



ENQUÊTE PILIER 2

Étude internationale

Sommaire

Les principaux défis liés à la mise en œuvre de la réglementation Pilier 2	p5
Un sentiment de préparation contrasté selon les zones géographiques	p6
L'utilisation prévisionnelle des régimes de protection transitoires (« Safe Harbours »)	p7
L'avis d'expert de Marie-Laure Navelot , Lead Product Manager Solutions Financières, Kshuttle	p8
Estimation de l'assiette fiscale : une donnée pas encore disponible dans toutes les organisations	p10
Etat de connaissance des répondants sur le concept de différences permanentes	p11
Evaluation de la connaissance des répondants sur les recaptures d'impôts différés passifs possibles sous Pilier 2	p12
L'automatisation des processus pour répondre aux exigences réglementaires	p13
L'avis d'expert de Fazil Boucherit , Directeur Consulting Finance & Performance Management, Axys	p14
Une révision de la stratégie fiscale sous l'impulsion de Pilier 2	p16
L'impact majeur de Pilier 2 pour les décisions d'investissement	p17
L'avis d'expert de Laurent Leclercq , Avocat Associé, Fidal	p18
Conclusion	p21

Pilier 2 s'impose comme l'une des réglementations fiscales majeures entrées en vigueur en 2024 auxquelles les entreprises multinationales doivent désormais faire face. Instaurée par l'OCDE, son objectif est d'assurer un niveau d'imposition minimal de 15% dans chaque pays où opèrent les Groupes.

Au-delà de son ambition de lutte contre l'érosion fiscale, Pilier 2 représente pour les organisations un triple défi :

- **S'approprier la réglementation** et comprendre ses mécanismes de calcul complexes
- **Mettre en œuvre les processus opérationnels**, en repensant l'organisation de la collecte de données et en adaptant les systèmes d'information
- **Evaluer les impacts financiers, organisationnels et stratégiques** tout en anticipant les risques d'impôt complémentaire

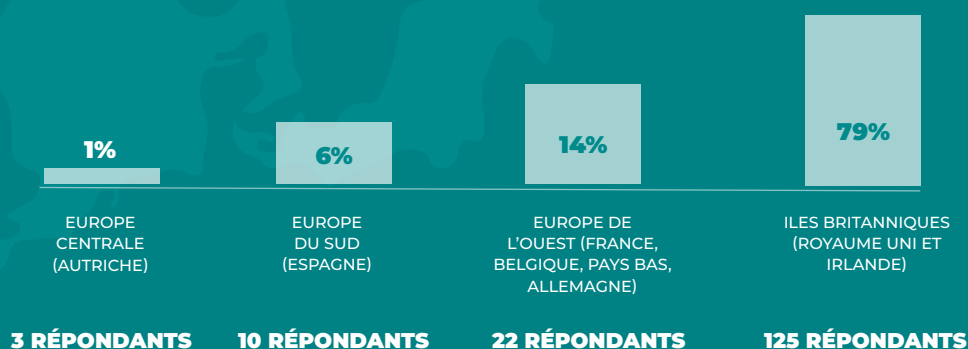
Alors que Pilier 2 entre dans sa phase opérationnelle, une question centrale se pose : où en sont les organisations aujourd'hui ? Quel est leur niveau actuel de connaissance, de préparation et d'anticipation face à ce nouveau cadre ?

Pour y répondre, nous avons mené une enquête auprès de **160 professionnels basés en Europe**. Elle apporte un éclairage concret sur les défis rencontrés, les contrastes géographiques observés ainsi que sur le degré de maturité des organisations dans leur trajectoire de conformité.

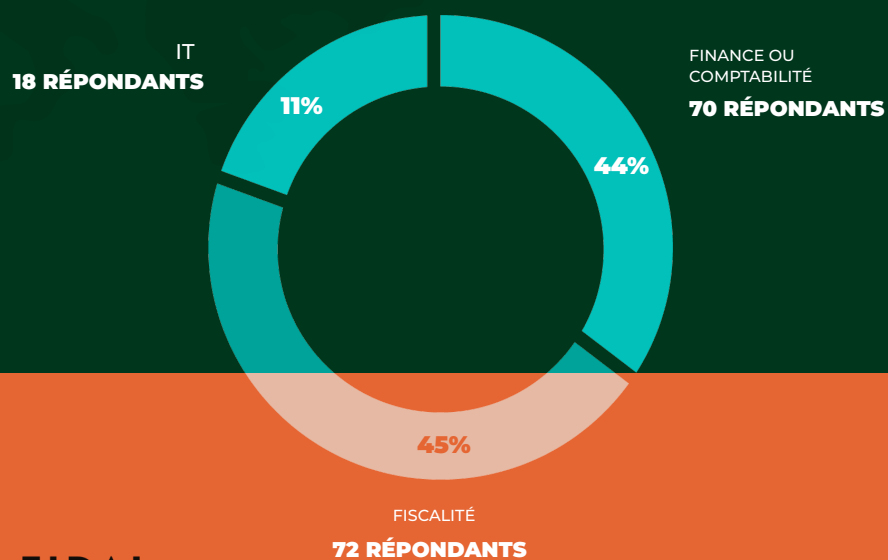
PROFIL DES RÉPONDANTS

160
Participants

RÉPARTITION PAR ZONE GÉOGRAPHIQUE

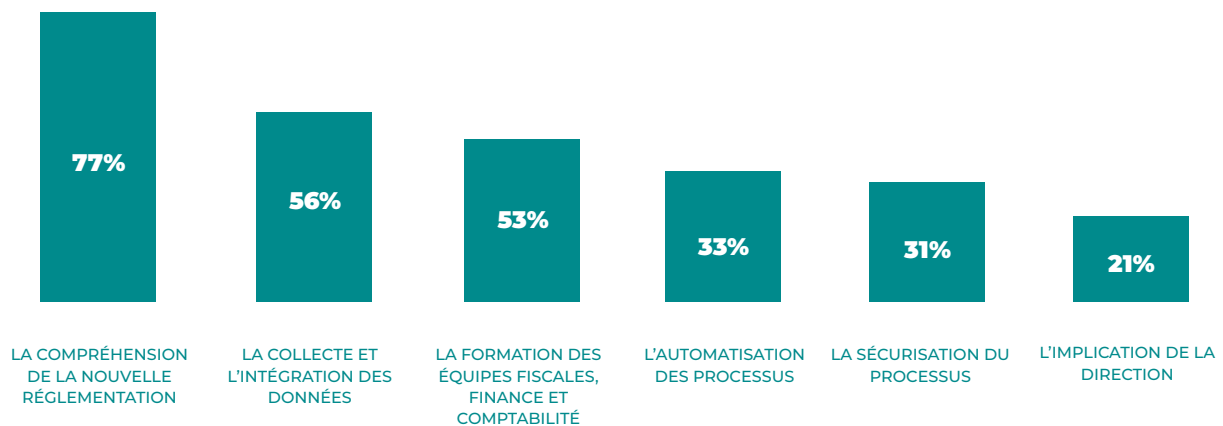


RÉPARTITION PAR FONCTION



LES PRINCIPAUX DÉFIS LIÉS À LA MISE EN ŒUVRE DE LA RÉGLEMENTATION **PILIER 2**

SUJETS CONSIDÉRÉS COMME DES DÉFIS À
LA MISE EN ŒUVRE DE PILIER 2



Trois défis majeurs se détachent nettement dans la mise en œuvre de Pilier 2 :

1. La compréhension de la nouvelle réglementation – **77%**
2. La collecte et l'intégration des données – **56 %**
3. La formations des équipes fiscales, finance et comptabilité – **53%**

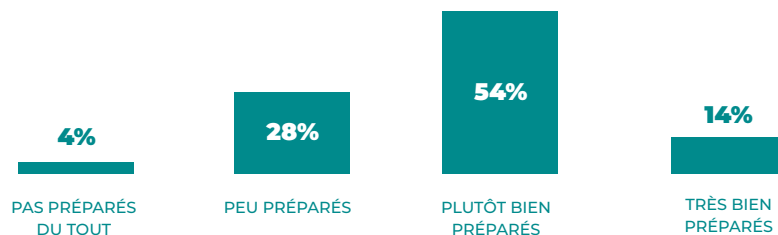
Ces trois enjeux, constants quel que soit le périmètre géographique et fonctionnel, traduisent une priorité claire : s'approprier cette nouvelle législation perçue comme complexe, être capable de la mettre en œuvre dans des environnements marqués par une hétérogénéité des systèmes d'information et préparer les équipes pour une application efficace de Pilier 2.

Les enjeux opérationnels, tels que l'automatisation ou la sécurisation du processus, apparaissent comme secondaires à ce stade. Ces sujets sont probablement perçus comme des étapes ultérieures, une fois la réglementation comprise et les données maîtrisées.

Enfin, l'implication du Top management, généralement cruciale dans les projets de transformation réglementaire, n'émerge pas ici comme un frein : la nature légale et contraignante de Pilier 2 pourrait expliquer une mobilisation naturelle des instances dirigeantes à ce jour.

UN SENTIMENT DE PRÉPARATION CONTRASTÉ SELON LES ZONES GÉOGRAPHIQUES

EVALUATION DU NIVEAU DE PRÉPARATION FACE AUX EXIGENCES DE PILLAR 2



Plus de **deux tiers des répondants déclarent être bien, voire très bien préparés à la mise en application de Pilier 2**. Ce constat, a priori rassurant, traduit un niveau de mobilisation générale au niveau des organisations, et d'une démarche d'anticipation réglementaire.

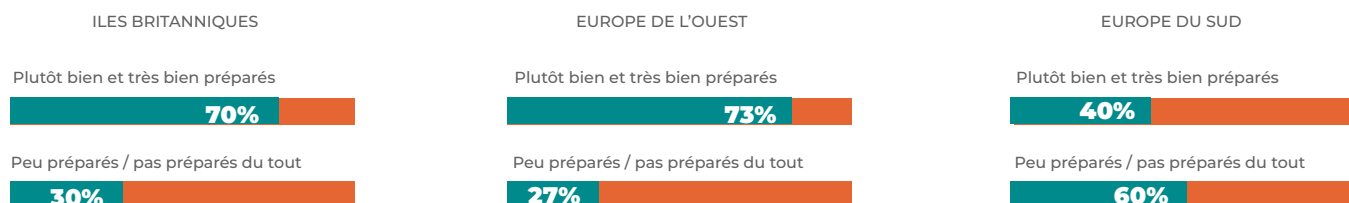
Cependant, l'analyse par zone géographique révèle des écarts significatifs :

Les pays Anglo-saxons (70%) et d'Europe de l'Ouest (73%) affichent une confiance élevée, reflet d'une culture de conformité fiscale relativement mature et d'outils réglementaires rodés

Les pays de **l'Europe du Sud** en revanche sont moins avancés sur ce sujet : 40% des déclarants s'estiment plutôt bien ou très bien préparés.

Ces chiffres soulignent une **réalité préoccupante** alors même que la transposition et la mise en application de Pilier 2 sont requises dès janvier 2024 pour les pays cités dans l'étude. Ils mettent en lumière une vulnérabilité des entités aux moyens plus limités, et pour les groupes internationaux, un risque de mise en œuvre à plusieurs vitesses susceptible de créer des tensions en matière de pilotage fiscal.

EVALUATION DU NIVEAU DE PRÉPARATION FACE AUX EXIGENCES DE PILLAR 2



L'UTILISATION PRÉVISIONNELLE DES RÉGIMES DE PROTECTION TRANSITOIRES (« SAFE HARBOURS »)

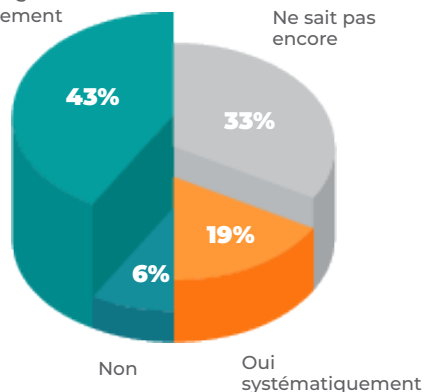
Les « Safe Harbours » ou régimes de protection transitoires sont des mesures destinées à alléger les obligations de calcul de l'impôt minimum dans certaines situations. Ils permettent aux entités situées dans des juridictions à faible matérialité et/ou présentant un taux d'imposition élevé de ne pas calculer le taux effectif d'imposition (« Effective Tax Rate », ETR) ni l'éventuel impôt complémentaire durant la période transitoire.

A noter que la période transitoire couvre les 3 premières années d'application.

Pour bénéficier d'un Safe Harbour dans une juridiction donnée, une des trois conditions suivantes doit être remplie :

Test de minimis	Chiffre d'affaires < 10 M€ et résultat net < 1 M€ (ou perte)
Test de taux d'imposition effectif simplifié (« ETR Test »)	ETR $\geq$ seuil transitoire défini par Pilier 2 (15% en 2024, 16% en 2025, 17% en 2026)
Test des bénéfices normaux (« Routine Profit Test »)	Bénéfice avant impôts $\leq$ montant de l'exclusion fondée sur la substance (« Substance-based income exclusion amount ») calculé conformément aux règles GloBE

Oui, si cela est
avantageux
fiscalement



L'utilisation des Safe Harbours est perçue comme **une solution pragmatique** pour sécuriser la conformité à court-terme pour une **majorité de répondants** :

- **19%** envisagent d'y avoir recours systématiquement
- **43%** prévoient de les mobiliser en cas d'avantage fiscal attendu

Cependant, on pourra remarquer qu'**un répondant sur trois ne se prononce pas encore** sur leurs usages. Cette prudence est particulièrement marquée en Europe du Sud (40%) face aux pays d'Europe de l'Ouest (23%). Cette indécision peut s'expliquer par :

- Une méconnaissance du dispositif, encore récent et technique
- Une approche prudente face à certaines incertitudes réglementaires ou des clarifications juridique, fiscale ou stratégique en attente



AVIS D'EXPERT

MARIE-LAURE NAVELOT,

Lead Product Manager Solutions Financières,
Kshuttle

Les Groupes répondant à l'enquête se sentent assez bien préparés à cette nouvelle réglementation, sans doute à cause du fait qu'ils ont déjà dû réaliser – sur Excel la plupart du temps – des calculs approximatifs sur leur exercice 2024, afin d'inclure cette estimation dans leur publication annuelle.

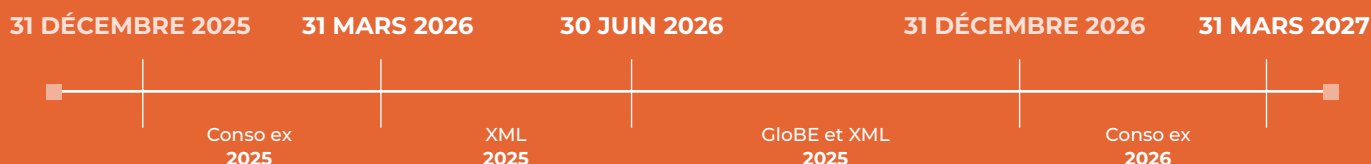
Autre raison : la possibilité d'opter pour les TSH (Transitional Safe Harbour – Mesures de Sauvegarde Transitoires), dont une partie des données est basée sur le CbCR (Country by Country Reporting) et qui réduit considérablement les obligations de calcul.

Rappelons que ces mesures proposent principalement de calculer un TEI simplifié par juridiction, sur la base des charges d'impôts des états financiers (modifiés de quelques éléments, notamment tout ce qui concerne les éléments d'incertitude – IFRIC 23) rapporté au résultat avant impôt inclus dans le CbCR ; les deux autres tests étant moins utilisés (minimis et SBIE ou bénéfice sur la substance). Toutefois, les cas particuliers des Joint-Venture (ou sous-groupes de Joint-Venture) et des Entités d'Investissement restent à traiter spécifiquement.

Pour les juridictions où le taux d'imposition local (y compris les éventuelles « business taxes », telles que la CVAE en France) est inférieur à 15%, les TSH ne sont pas forcément la meilleure solution. En effet, il existe une option dans les Règles GloBE qui doit être exercée dès 2024 et qui est explicitée à l'article 4.5.1 des Règles GloBE (l'option dite du déficit GloBE). En fonction du business plan de la juridiction concernée, cette option 4.5.1 pourrait permettre d'éviter de payer un impôt complémentaire dans le cas de l'utilisation d'un déficit reportable : ça peut valoir le coup de calculer des simulations.

Que le Groupe opte pour les TSH pour l'ensemble de ses juridictions et/ou effectue un calcul complet pour certaines d'entre elles, dans tous les cas, il devra déposer une déclaration en format XML appelée DIG (GIR en anglais) dans le pays où réside l'Entité Mère Ultime. Et ce fichier ne peut pas être réalisé directement à partir d'un fichier Excel : a minima, les Groupes devront se doter d'une Solution logicielle visant à produire ce XML. L'élaboration de l'interface entre un fichier Excel de calcul et le XML requis nécessitera une phase projet incompressible, c'est-à-dire du temps, donc de l'argent.

Les autorités fiscales ont octroyé aux Groupes un délai de 18 mois pour déposer leur déclaration (soit au plus tard le 30 juin 2026 pour un exercice 2024 coïncidant avec l'année civile).



En vérité, ce délai leur est surtout nécessaire afin de mettre en place leurs procédures informatiques d'échange de données. La DGFIP en France a annoncé aux éditeurs que le portail serait ouvert aux fins de tests ... à partir du 1er avril 2026 !

Le piège étant dans les détails, passé ce délai, il ne restera que 9 mois aux Groupes pour effectuer leurs calculs et déclaration relatifs à 2025, puisque le délai suivant sera le 31 mars 2027 (soit 15 mois après la clôture 2025) ... et si l'on considère que le 1er trimestre 2027

sera consacré à effectuer les travaux de la consolidation 2026, il ne restera, « dans la vraie vie » que 6 mois (le 2ème semestre 2026) pour les Groupes pour traiter leurs données Pilier 2 de l'exercice 2025 !

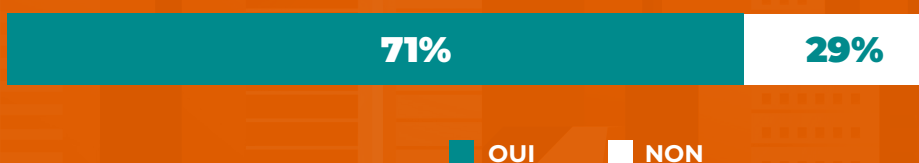
En d'autres termes, si vous ne vous êtes pas mis en ordre de marche d'ici à la fin de l'année 2025, le temps qui vous restera pour traiter Pilier 2 et les obligations afférentes sera réduit à la portion congrue.

Il est temps !

ESTIMATION DE L'ASSIETTE FISCALE : UNE DONNÉE PAS ENCORE DISPONIBLE DANS TOUTES LES ORGANISATIONS

Présence d'une assiette fiscale correcte, unique et exhaustive pour calculer, justifier et communiquer l'impôt différé conformément aux Règles GloBE

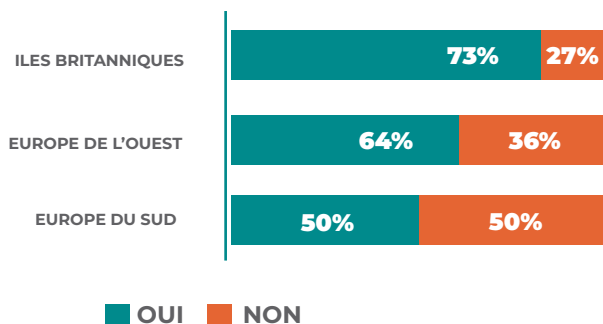
ENSEMBLE DES RÉPONDANTS



Il apparaît une **corrélation claire** entre le sentiment de préparation des organisations et l'existence, au sein des groupes, d'une assiette fiscale correcte, unique, et exhaustive qui constituera le socle de calcul de l'impôt différé, celui-ci permettant de mesurer les différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal. Ainsi, **71%** estiment disposer d'un tel dispositif.

En analysant par zone géographique, on observe quelques contrastes :

- Dans **les îles britanniques**, les proportions sont alignées : la disposition d'une assiette fiscale consolidée (73%) se traduit par un sentiment de préparation similaire (70%)
- En **Europe de l'Ouest**, on constate un optimisme relatif : si 64% des répondants déclarent disposer d'une assiette fiscale solide, 73% s'estiment malgré tout plutôt bien, voire très bien, préparés. Cela suggère une confiance reposant sur des facteurs organisationnels tels que l'expérience réglementaire ou des outils de reporting à disposition
- En **Europe du Sud**, au contraire, prédomine un relatif pessimisme : bien que 50% des répondants considèrent disposer d'une assiette fiscale, seulement 40% se sentent bien, voire très bien préparés. Ce décalage est probablement dû à des incertitudes réglementaires locales ou à une confiance limitée dans la qualité des données.



ETAT DE CONNAISSANCE DES RÉPONDANTS SUR LE CONCEPT DE DIFFÉRENCES PERMANENTES

Les différences permanentes correspondent à des écarts permanents entre le résultat comptable et le résultat fiscal (par exemple des charges non déductibles ou des revenus exonérés). Sous Pilier 2, ces différences ne sont pas reconnues car elles ne donnent pas lieu à un mécanisme de correction par l'impôt différé. Elles réduisent mécaniquement le taux effectif d'imposition et peuvent accroître l'exposition à l'impôt complémentaire.

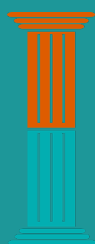
La notion de **différences permanentes** **reste encore méconnue** par de nombreuses organisations (49% des répondants indiquent ne pas connaître ce sujet), alors même qu'elle constitue un facteur critique dans l'évaluation du taux effectif d'imposition sous Pilier 2.

Contrairement aux différences temporaires, l'impact des différences permanentes est direct, définitif et irréversible sur le calcul du taux effectif d'imposition, et peut conduire au déclenchement de la taxe l'impôt

complémentaire.

Le degré de connaissance et d'appropriation de ces règles constituent **un indicateur clé du degré de maturité** des organisations dans le cadre de Pilier 2. Ne pas intégrer ces éléments dès la phase de préparation expose à des écarts non anticipés, difficiles à corriger a posteriori. L'analyse par zone géographique confirme par ailleurs une maîtrise moindre du sujet dans les pays d'Europe du Sud, en cohérence avec les constats précédents.

CONNAISSANCE DES RÉPONDANTS SUR LES DIFFÉRENCES PERMANENTES PAR PILIER 2



50%
NON

50%
OUI



DISTINCTION PAR ZONE GÉOGRAPHIQUE

ILES BRITANNIQUES

52%

EUROPE DE L'OUEST

50%

EUROPE DU SUD

30%

Pourcentage de répondants ayant connaissance des différences permanentes

EVALUATION DE LA CONNAISSANCE DES RÉPONDANTS SUR LES RECAPTURES D'IMPÔTS DIFFÉRÉS PASSIFS POSSIBLES SOUS PILIER 2

La notion de **récupération des impôts différés passifs** est un mécanisme propre à Pilier 2 visant à **ajuster le taux d'imposition effectif pour tenir compte des impôts différés non réalisés**, afin de garantir le respect du taux minimal global.

Concrètement, si un passif différé n'est pas payé dans un délai de cinq ans, il est rétroactivement annulé comme s'il n'avait jamais été comptabilisé. Ce retraitement peut abaisser le taux effectif de l'exercice initial et, le cas échéant, générer un impôt complémentaire pour atteindre le taux minimal.

Les résultats montrent que le mécanisme de **recapture des impôts différés passifs est également un point techniquement méconnu** dans de nombreuses organisations, une majorité (51%) n'ayant pas encore appréhendé ce mécanisme.

Là aussi, l'impact peut être significatif : le fait qu'un impôt différé passif puisse être « repris » rétroactivement après 5 ans complexifie fortement la gestion des trajectoires fiscales et crée un risque de révision brutale du taux effectif, avec un déclenchement imprévu d'impôt complémentaire.

Ce sujet nécessite une **collaboration étroite** entre les équipes comptables, fiscales, et de consolidation pour anticiper les échéances et identifier les situations à risque. En analysant les réponses par fonction, on observe une **hétérogénéité des connaissances** selon les fonctions : 67% des fiscalistes déclarent connaître le mécanisme, contre seulement 44% des équipes Finance / Comptabilité, ce qui souligne un risque de manque d'anticipation.

CONNAISSANCE DES RÉPONDANTS SUR LES RECAPTURES D'IMPÔTS DIFFÉRÉS PASSIFS

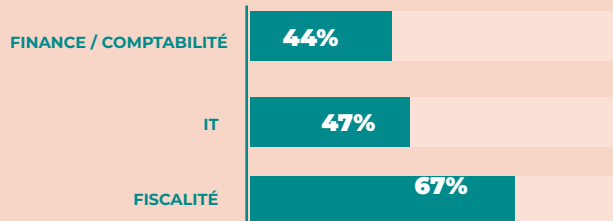


52%
NON

48%
OUI



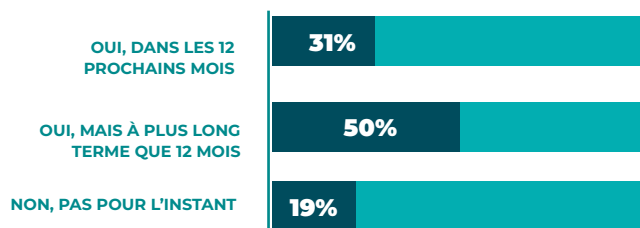
DISTINCTION PAR FONCTION



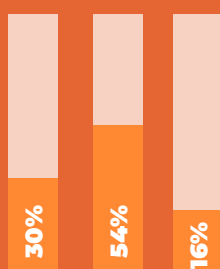
Pourcentage de répondants ayant connaissance des recaptures d'impôts différés

L'AUTOMATISATION DES PROCESSUS POUR RÉPONDRE AUX EXIGENCES RÉGLEMENTAIRES

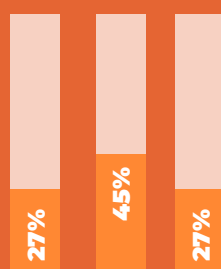
PLANIFICATION ATTENDUE DE L'AUTOMATISATION DES PROCESSUS



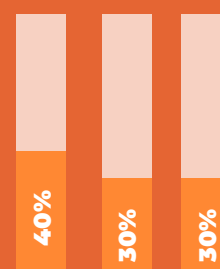
DISTINCTION PAR ZONE GÉOGRAPHIQUE



ILES BRITANNIQUES



EUROPE DE L'OUEST



EUROPE DU SUD (ESPAGNE)

Alors même que la collecte et l'intégration des données constitue un des défis majeurs de la mise en application de la réglementation, **l'intérêt des entreprises pour une automatisation des processus est marqué :**

- 31% prévoient de la mettre en place dans les 12 prochains mois
- 50% envisage cette démarche à plus long terme

Lorsqu'on compare les résultats par région, des différences notables apparaissent. L'Europe du Sud, qui avait exprimé le sentiment d'être la moins préparée, est paradoxalement celle où la proportion de répondants envisageant une automatisation à court terme est la plus forte (40% vs 27% pour l'Europe de l'Ouest).

Cependant, une part importante reste prudente : 30% ne souhaitent pas investir dans une automatisation pour le moment (vs 16% dans les Iles britanniques)

Ces écarts semblent traduire plusieurs réalités :

- Dans les régions les moins préparées, l'automatisation apparaît comme un levier nécessaire pour rattraper le retard et sécuriser la conformité
- La prudence persistante reflète des moyens techniques et organisationnels, et un coût d'implémentation à évaluer
- A l'inverse, les zones les mieux préparées peuvent envisager une approche plus progressive

AVIS D'EXPERT

FAZIL BOUCHERIT,

Directeur Consulting Finance & Performance
Management, Axys



Pilier 2 : Pourquoi l'automatisation des processus est-elle essentielle pour les entreprises ?

À l'approche de la mise en œuvre des exigences de la réforme fiscale internationale Pilier 2, alors que 81% des répondants de l'étude montrent un intérêt quant à l'automatisation de processus, de nombreuses entreprises hésitent encore à allouer un budget suffisant pour automatiser et industrialiser les processus liés à cette nouvelle obligation fiscale et comptable. Cette réticence, souvent motivée par des économies à court terme ou par la difficulté à appréhender tous les impacts de la réforme, expose pourtant l'entreprise à des risques majeurs, surtout à l'échelle internationale.

Le cadre de Pilier 2 impose des obligations de reporting complexes pour les multinationales avec un chiffre d'affaires consolidé de plus de 750 millions d'euros. Ces entreprises doivent respecter des exigences spécifiques, qui varient selon les juridictions dans lesquelles elles opèrent, rendant le processus particulièrement difficile lorsqu'il est géré manuellement.

Les multinationales doivent se conformer à plusieurs règles, notamment le GloBE

Information Return (GIR), un modèle de déclaration standardisé contenant des informations essentielles pour permettre aux autorités fiscales de vérifier la conformité avec le top-up tax (TuT), un impôt complémentaire destiné à garantir un taux effectif minimum de 15 % dans chaque pays où l'entreprise est active. Des ajustements fiscaux spécifiques doivent être calculés dans chaque juridiction et des pénalités sont imposées en cas de non-respect des obligations de paiement ou de reporting.

De plus, chaque pays a la possibilité d'introduire une Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) pour collecter l'impôt supplémentaire au lieu de laisser cette responsabilité à d'autres juridictions. Cette multitude de règles et de mécanismes nécessite une gestion complexe des données fiscales et des ajustements comptables pour respecter les réglementations locales et internationales.

La complexité du processus, ainsi que les délais de soumission des déclarations (dans les 15 mois après la fin de l'exercice fiscal), augmentent la nécessité de solutions automatisées pour éviter les erreurs et les pénalités liées au non-respect des délais ou des exigences fiscales. Utiliser des outils comme Excel ou des solutions improvisées devient rapidement ingérable.

Les apports liés à l'automatisation

Le choix d'une solution technologique constitue un levier clé pour gérer les règles complexes du Pilier 2. L'automatisation permet d'effectuer des calculs et des simulations en temps réel, offrant une meilleure visibilité pour la prise de décision fiscale. Elle centralise et standardise les étapes du processus à chaque niveau organisationnel impliqué par Pilier 2 (niveau groupe, juridiction, entité juridique ou sous-groupe, comme dans le cas d'une joint-venture par exemple).

En automatisant les flux de données entre filiales, la mécanique de calcul et répartition de l'impôt par entité, le provisionnement comptable ainsi que la production des rapports, une solution technologique améliore l'efficacité d'un processus qui génèrera de nouvelles charges opérationnelles pour les équipes et aura un coût de production. Un autre avantage notable est la capacité à s'adapter plus facilement aux évolutions réglementaires, notamment aux changements continus de la réforme Pilier 2. La plupart des outils du marché intègrent progressivement les nouvelles dispositions, règles et impôts locaux (QDMTT).

La dimension transverse de Pilier 2 requiert également une collaboration interdisciplinaire entre les départements Fiscalité, Comptabilité, Consolidation et RH. L'utilisation d'un outil permet de partager

une même information en instantané, ce qui améliore la collaboration et la réactivité des équipes, qui seront souvent dispersées dans différents pays.

Investir dans l'automatisation : un gage de performance et de conformité

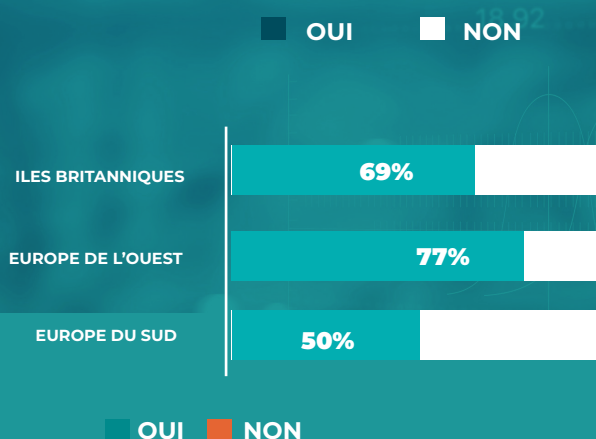
Les sanctions pour non-conformité en France sont particulièrement lourdes : 100 000 € pour une déclaration absente ou tardive et 50 000 € par déclaration erronée. Pour une entreprise opérant dans plusieurs juridictions, les amendes cumulées peuvent atteindre 1 million d'euros par exercice. Dans ce contexte, l'industrialisation des processus liés à Pilier 2 devient non seulement un levier de gestion des risques mais aussi une nécessité économique.

Allouer un budget à l'automatisation et à l'industrialisation des processus Pilier 2 doit être perçu comme un investissement à long terme. Cela permet de réduire les risques de non-conformité, de mieux s'adapter aux évolutions réglementaires et aussi d'améliorer l'efficacité opérationnelle sur des processus de plus en plus complexes à l'échelle internationale. Négliger d'engager un budget de mise en place d'une solution pourrait coûter bien plus cher aux entreprises, que ce soit en termes d'amendes ou de coûts indirects liés à la non-conformité ou à l'effort de production par les équipes.

UNE RÉVISION DE LA STRATÉGIE FISCALE SOUS L'IMPULSION DE PILIER 2

Projection d'un changement de stratégie fiscale

ENSEMBLE DES RÉPONDANTS



Pilier 2 représente indéniablement un enjeu majeur pour les entreprises, **68% d'entre elles projettent d'adapter leur stratégie fiscale suite à sa mise en place.**

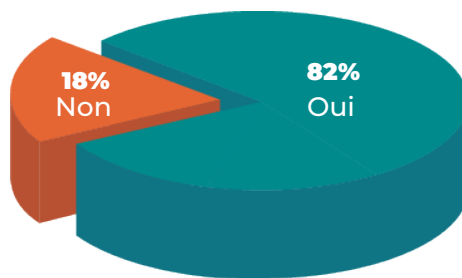
Ces modifications peuvent se traduire par :

- Un moindre recours aux juridictions à faible taux d'imposition, l'avantage étant désormais neutralisé par la taxe complémentaire
- Un renforcement de la gouvernance des données et des outils de pilotage
- Une collaboration accrue entre les équipes fiscales, comptables et de consolidation
- Une réévaluation de la localisation des activités, celles-ci devant être justifiées par une véritable substance (effectifs, actifs, fonctions réelles), rendant les structures fiscales moins pertinentes

Les organisations d'Europe du Sud semblent moins enclines à revoir leur stratégie fiscale (40%) par rapport à celles d'Europe de l'Ouest (77%) ou des îles britanniques (69%). Cette différence peut s'expliquer par une maturité plus faible de cette zone face aux enjeux de Pilier 2, ce qu'on a pu constater de manière récurrente tout au long de l'étude.

L'IMPACT MAJEUR DE PILIER 2 POUR LES DÉCISIONS D'INVESTISSEMENT

PILIER 2 VA-T-IL INFLUENCER LES FUTURES DÉCISIONS D'INVESTISSEMENT ?



L'impact clé de Pilier 2 sur les organisations se mesure également sur leurs futures décisions d'investissements : **82% des répondants estiment que la réglementation influencera leurs choix** en la matière.

Ce constat, partagé de manière homogène entre fonctions et zones géographiques, souligne à quel point Pilier 2 est perçu comme un facteur structurant dans la stratégie de l'entreprise.

- Les investissements susceptibles d'être affectés couvrent un large spectre :
- La localisation des activités, désormais plus étroitement liée à la substance réelle
- Les systèmes d'information et les outils de pilotage
- L'adaptation des processus organisationnels
- La structuration juridique et fiscale des groupes
- Les politiques de financement intragroupe qui ont un impact direct sur le taux effectif

Pilier 2 devient incontestablement un filtre incontournable dans la prise de décision stratégique bien au-delà du seul périmètre fiscal.

AVIS D'EXPERT

LAURENT LECLERCQ,

Avocat Associé, Fidal



Le constat est largement partagé que de nombreux groupes qui sont dans le champ d'application de la réglementation Pilier 2 ne seront pas prêts à fournir l'ensemble des informations de la Globe information Return (GIR), Déclaration d'Information Globale (DIG) en français, qui devra être déposée pour la première fois le 30 juin 2026. Pour autant, la situation de ces groupes n'est pas désespérée. Voici deux conseils à leur intention.

Ne pas opter pour l'absence de déclaration GIR !

Il faut le reconnaître, la consultation du modèle de GIR publié par l'OCDE au début de cette année (Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025) | OECD) peut refroidir les esprits les plus motivés à passer la vitesse supérieure pour se mettre en conformité avec la réglementation. L'administration française n'a pas encore publié la version française, qui est prévue selon nos informations début 2026, mais celle-ci devrait être identique ou quasiment identique au modèle OCDE, avec toutefois des références au Code général des impôts français, pas aux Model Rules de l'OCDE.

La première question est de savoir qui doit déposer cette déclaration. De ce point de vue, les textes sont clairs. En principe, chaque entité constitutive doit préparer une DIG la concernant, et elle seule. Mais l'article 223 WW bis du CGI prévoit des assouplissements que la totalité des groupes soumis à Pilier 2, sans doute, vont exploiter.

Prenons l'exemple de la filiale française d'un groupe dont la mère est espagnole et soumise à la réglementation Pilier 2. Selon notre expérience, il est probable que la mère espagnole dépose une seule DIG regroupant l'ensemble des juridictions et entités concernées par la déclaration auprès de son administration espagnole, à charge pour cette dernière de communiquer la partie de la DIG relative à chaque juridiction à l'administration concernée. C'est donc l'administration espagnole qui communiquera à l'administration française la partie de la DIG relative à la juridiction « France », et donc les données de la filiale. Cette dernière n'aura pas de DIG à déposer.

Il est toutefois crucial de s'assurer que l'Espagne a conclu avec la France un accord bilatéral ou multilatéral ou tout autre accord régissant l'échange automatique de déclarations d'informations relatives à un impôt complémentaire.

Cela sera certainement le cas puisqu'une directive européenne DAC 9 relative à cet échange automatique est actuellement en cours de transposition. Utiliser des outils comme Excel ou des solutions improvisées devient rapidement ingérable.

A l'inverse, une tête de groupe « Pilier 2 » française déposera selon toute vraisemblance la DIG en France concernant l'ensemble des entités figurant dans le périmètre. Ceci est possible, et même le plus souvent souhaitable, mais il faut s'assurer que (i) la réglementation locale « Pilier 2 » applicable à chaque entité dispense cette entité de produire la DIG si la mère (par exemple) la produit et (ii) que la juridiction dont relève cette entité et la France échangent les informations relatives à cette DIG.

En résumé, **il est crucial que le groupe « Pilier 2 » et ses entités constitutives soient bien au clair sur « qui dépose quoi » et que les administrations concernées en soient informées, par exemple via la déclaration de résultats (c'est le cas pour la France, avec la partie 3 du cadre II de la déclaration n°2065-INT).**

Une fois ce premier point d'organisation résolu, le groupe peut se demander ce qui se passera si la déclaration n'est pas déposée, ou trop tard, ou truffée d'inexactitudes.

En théorie, l'article 1729 F bis du CGI dispose que sont passibles d'une amende d'un montant de **100.000 €** en cas de **défaut ou de retard de dépôt de la déclaration**

DIG ou du relevé de liquidation. L'amende ne peut excéder **50.000 €** par déclaration pour l'ensemble des autres manquements aux obligations déclaratives prévues à l'article 223 WW du CGI, par exemple le dépôt d'une DIG incomplète ou erronée. Par ailleurs, Le II de l'article 1729 F bis du CGI prévoit un plafonnement des amendes forfaitaires encourues à 1 M€ au titre d'un exercice donné. Ce cas s'applique clairement aux groupes dans lesquels plusieurs DIG sont déposées ne regroupant que les informations d'une seule entité constitutive.

Peu de pays ont fait le choix, à l'instar de la France, de sanctionner dès l'entrée en vigueur du régime les manquements aux obligations déclaratives. Cela conduira-t-il l'administration française à faire preuve de clémence, en tous cas au cours d'une première période qualifiée de pédagogique ? On peut en douter car celle-ci a déjà relancé un grand nombre d'entités constitutives françaises qui n'avaient pas déposé ou pas correctement déposé, en temps et en heure, leur formulaire 2065-INT en rappelant les sanctions applicables. Si l'on reprend nos exemples précités.

Dans la mesure où la filiale française du groupe espagnol est dispensé de produire la DIG la concernant (cf. ci-dessus le rappel des conditions), elle ne s'exposera pas aux sanctions qui viennent d'être rappelées. Il convient toutefois qu'elle vérifie ce qu'elle a indiqué dans la partie 3 du cadre II du formulaire 2065-INT qu'elle a déposé.

Ne pas se laisser impressionner par l'apparente complexité de la DIG

Pour les entités françaises (qu'elles soient simplement entités constitutives ou têtes de groupe « Pilier 2 ») qui devraient déposer la déclaration DIG alors que leur projet « Pilier 2 » n'a pas encore démarré ou vient seulement de démarrer, notre recommandation est d'abord de prendre du recul par rapport aux informations qui doivent être produites dans cette déclaration et d'exploiter autant que possible toutes les mesures de simplification à leur disposition.

Par exemple, le décret du 4 décembre 2024 prévoit la possibilité d'opter pour un dispositif transitoire de déclaration simplifiée lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- l'exercice concerné par l'option a été ouvert au plus tard le 31 décembre 2028 et clos au plus tard le 30 juin 2030 ;
- aucun impôt complémentaire nécessitant une répartition entre entités constitutives n'est dû par le groupe d'entreprises multinationales ou groupe national dans l'Etat ou territoire concerné.

Le décret fait ainsi référence au régime de protection (temporaire à ce stade, prévu pour trois exercices en principe, mais qui pourrait être pérennisé à terme) prévu par l'article 223 VZ bis du CGI qui offre la possibilité de réputer nul l'impôt complémentaire exigible au titre de Pilier 2 si certains tests basés sur les données

issues du CBCR qualifié sont respectés (la déclaration de résultats, pour ce qui concerne les groupes nationaux d'envergure).

Cette option permet de bénéficier d'un **allègement très substantiel des informations à fournir dans l'état de la déclaration DIG relatif au calcul détaillé des éléments du ratio permettant de calculer le TEI de la juridiction**. Pour bénéficier de ce dispositif, il est **impératif de pouvoir justifier que le CBCR est qualifié** au sens des commentaires de l'OCDE, ce qui amène les groupes à revoir **en profondeur et prioritairement** leur process CBCR et à préparer leur CBCR de préférence sur la base des données des comptes consolidés.

Prenons l'exemple d'une groupe « Pilier 2 » dont la tête est française qui est implanté dans quatre juridictions en dehors de la France : l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne, le Maroc.

Seules l'Allemagne et l'Italie, en plus de la France, dégagent un résultat bénéficiaire pour l'exercice 2024.

De ce fait, et sous réserve que les tests CBCR soient correctement appliqués, le Maroc et l'Espagne devraient bénéficier du fait de leur résultat déficitaire du test du « profit de routine ».

Il est aussi vraisemblable que l'Allemagne, l'Italie et la France, dont le niveau d'imposition est assez élevé, remplissent le test du « TEI simplifié ».

Dans ces conditions, le groupe pourrait éviter de procéder à des calculs détaillés pour toutes les juridictions où il est implanté, ce qui simplifiera grandement la tâche des personnes chargées d'élaborer la DIG.

CONCLUSION

L'enquête met en lumière plusieurs constats forts. Si une majorité d'entreprises ont engagé des démarches de préparation à Pilier 2, le **niveau de maturité reste contrasté selon les zones géographiques**. La maîtrise de sujets pourtant critiques, tels que la compréhension des mécanismes fiscaux ou la capacité à estimer l'assiette fiscale pour l'évaluation de l'impôt différé, varient ainsi fortement d'un pays à l'autre.

Un point ressort néanmoins de manière unanime : **l'impact majeur que représente Pilier 2**. Sa mise en conformité dépasse largement le périmètre d'un exercice purement fiscal pour s'imposer comme un **enjeu stratégique**. Les entreprises s'accordent ainsi sur le fait que la réglementation influencera non seulement la stratégie fiscale, mais aussi leurs décisions d'investissement. Son application appelle à repenser à la fois l'organisation, les processus et la stratégie.

En définitive, Pilier 2 agit véritablement comme un **catalyseur de transformation**. Au-delà d'une contrainte réglementaire, il peut devenir un levier de transparence, de gouvernance et d'optimisation du pilotage fiscal. Les prochaines années permettront de constater dans quelle mesure les entreprises auront su transformer cette obligation en opportunité durable.

AXYS, KSHUTTLE ET FIDAL

Axys est un cabinet de conseil en transformation des entreprises qui accompagne depuis **plus de 30 ans** les entreprises dans leurs transformations opérationnelles, avec une expertise reconnue l'accompagnement des directions financières dans leurs évolutions.

Forts de cette expérience, nous offrons un accompagnement sur mesure pour répondre aux défis uniques de chaque organisation et impulser des changements durables.

kShuttle est une société d'édition un éditeur de logiciels qui développe des solutions permettant de s'aligner avec les normes de durabilité et de finance pour une gestion de la performance globale.

Fondée par des experts en réglementation et des ingénieurs en informatique, kShuttle allie son savoir-faire technologique et son expertise métier pour développer les meilleures solutions logicielles.

Fidal, premier cabinet d'avocats d'affaires en France, accompagne les entreprises dans ses problématiques juridiques et fiscales. Experts dans le droit des affaires (fiscalité, droit des sociétés, droit du travail, droit de la concurrence, propriété intellectuelle, numérique), ils interviennent en conseil et contentieux et se positionnent en partenaires de leurs clients pour anticiper les enjeux de demain et leur proposer au quotidien des solutions opérationnelles efficaces.

