



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*



**AUTORITÉ
DES NORMES COMPTABLES**

RÈGLEMENT

N° 2023-02 du 7 juillet 2023

**modifiant le règlement ANC n° 2020-01 du 9 octobre 2020
relatif aux comptes consolidés**

**Homologué par arrêté du 26 décembre 2023 publié au Journal officiel
du 30 décembre 2023**

(Version complétée de commentaires infra-réglementaires)

L'Autorité des normes comptables,

Vu le code de commerce ;

Vu le code des assurances ;

Vu le code de la mutualité ;

Vu le code de la sécurité sociale ;

Vu le code monétaire et financier ;

Vu le code rural ;

Vu l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 créant l'Autorité des normes comptables ;

Vu le règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 du 5 juin 2014 modifié relatif au plan comptable général ;

Vu le règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-07 du 26 novembre 2014 modifié relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire ;

Vu le règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2015-11 du 26 novembre 2015 modifié relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurance ;

Vu le règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2020-01 du 9 octobre 2020 modifié relatif aux comptes consolidés ;

ADOpte les modifications suivantes du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2020-01 du 9 octobre 2020 modifié relatif aux comptes consolidés :

Article 1^{er} :

A l'article 272-7 il est ajouté :

« Par exception aux alinéas précédents, l'entité ne comptabilise pas d'actifs et passifs d'impôts différés liés à l'application des règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (dites règles GloBE pour Global antiBase Erosion) de l'OCDE visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, y compris ceux reconnus en application de « l'impôt complémentaire minimum qualifié prévu par le droit national » qu'un État instaurerait conformément aux règles GloBE de l'OCDE».

(IR1) Exception de comptabilisation d'actifs et passifs différés en application des règles GloBE - Éléments de contexte

- Règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (dites règles GloBE pour Global antiBase Erosion) de l'OCDE

Les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (dites règles GloBE pour Global antiBase Erosion) ont été élaborées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans le but de mettre en place un niveau minimum d'imposition mondial.

Cet objectif politique a été traduit dans le rapport de l'OCDE sur « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – modèle de règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) » approuvé le 14 décembre 2021 par le cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), que les États membres se sont engagés à respecter.

- Adoption dans l'Union européenne des règles GloBE par la directive 2022/2523 du Conseil et date d'application

La directive 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union a pour objectif d'intégrer le dispositif GloBE dans le droit de l'Union européenne.

La date limite de transposition par les États membres de cette directive 2022/2523 est le 31 décembre 2023 au plus tard.

Cette directive établit des mesures communes pour l'imposition minimale effective des groupes d'entreprises multinationales (EMN) et des groupes nationaux de grande envergure sous la forme suivante :

- a) une règle d'inclusion du revenu (RIR) selon laquelle une entité mère d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure calcule et paie sa part attribuable de l'impôt complémentaire pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe ; et
- b) une règle relative aux bénéficiaires insuffisamment imposés (RBII) selon laquelle une entité constitutive d'un groupe d'EMN a une charge d'impôt supplémentaire sous la forme d'une sortie de trésorerie égale à sa part de l'impôt complémentaire qui n'a pas été imputée au titre de la RIR pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe.

Les règles de cette directive relatives à l'application de RBII devraient s'appliquer à partir de 2024 afin de permettre aux juridictions de pays tiers d'appliquer la règle d'inclusion du revenu (RIR) durant la première phase de mise en œuvre du modèle de règles OCDE.

Par ailleurs, la directive 2022/2523 du Conseil prévoit la possibilité pour les États membres d'appliquer un « impôt complémentaire minimum qualifié » conformément aux règles GloBE de l'OCDE. Cet impôt complémentaire minimum qualifié, calculé et payé dans leur juridiction, est applicable postérieurement à 2023 et :

- a) détermine les bénéficiaires excédentaires des entités constitutives situées dans la juridiction (bénéficiaires excédentaires locaux) selon une méthode équivalente aux Règles GloBE ;
- b) vise à accroître, en vertu du droit interne, l'impôt dû sur des bénéficiaires excédentaires de la juridiction à hauteur du taux minimum applicable pour la juridiction et les Entités constitutives au titre d'une Année fiscale donnée ; et
- c) est appliqué et administré conformément aux effets prévus aux termes des règles GloBE, sous réserve que ladite juridiction n'octroie aucun avantage en lien avec ces règles.

(IR3) Exception de comptabilisation d'actifs et de passifs différés au titre des règles GloBE - Modalités d'application

L'application du dispositif GloBE ne donne pas lieu à la comptabilisation d'actifs ou de passifs différés même après la transposition de la directive.

Des informations dans l'annexe aux comptes sont requises concernant les règles GloBE (Cf article 282-27 » Impôts différés et charge d'impôt).

Article 2 :

L'article 282-27 est ainsi modifié :

« La ventilation entre impôts exigibles et impôts différés est indiquée.

La charge d'impôt comptabilisée en application du dispositif GloBE de l'OCDE est mentionnée distinctement.

Pour l'analyse des actifs et passifs d'impôts différés, les informations suivantes sont indiquées :

- Montant des actifs d'impôts différés non comptabilisés du fait que leur récupération n'est pas jugée probable avec une indication de la date la plus lointaine d'expiration ;
- Justification de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque l'entité a connu une perte fiscale récente.
- Ventilation des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés par grande catégorie : différences temporaires, crédits d'impôts ou reports fiscaux déficitaires ;
- Rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique, calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entité consolidante sur la base des textes fiscaux en vigueur. Parmi les éléments en rapprochement se trouvent les incidences de taux d'impôt réduits ou majorés pour certaines catégories d'opérations, et de différences de taux d'impôts pour les résultats obtenus par l'activité exercée dans d'autres pays que celui de l'entité consolidante ;
- Pour les exercices antérieurs à la mise en œuvre de la réglementation GloBe et dans la mesure où cette réglementation est intégrée dans la législation de l'Etat à la date de clôture, informations qualitatives sur le risque d'exposition du groupe à l'imposition minimum mondiale. Cette mention est complétée par des informations quantitatives si elles sont disponibles.

(IR 2) Application de l'exception à la comptabilisation d'actifs et passifs différés au titre des règles Globe - Informations qualitatives et quantitatives

Le dispositif GloBE entrant en vigueur à compter de 2024 en Europe, les groupes français n'auront à donner des informations sur leur exposition que pour les exercices ouverts en 2023.

(IR 4) Informations qualitatives et quantitatives

A titre d'exemples d'informations qualitatives et quantitatives, les entités mentionnent :

- *pour les informations qualitatives, des informations sur le ou les entités touchées par l'impôt minimum mondial et les principales juridictions dans lesquelles le groupe est exposé.*
- *pour les informations quantitatives (si disponibles):*
 - (i) une indication de la proportion des bénéfices d'une entité qui pourrait être soumise à l'impôt minimum mondial et le taux d'imposition effectif moyen applicable à ces bénéfices ; ou*
 - (ii) une indication de la façon dont le taux d'imposition effectif moyen de l'entité serait impacté si l'impôt minimum mondial était en vigueur.*

Article 3 : Le présent règlement entre en vigueur le lendemain du jour de sa publication au Journal Officiel.

©Autorité des normes comptables, juillet 2023