



Pilier 2

Matinée fiscale
Jeudi 15 avril 2021

-
- Avec la participation de :
 - **Alexandre BRODU**
*Chef du bureau E2 – Direction de la Législation Fiscale
Affaires européennes et multilatérales*
 - **Arnaud SAVEROT**
*Chef de section du bureau E2 – Direction de la Législation Fiscale
Affaires européennes et multilatérales*
 - **Céline CORREIA**
Directeur Fiscal Adjoint – VINCI SA
 - **Emmanuel RAINGEARD DE LA BLETIERE**
*Maître de conférences à l'Université Rennes 1, membre du CDA et
avocat associé chez PwC Société d'Avocats*

LES ENJEUX

Le Pilier 2 en bref

Champ d'application de GloBE

Groupe EMN

+

CA ≥ 750M€

+

TEI (GloBE) dans
une juridiction < taux
minimal

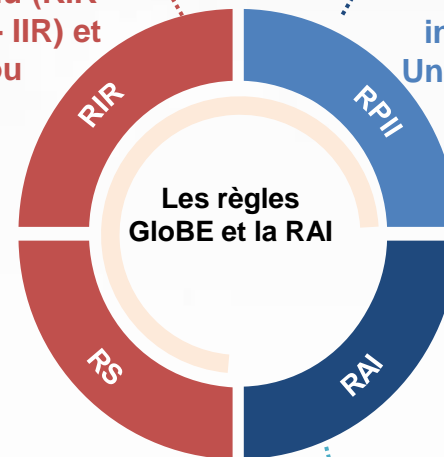
=

Règles complémentaires
d'imposition (GloBE) aux
revenus de la juridiction

Règles complémentaires d'imposition

Règle d'inclusion du revenu (RIR
ou Inclusion Income Rule - IIR) et
règle de substitution (RS ou
Switch-over rule - SOR)

Règle primaire



Règle relative aux paiements
insuffisamment imposés (RPII ou
Undertaxed payments rule - UTPR)

Règle secondaire

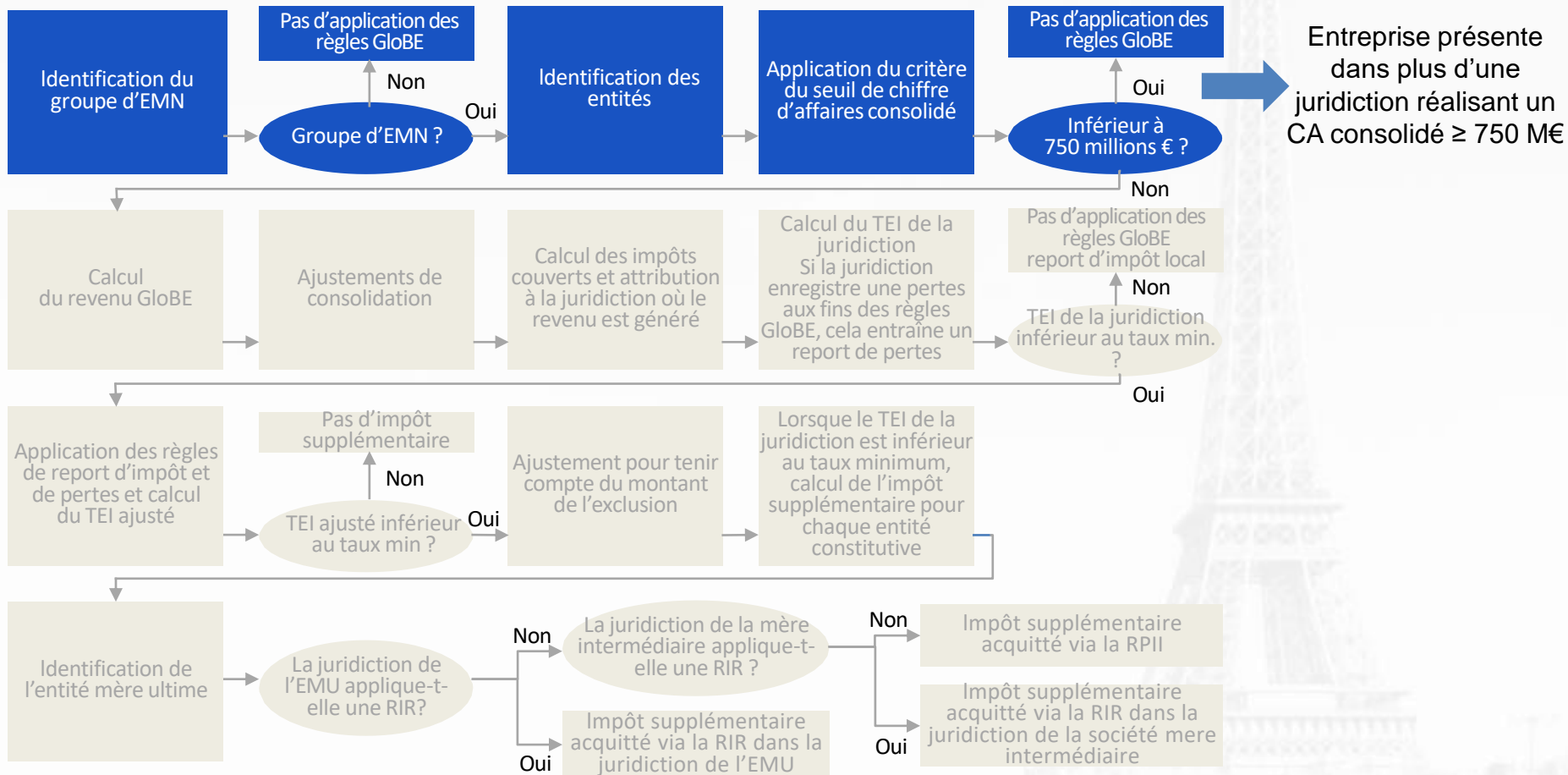
Règle d'assujettissement à
l'impôt (RAI ou Subject to tax
rule - STTR)

Règle conventionnelle inspirée
de la
« subject-to-tax »
Champ d'application particulier

LES RÈGLES GLOBE

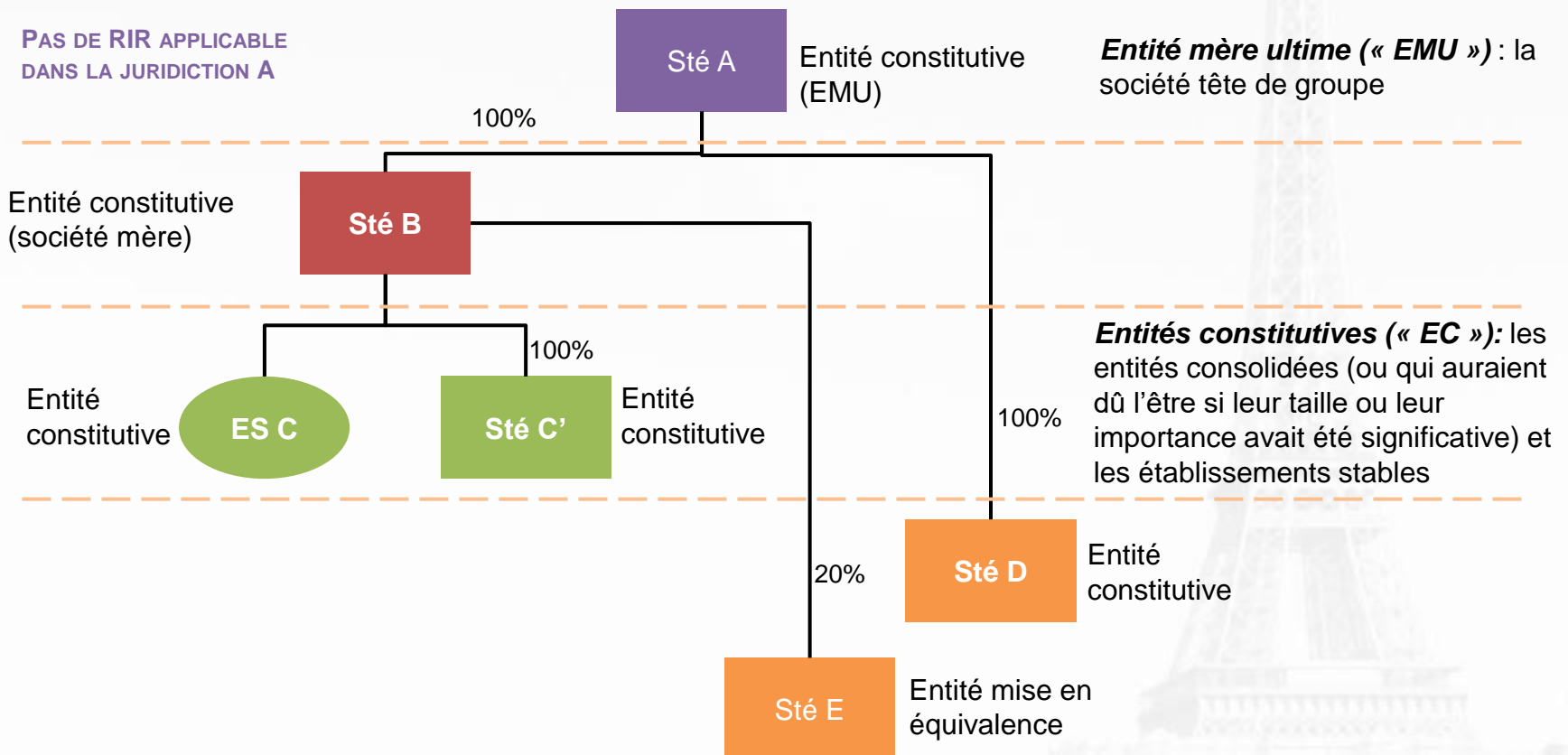
GloBE en 5 étapes

1. Champ d'application



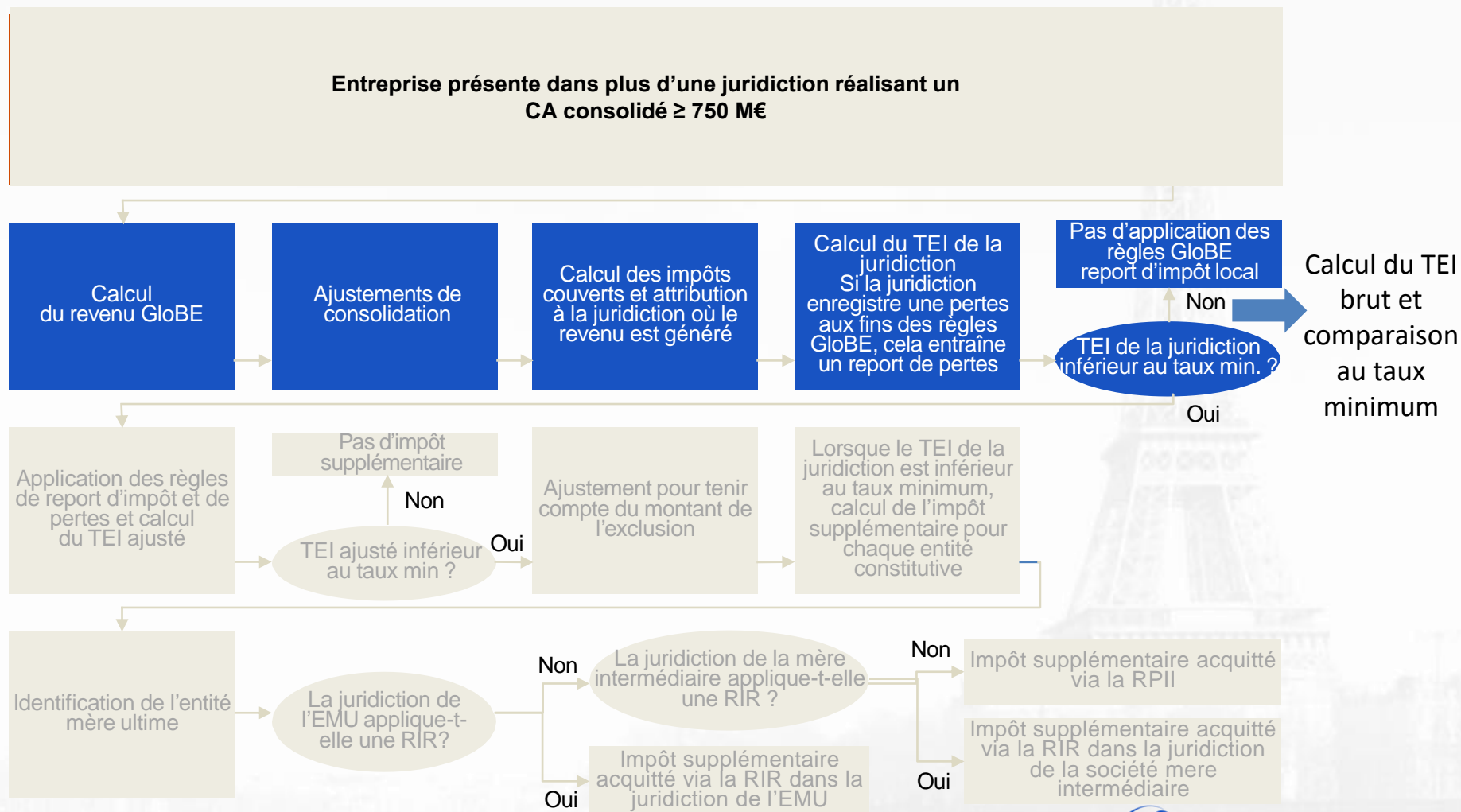
GloBE en 5 étapes

1. Champ d'application : Exemple



GloBE en 5 étapes

2. Calcul du TEI brut et comparaison au taux minimum



GloBE en 5 étapes

2. Détermination du TEI brut par juridiction



Calcul du revenu GloBE

1. **Détermination du résultat** avant impôts de chaque EC d'après les normes de comptabilité financière de l'EMU
 - Avec des ajustements (e.g. Prises en comptes des opérations intragroupe au prix de pleine concurrence, PPA, résultat de change...)
2. **Retraitements** reflétant certaines différences permanentes (dividendes, plus values...) et temporaires (matérielles et communes aux systèmes fiscaux)
3. **Agrégation par juridiction** des bénéfices (ou pertes) avant impôts de chacune des EC



Détermination des impôts couverts

1. Tout impôt sur le revenu ou les bénéfices d'une entité, les impôts qui le remplacent et les impôts sur les bénéfices non-distribués et les capitaux propres des sociétés
2. Déductions faites des crédits d'impôt remboursables non-qualifiés (i.e. remboursables à une échéance de plus de 4 ans) et les crédits d'impôt non-remboursables



Attribution des revenus et des impôts couverts aux juridictions

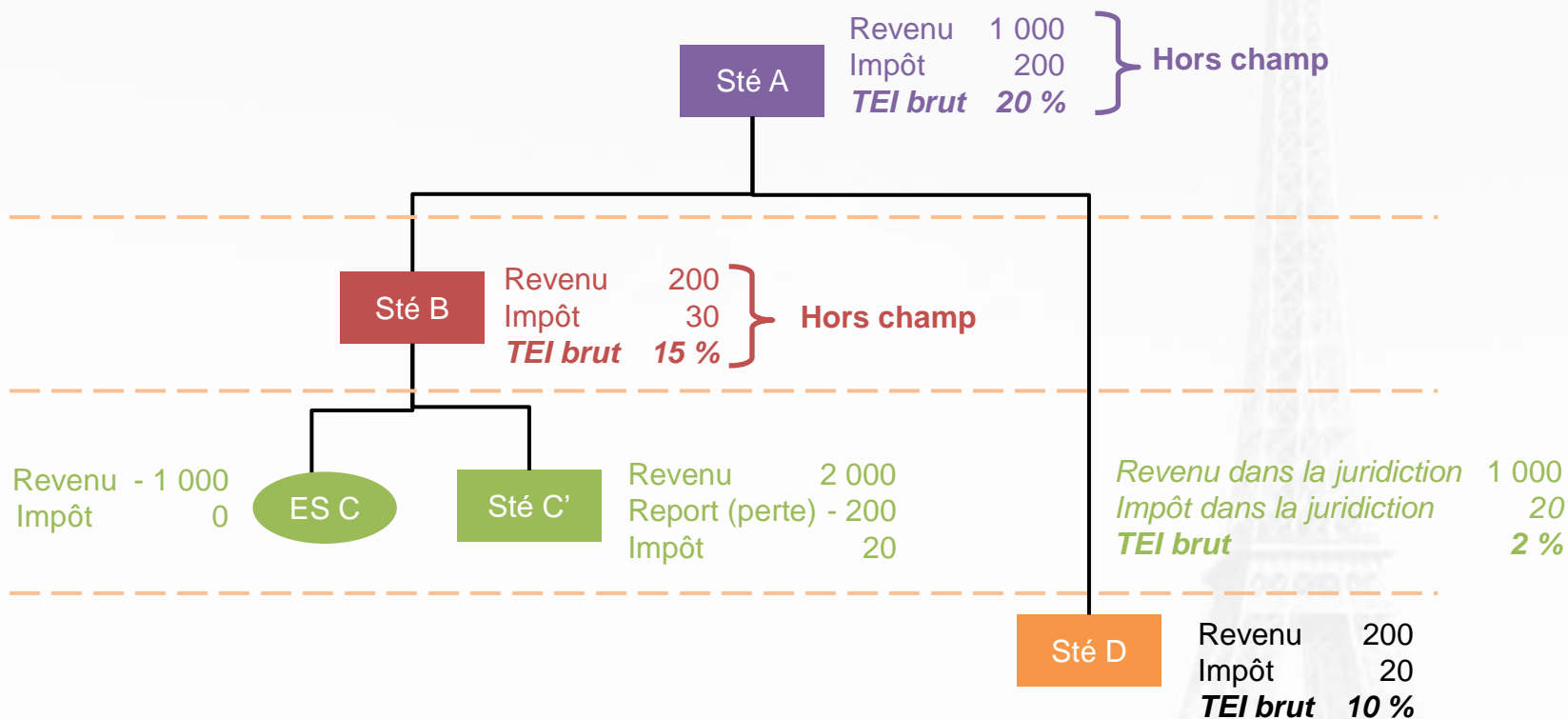


$$\text{TEI brut} = \frac{\text{Impôts couverts attribués à la juridiction}}{\text{Revenu GloBE attribué à la juridiction}}$$

Si TEI brut > Taux GloBE → Hors champ de l'imposition complémentaire

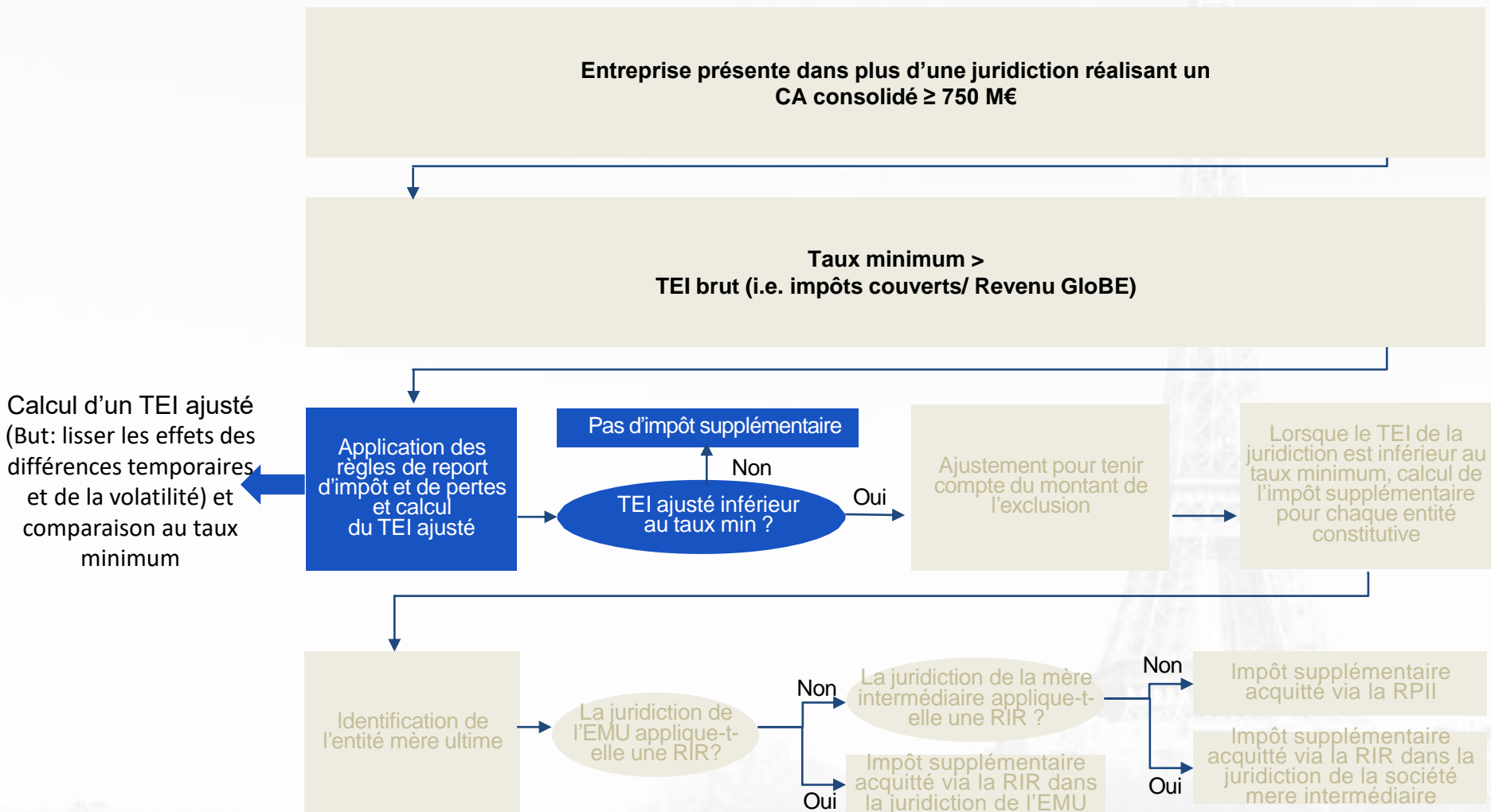
GloBE en 5 étapes

2. Détermination du TEI brut par juridiction : Exemple



GloBE en 5 étapes

3. Calcul du TEI ajusté par juridiction



GloBE en 5 étapes

3. Détermination du TEI ajusté par juridiction



Ajustements généraux (lissage) : report des pertes et des excédents d'impôt

- ❑ Report en avant illimité des pertes GloBE par juridiction → Revenu GloBE ajusté
 - ❑ Report des excédents d'impôt : si l'impôt dans la juridiction > l'impôt minimal GloBE : l'excédent d'impôt donne droit à un report d'impôt local (utilisable pour le calcul du TEI de la juridiction au titre d'exercices ultérieurs) limité dans le temps (e.g. 7 ans) ou un crédit d'impôt RIR
- Impôts couverts ajustés (du report d'impôt local)



Autres ajustements ponctuels

- ❑ Règles transitoires : non encore définies (option envisagée : calcul rétrospectif, à une date donnée, de la balance de report de pertes et de report d'impôt local)
- ❑ Transfert des attributs fiscaux et ajustement post-dépôt



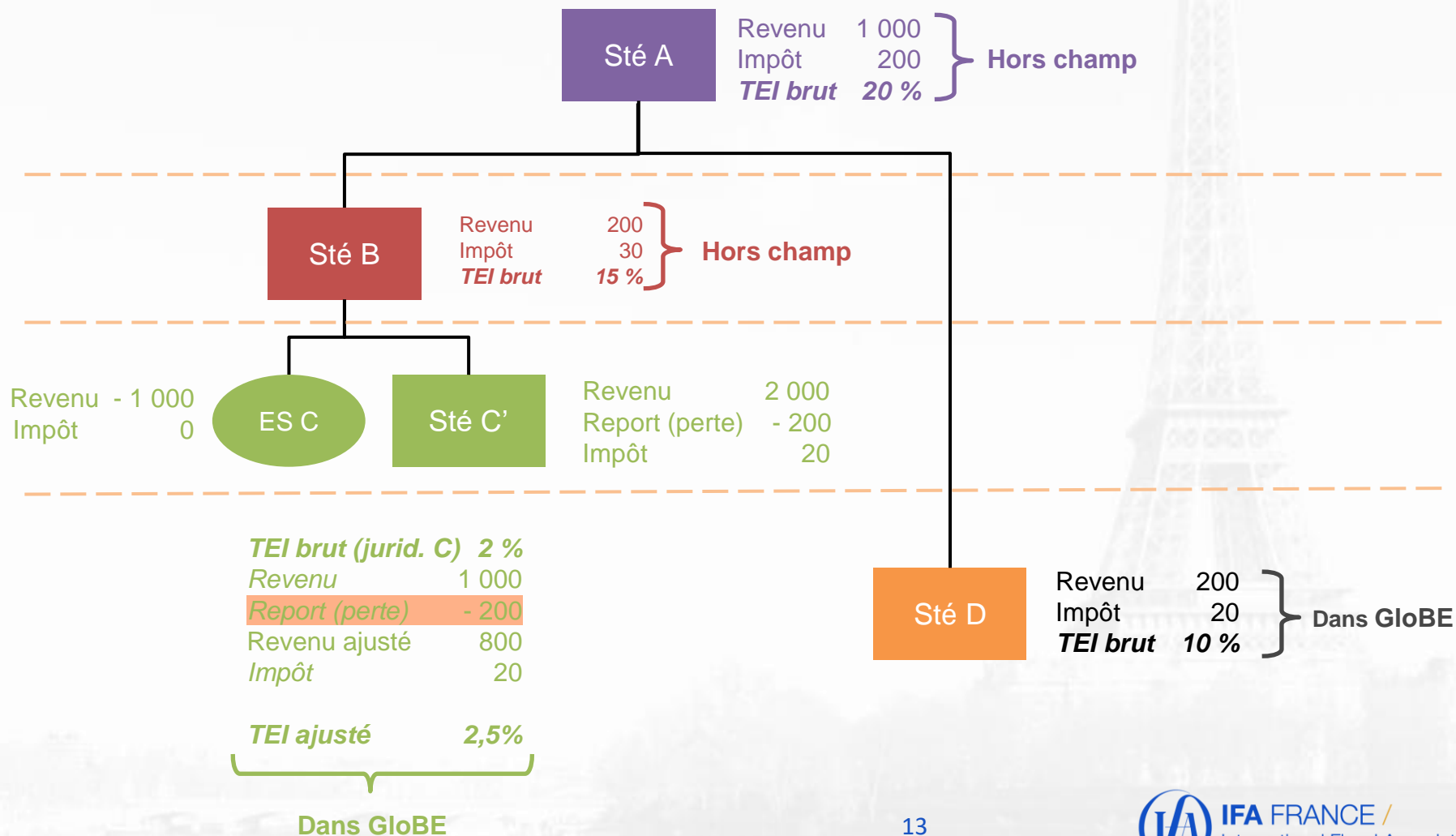
Calcul du TEI ajusté

$$\text{TEI ajusté} = \frac{\text{Impôts couverts ajustés attribués à la juridiction}}{\text{Revenu GloBE ajusté attribué à la juridiction}}$$

Si TEI ajusté > Taux GloBE → Hors champ de l'imposition complémentaire

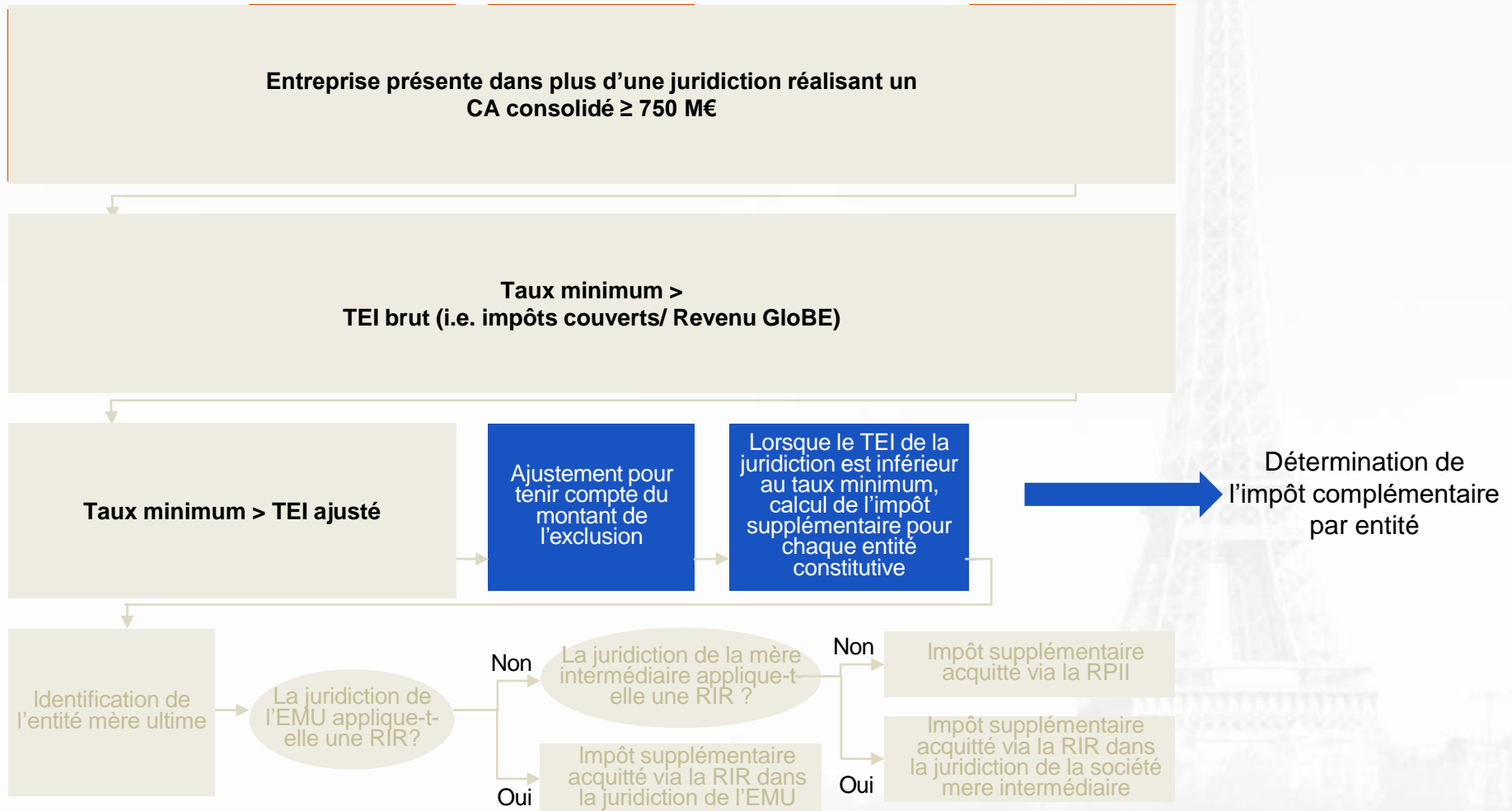
GloBE en 5 étapes

3. Détermination du TEI ajusté par juridiction : Exemple



GloBE en 5 étapes

4. Détermination de l'impôt complémentaire par entité constitutive



GloBE en 5 étapes

4. Détermination de l'impôt complémentaire par Entité Constitutive



Exclusion d'un revenu (de routine) fondé sur la substance

Exclusion

=

[X] % des charges salariales exposé dans la juridiction (au lieu effectif de réalisation de l'activité par l'employé)

+

[X] % de l'amortissement des immobilisations corporelles utilisé dans la juridiction



Calcul de l'impôt complémentaire (par EC bénéficiaire)

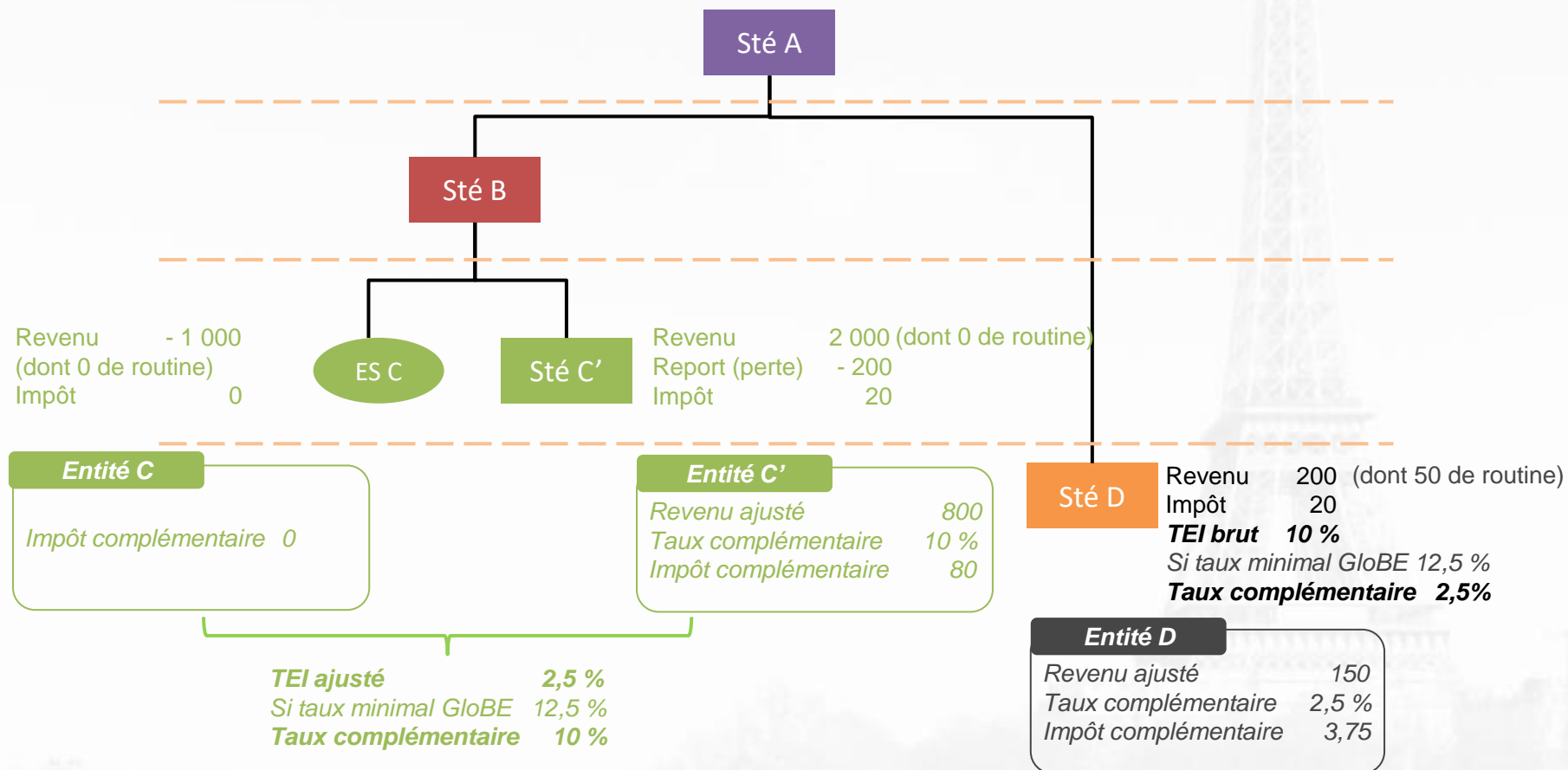
Impôt complémentaire = Revenu GloBE ajusté de l'EC x Taux d'impôt complémentaire %

Revenu GloBE de l'EC, défalqué d'une fraction:
(i) des reports de pertes de la juridiction,
(ii) des pertes d'autres EC dans la même juridiction et
(iii) du montant de l'exclusion pour la juridiction

Taux GloBE - TEI de la juridiction

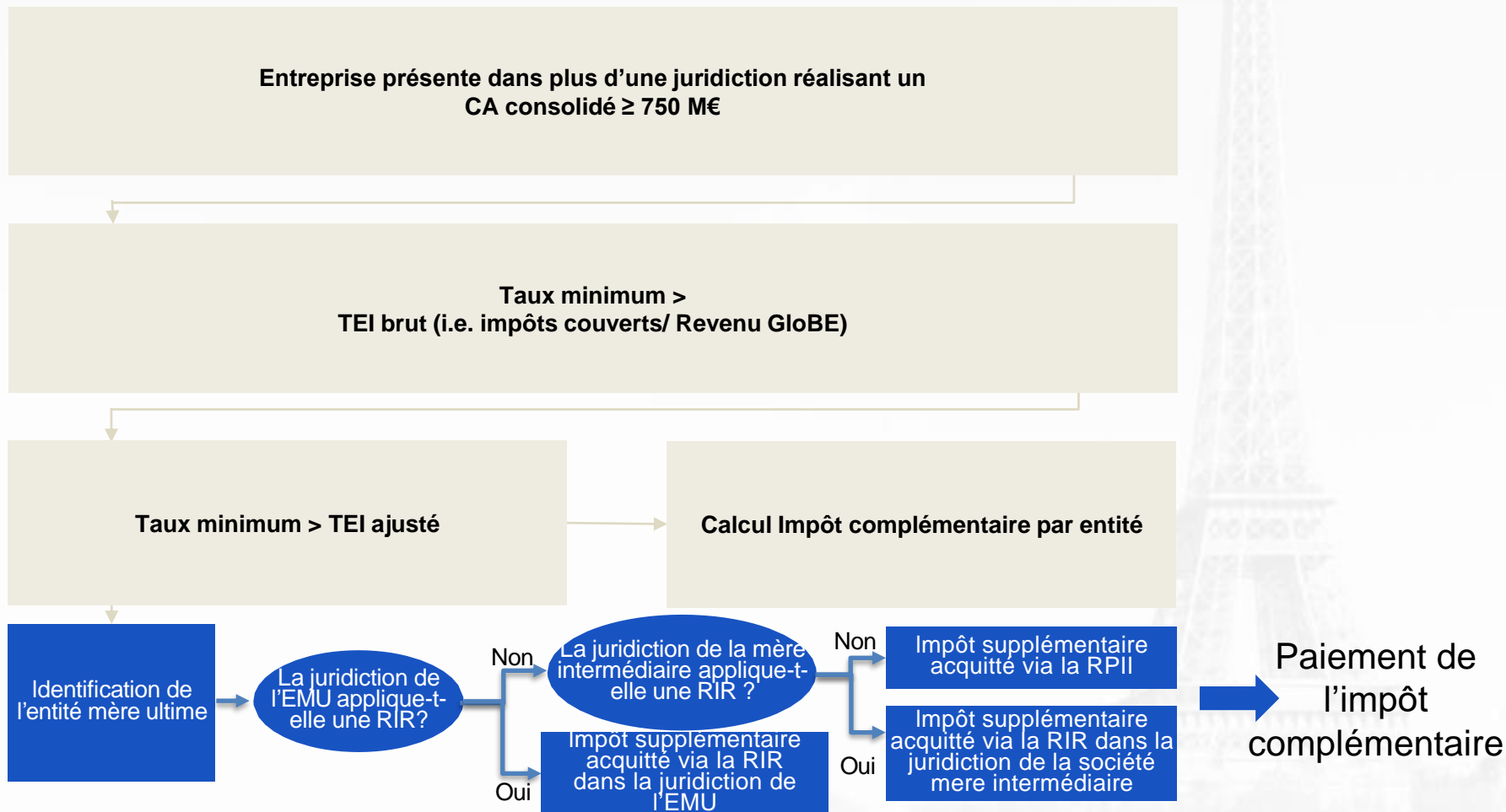
GloBE en 5 étapes

4. Détermination de l'impôt complémentaire par EC : Exemple



GloBE en 5 étapes

5. Paiement de l'impôt GloBE



GloBE en 5 étapes

5. Paiement de l'impôt GloBE

Modalités de prélèvement des impôts complémentaires



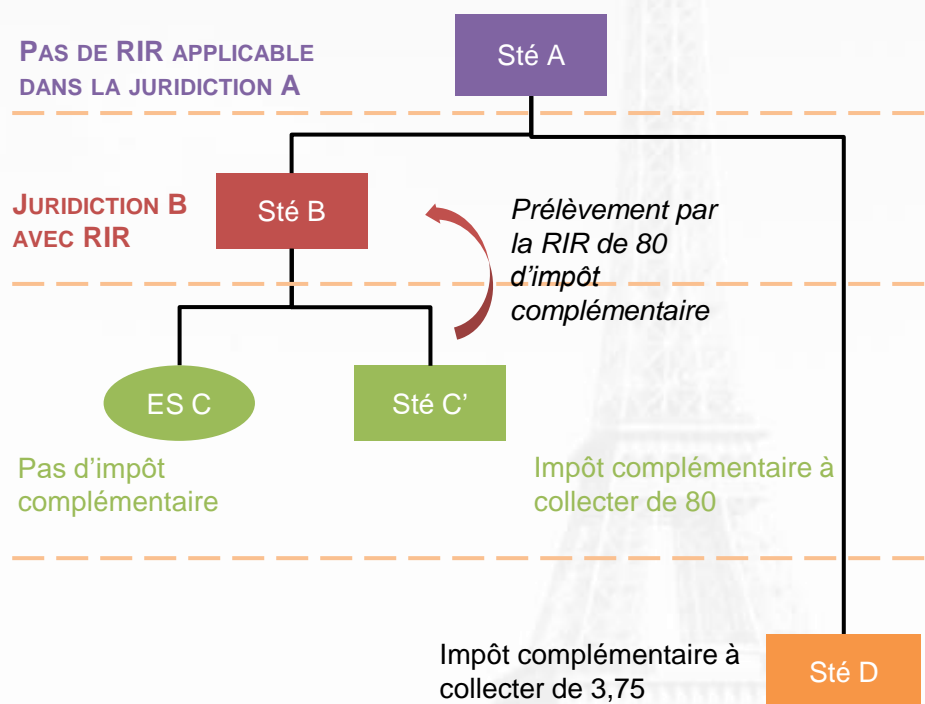
Règle d'inclusion des revenus et règle de substitution

- La règle principale et prioritaire des deux règles GloBE

Toute **société mère** qui possède (directement ou indirectement) une **participation** dans une EC pour laquelle un impôt complémentaire est dû l'**acquitte à proportion de sa part dans le bénéfice de cette EC**

Les conventions fiscales doivent être amendées pour permettre l'application de la règle aux ES, règles de « switch over »

Un seul Etat peut prélever l'impôt: approche descendante (top down) sauf cas de structure détenu à moins de 90%



GloBE en 5 étapes

5. Paiement de l'impôt GloBE

Modalités de prélèvement des impôts complémentaires (suite)



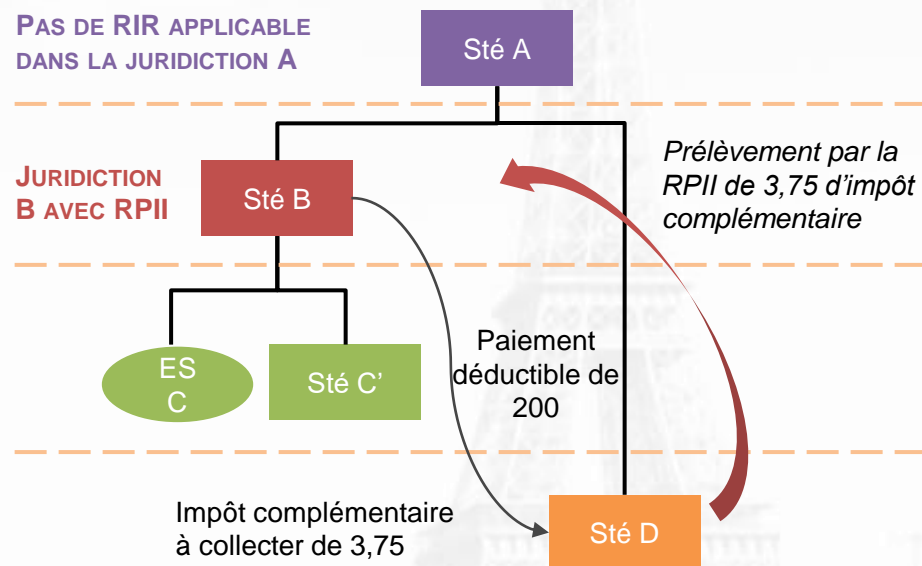
Règle relative aux paiements insuffisamment taxés (RPII)

➤ Champ d'application

- **Une règle secondaire** : non applicable aux EC contrôlées, directement ou indirectement, par une EC étrangère assujettie à une RIR
- **Un filet de sécurité** : les EC établies dans une juridiction RPII (« contribuables RPII ») qui procèdent à des paiements déductibles à destination d'EC pour lesquels un impôt complémentaire doit être prélevé verront leur charge fiscale augmenter par une déduction limitée de ces paiements

➤ Régime

L'impôt complémentaire est réparti entre contribuables RPII, en deux phases, avec l'idée de répartir l'impôt complémentaire au prorata des paiements déductibles fait à l'entité faiblement imposé

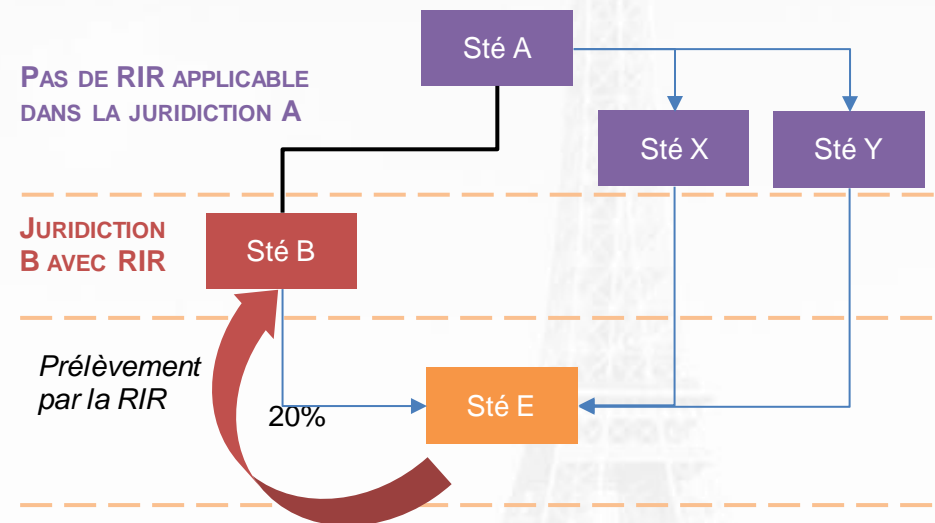


GloBE

Des mesures adaptées à la diversité des situations

Application d'une RIR et de la RPII pour une seule et même EC

- Si X et Y sont détenues par A et localisées dans un pays n'appliquant pas la RIR
 - La société B devra prélever l'impôt complémentaire en appliquant sa RIR pour la fraction des bénéfices lui revenant (i.e. à hauteur de sa participation)
 - L'impôt complémentaire rémanent sera prélevé par le biais de la RPII.



GloBE

Des mesures adaptées à la diversité des situations: les entreprises mises en équivalence

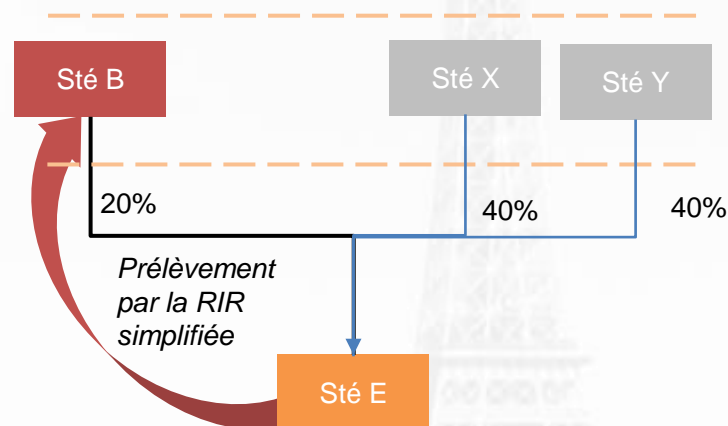
Application d'une RIR simplifiée (si X et Y sont des tiers)

Champ d'application :

- E est dans une juridiction n'appliquant pas les règles GloBE et / ou
- E à un taux effectif inférieur au taux minimal

Régime de la RIR simplifiée:

- TEI mondial (et non par juridiction)
 - Les impôts sont les impôts sur le revenu tels qu'ils ressortent des comptes (y compris les impôts différés)
- Impôt complémentaire = Part du revenu * (Taux Globe – TEI)

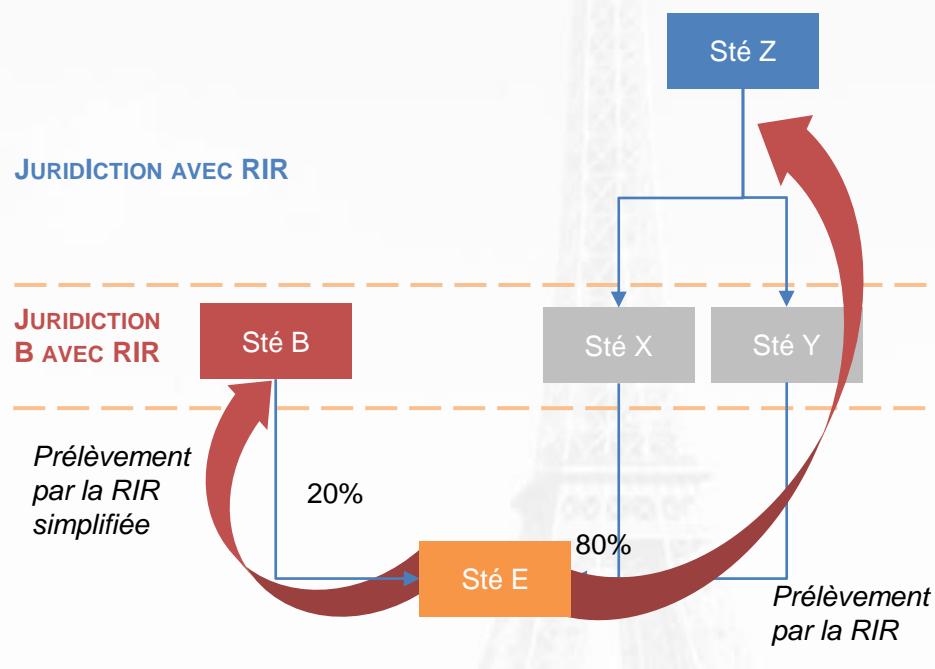


GloBE

Des mesures adaptées à la diversité des situations

Application d'une RIR et d'une RIR simplifiée

- Si X et Y sont détenues par Z et localisées dans un pays appliquant la RIR
 - La société B devra prélever l'impôt complémentaire en appliquant la RIR simplifiée pour la fraction des bénéfices lui revenant (i.e. à hauteur de sa participation)
 - La société Z devra prélever l'impôt complémentaire en appliquant la RIR



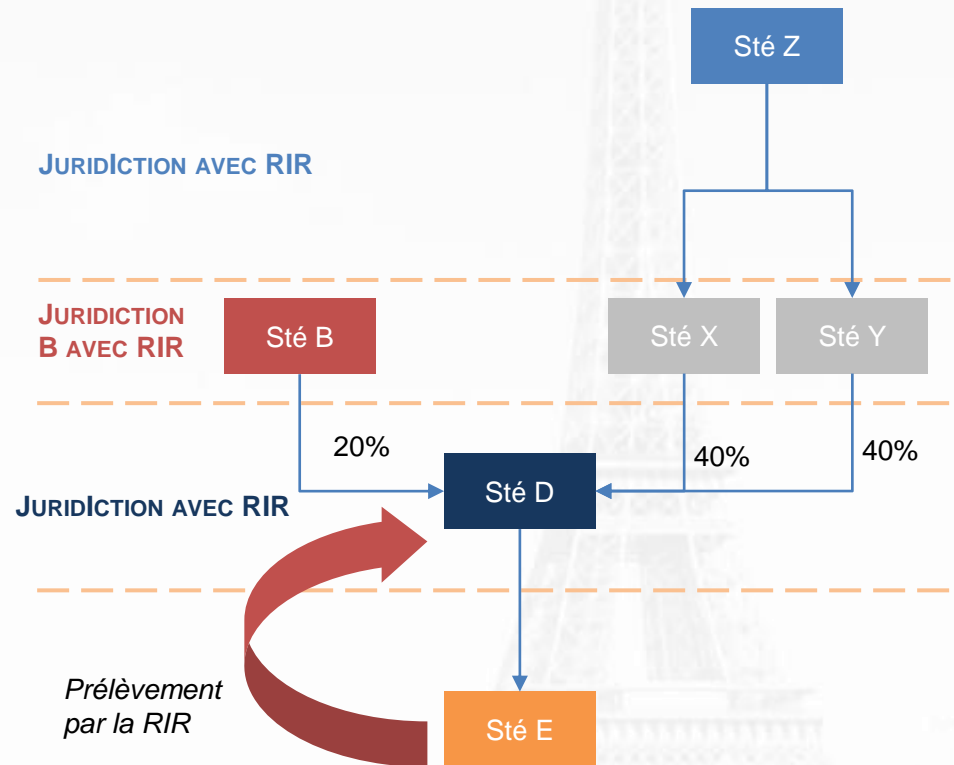
GloBE

Des mesures adaptées à la diversité des situations (split ownership)

Application d'une RIR

- Si X et Y sont détenues par Z et localisées dans un pays appliquant la RIR
- Si E est détenue par D (laquelle est détenue par B et Z et a un TEI de 35%)

- La société D doit appliquer la RIR en vertu, au cas d'espèce, :
 - De la règle sur la RIR simplifiée mais aussi
 - De la règle sur le « split ownership » (exception à l'approche descendante, la RIR n'est pas prélevée par Z lorsque un ou plusieurs tiers détiennent plus de 10% dans une entité intermédiaire qui détient une société faiblement imposée)



GloBE

Perspectives de simplification ?

- **Sphère de sécurité assise sur le CbCR** : si le TEI juridictionnel résultant du CbCR (après certains ajustements) dépasse un certain seuil, qui pourrait être fixé au-dessus du taux minimum d'imposition convenu par le Cadre inclusive/G20, alors cette juridiction ne relèverait pas de GloBE
- **De minimis** : exclusion des juridictions dans lesquelles les bénéfices avant impôt du groupe d'entreprises multinationales représentent un petit pourcentage des bénéfices du groupe (e.g. 2,5 %), ou un montant fixe (e.g. 100 k€) ou une combinaison de ces facteurs
- **Période de grâce** : si le TEI d'une juridiction a dépassé un certain taux au cours d'une période donnée
→ soustraite du champ d'application de GloBE au titre de plusieurs années (e.g. 3-5 ans)
- **Présomption administrative** : les autorités fiscales pourraient dresser, sur la base de leur système fiscal respectif, une liste de juridictions dont le TEI est présumé excéder le taux minimum

Vers une simplification du CGI ?

La suppression des articles 209 B, 39-12 ter, 212 bis, 205 B et suivants... est-elle envisageable?

RAI



Hors GloBE

Règle d'assujettissement à l'impôt (RAI)

► Champ d'application

❑ **Champ d'application matériel** : la règle s'applique aux paiements :

- listés limitativement dans le *Blueprint* ; et
- qui ne sont pas des paiements à faible rendement
- imposés à un **taux nominal ajusté** (i.e. par référence à tout taux préférentiel, exonération spéciale, exclusion, réduction ou expansion qui est directement lié au paiement ou à l'entité qui le reçoit – sauf exemption/crédit prévue dans la CFI) **dans la juridiction du bénéficiaire en deçà d'un taux minimum convenu par le Cadre Inclusif (e.g. 7,5 %)**

❑ **Champ d'application personnel** : la règle s'applique aux paiements entre :

- ✓ résidents d'Etats contractants à une convention fiscale internationale l'incluant
- ✓ qui sont des **personnes affiliées**
- ✓ sauf si le récipiendaire est une **entité exclue** (e.g. fonds d'investissement, fonds de pension, entités gouvernementales, organisations internationales et OSBL)

► Régime

La RAI, qui sera ajoutée aux conventions fiscales, autorisera la juridiction du payeur à prélever une RAS sur le paiement à hauteur d'un taux correspondant à la différence entre le taux minimum (e.g. 7,5 %) et le taux nominal ajusté



MISE EN ŒUVRE ET DIFFICULTÉS

GloBE

Mise en œuvre pratique

Coordination

- Proposition d'un modèle de législation
- Procédure de revue multilatérale
 - Permet de certifier que l'EMU est localisée dans un pays appliquant une RIR conforme
- Convention multilatérale
 - Règle de coordination
 - Insertion des dispositions nécessaires à la mise en œuvre de la règle de substitution et de la RAI (ou inclusion dans les conventions bilatérales ou dans l'IM)
 - « Confirmation » (nécessaire?) de la compatibilité de la RIR et de la RPII avec les conventions fiscales

Prévention et règlement des différends

Prévention

- La priorité de la RIR sur la RPII minimiserait le risque de conflit
- Procédure de certification de l'assujettissement à la RIR
- Convention multilatérale
- Déclaration fiscale standardisée pour la RPII
- Mécanisme existant d'échange d'information (ou de contrôle fiscal simultané)
- Procédure inter-étatique d'information préalable à un redressement RPII

Règlement

- MAP sur le fondement des mécanismes existants

Réflexions autour de la création d'un mécanisme *ad hoc* pour prévenir et résoudre les différends et échanger des informations

GloBE

Mise en œuvre unilatérale du GloBE et droit primaire de l'UE

1. Restrictions

- **L'agrégation par juridiction** génère-t-elle des restrictions aux libertés fondamentales ?
- **Les méthodes de prélèvement de l'impôt** génèrent-elles des restrictions aux libertés fondamentales ?
 - **RIR, RIR simplifiée**: cf. CJUE: Cadbury Schweppes, X GmbH
 - **RPII (non déduction)**: cf. CJUE: Eurowings, Lexel
 - **RPII (RAS)**: cf. CJUE: Gerritse, Sofina...

2. Justifications et proportionnalité

Des motifs impérieux d'intérêt général justifiant la restriction ?

3. Autres?

- La mise en place d'un "level playing field"?
- La cohérence fiscale / théorie de la neutralisation (i.e., en l'absence d'imposition par un EM, un autre Etat préleverait l'impôt)?

GloBE

Directive GloBE et droit primaire de l'UE

- L'adoption du GloBE dans le cadre d'une directive changerait-elle l'analyse?
 - “Harmonisation exhaustive” et théorie de la “Directive écran” (cf. CJUE: Europark Service, Eqiom...)
 - La directive doit respecter le droit primaire
 - Plus grande marge de manœuvre dans le cadre du droit dérivé, par exemple au regard de nouvelles justifications?
 - Appréciation moins stricte de la proportionnalité des restrictions?
- L'UE doit-elle attendre l'adoption du GloBE pour imaginer une version euro-compatible du système?
 - Des règles adaptées à l'UE (e.g. non-application dans l'UE, ajout d'une clause de sauvegarde euro-compatible...) ne seraient pas nécessairement conformes au standard GloBE
 - ➔ Les autres Etats pourraient alors légitimement prélever leur impôt GloBE

PROCHAINES ETAPES

MERCI

