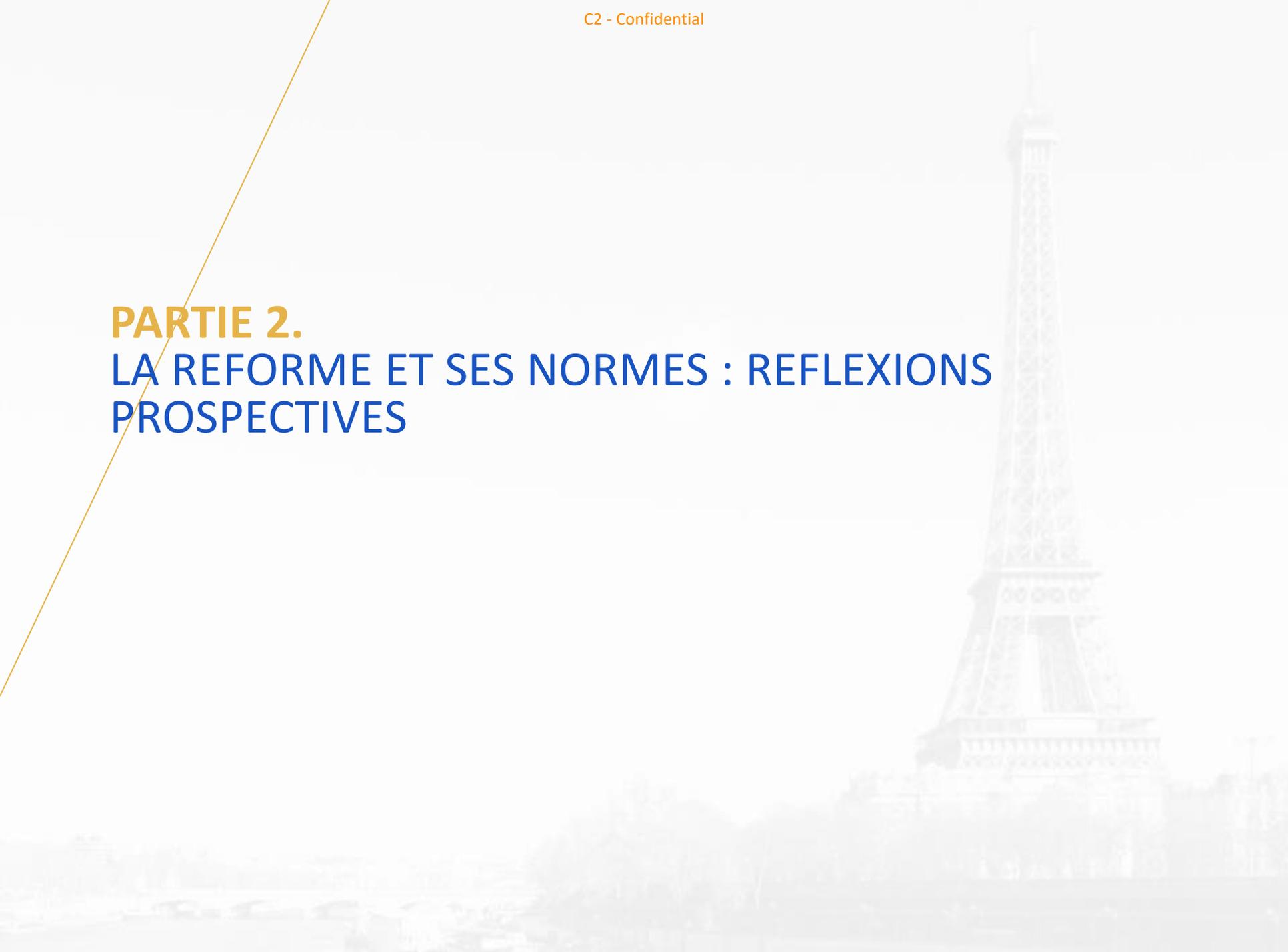
2 pays prévoient des incitations fiscales

1 pays envisage des mesures de rétorsions en cas d'application de la RPII par d'autres pays

7 pays ne prévoient aucune RPII dans leur loi ou projet de loi publié

PARTIE 2.

LA REFORME ET SES NORMES : REFLEXIONS PROSPECTIVES



PARTIE 2.

LA REFORME ET SES NORMES : REFLEXIONS PROSPECTIVES

1. La construction des normes du Pilier 2

La mécanique GloBE :

l'approche commune et ses conséquences

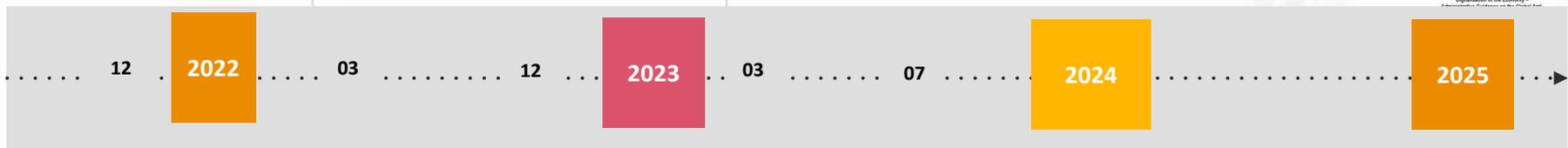
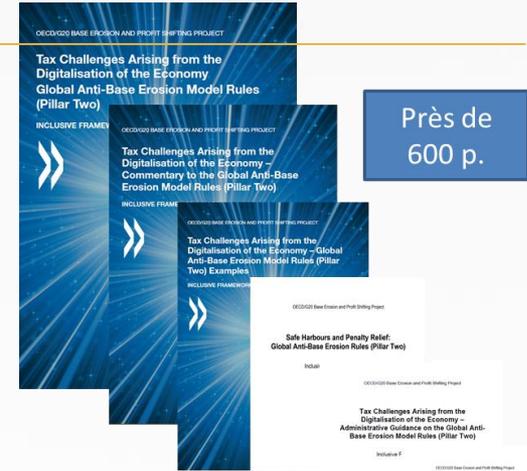
- **L'approche commune** : les juridictions membres du Cadre inclusif ont le choix :
 - soit elles adoptent et appliquent le Modèle de règles ;
 - soit elles ne l'adoptent pas mais elles consentent à ce que les autres juridictions l'appliquent.
- **Conséquences** : La dynamique Pilier 2 étant désormais enclenchée, les juridictions ont intérêt à l'adopter, ou à relever leur taux d'imposition national, ou à appliquer un impôt complémentaire national qualifié.
- Qu'est-ce qu'un système « qualifié » ?
 - Définition de « Qualified IIR » et de « Qualified UTPR » :
 - « désigne[nt] un ensemble de règles équivalentes aux [...] Règles GloBE [...] incluses dans le droit interne d'une juridiction, **appliquées et administrées conformément aux effets prévus aux termes des Règles GloBE et du Commentaire**» (Article 10.1)
 - « L'administration fiscale de [X] doit, sous réserve de toute disposition éventuelle de droit interne, appliquer les règles GloBE conformément aux Instructions administratives agréées. » (Article 8.3.1)
 - Si le système n'est pas « qualifié », les autres Etats peuvent ne pas en tenir compte
 - E.g. Art. 2.1: l'EMU doit payer la RDIR (art. 2.1.1), il en de même des Entités mère intermédiaires (art.2.1.2) sauf si l'EMU est tenu d'appliquer une RDIR qualifiée (art. 2.1.3).

La construction de GloBE par le Cadre inclusif

Le millefeuille

OCDE :
Publication du
commentaire du
Modèle de règles
GloBE

OCDE :
Instructions
administratives
du 2 février 2023



OCDE :
Publication
du modèle de
règles GloBE

15 déc. 2022
OCDE : Publication des
règles de simplification
(CbCR qualifié)

OCDE : Instructions
administratives du
13 Juillet 2023 et GIR

GloBE: le millefeuille

Les couches du cadre inclusif

- Le Modèle de règles
- Le Commentaire et les exemples
- Les mesures de simplification (régimes de protection)
- Les instructions administratives

GloBE: le millefeuille

Les Commentaires et les Exemples

- Portée du Commentaire
 - Rappel: un système qualifié est « un ensemble de règles équivalentes aux dispositions des articles [2.1 à Article 2.6] des Règles GloBE (y compris toute disposition des Règles GloBE liée à ces articles) incluses dans le droit interne d'une juridiction, **appliquées et administrées conformément aux effets prévus aux termes des Règles GloBE et du Commentaire [...]**»
- Rôle du Commentaire (Introduction, point 3)
 - *“The Commentary explains the intended outcomes under the rules and clarifies the meaning of certain terms.”*

GloBE: le millefeuille

Les Commentaires et les Exemples

- Le Commentaire peut aller plus loin que le Modèle
 - Ex. 1: Législation SEC
 - Article 10.1 (définition) « *Un Régime fiscal des sociétés étrangères contrôlées désigne un ensemble de règles fiscales (à l'exclusion d'une RDIR) en vertu desquelles un actionnaire direct ou indirect d'une entité étrangère (la société étrangère contrôlée ou SEC) est assujetti à une imposition courante au titre de sa participation, sur tout ou partie des revenus de la SEC, que ces revenus soient ou non distribués à l'actionnaire. »*
 - Extension par le Commentaire aux établissements stables (Commentaire, point 5): « *A jurisdiction that provides an exemption regime to PEs may apply its CFC Tax Regime to a PE located in another the jurisdiction in the same manner as if that PE was a foreign subsidiary.*»

GloBE: le millefeuille

Les Commentaires et les Exemples

- Le Commentaire peut aller plus loin que le Modèle
 - Ex. 2: Ajustements prix de transfert
 - Article 3.2.3. « Toute transaction entre des Entités constitutives situées dans des juridictions différentes qui [...] n'est pas enregistrée au même montant dans les comptes sociaux des deux Entités constitutives ou qui n'est pas conforme au principe de pleine concurrence doit être ajustée de sorte que le montant enregistré soit identique et que la transaction soit conforme au principe de pleine concurrence. »
 - Commentaire, point 101 : En cas de différence entre les montants retenus dans le résultat fiscal des contreparties:
 - *“When these differences arise, the transfer price used for taxable income purposes is presumed to be consistent with the Arm’s Length Principle. The GloBE Income or Loss should be adjusted accordingly under Article 3.2.3 where necessary to prevent double taxation or double non-taxation under the GloBE Rules.*
 - *Specifically, a unilateral transfer pricing adjustment will result in a corresponding adjustment to the GloBE Income or Loss of all counterparties under Article 3.2.3, unless the transfer pricing adjustment increases or decreases the MNE Group’s taxable income in a jurisdiction that has a nominal tax rate below the Minimum Rate or that was a Low-Tax Jurisdiction with respect to the MNE Group in each of the two Fiscal Years preceding the unilateral transfer pricing adjustment (an under-taxed jurisdiction).”*

GloBE: le millefeuille

Les mesures de simplification (« régime de protection »)

- **Fondement** dans le Modèle de règles: Article 8.2
 - Les régimes de protection temporaires
 - 15 Décembre 2022: les règles dites règles de simplification basées sur le CbCR
 - 13 Juillet 2023: régime de protection UTPR
 - Les régimes de protection permanents
 - 15 Décembre 2022: publication d'un cadre [en attente des règles détaillées]
 - 13 juillet 2023: régime de protection fondé sur l'impôt complémentaire national qualifié

GloBE: le millefeuille

Les instructions administratives

- Fondement dans le Modèle de règles:
 - Article 8.3.1 « *L'administration fiscale de [X] doit, sous réserve de toute disposition éventuelle de droit interne, appliquer les règles GloBE conformément aux **Instructions administratives agréées**.* »
 - Commentaire, point 40 “*Article 8.3.1 contemplates that further guidance on the interpretation or application of the GloBE Rules may be agreed and published by the Inclusive Framework. This Article ensures that when such guidance is issued, it is applied in a co-ordinated way.*”
- Les instructions administratives
 - **ne modifient pas formellement le Modèle** mais uniquement son commentaire (ce qui fonde aussi leur légitimité)
 - mais en pratique elles peuvent:
 - **ajouter au texte du Modèle**, e.g. le mécanisme des abandons de créances,
 - **modifier l'interprétation du Modèle** par rapport au Commentaire, e.g. les fonds souverains.

GloBE: le millefeuille

La transposition du modèle de règle en droit de l'UE

I

(Actes législatifs)

DIRECTIVES

DIRECTIVE (UE) 2022/2523 DU CONSEIL

du 14 décembre 2022

visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 115,

vu la proposition de la Commission européenne,

après transmission du projet d'acte législatif aux parlements nationaux,

vu l'avis du Parlement européen ⁽¹⁾,vu l'avis du Comité économique et social européen ⁽²⁾,

statuant conformément à une procédure législative spéciale,

considérant ce qui suit:

(1) Ces dernières années, l'Union a adopté des mesures décisives afin de renforcer la lutte contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. Les directives sur la lutte contre l'évasion fiscale ont établi des règles pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices hors du

bénéfices vers des juridictions à imposition nulle ou très faible, la réforme visant à mettre en place un niveau minimum d'imposition mondial rendra plus équitables les conditions de concurrence entre les entreprises du monde entier et permettra aux juridictions de mieux protéger leurs bases d'imposition.

⁽¹⁾ JO C 290 du 29.7.2022, p. 52.

⁽²⁾ Avis du 19 mai 2022 (non encore paru au Journal officiel).

OCDE :
Publication du
commentaire du
Modèle de règles
GloBE

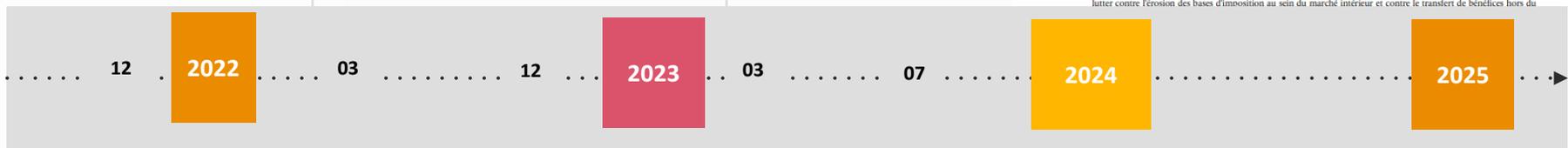
OCDE :
Instructions
administratives
du 2 février 2023

15 déc. 2022
OCDE : Publication des
règles de simplification
(CbCR qualifié)

OCDE : Instructions
administratives du
13 Juillet 2023 et GIR

UE : Adoption de la
Directive Globe

OCDE :
Publication
du modèle de
règles GloBE



GloBE: le millefeuille

La Directive

- **Cons. 6:** « *Il est nécessaire de mettre en œuvre le modèle de règles OCDE approuvé par les États membres d'une manière qui reste aussi proche que possible de l'accord global, afin de garantir que les règles mises en œuvre par les États membres conformément à la présente directive soient qualifiées au sens du modèle de règles OCDE. La présente directive reprend fidèlement le contenu et la structure du modèle de règles OCDE.* » [sauf exceptions]
- La directive contient **certaines différences par rapport au Modèle de règles**
 - Certaines dues au **contexte UE** et ne générant pas de contradiction avec le Modèle, e.g.:
 - Application de la RDIR dans des situations purement internes
 - Possibilité de différer la mise en place de la réforme pour certains États membres
 - D'autres pour lesquelles il faut rechercher une explication au cas par cas
 - **Modifications de forme** (légistiques) a priori sans conséquence sur le sens
 - Prise en compte de certaines parties du **Commentaire** directement dans le corps du texte:
 - Ex. 2 (cont.) «régime fiscal des sociétés étrangères contrôlées», un ensemble de règles fiscales, autre qu'une RIR qualifiée, en vertu desquelles un actionnaire direct ou indirect d'une entité étrangère ou en vertu desquelles l'entité principale d'un établissement stable est assujettie à une imposition proportionnellement à sa participation sur tout ou partie des revenus perçus par cette entité constitutive étrangère, que ces revenus soient ou non distribués à l'actionnaire; »
 - Quelques divergences, qui pourraient avoir un effet, ne trouvent pas d'explication évidente

GloBE: le millefeuille

La valeur du commentaire au regard de la Directive

- Définition des **Systèmes Qualifiés** (absence de référence au Commentaire)
 - e.g. «RIR qualifiée», un ensemble de règles mis en œuvre dans le droit interne d'une juridiction, à condition que cette juridiction n'octroie pas d'avantages en lien avec ces règles, et qui est:
 - a) équivalent aux règles établies dans la présente directive ou, en ce qui concerne les juridictions de pays tiers, aux défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie — Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) (ci-après dénommés «modèle de règles de l'OCDE»), [...];
 - b) administré d'une manière conforme aux règles établies dans la présente directive ou, en ce qui concerne les juridictions de pays tiers, au modèle de règles de l'OCDE;
- **Valeur du Commentaire pour l'interprétation** du droit de l'UE
 - Voir, par exemple, Berlioz Investment Fund SA, aff. C-682/15 (absence de référence aux travaux de l'OCDE dans le corps de la directive)
- Une **référence explicite**, dans les considérants de la directive, au Commentaire:
 - (Considérant 24) « Lors de la mise en œuvre de la présente directive, **les États membres devraient utiliser, comme sources d'illustration ou d'interprétation, le modèle de règles OCDE ainsi que les explications et les exemples figurant dans le document intitulé «Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)»**, qui a fait l'objet d'une diffusion au sein du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS, [...] dans la mesure où ces sources sont conformes à la présente directive et au droit de l'Union. [...] »

GloBE: le millefeuille

Intégration automatique des régimes de protection en droit de l'UE?

- « Par dérogation aux articles 26 à 31, les États membres veillent à ce que, lors de l'option en ce sens de l'entité constitutive déclarante, l'impôt complémentaire dû par un groupe dans une juridiction soit réputé égal à zéro pour une année fiscale si le niveau d'imposition effectif des entités constitutives situées dans cette juridiction remplit les conditions d'une **convention internationale éligible** en matière de **régimes de protection**.
- Aux fins du premier alinéa, on entend par «convention internationale éligible en matière de régimes de protection» **un ensemble international de règles et de conditions auquel tous les États membres ont donné leur consentement** et qui accorde aux groupes relevant du champ d'application de la présente directive la possibilité de choisir de bénéficier d'un ou de plusieurs régimes de protection pour une juridiction. » (Article 32)

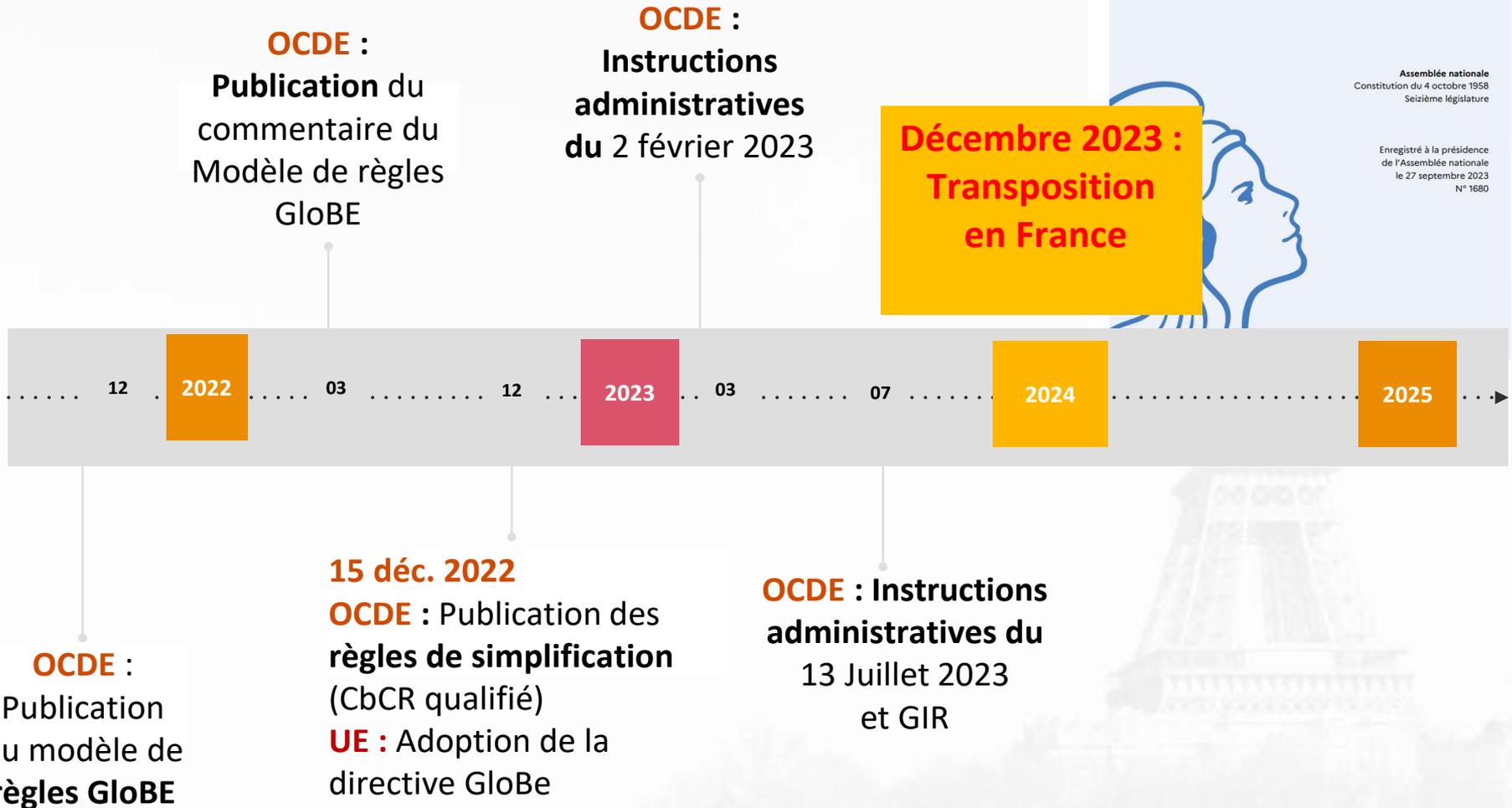
GloBE: le millefeuille

Intégration automatique des Interprétations administratives (passées et futures) en droit de l'UE?

- Absence d'équivalent de l'article 8.3.1 du Modèle (visant les instructions administratives futures)
 - Valeur du Commentaire OCDE pour l'interprétation du droit de l'UE:
 - Voir, par exemple, *Berlioz Investment Fund SA*, aff. C-682/15 (pas de référence aux travaux de l'OCDE dans le corps de la directive) et *AG Kokott* (2 juill. 2020 ss CJUE, gde ch., 6 oct. 2020, aff. C-245/19 et C-246/19, *Luxembourg c/ B et a.*, point 122 et s.)
 - Le Considérant 24 de la directive est-il un recours?
 - « Lors de la mise en œuvre de la présente directive, les États membres devraient utiliser, comme sources d'illustration ou d'interprétation [...] le cadre pour la mise en œuvre des règles GloBE, y compris ses règles portant sur les régimes de protection, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces sources sont conformes à la présente directive et au droit de l'Union. »
 - Les instructions administratives sont-elles émises par le Cadre de mise en œuvre?
 - Une analyse casuistique de la conformité à la directive est-elle nécessaire?
 - Cf. Conseil Ecofin – 9 novembre 2023, Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy, 14732/1/23 REV 1 - FISC 241 - ECOFIN 1095
 - Quelles seraient les conséquences d'une interprétation stricte excluant tout ou partie des interprétations administratives agréées?
 - Disqualification du système UE ?
- Une telle disqualification serait contraire à l'objectif du législateur de mettre en place un système qualifié (cf. cons. 6)

GloBE: le millefeuille

La transposition en droit français



GloBE: le millefeuille

La couche droit français

- Article 4 du PLF transpose la directive UE (laquelle « transposait » les travaux de l'OCDE)
 - **Modifications de forme** par rapport à la directive (légistique)
 - Choix de la mise en place d'une **QDMTT**
 - Prise en compte de certaines parties du **Commentaire OCDE**
 - Insertion des **régimes de protection**
 - Insertion de nombreuses **d'interprétations administratives agréées** mais certaines, essentiellement celles de juillet 2023, n'y figurent pas.

GloBE: le millefeuille

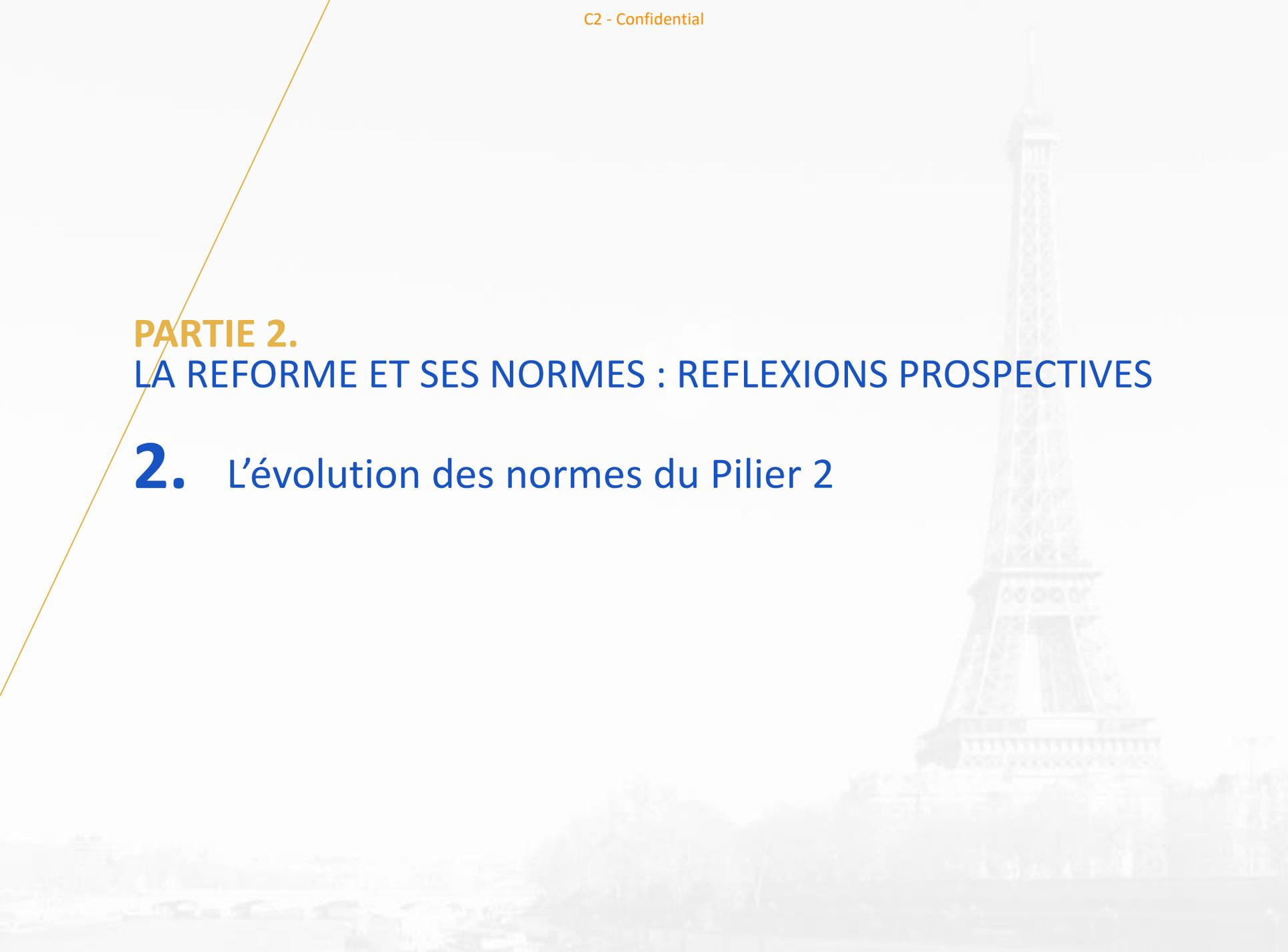
La couche droit français

- **Quid des Commentaires non repris?**
 - Le fait d'intégrer certains commentaires et non d'autres a-t-il une portée ?
 - Cf. l'exemple 2 concernant les ajustements de prix de transfert?
- **Quid des interprétations administratives agréées non reprises (passées et futures)?**
 - Le fait d'en intégrer certaines et non d'autres a-t-il une portée ?
 - Cf. Assimilation temporaire des règles GILTI à un régime SEC ? Quid de l'option pour les investissements en capital ?
- **Quid des futurs régimes de protection?**
 - Comment les futurs régimes de protection seront-ils intégrés en droit français ?

PARTIE 2.

LA REFORME ET SES NORMES : REFLEXIONS PROSPECTIVES

2. L'évolution des normes du Pilier 2



L'évolution des normes du Pilier 2

Problématique et plan

- Une fois mises en place, les normes du Pilier 2 doivent s'articuler les unes avec les autres, dans trois ordres juridiques distincts: **l'ordre juridique international**, **l'ordre juridique européen**, et **l'ordre juridique national**.
- Dans ces trois ordres juridiques, les normes originelles, les normes de transposition, et les normes de transposition de la transposition, pourraient évoluer à l'initiative de leurs auteurs. Parallèlement, des recours contentieux pourraient être formés devant les juridictions compétentes.
- Se pose alors la question des effets du changement d'une seule des normes (feuilles du millefeuille) sur l'ensemble du système:
 - Une **évolution convergente des normes** est-elle nécessaire?
 - Une **évolution divergente des normes** est-elle envisageable?
 - Quelles sont les règles **d'articulation des normes** en droit de l'Union?
 - Quelles sont les règles **d'articulation des normes** en droit interne?

L'évolution convergente des normes du Pilier 2

- **Premier scenario**

- L'évolution du modèle de règles...
- ... donnerait lieu à une évolution de la directive (transposition) ...
- ... qui donnerait lieu à une évolution législative (transposition de la transposition)

« Dans une Union où les économies sont étroitement intégrées, il est crucial que la réforme visant à mettre en place un niveau minimum d'imposition mondial soit mise en œuvre d'une manière suffisamment cohérente et coordonnée. Compte tenu de la portée, du niveau de détails et des aspects techniques de ces nouvelles règles fiscales internationales, seul un cadre commun à l'échelle de l'Union permettrait d'éviter une fragmentation du marché intérieur dans le cadre de la mise en œuvre de celles-ci. En outre, un cadre commun à l'échelle de l'Union, conçu pour être compatible avec les libertés fondamentales garanties par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, offrirait aux contribuables une sécurité juridique lors de la mise en œuvre des règles » (directive, cons. 4).

L'évolution convergente des normes du Pilier 2

- Deuxième scénario

- L'évolution du modèle de règles...
- ... ~~donnerait lieu à une évolution de la directive...~~
- ... donnerait directement lieu à une évolution des législations nationales

« Si la directive (UE) 2022/2523 prévoit les règles applicables dans l'Union européenne ainsi que certaines adaptations nécessaires au respect des libertés garanties par les traités, son considérant 24 rappelle que ces règles doivent être mises en œuvre et interprétées conformément au modèle de règles de l'OCDE, éclairé par les explications et commentaires diffusés dans le Cadre inclusif de l'OCDE/G20. Le présent article applique ces principes en transposant la directive (UE) 2022/2523 telle qu'éclairée, le cas échéant, par les commentaires et les orientations administratives adoptés par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20, y compris postérieurement à l'adoption de la directive » (PLF 2024, article 4, exposé des motifs).

L'évolution convergente des normes du Pilier 2

- **Nécessité du premier scenario**

- L'évolution du modèle de règles...
- ... donnerait **nécessairement** lieu à une évolution de la directive...
- ... qui donnerait lieu à une évolution des législations nationales (directive écran)

« Il est nécessaire de mettre en œuvre le modèle de règles OCDE approuvé par les États membres d'une manière qui reste aussi proche que possible de l'accord global, afin de garantir que les règles mises en œuvre par les États membres conformément à la présente directive soient qualifiées au sens du modèle de règles OCDE. La présente directive reprend fidèlement le contenu et la structure du modèle de règles OCDE. Pour assurer la compatibilité avec le droit primaire de l'Union, et en particulier avec le principe de la liberté d'établissement, les règles de la présente directive devraient s'appliquer tant aux entités ayant leur résidence dans un État membre qu'aux entités non résidentes appartenant à une entité mère située dans cet État membre » (directive, cons. 6).

L'évolution convergente des normes du Pilier 2

- **Nécessité du premier scenario?**

Conseil Ecofin – 9 novembre 2023

Two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy

14732/1/23 REV 1 - FISC 241 - ECOFIN 1095

Annexe I – Council statement

Le Conseil :

- salue et soutient les clarifications apportées par le Cadre inclusif dans les guidances de décembre 2022, février et de juillet 2023 (y compris sur le transitional UTPR safe harbour et le QDMTT safe harbour, la guidance sur les Transferable Tax Credits, le transitional CBCR Safe Harbour et le modèle de déclaration GloBE) ;
- salue la position de la Commission considérant que les guidances sont compatibles avec la directive Pilier 2 ;
- reconnaît la nécessité d'assurer la cohérence avec les guidances lors de l'application de la directive Pilier 2 pour éviter toute divergence ;
- rappelle que les considérants de la directive Pilier 2 se réfèrent aux guidances comme une source d'illustration ou d'interprétation de la directive et relève la volonté des Etats membres de suivre ces guidances pour la transposition de la directive dans leur droit interne afin d'éviter toute divergence ou inconsistance dans l'interprétation des dispositions de la directive.

Annexe II – Statement by the European Commission

La Commission considère que les Safe Harbours de décembre 2022 et les Guidances de février et juillet 2023 sont compatibles avec la directive Pilier 2.

L'évolution divergente des normes du Pilier 2

- **Le renforcement divergent des normes**
 - Divergences liées aux évolutions de la directive, plus rapides que GloBE
 - Divergences liées aux évaluations de l'équivalence des RIR qualifiées

« 2. La Commission est habilitée à adopter des actes délégués, en conformité avec l'article 53, pour déterminer la liste des juridictions de pays tiers qui ont mis en œuvre dans leur droit interne un cadre juridique considéré comme équivalent à une RIR qualifiée conformément aux conditions énoncées au paragraphe 1 du présent article, et pour actualiser cette liste à la suite d'une évaluation ultérieure du cadre juridique mis en œuvre par une juridiction de pays tiers dans son droit interne ». (Article 52 de la directive)

L'évolution divergente des normes du Pilier 2

- **Le renforcement divergent des normes**
 - **Divergences compte-tenu de l'évolution du Pilier 1**
 - Art. 57 - Examen par la Commission de la mise en œuvre du Pilier 1
« Au plus tard le 30 juin 2023, la Commission présente au Conseil un rapport faisant le point de la situation en ce qui concerne la mise en œuvre du Pilier Un de la déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, approuvée par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS le 8 octobre 2021, et, s'il y a lieu, présente une proposition législative visant à résoudre ces défis fiscaux à défaut de mise en œuvre de la solution retenue pour le Pilier Un ».
 - V. également exposé des motifs, point 31: *« La présente directive visant à mettre en œuvre le Pilier Deux alors que les travaux sur le Pilier Un doivent encore être menés à bien, il est nécessaire de s'assurer que le Pilier Un est également mis en œuvre. À cette fin, la présente directive comprend une disposition obligeant la Commission à établir un rapport évaluant les progrès accomplis dans le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS. Il est admis que la Commission peut, si elle le juge approprié, présenter une proposition législative visant à résoudre les défis fiscaux découlant de la numérisation de l'économie, destinée à être examinée par les États membres »*

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique européen

- La hiérarchie des normes dans l'ordre juridique européen
 - **Primauté du droit primaire** de l'Union européenne
 - Sur les **normes internationales** (TFUE, article 4, paragraphe 3; et CJUE, 21 septembre 1999, aff. C-307/97, Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland c/ Finanzamt Aachen-Innenstadt)
 - Sur les **directives européennes** (CJUE, 8 décembre 2022, aff. C-694/20, Orde van Vlaamse Balies et autres)
 - Sur les **législations nationales**, même protégées par une directive:
 - Qui procède à une harmonisation totale (CJUE, 29 avril 2015, Aff. C-528/13, Geoffrey Léger c/ Ministre des Affaires sociales, de la Santé et des Droits des femmes et Établissement français du sang)
 - Qui procède à une harmonisation partielle (CJUE, 8 mars 2017, aff. C-14/16, Euro Park Service, venant aux droits et obligations de la SCI Cairnbulg Nanteuil; ou CJUE, 7 septembre 2017, aff. C-6/16, Eqiom SAS, anciennement Holcim France SAS, et Enka SA)

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique européen

- La hiérarchie des normes dans l'ordre juridique européen
 - **Primauté du droit dérivé** de l'Union européenne
 - Sur les normes internationales (TFUE, article 4, paragraphe 3)
 - Sur les législations nationales, qui doivent être interprétées conformément au droit de l'Union européenne (CJUE, 24 juin 2019, aff. C-573/17, Popławski)
 - **Dans le respect du droit primaire**

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique européen

- Les conséquences de la primauté du droit de l'Union européenne
 - Obligation pour les Etats membres de transposer la directive GloBE et d'appliquer les règles nationales conformément à celle-ci.
 - Obligation pour les Etats membres de laisser inappliquées les dispositions des CFI qui contrarieraient l'application de la directive GloBE?
- **Invalidité** des directives qui méconnaissent le droit primaire:
 - **Quels risques pour les législations nationales?**
 - En cas de reconnaissance d'une restriction, des RIIG classiques et des RIIG nouvelles (lutte contre les paradis fiscaux; perte du statut de « système qualifié ») pourraient être retenues.
 - A défaut, il existe un risque de perte du statut de « système qualifié ».
 - **Quels risques pour les contribuables?** La perte du statut de « système qualifié » par les Etats membres et l'application des règles du Pilier 2 (RIR / RBII) par les Etats tiers. Les contribuables européens sont en toute hypothèse soumis à **l'imposition minimale**.

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique européen

- Recours introduit le 15 mars 2023 – VF/Conseil (Affaire T-143/23) : La partie requérante conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :
 - annuler la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union 1 dans la mesure où :
 - l'article 17 exclut de son champ d'application le résultat provenant d'une activité maritime couverte par un régime de taxation au tonnage d'un État membre autorisé par les règles en matière d'aides d'État autre que le « résultat provenant de l'exploitation de navires en trafic international » et le « résultat provenant d'activités qualifiées, accessoires à l'exploitation de navires en trafic international » ;
 - l'article 17 s'applique uniquement si « l'entité constitutive démontre que la gestion stratégique ou commerciale de tous les navires concernés est effectivement assurée à partir de la juridiction où l'entité constitutive est située »
 - la directive ne prévoit pas de dispositions transitoires pour les contribuables ayant procédé à des investissements importants en s'appuyant sur un régime national de taxation au tonnage ;
 - condamner le Conseil de l'Union européenne aux dépens.

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique européen

- Recours introduit le 15 mars 2023 – VF/Conseil (Affaire T-143/23) : **Moyens et principaux arguments** :
 - À l'appui du recours, la partie requérante invoque cinq moyens.
 - Premier moyen tiré de ce que la directive viole le principe général d'égalité de traitement des entreprises comparables.
 - Deuxième moyen tiré de ce que la directive viole le principe général de proportionnalité parce que ses effets vont au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre son objectif.
 - Troisième moyen tiré de ce que l'application des règles prévues par la directive à des situations purement nationales viole le principe de proportionnalité.
 - Quatrième moyen tiré de la violation du principe de protection de la confiance légitime et du principe de sécurité juridique.
 - Cinquième moyen tiré de la violation des articles 115 et 107 TFUE.

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique national

- Les normes du Pilier 2 face au risque du **contrôle de constitutionnalité** des lois
 - Cons. constit., décision n° 2015-726 DC du 29 décembre 2015, Loi de finances rectificative pour 2015, cons. 5:

« il appartient au Conseil constitutionnel, saisi dans les conditions prévues par l'article 61 de la Constitution d'une loi ayant pour objet de transposer en droit interne une directive communautaire, de veiller au respect de cette exigence ; que, toutefois, le contrôle qu'il exerce à cet effet est soumis à une double limite ; qu'en premier lieu, la transposition d'une directive ne saurait aller à l'encontre d'une règle ou d'un principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France, sauf à ce que le constituant y ait consenti ; qu'en second lieu, devant statuer avant la promulgation de la loi dans le délai prévu par l'article 61 de la Constitution, le Conseil constitutionnel ne peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne sur le fondement de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ; qu'en conséquence, il ne saurait déclarer non conforme à l'article 88-1 de la Constitution qu'une disposition législative manifestement incompatible avec la directive qu'elle a pour objet de transposer ; qu'en tout état de cause, il appartient aux juridictions administratives et judiciaires d'exercer le contrôle de compatibilité de la loi au regard des engagements européens de la France et, le cas échéant, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel »

L'articulation des normes du Pilier 2

Dans l'ordre juridique national

- Les normes du Pilier 2 face au risque des **recours pour excès de pouvoir**
 - Dans le cas des commentaires publiés au BOFiP qui ajouteraient à la loi, le risque serait celui d'une illégalité.
 - Dans le cas des commentaires publiés au BOFiP qui n'ajouteraient pas à la loi, cette dernière les protégerait sauf en cas de succès d'une QPC ou d'une QP. Il est rappelé que les conséquences négatives pèseraient sur les contribuables en raison de l'application des règles du Pilier 2 (RIR / RBII) par les autres Etats. Les contribuables français seront en toute hypothèse soumis à l'imposition minimale.
- Ces deux considérations permettent respectivement de tirer deux conclusions générales:
 - Le caractère indispensable de toutes les feuilles du millefeuille, nonobstant la complexité.
 - Le caractère irréversible du processus d'imposition minimal dès lors que le système GloBE est mis en œuvre par un nombre suffisant d'Etats et territoires.