

IAS 12 : Prise en compte des règles GloBE du Pilier 2 de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) lors de la comptabilisation des actifs d'impôt différé

Extrait, Groupe de discussion sur les IFRS® – Compte rendu de la réunion du 14 mai 2024

CONTEXTE

Lors de sa réunion de [septembre 2022](#), le Groupe a discuté des répercussions sur l'information financière des règles GloBE du Pilier 2 de l'OCDE, notamment :

- l'entrée ou non des impôts complémentaires dans le champ d'application d'[IAS 12 Impôts sur le résultat](#);
- le moment auquel les modifications apportées aux lois fiscales sont considérées comme quasi adoptées;
- les considérations préliminaires relatives à la comptabilisation des impôts différés découlant des règles GloBE;
- les considérations préliminaires relatives aux informations à fournir.

En décembre 2021, l'OCDE a publié le modèle de règles du Pilier 2 (aussi connu sous le nom de règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition, ou règles GloBE) dans le cadre d'une réforme fiscale internationale visant à répondre aux défis fiscaux soulevés par l'économie numérique. Les « impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 » sont des impôts sur le résultat découlant de lois fiscales adoptées, ou quasi adoptées, qui exigent l'application du modèle de règles du Pilier 2.

Le Pilier 2 vise à faire en sorte que les entreprises multinationales (EMN) admissibles paient un taux d'impôt minimum de 15 pour cent sur les bénéfices qu'elles génèrent dans chaque juridiction où elles exercent des activités. Pour ce faire, il exige que les EMN admissibles paient un impôt complémentaire lorsqu'elles ont un taux d'imposition effectif inférieur à 15 pour cent dans une juridiction donnée. Les EMN admissibles sont celles dont le chiffre d'affaires consolidé excède 750 millions d'euros (environ 1 milliard de dollars) pendant au moins deux des quatre dernières années.

En vertu des règles du Pilier 2, les juridictions adoptent des mécanismes qui influent sur la façon dont les impôts complémentaires sont perçus. Les mécanismes les plus courants sont les suivants :

1. Impôt minimum national (IMN) : Un impôt complémentaire est perçu dans la juridiction où il est déclenché. Il est aussi appelé impôt minimum complémentaire national qualifié.

2. Règle d'inclusion du revenu (RDIR) : Un impôt complémentaire est généralement versé par l'entité mère ultime si les filiales étrangères sont assujetties à un impôt inférieur à 15 pour cent.
3. Règle relative aux paiements insuffisamment imposés (RPII) : Si l'entité mère ultime ne paie pas l'impôt complémentaire en vertu de la RDIR, les déductions peuvent être refusées, ou un impôt supplémentaire peut être imposé à la filiale.

Modifications d'IAS 12

En mai 2023, l'IASB a modifié [IAS 12](#) pour instaurer une exception temporaire obligatoire concernant la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 ainsi que la communication d'informations à leur sujet. Les entités doivent indiquer qu'elles ont appliqué l'exception. Ces modifications sont entrées en vigueur immédiatement après leur publication.

L'exception s'appliquera jusqu'à ce que l'IASB décide de la retirer ou de la rendre permanente.

L'IASB a également instauré des obligations d'information pour les périodes où la loi Pilier 2 est adoptée ou quasi adoptée mais n'est pas encore entrée en vigueur, et pour les périodes où elle est adoptée et en vigueur. Ces obligations d'informations supplémentaires sont entrées en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023.

Statut du Pilier 2

Le Pilier 2 a été adopté ou quasi adopté dans plusieurs juridictions. De nombreuses juridictions ont adopté des dispositions législatives en 2023, et certains mécanismes de perception de l'impôt complémentaire (IMN, RDIR ou RPII) entrent en vigueur en 2024. La date d'entrée en vigueur de l'IMN, de la RDIR et de la RPII peut varier d'une juridiction à l'autre.

Les EMN devront suivre de près l'adoption ou la quasi-adoption des règles du Pilier 2 dans toutes les juridictions où elles exercent leurs activités, y compris par le biais de filiales en propriété exclusive ou partielle, de coentreprises, d'entités intermédiaires et d'établissements stables. De plus, des règles transitoires, communément appelées « dispositions d'exonération », peuvent s'appliquer. Selon ces dispositions, les impôts complémentaires sont réputés nuls pour les juridictions qui remplissent certaines conditions. Les règles et les calculs relatifs au Pilier 2, de même que l'application des dispositions d'exonération, sont complexes.

La question s'est posée, dans la pratique, de savoir si l'incidence du Pilier 2 devrait être prise en compte lors de l'appréciation de la recouvrabilité des actifs d'impôt différé découlant du régime d'imposition des sociétés existant d'une entité. Cette question est illustrée dans la mise en situation ci-dessous.

Mise en situation

- L'entité B prépare des états financiers consolidés pour l'exercice clos le 31 décembre 2024, conformément aux normes IFRS de comptabilité.
- L'entité B est une EMN qui possède plusieurs filiales, dont la filiale 1 située dans le pays G.
- Le pays G a adopté la loi Pilier 2 en 2024. Le mécanisme d'impôt complémentaire IMN prend effet en 2024.
- L'entité B est l'entité mère ultime et a un chiffre d'affaires consolidé qui excède le seuil de 750 millions d'euros prévu en vertu du Pilier 2. Il s'agit d'une EMN admissible qui entre dans le champ d'application de la loi Pilier 2. Par souci de simplicité, aucune disposition d'exonération ne s'applique.
- La filiale 1 a des pertes fiscales reportées en avant découlant du régime d'imposition des sociétés / régime fiscal national, d'un montant de 100 unités monétaires (UM). Le taux d'imposition des sociétés est de 15 pour cent, ce qui donne lieu à une différence temporaire déductible de 15 UM ($100 \times 15 \%$).
- Le taux d'imposition effectif au titre des règles GloBE est de 10 pour cent dans le pays G, et l'impôt complémentaire devra être payé dans le pays G en 2024. Le résultat GloBE dans le pays G est de 200 UM, et un impôt complémentaire de 10 UM est exigible ($200 \times (15 \% - 10 \%)$). Comme l'IMN est en vigueur, l'impôt complémentaire sera perçu dans le pays G.
- **Compte non tenu** du Pilier 2, l'entité B détermine que la différence temporaire déductible découlant de la filiale 1 est entièrement recouvrable. La raison en est que l'entité B a estimé qu'il est probable que les bénéfices imposables seront suffisants dans l'avenir pour comptabiliser les avantages liés aux pertes fiscales ([paragraphe 29](#) d'IAS 12). Un actif d'impôt différé de 15 UM serait comptabilisé dans les états financiers consolidés de l'entité B.
- **Compte tenu** du Pilier 2, l'entité B détermine qu'elle perdra certains avantages liés aux pertes fiscales reportées en avant, car elle devra payer un impôt complémentaire dans le pays G. Par conséquent, l'entité B comptabiliserait un montant nul ou partiel à titre d'actif d'impôt différé selon ses prévisions des bénéfices imposables.

La discussion du Groupe porte sur les actifs d'impôt différé découlant de pertes fiscales reportées en avant. Toutefois, la question demeure applicable à l'appréciation de la recouvrabilité de tous les actifs d'impôt différé découlant du régime d'imposition des sociétés.

Question 1 : L'entité B devrait-elle tenir compte de l'incidence de la loi Pilier 2 lorsqu'elle apprécie la recouvrabilité de l'actif d'impôt différé pour les pertes fiscales reportées en avant?

Analyse

Point de vue 1 – Le Pilier 2 n'est pas pris en compte dans l'appréciation de la recouvrabilité de l'actif d'impôt différé découlant du régime d'imposition des sociétés

Les tenants de ce point de vue s'appuient sur les [modifications d'IAS 12](#) publiées en réponse aux préoccupations concernant la comptabilisation des impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire en vertu du Pilier 2. Ces préoccupations sont résumées au paragraphe BC99(b) de la base des conclusions d'IAS 12. Il s'agit notamment de préoccupations quant à la question de savoir s'il faut réévaluer les impôts différés comptabilisés selon les régimes fiscaux nationaux applicables pour refléter l'impôt complémentaire qui pourrait devoir être payé conformément aux règles du Pilier 2, et quant au taux d'impôt à utiliser pour évaluer les impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire.

En réponse à ces préoccupations, l'IASB a modifié IAS 12 en instaurant une exception temporaire obligatoire au [paragraphe 4A](#) d'IAS 12, selon lequel « l'entité ne doit pas comptabiliser les actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 ni fournir d'informations à leur sujet ». Le paragraphe 4A d'IAS 12 indique clairement que l'exception s'applique à l'IMN, puisqu'il précise que l'« impôt complémentaire minimum national qui est admissible » est un impôt sur le résultat découlant des règles du Pilier 2.

Le paragraphe BC104 de la base des conclusions d'IAS 12 explique que l'IASB n'a pas élargi le champ d'application de l'exception pour y inclure l'évaluation des impôts différés comptabilisés selon les régimes fiscaux nationaux. En effet, l'entité n'aurait pas à réévaluer de tels impôts différés pour refléter l'impôt découlant des règles du Pilier 2 qu'elle s'attend à payer lors du recouvrement (ou du règlement) d'un actif ou d'un passif connexe.

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que, si l'entité B devait décomptabiliser un actif d'impôt différé par ailleurs recouvrable en vertu du régime des sociétés en vertu du Pilier 2, cela serait considéré comme la prise en compte d'informations sur les actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2.

Cette position cadre avec le [document 12A préparé par les permanents](#), intitulé *Temporary Exception to Deferred Tax Accounting*, qui a été présenté lors de la réunion d'avril 2023 de l'IASB. Les permanents de l'IASB étaient d'avis qu'il n'était pas nécessaire que l'exception temporaire englobe l'évaluation pour répondre à la question de savoir si les impôts différés nationaux devraient être réévalués. Le document préparé par les permanents fournit l'exemple suivant : si une entité devait réévaluer un passif d'impôt différé existant afin de refléter les impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 qu'elle s'attend à payer lors du recouvrement (ou du règlement) de l'actif ou du passif connexe, elle comptabiliserait en fait un passif d'impôt différé rattaché à l'impôt sur les résultats découlant des règles du Pilier 2, qui est couvert par l'exception temporaire – le passif se rapporterait donc aux paiements futurs d'impôt complémentaire, et non aux paiements futurs d'impôts sur le résultat nationaux.

Bien que le document préparé par les permanents ne fasse pas autorité, cet exemple, associé au paragraphe BC104 de la base des conclusions d'IAS 12, explique pourquoi on ne tient pas compte des incidences des règles du Pilier 2 lors de l'appréciation de la recouvrabilité des actifs d'impôt différé découlant du régime d'imposition des sociétés.

Les tenants de ce point de vue font remarquer que la prise en compte des incidences des règles du Pilier 2 sur la recouvrabilité des actifs d'impôt différé existants irait à l'encontre des raisons invoquées par l'IASB pour instaurer l'exception. Selon le paragraphe BC101 de la base des conclusions d'IAS 12, l'IASB a conclu que l'exception :

- a. offrirait un allègement aux entités touchées en ce qui concerne la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé découlant de lois fiscales complexes qu'adopteront sous peu divers pays;
- b. permettrait d'éviter que des interprétations divergentes donnent lieu à une disparité des pratiques lors de l'application d'IAS 12;
- c. accorderait un délai qui permettrait aux parties prenantes de prendre le temps d'évaluer comment le modèle de règles du Pilier 2 est mis en œuvre dans les différents pays, aux entités de déterminer de quelle façon la situation les touche et à l'IASB de déterminer s'il doit mener d'autres travaux.

En raison de l'exception, les incidences des règles du Pilier 2 ne sont pas prises en compte dans l'appréciation de la recouvrabilité des actifs d'impôt différé existants qui découlent du régime d'imposition des sociétés. Cela comprend l'IMN, la RPII et la RDIR. Comme il s'agit d'une exception obligatoire à la comptabilisation habituelle des impôts différés, les tenants de ce point de vue estiment qu'il ne peut y avoir de divergence avec ce point de vue.

Dans la mise en situation présentée, les tenants de ce point de vue estiment que l'entité B comptabiliserait l'actif d'impôt différé de 15 UM en 2024, et qu'elle comptabiliserait l'incidence de l'impôt découlant des règles du Pilier 2 comme un impôt exigible au moment où il sera engagé. L'entité B tiendrait compte des obligations d'information applicables en ce qui a trait aux incidences des règles du Pilier 2, ce qui déborde le cadre de cette discussion.

Point de vue 2 – Le Pilier 2 est pris en compte dans l'appréciation de la recouvrabilité de l'actif d'impôt différé découlant du régime d'imposition des sociétés

Les tenants de ce point de vue sont d'avis que l'exception temporaire obligatoire ne s'applique pas parce qu'il ne s'agit pas d'un actif d'impôt différé rattaché à l'impôt sur les résultats découlant des règles du Pilier 2 selon la description au [paragraphe 4A](#) d'IAS 12. L'actif d'impôt différé découle plutôt du régime d'imposition des sociétés et doit être soumis à un test de recouvrabilité en tenant compte des exigences applicables d'[IAS 12](#), y compris l'évaluation des bénéfices imposables futurs. Lorsqu'elle apprécie si un actif d'impôt différé devrait être comptabilisé sur la base de la suffisance des bénéfices imposables futurs, l'entité tient compte de tous les facteurs, tant favorables que défavorables, qui influent sur les bénéfices imposables futurs prévus. Les [paragraphe 27 à 31](#) et [34](#) d'IAS 12 fournissent des indications supplémentaires à cet égard.

Si les avantages liés à l'actif d'impôt différé ne devaient plus se réaliser en raison des règles du Pilier 2, cela indique qu'une partie ou la totalité de l'actif d'impôt différé ne devrait pas être comptabilisée.

Dans la mise en situation présentée, les tenants de ce point de vue estiment que la différence temporaire déductible pourrait ne pas être entièrement recouvrable. Autrement dit, la valeur de l'actif d'impôt différé se situerait entre un montant nul et 15 UM. L'entité B ne comptabiliserait pas un passif d'impôt différé pour des montants imposables futurs, étant donné que la comptabilisation d'un passif d'impôt différé découlant des règles du Pilier 2 est interdite en vertu de l'exception.

Il convient de noter que, selon ce point de vue, une évaluation différente peut être requise pour les systèmes de RPII et de RDIR. En effet, les impôts peuvent être prélevés en dehors de la juridiction où se produit la différence temporaire, et potentiellement par une entité n'entrant pas dans le périmètre de l'entité comptable. Cette question déborde le cadre de cette discussion.

Discussion du Groupe

La plupart des membres du Groupe adhèrent au [point de vue 1](#) en raison de l'intention de l'exception et des explications fournies dans la base des conclusions. Plusieurs membres du Groupe sont d'avis que l'intention de l'exception temporaire obligatoire est claire, en ce qu'aucune incidence des règles du Pilier 2 ne devrait être prise en compte dans la comptabilisation des actifs ou passifs d'impôt différé. Ils font valoir que cette intention est étayée par les paragraphes BC99, BC101 et BC104 de la base des conclusions d'IAS 12, selon ce qui est indiqué dans le point de vue 1 ci-dessus. Ils estiment que le [point de vue 2](#) ne serait pas compatible avec cette intention, car il suppose la prise en compte de certaines incidences des règles du Pilier 2. Ils font remarquer que, dès lors que les entités commencent à examiner *certaines* incidences des règles du Pilier 2, on ne sait pas très bien où elles devraient s'arrêter. Un membre du Groupe souligne également que l'exception temporaire est obligatoire (c'est-à-dire non facultative). Une entité ne peut donc pas choisir de comptabiliser ou d'évaluer les actifs et passifs d'impôt différé en tenant compte de certains impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2, tandis que d'autres impôts sur le résultat découlant de ces règles sont comptabilisés lorsqu'ils sont engagés.

Un membre du Groupe est d'accord avec le [point de vue 2](#), à savoir que les entités tiendraient généralement compte de tous les facteurs ayant une incidence sur la recouvrabilité des actifs d'impôt différé, et que les incidences des règles du Pilier 2 pourraient être l'un de ces facteurs. Le [point de vue 1](#) entraînerait la comptabilisation d'un actif d'impôt différé pour lequel les avantages ne sont pas entièrement réalisables. Toutefois, d'autres membres du Groupe font remarquer que cela découle directement de l'application d'une exception temporaire obligatoire aux exigences d'[IAS 12](#) relativement aux règles du Pilier 2.

Quelques membres du Groupe ajoutent que les entités évaluent encore les incidences des règles du Pilier 2. Les calculs relatifs aux règles du Pilier 2 sont complexes. Les entités pourraient devoir mettre en place de nouveaux contrôles à l'égard des informations financières et apporter des changements à leurs systèmes pour répondre aux exigences en matière de calculs et de données. Certaines entités peuvent également choisir d'apporter des changements à la structure de leur

organisation avant la mise en œuvre des règles du Pilier 2, ce qui pourrait aussi avoir une incidence sur les calculs.

Dans l'ensemble, la discussion du Groupe vise à faire prendre conscience de la question de savoir si une entité doit tenir compte des règles GloBE du Pilier 2 dans le cadre de l'appréciation de la recouvrabilité des actifs d'impôt différé existants. Le Groupe fait remarquer que le Pilier 2 est en constante évolution, étant donné que de nombreuses juridictions sont encore en voie d'adopter ou de quasi adopter la loi Pilier 2. Le Groupe recommande que le CNC continue de surveiller l'évolution du Pilier 2, notamment les discussions avec d'autres normalisateurs nationaux afin de comprendre les autres questions comptables qui émergent dans leur juridiction en lien avec la mise en œuvre du Pilier 2 et de l'exception temporaire obligatoire connexe.