

# FOIRE AUX QUESTIONS – IMPOSITION MINIMALE MONDIALE

## 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.

# TABLE DES MATIERES

IMPÔT MINIMUM POUR LES GROUPES D'ENTREPRISES MULTINATIONALES ET LES GROUPES NATIONAUX DE GRANDE ENVERGURE .....	1
CHAPITRE 1 – comment savoir si mon entreprise est concernée par l'imposition minimale mondiale ? .....	3
Comment savoir si mon entreprise est concernée par l'imposition minimale mondiale ? .....	3
Cas particulier : GROUPES EN PHASE DE DEMARRAGE .....	3
CHAPITRE 2 – comment se conformer aux nouvelles obligations fiscales liées à la mise en œuvre de l'imposition minimale mondiale ? .....	5
Quel est le parcours déclaratif mis en place en France ? .....	5
Quand et comment remplir l'imprimé 2065-INT-SD de notification ? .....	5
Je ne suis pas soumis à l'impôt sur les sociétés mais je dépose une déclaration de revenus fonciers (par exemple, je suis une SCI) .....	6
Je suis une filiale française d'un groupe étranger qui entre dans le champ d'application de l'IMMG, quelles-sont mes obligations déclaratives ? .....	6
Je suis une succursale française d'un groupe étranger qui entre dans le champ d'application de l'IMMG, quelles-sont mes obligations déclaratives ? .....	7
Puis-je choisir librement l'entité qui déposera la déclaration d'information pour mon compte ? .....	7
Cas particulier : cas d'une filiale ayant plusieurs entités mères ultimes au cours d'une même année fiscale .....	8
Cas particulier : entreprise relevant du regime des bénéfices non commerciaux (BNC et entrant dans le champ d'application du pilier 2 .....	8
Cas particulier : entités d'investissement (EI) et entités d'investissement d'assurance (EIA) ..	9
Cas particulier : OBLIGATIONS DECLARATIVES des groupes comprenant une ENTITE MERE A DETENTION MINORITAIRE (MOPE) .....	9
CHAPITRE 3 – comment interpreter les règles d'assiette de l'imposition minimale mondiale ?	12
déduction fondée sur la substance .....	12
éligibilité des transmissions universelles de patrimoine (TUP) .....	12
CHAPITRE 4 – liquidation de l'impôt complémentaire .....	15
principes .....	15

# CHAPITRE 1 – COMMENT SAVOIR SI MON ENTREPRISE EST CONCERNEE PAR L'IMPOSITION MINIMALE MONDIALE ?

## COMMENT SAVOIR SI MON ENTREPRISE EST CONCERNEE PAR L'IMPOSITION MINIMALE MONDIALE ?

Entrent dans le champ d'application de l'IMMG les entités constitutives des groupes nationaux et multinationaux dont le chiffre d'affaire consolidé dépasse 750 M€ au cours d'au moins deux des quatre exercices précédents l'exercice considéré.

Par conséquent, si votre entreprise appartient à un tel groupe elle entre dans le champ d'application de l'IMMG, quels que soient sa taille, son chiffre d'affaire ou son bénéfice et quel que soit l'Etat de résidence de l'entité mère du groupe.

## CAS PARTICULIER : GROUPES EN PHASE DE DEMARRAGE

### Question:

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 bénéficiaires 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 ?

### Réponse:

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 bénéficiaires 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.

## CHAPITRE 2 – COMMENT SE CONFORMER AUX NOUVELLES OBLIGATIONS FISCALES LIEES A LA MISE EN ŒUVRE DE L'IMPOSITION MINIMALE MONDIALE ?

### QUEL EST LE PARCOURS DECLARATIF MIS EN PLACE EN FRANCE ?

Le parcours déclaratif mis en place en France pour les besoins de l'IMMG comprend les 3 obligations suivantes :

- (1) Dépôt de la **notification d'appartenance** à un groupe soumis à l'impôt complémentaire, prévue à l'article 223 WW-I du CGI. Cette notification (imprimé n° 2065-INT-SD) est annexée à la déclaration de résultats (IS, BIC ou RF). Elle doit être remplie annuellement par toutes les entreprises françaises appartenant à un groupe dans le champ d'application de l'IMMG. Des dépôts rectificatifs, postérieurs à celui de la déclaration de résultat, seront possibles si besoin.
- (2) Dépôt de la « **déclaration d'informations** » (imprimé 2259-SD) en vertu de l'article 223 WW-II du CGI, sous forme dématérialisée conformément à l'article 223 VJ du CGI, dans les quinze mois suivant la clôture de l'exercice auquel elle se rapporte (ou dans les dix-huit mois suivant la clôture du premier exercice au cours duquel le groupe qui dépose entre pour la première fois dans le champ d'application de l'IMMG). Par principe, cette déclaration doit être déposée par toutes les entreprises entrant dans le champ d'application de l'IMMG. Sur option, l'article 223 WW bis du CGI permet de désigner une seule entité constitutive du groupe pour procéder au dépôt centralisé de la déclaration d'information, à condition qu'elle soit située en France ou dans un Etat ayant conclu avec la France un accord régissant l'échange automatique d'information.
- (3) Dépôt du **relevé de liquidation** de l'impôt complémentaire dû (imprimé 2272-SD), en vertu de l'article 223 WW-III du CGI, dans les quinze mois suivant la clôture de l'exercice (ou dans les dix-huit mois au titre du premier exercice au cours duquel le groupe entre pour la première fois dans le champ d'application de l'IMMG). L'impôt complémentaire est acquitté par téléversement à l'appui du relevé de liquidation et ne donne pas lieu au versement d'acompte.

Le contenu de la déclaration d'informations et du relevé de liquidation est déterminé par décret.

Enfin, les obligations déclaratives pour la 2065-INT-SD et pour la déclaration d'information GloBE s'appliquent même lorsque le groupe bénéficie des mesures de Safe harbor.

### QUAND ET COMMENT REMPLIR L'IMPRIME 2065-INT-SD DE NOTIFICATION ?

L'imprimé 2065-INT-SD est annexé à la déclaration de résultat (IS, BIC ou revenus fonciers). Il doit donc être télétransmis au format EDI-TDFC en même temps que la liasse fiscale, selon les mêmes modalités et conformément aux mêmes échéances. Pour l'année 2025, la date limite de dépôt est donc fixée au 20 mai 2025 (le délai supplémentaire de 15 jours accordé pour les déclarations télétransmises s'appliquant).

**Exception :** pour les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023 et clos avant le 31 décembre 2024 (exercices courts), la date limite de dépôt de l'imprimé 2065-INT-SD est fixée au 20 mai 2025, indépendamment de la date limite de dépôt de la déclaration de résultat.

**Information complémentaire :** si vous êtes amené à déposer un imprimé 2065-INT-SD indépendamment de votre déclaration de résultat (exercice court en 2024, dépôt d'un imprimé rectificatif, etc.) ou si vous déposez votre déclaration de résultat en EFI, il convient de vous rapprocher de votre service gestionnaire qui vous indiquera la procédure à suivre.

Vous trouverez au lien suivant les informations concernant la complétion de cette déclaration :

[https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1\\_metier/2\\_professionnel/EV/2\\_gestion/210\\_declarer\\_payer/impot\\_mondial\\_15pc\\_pilier2/impot\\_complementaire\\_notice\\_informative\\_notification\\_proposition.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/2_gestion/210_declarer_payer/impot_mondial_15pc_pilier2/impot_complementaire_notice_informative_notification_proposition.pdf)

Dans cet imprimé 2065-INT-SD, vous devez indiquer :

- Quelle est l'entité chargée de déposer la déclaration d'information (Globe Information Return) pour le compte du groupe auquel vous appartenez, dans le cadre II, points 2 et 3 du formulaire,
- Si vous prévoyez de déposer un relevé de liquidation au titre de l'exercice 2024 dans le cadre II, point 5 du formulaire. Le relevé de liquidation doit être déposé à l'appui du paiement de l'impôt complémentaire. Ainsi, vous n'êtes pas tenu de le déposer si vous êtes certain de ne pas avoir d'impôt complémentaire à payer en France.

**JE NE SUIS PAS SOUMIS A L'IMPOT SUR LES SOCIETES MAIS JE DEPOSE UNE DECLARATION DE REVENUS FONCIERS (PAR EXEMPLE, JE SUIS UNE SCI)**

En vertu des articles 223 VL à 223 VL ter du CGI, les entités appartenant à un groupe multinational ou national situé dans le champ de l'imposition minimale mondiale des groupes (Pilier 2) sont soumises à l'obligation de dépôt de la notification 2065-INT-SD prévue aux articles 223 WW-I du CGI et 46 quater-O ZZB à l'annexe III du CGI.

Cette notification 2065-INT-SD est annexée à la liasse fiscale 2065 pour les entités soumises à l'Impôt sur les sociétés, à la liasse 2072 pour les entités soumises aux revenus fonciers et à la liasse 2031 pour les BIC. Il s'agit donc toujours de la même annexe quelles que soient les obligations fiscales de l'entité concernée.

Cette notification est à déposer uniquement au format EDI.

Dans les situations où l'entité soumise, par exemple, à la déclaration de revenus fonciers (cas d'une SCI), déclare sa liasse fiscale 2072 en EFI, elle devra utiliser l'EDI pour le dépôt de l'annexe 2065-INT-SD.

**JE SUIS UNE FILIALE FRANÇAISE D'UN GROUPE ETRANGER QUI ENTRE DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMMG, QUELLES-SONT MES OBLIGATIONS DECLARATIVES ?**

Vous êtes une entité française, appartenant à un groupe étranger dans le champ de l'IMMG (Impôt Minimum Mondial des groupes d'entreprise multinationales et groupes nationaux de grande envergure), vous avez des obligations déclaratives en France.

D'abord, vous devez, chaque année, vous notifier comme entrant dans le champ d'application du Pilier 2 en remplissant l'imprimé 2065 INT-SD annexé à la liasse fiscale d'IS/BIC/RF ([https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/formulaires/2065-int-sd/2025/2065-int-sd\\_5027.pdf](https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/formulaires/2065-int-sd/2025/2065-int-sd_5027.pdf)).

Ensuite, si vous déposez vous-même la déclaration d'information, vous devrez la déposer avant le 30 juin 2026 pour les exercices clos au 31 décembre 2024 et sous la forme d'un fichier au format XML.

Précision importante : le dépôt de la déclaration d'information peut être centralisé pour le groupe à condition que le pays où est déposée cette déclaration ait conclu avec la France, un accord d'échange actif relatif aux informations contenues dans cette déclaration. S'il est prévu que la déclaration d'information soit déposée à l'étranger, par exemple par l'entité mère et que finalement le pays de résidence de l'entité mère n'a pas signé d'accord avec la France, vous avez la possibilité de déposer une déclaration 2065 INT-SD rectificative afin d'indiquer que vous déposerez vous-même la déclaration d'information.

Dans l'hypothèse où un relevé de liquidation devrait être déposé, cette déclaration devrait être souscrite avant le 30 juin 2026, accompagné du paiement de l'impôt complémentaire dû.

#### JE SUIS UNE SUCCURSALE FRANÇAISE D'UN GROUPE ETRANGER QUI ENTRE DANS LE CHAMP D'APPLICATION DE L'IMMG, QUELLES-SONT MES OBLIGATIONS DECLARATIVES ?

Les succursales, lorsqu'elles sont considérées comme des établissements stables au regard du pilier 2, sont considérées comme des entités constitutives (article b du 6° du 223 VK) et sont donc soumises aux mêmes obligations déclaratives que les filiales (voir question précédentes).

En France, ces obligations sont communes aux trois règles de prélèvement de l'impôt complémentaire : INC (QDMTT), RIR (IIR) et RBII (UTPR). L'INC et la RIR s'appliquent aux exercices fiscaux ouverts à compter du 31/12/2023.

#### PUIS-JE CHOISIR LIBREMENT L'ENTITE QUI DEPOSERA LA DECLARATION D'INFORMATION POUR MON COMPTE ?

##### Question:

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 ?

##### Réponse:

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.

#### CAS PARTICULIER : CAS D'UNE FILIALE AYANT PLUSIEURS ENTITES MERES ULTIMES AU COURS D'UNE MEME ANNEE FISCALE

Dans certaines situations particulières, une entreprise française peut avoir plusieurs entités mères ultimes à renseigner dans son imprimé de notification :

- Une entité F, membre d'un groupe A, dans le champ de P2, qui du fait d'une cession, rejoint le groupe B, également soumis à Pilier 2. De ce fait, F appartient à deux groupes au cours de l'exercice, d'abord au groupe A plus au groupe B.
- Une entité F consolidée de manière proportionnelle par deux groupes, A et B, dans le champ de Pilier 2 est donc membre de deux groupes pendant l'année.
- Une société F, dont les droits financiers sont détenus à plus de 50 % par un groupe A qui la consolide par mise en équivalence. Elle est donc membre d'une Co entreprise au sens de Pilier 2, et de ce fait, soumise à notre impôt national complémentaire (INC). Il se peut qu'elle soit par ailleurs consolidée par un autre groupe B en ligne à ligne (par exemple parce que ce groupe la contrôle / possède la majorité des droits de vote).

Actuellement, la déclaration de résultats ne peut être accompagnée que d'un seul imprimé 2065-INT-SD en télédéclaration. Les entités qui appartiennent à deux groupes, au sens du Pilier 2, pour un même exercice, ne peuvent donc pas télédéclarer les informations relatives aux deux groupes. Cette fonctionnalité devrait être développée pour la prochaine campagne déclarative, en 2026.

Pour l'année 2025, à titre exceptionnel, les entités qui se trouvent dans une telle situation doivent procéder à la télédéclaration du formulaire 2065-INT en renseignant les informations relatives au premier groupe et envoyer, via la messagerie sécurisée de leur espace professionnel sur [impots.gouv.fr](https://impots.gouv.fr), un autre formulaire 2065-INT, téléchargeable à partir du site [impots.gouv.fr](https://impots.gouv.fr), pour les informations qui concernent le second groupe.

#### CAS PARTICULIER : ENTREPRISE RELEVANT DU REGIME DES BENEFICES NON COMMERCIAUX (BNC ET ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU PILIER 2

Le formulaire 2065-INT n'est actuellement pas disponible en télédéclaration avec le formulaire n°2035. Cette fonctionnalité devrait être développée pour la prochaine campagne déclarative, en 2026.

Pour l'année 2025, à titre exceptionnel, les entités relevant du régime BNC devront procéder à l'envoi du formulaire 2065-INT via la messagerie sécurisée de l'espace professionnel sur [impots.gouv.fr](https://impots.gouv.fr).

## CAS PARTICULIER : ENTITES D'INVESTISSEMENT (EI) ET ENTITES D'INVESTISSEMENT D'ASSURANCE (EIA)

A titre liminaire, il est rappelé que l'imprimé 2065-INT est une déclaration d'appartenance permettant de déterminer le périmètre d'un groupe. Cette déclaration doit être remplie par chacune des entités constitutives membres d'un groupe, y compris les entités d'investissement (EI) et les entités d'investissement d'assurance (EIA), quelles que soient les options souscrites par ailleurs, et que ces entités soient ou non sous-imposées.

S'agissant du cadre 4, celui-ci ne doit être rempli que sur l'imprimé 2065-INT déposé par l'entité constitutive désignée par le groupe comme redevable de l'impôt complémentaire dû à raison de la sous-imposition des EI et des EIA du même groupe. Dans ce cadre doivent figurer toutes les EI/EIA susceptibles de générer une sous-imposition au moment du dépôt de l'imprimé 2065-INT. Ainsi une EI/EIA pour laquelle l'option pour le régime des entités transparentes (article 7.5 du modèle de règles OCDE, reprise aux articles 223 WU à 223 WU ter du CGI) a été souscrite n'a pas besoin d'être mentionnée dans ce cadre 4, dans la mesure où la sous-imposition sera appréciée au niveau des entités constitutive détenant l'EI/EIA, par agrégation à leur résultat qualifié et à leurs impôts couverts.

Toutefois, il est rappelé que conformément à l'article 223 WU ter du CGI, l'option pour la transparence d'EI/EIA est formulée sur la déclaration mentionnée au II de l'article 223 WW (i.e. la "Globe Information Return" / GIR), laquelle doit être déposée dans un délai de 15 mois suivant la clôture de l'exercice (18 mois en cas de première entrée dans le champ de l'impôt complémentaire).

L'option est donc exercée, en tout état de cause, postérieurement au dépôt de l'imprimé 2065-INT. Par conséquent, l'ensemble des EI/EIA doivent être mentionnées dans le cadre 4 de l'imprimé 2065-INT, tant qu'une première GIR n'a pas été déposée par le groupe. En effet, en l'absence de dépôt de la GIR, le groupe conserve la liberté d'exercer ou non l'option.

Par ailleurs, il est rappelé que l'option prévue à l'article 7.6 du modèle de règles OCDE (méthode de distribution imposable, prévue aux articles 223 WV à 223 WV quinquies du CGI) n'est pas équivalente à un régime de transparence pour l'application de l'IMM. En particulier, l'impôt complémentaire éventuellement calculé en application de l'alinéa 3 du II de l'article 223 WV bis du CGI est un impôt complémentaire dû au titre de la sous-imposition de l'EI/EIA elle-même. Par conséquent, une EI/EIA pour laquelle l'option pour une méthode de distribution imposable a été exercée doit toujours être mentionnée au cadre 4 de l'imprimé 2065-INT.

## CAS PARTICULIER : OBLIGATIONS DECLARATIVES DES GROUPES COMPRENANT UNE ENTITE MERE A DETENTION MINORITAIRE (MOPE)

### Question:

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 ?

#### Réponse:

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.

## CHAPITRE 3 – COMMENT INTERPRETER LES REGLES D'ASSIETTE DE L'IMPOSITION MINIMALE MONDIALE ?

### DEDUCTION FONDEE SUR LA SUBSTANCE

#### Question:

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% ?

#### Réponse:

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%.

### ELIGIBILITE DES TRANSMISSIONS UNIVERSELLES DE PATRIMOINE (TUP)

#### Question:

Quel est le traitement des transmissions universelles du patrimoine (TUP) bénéficiant du régime de faveur des fusions dans les dispositions des articles 223 WN et 223 WN ter du code général des impôts (CGI) ?

En application de l'article 223 WN ter du CGI, lorsqu'une cession ou une acquisition d'actifs et de passifs a lieu dans le cadre d'une réorganisation :

1. L'entité constitutive cédante exclut du calcul de son résultat qualifié la plus ou moins-value résultant de cette cession ;
2. L'entité constitutive cessionnaire détermine son résultat qualifié en retenant la valeur que les actifs et les passifs avaient, du point de vue comptable, dans les écritures de l'entité constitutive cédante.

Une réorganisation est définie à l'article 223 WN, 1° du CGI. 3 conditions cumulatives sont nécessaires, à savoir :

- a. La contrepartie du transfert est constituée, en totalité ou en grande partie, de parts de capitaux propres émis par l'entité constitutive cessionnaire ou par une personne liée à cette entité ou, dans le cas d'une liquidation, de l'annulation des parts de capitaux propres de l'entité liquidée. Lorsque l'émission de parts de capitaux propres n'a aucune importance économique, le premier alinéa du présent n'est pas applicable ;

- b. La plus ou moins-value de l'entité constitutive cédante sur ces actifs n'est pas soumise à l'impôt en tout ou partie ;
- c. La législation fiscale de l'Etat ou du territoire dans lequel est située l'entité constitutive cessionnaire impose à celle-ci de calculer son résultat fiscal local après la cession ou l'acquisition en retenant, pour les actifs et les passifs acquis, la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'entité constitutive cédante, ajustée pour tenir compte de toute plus ou moins-value non éligible résultant de la cession ou de l'acquisition ; »

Dans le cadre d'une TUP bénéficiant du régime de faveur des fusions, les conditions b) et c) sont remplies. Il y a toutefois une interrogation sur la condition a). En effet, dans le cadre d'une TUP, il n'y a pas d'émission de titres, et juridiquement, il n'y a pas de liquidation. Peut-on considérer qu'une TUP n'a aucune importance économique et remplit donc la condition a) ?

Réponse :

En application de l'article 223 WN du CGI, constitue une réorganisation toute transformation ou tout transfert d'actifs et de passifs, résultant d'une fusion, d'une scission, d'une liquidation ou d'une opération similaire, qui remplit cumulativement les conditions suivantes :

- a) La contrepartie du transfert est constituée, en totalité ou en grande partie, de parts de capitaux propres émis par l'entité constitutive cessionnaire ou par une personne liée à cette entité ou, dans le cas d'une liquidation, de l'annulation des parts de capitaux propres de l'entité liquidée.
- ↳ l'émission de parts de capitaux propres n'a aucune importance économique, le premier alinéa du présent a) n'est pas applicable ;
- b) La plus ou moins-value de l'entité constitutive cédante sur ces actifs n'est pas soumise à l'impôt en tout ou partie ;
- c) La législation fiscale de l'Etat ou du territoire dans lequel est située l'entité constitutive cessionnaire impose à celle-ci de calculer son résultat fiscal local après la cession ou l'acquisition en retenant, pour les actifs et les passifs acquis, la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de l'entité constitutive cédante, ajustée pour tenir compte de toute plus ou moins-value non éligible résultant de la cession ou de l'acquisition

En application de l'article 1844-5 du code civil, une TUP est une opération de dissolution entraînant la transmission universelle du patrimoine de la société à l'associé unique. Il s'agit d'une opération similaire aux opérations de restructuration qui ne donne lieu, ni à liquidation, ni à émission de titres et qui est éligible au régime de faveur prévu aux articles 210-0 A et suivants du CGI (§ 60 du BOI-IS-FUS-10-20-10). Ce régime de faveur prévoit notamment que sont exonérées les plus-values de fusion et les provisions de la société apporteuse qui conservent leur objet et, en contrepartie, que la société absorbante est soumise à diverses obligations qui ont pour objet de rendre possible l'imposition ultérieure, à son nom, des plus-values et provisions exonérées lors de la fusion (§ 20 du BOI-IS-FUS-10-20).

Par ailleurs, le second alinéa du a) du 1° de l'article 223 WN dispose que, lorsqu'il n'y a pas lieu à l'émission de parts de capitaux propres, seul le respect des conditions prévues aux b) et c) du même 1° est exigé pour remplir la définition de réorganisation au sens de la sous-section 3 de la section VI du chapitre II bis du CGI.

Ainsi, les TUP qui remplissent les conditions pour bénéficier du régime de faveur des fusions répondent à la définition d'une réorganisation au sens du Pilier 2.

Cette qualification permet ainsi l'application de l'article 223 WN ter du CGI.

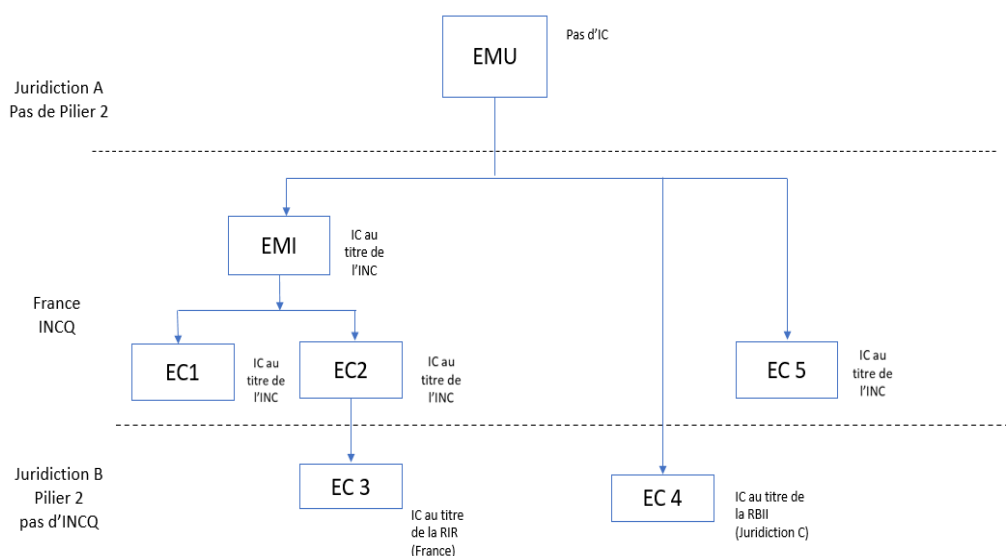
Les transmissions universelles de patrimoine (TUP) peuvent donc être éligibles aux dispositions des articles 223 WN et 223 WN ter du code général des impôts (CGI)

# CHAPITRE 4 – LIQUIDATION DE L'IMPOT COMPLEMENTAIRE

## PRINCIPES

### Question :

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 ?



### Réponse :

**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).