



Digital

Actualité comptable française et fiscale

Arrêté des Comptes 2023
Décembre 2023



Intervenants



**Emmanuel
Paret**

Associé KPMG
Responsable Doctrine
comptable



**Sonia
Moulinier**

Associée KPMG
Doctrine comptable



**Stéphanie
Oria**

Senior Manager KPMG
Doctrine comptable



**Marie-Pierre
Hô**

Associée KPMG
Avocats
Responsable Doctrine
Tax



**Géraldine
Viau-Lardennois**

Autorité des Normes
Comptables
Directrice Générale

Sommaire

- 01** Enjeux liés au contexte macroéconomique et aux aléas climatiques
- 02** Actualité réglementaire et jurisprudentielle
- 03** Nouveautés en matière de doctrine comptable
- 04** Actualité spécifique aux comptes consolidés
- 05** Actualité de l'ANC
- 06** Actualité fiscale



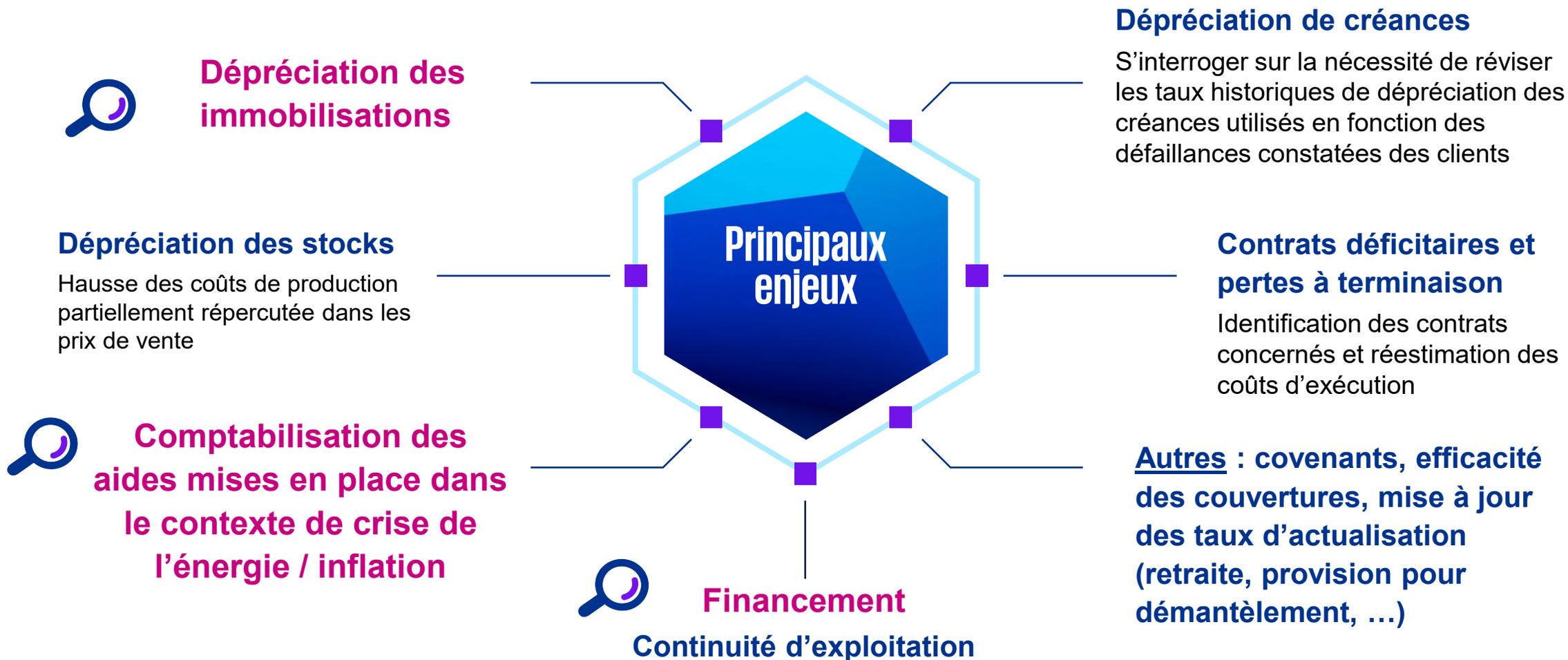
01

Enjeux liés au contexte macroéconomique et aux aléas climatiques



- 1 Enjeux liés au contexte macroéconomique
- 2 Enjeux climatiques dans les comptes
- 3 Incidences sur les tests de dépréciation

Panorama des principaux points d'attention



Financement - Gestion du Besoin en Fonds de roulement



Cessions de créances :
affacturation, cessions
« Daily », titrisation

Escompte des effets de commerce

- ▶ Remise de l'escompte : montant de l'effet, déduction des frais d'escompte, transféré en compte de trésorerie (PCG, art. 944-41)
- ▶ Créances escomptées portées en engagements hors bilan (PCG, art. 948-80).



Affacturation inversé 

Portage de stocks :
ventes avec obligation
ou option de rachat 

Cession de créances - Affacturage

1. Cession par subrogation valant transfert de propriété

2. Créances cédées soldées en contrepartie de la trésorerie reçue ou d'une créance envers le factor

4. Traitement comptable identique dans les comptes sociaux et les comptes consolidés (règlement 2020-01)

3. Traitement comptable identique quelle que soit l'analyse des risques transférés au factor

Créances cédées avec ou sans recours

Sans recours

Risque sur les créances à l'actif non financées par le factor

Dépréciation en cas de risque de non recouvrement

Avec recours

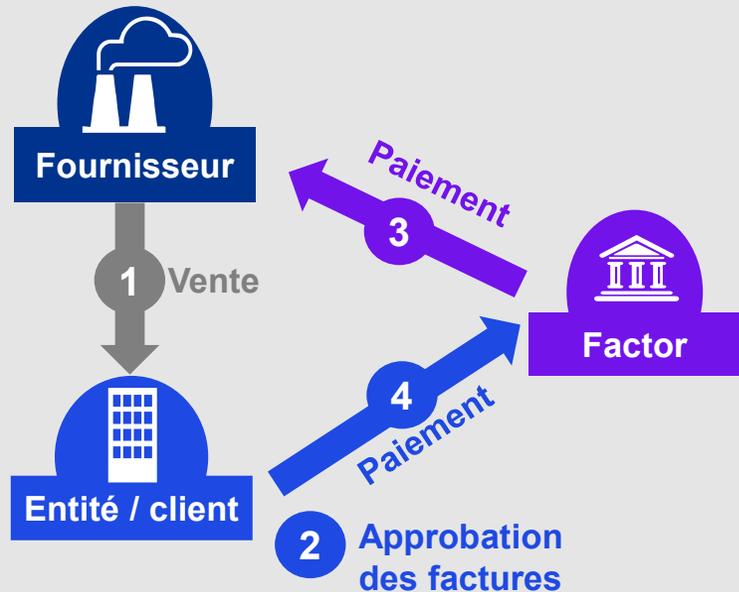
Risque sur les créances qui ne sont plus à l'actif

Provision pour risque en cas de risque de non recouvrement

Informations à fournir en annexe sur le montant des créances cédées et les risques conservés

Affacturage inversé

Financement de créances
organisé par le client



Classement de la dette envers le factor chez l'entité/client :
en dettes fournisseurs ou en dettes financières ?



Analyser l'opération au regard de l'objectif poursuivi et des caractéristiques de la dette sur le factor (**délai de règlement**, garanties données, ...)



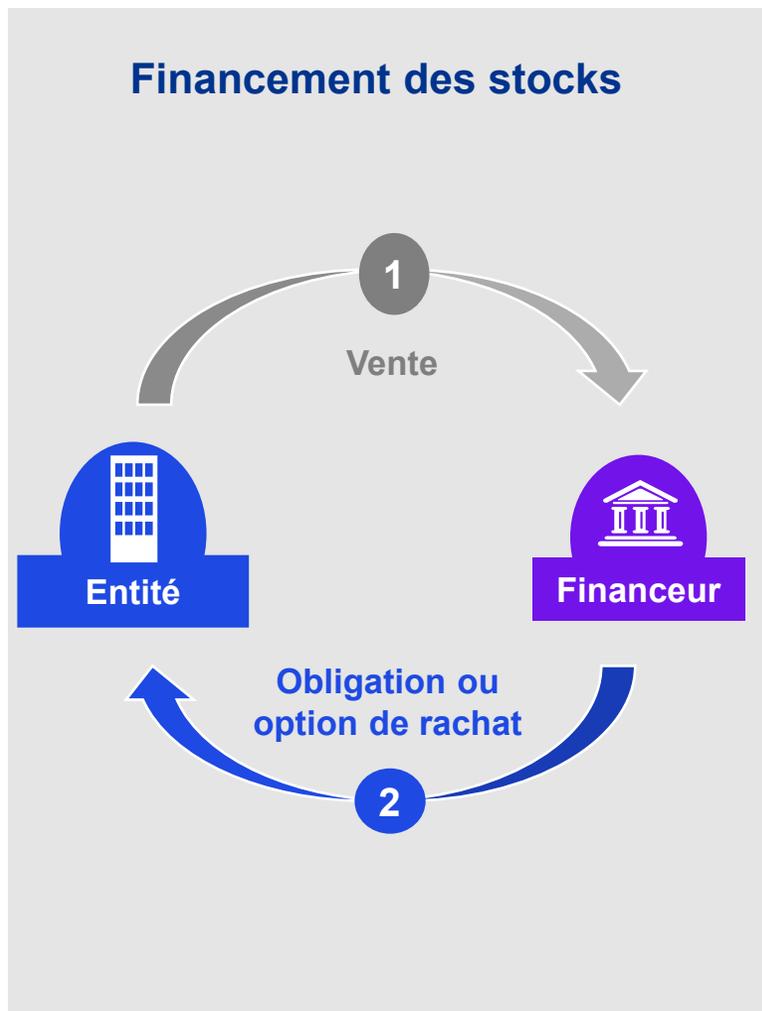
Une information doit être donnée en annexe



Absence de réponse standard

Analyse au cas par cas prenant en compte tous les faits et circonstances

Opérations de portage de stocks



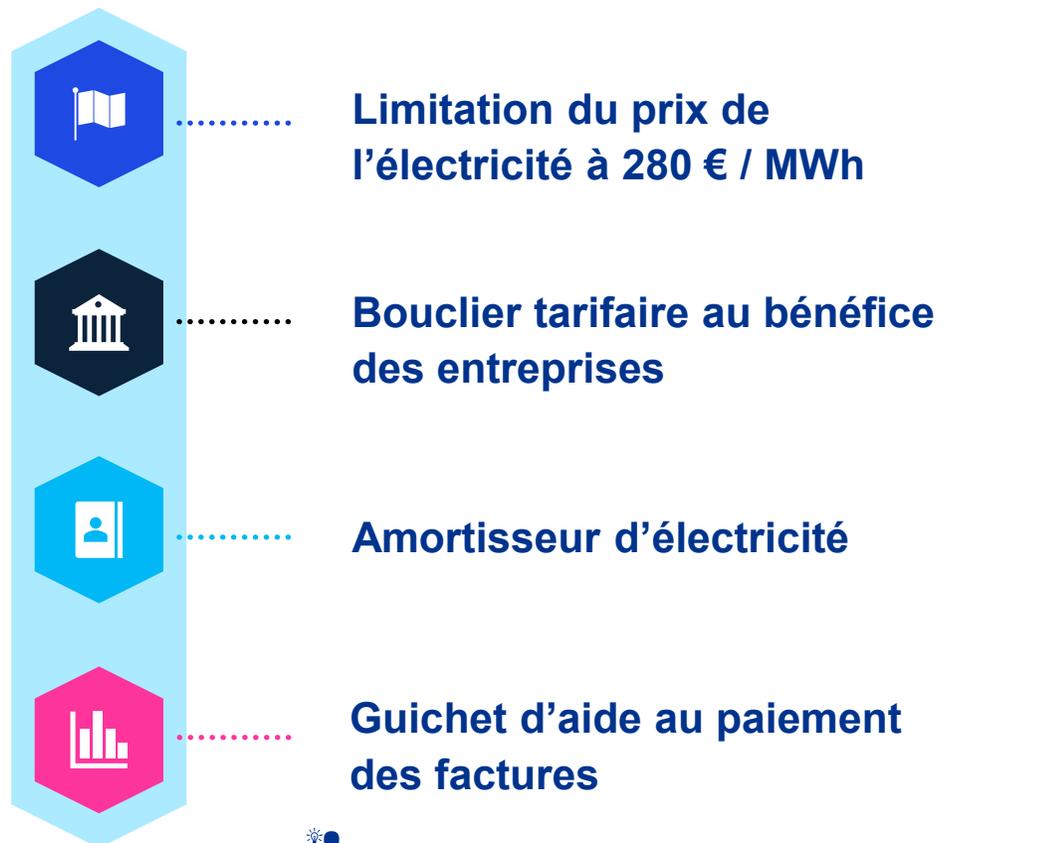
Comment comptabiliser ces opérations chez l'entité ?

- ✓ Pas de disposition spécifique dans le PCG
- ✓ Approche juridique à privilégier à notre avis
- ✓ **En pratique :**
 - cession juridique à reconnaître comptablement
 - résultat de cession à annuler via une provision à la date de la cession (obligation de rachat) ou dès que le rachat devient probable (option)



Nécessité de réaliser une analyse au cas par cas prenant en compte tous les faits et circonstances

Aides 2023 perçues dans le contexte de la crise énergétique et de l'inflation



 [Résumé](#) des éléments clé de l'aide octroyée en annexe

- **A présenter en subvention d'exploitation ou en minoration des charges ?**
- **Recommandation** : comptabilisation de ces aides en réduction du coût d'acquisition de l'énergie dès lors qu'elles sont perçues par le fournisseur et rétrocédées sous forme :
 - d'une remise sur la facture
 - de l'application d'un tarif réduit

- **Comptabilisation de cette aide en subvention d'exploitation**

Aide « compensation carbone »

Dispositif régi par
l'art L.122-8 du
Code de l'énergie



Surcoût
causé par
le SEQE

75 %

Montant de l'aide

Aide calculée dans le but de couvrir 75% du surcoût sur le prix de l'électricité causé par le système d'échange de quotas d'émission (SEQE) de l'UE

- **Bénéficiaires** : entreprises exposées* à un risque réel de fuite de carbone (délocalisation en dehors de l'UE)
- **Obligations à respecter** : (i) **audits énergétiques** tous les 3 ans, (ii) mise en œuvre des recommandations suivant ces audits avec la définition d'un Plan de Performance Energétique (PPE) mis à jour tous les 3 ans, (iii) **réduction de l'empreinte carbone** de la consommation d'électricité
- **Restitution** éventuelle de l'aide perçue en cas de non respect des obligations

* Secteurs et sous-secteurs listés à l'annexe 1 de la communication 2020/C 317/04 de la Commission européenne du 25 septembre 2020.

Traitement comptable

- A notre avis, l'aide « compensation carbone » s'apparente à une **subvention d'exploitation** (compte 74) à comptabiliser dès lors que l'entreprise a décidé de demander l'aide et respecte les conditions de fond ouvrant droit à cette aide
- Obligations futures à respecter : à considérer comme des **conditions résolutoires**

01

Enjeux liés au contexte macroéconomique et aux aléas climatiques



- 1 Enjeux liés au contexte macroéconomique
- 2 Enjeux climatiques dans les comptes**
- 3 Incidences sur les tests de dépréciation

Enjeux climatiques

Panorama non exhaustif des impacts comptables potentiels

Assurer une
cohérence entre
engagements et
états financiers



Comptabilisation et évaluation des actifs

- ▶ **Dépréciation** : baisse de rentabilité, changement technologique, ...
- ▶ **Durée d'utilité** : arrêt d'utilisation de certains actifs
- ▶ Investissements de conformité, **subventions d'investissement**
- ▶ Placements et investissements dans des fonds ou projets répondant à des enjeux environnementaux
- ▶ **Valorisation des stocks : quotas CO₂, CEE**
- ▶ Dépréciation des stocks : coût, écoulement, obsolescence
- ▶ Recouvrabilité des IDA



Informations en annexe

- ▶ Estimations et jugements, hypothèses, incertitudes, ...
- ▶ Principes et méthodes comptables



Provisions et passifs

- ▶ Provisions environnementales : remise en état, démantèlement, engagements annoncés (obligation implicite)
- ▶ **Passifs liés aux quotas CO₂, CEE**
- ▶ Contentieux sociaux, judiciaires, fiscaux
- ▶ Financements indexés sur des indicateurs de performance durable
- ▶ Contrats devenus onéreux



Charges & produits

- ▶ Hausse des coûts de production, transports, distribution
- ▶ Coûts liés à la fin de vie des produits
- ▶ Redevances et taxes environnementales
- ▶ Chiffre d'affaires lié à de nouveaux produits/marchés
- ▶ Incitations financières / aides

Quotas d'émission de CO₂ et unités assimilées

Modèle Production

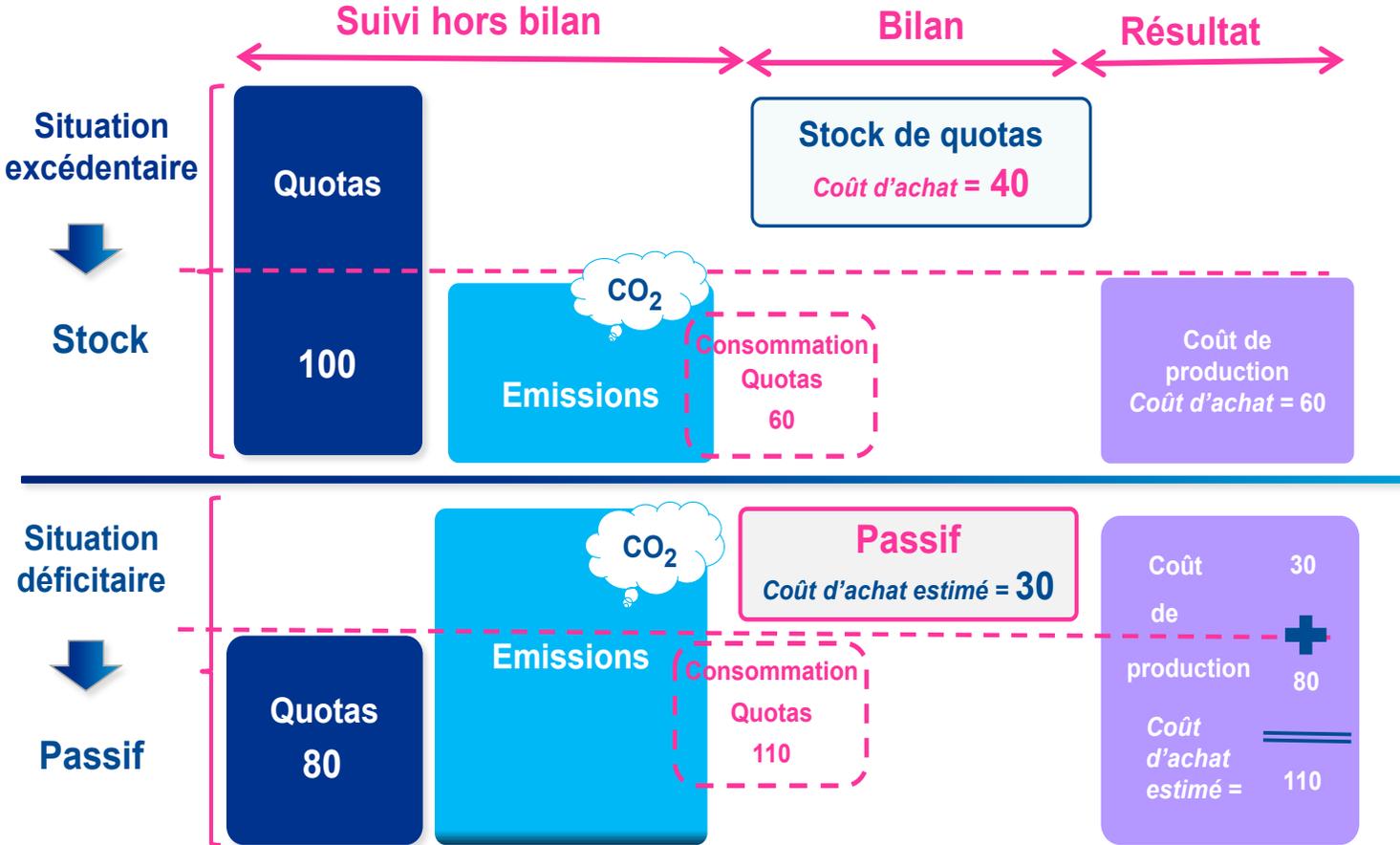
Valeur d'entrée des quotas :

- alloués = valeur nulle
- acquis = coût d'acquisition

CEE : principes de comptabilisation similaires

Valeur d'entrée des CEE :

- obtenus de l'Etat = coût de production
- acquis = coût d'acquisition



Stocks de biocarburants auxquels sont attachés des « certificats bio »



Réponse CNCC
EC 2022-16

- ▶ Une entreprise distribue des produits pétroliers devant comporter une certaine teneur en substance végétale.
- ▶ En cas de non-respect, elle doit payer une taxe.
- ▶ L'entreprise achète des biocarburants et devient ainsi titulaire de « certificats bio ». Elle peut aussi acheter les « certificats bio » sans le produit.

Acquisition du biocarburant

- Le biocarburant acquis est composé de 2 éléments qui peuvent être utilisés séparément par l'entreprise :
 - **substance végétale** utilisée dans le cadre de son activité ;
 - « **certificat bio** » lui permettant de remplir son obligation d'incorporation de « bio » dans les produits finis
- Le prix d'acquisition du biocarburant est ventilé entre la composante « substance végétale » et la composante « certificat bio »
 - Selon la CEC, à défaut d'indication sur la facture ou le bon de commande, le prix de la « substance végétale » est estimé à partir du prix du carburant brut et le prix du « certificat bio » est estimé par différence

A la clôture

- Stocks de « substances végétales » évalués à leur coût d'acquisition
- Stocks de « certificats bio » : **traitement comptable par analogie avec celui prévu dans le PCG pour les CEE**

Obligation > Certificats bio

Aucun stock de « certificats bio » n'est comptabilisé

Un passif au titre de l'obligation de payer la taxe est constaté

Obligation < Certificats bio

Les stocks « certificats bio » sont évalués à leur coût d'acquisition, en utilisant la méthode de valorisation retenue par l'entreprise (FIFO ou CUMP)

Intervention de **Géraldine Viau-Lardennois**

Directrice générale de l'Autorité des Normes Comptables



Saisines CEE et premières réflexions de l'ANC



Investissements donnant droit à obtention de certificats d'économie d'énergie (CEE)



Travaux
ANC

Entité bénéficiaire d'une incitation financière pour réaliser un investissement éligible au dispositif des CEE

Doctrines CNCC
EC 2020-35
EC 2022-04 (HLM)

- Immobilisation comptabilisée à son coût d'acquisition = **montant facturé brut de l'incitation financière**
- **Deux vues pour qualifier l'incitation financière :**
 - **Subvention d'investissement**, comptabilisée selon le traitement retenu par l'entité (soit immédiatement en résultat, soit en capitaux propres et reprise en résultat au même rythme et sur la même durée d'amortissement de l'immobilisation)
 - **Cession du droit à obtenir des CEE**, comptabilisée immédiatement en résultat.

Entité éligible au dispositif des CEE qui réalise en propre un investissement qui lui donne le droit à obtention de CEE

- Comment évaluer le coût de production des CEE parmi les coûts totaux engagés pour l'investissement ?
- Convient-il de ventiler le coût de l'investissement entre une part qui serait affectée au coût d'entrée de l'immobilisation et une autre part affectée au coût d'entrée en stock des CEE ?
- Le cas échéant, selon quels critères procéder à cette ventilation ?

Intervention de Géraldine Viau-Lardennois

Directrice générale de l'Autorité des Normes Comptables



- 1) Connectivité entre informations financières et extra-financières : rôle de l'ANC**
- 2) Nouveaux mécanismes de compensation carbone**



01

Enjeux liés au contexte macroéconomique et aux aléas climatiques



- 1 Enjeux liés au contexte macroéconomique
- 2 Enjeux climatiques dans les comptes
- 3 Incidences sur les tests de dépréciation**

Points d'attention pour la clôture 2023

► **Un contexte macroéconomique** à prendre en compte pour identifier des indices de perte de valeur et dans les tests de dépréciation

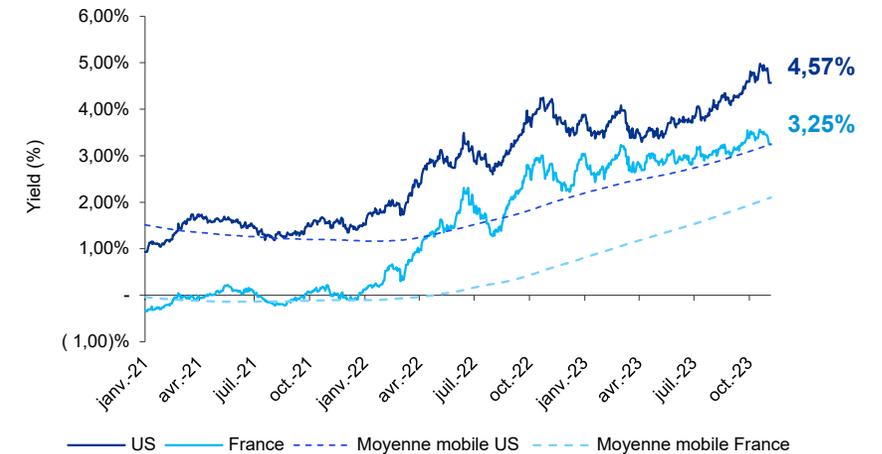
- Hausse continue du coût de la dette, en lien avec la hausse des taux d'intérêt
- Incertitude sur la durée / niveau de l'inflation et de la volatilité des prix de l'énergie
- Conséquences sur les taux d'actualisation et les flux futurs (CA, marge, coûts des investissements, BFR)

► **Les enjeux climatiques** à prendre en compte dans les tests pour les entités les plus exposées (Cf. slide suivant)

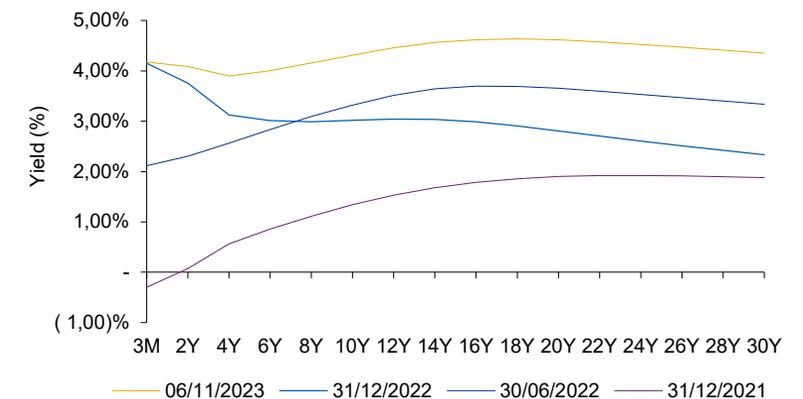


[Rappel des obligations en matière de tests de dépréciation en annexe](#)

Rendement des obligations d'Etat à 10 ans (spot et moyenne 2 ans)



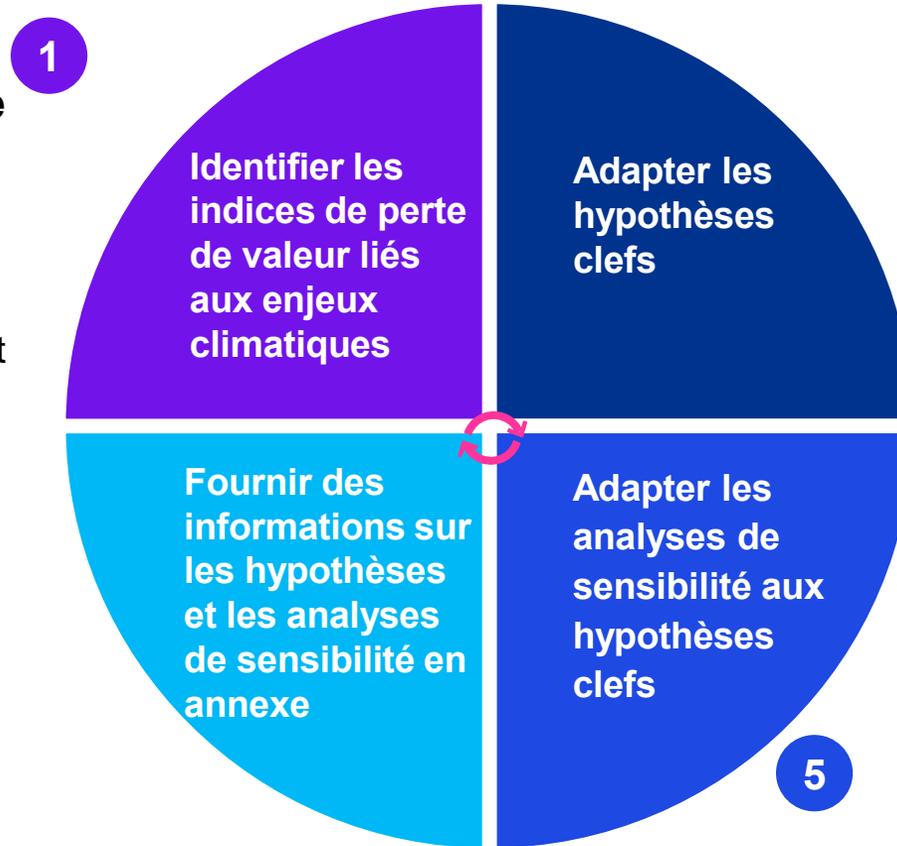
Courbe de taux - Obligations corporate industrielles - BBB



Dépréciations et enjeux climatiques

Exemples d'indices de perte de valeur liés aux enjeux climatiques :

- Evolutions réglementaires
- Changement de comportement des consommateurs
- Obsolescence de certaines technologies
- Changements de stratégie annoncés
- Hausse du prix du CO₂



Points d'attention :

- Cohérence du plan d'affaires avec la stratégie climat (réglementation et engagements pris) et chiffrage des impacts sur :
 - le chiffre d'affaires (risques et opportunités)
 - la structure de coûts (coûts de l'énergie, assurance, ...)
 - les investissements nécessaires pour atteindre les objectifs, ...
- Définir un horizon approprié pour capter les impacts attendus
- Privilégier une approche multi-scénarios pour les secteurs les plus exposés

Réalisation des tests à un niveau pertinent (groupes d'actifs, actifs individuels)

Cohérence comptes consolidés vs. comptes individuels

02

Actualité réglementaire et jurisprudentielle



- 1** Réforme des retraites
- 2** Fusions : réforme du régime et actualité fiscale
- 3** Jurisprudence - Congés payés

Réforme des retraites

Loi de financement rectificative de la sécurité sociale (LFRSS) pour 2023 publiée au Journal Officiel du 15 avril 2023

Principales mesures

- Recul de l'âge légal de départ à la retraite de 62 à 64 ans
- Durée de cotisation allongée pour bénéficier d'une retraite à taux plein : 43 ans dès 2027 (vs. 2035)
- Suppression des régimes spéciaux
- Adaptation du dispositif de carrières longues
- Adaptation des dispositifs de départ anticipé à la retraite pour raisons de santé

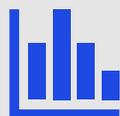


Décryptage de la réforme :
émission « [Les Sociales](#) »
du 3 avril 2023



Entrée en vigueur de la réforme au 1^{er} septembre 2023

- Les principaux décrets d'application ont été publiés au cours de l'été 2023



Impacts attendus dans les comptes 2023

- Impacts différents selon les faits et circonstances propres à chaque entreprise
- A anticiper par les entreprises en lien avec leurs actuaires 
- Impacts au-delà des retraites (médailles du travail, ...)



Changement de régime (et non changement d'hypothèses actuarielles)

- Le 15 avril 2023 constitue la date de changement de régime

Impacts à évaluer à la date de changement de régime

Conséquences comptables de la réforme des retraites

Réponse de la
CNCC
EC 2023-15

En pratique

A la date du changement de régime :

- 1 - Evaluer les engagements avec des hypothèses actualisées sur la base du régime avant la réforme
- 2 - Evaluer les engagements en tenant compte des effets de la réforme

Différence entre les 2 évaluations à traiter selon la méthode appliquée par l'entreprise

L'entreprise applique la reco. ANC 2013-02

Coût des services passés à comptabiliser en résultat
selon un mode linéaire sur la durée moyenne résiduelle d'acquisition des droits ou immédiatement (si droits à prestations déjà acquis)

Méthode 1

Coût des services passés à comptabiliser en totalité en résultat

Méthode 2

L'entreprise n'applique pas la reco. ANC 2013-02

Changement d'estimation à comptabiliser en totalité en résultat

L'entreprise ne comptabilise pas ses engagements de retraite

Prise en compte des modifications dans l'évaluation du montant des engagements mentionnés en annexe

02

Actualité réglementaire et jurisprudentielle



- 1 Réforme des retraites
- 2 Fusions : réforme du régime et actualité fiscale**
- 3 Jurisprudence - Congés payés

Réforme du régime des fusions, scissions et apports partiels d'actifs

Directive (UE) 2019/2121

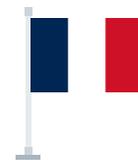


Applicable aux opérations depuis le 1^{er} juillet 2023

Date de dépôt du projet au greffe du Tribunal de commerce

Ordonnance et décret portant réforme du régime des fusions

Ordonnance n°2023-393 de mai 2023 et Décret n°2023-430 de juin 2023



Modifications en matière d'opérations nationales



- Fusions, scissions et apports partiels d'actifs
- Simplifier, compléter et moderniser les dispositions applicables



Modifications en matière d'opérations transfrontalières

- Fusions transfrontalières, ou scissions en deux ou plusieurs sociétés immatriculées dans des Etats membres différents
- Transfert de siège social
- Faciliter ces opérations au sein de l'espace européen



[Transfert de siège social : rappel des points d'attention fiscaux et comptables en annexe](#)

Les principaux apports de la réforme pour les opérations domestiques



Consécration des scissions partielles

Attribution directe des actions perçues en rémunération de l'apport aux associés de l'apporteuse

Précisions sur la communication du projet

- Projet de fusion, de scission ou d'APA soumis au régime des scissions doit être annexé au RCS
- Publication du projet sur le site internet "principal" des sociétés participantes
- Allègement du contenu du projet d'APA soumis au régime des scissions .



Nouveau cas de dispense d'échange de titres

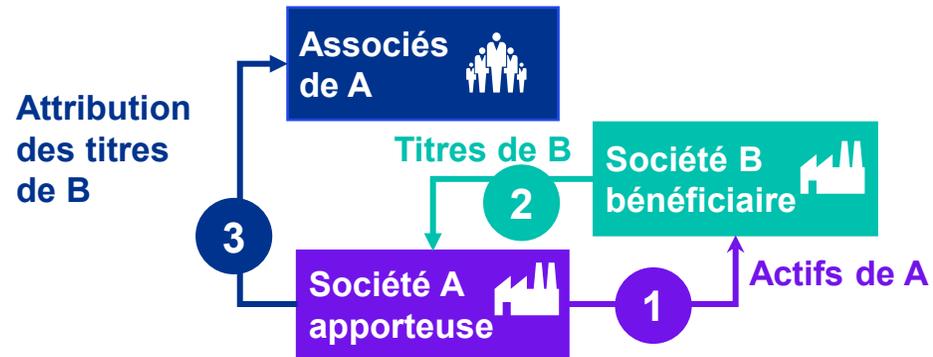
Applicable aux fusions entre sociétés commerciales lorsque les titres sont détenus par les associés des sociétés qui fusionnent dans les mêmes proportions avant et après l'opération.

Précisions juridiques

- Aménagement du régime des opérations simplifiées
- Clarification de la définition d'un APA

Introduction en droit français de la scission partielle (1/2)

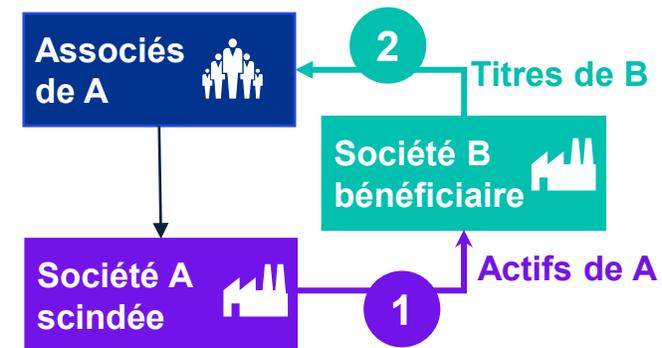
Apport - attribution



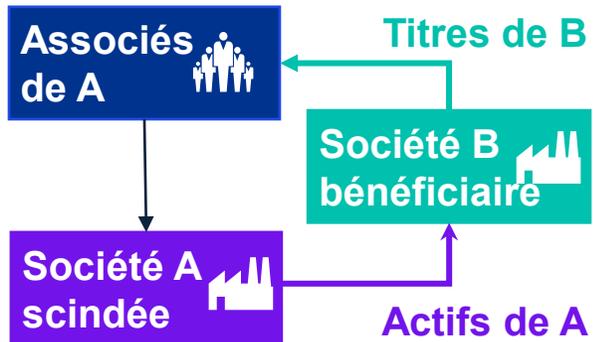
- Apport partiel d'actifs de A au profit de B :
 - 1 Apport des actifs de A à B
 - 2 Titres de B émis en rémunération de l'APA attribués à A
- Attribution des titres de B aux associés de A **3**
 - ▶ Requier une capacité de distribution suffisante chez A (distribution ou réduction de capital)
 - ▶ Remise en cause possible des distributions en dehors de l'AG d'approbation des comptes

 [Synthèse de la décision du Tribunal de commerce de Paris de septembre 2022 présentée en annexe](#)

Scission partielle



- 1 Apport des actifs de A à B
 - 2 Titres de B émis en rémunération des apports attribués directement aux associés de A
- ▶ Attribution des titres de B sans qu'ils ne transitent dans le patrimoine de A → réalisable en l'absence de capacité distributive suffisante de A



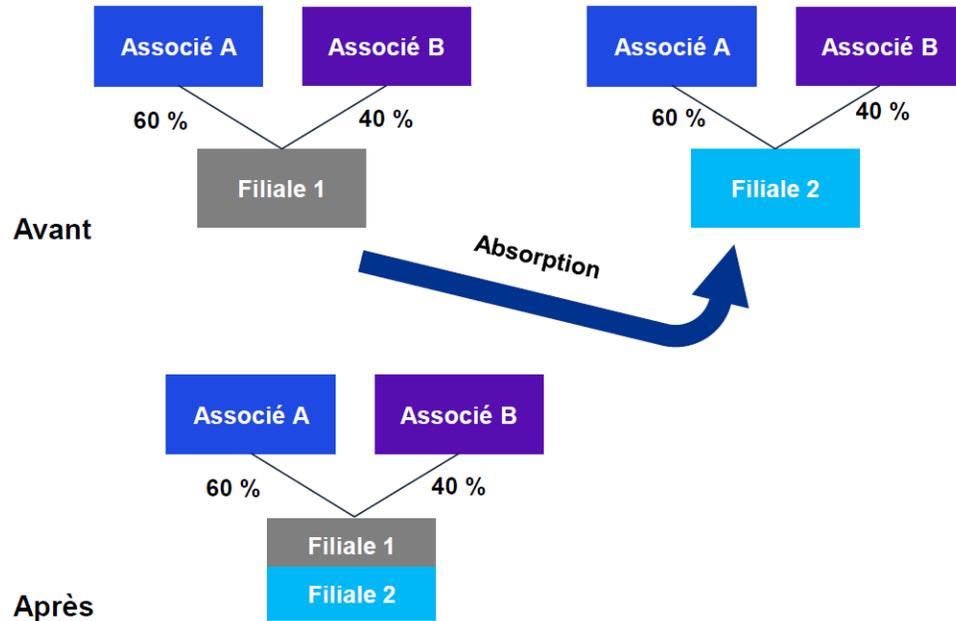
Traitement comptable

- **Chez la bénéficiaire** : RAS
- **Chez la société scindée** : sortie des actifs et passifs en contrepartie des capitaux propres selon modalités du traité. En l'absence de précisions dans le traité, contrepartie à imputer sur les comptes distribuables des capitaux propres, puis au débit du report à nouveau
- **Chez les détentrices des titres de la société scindée** : répartition de la valeur nette des titres entre l'entité scindée et l'entité bénéficiaire au prorata de leurs valeurs réelles

Traitement fiscal

- Eligibilité au régime de faveur (IS / droits d'enregistrement) ?
- En attente de prise de position de l'Administration / du Gouvernement sur le sujet

Nouveau cas de dispense d'échange de titres



Ne constitue **pas une opération de fusion simplifiée** :

- Maintien de l'approbation par les AGE des sociétés absorbante et absorbée
- Rapports des organes d'administration ou de direction
- Désignation d'un commissaire aux apports

Traitement comptable

- **Chez l'absorbante** : inscription de la contrepartie des apports en report à nouveau
- **Chez les associés** : valeur comptable des titres de l'entité absorbée ajoutée à celle des titres de l'entité absorbante (valeur brute et dépréciations éventuelles)

Traitement fiscal

- Possibles frottements fiscaux
- Nécessité de prendre des mesures fiscales permettant d'assurer la neutralité fiscale de l'opération (PLF 2024 ?)

Régime de faveur des fusions : attention aux engagements

CE, 24 juin 2022,
n°450183, SCI Malepère

Bénéfice du régime de faveur des fusions :

Obligation pour l'absorbante de souscrire l'ensemble des engagements requis sans exception

Conseil : reprendre in extenso les engagements visés à l'article 210 A du CGI

Engagements de l'absorbante

- ✓ **Reprendre** à son bilan certaines écritures de la société absorbée
- ✓ **Réintégrer** dans ses résultats ceux dont la prise en compte avait été différée chez la société absorbée
- ✓ **Calculer** les plus-values réalisées ultérieurement à l'occasion de la cession des immobilisations non amortissables qui lui sont apportées d'après la valeur qu'elles avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée
- ✓ **Réintégrer** dans ses bénéfices imposables les plus-values dégagées lors de l'apport des biens amortissables
- ✓ **Inscrire** à son bilan les éléments autres que les immobilisations pour la valeur qu'ils avaient, du point de vue fiscal, dans les écritures de la société absorbée

02

Actualité réglementaire et jurisprudentielle



- 1 Réforme des retraites
- 2 Fusions : réforme du régime et actualité fiscale
- 3 Jurisprudence - Congés payés**

Revirement de jurisprudence : acquisition des congés payés

Le 13 septembre 2023, la Cour de cassation a rendu une série d'importants arrêts dans lesquels elle fait application du droit européen en matière de congés payés et écarte le droit français.

Selon le Code du travail, tout salarié a droit à 2,5 jours ouvrables de congés payés (ou 2,08 jours ouvrés) par mois de travail effectif accompli au cours de la période de référence de calcul des congés. Cette période de référence est fixée du 1^{er} juin de l'année précédente au 31 mai de l'année en cours.

Congés payés et maladie non professionnelle

Sauf dispositions conventionnelles plus favorables, un salarié atteint d'une maladie non professionnelle n'acquiert pas de jours de congés payés pendant le temps de son arrêt de travail.

! Désormais, tout salarié atteint d'une maladie ou victime d'un accident, de quelque nature que ce soit (professionnelle ou non professionnelle), a le droit de réclamer des droits à congés payés pendant la suspension de son contrat de travail (Cass. soc., 13 sept. 2023 n°22-17.340).

Congés payés, accident du travail et maladie professionnelle

Le salarié en arrêt pour accident du travail ou maladie professionnelle acquiert des congés payés dans la limite ininterrompue d'un an. Au-delà d'un an, le salarié arrêté n'acquiert plus aucun droit à congés payés.

! Désormais, le salarié victime d'un accident du travail ou d'une maladie professionnelle peut revendiquer un droit à congé payé couvrant l'intégralité de son arrêt de travail (Cass. soc., 13 sept. 2023 n°22-17.638).

Congés payés et congé parental d'éducation

Le salarié ne peut pas prétendre à une indemnité compensatrice de congés payés à l'issue de son congé parental.

! Désormais, les congés payés acquis à la date du début du congé parental devront être reportés après la date de reprise du travail (Cass. soc., 13 sept. 2023 n°22-14.043).

Conséquences de la nouvelle jurisprudence pour les entreprises

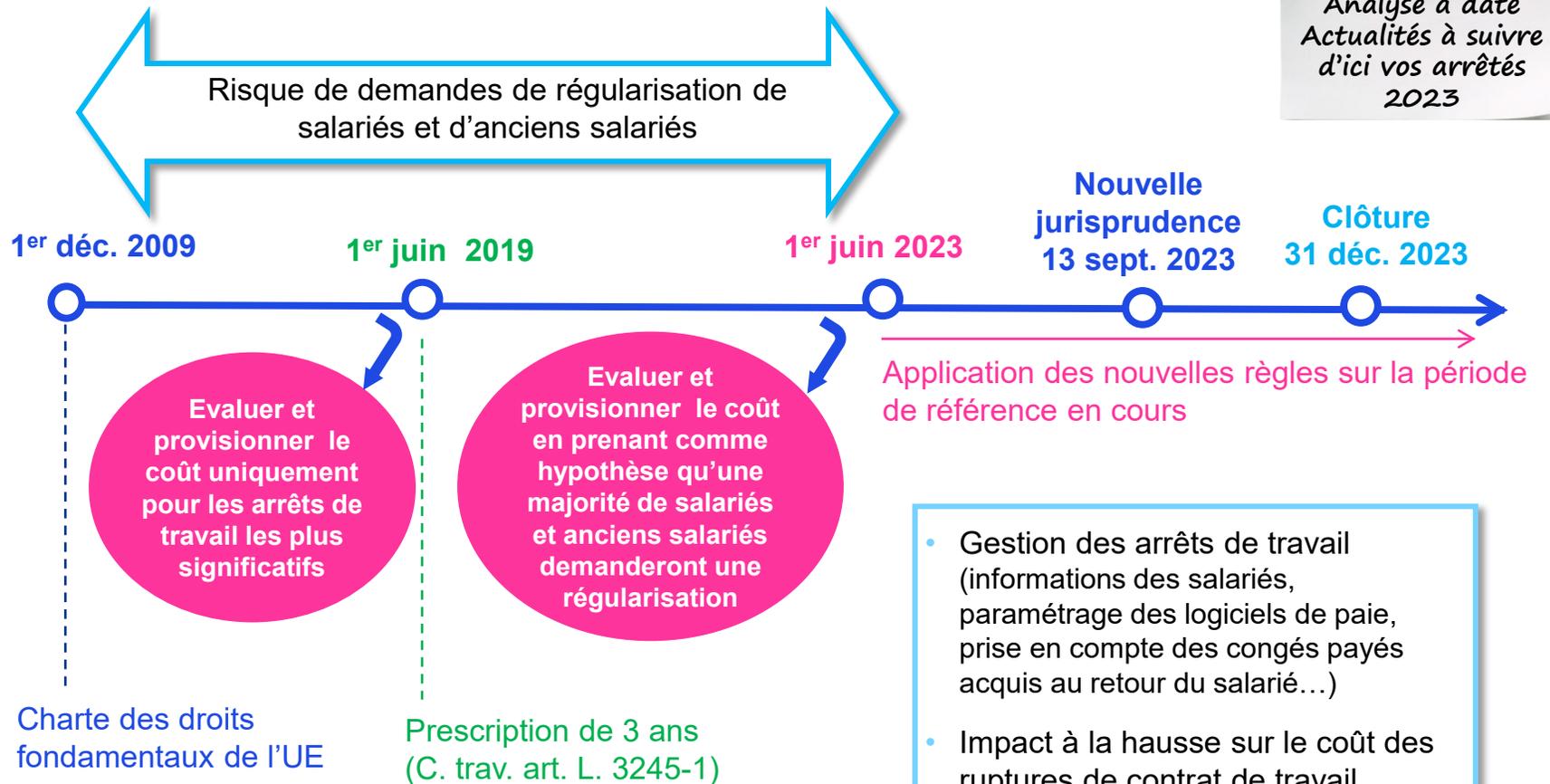
Analyse à date
Actualités à suivre
d'ici vos arrêts
2023

Débats liés à la prescription



Durée ?
Point de départ ?

« Le point de départ du délai de prescription de l'indemnité de congés payés doit être fixé à l'expiration de la période légale ou conventionnelle au cours de laquelle les congés payés auraient pu être pris dès lors que l'employeur justifie avoir accompli les diligences qui lui incombent légalement afin d'assurer au salarié la possibilité d'exercer effectivement son droit à congé » (Cass. soc., 13 sept. 2023 n°22-10.259).



- Gestion des arrêts de travail (informations des salariés, paramétrage des logiciels de paie, prise en compte des congés payés acquis au retour du salarié...)
- Impact à la hausse sur le coût des ruptures de contrat de travail
- Conséquences sur les contentieux en cours



Décryptage : émission
« Les Sociales » du
16 novembre 2023

03

Nouveautés en matière de doctrine comptable



- 1 Acquisition de titres de participation et compléments de prix
- 2 Versement d'une contribution à fonds perdus à une filiale de droit suisse
- 3 Revenu d'un droit d'utilisation à distance d'une application et prestations de services associées
- 4 Traitement comptable de travaux de rénovation énergétique mis à la charge du preneur
- 5 Autres éclairages apportés par la CNCC

Acquisition de titres de participation et compléments de prix



Réponse de la
CNCC
EC 2022-22

Contexte

- Acquisition des titres d'une société B, ayant développé une technologie commercialisée sous forme d'abonnements
- Partenariat commercial entre B et le vendeur
- Le prix d'acquisition comprend un prix de base et un complément de prix représentant une quote-part du montant des abonnements souscrits par l'intermédiaire du vendeur

A la hausse ou à la baisse

- Lien entre complément de prix et performance post-acquisition ?
- Service rendu par le vendeur en contrepartie du complément de prix ?
- Relation clients en date d'acquisition et post-acquisition afférente au CA utilisé comme assiette de détermination du prix ?
- Durée d'application de la clause ?

Ajustement selon révision de l'estimation

Inclusion complément prix dans coût d'entrée

Analyse de la clause de complément de prix

Paiement probable et estimation fiable

En contrepartie d'une dette au passif

Estimation impossible : situations rares et exceptionnelles

Versement d'une contribution à fonds perdus à une filiale de droit suisse

Réponse de la
CNCC
EC 2022-31

Versement par une société mère française M d'une contribution à fonds perdus au profit de sa filiale étrangère B, détenue indirectement via une filiale suisse A. Le versement de cette contribution est concomitant à l'acquisition des titres de la société suisse A.



Contexte

- En droit suisse, contribution versée qualifiée d'apport en fonds propres
- Contrat entre M et B ne prévoit aucune contrepartie à payer par B, ni d'obligation de retransférer la contribution ou un montant équivalent à M, ou d'annuler la contribution en totalité ou en partie
- Selon la réglementation suisse, contribution reçue inscrite en capitaux propres, dans un compte « Autres réserves », chez B



Traitement comptable dans les comptes de la société mère française M

- En l'absence de dispositions dans le PCG, la CEC a souhaité saisir l'ANC
- **Dans l'attente, selon la CEC, la comptabilisation de cette contribution en augmentation du coût d'acquisition des titres de la filiale suisse A est acceptable**, en considérant :
 - l'économie globale de l'opération
 - l'accroissement de la valeur économique du sous-groupe suisse
 - la qualification juridique d'apport en fonds propres selon le droit local

Revenu d'un droit d'utilisation à distance d'une application et prestations de services associées (1/2)

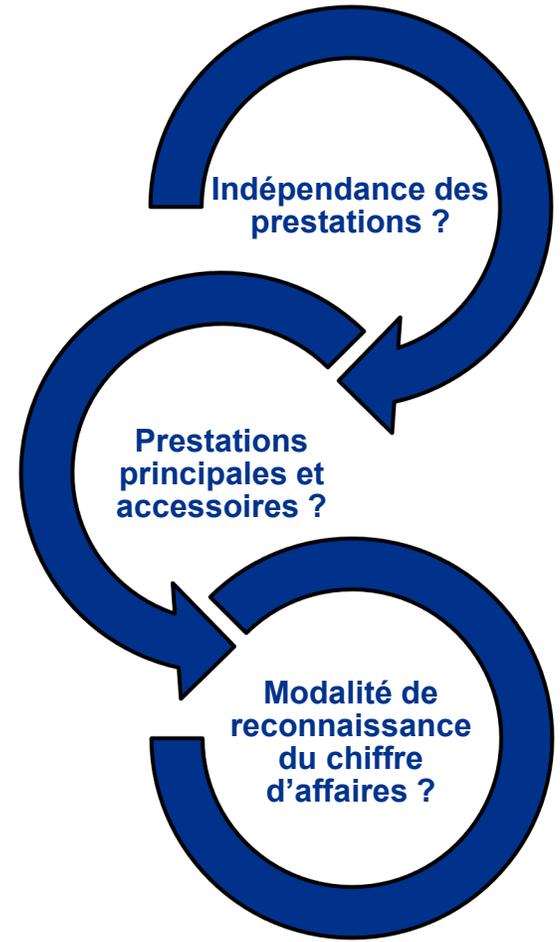
Réponse de la
CNCC
EC 2023-09



- Concession d'un droit d'utilisation d'une application en mode SaaS (1) avec prestations d'hébergement et de maintenance (2)
- Redevance unique (paiements mensuels ou versement unique en début de contrat) acquise en cas de résiliation par le client
- Conditions financières non différenciées entre (1) et (2)
- Contrats d'un an renouvelable

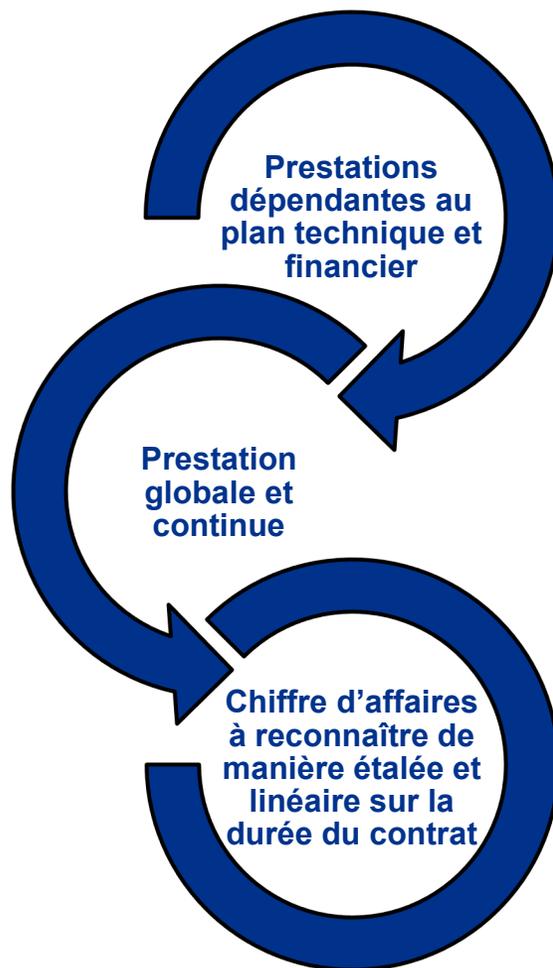
Question posée

Comment l'entreprise doit-elle reconnaître son chiffre d'affaires ?



Revenu d'un droit d'utilisation à distance d'une application et prestations de services associées (2/2)

Réponse de la
CNCC
EC 2023-09



Réponse sur les modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires

- **Prestations non indépendantes** car
 - Au plan technique, accès à la plateforme possible uniquement si autres prestations assurées
 - Au plan financier, droit à rémunération global et acquis
- **Prestation globale** d'un ensemble de services indissociables de manière **continue**, depuis la date d'ouverture de l'accès jusqu'au terme du contrat

Conclusion : Reconnaissance du chiffre d'affaires de manière étalée et linéaire sur la durée du contrat

Traitement comptable de travaux de rénovation énergétique mis à la charge du preneur



- Décret tertiaire prévoit l'obligation de réduire la consommation d'énergie dans les bâtiments tertiaires d'une surface d'exploitation d'au moins 1000 m²
- Réduction progressive de la consommation d'énergie d'ici 2030, 2040 et 2050
- Une entité loue un ensemble immobilier soumis au Décret tertiaire

Question posée

Comment comptabiliser chez le preneur les travaux de rénovation énergétique réalisés lorsque le contrat de bail les met à sa charge ?



Pas un passif

Bail peut être résilié avant la réalisation des travaux



Travaux liés à l'activité du preneur

- Coûts à comptabiliser en immobilisations corporelles, si critères d'activation satisfaits
- Sinon, coûts à comptabiliser en charges

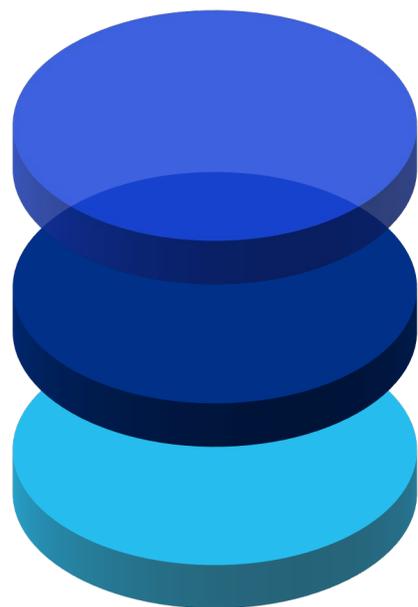


Complément de loyers si travaux de mise en conformité incombant normalement au bailleur

Charges à comptabiliser selon la méthode retenue par l'entité pour comptabiliser les loyers inégaux :

- soit en charges constatées d'avance à répartir sur la durée résiduelle du contrat
- soit en charges lorsque encourues

Autres éclairages apportés par la CNCC



01

Inscription à l'actif des frais de développement d'un dispositif médical - [EC 2022-19](#)

02

Contribution sur la rente inframarginale de la production d'électricité - [EC 2023-05](#)

03

Activité de mise à disposition de formations en ligne – Accès illimité - Reconnaissance du chiffre d'affaires - [EC 2023-17](#)



Ces réponses sont présentées en annexe de ce support

04

Actualité spécifique aux comptes consolidés



1 Impôt minimum mondial

2 Difficultés d'application du règlement ANC 2020-01

Pilier 2 : les 3 principes directeurs

01

Approche juridictionnelle

Déterminer le TEI par juridiction

02

Approche descendante

Prélever l'impôt complémentaire le plus haut possible dans la chaîne de détention

03

Mise en oeuvre de concepts qualifiés

Définition de notions autonomes dites qualifiées

Pilier 2 - Mécanisme

2 nouvelles règles accordant aux pays des droits d'imposition



Règle d'inclusion du revenu (RIR)

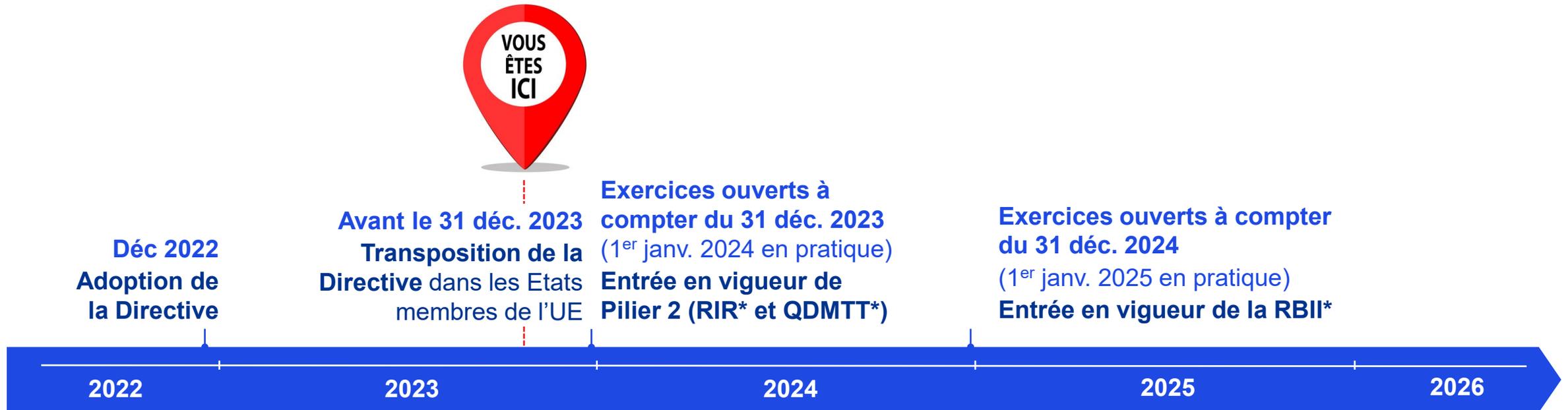
La société mère ultime doit acquitter un impôt complémentaire sur les revenus de ses filiales (y compris les établissements stables) qui sont imposés en deçà du taux effectif minimum (fixé à 15% et calculé pays par pays)



Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII)

Les top up taxes qui n'auraient pas été acquittées par l'application de la RIR seront acquittées par les entreprises des pays ayant introduit la RBII dans leur législation en fonction du nombre des salariés et de la valeur des actifs corporels du groupe présents dans leur pays rapporté à ceux de l'ensemble des entités constitutives faiblement imposées

Pilier 2 - une adoption en cours avec une entrée en vigueur en 2024



* **QDMTT** : *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax / Impôt national complémentaire qualifié*

RIR : *Règle d'Inclusion des Revenus*

RBII : *Règle des Bénéfices Insuffisamment Imposés*

Pilier 2 - Mesures de sauvegarde transitoires : FY24, 25 et 26

RIR

Trois tests alternatifs basés sur le **CbCR qualifié** et les **états financiers qualifiés**

Appréciation autonome au titre de chaque exercice

Alternatifs mais pas obligatoirement le même d'une année sur l'autre

01

Test de minimis

- CA < 10 M€
- Bénéfice (perte) avant impôt < 1 M€

Pour l'exercice fiscal concerné

02

Test du taux effectif d'imposition simplifié (ETR test)

TEI (Bénéfice/Impôts couverts) supérieur à 15 % pour les exercices ouverts en 2023 et 2024, 16 % en 2025 et 17 % en 2026

03

Test de substance (Routine profits test)

Test basé sur l'exclusion des bénéfices liés à la substance (substance-base income exclusion - SBIE)

Pilier 2 - Impôt Mondial

Règlement ANC 2023-02 en cours d'homologation

Règl. ANC
2023-02

Exemption obligatoire à la comptabilisation d'impôt différé au titre des règles GloBE, y compris ceux reconnus en application de « l'impôt complémentaire minimum qualifié » qui pourrait être instauré en droit national

Informations
à fournir

Clôture
2023

- Présentation des informations aidant le lecteur à comprendre l'exposition de l'entité aux impôts Pilier II (*quand les informations sont connues ou raisonnablement estimables*) :
 - **Informations qualitatives**, par ex. citer les entités et les principales juridictions qui seront impactées
 - **Informations quantitatives**, par ex. citer :
 - ▶ la proportion des bénéficiaires qui pourrait être soumise à l'impôt minimum mondial et le taux effectif d'impôt (TEI) moyen applicable à ces bénéficiaires, ou
 - ▶ l'impact sur le TEI si l'impôt minimum mondial était déjà en vigueur

Clôture
2024 et +

- Présentation distincte de la charge d'impôt comptabilisée en application du dispositif GloBE

04

Actualité spécifique aux comptes consolidés



1 Impôt minimum mondial

2 **Difficultés d'application du règlement ANC 2020-01**



Difficultés d'application du règlement ANC 2020-01

Comptabilisation des reprises d'EA négatifs

- Le règlement ANC 2020-01 (art. 231-12) prévoit que l'écart d'acquisition (EA) négatif « est rapporté au résultat sur une durée qui doit refléter les hypothèses retenues et les conditions déterminées lors de l'acquisition »....
- ... mais il ne prévoit pas où présenter la reprise de l'EA négatif au compte de résultat consolidé, et si l'on peut tenir compte du **contexte** dans lequel il a été généré

Questions posées par la CNCC

- Peut-on comptabiliser la reprise d'EA négatif en résultat exceptionnel ?
- Où faut-il présenter la reprise d'EA négatif en résultat d'exploitation :
 - « Autres produits d'exploitation » ?
 - « Dotations aux amortissements et dépréciations des écarts d'acquisition » ?

Contexte ayant généré l'EA négatif

- Rentabilité insuffisante
- Conditions avantageuses de l'acquisition
- Coûts de restructuration futurs

A notre avis

Résultat d'exploitation

Résultat exceptionnel possible

Présentation de la reprise symétrique à celle des coûts de restructuration au compte de résultat

Difficultés d'application du règlement ANC 2020-01

EA lié à une entité mise en équivalence

Question posée



Où présenter la dotation aux amortissements et dépréciations d'un écart d'acquisition (EA) lié à une entité mise en équivalence ?

Sur la ligne "Quote-part dans les résultats des entités mises en équivalence"

OU

Sur la ligne "Dotations aux amortissements et dépréciations des écarts d'acquisition"

Mais incohérence avec présentation au bilan des écarts d'acquisition rattachés aux entités mises en équivalence parmi les immobilisations incorporelles

Mais incohérence de la présentation d'une charge liée à une entité mise en équivalence dans l'agrégat "Résultat net des entités intégrées"



A notre avis, dans l'attente de clarification de l'ANC, les deux vues sont possibles

05

Actualité de l'ANC



1 Nouveaux règlements

2 Projets en cours et perspectives

Nouveaux règlements en cours d'homologation

01

Règlement 2022-06 relatif à la modernisation des états financiers

03

Règlement 2023-08 prenant en compte la réforme du régime des fusions

Cf. Partie 2

02

Règlement 2023-05 relatif à la comptabilisation des solutions informatiques

04

Règlement 2023-02 relatif à l'impôt minimum mondial

Cf. Partie 4

[Liste complète des règlements publiés en 2023 en annexe](#)

Règlement sur la modernisation des états financiers

01

Modernisation et nombre plus réduit de modèles d'états financiers et modification du plan de comptes

02

Modèles de tableaux normés proposés pour la présentation des informations dans l'annexe

03

Proposition d'un modèle de tableau de flux de trésorerie pouvant être présenté dans l'annexe

04

Suppression de la technique du transfert de charges

05

Résultat exceptionnel constitué de :

- Produits et charges directement liés à un événement majeur et inhabituel
- Ecritures comptables d'origine purement fiscale, changements de méthodes inscrits en résultat et corrections d'erreur

Règlement en cours d'homologation d'application obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2025



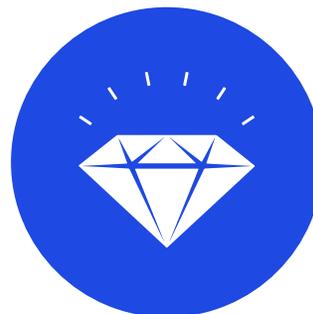
Décryptage du règlement : émission « [Les Matinales](#) » du 4 avril 2023

Règlement sur la modernisation des états financiers

Préparez-vous dès maintenant !

Impact sur vos systèmes d'information

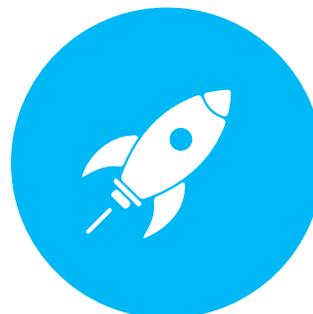
Format des états financiers
Plan de comptes
Schémas comptables
Contenu de l'annexe



Nouvelle définition du résultat exceptionnel

Analysez les composants actuels de votre résultat exceptionnel au regard du nouveau règlement
Définir une grille d'analyse

Mettez à jour votre manuel comptable



Evaluez les impacts sur :

1. Réserve spéciale de participation⁽¹⁾ et vos accords d'intéressement
2. CVAE et CET⁽¹⁾
3. Agrégats servant de base au calcul de vos covenants
4. Autres accords



(1) [Présentation des enjeux du règlement Modernisation sur la RSP, CVAE et CET en annexe](#)

Règlement sur la comptabilisation des solutions informatiques

Introduction

01

Pourquoi ce règlement ?

Définir des principes comptables unifiés applicables :

- à toutes les solutions informatiques
- quel que soit le mode d'exploitation et d'hébergement
- à usage interne ou commercial

02

Date d'application ?

Application obligatoire aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2024

Application anticipée possible aux exercices en cours à la date de publication au JO

03

Modalités de première application ?

Application prospective aux coûts engagés après la date d'ouverture de l'exercice de première application

Solutions informatiques comptabilisées en frais de développement au bilan à l'ouverture de l'exercice de première application à reclasser dans la rubrique "Solutions informatiques"

Règlement sur la comptabilisation des solutions informatiques

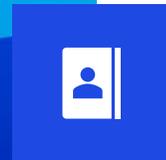
« Solutions informatiques » : c'est quoi ?

« Ensemble organisé de fonctionnalités logicielles (programmes, codes, paramétrages, ...) apte à satisfaire les besoins des utilisateurs en vue notamment de stocker, manipuler, transformer, produire, sécuriser des données, d'y accéder ou encore de les transmettre »

(art. 611-2)



Logiciel acquis ou développé en interne



ERP



Logiciel en tant que service (SaaS)



Logiciels intégrés dans la fabrication de robots industriels



Exemples dans le champ d'application du règlement

Règlement sur la comptabilisation des solutions informatiques

Démarche générale



Règlement sur la comptabilisation des solutions informatiques

Focus sur les solutions « SaaS »



Les solutions informatiques développées par l'entité « afin de répondre à ses besoins spécifiques à partir d'un contrat de prestations de services permettant d'accéder, de manière continue et sur une période donnée, à des ressources indispensables au fonctionnement de la solution et hébergées sur la plateforme externe d'un tiers » sont comptabilisées en incorporels selon les modalités définies par le règlement (art. 611-2)

Application aux solutions SaaS

Dans le coût de l'immobilisation si les critères d'activation sont respectés

Configuration

Interfaces

Paramétrages

Développement de codes additionnels

Tests

A comptabiliser en charges

Coûts d'accès à la plateforme et aux ressources (art. 611-5)

Conversion et migration de données (sauf cas spécifiques)

05

Actualité de l'ANC



1 Nouveaux règlements

2 Projets en cours et perspectives

Intervention de Géraldine Viau-Lardennois

Directrice générale de l'Autorité des Normes Comptables



Projet de règlement sur la distinction dettes /autres fonds propres : finalité et principales modifications envisagées



Distinction dettes – Autres fonds propres – Projet de texte

Objectif du projet de règlement



Travaux
ANC



Clarification des types
d'actions
à présenter en capital
social



Définir de nouvelles
informations à fournir sur
les autres fonds propres



Insertion et définition
d'une section dédiée
aux « autres fonds
propres »



Alignement entre
comptes consolidés et
comptes individuels



Consultation publique avec une période de commentaires jusqu'au 31 mars 2024

Distinction Dettes – Autres fonds propres – Projet de texte

Nouvelle rubrique « Autres fonds propres »



Travaux
ANC

New

Autres fonds propres

Avances
conditionnées

New

Fonds non
remboursables
(FNR)

Droits du
concedant

▪ Définition des avances conditionnées :

- Accordées par l'Etat, organisme public, ...
- Remboursement conditionné par le succès du projet financé
- Le contrat prévoit la levée de toute obligation en cas d'échec du projet

▪ Instrument à classer en FNR :

- Instrument ne pouvant être présenté en capitaux propres
 - Aucun remboursement en trésorerie ou par remise d'un actif ne peut être imposé par l'émetteur ni par le prêteur, ni par un tiers, ni par un événement en dehors du contrôle de l'émetteur
 - A l'inverse, le remboursement peut se faire par émission pour attribution d'un élément de capitaux propres
- Selon les termes contractuels, **le principal pourrait être ventilé entre FNR et dettes**
- **Reclassement possible entre FNR et dettes** en cas de modifications des termes contractuels ou de modification des faits et circonstances dans l'application des dispositions contractuelles existantes
- Principes identiques pour classer la rémunération

Exemples

Titres
participatifs

Obligation
remboursable
en actions

Distinction Dettes – Autres fonds propres – Projet de texte

Modifications envisagées du règlement 2020-01



Travaux
ANC

Suppression de l'art.
252-3

- Les titres représentatifs de capital de l'entité consolidante détenues par elle-même ou par des entités contrôlées ne seraient plus portés en moins des capitaux propres consolidés tel que défini par l'art. 252-3
- Ils seraient dans tous les cas maintenus à l'actif du bilan consolidé comme dans les comptes individuels

Suppression de l'art.
273-1

- Les emprunts non remboursables définis à l'art. 273-1 ne pourront plus être inscrits dans les capitaux propres consolidés
- Leur classement (en dette ou FNR) dépendra de l'analyse faite au regard de la définition des FNR

Modification du
modèle de bilan

- Ajout de la rubrique "Autres fonds propres" (pour les groupes autres que d'assurance ou du secteur bancaire)



Intervention de Géraldine Viau-Lardennois

Directrice générale de l'Autorité des Normes Comptables

Groupe de travail « Restructuration interne » des groupes : objectif et orientations prises





Intervention de Géraldine Viau-Lardennois

Directrice générale de l'Autorité des Normes Comptables

Prochaines étapes d'élaboration du futur règlement sur le chiffre d'affaires



06

Actualité fiscale



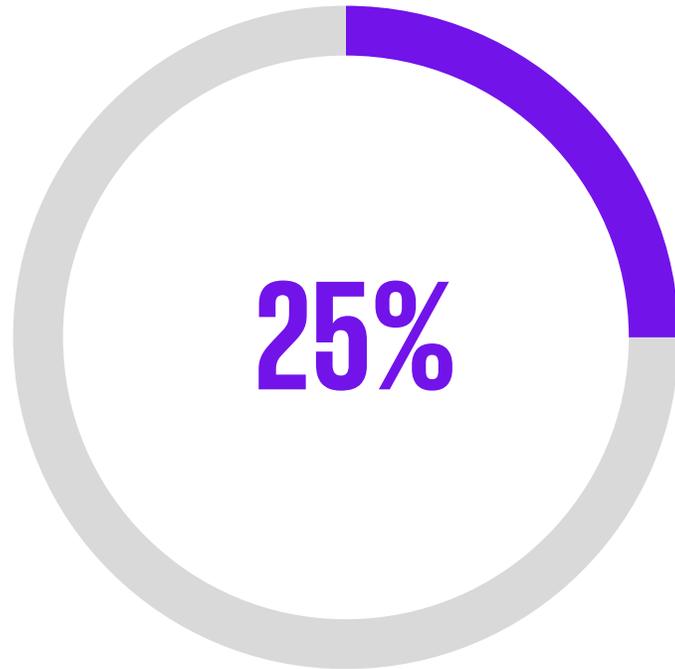
1 Actualités diverses

2 Actualités jurisprudentielles et redressements de place

3 PLF 2024

Taux d'impôt en vigueur

PFL 2024 - Absence de modification



- Applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023 (idem 2022)
- Taux effectif d'imposition marginal (TEI), avec contribution sociale : **25,83%** pour toutes les entreprises dont le CA est supérieur ou égal à 7 630 K€
- A retenir pour le calcul des impôts différés des entités françaises

Comptes courant d'associés et taux maximal d'intérêts déductibles : publication mensuelle des taux

Rappels

Les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition de la société par des associés sont déductibles dans la limite d'un taux maximal égal à la moyenne annuelle des taux effectifs moyens pratiqués par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans (*CGI, art. 39, 1, 3°*)

Publication du taux effectif moyen au JO à la fin de chaque trimestre civil par la Banque de France



2,21%

Entreprises dont l'exercice clos au 31 décembre 2022 coïncide avec l'année civile

Principe
Publication trimestrielle du taux

Dérogation temporaire
Publication mensuelle du taux



Entreprises dont l'exercice clos au 31 décembre 2022 coïncide avec l'année civile

2,27%

A titre dérogatoire, à compter du 1^{er} février 2023 et pour 12 mois, publication mensuelle des taux effectifs moyens pratiqués au cours des trois mois précédents

06

Actualité fiscale



1 Actualités diverses

2 Actualités jurisprudentielles et redressements de place

3 PLF 2024

QPFC sur dividendes : modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers

CE, 5 juillet 2022,
n°463021, société Axa

CE, 7 avril 2023, n° 462709,
société Raymond et Cie

Condition préalable

Le montant des frais réellement exposés pour l'acquisition ou la conservation des produits de participation doit être inférieur à la QPFC

Modalités d'imputation des crédits d'impôt étrangers

➔ Détermination du montant de l'impôt français (butoir)

Impôt français = Taux d'IS français X (quote-part forfaitaire - Frais réellement exposés pour l'acquisition ou la conservation des produits de participations)

➔ Crédits d'impôt étranger imputables sur le butoir

Pas de fractionnement du crédit d'impôt étranger en fonction de l'imposition en France des dividendes : le crédit d'impôt imputable est celui relatif à l'impôt retenu à la source à l'étranger sur la totalité des produits de participations distribués

Intégration fiscale et neutralisation de la QPFC

CJUE, 11 mai 2023, aff. C 407/22
et C 408/22, Manitou BF et Bricolage
Investissement France

CE, 18 juillet 2023, n° 454107 et
458579, Manitou BF et Bricolage
Investissement France

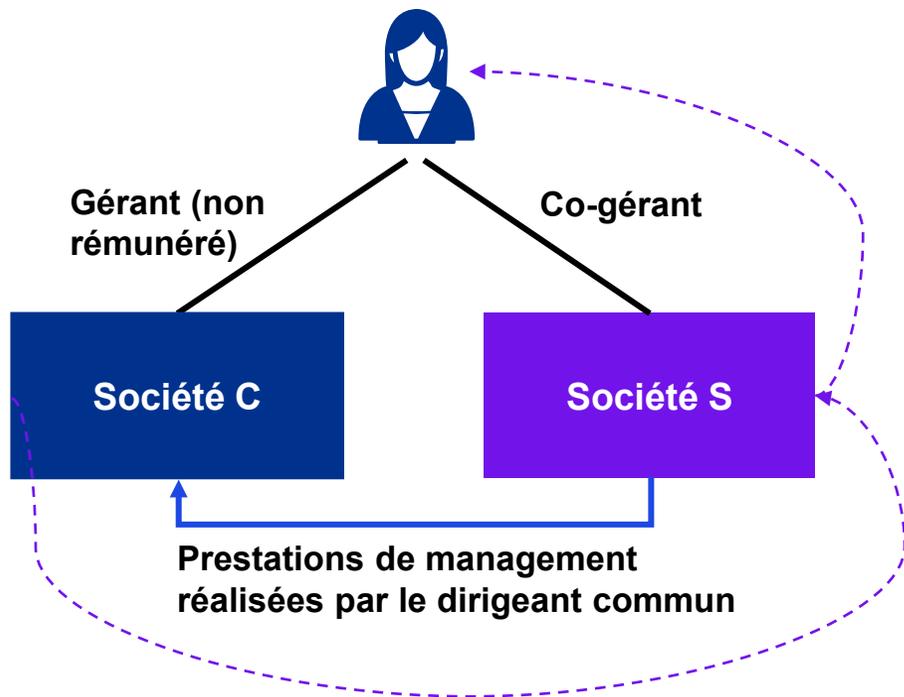
	Conformité avec la liberté d'établissement Distribution de filiales européennes		
	Avant 2016	2016 - 2019	A compter du 1 ^{er} janvier 2019
Régime d'imposition des dividendes reçus de filiales européennes détenus à plus de 95 %	Résultat d'ensemble : neutralisation de la QPFC relative aux dividendes distribués entre sociétés du groupe fiscal intégré	Résultat individuel : réintégration d'une QPFC au taux réduit de 1 % pour les dividendes distribués :	
		- entre sociétés du groupe fiscal intégré	
		- par une société européenne intégrable à une société mère intégrée	
			- par une société européenne intégrable à une société mère ni intégrable ni intégrée
Société mère isolée	Non-conforme	Non-conforme	Conforme (CGI, art. 216, I, 3°)
Société mère intégrable non intégrée	Non-conforme	Non-conforme	Conformité partielle (non-conformité en cas de non-intégration choisie)

Opportunité de
réclamation



Déductibilité des managements fees et acte anormal de gestion

Conseil d'Etat, 4 octobre 2023, n° 466887, Société Collectivision



Rémunération indirecte du dirigeant via les honoraires prévus par la convention de PS

- ▶ Les organes sociaux ont-ils entendu, en réalité, par le versement des honoraires correspondant à ces prestations, rémunérer indirectement le dirigeant ?
 - OUI : le versement n'est alors pas dépourvu de contrepartie, le choix d'un mode de rémunération indirect ne caractérisant pas en lui-même un appauvrissement à des fins étrangères à son intérêt

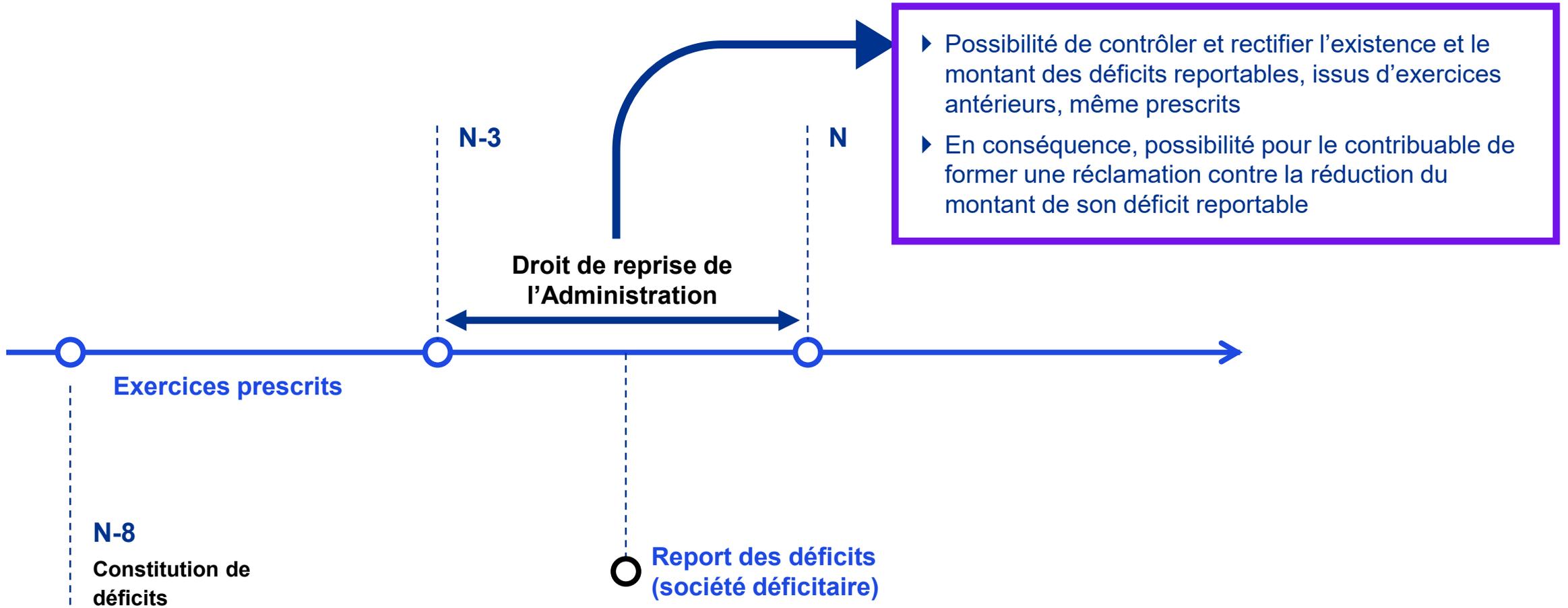


Contribution sociale à l'IS : libre choix d'imputation des crédits d'impôt étrangers

	Liquidation de la contribution sociale à l'IS
Principe	Impossibilité d'imputer les crédits d'impôt de toute nature (<i>CGI, art. 235 ter ZC, IV</i>)
Ancienne tolérance	Possibilité d'imputer les crédits d'impôt conventionnels n'ayant pas pu s'imputer sur l'IS
Tolérance assouplie	Possibilité de déterminer librement l'ordre d'imputation des crédits d'impôt conventionnels sur l'IS et la contribution sociale

Déficits antérieurs non encore imputés : possibilité pour l'Administration de les rectifier

CE, 5 juillet 2023,
n°464928, société ST
Dupont



CIR – Actualité jurisprudentielle

CE, 12 juillet 2023, n°463363, Institut FCBA

« Subvention publique » : toute aide versée à raison d'opérations ouvrant droit au crédit d'impôt par une personne morale de droit public

CE, 26 juillet 2023, n° 466493, Société Cap 2020 Consult

Lorsqu'une prestation nécessaire à la réalisation d'opérations de recherche est réalisée par un sous-traitant pour le compte du donneur d'ordre, les dépenses y afférentes peuvent être prises en compte dans l'assiette du CIR du donneur d'ordre même en cas de paiement direct par le cocontractant du donneur d'ordre. Pour ce faire, le co-contractant doit agir pour le compte du donneur d'ordre

06

Actualité fiscale



- 1 Actualités diverses
- 2 Actualités jurisprudentielles et redressements de place
- 3 PLF 2024**



Décryptage du projet de loi de finances 2024 :
émission « [Les Fiscales](#) »
du 9 novembre 2023

Crédit impôt investissements en faveur de l'industrie verte (C3IV)

- Actifs corporels et incorporels (sous conditions) : batteries, éoliennes, panneaux solaires, etc.
- Taux de **20%**, plafonné à **150M€** (jusqu'à 200M€ ou 350M€ et taux de crédit majoré dans certaines zones définies par le décret n°2022-968)
- Soumis à agrément préalable, délivré dans les 3 mois à compter de la date de dépôt d'une demande complète
- Applicable au titre de projets agréés jusqu'au **31 décembre 2025**
- Imputable sur l'IS dû par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel ces dépenses sont engagées et restitution de l'excédent

PLF 2024

CVAE – Suppression progressive

- Réduction de 50% en 2023 (PLF 2023)
- Etalement sur 4 ans de la suppression des 50% restant
- **Suppression totale en 2027**

Report du calendrier de mise en œuvre de la facturation électronique

- **1^{er} septembre 2026**
- **1^{er} septembre 2027**

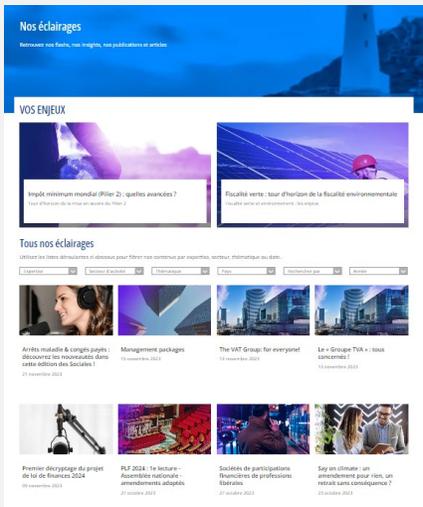
Partage de la valeur en cas d'augmentation exceptionnelle du bénéfice

- Définition en fonction de critères
- Dont les rachats d'actions suivis de leur annulation

Restez informés : consultez nos publications et écoutez Radio KPMG

Nos publications au fil de l'eau sur la page kpmg.fr

Actualité comptable et réglementaire - [KPMG France \(home.kpmg\)](https://kpmg.fr)



<p>Maîtrisez les normes IFRS : Actualités et publications pour les entreprises</p> <p>Restez à jour sur les normes IFRS grâce aux éclairages et publications de KPMG France. Découvrez les différences avec les normes françaises</p>	<p>Actualité réglementaire des sociétés cotées</p> <p>On en parle</p> <p>(Newsletter) "On en parle" : morceaux choisis de l'actualité réglementaire des sociétés cotées.</p>
<p>Actualités comptables des sociétés françaises</p> <p>Restez informé de l'actualité comptable avec la newsletter de KPMG France</p>	<p>Révolution des états financiers : l'IASB pour plus de clarté</p> <p>Evolution du format des états financiers vers plus de transparence et de comparabilité.</p>
<p>Actualité bancaire</p> <p>L'essentiel de l'actualité réglementaire, financière et comptable des banques.</p>	<p>Board Leadership Center</p> <p>Toute l'actualité de la Gouvernance déryptée pour faciliter l'exercice de vos fonctions!</p>
<p>Conseil</p> <p>Un espace dédié au cœur de vos préoccupations.</p>	<p>AM Briefing</p> <p>(Newsletter) Synthèse des textes réglementaires français relatifs à l'asset management.</p>
<p>Les Matinales</p> <p>► En ce moment • CSRD & Taxonomie : c'est maintenant!</p>	<p>Fréquence Banque</p> <p>► En ce moment • Zoom sur les sujets concrets bancaires de la clôture 2023</p>

Nos ressources fiscales sur la page [KPMG Avocats de kpmg.fr](https://home.kpmg.fr/fr/home/services/kpmg-avocats/kpmg-avocats-actualites.html)

<https://home.kpmg.fr/fr/home/services/kpmg-avocats/kpmg-avocats-actualites.html>



Conférence Loi de finances le 23 janvier 2024

Radio KPMG s'écoute à tout moment sur l'Appli Radio KPMG ou via kpmg.fr et sur YouTube

<https://home.kpmg.fr/fr/home/campaigns/2019/11/radio-kpmg.html>



Suivez Radio KPMG



L'application Radio KPMG

Avec vous, partout, à tout moment



Tout Radio KPMG dans une application



Merci de votre participation !



kpmg.com/socialmedia

Cette proposition a été réalisée par KPMG S.A. KPMG S.A. est le membre français de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited (« KPMG International »), une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Les informations contenues dans ce document sont valables à la date du 24 novembre 2023. Elles sont à tous égards soumises à la réalisation satisfaisante des procédures de KPMG visant à évaluer les clients et les missions potentiels, y compris les procédures d'indépendance et de vérification des conflits, ainsi que la négociation, l'accord et la signature d'une lettre de mission ou d'un contrat spécifique. Nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. Cette proposition est soumise à la négociation, à l'accord et à la signature d'une lettre de mission ou d'un contrat entre les parties. KPMG International et ses entités liées ne proposent pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International, l'une quelconque de ses entités liées ou les autres cabinets membres à l'égard des tiers. KPMG International ou l'une quelconque de ses entités liées n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.

© 2023 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Tous droits réservés. Le nom et le logo KPMG sont des marques utilisées sous licence par les cabinets indépendants membres de l'organisation mondiale KPMG.

Document Classification: KPMG Public



Annexes



Annexes

Enjeux liés au contexte macroéconomique et aux aléas climatiques



- 1 Aides gaz et électricité – Guichet d'aide au paiement des factures
- 2 Test de dépréciation : rappel des obligations

1. Aides gaz et électricité – Guichet d'aide au paiement des factures

Aide pour compenser la hausse des coûts d'approvisionnement de gaz naturel et d'électricité des entreprises particulièrement affectées par les conséquences économiques et financières de la guerre en Ukraine

→ Prolongation de l'application jusqu'au 31 décembre 2023, et simplification des critères d'obtention

Les périodes éligibles

- **Janvier à février 2023** (date limite de dépôt : 31.08.2023)
- **Mars à avril** (date limite de dépôt : 30.09.2023)
- **Mai à juin** (date limite de dépôt : 31.10.2023)
- **Juillet à août** (date limite de dépôt : 30.12.2023)
- **Septembre à octobre** (date limite de dépôt : 29.02.2024)
- **Novembre à décembre** (date limite de dépôt : 30.04.2024)

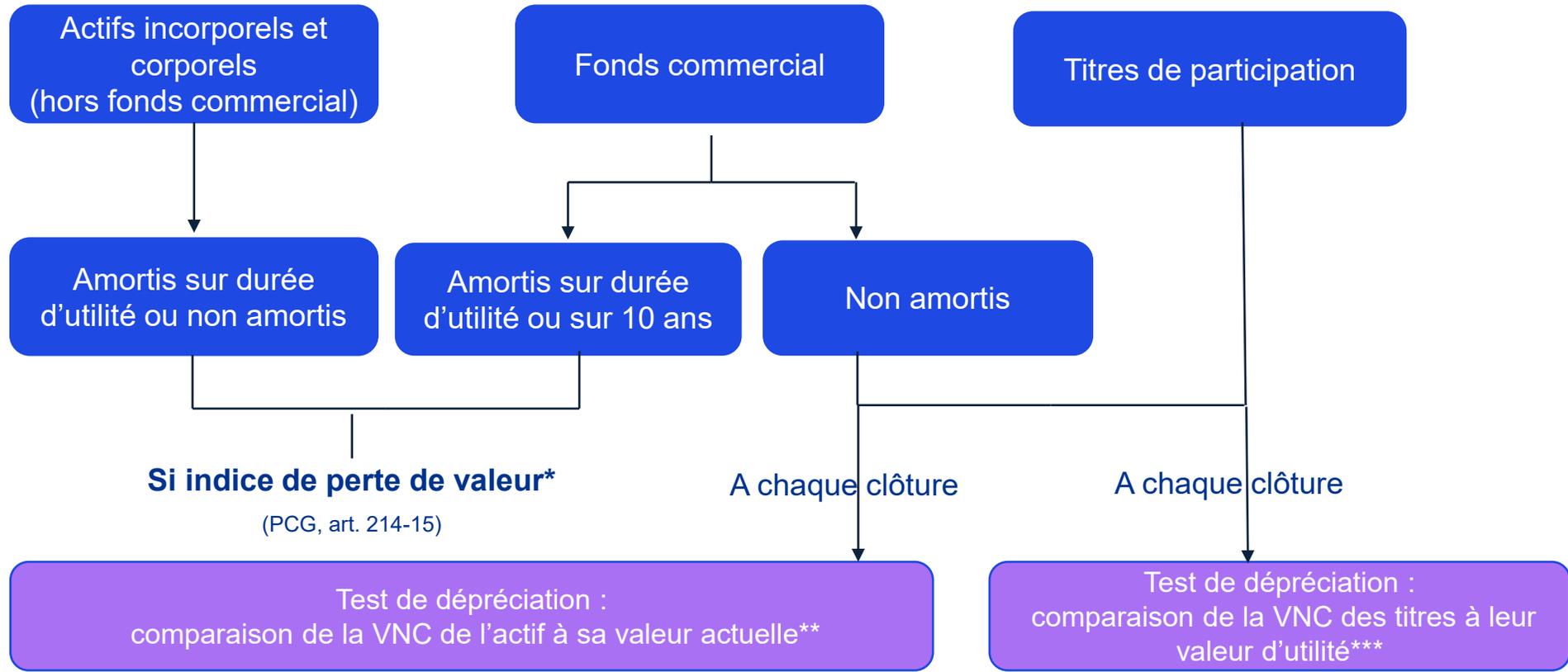
Conditions d'éligibilité simplifiées cumulatives

- Entreprises résidentes fiscales françaises créées avant le 1^{er} décembre 2021, et pas en procédure de sauvegarde, RJ ou LJ, sans dette fiscale ou sociale impayée au 31 décembre 2021
- Dépenses d'énergie de plus de 3 % du CA réalisé sur cette période en 2021 ;
- Augmentation du prix de l'énergie >50% par rapport au prix moyen payé en 2021

Montant de l'aide

- Déterminée en fonction d'un pourcentage des coûts éligibles, variable selon les périodes et les conditions d'éligibilité (de 50% à 80%)
- Plafonds de 4 M€ à 150 M€

2. Test de dépréciation : Rappel des obligations



* Indices de perte de valeur que l'entité doit au minimum considérer (PCG, art. 214-16) :

Externes : valeur de marché, changements importants, taux d'intérêt ou de rendement

Internes : obsolescence ou dégradation physique, changements importants dans le mode d'utilisation, performances inférieures aux prévisions



** La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (PCG, art. 214-6)

*** La valeur d'utilité représente ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir (PCG, art. 221-3)

Annexes

Actualité réglementaire et jurisprudentielle



- 1 Distributions exceptionnelles de réserves en dehors de l'AG annuelle d'approbation des comptes
- 2 Transfert de siège social

1. Distributions exceptionnelles de réserves en dehors de l'AG annuelle d'approbation des comptes



Remise en cause des distributions en dehors de l'AG d'approbation des comptes



Deux interprétations possibles des articles L.232-11 al 2 et L.232-12 al 1 du code de commerce

- **Vue 1** : toute assemblée générale peut procéder à la distribution de sommes prélevées sur les réserves. Position établie tant en pratique qu'en doctrine, considérant que, n'étant pas interdite par la loi, la distribution de réserves et du report à nouveau hors de l'AGO était autorisée
- **Vue 2**, plus stricte, retenue par le TC de Paris : seule l'assemblée générale d'approbation des comptes peut procéder à la distribution de sommes prélevées sur les réserves



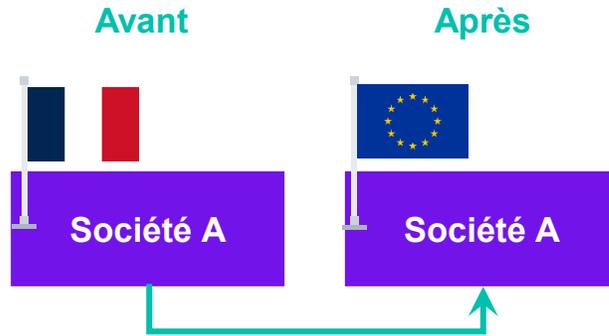
Jugement de première instance, les parties ont interjeté appel → position qui pourrait être confirmée ou infirmée par la Cour d'appel, voire la Cour de cassation



Dans l'attente, la prudence est de mise, en limitant les distributions de réserves, primes ou report à nouveau dans le seul cadre de l'AG d'approbation des comptes

2. Transfert de siège social

Transfert de la France vers un autre Etat de l'UE

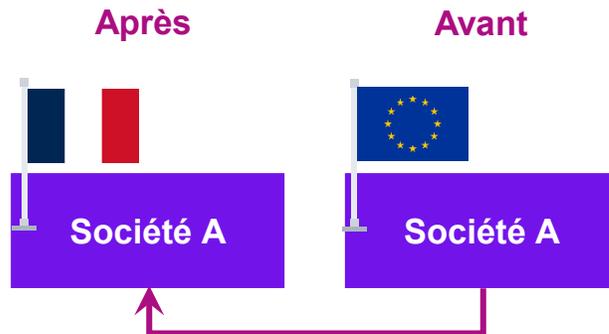


Traitement fiscal : Point d'attention

Application du régime fiscal déjà existant en matière de transfert de siège :

- Opération assortie d'un transfert d'éléments de l'actif immobilisé : conséquences fiscales
- Opération sans transfert d'éléments de l'actif immobilisé : neutralité fiscale

Transfert d'un Etat de l'UE vers la France



Traitement comptable : Point d'attention

Règl. ANC
2019-08

- Bilan d'ouverture au **premier jour de l'exercice comptable du transfert**, par application du PCG au bilan de clôture établi selon le précédent local Gaap
- Inscription du différentiel **en report à nouveau** (montant net d'impôt), qu'il soit positif ou négatif
- Informations en annexe des 2 premiers exercices comptables, dont bilan d'ouverture, état de passage des capitaux propres, règles et méthodes comptables

Annexes

Nouveautés en matière de doctrine comptable



- 1 Inscription à l'actif des frais de développement d'un dispositif médical
- 2 Contribution sur la rente inframarginale de la production d'électricité
- 3 Revenu de mise à disposition de formations en ligne en accès illimité

1. Inscription à l'actif des frais de développement d'un dispositif médical (1/3)

Réponse de la
CNCC
EC 2022-19



Entreprise en cours de développement d'un dispositif médical qui devrait être commercialisé en Europe mais également dans d'autres pays à l'international

Processus en cours pour l'obtention du marquage CE, indispensable pour vendre en Europe

Financements attendus d'un investisseur institutionnel lui-même soumis à des contraintes d'investissement

Questions posées

- L'entreprise peut-elle dans ces conditions comptabiliser à l'actif de son bilan les frais de développement ?
- Si oui, selon quelles modalités ?

1. Inscription à l'actif des frais de développement d'un dispositif médical (2/3)

Réponse de la
CNCC
EC 2022-19

Réponse sur l'activation des frais de développement

- **Analyse en continu** du respect de chacune des conditions, en considérant tous les faits et circonstances, notamment :
 - **La non-obtention du marquage CE en date de clôture** : insuffisant pour remettre en cause la capacité à vendre le dispositif ou l'obtention d'avantages économiques futurs
 - **Nécessité d'appréhender toutes les sources de financement** possibles et pas seulement celles des investisseurs actuels qui pourraient se désengager



1. Inscription à l'actif des frais de développement d'un dispositif médical (3/3)

Réponse de la
CNCC
EC 2022-19

Réponse sur les modalités du changement dans les comptes sociaux

- **Méthode de référence** dont l'option, irrévocable, n'a pas à être justifiée
- Changement de méthode comptable à appliquer de **manière rétrospective à compter de la date à laquelle les critères d'activation étaient satisfaits**



Application rétrospective difficile en pratique
Ne pas tenir compte de l'effet d'expérience



2. Contribution sur la rente inframarginale de la production d'électricité

Réponse de la
CNCC
EC 2023-05

Champ du dispositif

- ▶ Contribution instaurée par la LDF 2023 visant les producteurs d'électricité ayant renoncé à vendre l'électricité produite à EDF, **égale à 90% de la différence entre le prix de vente au marché et un prix forfaitaire**
- ▶ 3 périodes de taxation (1/07/22 au 30/11/22, 1/12/22 au 30/06/23 et 1/07/23 au 31/12/23)
- ▶ « Double » fait générateur de la contribution selon la loi
 - ▶ Production d'électricité
 - ▶ Achèvement de l'année civile au cours de laquelle le terme de la période intervient

Traitement comptable

- ▶ Contribution à comptabiliser en « **Impôts, taxes et versement assimilés** » dans la rubrique correspondante du **résultat d'exploitation en contrepartie d'un passif**.
- ▶ **2 approches possibles** pour estimer le passif pour une entreprise clôturant ses comptes avant le 31 décembre 2022 :
 1. **Fait générateur constitué par la production d'électricité** : passif constitué au fur et à mesure des ventes d'électricité → provision inclut la marge bénéficiaire de décembre 2022
 2. **Fait générateur à l'achèvement de l'année civile** : alors deux vues, soit (1) passif constitué selon l'exercice d'exigibilité → provision n'inclut pas la marge bénéficiaire de décembre 2022 ou (2) idem approche 1



Mention en annexe des états financiers de l'approche et du traitement retenu

3. Revenu de mise à disposition de formations en ligne en accès illimité (1/2)

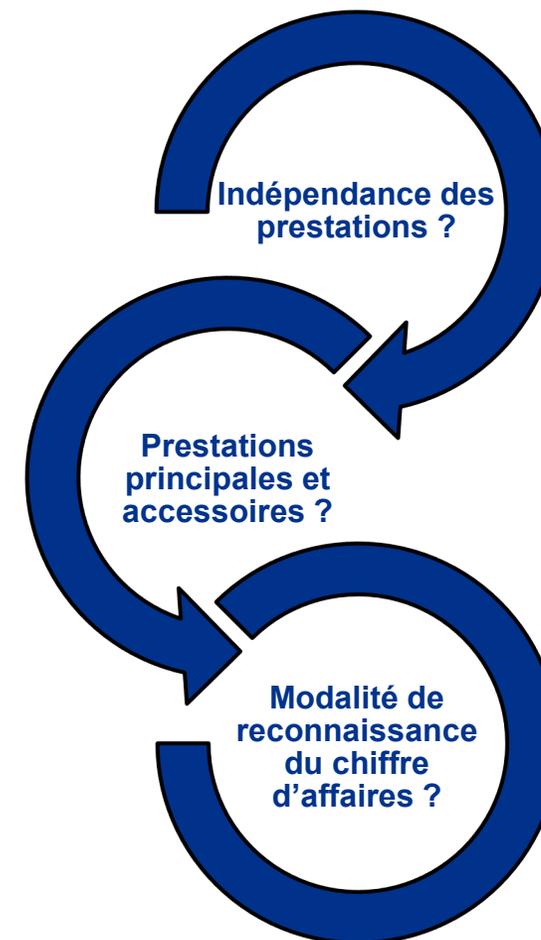
Réponse de la
CNCC
EC 2023-17



- Accès aux formations en ligne permanent, illimité dès la validation du paiement, via des identifiants de connexion individuels
- Accès exclusivement sur plateforme de téléformations
- Assistance administrative, technique et pédagogique comprise
- Aucun droit de propriété intellectuelle sur les contenus transmis aux apprenants
- Attestations d'entrée en formation et de fin de formation

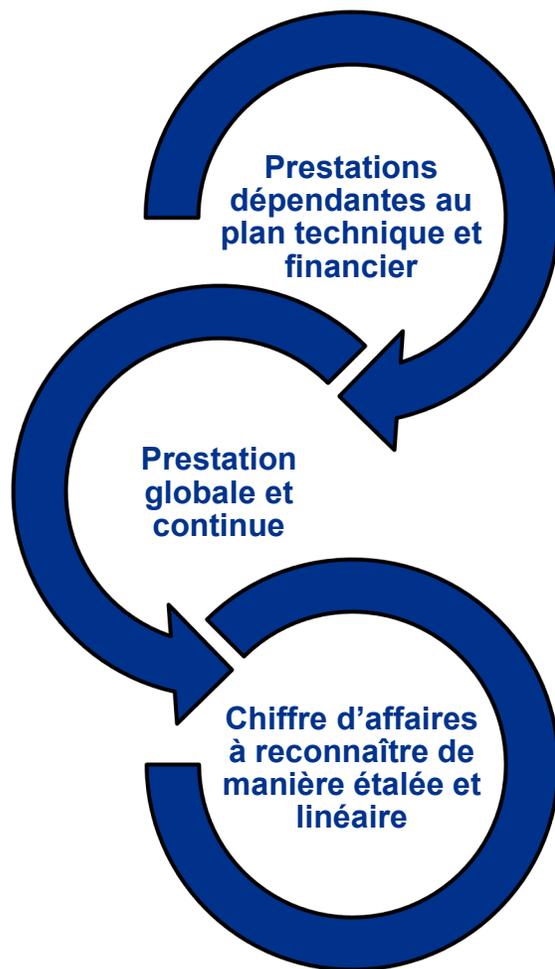
Question posée

Comment l'entreprise doit-elle reconnaître son chiffre d'affaires ?



3. Revenu de mise à disposition de formations en ligne en accès illimité (2/2)

Réponse de la
CNCC
EC 2023-17



Réponse sur les modalités de reconnaissance du chiffre d'affaires

- **Prestations non indépendantes** car
 - Au plan technique, offre de formation globale intégrée techniquement (accès continu et sans interruption, via codes d'accès individuels)
 - Au plan financier, droit à rémunération unique qui comprend l'ensemble des prestations
- **Prestation globale** d'un ensemble de services indissociables de manière **continue**, pour que l'apprenant réalise sa formation

Conclusion : Reconnaissance du chiffre d'affaires de manière étalée et linéaire, par exemple selon les statistiques historiques de connexion, entre la première connexion et l'achèvement de la formation

Annexes

Actualité de l'ANC



- 1** Règlements de l'ANC publiés en 2023
- 2** Modernisation des états financiers : fiscalité et participation des salariés
- 3** Restructuration au sein des groupes consolidés - Rappels (Art. 232-9 Règl. ANC 2020-01)
- 4** Projet de règlement ANC sur le chiffre d'affaires

1. Règlements de l'ANC publiés en 2023

Règlements	Entités concernées	Objet	Date application	Homologué ?
Règlement ANC 2023-08 du 22 novembre 2023 modifiant le règlement ANC 2014-03 modifié relatif au plan comptable général	Toutes entités	Traitement comptable des fusions sans échange de titres et des scissions partielles	Le règlement entre en vigueur le lendemain du jour de sa publication au Journal Officiel.	En cours
Règlement ANC 2023-07 du 10 novembre 2023 modifiant le règlement ANC 2019-03 relatif aux comptes annuels des organismes paritaires de la formation professionnelle et de France compétences	Commissions paritaires interprofessionnelles régionales (<i>dénommées Associations "Transitions Pro"</i>)	Nouvelles obligations comptables de suivi des fonds reçus de France compétences	Le règlement s'applique à compter de l'exercice comptable en cours à sa date de publication au Journal Officiel.	En cours

Liste établie sur la base des règlements publiés sur le site de l'ANC jusqu'au 23/11/2023

1. Règlements de l'ANC publiés en 2023

Règlements	Entités concernées	Objet	Date application	Homologué ?
Règlement ANC 2023-06 du 10 novembre 2023 modifiant le règlement ANC 2021-01 relatif aux comptes annuels des coopératives agricoles et de leurs unions	Coopératives agricoles	<p>Modification du règlement applicable aux coopératives agricoles renvoyant au PCG afin d'y décliner les évolutions du PCG introduites par le règlement ANC 2022-06 relatif à la modernisation des états financiers</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Le Collège de l'ANC a également adopté le 10 novembre 2023 des commentaires infra réglementaires se rapportant au règlement ANC 2021-01 au sujet de la provision pour engagement de soutien des associés coopérateurs face aux aléas agricoles</p>	<p>Exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025</p> <p>Il peut être appliqué par anticipation à compter de sa date de publication au Journal Officiel.</p> <p><i>Entrée en vigueur articulée avec celle du règlement ANC 2022-06</i></p>	En cours

Liste établie sur la base des règlements publiés sur le site de l'ANC jusqu'au 23/11/2023

1. Règlements de l'ANC publiés en 2023

Règlements	Entités concernées	Objet	Date application	Homologué ?
Règlement ANC 2023-05 du 10 novembre 2023 modifiant le règlement ANC 2014-03 modifié relatif au plan comptable général	Toutes entités comptes individuels et comptes consolidés	Solutions informatiques Le règlement : - supprime les dispositions actuelles du PCG relatives aux logiciels et sites internet ; - intègre dans le PCG de nouvelles dispositions relatives aux solutions informatiques et procède à des modifications à des fins d'articulation et d'harmonisation dans le règlement ANC 2022-06 relatif à la modernisation des états financiers, dans les règlements applicables au secteur bancaire, au secteur non lucratif et aux coopératives agricoles ainsi que dans le règlement ANC 2020-01 relatif aux comptes consolidés.	Le règlement s'applique aux comptes afférents aux exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2024. Il peut être appliqué par anticipation sur l'exercice en cours à sa date de publication au Journal Officiel.	En cours
Règlement ANC 2023-04 du 8 novembre 2023 modifiant le règlement ANC 2015-11 du 26 novembre 2015 relatif aux comptes annuels des entreprises d'assurance	Entreprises d'assurance	Règles comptables applicables à la comptabilité auxiliaire d'affectation des plans d'épargne retraite (PER)	Le règlement s'applique à compter des exercices en cours à sa date de publication au Journal Officiel.	En cours

Liste établie sur la base des règlements publiés sur le site de l'ANC jusqu'au 23/11/2023



1. Règlements de l'ANC publiés en 2023

Règlements	Entités concernées	Objet	Date application	Homologué ?
Règlement ANC 2023-03 du 7 juillet 2023 modifiant divers règlements de l'ANC en coordination avec le règlement ANC 2022-06 du 4 novembre 2022 relatif à la modernisation des états financiers	<p>Le règlement modifie les règlements sectoriels suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> le règlement CRC 2009-10 du 3 décembre 2009 afférent aux règles comptables des organisations syndicales, en supprimant toute référence aux transferts de charges ; le règlement ANC 2014-07 du 26 novembre 2014 relatif aux comptes des entreprises du secteur bancaire, en supprimant toute référence aux transferts de charges ; le règlement ANC 2015-04 du 4 juin 2015 relatif aux comptes annuels des organismes de logement social, en adaptant les modèles de bilan et de compte de résultat des sociétés d'économie mixte agréées ; le règlement ANC 2018-03 du 12 octobre 2018 relatif aux comptes d'ensemble des partis ou groupements politiques, en adaptant notamment la nomenclature des comptes et les modèles de bilan et de compte de résultat ; le règlement ANC 2018-06 du 5 décembre 2018 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif, en adaptant la nomenclature des comptes et les modèles de bilan et de compte de résultat ; le règlement ANC 2019-03 du 5 juillet 2019 relatif aux comptes annuels des organismes paritaires de la formation professionnelle et de France compétences, en supprimant toute référence aux transferts de charges ; le règlement ANC 2021-05 du 3 septembre 2021 relatif aux comptes annuels des comités sociaux et économiques, relevant de l'article L. 2315-64 du code du travail, en supprimant toute référence aux transferts de charges. 	Modification de règlements sectoriels renvoyant au PCG afin d'y déclinier les évolutions du PCG introduites par le règlement ANC 2022-06 relatif à la modernisation des états financiers	<p>Exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2025</p> <p>Il peut être appliqué par anticipation à compter de sa date de publication au Journal Officiel.</p> <p><i>Entrée en vigueur articulée avec celle du règlement ANC 2022-06</i></p>	En cours

Liste établie sur la base des règlements publiés sur le site de l'ANC jusqu'au 23/11/2023

1. Règlements de l'ANC publiés en 2023

Règlements	Entités concernées	Objet	Date application	Homologué ?
Règlement ANC 2023-02 du 7 juillet 2023 modifiant le règlement ANC 2020-01 du 9 octobre 2020 relatif aux comptes consolidés	Toutes entités établissant des comptes consolidés	Traitement comptable de l'impôt minimum mondial défini dans le modèle de règles GloBE de l'OCDE (exemption de reconnaissance d'actifs et de passifs d'impôts différés ; informations dans l'annexe des comptes consolidés)	Le règlement entre en vigueur le lendemain du jour de sa publication au Journal Officiel.	En cours
Règlement ANC 2023-01 du 12 mai 2023 modifiant le règlement ANC 2018-06 du 5 décembre 2018 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif	Associations inscrites à objet culturel mentionnées à l'article 79-X du code civil local applicable dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle.	Extension du champ d'application des dispositions introduites par le règlement ANC 2022-04* aux associations culturelles d'Alsace-Moselle <i>* Le règlement ANC 2022-04 a introduit dans le règlement ANC 2018-06 des obligations comptables résultant de la loi n° 2021-1109 du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République.</i>	Exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2024	En cours

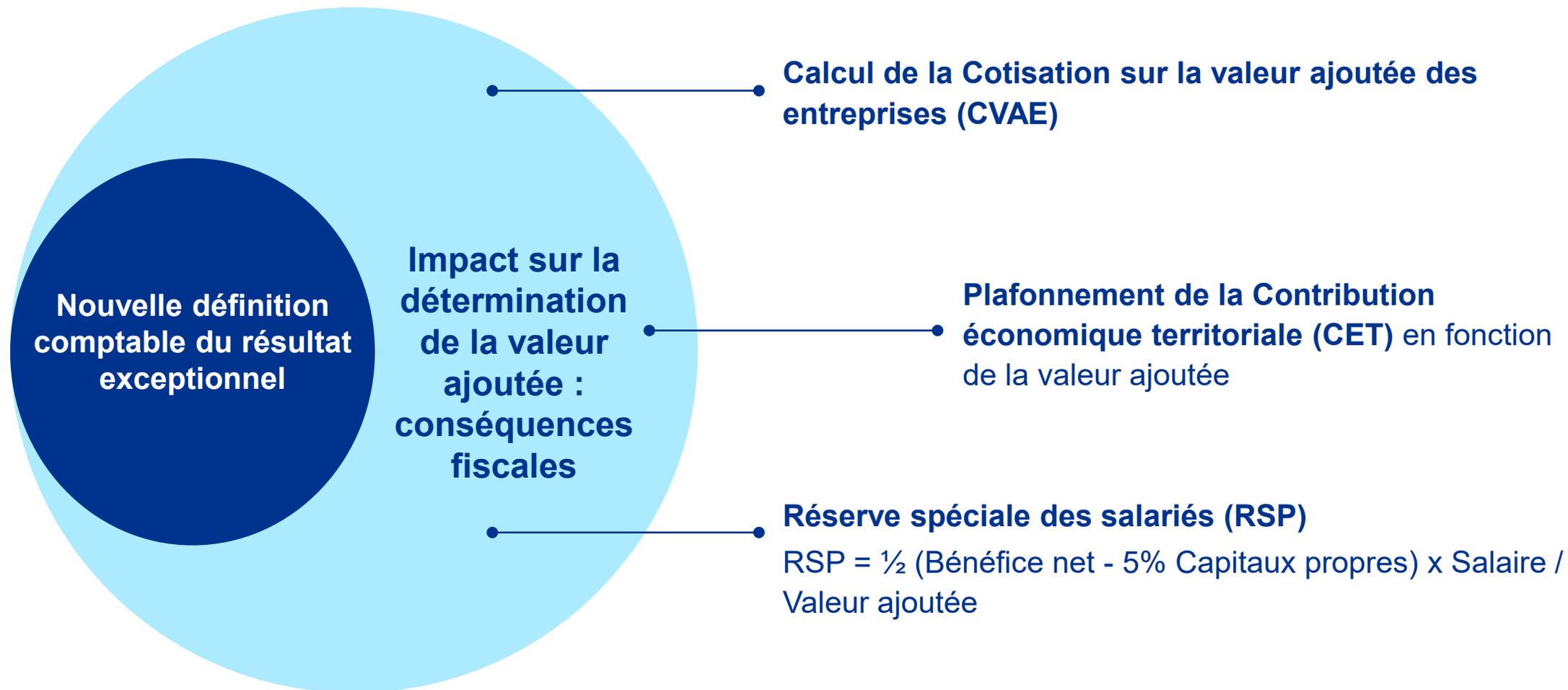
Liste établie sur la base des règlements publiés sur le site de l'ANC jusqu'au 23/11/2023



© 2023 KPMG S.A., société anonyme d'expertise comptable et de commissariat aux comptes, membre français de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited, une société de droit anglais (« private company limited by guarantee »). Tous droits réservés. Le nom et le logo KPMG sont des marques utilisées sous licence par les cabinets indépendants membres de l'organisation mondiale KPMG.

2. Règlement sur la modernisation des états financiers

Fiscalité et participation des salariés : quels impacts à anticiper ?

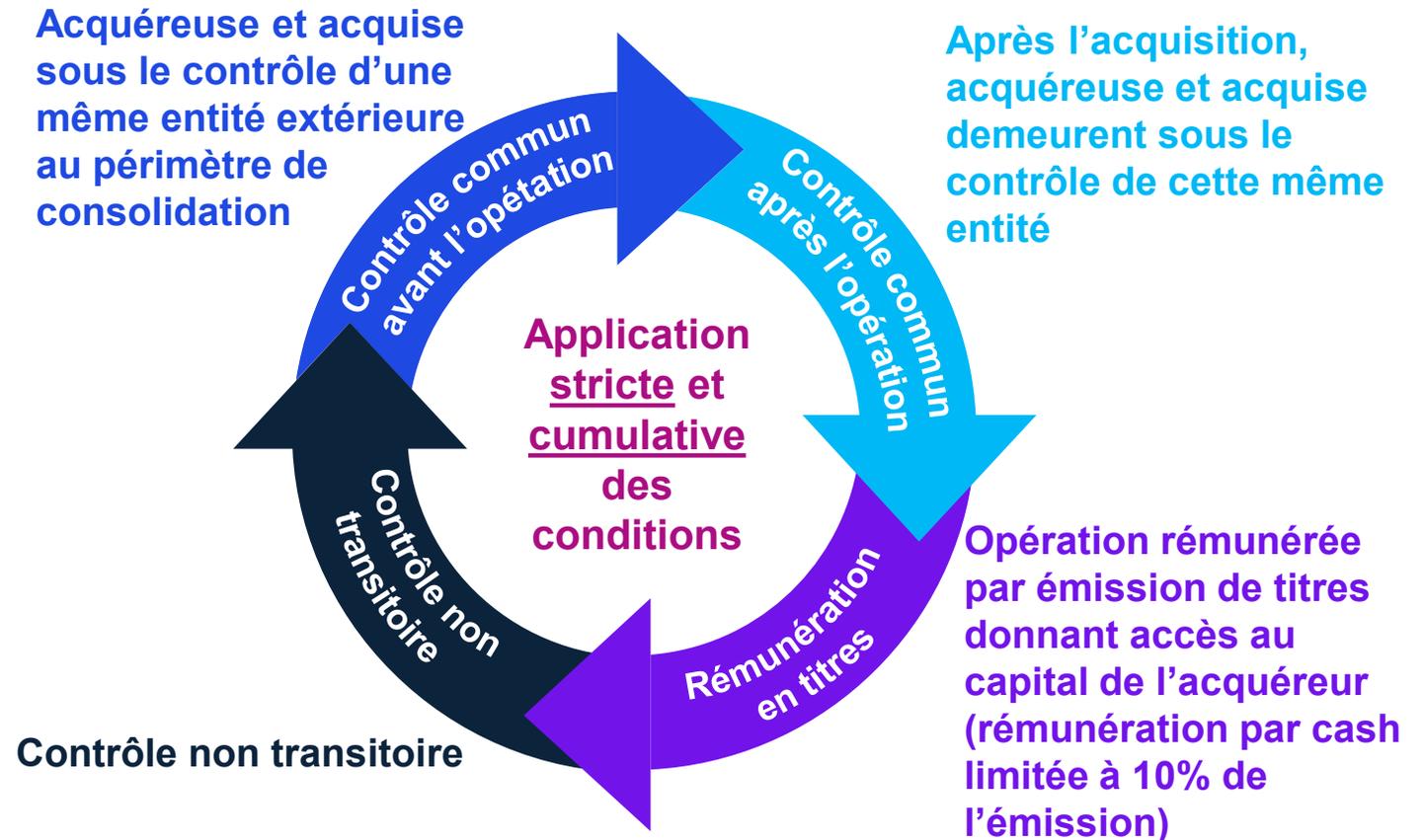


3. Restructuration au sein des groupes consolidés - Rappels

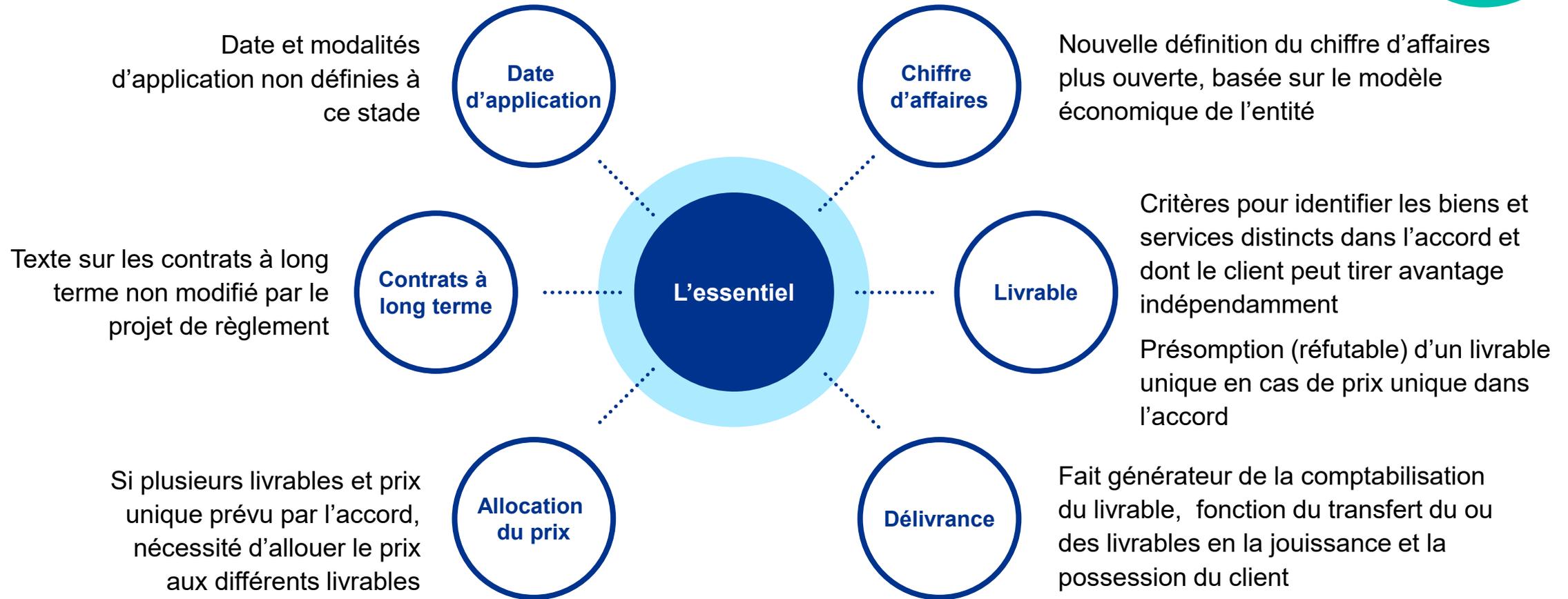
(Art. 232-9 Règl. ANC 2020-01)



- Méthode **optionnelle** dérogeant au principe général de la comptabilité d'acquisition
- Applicable **opération par opération**
- Comptabilisation d'une prise de contrôle sous contrôle commun par substitution, au coût d'acquisition des titres de l'entité acquise, la **valeur comptable des actifs et passifs** en date d'acquisition, retraités aux normes groupe et par imputation de l'écart en résultant sur les capitaux propres consolidés
- Application **stricte et cumulative des conditions**
- Contrôle au sens du **contrôle exclusif** (art. 211-3)



4. Projet de règlement ANC sur le chiffre d'affaires



Annexes

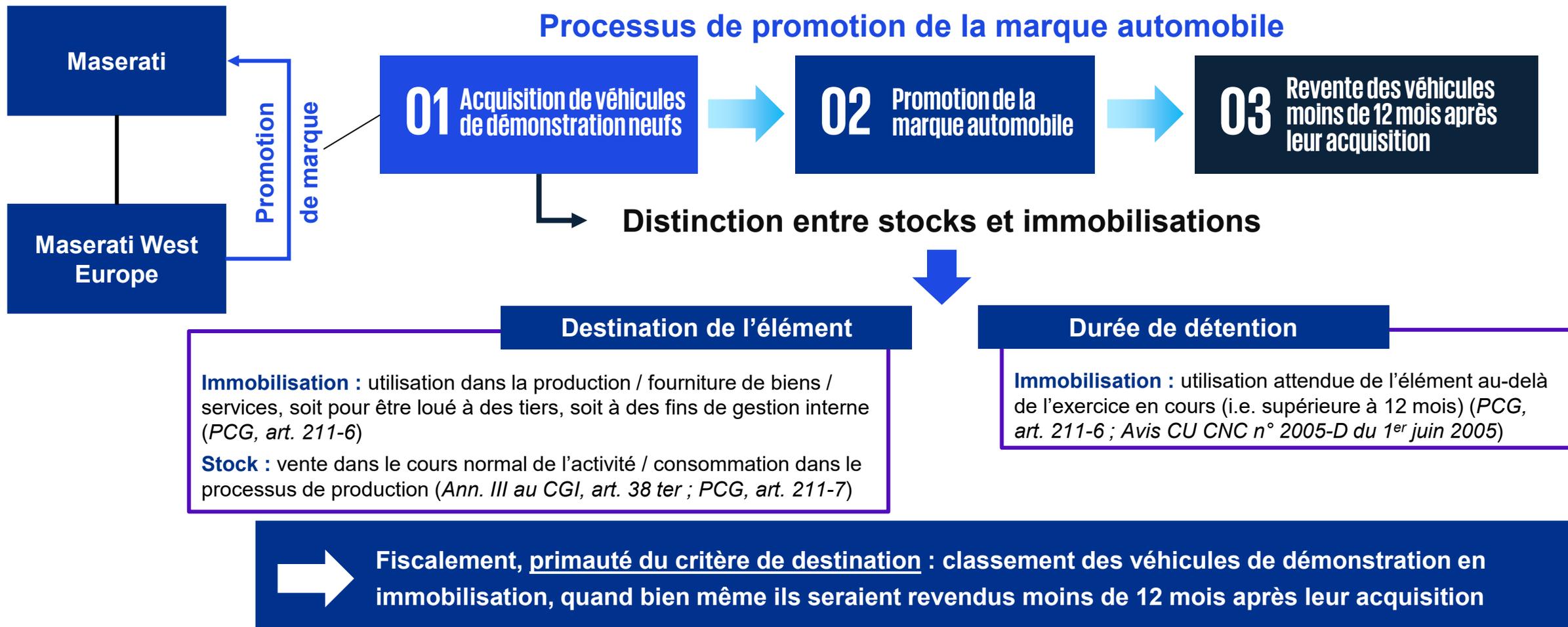
Actualité fiscale



- 1 Classement des véhicules de démonstration :
en stock ou en immobilisation
- 2 Transfert de déficits sur agrément

1. Classement des véhicules de démonstration : en stock ou en immobilisation

CE, 22 novembre 2022,
n°456405, société Maserati
West Europe



2. Transfert de déficits sur agrément

Absence de changement significatif de l'activité à l'origine des déficits : précisions

CE, 17 octobre 2023,
n°464667, Société Metalic



- 1 Opération de restructuration soumise au régime de faveur des fusions
- 2 Opération justifiée économiquement
Motivations principales autres que fiscales
- 3 **Absence de changement significatif de l'activité à l'origine des déficits pendant la période au titre de laquelle ces déficits et ces intérêts ont été constatés**
- 4 Poursuite de l'activité à l'origine des déficits pendant un délai minimal de trois ans
- 5 Les déficits ne proviennent ni de la gestion d'un patrimoine mobilier par des sociétés holdings ni de la gestion d'un patrimoine immobilier

Période appréciée de l'exercice de naissance des déficits en cause jusqu'à celui au cours duquel est effectuée la demande tendant à leur transfert

Agrément qui peut être accordé pour une fraction seulement des déficits dont le transfert est demandé

→ Possibilité de demander, via un recours pour excès de pouvoir, l'annulation d'un refus d'agrément en tant seulement qu'il refuserait le transfert d'une fraction des déficits concernés