



EY Perspective

Février 2023



Édito

Sommaire

	Édito	PAGE 03
1	Actualité comptable	PAGE 04
2	Normes de durabilité et Sapin 2	PAGE 14
3	Actualité juridique et fiscale	PAGE 22

Au gré des transitions, des innovations et parfois des chocs, le monde économique change, accélère ou décélère parfois. Dans ce contexte, l'actualité fiscale, réglementaire, juridique et comptable est elle aussi animée, en témoigne la richesse de ce nouvel opus d'EY Perspective.

Dans le domaine comptable, nous faisons un point sur les enjeux qu'impliquent le contexte macroéconomique, l'inflation, la crise énergétique et les tensions géopolitiques, le risque climatique et les nouvelles obligations en matière de *reporting* et de durabilité.

Nous revenons aussi sur les nombreuses questions soulevées par les propositions de l'OCDE relatives à la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial pour les groupes réalisant un chiffre d'affaires consolidés supérieur ou égal à 750 M€, dans le cadre du Pilier 2, et sur les réponses qui ont été apportées par l'IASB le 9 janvier 2023 à travers une proposition d'amendement de la norme IAS 12.

Depuis plus d'un an, la taxonomie européenne et l'entrée en vigueur de la CSRD imposent une transformation profonde en matière de durabilité, à la fois du point de vue du *reporting* mais aussi de la gouvernance. Nous vous présentons les principales étapes qui jalonnent les trois prochaines années.

Publiées en janvier 2021, les recommandations de l'Agence française anticorruption (AFA) ont été suivies en novembre dernier d'un guide sur les procédures de contrôles comptables requises par la loi Sapin 2. En dépit de cet effort de clarification, ces contrôles comptables restent un défi pour les entreprises. Nous vous précisons les points d'attention à retenir lors de la mise en place des procédures de contrôles comptables, les bonnes pratiques à mettre en place et les écueils à éviter.

Dans le domaine juridique et fiscal, nous exposons les conséquences de l'adoption le 15 décembre 2022 par le Conseil de l'Union européenne de la directive relative à la mise en place de l'impôt minimum mondial de 15 % des groupes multinationaux au sein de l'UE, et précisons les actions qu'ils devront mettre en œuvre pour respecter ce texte européen. Rappelons que la directive doit être transposée dans le droit national des États membres d'ici à la fin de l'année.

Enfin, nous revenons sur trois événements importants de ces derniers mois et leurs conséquences pour les entreprises : la suppression progressive de la CVAE, la création d'un régime en faveur des captives de réassurance et la possibilité d'imputation de la retenue à la source sur dividendes soumis au régime mère-fille.

Nous vous souhaitons une agréable lecture.

1

ACTUALITÉ COMPTABLE

Actualité comptable

Webcasts EY

Les points d'attention de la clôture 2022 ont été présentés lors des différents webcasts EY dédiés à la clôture des comptes 2022 :

- ▶ [Tous secteurs : 24 novembre 2022, arrêté des comptes IFRS 2022](#)
- ▶ [Secteur Assurances : 22 novembre 2022, Panorama des points d'attention comptables / Echanges avec l'ACPR](#)
- ▶ [Secteur Banques : 29 novembre 2022, Panorama des points d'attention comptables](#)

La clôture annuelle 2022 intervient dans un contexte profondément marqué par :

- ▶ d'une part, des conditions macro-économiques dégradées, qui résultent à la fois de la guerre en Ukraine et de ses répercussions ainsi que l'évolution des grands marchés que sont la Chine et les États-Unis et,
- ▶ d'autre part, les enjeux liés au changement climatique et à l'adaptation à ce dernier.

Ce contexte suscite plus que jamais des attentes fortes et une pression croissante de la part des utilisateurs des états financiers et des régulateurs en matière de transparence et d'information en annexe aux états financiers. S'agissant par exemple des tests de dépréciation, le contexte impose de vérifier l'identification des hypothèses clés (éventuellement nouvelles) au regard des conditions macro-économiques et des risques climatiques, la base de leur détermination et d'en donner une description précise et cohérente avec les informations données par ailleurs hors des comptes. D'une manière générale, l'amplitude des variations raisonnablement possibles des hypothèses clés, notamment opérationnelles, devrait aussi augmenter cette année au regard des amplitudes mesurées par le passé au vu de l'ampleur des variations macro-économiques constatées dans l'année et de risques climatiques.

L'impact des risques climatiques, de la dégradation des conditions économiques et de l'invasion russe en Ukraine sont les trois thèmes des recommandations de fin d'année 2022 des régulateurs ([AMF](#) et [ESMA](#)).

Conditions macroéconomiques

L'inflation est à son plus haut niveau depuis plusieurs décennies et s'est révélée plus persistante que prévue. Elle a progressé partout de façon très significative pour atteindre par exemple 9,2 % sur les 12 derniers mois en zone euro en décembre 2022 après avoir apparemment atteint son apogée en octobre à 10,6 %.

La composition de l'inflation diffère cependant selon les régions. En zone euro, c'est le coût de l'énergie qui a une contribution prépondérante alors qu'au Royaume Uni et aux États-Unis, par exemple, les sources sont plus variées et donc peut-être plus structurelles.

Plus généralement, les perspectives en termes de croissance économique sont durablement incertaines et de surcroît significativement différentes selon les secteurs et les zones géographiques (voire parfois même au sein des zones géographiques comme la zone euro).

Ces conditions macro-économiques sont susceptibles d'avoir de nombreux impacts parmi lesquels :

- ▶ Les tests de dépréciation des actifs non-financiers et des actifs comptabilisés au titre des contrats clients ;
- ▶ La recouvrabilité des impôts différés actifs ;
- ▶ La rentabilité des contrats, tant en cours d'exécution qu'en carnet, appréciée conformément à l'amendement de la norme IAS 37 entré en vigueur cette année et qui impose d'inclure dans l'évaluation des contrats déficitaires tous les coûts directs d'exécution des contrats en incluant à la fois les coûts incrémentaux (matières et main d'œuvre par exemple) mais aussi une allocation des autres coûts d'exécution (par exemple une allocation de la dotation aux amortissements des actifs utilisés pour le contrat même s'ils sont aussi utilisés pour d'autres contrats).

- ▶ Les évaluations IAS 19 qui peuvent être impactées de multiples façons :
 - L'évaluation des engagements vis-à-vis du personnel à travers l'augmentation des taux d'actualisation mais aussi des taux d'augmentation des salaires, le coût des frais médicaux ou du choix des options de sortie quand le salarié a le choix entre le paiement d'un capital ou d'une rente faisant l'objet d'une indexation fixe ;
 - L'évaluation des actifs de régime, particulièrement les actions et les obligations à taux fixe.
- ▶ Le ré-examen des éventuels regroupements de secteurs opérationnels pour la présentation en annexe de l'information sectorielle dans l'hypothèse où la performance à long terme attendue pourrait désormais diverger entre des secteurs précédemment regroupés ;
- ▶ La revue des instruments financiers, s'agissant tant de la justification du classement « *own use* » des contrats d'achat ou de la poursuite de relations de couverture de transactions futures dans le contexte de perspectives opérationnelles dégradées que de détermination des justes valeurs ou des pertes de crédit attendues ;
- ▶ Et bien sûr la revue des perspectives de continuité d'exploitation, notamment au regard des besoins de liquidité et des éventuelles difficultés à satisfaire les covenants liés aux dettes contractées.

Risques climatiques

A cet environnement macro-économique complexe s'ajoute une forte pression sur les enjeux de développement durable de la part de l'ensemble des parties prenantes – que ce soit :

- les investisseurs,
- les salariés, les consommateurs et, plus largement, la société civile et,
- les normalisateurs, gouvernements et régulateurs avec beaucoup d'initiatives :
 - notamment en Europe concernant les normes européennes de *reporting* de durabilité, les fameuses « ESRS » dans le cadre de la CSRD à venir à compter de l'exercice 2024, dont les 12 premières ont été approuvées par l'EFRAG le 15 novembre dernier et transmises à la Commission européenne depuis,
 - et, au niveau international, l'utilisation accrue du référentiel de la *Task force on Climate-related Financial Disclosures* (« TCFD ») dans certaines juridictions et la création de l'ISSB il y a un an, petit frère de l'IASB sous l'égide de la Fondation IFRS, en charge de l'élaboration des normes internationales de *reporting* de durabilité.

Il est également intéressant de noter que l'ESMA a inscrit les enjeux climatiques comme priorité n°1 dans ses « *Enforcement priorities* » pour 2022.

S'agissant des risques climatiques, on distingue communément les risques dits de transition, et les risques physiques.

Les premiers incluent notamment :

- les risques associés à l'évolution des réglementations telles que la mise en œuvre de dispositifs carbone, l'interdiction de la construction de véhicules thermiques...
- l'évolution des technologies,
- les évolutions de marché et notamment en lien avec les attentes des consommateurs,
- et le risque de réputation.

Les risques physiques correspondent quant à eux aux risques qui touchent les installations, et qui sont liés

- au besoin d'adaptation des activités au changement climatique, ou
- à des phénomènes extrêmes ponctuels, tels que des cyclones, des inondations ou au contraire des épisodes de sécheresse.

Les conséquences financières de ces risques peuvent tout aussi bien être une baisse du chiffre d'affaires, soit du fait d'une diminution de la demande client dans un monde plus sobre, d'une réduction des capacités de production s'il faut considérer une indisponibilité récurrente de certaines installations ou tout simplement d'un changement du mix produits, tout autant qu'une augmentation des coûts notamment si l'on projette un coût élevé du carbone dans l'ensemble des géographies du monde d'ici 2050.

L'atteinte des objectifs climat que se fixe l'entreprise peut aussi conduire à mettre fin à certaines activités avec les conséquences associées aux actifs correspondants et à des dépenses d'investissement additionnelles.

Enfin, ces considérations peuvent conduire à la révision des durées de vie résiduelle de certains actifs, du montant des dépenses de mise en conformité ou de recherche et développement ou du montant et/ou de l'horizon des passifs de démantèlement et autres passifs environnementaux.

Pour en savoir plus

La publication [EYG Applying IFRS Accounting for Climate change](#), mise à jour en décembre 2022 contient de nombreux extraits d'états financiers illustrant comment ces problématiques ont été traitées dans des comptes IFRS récemment publiés.



Traduction de ces incertitudes dans les estimations comptables clés

Selon le Cadre Conceptuel IFRS :

“a complete depiction includes all information necessary for a user to understand the phenomenon being depicted, including all necessary descriptions and explanations. (...) For some items, a complete depiction may also entail explanations of significant facts about the quality and nature of the items, factors and circumstances that might affect their quality and nature, and the process used to determine the numerical depiction. (...) Faithful representation does not mean accurate in all respects. Free from error means there are no errors or omissions in the description of the phenomenon, and the process used to produce the reported information has been selected and applied with no errors in the process. In this context, free from error does not mean perfectly accurate in all respects. For example, an estimate of an unobservable price or value cannot be determined to be accurate or inaccurate. However, a representation of that estimate can be faithful if the amount is described clearly and accurately as being an estimate, the nature and limitations of the estimating process are explained, and no errors have been made in selecting and applying an appropriate process for developing the estimate”

(extraits des § 2.14 et 2.18).

Dans le contexte de la clôture 2022 dans lequel aux incertitudes dues aux conditions macro-économiques et aux risques géopolitiques s’ajoutent, pour la plupart des entreprises, les incertitudes liées aux risques physiques et de transition associés au changement climatique et à l’adaptation à de dernier, l’entreprise et ses auditeurs doivent plus que jamais se concentrer sur la qualité de la préparation des estimations comptables clés et la transparence des informations fournies à leur sujet dans les notes annexes pour décrire leur construction et leurs limites :

- La qualité de ces estimations clés met ainsi en exergue : Un besoin d’implication renforcée de la **gouvernance** dans l’appréciation de leur prise en compte dans les états financiers ;
- La nécessité d’une **cohérence** dans les informations fournies dans l’ensemble de l’information réglementée (facteurs de risques, rapport de gestion, DPEF, états financiers), par exemple en faisant le lien entre les objectifs climat et les hypothèses prises en compte dans les tests de dépréciation des actifs non financiers ;
- Un travail de **validation des hypothèses clés**, éventuellement nouvelles par rapport aux clôtures précédentes (comme par exemple pour certains secteurs, le coût de certaines matières premières ou de l’énergie), et de l’amplitude des risques associés ;
- Un impératif de **transparence** sur les approches et les hypothèses retenues au risque à défaut de créer un véritable « expectation gap » chez les utilisateurs des comptes et un soupçon, s’agissant plus spécifiquement du climat, de « greenwashing » : ainsi les mentions génériques selon lesquelles les risques (climatiques, inflation, hausse des matières premières ou des coûts de l’énergie, etc.) ont été pris en compte sans expliquer comment ils l’ont été et sur quelles bases doivent être proscrites au profit d’une identification précise des hypothèses clés et leur explication et limites.

La prise en compte d’un environnement incertain impose également de fournir des **analyses de sensibilité** à des variations raisonnablement possibles des hypothèses clés retenues pour les principales estimations comptables.

Il faut noter que l’importance accrue prise par les informations fournies en annexe est soulignée par le fait que plus de 90 % des demandes de modification des comptes à l’occasion des revues des comptes annuels 2021 par l’AMF ont porté sur la nécessité d’améliorer ces informations.

Les tests de dépréciation : une bonne illustration

D’une manière générale, il est recommandé d’incorporer les incertitudes dans les tests de dépréciation :

- dans les flux plutôt que dans les taux d’actualisation,
 - par la confirmation des hypothèses clés ou l’identification de nouvelles hypothèses (coût carbone, coût de l’énergie par exemple),
 - dans une approche multi-scénarios, que ce soit pour estimer le besoin de dépréciation ou pour fournir des analyses de sensibilité, en travaillant en priorité les hypothèses opérationnelles (chiffre d’affaires, taux de marge, OPEX, CAPEX) et le cas échéant en élargissant l’amplitude des variations mesurées.
- S’agissant plus particulièrement des *goodwills*, une réflexion particulière doit aussi être menée concernant :
- la prise en compte d’une période transitoire prolongeant l’horizon du plan stratégique sur une période de transition permettant de projeter la valeur terminale sur la base d’une année plus représentative des perspectives économiques futures à moyen terme ;
 - le taux de croissance à l’infini, sans hésiter à remettre en cause si nécessaire l’utilisation des taux historiquement retenus sur la base des hypothèses d’inflation à long terme plutôt que de taux réduits voire négatifs sur certaines activités.

Ukraine/Russie

Avec la prise en compte des conditions économiques dégradées et des risques climatiques, les enjeux comptables liés à la l’invasion de l’Ukraine par la Russie constituent le 3^e thème des recommandations de fin d’année des régulateurs comptables européen (ESMA, lien vers ECECP 2022) et AMF (lien vers recommandations 2022).

Nous y avons consacré de nombreux développements dans la publication [EY Perspective de la clôture semestrielle 2022](#), qui restent valables pour la clôture annuelle.

Dans leurs recommandations de fin d’année, les régulateurs insistent en outre sur :

- Le difficile exercice du jugement sur la satisfaction des critères de classement en IFRS 5 dans le cas particulier d’un désengagement du marché russe.
- L’analyse de la véritable perte de contrôle en cas de cession avec possibilité de rachat et dans ce cas la nécessité de fournir des informations détaillées et de s’interroger sur la comptabilisation d’éventuelles options d’achat à prix fixe à la juste valeur par le résultat.
- Les informations à fournir en cas de maintien du contrôle, notamment en matière de restrictions à l’utilisation des actifs (notamment en ce qui concerne la trésorerie).

Actualités IASB

Dispositif OCDE Pilier 2 (« Global anti Base Erosion »)

Les propositions de l'OCDE relatives à la mise en œuvre d'un impôt minimum mondial (Pilier 2) pour les groupes réalisant un chiffre d'affaires consolidés supérieur ou égal à 750 M€ soulèvent un certain nombre de questions comptables inédites.

En effet, la norme IAS 12 qui traite de la comptabilisation de l'impôt sur les résultats, n'a pas été conçue pour s'appliquer à un cadre comme celui des règles Pilier 2. Parmi les questions posées, on peut citer les difficultés associées à l'identification des sources d'impôts différés ainsi que leur évaluation.

Dès que les premières juridictions (par exemple la Corée du Sud, le Royaume-Uni ou le Japon) transposeront ce dispositif dans leur droit fiscal (même avec une entrée en vigueur après le 31 décembre 2023), l'effet de ces nouvelles règles fiscales pourrait devoir être traduit dans les comptes IFRS.

Face à l'impossibilité de résoudre toutes les questions d'application soulevées, l'IASB a publié le 9 janvier 2023 une proposition d'amendement de la norme IAS 12 visant à offrir une exception temporaire obligatoire à la comptabilisation d'impôts différés qui seraient associés aux impôts issus de l'application des règles Pilier 2.

Cette exception serait applicable jusqu'à ce que l'IASB la supprime ou décide de la rendre permanente.

En contrepartie, l'amendement proposé imposerait la fourniture de nouvelles informations en annexe visant à permettre d'apprécier l'exposition d'un groupe aux nouvelles règles d'imposition. Ces informations comprendraient :

1. Une information sur l'adoption (ou la quasi-adoption) de règles Pilier 2 dans les juridictions dans lesquelles le groupe exerce ses activités ;
2. Les juridictions dans lesquelles le taux effectif d'impôt (calculé selon les normes IFRS) de la période est inférieur à 15 % ainsi que des données chiffrées agrégées sur ces juridictions (résultat comptable avant impôt, charge d'impôt et taux effectif moyen pondéré d'imposition) ;
3. Si les travaux d'analyse effectués par le groupe font ressortir des informations différentes et/ou complémentaires de celles fournies au 2 ci-dessus (i.e. les juridictions dans lesquelles le groupe s'attend à payer un impôt complémentaire alors que le TEI est supérieur à 15 % ou, à l'inverse, ne s'attend pas à payer un impôt complémentaires alors que le TEI est inférieur à 15 %).

L'amendement imposerait également de mentionner :

- l'application de l'exception temporaire à la comptabilisation d'impôts différés et,
- le montant de la charge (ou du produit) d'impôt courant relatif aux règles Pilier 2 après l'entrée en vigueur des législatives Pilier 2.

Cet exposé-sondage est soumis à commentaires jusqu'au 10 mars 2023, en vue d'une finalisation au 2^e trimestre 2023.

Pour les pays appliquant les normes telles que publiées par l'IASB, l'entrée en vigueur de cet amendement serait immédiate dès sa publication, avec application rétrospective.

En Europe, la procédure d'adoption ne devrait toutefois pas être conclue avant le 4^e trimestre 2023 ce qui rendrait problématique l'application de l'amendement dès les comptes intermédiaires 2023.

L'EFRAG a d'ores et déjà publié sur son site son projet de lettre de commentaires afin de recueillir les avis des parties prenantes européennes.

Pour en savoir plus

- [IFRS Developments Issue 203: OECD BEPS Pillar 2 - Global anti-Base Erosion Rules: Accounting issues](#)
- [IFRS Developments Issue 211: International Tax Reform—Pillar Two Model Rules: Proposed Amendments to IAS 12](#)

2

NORMES DE DURABILITÉ
ET SAPIN 2

Les enjeux ESG en 2023 : CSRD, taxonomie et gouvernance

Avec la mise en œuvre depuis plus d'un an de la Taxonomie européenne et l'entrée en vigueur de la CSRD, les entreprises doivent appréhender une transformation profonde en matière de durabilité, à la fois du point de vue du reporting mais aussi de la gouvernance.

CSRD applicable dès 2024 : modalités et perspectives

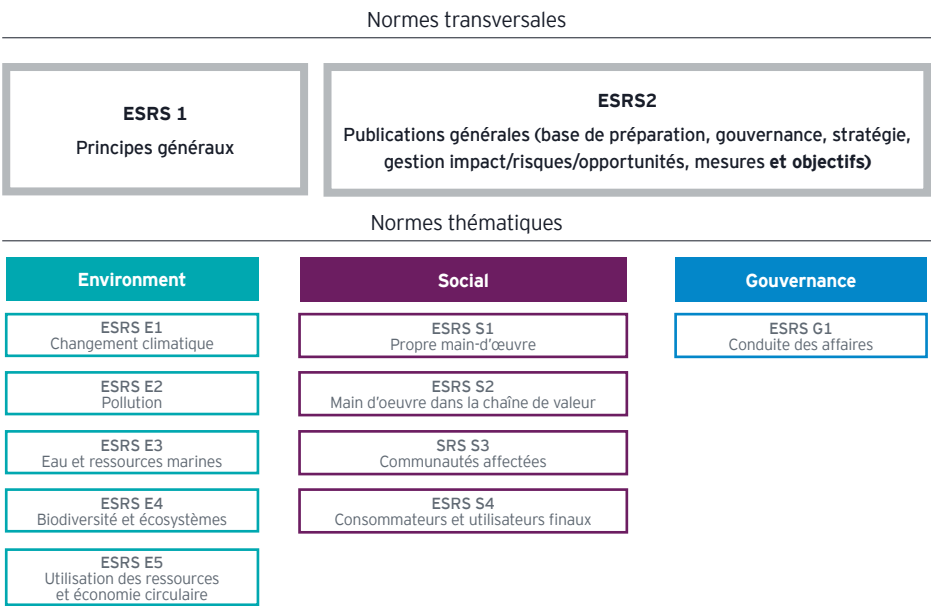
Entrée en vigueur au sein de l'UE le 5 janvier 2023, la *Corporate Sustainability Reporting Directive* (CSRD) élargit le périmètre des entreprises devant reporter des informations de durabilité en France et en Europe. Les douze premiers projets de standards européens de durabilité (*European Sustainability Reporting Standard*, ESRS) ont été communiqués en novembre 2022 par l'EFRAG¹ à la Commission européenne, qui doit les traduire en actes délégués juridiquement opposables d'ici le 30 juin 2023. A noter que les modalités de vérification externe et de supervision doivent être précisées lors de la transposition de la directive européenne en droit national, attendue d'ici fin 2023. Ce dispositif fixe un cadre très complet et exigeant, calé sur les politiques environnementales européennes et le consensus scientifique, en particulier en matière de climat.

Quel calendrier d'application pour les 3 prochaines années ?

	2024	2025	2026
Quelles entreprises concernées* ?	Grandes entreprises déjà soumises à la NFRD : ► Sociétés cotées sur un marché réglementé (MR) UE ► Salariés > 500 et ► Bilan > 20 M€ ou CA > 40 M€	Toutes les grandes entreprises. Au moins 2 des 3 critères suivants : ► Salariés > 250 ou ► Bilan > 20 M€ ou ► CA > 40 M€	Petites et moyennes entreprises** cotées sur MR UE : ► PMEs – Possibilité de différer jusqu'en 2028 ► Etabl. de crédit de petite taille et non complexes ► Captives d'assurance / réassurance
Exemption de publication pour les filiales ?	Oui, si le reporting de la filiale est intégré dans le reporting consolidé de sa société-mère préparé selon les normes applicables (ESRS ou normes équivalentes pour sociétés-mères hors UE) et s'il inclut les spécificités de la filiale. Non lorsque la filiale est une grande entreprise cotée sur un MR UE.		

1. EFRAG : European Financial Reporting Advisory Group*
* Sous réserve de la transposition en loi française de la CSRD fin 2023.
** Hors micro-entreprises, i.e. 2 des 3 critères : <350k€ bilan, <700k€ CA, <10 salariés.

Quels sont les projets de normes de durabilité ?



Un premier jeu comprenant 12 projets de normes trans-sectorielles dites ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) a été soumis par l'EFRAG le 22 novembre 2022 à la Commission européenne. D'ici au 30 juin 2024, dix normes sectorielles complèteront ce dispositif et 31 autres secteurs seront couverts par des normes sectorielles les deux années suivantes.

Quelles sont les modalités de reporting de la CSRD ?

Plusieurs aspects de la CSRD visent à assurer au reporting de durabilité le même niveau de qualité que l'information financière. Les informations de durabilité seront aussi digitalisées au format ESEF (*European Single Electronic Format*) comme les informations financières et disponibles sur l'*European Single Access Point* (ESAP).

La CSRD place également le reporting de durabilité sous la responsabilité de la gouvernance de l'entreprise comme pour l'information financière. Ainsi, la norme ESRS 2 requiert de divulguer des informations importantes sur la gouvernance de l'entreprise en matière de développement durable, parmi lesquelles les processus de gouvernance, les contrôles et les procédures déployés pour surveiller et gérer les initiatives

dédiées en matière de durabilité. Déjà existante en France avec la déclaration de performance extra-financière (DPEF), l'obligation de faire vérifier les informations de durabilité par le Commissaire aux Comptes (ou un organisme tiers indépendant) sera élargie partout en Europe, délivrant une assurance d'abord limitée, puis raisonnable dans un deuxième temps. Enfin, la connectivité entre l'information financière et de durabilité est au cœur du dispositif. Par exemple, pour la norme ESRS E1, il est demandé de mesurer les effets financiers potentiels engendrés par les impacts, risques et opportunités liés aux enjeux de durabilité sur la situation et les résultats financiers ou encore sur les actifs, les investissements et les activités de l'entreprise.

Une convergence internationale souhaitable

Aux Etats-Unis, la *Securities and Exchange Commission* (SEC) a publié en avril 2022 un projet de règles sur les informations liées au climat à publier dans les documents d'enregistrement pour les entreprises cotées enregistrées à la SEC. L'IFRS Foundation, de son côté, a décidé en 2021 de créer l'*International Sustainability Standard Board* (ISSB), une deuxième jambe pendant de l'IASB. L'ISSB devrait finaliser en 2023 deux projets de standards sur les informations relatives à la durabilité : l'un sur les règles générales et l'autre sur le climat. Dans ce contexte, l'interopérabilité entre ces différentes normes représente un enjeu important pour réduire la charge de travail liée au *reporting* des entreprises mondiales. Les 3 initiatives sur le climat s'inspirent de la TCFD² et sont donc relativement convergentes. Par ailleurs, des réunions de travail se tiennent depuis plus d'un an pour favoriser cette convergence.

2. TCFD : Task Force on Climate Related Financial Disclosures.

Taxonomie verte, bilan de la 1^{re} année d'application

Si la taxonomie verte constitue une première brique de la politique européenne en matière de finance durable et de lutte contre le *greenwashing*, elle doit encore démontrer son efficacité pour financer la transition vers une économie européenne bas carbone.

EY a dressé le bilan de la première année d'application de la taxonomie verte auprès de 245 sociétés européennes cotées dans 11 pays, confortant les premiers résultats observés sur les grandes entreprises françaises. En voici quelques enseignements :

- Sur le périmètre de l'étude, le chiffre d'affaires éligible reporté représente moins du tiers des activités en moyenne. Il est également très variable selon le secteur (de 58 % à... zéro) ;
- La part des investissements éligibles est plus élevée que celle du chiffre d'affaires – de huit points en moyenne, principalement du fait de l'éligibilité « par nature » des investissements immobiliers (ex. : rénovation de centre commercial) :

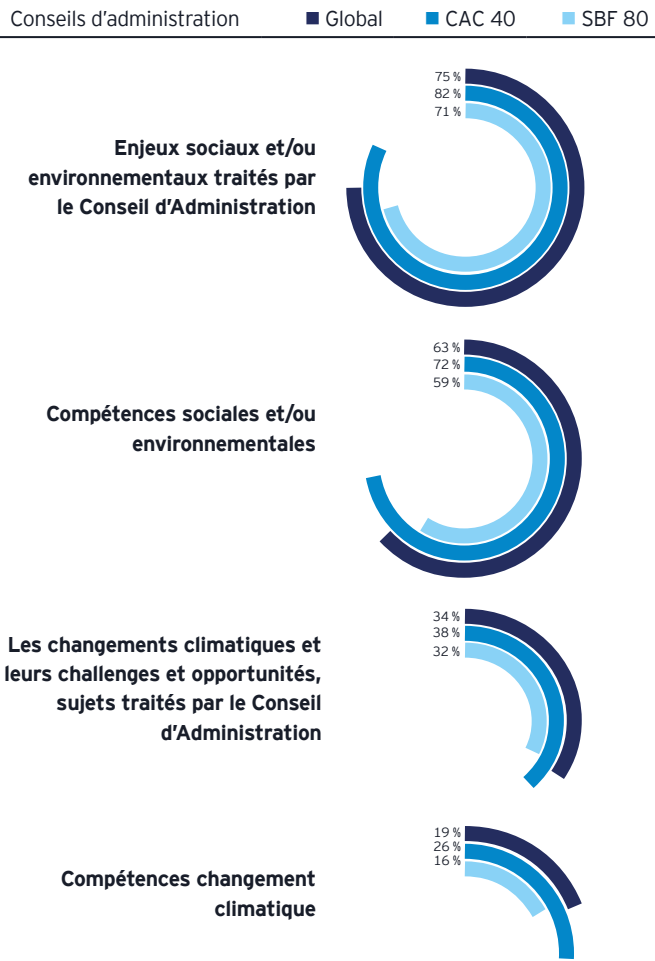
- La définition des dépenses éligibles exclu les dépenses énergétiques et est souvent restreinte à des postes peu représentatifs des charges d'exploitation ;
- Des indicateurs complémentaires ou alternatifs ont été utilisés par près d'un émetteur européen sur dix, en particulier pour mieux refléter l'ensemble de leurs actions dans le domaine climatique ;
- Des évolutions réglementaires sont attendues au niveau européen en 2023 et 2024, que ce soit à travers le règlement taxonomie ou la directive CSRD, sur les autres objectifs environnementaux à analyser ou en matière de vérification externe.
- Le retour d'expérience de la première année de mise en œuvre de la taxonomie a montré tout l'intérêt d'une étroite collaboration entre les directions finance et ESG, pouvant préfigurer l'organisation qui sera nécessaire à la mise en œuvre de l'ensemble des exigences réglementaires à partir de 2024.

Pour en savoir plus

- [Taxonomie européenne : enseignements et perspectives 2024](#)
- [Panorama de la Gouvernance](#)

Gouvernance et ESG

L'édition 2022 du Panorama de la gouvernance met en lumière une nette accélération des thématiques ESG dans les activités des Conseils, avec en corollaire un élargissement des compétences des administrateurs. Fait notable en 2022, 34 % des Conseils ont inscrit l'analyse de l'impact des changements climatiques parmi leurs thèmes de travail. Ce même pourcentage était proche de zéro il y a deux ans. Les compétences des administrateurs restent toutefois à renforcer sur ces sujets, moins de 20 % des administrateurs justifiant de compétences sur ce sujet actuellement.



Les contrôles comptables anticorruption

Attentes du régulateur, principaux défis et bonnes pratiques

L'Agence française anticorruption (AFA) a publié en janvier 2021 ses nouvelles recommandations, suivies en novembre d'un guide sur les procédures de contrôles comptables requises par la loi Sapin 2. Si ces documents clarifient les attentes de l'AFA, la mise en place de ces contrôles comptables reste un défi pour l'entreprise. Au-delà de l'implication de l'instance dirigeante, la supervision du comité d'audit est indispensable pour s'assurer de la pertinence de la démarche. Tour d'horizon des bonnes pratiques et des écueils à éviter, dans un contexte de poursuite des contrôles par l'AFA.

Les attentes de l'AFA

L'article 17 de la loi Sapin 2 requiert « des procédures de contrôles comptables, internes ou externes, destinées à s'assurer que les livres, registres et comptes ne sont pas utilisés pour masquer des faits de corruption ou de trafic d'influence ». A cet égard, les recommandations de l'AFA différencient 2 grandes catégories de contrôles comptables à déployer pour mieux maîtriser ces risques :



Les contrôles sur les habilitations et éléments généraux



Les contrôles spécifiques sur les opérations à risques identifiées dans la cartographie des risques de corruption et de trafic d'influence

Si la première catégorie de contrôles existait déjà avant la loi Sapin 2, la deuxième catégorie, spécifique à l'anti-corruption, nécessite une analyse fine des risques et scénarios issus de la cartographie des risques de corruption pour identifier les contrôles comptables pertinents, existants, à adapter ou à créer. Pour chaque contrôle, l'AFA définit 3 niveaux :

- ▶ Le contrôle de 1^{er} niveau (préventif) couvre les contrôles réalisés en amont de l'enregistrement ou du paiement d'une transaction.
- ▶ Le contrôle de 2^e niveau (défectif) est réalisé a posteriori par échantillonnage ou analyse de données afin de s'assurer de la bonne exécution des contrôles de niveau 1,
- ▶ Le contrôle de troisième niveau (audit) permet de s'assurer de l'efficacité et de la qualité des contrôles de niveau 1 et 2.

Les points d'attention lors de la mise en place des procédures de contrôles comptables

Si de nombreuses entreprises ont réalisé leur cartographie des risques de corruption et renforcé leur dispositif de contrôle, elles n'atteignent souvent pas le niveau d'exigence de l'AFA en matière de procédure de contrôles comptables. En témoignent de nombreux manquements sur cette mesure lors des contrôles de l'AFA.

Certains proviennent de l'absence d'articulation explicite entre les contrôles comptables mis en place et les risques et scénarios identifiés dans la cartographie des risques de corruption. Or, si le dispositif de contrôle interne de l'entreprise participe à la couverture des risques généraux, il est requis d'effectuer une analyse fine des risques et scénarios spécifiques à la corruption afin de définir et de mettre en place les contrôles comptables anticorruption adaptés à chaque mécanisme de corruption et à chacun des processus auxquels ils sont rattachés.

D'autres manquements proviennent de l'absence ou de l'insuffisance de contrôles comptables de 2^e niveau, ceux de 1^{er} niveau étant déjà souvent en place.

Enfin, l'AFA note également que le déploiement des contrôles comptables au bornes du Groupe (dans toutes les entités) n'est souvent pas assuré.

Les bonnes pratiques observées et les écueils à éviter

Pour démontrer l'articulation entre les risques et les contrôles, certaines entreprises ont choisi de décrire leur dispositif dans un guide / procédure de contrôles comptables présentant les contrôles comptables et leurs modalités d'exécution : responsables de leur réalisation, fréquence, échantillon, formalisation, archivage, etc.

Par ailleurs, dans un souci d'optimisation des ressources, certaines entreprises choisissent d'automatiser les contrôles comptables, en créant par exemple des contrôles bloquant pour le 1^{er} niveau et, pour le 2^e niveau, en utilisant l'analyse de données. Si le bénéfice d'une automatisation des contrôles, notamment de 2^e niveau, est évident, une démarche d'analyse préalable fine, risque par risque, pour déterminer les contrôles automatisés réellement pertinents est nécessaire. A titre d'illustration, une batterie de tests non spécifiques portant uniquement sur un FEC ne répondra pas nécessairement aux attentes de l'AFA en matière de 2^e niveau, d'autant que la donnée contenue dans le FEC pourrait ne pas être suffisamment fine pour permettre une analyse pertinente au regard du risque de corruption.

3

ACTUALITÉ JURIDIQUE ET FISCALE

Pilier 2 : adoption de la directive européenne et avancées significatives pour les entreprises au niveau de l'OCDE

Après moult rebondissements, le 15 décembre 2022, le Conseil de l'Union européenne a unanimement adopté la directive relative à la mise en place de l'impôt minimum mondial de 15 % des groupes multinationaux au sein de l'UE.

Les règles de Pilier 2 au niveau européen devraient entrer en vigueur dès les exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023 pour la Règle d'Inclusion du Revenu. La Règle relative aux Profits Insuffisamment Imposés entrerait en vigueur un an plus tard.

La directive doit être transposée dans le droit national des États membres d'ici la fin 2023.

En parallèle, l'OCDE a publié, le 20 décembre, un document sur les mesures de sauvegarde et initié deux nouvelles consultations publiques, l'une portant sur le modèle de déclaration et l'autre sur la sécurité.

Cette publication, qui parachève le premier temps fort de la mise en œuvre de Pilier 2, devrait permettre aux entreprises de se préparer de manière concrète aux échéances 2024, tout en simplifiant de manière significative le déploiement de ces mesures pour de nombreux groupes, *a minima* de manière transitoire.

Au niveau de l'OCDE

Les tant attendues [mesures de sauvegarde](#), qui se déclinent entre mesures transitoires et mesures permanentes, sont favorables aux groupes en ce qu'elles simplifient drastiquement le calcul du taux effectif d'imposition (TEI) juridictionnel et permettent d'échapper à l'Impôt Complémentaire dans les pays non significatifs et/ou à taux « fort ».

Mesures de sauvegarde transitoires

Les mesures de sauvegarde transitoires s'appliqueront aux exercices commençant au plus tard le 31 décembre 2026, et clos, au plus tard, le 30 juin 2028, à savoir, pour les entreprises clôturant au 31 décembre, les exercices 2024, 2025 et 2026 et seront subordonnées à l'exercice, par le groupe, d'une option dès le premier exercice d'assujettissement aux règles Pilier 2 de cette juridiction. Autrement dit, si le groupe multinational n'a pas appliqué les mesures de sauvegarde provisoires à l'égard d'une juridiction donnée au cours d'une année où il est soumis aux règles Pilier 2, il ne pourra plus bénéficier de ces mesures de sauvegarde pour ladite juridiction au cours d'une année ultérieure (« une fois dehors, toujours dehors »).

En vertu de ces règles, l'Impôt Complémentaire dans une juridiction donnée sera réputé nul, et les Entités Constitutives seront dispensées de calcul détaillé pendant la période transitoire, lorsque le groupe aura déclaré dans sa déclaration pays-par-pays (CbCR), au titre de ladite juridiction, moins de 10 millions d'euros de chiffre d'affaires et moins d'un million d'euros de bénéfice avant impôts.

Ces règles visent également à exclure du calcul GloBE les juridictions dont le TEI, apprécié selon des modalités simplifiées, sera supérieur à un taux qui, fixé à 15 % au titre de l'exercice 2024, augmentera à 16 % en 2025 et atteindra 17 % au titre de l'exercice 2026. Pour l'application de cette règle, le TEI sera calculé sur la base du rapport entre :

- (i) d'une part, la charge d'impôts déclarée dans les états financiers consolidés retraitée uniquement des positions fiscales incertaines et des impôts qui ne constituent pas des impôts couverts ; et
- (ii) d'autre part, le résultat courant avant impôts reporté dans le CbCR.

Pour toute juridiction dont le TEI simplifié excéderait le taux de référence susmentionné, l'Impôt Complémentaire sera considéré comme nul ; pour autant, le groupe ne sera pas exempté de Déclaration d'Information pour cette juridiction, même si le contenu de celle-ci sera fortement simplifiée par rapport à une Déclaration d'Information standard. Pour les autres juridictions, le TEI et l'Impôt Complémentaire devront être calculés conformément aux Règles Modèles.

Enfin, ces règles excluent du calcul Pilier 2 les juridictions dont le résultat avant impôts, tel que déclaré dans le CbCR, est inférieur ou égal au montant de l'exclusion des bénéfices liés à la substance.

Le document publié par l'OCDE contient un certain nombre de précisions :

- relatives aux entités ou juridictions qui ne peuvent pas bénéficier des règles transitoires ou soumises à des règles spécifiques, dont notamment les co-entreprises et les Entités détenues en vue de la vente ;
- applicables en cas de perte latente nette sur titres supérieure à 50 millions d'euros dans une juridiction, la perte étant alors exclue du bénéfice avant impôts ;
- consacrées à l'impact des mesures de sauvegarde sur les règles de la période transitoire du Chapitre 9, et également sur l'option pour le *Déficit Admissible* (GloBE Loss Election).

Pour finir, le document publié prévoit qu'aucune sanction ou pénalité ne devrait s'appliquer à un groupe lorsque celui-ci a pris des « mesures raisonnables » pour assurer la mise en œuvre correcte des règles Pilier 2.

Mesures de sauvegarde permanentes

Le document publié par l'OCDE évoque également des mesures de sauvegarde permanentes, sans toutefois apporter les précisions attendues puisque le détail de ces règles est renvoyé à des publications ultérieures dans le cadre des développements du Cadre Inclusif relatifs aux mesures de sauvegarde.

Le cas particulier des Entités Constitutives non matérielles (i.e., entités qui ne font pas l'objet d'une consolidation ligne à ligne en raison de leur taille et des seuils de matérialité) est tout de même spécifiquement traité. L'OCDE prévoit ainsi que, le calcul des seuils d'application est effectué sur la base du résultat avant impôts et du montant des impôts couverts déterminés conformément aux réglementations CbCR applicables, sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions (notamment, pour les entités dont le chiffre d'affaires excède 50 millions d'euros, la préparation des états financiers conformément à une norme financière acceptable ou autorisée).

Enfin, l'OCDE annonce que feront également l'objet de développements ultérieurs les mesures de sauvegarde relatives à l'Impôt Complémentaire National Qualifié dans le cadre de travaux spécifiquement dédiés à celui-ci. Ces mesures devraient inclure une exemption de calcul Pilier 2 pour les juridictions ayant adopté un Impôt Complémentaire National Qualifié.

Le modèle de déclaration (consultation publique)

L'OCDE a également publié un modèle de déclaration qui fait l'objet d'une consultation publique jusqu'au 3 février 2023.

Ce modèle comprend quatre parties, relatives (i) à l'identification des Entités Constitutives et du Groupe, (ii) aux informations sur la structure juridique d'ensemble du Groupe et des entités qui le composent, (iii) au calcul du TEI et de l'Impôt Complémentaire, ainsi qu'(iv) à l'attribution de l'Impôt Complémentaire. Il permettra aux entreprises de se préparer de manière plus concrète aux exigences de Pilier 2. On notera que le modèle de déclaration inclut d'ores et déjà les modalités déclaratives liées à l'application des mesures de sauvegarde transitoires.

Dans le cadre de la consultation publique du 25 avril 2022, les participants avaient sollicité le dépôt d'une déclaration centralisée. Cette modalité déclarative est évoquée par l'OCDE dans ses derniers travaux et fera l'objet de publications ultérieures pour sa mise en place effective.

Sécurité juridique (consultation publique)

Le Cadre inclusif a enfin publié un document (également en consultation publique jusqu'au 3 février 2023) qui prévoit des mécanismes garantissant une plus grande sécurité juridique dans l'application des règles Pilier 2 (i.e., les règles modèles, les commentaires y afférents ainsi que les instructions administratives du Cadre Inclusif), qu'il s'agisse de prévenir les conflits qui pourraient apparaître dans le cadre de l'application des règles ou de (2) les résoudre une fois que ces conflits sont survenus.

Quelles actions mettre en œuvre ?

Si l'on peut regretter le caractère incomplet des règles publiées par l'OCDE, ces mesures sont toutefois bienvenues car elles devraient faire sortir du champ d'application des règles de nombreuses Entités Constitutives pendant la période transitoire. Pour autant, dès lors que Pilier 2 est susceptible de s'appliquer dès 2023 à certaines juridictions, il conviendra pour les groupes, sans attendre l'issue de la période transitoire, de :

1. procéder à une analyse d'impact des mesures de sauvegarde afin de déterminer l'effet de ces mesures pour le groupe ;
2. identifier les pays « hors scope » et les pays « dans le scope » en vertu de ces règles transitoires afin d'évaluer l'ampleur des travaux à réaliser au regard de ces mesures ;
3. si, à l'issue de ces travaux, des pays « dans le scope » sont identifiés :
 - (i) mettre à profit l'année 2023 pour mieux appréhender le contenu et l'impact du dispositif d'imposition minimale mondiale et en profiter pour former les équipes non seulement fiscales mais aussi celles des directions comptable et financière qui devront être impliquées dans la mise en place des procédures et des outils nécessaires aux calculs et aux déclarations ; et
 - (ii) procéder à une évaluation de la disponibilité des nombreuses données nécessaires au calcul du taux effectif d'impôt et, le cas échéant de l'Impôt Complémentaire, en identifiant leurs différentes sources (outil de consolidation, services juridiques) et les processus de remontée d'information/reporting à construire.

Autres actualités fiscales

Au moment où l'OCDE complétait les règles relatives au Pilier 2 en publiant notamment des mesures de simplification temporaires, et où l'Union européenne adoptait la directive visant à transposer ces règles avant la fin de l'année, le législateur français adoptait la loi de finances pour 2023 dans une certaine indifférence. En effet, au-delà de la création de deux contributions temporaires, l'une sur les bénéfices excédentaires générés dans les secteurs du pétrole, du gaz, du charbon et du raffinage et l'autre à la charge des producteurs d'électricité, cette loi de finances contient peu de mesures importantes à destination des entreprises, les principales étant la suppression de la CVAE et un dispositif en faveur des captives de réassurance.

Suppression progressive de la CVAE

La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) est supprimée progressivement, sur deux ans : son montant est divisé par deux pour la cotisation due au titre de l'année 2023¹, avant de disparaître à compter de 2024. Corrélativement, le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée de la contribution économique territoriale (CET)² est aménagé : le seuil de valeur ajoutée déclenchant le plafonnement est abaissé de 2 % à 1,625 % pour l'année 2023 avant d'être fixé à 1,25 % à partir de 2024 lorsque le plafonnement ne concernera plus que la cotisation foncière des entreprises (CFE) et certaines taxes annexes.

1. Le montant de la taxe additionnelle à la CVAE revenant aux chambres consulaires (CGI, art. 1600, III) ne sera en revanche pas affecté au titre de l'année 2023 dès lors que le taux de calcul de cette taxe est doublé.
2. CGI, art. 1647 B sexies.

Création d'un régime en faveur des captives de réassurance

A compter du 1^{er} janvier 2023, les captives de réassurance³ peuvent déduire de leur résultat fiscal une provision destinée à faire face aux charges afférentes à la réassurance de certains risques. Cette provision devra être reprise pour être affectée, dans l'ordre d'ancienneté des dotations annuelles, à la compensation globale du solde négatif du compte de résultat technique de l'exercice. Les dotations qui n'auront pas été précédemment reprises devront l'être dans le bénéfice imposable de la seizième année suivant celle de leur comptabilisation. Le montant maximal de la déduction annuelle et le montant global maximal de la provision, ainsi que les conditions de comptabilisation et de déclaration restent à fixer par décret.

Possibilité d'imputation de la retenue à la source sur dividendes soumis au régime mère-fille

Selon le Conseil d'État, la réintégration de la quote-part de frais et charges prévue en cas de dividendes soumis au régime mère-fille constitue une imposition d'une fraction de ces dividendes lorsque le montant des frais est inférieur à la quote-part forfaitaire⁴. Si l'arrêt ouvre la voie à l'imputation des crédits d'impôt étranger attachés à de tels dividendes, il ne précise pas le montant de l'impôt français correspondant dans la limite duquel le crédit d'impôt étranger peut être imputé. Le texte de la décision et les conclusions du rapporteur public semblent écarter la solution selon laquelle la limite serait le montant de l'impôt sur les sociétés correspondant à la quote-part, solution retenue par la Cour administrative d'appel de Lyon dans un arrêt dont l'examen en cassation devrait permettre au Conseil d'État de se prononcer⁵.

3. Sont exclues du dispositif les captives de réassurance détenues par une entreprise financière.

4. CE, 5 juillet 2022, n° 463021, SA Axa.

5. CAA Lyon, 27 janvier 2022, n° 20LY00698, Sté A. Raymond et Cie.



Pour en savoir plus



Panorama de la gouvernance

Accélération, ouverture
et gouvernance durable

[Lien](#)

Contacts

Jacques Pierres

Associé, EY & Associés
jacques.pierres@fr.ey.com
+33 1 46 93 79 58

Marine Benichou

Responsable Marketing
Assurance
marine.benichou@fr.ey.com
+33 6 61 34 71 86

Jakub Guzik

Senior Marketing Coordinator
EY Global Services
jakub.guzik@gds.ey.com
+48 71 7143793



EY | Building a better working world

La raison d'être d'EY est de participer à la construction d'un monde plus équilibré, en créant de la valeur sur le long terme pour nos clients, nos collaborateurs et pour la société, et en renforçant la confiance dans les marchés financiers.

Expertes dans le traitement des données et des nouvelles technologies, les équipes EY, présentes dans plus de 150 pays, contribuent à créer les conditions de la confiance dans l'économie et répondent aux enjeux de croissance, de transformation et de gestion des activités de nos clients.

Fortes de compétences en audit, consulting, droit, stratégie, fiscalité et transactions, les équipes EY sont en mesure de décrypter les complexités du monde d'aujourd'hui, de poser les bonnes questions et d'y apporter des réponses pertinentes.

EY désigne l'organisation mondiale et peut faire référence à l'un ou plusieurs des membres d'Ernst & Young Global Limited, dont chacun représente une entité juridique distincte. Ernst & Young Global Limited, société britannique à responsabilité limitée par garantie, ne fournit pas de prestations aux clients. Les informations sur la manière dont EY collecte et utilise les données personnelles, ainsi que sur les droits des personnes concernées au titre de la législation en matière de protection des données sont disponibles sur ey.com/privacy. Les cabinets membres d'EY ne pratiquent pas d'activité juridique lorsque les lois locales l'interdisent. Pour plus d'informations sur notre organisation, veuillez vous rendre sur notre site ey.com.

© 2023 EY & Associés.

Tous droits réservés.

Studio BMC France : 2301BMC020.

SCORE France N° 2023-020.

ED NONE

Document imprimé conformément à l'engagement d'EY de réduire son empreinte sur l'environnement.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière comptable, fiscale, juridique ou autre. Pour toute question spécifique, veuillez vous adresser à vos conseillers.

ey.com/fr