



**IFRS**<sup>®</sup>

Accounting

Janvier 2023

# Exposé-sondage

Norme IFRS de comptabilité

---

## Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2

Projet de modification d'IAS 12

Date limite de réception des commentaires : le 10 mars 2023

IASB/ED/2023/1

International Accounting Standards Board



**Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du  
Pilier 2**

Projet de modification d'IAS 12

*Date limite de réception des commentaires :  
le 10 mars 2023*

Exposure Draft ED/2023/1 *International Tax Reform—Pillar Two Model Rules* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by 10 March 2023 and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data. If you would like to request confidentiality, please contact us at [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) before submitting your letter.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the IASB and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

#### **Copyright © 2023 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) or visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

**Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du  
Pilier 2**

Projet de modification d'IAS 12

*Date limite de réception des commentaires :  
le 10 mars 2023*

L'exposé-sondage ES/2023/1 *Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les commentaires doivent être transmis d'ici le 10 mars 2023 par courrier électronique, à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org), ou en ligne, à <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org), à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels. Si vous souhaitez demander la confidentialité de vos commentaires, veuillez communiquer avec nous à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) avant de les envoyer.

**Avis de non-responsabilité :** Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou extracontractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

#### © 2023 IFRS Foundation

**Tous droits réservés.** Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB auprès de l'IFRS Foundation. S'adresser à [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



L'IFRS Foundation est titulaire de marques de commerce qu'elle a déposées dans le monde entier, y compris « IAS® », « IASB® », le logo IASB®, « IFRIC® », « IFRS® », le logo IFRS®, « IFRS for SMEs® », le logo IFRS for SMEs®, le symbole « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « NIIF® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques déposées de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

**SOMMAIRE**

	<i>à partir de la page</i>
<b>INTRODUCTION</b>	6
<b>APPEL À COMMENTAIRES</b>	7
<b>MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 12 <i>IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT</i></b>	9
<b>APPROBATION PAR L'IASB DE L'EXPOSÉ-SONDAGE <i>RÉFORME FISCALE INTERNATIONALE – MODÈLE DE RÈGLES DU PILIER 2</i> PUBLIÉ EN JANVIER 2023</b>	11
<b>BASE DES CONCLUSIONS DE L'EXPOSÉ-SONDAGE <i>RÉFORME FISCALE INTERNATIONALE – MODÈLE DE RÈGLES DU PILIER 2</i></b>	12

## Introduction

---

### Objet de l'exposé-sondage

Plus de 135 pays, représentant plus de 90 % du PIB mondial, ont adhéré à une solution reposant sur deux piliers qui vise à résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie. En décembre 2021, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié le modèle établissant les règles du Pilier 2.

Ce modèle :

- (a) vise à faire en sorte que les grandes entreprises multinationales (EMN) paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles réalisent dans chacun des pays où elles exercent leurs activités ;
- (b) prévoit, pour atteindre cet objectif, que les EMN soient assujetties à un impôt complémentaire de façon à ce que le taux d'imposition des bénéfices excédentaires réalisés dans chaque pays soit d'au moins 15 %.

Les parties prenantes ont fait part à l'International Accounting Standards Board (IASB) de préoccupations concernant les répercussions que la mise en œuvre du modèle de règles du Pilier 2 pourrait avoir sur le traitement comptable des impôts sur le résultat. Elles s'inquiètent notamment de l'incertitude entourant la comptabilisation des impôts différés découlant de ces règles et veulent obtenir rapidement des précisions, car certains pays sont en voie d'adopter des lois fiscales pour mettre en œuvre ce modèle.

### Propositions de l'exposé-sondage

Les propositions contenues dans l'exposé-sondage introduisent :

- (a) une exception temporaire en ce qui concerne la comptabilisation des impôts différés rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 ;
- (b) des obligations d'information ciblées.

Selon l'IASB, les modifications proposées permettraient d'offrir rapidement un allègement aux entités touchées et d'éviter que des interprétations divergentes donnent lieu à une disparité des pratiques lors de l'application d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Elles imposeraient par ailleurs à l'entité de fournir des informations ciblées aux utilisateurs des états financiers pour les périodes qui précèdent et qui suivent l'entrée en vigueur des règles du Pilier 2.

### Prochaines étapes

L'IASB examinera les commentaires suscités par l'exposé-sondage et décidera s'il apporte les modifications proposées. Le cas échéant, les modifications à apporter à la suite de cette décision le seraient au deuxième trimestre de 2023.

## Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) indiquent les cas où le libellé des propositions pose problème parce qu'il est traduit de l'anglais ;
- (e) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des éléments dont le présent exposé-sondage ne traite pas.

## Questions à l'intention des répondants

### Question 1 — Exception temporaire concernant la comptabilisation des impôts différés (paragraphes 4A et 88A)

IAS 12 s'applique aux impôts sur le résultat qui découlent d'une loi fiscale adoptée ou quasi adoptée dans le but de mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2 (ci-après appelée « loi Pilier 2 »), publié par l'OCDE. Il peut notamment s'agir d'une loi instaurant un impôt complémentaire minimum national qui est admissible selon ces règles.

L'IASB propose que, à titre d'exception aux dispositions d'IAS 12, l'entité ne comptabilise pas les actifs ou passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 et ne fournisse pas d'informations à leur sujet.

Il propose également que l'entité soit tenue d'indiquer qu'elle a appliqué l'exception.

Les raisons qui sous-tendent ces propositions sont exposées aux paragraphes BC13 à BC17 de la base des conclusions.

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse. Si vous rejetez les propositions, veuillez expliquer ce que vous suggérez plutôt de faire, avec motifs à l'appui.

### Question 2 — Informations à fournir (paragraphes 88B et 88C)

Si une loi Pilier 2 a été adoptée ou quasi adoptée, mais qu'elle n'est pas encore entrée en vigueur, l'entité doit mentionner, pour la période considérée uniquement :

- (a) des informations sur les lois adoptées ou quasi adoptées dans les pays où elle exerce ses activités ;
- (b) les pays dans lesquels son taux d'impôt effectif moyen (calculé selon le paragraphe 86 d'IAS 12) est inférieur à 15 %, le montant global du bénéfice comptable réalisé dans ces pays, le montant global de la charge (ou du produit) d'impôt y afférent ainsi que le taux d'impôt effectif moyen pondéré alors obtenu ;
- (c) si elle a relevé ou non, lorsqu'elle a porté des appréciations en vue de se conformer à une loi Pilier 2, des pays qui :
  - (i) ont été identifiés par application de la disposition proposée en (b), mais pour lesquels l'entité pourrait ne pas avoir à payer d'impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2,
  - (ii) n'ont pas été identifiés par application de la disposition proposée en (b), mais pour lesquels l'entité pourrait avoir à payer des impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2.

L'IASB propose également que, lorsqu'une loi Pilier 2 est en vigueur au cours d'une période, l'entité soit tenue de fournir séparément les informations concernant la charge (produit) d'impôt exigible découlant des règles du Pilier 2.

Les raisons qui sous-tendent ces propositions sont exposées aux paragraphes BC18 à BC25 de la base des conclusions.



**Question 2 — Informations à fournir (paragraphe 88B et 88C)**

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse. Si vous rejetez les propositions, veuillez expliquer ce que vous suggérez plutôt de faire, avec motifs à l'appui.

**Question 3 — Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires (paragraphe 98M)**

L'IASB propose que l'entité :

- (a) applique l'exception — et indique qu'elle a appliqué celle-ci — dès la publication des modifications et de manière rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* ;
- (b) se conforme aux obligations d'information énoncées aux paragraphes 88B et 88C pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Les raisons qui sous-tendent ces propositions sont exposées aux paragraphes BC27 et BC28 de la base des conclusions.

Appuyez-vous ces propositions ? Veuillez motiver votre réponse. Si vous rejetez les propositions, veuillez expliquer ce que vous suggérez plutôt de faire, avec motifs à l'appui.

**Date limite**

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le 10 mars 2023.

**Pour faire parvenir des commentaires**

Les commentaires doivent être transmis par voie électronique.

En ligne <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

Par courriel [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

Vos commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que vous ne demandiez qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial, et que nous accédions à votre demande. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels. Si vous souhaitez demander la confidentialité de vos commentaires, veuillez communiquer avec nous à [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) avant de les envoyer.

## Modifications [en projet] d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*

Les paragraphes 4A, 88A à 88C (et le titre qui les précède) et 98M sont ajoutés.

### Champ d'application

[...]

- 4A La présente norme s'applique aux impôts sur le résultat qui découlent d'une loi fiscale adoptée ou quasi adoptée dans le but de mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2<sup>1</sup> (ci-après appelée « loi Pilier 2 »), publié par l'Organisation de coopération et de développement économiques. Il peut notamment s'agir d'une loi instaurant un impôt complémentaire minimum national qui est admissible selon ces règles. À titre d'exception aux dispositions de la présente norme, 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.

[...]

### Informations à fournir

[...]

#### Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2

- 88A L'entité doit indiquer qu'elle a appliqué l'exception 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 (voir paragraphe 4A).
- 88B L'entité doit fournir séparément les informations concernant la charge (produit) d'impôt exigible découlant des règles du Pilier 2.
- 88C Si une loi Pilier 2 a été adoptée ou quasi adoptée, mais qu'elle n'est pas encore entrée en vigueur, l'entité doit mentionner, pour la période considérée uniquement :
- (a) des informations sur les lois adoptées ou quasi adoptées dans les pays où elle exerce ses activités ;
  - (b) les pays dans lesquels son taux d'impôt effectif moyen (calculé selon le paragraphe 86) est inférieur à 15 %, le montant global du bénéfice comptable réalisé dans ces pays, le montant global de la charge (ou du produit) d'impôt y afférent ainsi que le taux d'impôt effectif moyen pondéré alors obtenu ;
  - (c) si elle a relevé ou non, lorsqu'elle a porté des appréciations en vue de se conformer à la loi Pilier 2, des pays qui :
    - (i) ont été identifiés par application du paragraphe 88C(b), mais pour lesquels l'entité pourrait ne pas avoir à payer d'impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2,
    - (ii) n'ont pas été identifiés par application du paragraphe 88C(b), mais pour lesquels l'entité pourrait avoir à payer des impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2.

### Date d'entrée en vigueur

[...]

- 98M La publication de *Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2*, en [mois] 2023, a donné lieu à l'ajout des paragraphes 4A et 88A à 88C. L'entité doit appliquer :

<sup>1</sup> Pour consulter le modèle de règles du Pilier 2 : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/les-defis-fiscaux-soulevés-par-la-numerisation-de-l-economie-regles-globales-anti-erosion-de-la-base-d-imposition-pilier-deux.htm>.

- (a) les paragraphes 4A et 88A dès la publication des modifications et de manière rétrospective selon IAS 8 ;
- (b) les paragraphes 88B et 88C pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

## **Approbation par l'IASB de l'exposé-sondage *Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2* publié en janvier 2023**

La publication de l'exposé-sondage *Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2*, qui propose l'apport de modifications à IAS 12 *Impôts sur le résultat*, a été approuvé à l'unanimité par les 12 membres de l'International Accounting Standards Board.

Andreas Barckow	Président
Linda Mezon-Hutter	Vice-présidente
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Zach Gast	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

## Base des conclusions de l'exposé-sondage *Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2*

*La présente base des conclusions accompagne l'exposé-sondage Réforme fiscale internationale – Modèle de règles du Pilier 2, mais n'en fait pas partie intégrante. Elle résume les points dont l'International Accounting Standards Board (IASB) a tenu compte lors de l'élaboration de l'exposé-sondage. Les divers membres de l'IASB n'ont pas nécessairement tous accordé la même importance aux différents facteurs en cause.*

### Contexte

---

#### Le modèle de règles du Pilier 2

- BC1 En décembre 2021, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a publié le rapport *Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS*. Il y présente un modèle de règles, ci-après appelé « modèle de règles du Pilier 2 », qui :
- (a) fait partie de la solution reposant sur deux piliers qui vise à résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie, à laquelle ont adhéré plus de 135 pays, représentant plus de 90 % du PIB mondial ;
  - (b) est transposable en droit fiscal interne et peut être mis en œuvre par les différents pays dans le cadre d'une approche commune<sup>1</sup>.

#### Objectif et champ d'application

- BC2 Le modèle de règles du Pilier 2 :
- (a) vise à faire en sorte que les grandes entreprises multinationales (EMN) paient un impôt minimum sur les bénéfices qu'elles réalisent dans chacun des pays où elles exercent leurs activités ;
  - (b) prévoit, pour atteindre cet objectif, que les EMN soient assujetties à un impôt complémentaire de façon à ce que le taux d'imposition des bénéfices excédentaires réalisés dans chaque pays soit d'au moins 15 % ;
  - (c) exige de manière générale que l'entité mère ultime s'acquitte, auprès de l'autorité fiscale du pays où elle est établie, de l'impôt complémentaire sur les bénéfices de ses filiales dont le taux d'impôt est inférieur à 15 %.
- BC3 Les règles s'appliquent généralement aux entreprises multinationales qui ont présenté, dans leurs états financiers consolidés, un chiffre d'affaires dépassant 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre derniers exercices. Le modèle prévoit des seuils d'inclusion pour certains pays et exclut certains types d'entités de son champ d'application.

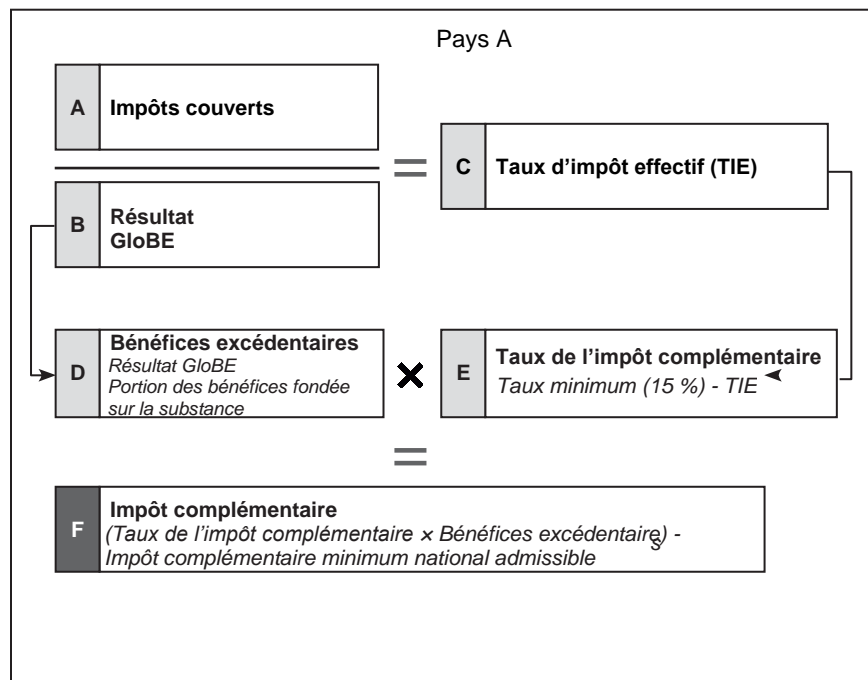
---

<sup>1</sup> Pour en savoir plus : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/la-communaute-internationale-conclut-un-accord-fiscal-sans-precedent-adapte-a-l-ere-du-numerique.htm>.

## Calcul de l'impôt complémentaire

BC4 La figure 1 illustre le calcul de l'impôt complémentaire pour un pays donné.

Figure 1 – Calcul de l'impôt complémentaire pour le pays A



BC5 En résumé, le modèle de règles du Pilier 2 précise que :

- (a) les *impôts couverts* englobent la charge d'impôt exigible dans un pays, après ajustements au titre des crédits d'impôt et des impôts différés. Ces ajustements comprennent l'ajout de la charge d'impôt différé selon un taux plafonné à 15 % (sous réserve d'autres ajustements). Le montant tient compte des impôts sur le résultat (ou de tout impôt de remplacement) pour l'exercice ;
- (b) le *résultat selon les règles globales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (résultat GloBE)* est le bénéfice net (ou la perte nette) dégagé dans un pays qui est inclus dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime, avant l'élimination des éléments intragroupe et après l'apport d'autres ajustements (visant, par exemple, les différences courantes entre les exigences comptables et les règles fiscales) ;
- (c) le *taux d'impôt effectif (TIE)* s'obtient en divisant les impôts couverts par le résultat GloBE dégagé dans un pays. Pour calculer le *taux de l'impôt complémentaire* pour ce pays, on soustrait le TIE du taux minimum, qui est de 15 % ;
- (d) les *bénéfices excédentaires* correspondent à la différence entre le résultat GloBE et la portion des bénéfices fondée sur la substance. L'exclusion de cette portion permet de ne pas considérer comme excédentaire un rendement fixe pour certaines activités substantielles (les coûts salariaux et la valeur comptable des immobilisations corporelles sont utilisés comme des indicateurs de telles activités) ;
- (e) l'*impôt complémentaire* est obtenu en multipliant les bénéfices excédentaires réalisés dans un pays par le taux de l'impôt complémentaire pour ce pays, puis en portant en diminution de ce produit, s'il y a lieu, l'impôt complémentaire minimum national admissible auquel est assujettie l'entité (voir paragraphe BC7).

## Dispositions d'assujettissement

BC6 Deux règles peuvent donner naissance à un passif au titre de l'impôt complémentaire, à savoir :

- (a) la *règle d'inclusion du revenu (RDIR)* selon laquelle l'entité mère a la responsabilité d'acquitter l'impôt complémentaire, proportionnellement à sa participation dans les filiales assujetties à un taux d'impôt inférieur à 15 %. Selon cette règle, l'entité mère ultime est la principale responsable

de l'impôt complémentaire. Toutefois, dans certaines circonstances, cette responsabilité peut incomber aux entités mères intermédiaires ;

- (b) la *règle relative aux paiements insuffisamment imposés* (RPII), qui fait office de filet de sécurité dans les cas où des bénéfices imposés à un taux inférieur à 15 % ne sont pas assujettis à l'impôt au titre de la RDIR.

BC7 Les pays peuvent également instaurer un *impôt complémentaire minimum national admissible*. L'impôt complémentaire est alors calculé d'une façon cohérente avec le modèle de règles du Pilier 2, mais il est exigible dans le pays où les bénéfices sont réalisés plutôt que dans celui où l'entité mère ultime est établie.

## Répercussions potentielles sur le traitement comptable des impôts sur le résultat

BC8 Les parties prenantes ont fait part à l'IASB de préoccupations concernant les répercussions que la mise en œuvre imminente du modèle de règles du Pilier 2 pourrait avoir sur le traitement comptable des impôts sur le résultat. Ces préoccupations concernent :

- (a) le traitement comptable de l'impôt complémentaire (voir paragraphes BC9 et BC10) ;
- (b) l'utilité des informations que pourrait procurer la comptabilisation des impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire (voir paragraphe BC11) ;
- (c) l'urgence d'obtenir des précisions dans la mesure où certains pays sont en voie d'adopter des lois fiscales pour mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2 (voir paragraphe BC12).

## Traitement comptable de l'impôt complémentaire selon IAS 12

### *Champ d'application d'IAS 12*

BC9 De manière générale, les parties prenantes s'entendent sur le fait que l'impôt complémentaire est considéré, dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime d'un groupe assujetti au modèle de règles du Pilier 2, comme un impôt sur le résultat — et qu'il entre donc dans le champ d'application d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Toutefois, elles ont fait remarquer qu'il est difficile de déterminer si l'impôt complémentaire est considéré comme un impôt sur le résultat dans les états financiers des filiales du groupe, par exemple dans le cas où une entité a la responsabilité de payer cet impôt au titre de bénéfices d'entités n'entrant pas dans son périmètre (tels que les bénéfices d'une filiale apparentée) ?

### *Traitement comptable des impôts différés*

BC10 Les parties prenantes ont signalé un manque de clarté quant à la façon dont l'entité comptabilise les impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire. Elles se demandent notamment :

- (a) *si le modèle de règles du Pilier 2 crée des différences temporaires additionnelles*. Est-il possible d'établir un lien direct entre le recouvrement (ou le règlement) de la valeur comptable des actifs (ou passifs), d'une part, et les paiements futurs de l'impôt complémentaire (ou la réduction de ces paiements), d'autre part ? Le fait que l'entité ait à payer ou non un impôt complémentaire dépend de plusieurs facteurs, tels que l'existence de différences permanentes entre le résultat comptable et le résultat fiscal qui entre dans le calcul des impôts sur le résultat conformément au régime fiscal national applicable ;
- (b) *s'il faut réévaluer les impôts différés*. L'entité est-elle tenue de réévaluer les impôts différés comptabilisés selon le régime fiscal national applicable pour refléter l'impôt complémentaire qu'elle pourrait avoir à payer conformément aux règles du Pilier 2 ?
- (c) *comment déterminer le taux d'impôt à utiliser pour évaluer les impôts différés*. Quel taux d'impôt l'entité utilise-t-elle pour évaluer, s'il y a lieu, les impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire ? Le paragraphe 47 d'IAS 12 impose à l'entité d'utiliser les taux d'impôt dont l'application est attendue lorsque l'actif sera réalisé ou le passif réglé. Or, le taux d'impôt à appliquer aux bénéfices excédentaires de l'entité dans les périodes ultérieures dépend de plusieurs facteurs qu'il est difficile, voire impossible, de prévoir de façon fiable.

### Utilité des informations relatives aux impôts différés

BC11 Certaines parties prenantes se sont interrogées sur l'utilité des informations que pourrait procurer la comptabilisation des impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire, en particulier dans les cas où l'entité

est tenue d'estimer le taux d'impôt à appliquer pour évaluer ceux-ci. Elles ont indiqué que la comptabilisation des impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire pourrait s'avérer extrêmement complexe et que, par conséquent, les coûts pourraient l'emporter sur les avantages.

### Urgence d'obtenir des précisions

- BC12 Selon IAS 12, les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués sur la base des taux d'impôt (et des lois fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière. Certains pays prévoient d'adopter des lois fiscales pour mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2 dès le premier semestre de 2023, et les parties prenantes ont fait remarquer :
- (a) qu'il reste peu de temps pour résoudre les incertitudes concernant le traitement comptable à appliquer à l'impôt complémentaire selon IAS 12 ;
  - (b) qu'en l'absence d'éclaircissements, les entités pourraient élaborer leur propre interprétation des dispositions d'IAS 12 en vue de les appliquer, ce qui pourrait engendrer des coûts et se traduire par :
    - (i) une disparité des pratiques quant au traitement comptable appliqué par les entités touchées ;
    - (ii) des informations qui pourraient ne pas être utiles pour les utilisateurs des états financiers.

## Projet de modification d'IAS 12

---

- BC13 À la lumière des préoccupations soulevées par les parties prenantes, l'IASB a reconnu que les entités ont besoin de temps pour déterminer comment appliquer les principes et les exigences d'IAS 12 en ce qui concerne le traitement comptable des impôts différés rattachés à l'impôt complémentaire; tout comme il a lui-même besoin de temps pour consulter davantage les parties prenantes et pour déterminer si, par exemple, des mesures sont à prendre afin de favoriser l'application uniforme d'IAS 12.
- BC14 Puisque certains pays comptent adopter de nouvelles lois fiscales visant à mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2 dans un avenir rapproché, l'IASB en est venu à la conclusion qu'il serait impossible de mener les activités mentionnées au paragraphe BC13 avant que les entités aient à tenir compte des répercussions de ces lois sur le traitement comptable des impôts différés.

### Exception temporaire concernant la comptabilisation des impôts différés

- BC15 L'IASB propose une exception temporaire à l'application de certaines dispositions d'IAS 12 en ce qui concerne la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 et la fourniture d'informations à leur sujet. Cette exception temporaire :
- (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'entendent adopter sous peu divers pays ;
  - (b) permettrait d'éviter que des interprétations divergentes par les entités donnent lieu une disparité des pratiques lors de l'application d'IAS 12 ;
  - (c) accorderait un délai qui permettrait, après l'adoption d'une loi Pilier 2<sup>2</sup> par un pays, aux parties prenantes de prendre le temps d'évaluer comment le modèle de règles du Pilier 2 y est mis en œuvre, aux entités de déterminer de quelle façon la situation les touche et à l'IASB de déterminer s'il doit mener d'autres travaux.

### Application obligatoire

- BC16 L'IASB propose que l'application de l'exception temporaire soit obligatoire plutôt qu'optionnelle de façon à :
- (a) accroître la comparabilité des états financiers des entités et, par le fait même, l'utilité des informations pour les utilisateurs de ces états financiers ;

<sup>2</sup> Dans la présente base des conclusions, les lois fiscales adoptées ou quasi adoptées pour mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2, dont celles visant à instaurer un impôt complémentaire minimum national admissible, sont appelées « lois Pilier 2 ».



- (b) éliminer le risque que les entités élaborent par inadvertance des méthodes comptables qui ne sont pas cohérentes avec les principes et les exigences d'IAS 12.

### Durée de l'exception

- BC17 Des travaux supplémentaires sont nécessaires afin de déterminer la façon dont les principes et les exigences d'IAS 12 seront appliqués par les entités pour comptabiliser les impôts différés rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 (voir paragraphe BC13), qui dépend elle-même de l'approche employée par les pays pour mettre en œuvre le modèle de règles du Pilier 2. Pour le moment, l'IASB ne sait pas combien de temps serait nécessaire pour mener ces travaux. Par conséquent, il propose de ne pas fixer la durée de l'exception temporaire.

### Informations à fournir

- BC18 L'IASB s'est demandé s'il devait instaurer, en plus de l'exception temporaire, de nouvelles obligations d'information. Dans le cadre de son examen, il a tenu compte des besoins des utilisateurs des états financiers selon que la loi Pilier 2 :
- (a) est adoptée ou quasi adoptée mais non encore en vigueur (voir paragraphes BC19 à BC24) ;
- (b) est en vigueur (voir paragraphe BC25).

### Périodes antérieures à l'entrée en vigueur de la loi

- BC19 Dans les périodes antérieures à l'entrée en vigueur de la loi Pilier 2, les utilisateurs des états financiers ont besoin d'informations qui les aideront à évaluer la mesure dans laquelle l'entité pourrait avoir à payer un impôt complémentaire. Toutefois, l'entité en sera alors probablement à évaluer son exposition à ce risque et à se préparer à se conformer à la loi. Par conséquent, imposer à l'entité de fournir des informations détaillées conformément aux dispositions de la loi Pilier 2 serait irréaliste ou entraînerait probablement des coûts ou des efforts excessifs.
- BC20 L'IASB s'est efforcé d'identifier les informations qui donneraient aux utilisateurs d'états financiers une idée de l'exposition potentielle de l'entité à un paiement d'impôt complémentaire et dont la fourniture n'entraînerait pas de coûts ou d'efforts excessifs. Il propose donc que l'entité mentionne, pour la période considérée uniquement :
- (a) des informations sur les lois Pilier 2 adoptées ou quasi adoptées dans les pays où elle exerce ses activités (voir paragraphe 88C(a)) ;
- (b) les pays dans lesquels son taux d'impôt effectif moyen (calculé selon le paragraphe 86 d'IAS 12) est inférieur à 15 %, le montant global du bénéfice comptable<sup>3</sup> réalisés dans ces pays, le montant global de la charge (ou du produit) d'impôt y afférent ainsi que le taux d'impôt effectif moyen pondéré alors obtenu (voir paragraphe 88C(b)).
- BC21 Imposer à l'entité de fournir, pour la période considérée, des informations préparées selon IAS 12 serait moins onéreux que de lui imposer de fournir des informations préparées selon les dispositions de la loi Pilier 2. En effet, lorsqu'elle applique IAS 12, l'entité obtient certaines des informations exigées au paragraphe 88C(b) proposé. Par exemple, lorsqu'elle prépare le rapprochement imposé par le paragraphe 81(c), l'entité détermine le bénéfice comptable réalisé dans les pays où les taux d'impôt sont différents pour calculer l'effet de ces taux (voir paragraphe 85).
- BC22 Les dispositions énoncées dans le modèle de règles du Pilier 2 en ce qui concerne le calcul du taux d'impôt effectif dans chaque pays sont différentes de celles d'IAS 12. Des membres de l'IASB se sont donc opposés à ce qu'il soit imposé à l'entité de fournir des informations préparées selon IAS 12. Selon eux, ces informations ne seraient pas utiles aux utilisateurs des états financiers, puisqu'elles ne seraient pas conformes aux dispositions du modèle de règles du Pilier 2 et qu'elles concerneraient des périodes au cours desquelles les règles ne sont pas encore en vigueur. Ils sont d'avis que de telles informations pourraient de plus être trompeuses ou de nature confidentielle sur le plan commercial.
- BC23 Toutefois, la majorité des membres de l'IASB ont fait valoir que les informations préparées selon IAS 12 seraient tout de même utiles aux utilisateurs des états financiers, car elles leur donneraient une idée de l'exposition potentielle de l'entité à un paiement d'impôt complémentaire et des pays concernés. Compte tenu de l'importance du modèle de règles du Pilier 2, ces membres jugent primordial de donner aux utilisateurs des états financiers une idée de l'exposition potentielle de l'entité à un paiement d'impôt complémentaire.

<sup>3</sup> Selon le paragraphe 5 d'IAS 12, le bénéfice comptable est le résultat net d'une période avant déduction de la charge d'impôt.

- BC24 L'IASB propose également d'imposer à l'entité de mentionner si elle a relevé ou non, lorsqu'elle a porté des appréciations en vue de se conformer à une loi Pilier 2, des pays — autres que ceux où son taux d'impôt effectif moyen est inférieur à 15 % — dans lesquels elles pourraient avoir à payer des impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2, ainsi que des pays — parmi ceux où son taux d'impôt effectif moyen est inférieur à 15 % — dans lesquels elle pourrait ne pas avoir à payer d'impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 (voir paragraphe 88C(c) d'IAS 12). La présentation de ces informations :
- (a) permettrait de compléter les informations fournies par l'entité en application du paragraphe 88C(b) ;
  - (b) permettrait de déterminer si l'entité exerce ou non ses activités dans des pays où elle s'attend à être imposée à un taux inférieur au taux minimum selon les dispositions particulières de la loi Pilier 2 ;
  - (c) n'entraînerait pas de coûts ou d'efforts excessifs, car elle serait requise uniquement si l'entité a porté de telles appréciations.

### **Périodes au cours desquelles la loi est en vigueur**

- BC25 L'IASB propose d'imposer à l'entité de fournir séparément les informations concernant la charge d'impôt exigible découlant des règles du Pilier 2. L'IASB a conclu que ces informations :
- (a) aideraient les utilisateurs des états financiers à comprendre l'ampleur des impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 par rapport à la charge d'impôt total de l'entité ;
  - (b) ne seraient pas coûteuses à obtenir, puisque l'entité sera tenue de comptabiliser la charge d'impôt exigible découlant des règles du Pilier 2.

### **Analyse des effets**

- BC26 L'IASB en est venu à la conclusion que les avantages des modifications proposées l'emportent sur les coûts parce que ces modifications permettraient :
- (a) d'offrir rapidement un allègement aux entités touchées et d'éviter que des interprétations divergentes donnent lieu à une disparité des pratiques en ce qui concerne l'application d'IAS 12 ;
  - (b) de préserver l'utilité des informations obtenues par les entités lors de l'application d'IAS 12 d'ici à ce que les questions entourant cette application soient résolues ;
  - (c) de fournir des informations plus utiles aux utilisateurs des états financiers dans les périodes qui précèdent et qui suivent l'entrée en vigueur d'une loi Pilier 2.

### **Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires**

- BC27 Selon l'IASB, pour être efficace, l'exception temporaire devrait pouvoir être appliquée par l'entité dès la publication des modifications pour tous les états financiers dont la publication n'a pas encore été autorisée à cette date. L'IASB a décidé de proposer une application rétrospective de l'exception temporaire, parce qu'elle :
- (a) ferait en sorte que les entités appliquent l'exception dès qu'une loi Pilier 2 est adoptée ou quasi adoptée, même si l'IASB n'a pas encore publié les modifications définitives ;
  - (b) n'entraînerait aucun coût additionnel.
- BC28 L'IASB propose d'imposer à l'entité d'appliquer les obligations d'information énoncées aux paragraphes 88B et 88C pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023. L'IASB est d'avis que les entités ont besoin de temps pour préparer les informations requises.



# IFRS<sup>®</sup>

Foundation

Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
Londres, E14 4HD, Royaume-Uni

Tél. : **+44 (0) 20 7246 6410**

Courriel : **customerservices@ifrs.org**

**ifrs.org**