

DPRFI : Questions et réponses Pilier 2

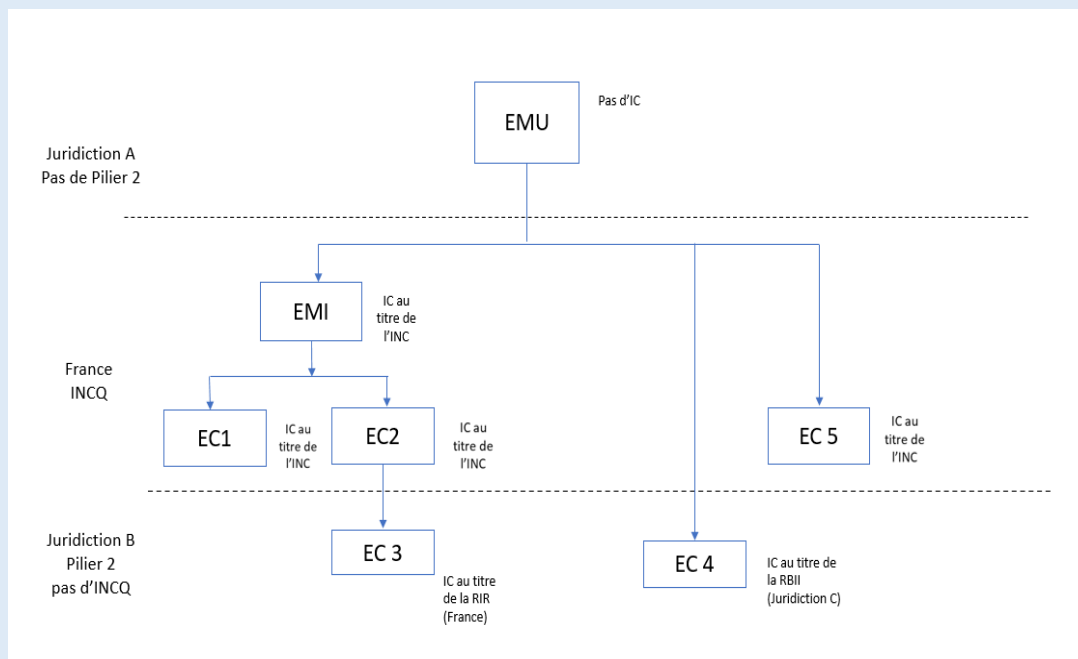
IMPÔT MINIMUM POUR LES GROUPES D'ENTREPRISES MULTINATIONALES ET LES GROUPES NATIONAUX DE GRANDE ENVERGURE

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'impôt Complémentaire

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 (INCC) 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 (INCC) 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'INCC. 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'INCC 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).

Groupes en phase de démarrage

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 ?

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.

Déduction 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%."
