

DPRFI : Questions et réponses Pilier 2

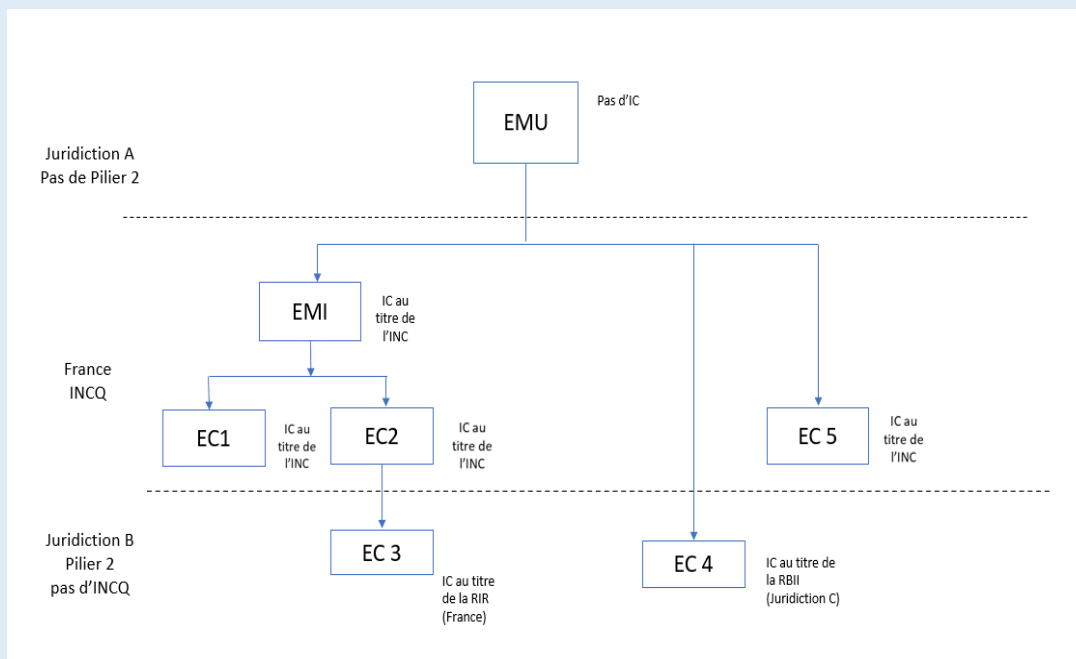
IMPÔT MINIMUM POUR LES GROUPES D'ENTREPRISES MULTINATIONALES ET LES GROUPES NATIONAUX DE GRANDE ENVERGURE

En réponse à la numérisation de l'économie et à la suite des travaux sur les actions du plan BEPS, le cadre inclusif de l'OCDE s'est entendu en 2021 sur la mise en œuvre de l'impôt minimum mondial (Pilier 2), fondé sur le Modèle de Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (GloBE). Conformément aux règles coordonnées développées au niveau de l'OCDE, la France crée un impôt minimal de 15 %, distinct de l'impôt sur les sociétés, pour les groupes dont le chiffre d'affaires consolidé est d'au moins 750 M€ (sur au moins 2 années au cours d'une période de 4 ans).

Des nouvelles publications suivront au fil de l'eau.

LIQUIDATION DE L'IMPOT COMPLEMENTAIRE

Considérons une structure de groupe comme suit, avec une EMU dans une Juridiction A (pas de Pilier 2), qui détient une EMI et une entité constitutive EC5 en France (INCQ) et une entité constitutive EC4 dans une Juridiction B (pas d'INC). La EMI française détient des parts dans des entités constitutives en France, EC1 et EC2 (INCQ) et dans la EC3 située dans la Juridiction B (INC non qualifié). La EMI réalise un chiffre d'affaires consolidé à son niveau supérieur à 750 M€. Dans l'hypothèse où l'EMU ne produirait pas de déclaration, l'EMI pourrait-elle la produire, pour elle, ses filiales EC1, EC2 et EC3, mais également EC5 ?



INC : Toutes les entités constitutives du groupe sises en France sont redevables de l'INCQ. Le taux effectif d'imposition en France est calculé à partir des résultats qualifiés et impôts couverts des EMI, EC 1, EC 2 et EC5.

RIR : L'EMU du groupe étant située dans un Etat non soumis au P2, l'EMI en France est redevable de la RIR au titre de la sous-imposition du groupe en France et dans la juridiction B (article 223 WG du CGI). Toutefois du fait de l'application de l'INCQ en France aucun IC ne devrait être dû au titre de la RIR (application du II. de l'article 223 WH bis du CGI).

Le cas présenté postulant l'absence d'impôt national complémentaire qualifié dans la juridiction B, l'EMI France sera redevable d'une RIR en France en cas de sous imposition du groupe dans la juridiction B au titre de l'EC 3.

Le taux effectif du groupe en juridiction B sera calculé à partir des données de EC 3 et EC 4, et la part de RIR affectée à l'EMI sera déterminé au prorata du bénéfice qualifié de EC 3 par rapport à la somme des bénéfices qualifiés (EC 3 + EC 4) (application de l'article 223 WB ter du CGI).

RBII : En cas de sous imposition du groupe dans la juridiction A, un IC au titre de la RBII sera dû en France et dans la juridiction B, le montant dû sera réparti entre la France et la juridiction B selon le rapport prévu au III de l'article 223 WK du CGI (prorata entre les Etats P2 entre nombre de salariés et VNC des actifs corporels). En France, toutes les entités constitutives sont redevables de la RBII, le montant dû en France sera réparti entre les entités selon les dispositions de l'article 223 WK quater (prorata entre les entités en fonction du nombre de salariés et de la VNC des actifs corporels).

L'article 223 WY du CGI prévoit, pendant 5 ans et sous certaines conditions, une exonération d'impôts complémentaires prélevés au titre de la Règle d'inclusion du revenu qualifiée (CGI, art. 223 WG) et au titre de la Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés qualifiée (CGI, art. 223 WJ) pour les groupes d'entreprises multinationales en phase de démarrage de leurs activités internationales et pour les groupes nationaux d'envergure. Ainsi, dans le cas d'un groupe dont l'entité mère ultime est située en France et dont les entités constitutives sont situées d'une part en France et d'autre part à l'étranger, l'entité mère ultime serait exonérée de l'impôt complémentaire dû en application de l'article 223 WG du CGI (Règle d'inclusion du revenu qualifiée) uniquement à raison des entités constitutives faiblement imposées situées en France.

L'EMU demeure-t-elle redevable de l'impôt national complémentaire qualifié (CGI, art. 223 WF) dû à raison de ces mêmes entités constitutives faiblement imposées situées en France ?

L'EMU demeure-t-elle redevable de l'impôt complémentaires dû au titre de la Règle d'inclusion du revenu qualifiée (CGI, art. 223 WG) à raison des entités constitutives faiblement imposées situées à l'étranger ?

En d'autres termes, est-ce que l'exclusion liée à la phase de démarrage de l'activité internationale ou dépassement des seuils pour les groupes nationaux se limite aux entités constitutives françaises ou s'applique à toutes les entités constitutives du groupe ?

1°) Les dispositions du I de l'article 223 WY du CGI exonèrent, sous conditions et au titre d'une période de cinq exercices, l'EMU, ou l'entité mère intermédiaire lorsque l'entité mère ultime est une entité exclue, de l'impôt complémentaire dû en application des 1°, 2° ou 4° de l'article 223 WG, c'est-à-dire en vertu de la règle d'inclusion du revenu.

Par ailleurs, aux termes du II du même article, une entité constitutive située en France est exonérée de l'impôt complémentaire dû en application de l'article 223 WJ, c'est-à-dire en vertu de la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés, au titre des cinq premiers exercices de la phase de démarrage des activités internationales du groupe d'entreprises multinationales auquel elle appartient.

L'article 223 WF du CGI, qui prévoit l'application d'un impôt national complémentaire qualifié, n'étant pas expressément visé par les dispositions de l'article 223 WY du CGI, il est confirmé que cet impôt est exclu du champ de l'exonération temporaire et trouve à s'appliquer dans les conditions de droit commun. Ainsi, chaque entité constitutive située en France est bien redevable d'un impôt national complémentaire, dans les conditions prévues à l'article 223 WF du CGI.

2°) Conformément aux dispositions du I de l'article 223 WY, l'exonération de l'impôt complémentaire dû en application de la RIR ne porte que sur la fraction due à raison des entités constitutives faiblement imposées situées en France.

Ainsi, l'EMU française demeure bien redevable de l'impôt complémentaires dû au titre de la règle d'inclusion du revenu qualifiée à raison de ses filiales faiblement imposées situées hors de France.

DEDUCTION FONDÉE SUR LA SUBSTANCE

L'article 223 WA octies. -I. prévoit que le taux de la déduction pour charges de personnel est fixé comme suit : Exercice ouvert à compter du 31 décembre 2023 : 10%. Or, l'OCDE dans ses commentaires du 18 décembre 2023 mentionne que par exemple le taux applicable à l'exercice fiscal 2024 est 9,8%.

Pourriez-vous m'indiquer quel est le taux applicable pour les groupes dont l'Entité Mère Ultime (EMU) est en France au titre de l'exercice ouvert le 1er janvier 2024 et clos le 31 décembre 2024 : 10% ou 9,8% ?

"Conformément à l'article 223 WA octies, le taux de la déduction pour charges de personnel est de 10 % pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023 et de 9,8% pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2024. Par suite, pour les groupes dont l'UPE est en France, pour un exercice ouvert au 1er janvier 2024 le taux est de 10%."

OBLIGATIONS DECLARATIVES-DESIGNATION DE L'ENTITE DECLARANTE, CONDITIONS

L'article 223 VK 12° du CGI prévoit qu'une entité constitutive, autre que l'entité mère ultime, choisie par « le groupe d'entreprises » peut accomplir les obligations déclaratives prévues à l'article 223 WW pour le compte du groupe d'entreprises.

Il en résulte qu'il existe une option concernant l'entité qui dépose cette déclaration : soit l'entité mère ultime soit une entité constitutive désignée.

Le choix entre ces deux entités est-il libre ? Est-il possible de désigner l'entité qui jusqu'alors était chargée de la déclaration CbCR, bien que cette entité ne soit pas l'entité mère ultime ? Y a-t-il des critères précis pour déterminer quelle entité peut être désignée en tant qu'entité déclarante ?

L'article 223 WW bis du CGI prévoit les conditions permettant à une entité constitutive d'un groupe dans le champ de l'impôt complémentaire d'être dispensée de l'obligation de déposer une déclaration d'information prévue au II de l'article 223 WW du CGI, dès lors que cette obligation est remplie par une des entités visées au 1°, 2° et 3° du 223 WW bis du CGI.

Au regard de ces dispositions, il appartient au groupe de choisir et désigner l'entité qui remplira les obligations déclaratives pour le compte du groupe et de la mère ultime en lieu et place de l'entité constitutive.

Le groupe peut donc désigner la même entité que celle qui est en charge de la déclaration pays par pays prévue à l'article 223 quinquies C du code général des impôts.

OBLIGATIONS DECLARATIVES-ENTITE MERE A DETENTION MINORITAIRE (MOPE)

Quelles sont les modalités déclaratives des entités constitutives d'un groupe pour l'application des dispositions se rapportant à l'imposition minimale mondiale des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux prévue aux articles 223 VJ et suivants du code général des impôts (CGI), pour un groupe avec des sous-groupes dont la structuration est la suivante :

- une entité mère ultime (EMU) non cotée, la société holding tenant une comptabilité consolidée ;
- une entité mère partiellement détenue (POPE), société cotée détenue à moins de 80% par l'EMU
- et un sous-groupe avec à sa tête une société holding, entité mère à détention minoritaire (MOPE) détenue à moins de 30% par la POPE.

Chaque entité constitutive devrait déposer une déclaration d'information (« Globe information return » ou « GIR ») complète dans l'Etat où elle est établie. Néanmoins, une entité constitutive peut être désignée pour centraliser ces déclarations au sein d'un Etat. Ainsi, en France, une seule entité peut être désignée pour centraliser la déclaration d'informations de l'ensemble des entités. S'agissant de la situation d'une entité mère à détention minoritaire, en dépit de dispositions particulières en matière d'assiette aucune spécificité n'a été prévue par les règles modèles de l'OCDE d'un point de vue déclaratif.

Est-il possible de déposer :

- une déclaration d'informations (GIR) aux bornes de l'entité mère ultime (EMU) qui ne contiendrait pas les informations relatives au sous-groupe dont la tête est la MOPE ;
- et une autre déclaration d'informations (GIR) aux bornes de la MOPE.

Dans cette configuration, la MOPE disposerait ainsi de sa propre déclaration d'information qui contiendrait les données se rapportant au sous-groupe qu'elle représente.

La question est de savoir si l'entité tête d'un sous-groupe (MOPE) peut déposer sa propre GIR, distincte de celle déposée par l'EMU. Autrement dit, est-il possible que deux déclarations GIRs soient déposées par un seul groupe en France ?

Le II de l'article 223 WW du code général des impôts (CGI) dispose que l'entité constitutive située en France d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un groupe national compris dans le champ d'application d'un impôt complémentaire prévu à l'article 223 VL du CGI dépose une déclaration d'informations au titre de l'impôt complémentaire prévu à l'article 223 VJ du CGI sous forme dématérialisée, dans un délai de quinze mois à compter de la clôture de l'exercice ou de dix-huit mois au titre du premier exercice au cours duquel le groupe ou l'entité constitutive entre pour la première fois dans le champ d'application de l'impôt complémentaire.

Le 1° de l'article 223 WW bis du CGI dispose qu'une entité constitutive est dispensée du dépôt de la déclaration d'informations mentionnée au II du même article 223 WW du CGI lorsque celle-ci est déposée par une entité constitutive d'un groupe qui est située en France et qui a été désignée par l'ensemble des autres entités constitutives du groupe situées en France pour déposer la déclaration et en a informé l'administration fiscale.

Il découle de ces dispositions que dans le cas prévu au 1° de l'article 223 WW bis du CGI, une seule déclaration d'informations est à déposer et que ce dépôt doit être effectué par la seule entité du groupe qui a été désignée.

Au cas particulier, dès lors que l'EMU du groupe est désignée pour effectuer ce dépôt déclaratif, la déclaration doit en conséquence contenir l'ensemble des informations afférentes aux entités appartenant au périmètre du groupe y compris les informations afférentes aux entités du sous-groupe à détention minoritaire pour l'imposition minimale mondiale des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux.

Par ailleurs, aucune disposition particulière du CGI n'autorise le dépôt d'une déclaration d'informations par l'entité mère à détention minoritaire à la tête d'un sous-groupe à raison de ce seul sous-groupe.

En conséquence, le groupe ne pourra procéder à des dépôts distincts de déclaration d'information par sous-groupe.