



LES ATELIERS ARSENE DE LA FISCALITE

Fiscalité Internationale et Prix de Transfert

06/02/2020

ARSENE

 TAXAND NETWORK

STRICTEMENT CONFIDENTIEL

Vincent Desoubries

Associé

Avocat au barreau de Paris

T : +33 1 70 39 54 90

M : +33 6 27 01 39 25

vincent.desoubries@arsene-taxand.com



David Chaumontet

Associé

Avocat au barreau de Paris

T : +33 1 70 38 88 07

M : +33 6 26 56 50 10

david.chaumontet@arsene-taxand.com



Pierre Bonamy

Manager

Avocat aux barreaux de Paris et de New York

T : + 33 1 70 39 47 86

M : + 33 6 30 54 91 93

pierre.bonamy@arsene-taxand.com





Sommaire

1	GloBE	4
1.1.	Contexte et Rappel	5
1.2.	Présentation du Dispositif	9
1.3.	Revue des Commentaires	16
2	Les MAPs	22
3	Le MLI	29
4	Ouverture - Vers Une Fiscalité Globalisée et Consensuelle ?	34
	Annexes	35



GloBE



GloBE

1.1. Contexte et Rappel



Contexte : Evolution des Travaux de l'OCDE

- BEPS Action 1 : relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie.
- Nouvelle approche : la transformation numérique atteint tous les compartiments de l'économie et soulève des défis plus larges.
- Objectif : Rapport final en 2020.

Le Cadre inclusif

Le Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 rassemble plus de 125 pays et juridictions qui collaborent à la mise en œuvre des mesures issues du Projet BEPS.

Rapport final de l'Action 1 de BEPS

Programme de travail

Approbation des contours de l'architecture Pilier 1 et Pilier 2

Octobre 2015

Mars 2018

Mai 2019

Novembre 2019

2020



Rapport intérimaire intitulé « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie »

Consultation publique sur les Piliers 1 et 2

Publication du Rapport final et mise en œuvre juridique et administrative



Les Deux Piliers



Pilier 1

Répartition des
droits
d'imposition et
approche du
lien (« Nexus »)



Pilier 2

Lutte contre
l'érosion des
bases
imposables
(*Global anti-base
erosion proposal* ou
« GloBE »)



Rappel : Pilier 1

- Trois axes de travail :



Détermination de la répartition des bénéfices taxables

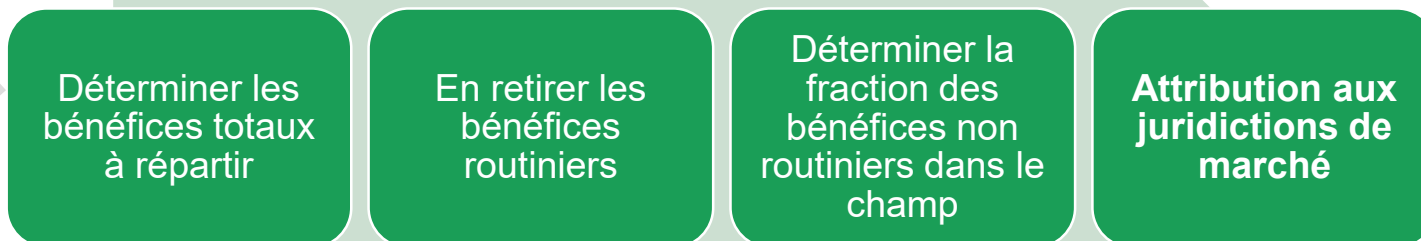


Analyse de l'existence d'un lien en l'absence d'une présence physique



Instru. de mise en œuvre
(élimination des doubles impositions, résolution des différends)

- Méthode pressentie de répartition des bénéfices taxables



Utilisation des règles TP ou de principes simplifiés

Utilisation d'une clé de répartition

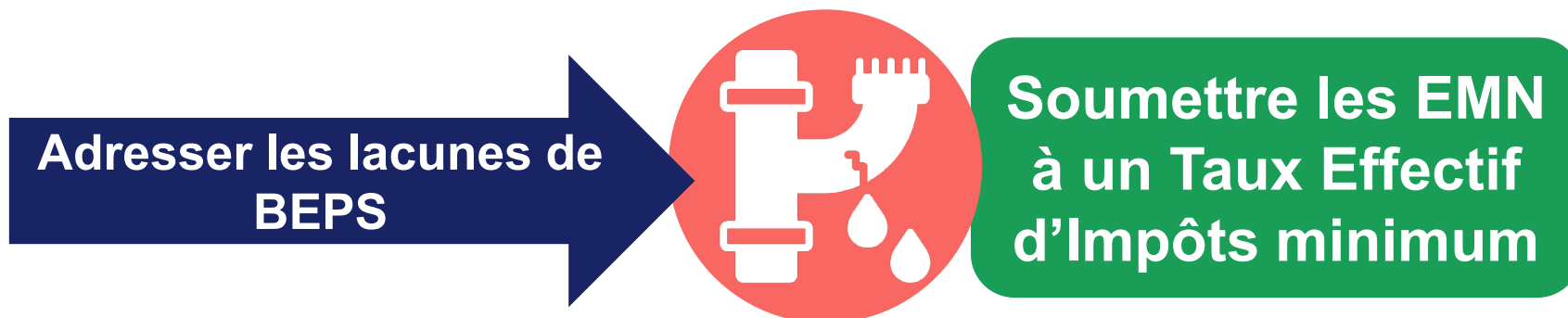


GloBE

1.2. Présentation du Dispositif



Objectifs de GloBE



Réduire les risques de transferts de profits vers des juridictions à imposition nulle ou très faible



Réduire la concurrence fiscale entre les Etats



Appliquer les règles à toutes les EMN, pas seulement celles de l'économie numérique



Les 4 Règles qui Composent GloBE

● Règles d'inclusion



Règle d'inclusion

Imposer le revenu des EMN si leur TEI est inférieur à un certain minimum



Règle de substitution

Substitue la méthode du CI à celle de l'exonération en cas de revenus insuffisamment imposés (ES, rev. immo)

● Règles sur les paiements érosifs

Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Refus de la déduction



Paiements Erosifs

Paiement intragroupes insuffisamment imposés au niveau du bénéficiaire

Règle d'assujettissement

Refus des avantages conventionnels



Quelle Mise en Œuvre Juridique ?

Règle d'inclusion

Modifications des droits internes

- Accord cadre
- Transposition coordonnée des mesures



Modifications des droits internes

- Nécessité d'arriver à un consensus
- Coordination par l'UE ?
- Utilisation des régimes CFC existants ?

Règle de basculement

Modifications du droit conventionnel

- Art. 24 (convention modèle OCDE) : élimination de la double imposition

Modification du droit conventionnel

- Impossibilité de passer par des renégociations bilatérales
- Nécessité de créer un nouvel instrument multilatéral

Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

Modification du droit interne

- Accord cadre
- Transposition coordonnée des mesures

Règle d'assujettissement

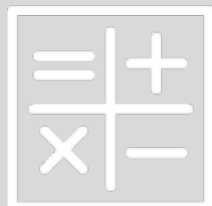
Modifications du droit conventionnel

- Art. 7 : bénéfices commerciaux
- Art. 9 : ajustements prix de transfert
- Art. 10, 11 et 12 : retenues à la source



Questions Soumises à Consultation

● Novembre 2019 : consultation publique de l'OCDE sur GloBE



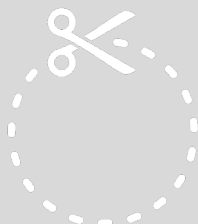
Quelle base ?

- ✓ Quel point de départ ? Règles fiscales locales, GAAP locaux, Résultat consolidé ?
- ✓ Correction des écarts (entre juridictions, permanents ou temporaires)



Agrégation des revenus : à quel niveau ?

- ✓ Mondial
- ✓ Juridiction
- ✓ Entité (approche CFC)



Quelles exceptions ?

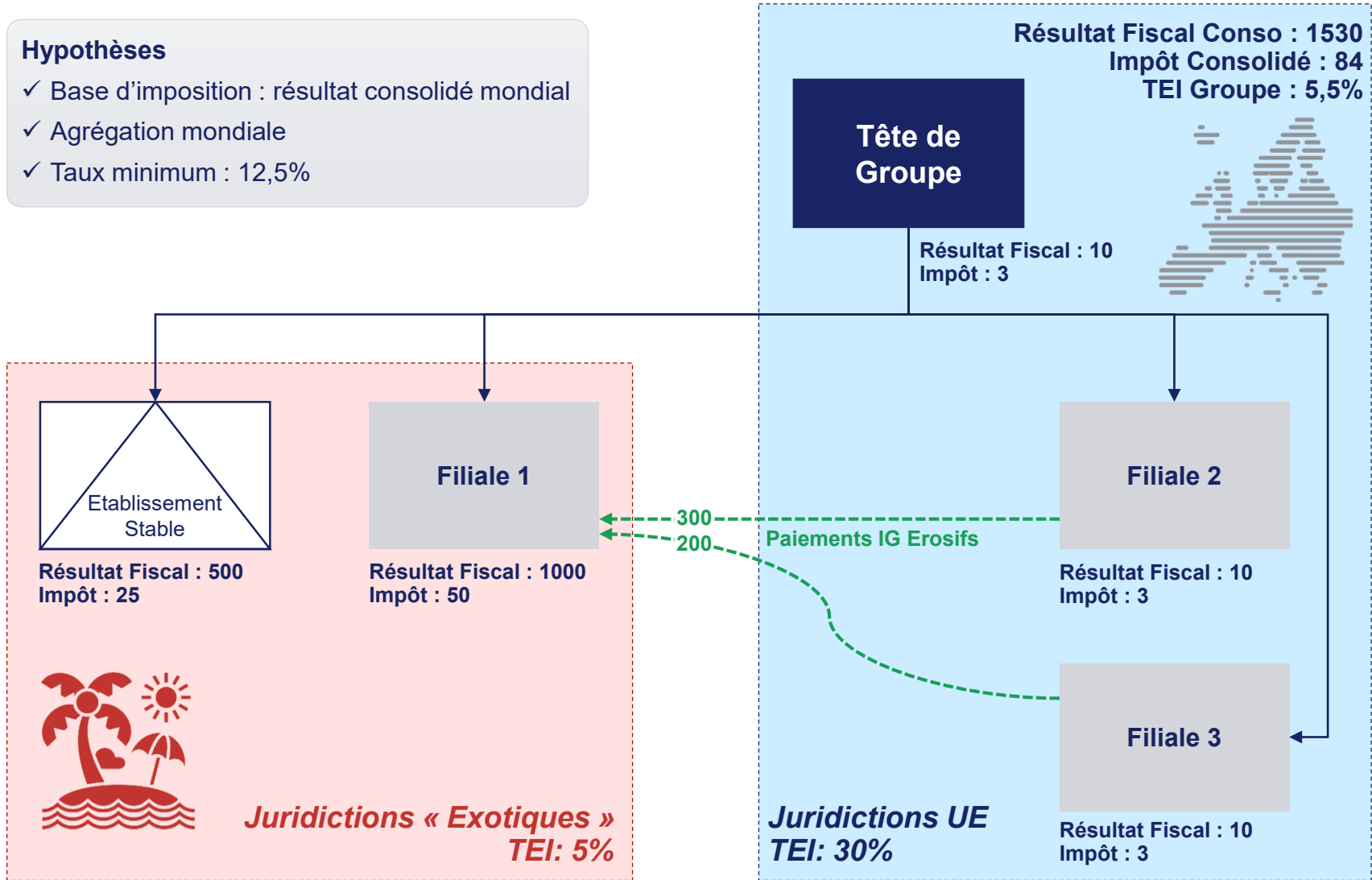
- ✓ Régimes incitatifs conformes aux standards de l'action 5
- ✓ EMN n'atteignant pas certains seuils (e.g. CA)
- ✓ Secteur d'activité (extraction, financier)



GloBE : Exemple « Simplifié » (1/2)

Hypothèses

- ✓ Base d'imposition : résultat consolidé mondial
- ✓ Agrégation mondiale
- ✓ Taux minimum : 12,5%





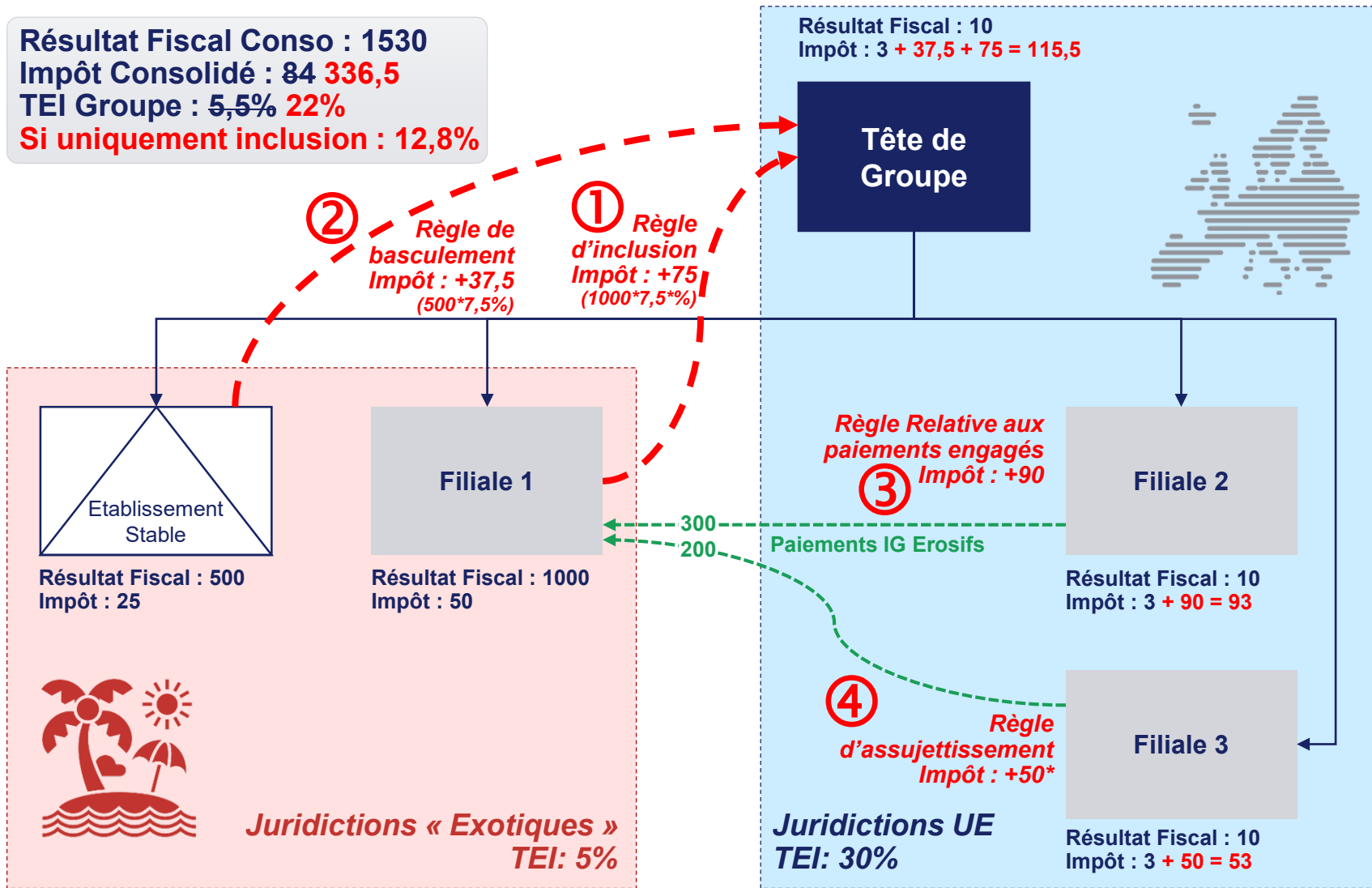
GloBE : Exemple « Simplifié » (2/2)

Résultat Fiscal Conso : 1530

Impôt Consolidé : 84 336,5

TEI Groupe : 5,5% 22%

Si uniquement inclusion : 12,8%



*Taux de RAS de 25%



GloBE

1.3. Revue des Commentaires



Principaux Commentaires Revus





Commentaires Généraux



● **GloBE est prématuré**

- L'évaluation de BEPS (action 11) n'a pas encore eu lieu
- De nombreux pays ont introduit récemment dans leur droit interne des régimes inspirés par BEPS, d'autres n'ont pas encore introduit les mesures
- L'articulation entre Pilier 1 et Pilier 2 n'est pas arrêtée
- Aucune étude d'impact n'a été faite
- Le projet GloBE est encore très lacunaire et son architecture préliminaire
- Un projet aussi peu avancé ne peut pas recueillir le consensus nécessaire à son implémentation

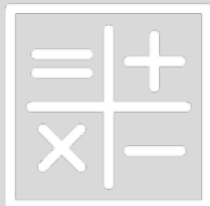


● **GloBE donnera lieu à des coûts de conformité considérables**

- Et ce, quelles que soient les options retenues
- Le principe de simplicité n'est pas aligné avec l'objectif large et ambitieux de GloBE (« réponse globale aux défis de BEPS »)
- La détermination d'une base commune demandera fatalement un effort important aux EMN dans le champ
- Toutes les administrations ne seront pas nécessairement en mesure de valider et de contrôler la bonne application de GloBE



Réponses aux questions soumises à consultation : Les Tendances



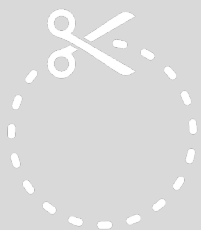
Quelle base ?

- ✓ Consensus relatif pour l'utilisation des comptes conso (IFRS, US GAAP)
- ✓ Point d'attention sur la complexité des ajustements (différences permanentes et temporaire) à effectuer (certains proposent de les limiter)



Agrégation des revenus : à quel niveau ?

- ✓ Quasi unanimité pour une agrégation globale
- ✓ Plus simple
- ✓ Permet de faire survivre des régimes incitatifs « vertueux »



Quelles exceptions ?

- ✓ Consensus sur l'exclusion des régimes incitatifs conformes aux standards de l'action 5
- ✓ Exclusion proposée des EMN n'atteignant pas certains seuils (e.g. 750M€ de CA)
- ✓ Exclusions basées sur la substance



Commentaires Techniques Récurrents et/ou Notables



● Articulation avec les règles nationales et supranationales

- Atteinte au principe de souveraineté (France, art. 34 de la Constitution)
- Atteinte aux libertés communautaires
- Quelle articulation avec les CFC rules nationales ? Notamment GILTI et BEAT aux US ou ATAD 2 en Europe
- Mise en place d'une liste blanche des régimes CFC



● Articulation des règles entre elles

- Nécessité de hiérarchiser les règles entre elles (reconnue par l'OCDE)
- Consensus : faire prévaloir la règle d'inclusion



● Alternative proposée : le *sanity check*

- Proposition du MEDEF
- Utilisation du TEI des MNE comme seuil de déclenchement
- En deçà du seuil, rationalisation ou redressement



Commentaires Techniques Récurrents et/ou Notables



● Répartition de l'impôt supplémentaire entre les juridictions

- Rien n'est prévu dans les travaux de l'OCDE
- Attribution à la tête de groupe ?
- Si répartition, sur quelle base ?



● Nécessité de prévoir des mécanismes de résolution des conflits efficaces

- La mise en place de GloBE (tout comme celle du Pilier 1) va accroître les conflits entre pays
- Des mécanismes de résolution des conflits effectifs (type MAP) devront être mis en place
- La sécurité juridique devra être garantie par un encadrement de ces procédures (e.g. temps de traitement limité, obligation de résultat, etc.)

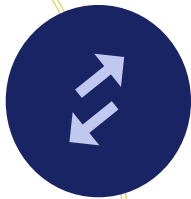
The background features a vibrant green field with several dark blue, organic shapes. A prominent dark blue circle is positioned in the upper left quadrant. To its right, a large, dark blue shape with a rounded top and a curved bottom edge extends towards the right side of the frame. In the lower right, another dark blue shape with a curved top and a straight bottom edge is visible. The overall composition is modern and minimalist.

Les MAPs



Objectifs

2 objectifs principaux



Eliminer les situations de double imposition

- **Double imposition juridique** : imposition d'un même contribuable et d'un même revenu dans deux Etats
- **Double imposition économique** : imposition d'un même revenu entre les mains de deux contribuables liés

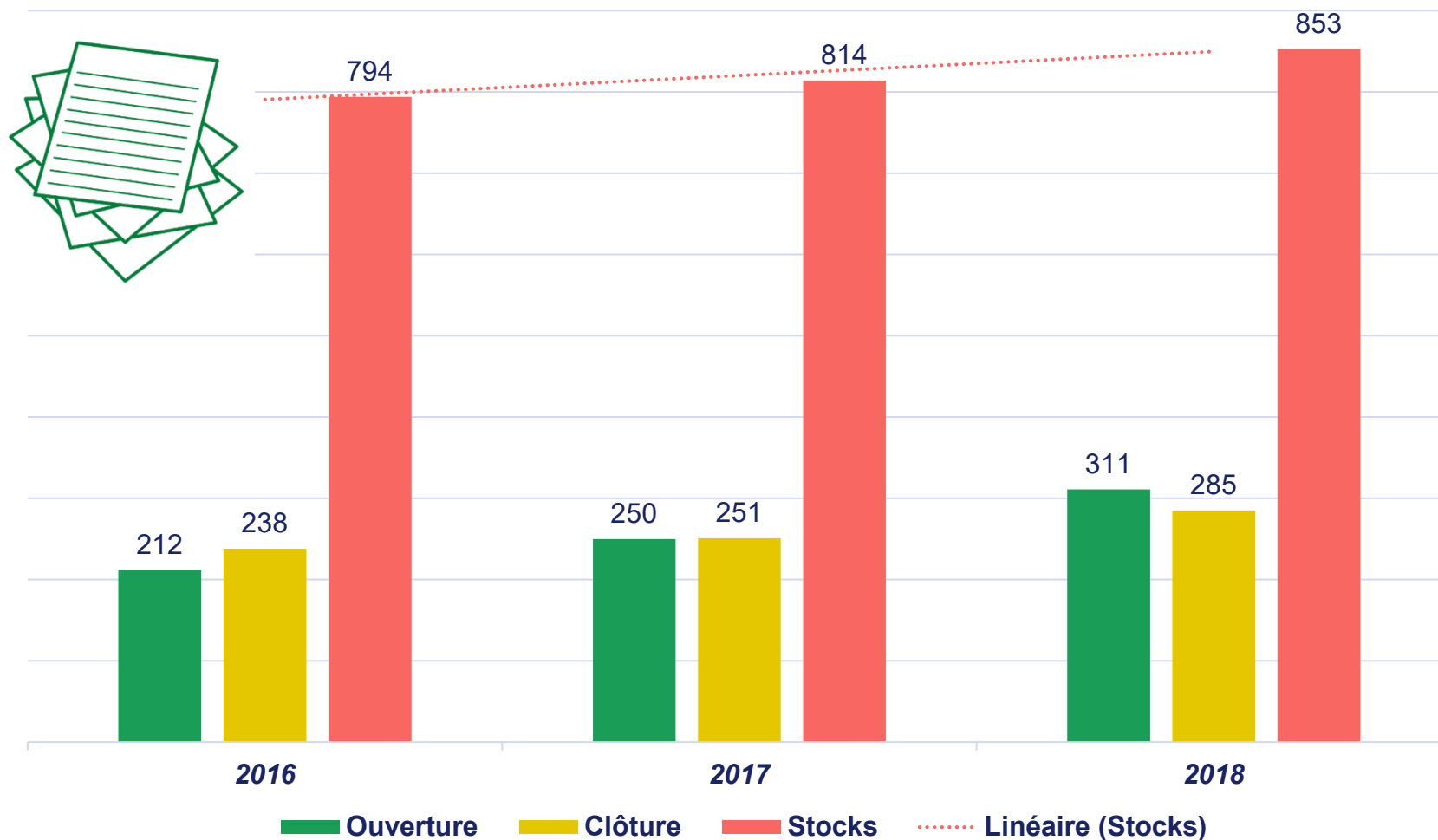


Eviter les conflits liés à l'application d'une convention fiscale



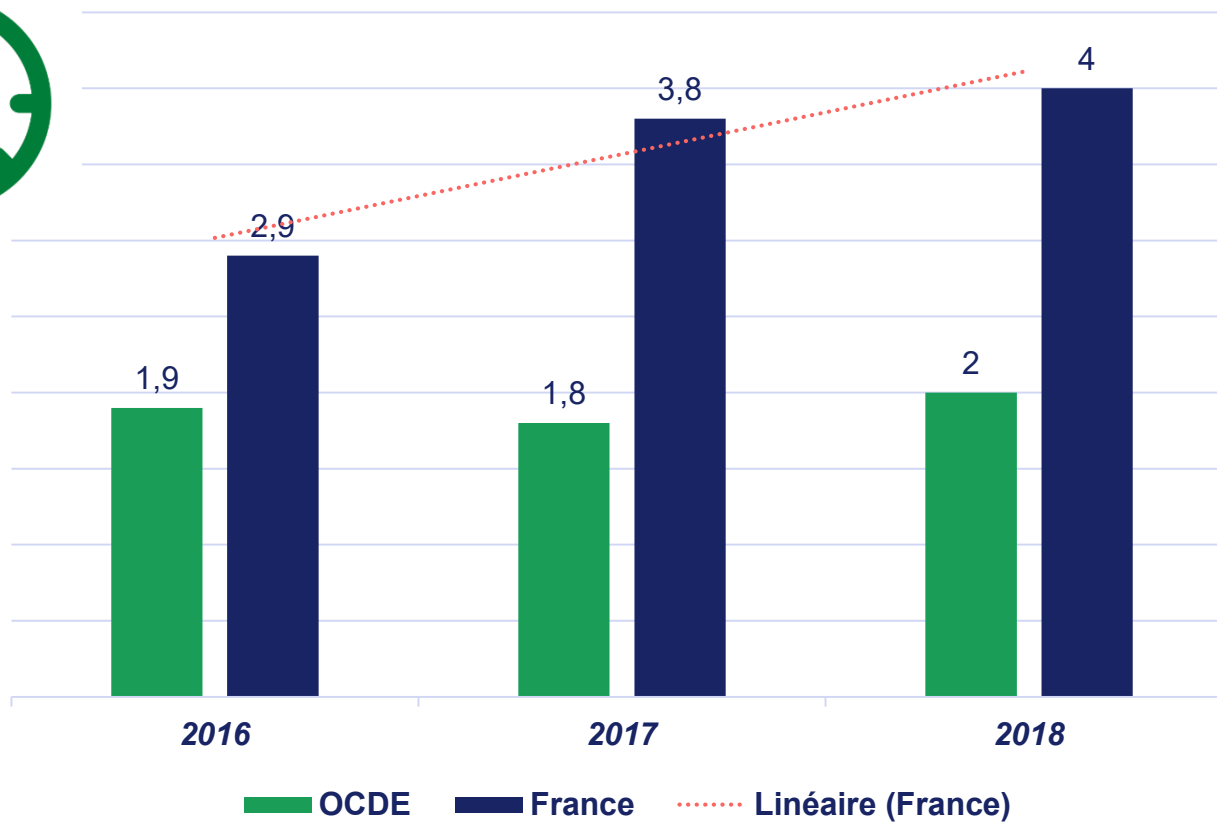
Statistiques (1/2)

Statistiques en France sur les MAP prix de transfert



Statistiques (2/2)

Durée de traitement des MAP : OCDE v. France





Ouverture des MAPs : limites et contraintes



Ouverture des MAPs dans le pays rehaussé

- **Redressements opérés sur des fondements n'ouvrant pas droit au bénéfice de la MAP**
- **Levier de négociation important :** l'administration française incite fréquemment le contribuable à renoncer à toute MAP pour consentir à un accord



Réception des MAPs par les administrations sollicitées

- **Absence de dispositif** permettant la correcte gestion des MAPs dans certains pays
- **Particularisme de certains pays**
- **Résolution des situations multilatérales**
La MAP, un instrument purement bilatéral



Traitement des MAPs : une affaire d'Etats

« Une procédure semi-diplomatique »



- **Pas de sollicitation systématique des avocats et conseils**

Pas d'obligation pour les administrations d'impliquer les parties ou leurs conseils dans le processus



- **Relative opacité du déroulement de la MAP**

Absence de communication entre les autorités compétentes des États et le contribuable



Clôture des MAPS

« Les procédures amiables ne sont pas des APAs »



● Un bon taux de succès

Des efforts conséquents sont faits pour régler les situations de double imposition – taux d'échec inférieur à 5% en France



● Un résultat non répliquable

Une résolution généralement négociée et non technique qui ne peut dès lors pas être répliquée par le contribuable

Le MLI

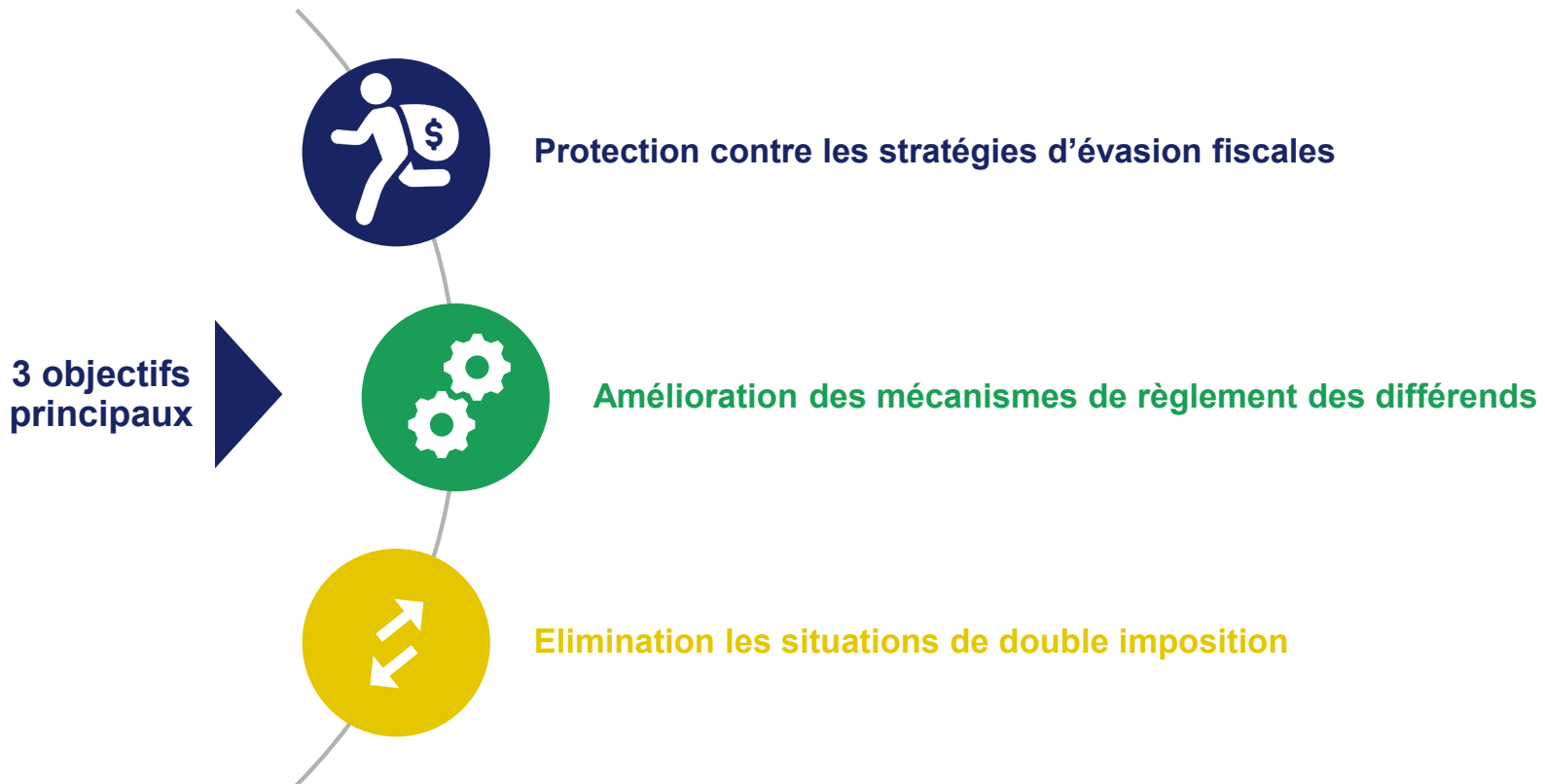




Rappel (1/2)

● Les MLI

- Outil multilatéral de mise à jour des conventions fiscales
- En 2020, plus de 1 200 conventions sont modifiées par le MLI



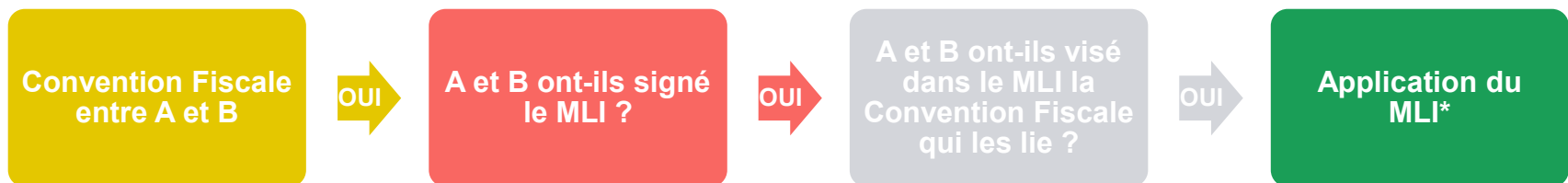


Rappel (2/2)

● Principales mesures prévues par le MLI

- Mesures contre les dispositifs hybrides (Action 2 OCDE)
- Mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales (Action 6 OCDE)
- Révision de la définition d'établissement stable (Action 7 OCDE)
- Amélioration de l'efficacité des procédures amiables (Action 14 OCDE)

● Quand le MLI est-il applicable ?



* Sous réserve de la ratification par A et B



Quels impacts deux ans après ?



● Mises à jour *a minima* des conventions fiscales :

- Le jeu des options et des réserves limite l'application du MLI qui nécessite le plus souvent l'alignement parfait des positions

● Impact indirect sur les renégociations bilatérales :

- Modèle MLI repris lors des négociations bilatérales e.g. Convention France/Luxembourg

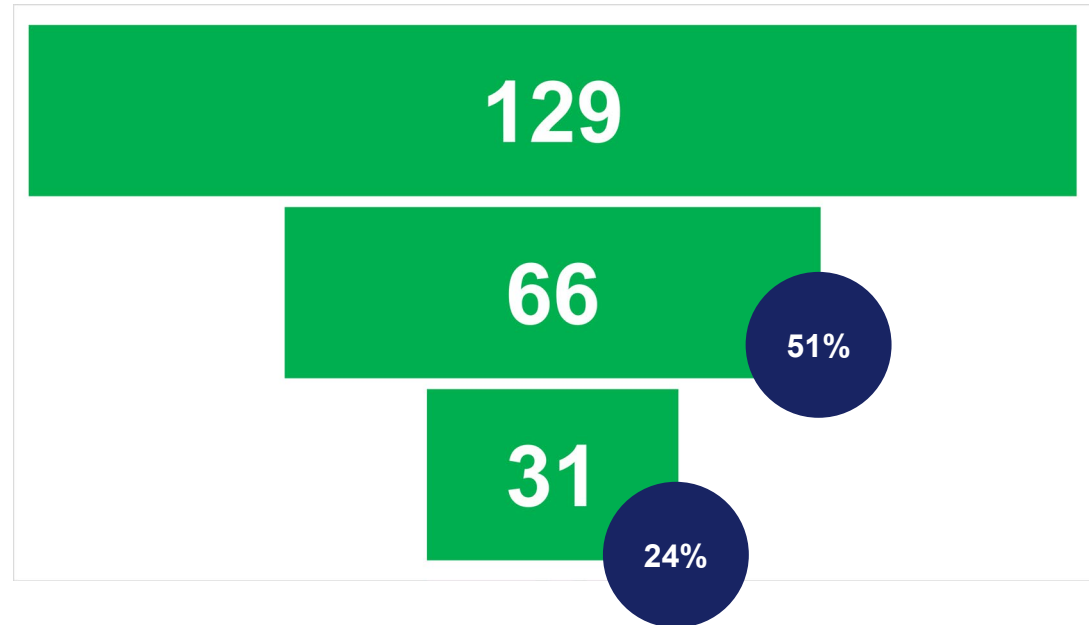


Exemple – Nouvelle Définition de l'ES (art. 12 MLI)

*Conventions Conclues
par la France*

*Conventions Couvertes
par le MLI*

*Conventions dont l'article
ES est modifié*



● Quelques Absents Notables :

- Allemagne
- Canada
- Chine
- Irlande
- Italie
- Luxembourg
- Pays Bas
- Portugal
- UK
- Singapour



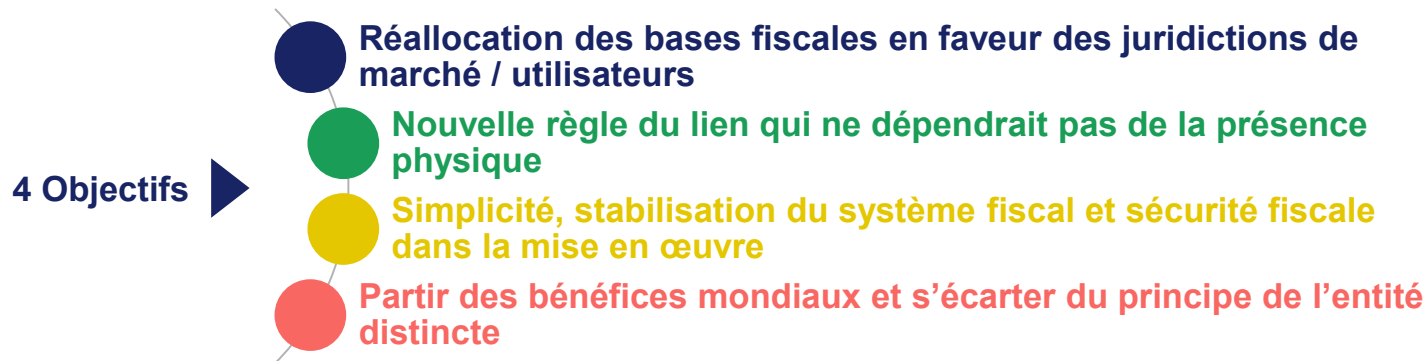
Ouverture - Vers Une Fiscalité Globalisée et Consensuelle ?



Annexes



Pilier 1



- Les propositions de l'OCDE aux termes du premier pilier du Programme de travail étaient initialement axées sur les entreprises à forte composante numérique et exploraient trois propositions distinctes fondées sur la « participation de l'utilisateur », les « biens incorporels de commercialisation » et la « présence économique significative ».
- En octobre 2019, l'OCDE a proposé une **approche unifiée au titre du premier pilier** : une règle révisée de répartition des bénéfices pour les contribuables ayant un lien suffisant avec un ou plusieurs territoires, en fonction de différents seuils.
- Champ d'application : en principe, toutes les entreprises digitales et B 2 C.
- Régime : un rendement approprié relatif aux activités routinières sera exclu du bénéfice net global. Le résidu sera réputé constituer le bénéfice net non routinier et une portion de celui-ci sera répartie entre différents territoires de marché admissibles en fonction de variables comme le chiffre d'affaires. Un territoire de marché pourrait avoir le droit d'imposer les trois types de montants qui suivent.
 - Montant A : la partie du bénéfice net résiduel présumé (c.-à-d., le bénéfice net global du groupe déduction faite d'un rendement relatif aux activités routinières) qui est attribuée à un territoire de marché.
 - Montant B : un rendement fixe (pouvant varier selon l'industrie ou la région) relatif à certaines activités routinières de commercialisation et de distribution exercées dans le territoire de marché.
 - Montant C : un bénéfice net attribuable aux activités exercées dans un territoire de marché qui excède celui attribuable aux activités routinières de commercialisation et de distribution, calculé en fonction du principe de pleine concurrence, qui ne doit pas reproduire le montant A ci-dessus.

Pilier 1

Les EMN impactées par le Montant A

Annexe B de la déclaration du Cadre inclusive sur le BEPS du 29-30 janvier 2020

1. Turnover Test

Only MNEs the turnover of which exceed EUR [x] are taken into account for Amount A liability

2. Activities Test

Only automated digital services and consumer-facing activities are taken into account for Amount A liability

3. De Minimis Test on In-Scope Revenues

Only the in-scope revenues from aggregated consumer-facing activities and/or automated digital services exceeding EUR [x] are taken into account for Amount A liability

4. Business Lines Profitability Test

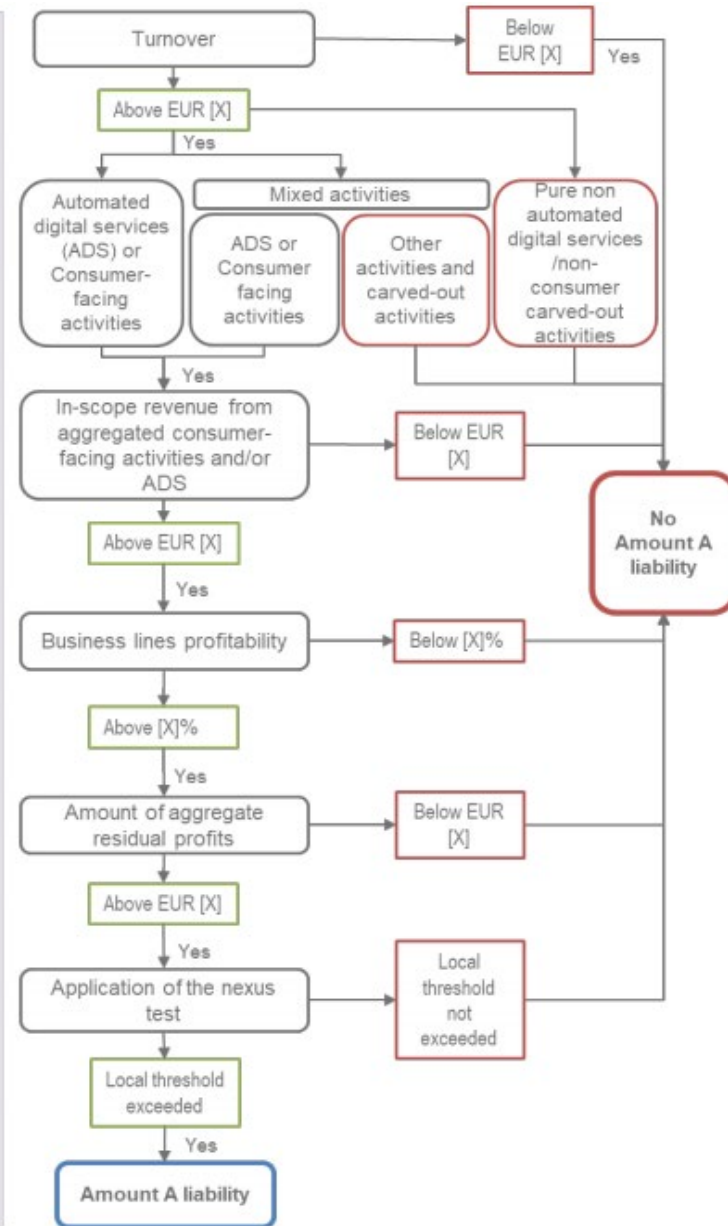
Only the in-scope revenues falling within business lines the profitability of which exceed [X]% are taken into account for Amount A liability

5. De Minimis test on Aggregate Residual Profits

Only if the amount of aggregate deemed residual profits exceeds EUR [x] is Amount A calculated and reallocated

6. Nexus Test in each Market Jurisdiction

Amount A is allocated to market jurisdictions that meet the nexus threshold (local revenue, other factors)





GloBE

Règle d'inclusion du revenu au niveau de la société mère

- Vise à imposer le revenu des succursales étrangères ou des entités contrôlées dès lors que celui-ci a été soumis à l'impôt à un taux effectif inférieur à un taux minimum, identique pour tous les Etats.
- Effet de protéger l'assiette fiscale de la juridiction mère ainsi que des autres juridictions où le groupe opère en réduisant l'incitation à l'optimisation fiscale.
- Fonctionne comme un impôt complémentaire à un taux minimum calculé comme un pourcentage fixe.

Règle de substitution

- Règle à insérer dans les conventions fiscales afin de s'assurer que la règle d'inclusion des revenus s'applique aux succursales étrangères exemptées en vertu des conventions
- Permet à une juridiction de résidence de basculer de la méthode de l'exemption vers celle du crédit d'impôt si les bénéfices attribuables à un établissement stable ou provenant d'un bien immobilier sont insuffisamment imposés.

Règle relative aux paiements insuffisamment imposés

- Concerne les paiements à une partie liée non soumis à un TEI supérieur ou égal à un taux minimum ;
- Refus de toute déduction dans l'Etat de la source ; ou
- Application de l'imposition dans le pays de la source (retenue à la source comprise).

Règle d'assujettissement à l'impôt

- Complète la règle relative aux paiements insuffisamment imposés à une partie liée ;
- Vise à soumettre un paiement à une retenue d'impôt ou d'autres prélèvements à la source ;
- Vise à refuser les avantages prévus par les conventions à certains éléments de revenus.

La proposition mentionne le besoin de prévoir un mécanisme visant à coordonner les règles ou à en définir l'ordre d'application, afin de prévenir le risque de double imposition