

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

Contexte :

Le présent Q&A CNC 25/035 s'inscrit à la suite des Q&A CNC 24/031¹ publié en février 2024 et Q&A CNC 24/032² publié en mars 2024 sur les incidences comptables de la loi dite « Pilier 2 »³ (ensemble « les Q&A CNC « Pilier 2 » de 2024 »).

Ainsi, tandis que les Q&A CNC « Pilier 2 » de 2024 visaient spécifiquement l'exercice 2023⁴, le présent Q&A CNC 25/035 s'applique aux exercices qui précèdent l'année de transition telle que définie par la loi « Pilier 2 »⁵ (cf. : section 1) ainsi qu'aux exercices débutant à compter de cette même année de transition (cf. : section 2).

Pour rappel, la loi « Pilier 2 » visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales (EMN) et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union, met en œuvre au Luxembourg une réforme majeure de la fiscalité internationale.

Dans le contexte de la mise en œuvre de la loi « Pilier 2 », de nombreuses questions de nature comptable se posent aux préparateurs de comptes et qui portent notamment sur l'information à comptabiliser ou à fournir en annexe des comptes annuels et des comptes consolidés des entreprises ou groupes luxembourgeois qui entreraient dans le champ d'application de la loi « Pilier 2 ».

À cet égard et par parallélisme avec les Q&A CNC « Pilier 2 » de 2024 précités, le présent Q&A ne s'applique qu'aux entreprises ou aux groupes luxembourgeois établissant, déposant et publiant – à des fins légales⁶ – leurs comptes annuels ou leurs comptes consolidés suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV⁷.

¹ Q&A CNC 24/031 « Incidences de la loi "Pilier 2" sur l'annexe des comptes annuels et consolidés de l'exercice 2023 établis en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP-JV » – Février 2024

² Q&A CNC 24/032 « Loi « Pilier 2 » et option de présentation en annexe des comptes annuels de l'exercice 2023 des actifs et passifs d'impôts différés » - Mars 2024

³ Loi modifiée du 22 décembre 2023 relative à l'imposition minimale effective en vue de la transposition de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union

⁴ Plus spécifiquement, était visé tout exercice commençant au plus tard le 30 décembre 2023.

⁵ Au sens de l'article 53, paragraphe 1^{er} de la loi « Pilier 2 » :

« (...) on entend par « année de transition » pour une juridiction, la première année fiscale au cours de laquelle un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure entre dans le champ d'application de la présente loi. Par dérogation à la première phrase, dans le cas où des entités constitutives d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure bénéficient du régime de protection visé à l'article 59, l'année de transition en ce qui concerne ces entités constitutives correspond à l'année fiscale suivant laquelle le régime de protection ne s'applique plus à ces entités constitutives. »

⁶ Les comptes annuels ou consolidés établis à des fins légales désignent – au sens du présent Q&A – les comptes annuels ou les comptes consolidés établis, déposés et publiés en application de lois luxembourgeoises, notamment :

- la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ;
- la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;
- la loi du 17 juin 1992 relative aux comptes des établissements de crédit ;
- la loi du 8 décembre 1994 relative aux comptes des entreprises d'assurances et de réassurances.

⁷ Cf. : Q&A CNC 14/001 « Droit comptable des entreprises : trois régimes distincts »

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

De même, à des fins d'équité (« *level-playing field* »), le présent Q&A s'inspire à nouveau des solutions préconisées par la norme IAS 12 « Impôts sur le résultat » telle qu'amendée le 23 mai 2023 par l'IASB⁸ afin de prendre en considération la mise en œuvre du modèle de règles du Pilier 2 de l'OCDE⁹ et telle qu'adoptée par la Commission européenne le 8 novembre 2023¹⁰ conformément à la procédure d'adoption (procédure dite d'« *endorsement* ») prévue par le règlement IAS de 2002¹¹.

Compte tenu de ce qui précède, le présent Q&A a pour objet d'apporter aux préparateurs de comptes des clarifications doctrinales sur les thématiques visées ci-après en relation avec l'information à fournir en annexe ou à comptabiliser dans le cadre de la loi « Pilier 2 » préalablement à l'année de transition (cf. : section 1) puis à compter de l'année de transition (cf. : section 2).

Avertissement :

Le présent Q&A ne préjuge pas des modalités de calcul des impôts découlant de la loi « Pilier 2 » tels que fixés par ladite loi « Pilier 2 » qui détermine notamment, aux fins de sa propre application, des conditions spécifiques pour la prise en compte des impôts différés¹².

*

⁸ International Accounting Standards Board (IASB)

⁹ Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)

¹⁰ Règlement (UE) 2023/2468 de la Commission du 8 novembre 2023 modifiant le règlement (UE) 2023/1803 en ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 12

¹¹ Règlement (CE) n°1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales

¹² Voir notamment l'article 22 de la loi « Pilier 2 »

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

Questions :

Section 1. – Exercices préalables à l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 »

- 1.1. Quels sont les entreprises ou les groupes luxembourgeois visés par la présente section du Q&A et à partir de quel exercice est-il recommandé d'inclure en annexe des informations liées à la loi « Pilier 2 » ?
- 1.2. Quelles sont les informations en relation avec les impôts découlant de la loi « Pilier 2 » que les entreprises ou les groupes luxembourgeois pourraient présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés préalablement à l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 » ?
- 1.3. Une entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » dispose-t-elle de la faculté de présenter ses impôts différés actifs en annexe de ses comptes annuels ?
- 1.4. Un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » dispose-t-il de la faculté de comptabiliser ses impôts différés actifs au sein de ses comptes consolidés ?
- 1.5. Alternativement, le groupe luxembourgeois visé à la question 1.4 peut-il présenter en annexe de ses comptes consolidés ses impôts différés actifs ?
- 1.6. Quelles sont les modalités de calcul des impôts différés actifs à présenter en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés ou, alternativement, à comptabiliser au sein des comptes consolidés ?

Section 2 – Exercices à compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 »

- 2.1. Quels sont les entreprises ou les groupes luxembourgeois visés par la présente section du Q&A ?
- 2.2. À compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 », les entreprises ou les groupes luxembourgeois doivent-ils présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés les informations qualitatives et quantitatives sur leur exposition aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » (cf. : point 1.2.) ?
- 2.3. À défaut d'informations qualitatives et quantitatives sur l'exposition de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 », quelle information convient-il de présenter en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés à compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 » ?
- 2.4. Les entreprises ou les groupes luxembourgeois ont-ils l'obligation de comptabiliser ou de divulguer en annexe des informations à propos des impôts différés actifs et passifs rattachés aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » ?
- 2.5. Les entreprises ou les groupes luxembourgeois peuvent-ils présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés un suivi de leurs impôts différés actifs ?
- 2.6. L'option de comptabilisation des impôts différés actifs dans les comptes consolidés des groupes luxembourgeois, demeure-t-elle disponible ?
- 2.7. D'un point de vue pratique, quels sont les comptes du Plan comptable normalisé (PCN) dont l'utilisation est recommandée pour comptabiliser dans les comptes annuels la charge et la dette d'impôts découlant de la loi « Pilier 2 » ?

*

<p>Q&A CNC 25/035</p>	<p><u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u></p> <p>INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 » SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS</p>
--	---

Questions / Réponses :

Section 1. – Exercices préalables à l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 »

1.1. Quels sont les entreprises ou les groupes luxembourgeois visés par la présente section du Q&A et à partir de quel exercice est-il recommandé d'inclure en annexe des informations liées à la loi « Pilier 2 » ?

Sont ici visés les entreprises ou les groupes luxembourgeois faisant partie ou constituant un groupe d'entreprises multinationales (EMN) ou un groupe national de grande envergure tels que définis par la loi « Pilier 2 », établissant leurs comptes annuels ou leurs comptes consolidés suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV et pour les exercices préalables à l'année de transition.

1.1.1. Application probable

Il relève de la responsabilité des organes d'administration ou de gestion de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois de déterminer quand il apparaît probable¹³ que la loi « Pilier 2 » s'appliquera à eux. À cet égard, il est loisible aux organes d'administration ou de gestion de recourir à différents indicateurs « internes ». À titre illustratif, le premier dépassement du seuil chiffré de EUR 750 000 000 relatif au chiffre d'affaires consolidé – tel que défini par la loi « Pilier 2 »¹⁴ – du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure pourra être considéré comme indiquant que la loi « Pilier 2 » trouvera prochainement à s'appliquer dans l'éventualité où un deuxième dépassement se produirait dans l'une des trois années fiscales ultérieures¹⁵. L'organe d'administration ou de gestion pourra également s'appuyer sur des documents prospectifs « internes » à l'entreprise ou au groupe tels que le budget ou le plan d'affaires (« *business plan* ») du groupe.

À partir du moment où l'application de la loi « Pilier 2 » apparaît probable, il est loisible aux entreprises ou aux groupes luxembourgeois visés d'inclure en annexe des informations liées à la loi « Pilier 2 » (cf. : points 1.2, 1.3 et 1.5 ci-dessous).

1.1.2. Application certaine¹⁶

À compter du second dépassement du seuil chiffré de EUR 750 000 000, il est fortement recommandé aux entreprises ou aux groupes luxembourgeois visés d'inclure en annexe des informations liées à la loi « Pilier 2 » (cf. : points 1.2, 1.3 et 1.5 ci-dessous).

¹³ N.B. : il s'agit d'une estimation effectuée par les organes d'administration ou de gestion de l'entreprise ou du groupe sur base du critère de probabilité. À cet égard, il se peut que l'estimation se révèle incorrecte. En pareil cas, l'analyse devra être effectuée à nouveau lors de l'exercice successif et ainsi de suite.

¹⁴ Chiffre d'affaires défini à l'article 2, paragraphe 6 de la loi « Pilier 2 » telle que modifiée

¹⁵ D'après l'article 2, paragraphe 1^{er} de la loi « Pilier 2 », entre dans le champ d'application de ladite loi, le groupe d'EMN ou le groupe national de grande envergure dont le chiffre d'affaires consolidé – tel qu'il ressort des comptes consolidés de l'entreprise mère ultime – est égal ou supérieur au seuil chiffré de EUR 750 000 000 pendant au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée.

¹⁶ Cette recommandation est également applicable pour les exercices visés par l'article 59 de la loi « Pilier 2 ».

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

1.2. Quelles sont les informations en relation avec les impôts découlant de la loi « Pilier 2 » que les entreprises ou les groupes luxembourgeois pourraient présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés préalablement à l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 » ?

La Commission des normes comptables (CNC) est d'avis que l'entreprise ou le groupe luxembourgeois visé par la présente section pourrait fournir en annexe les informations connues ou pouvant raisonnablement être estimées qui aideraient les utilisateurs des comptes annuels ou des comptes consolidés à comprendre l'exposition de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 ».

Afin de satisfaire l'objectif qui précède et par analogie avec les amendements précités de la norme IAS 12, l'entreprise ou le groupe luxembourgeois pourrait fournir des informations qualitatives ou quantitatives sur son exposition aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » en date de clôture. Ces informations n'auraient pas à refléter toutes les dispositions particulières de la loi « Pilier 2 » et elles pourraient être présentées sous la forme d'une fourchette indicative. Dans la mesure où les informations ne seraient pas connues ou ne pourraient raisonnablement être estimées, l'entreprise ou le groupe luxembourgeois devrait indiquer ce fait et fournir des informations sur l'état d'avancement de l'évaluation de son exposition.

À titre illustratif, des exemples d'informations que l'entreprise ou le groupe luxembourgeois pourrait fournir en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés établis en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV incluraient :

- des informations qualitatives, notamment sur la façon dont l'entreprise ou le groupe luxembourgeois serait touché par la loi « Pilier 2 » et les principaux pays où l'entreprise ou le groupe luxembourgeois pourrait être exposé aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » ;
- des informations quantitatives, telles que :
 - une indication de la fraction des bénéficiaires qui risquerait d'être assujettie à des impôts découlant de la loi « Pilier 2 » et le taux d'impôt effectif moyen applicable à ces bénéficiaires ;
 - une indication de la façon dont la loi « Pilier 2 », si elle s'appliquait déjà, aurait un impact sur la charge fiscale globale.

1.3. Une entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » dispose-t-elle de la faculté de présenter ses impôts différés actifs en annexe de ses comptes annuels ?

L'article 53, paragraphe 2 de la loi « Pilier 2 » dispose que le groupe d'entreprises multinationales (EMN) ou le groupe national de grande envergure « *prend en compte tous les impôts différés actifs et tous les impôts différés passifs constatés dans les états financiers, ou tels qu'ils ressortent des états financiers¹⁷, de toutes les entités constitutives situées dans une juridiction donnée (...)* ».

Dans ce cadre, se pose notamment la question de la faculté pour une entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure de présenter les impôts différés actifs accumulés en date de clôture du dernier exercice précédant l'année de transition, en annexe des comptes annuels établis en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV.

¹⁷ Dans la version anglaise de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union dite directive « Pilier 2 » : « (...) *disclosed in the financial accounts* (...) ».

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

Il est en effet considéré qu'une mention des impôts différés actifs au sein de l'annexe des comptes annuels d'une entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure présente l'avantage d'offrir une plus grande granularité ainsi qu'une meilleure traçabilité (par entité et par juridiction) par rapport à une présentation dans les seuls comptes consolidés¹⁸.

S'agissant de la possibilité pour une entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » de présenter ses impôts différés actifs en annexe de ses comptes annuels établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV, la CNC relève qu'en application de l'article 26, paragraphe 4 LRCS¹⁹, il appartient – le cas échéant – à l'entreprise de fournir en annexe de ses comptes annuels toute information complémentaire qui permet – d'après elle et au vu des règles « Pilier 2 » – de contribuer à l'objectif d'image fidèle visé à l'article 26, paragraphe 3 LRCS²⁰.

1.4. Un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » dispose-t-il de la faculté de comptabiliser ses impôts différés actifs au sein de ses comptes consolidés ?

Concernant la possibilité pour un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » de comptabiliser ses impôts différés actifs au sein de ses comptes consolidés, la CNC relève que suivant une pratique luxembourgeoise que vient explicitement reconnaître le projet de loi 8286²¹, la comptabilisation d'impôts différés actifs (p.ex. : impôts différés actifs sur pertes fiscales reportées) au sein de comptes consolidés établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV est admise lorsqu'il est hautement probable que ces derniers seront récupérés dans un avenir prévisible.

1.5. Alternativement, le groupe luxembourgeois visé à la question 1.4 peut-il présenter en annexe de ses comptes consolidés ses impôts différés actifs ?

La comptabilisation des impôts différés actifs constituant une option au sein de comptes consolidés établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV, se pose la question de l'existence d'une alternative pour les groupes luxembourgeois.

¹⁸ A noter que dans le cas où une comptabilisation ou une mention en annexe des impôts différés actifs a été faite dans les comptes consolidés du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure, alors une présentation des impôts différés au sein de l'annexe des comptes annuels d'une entité constitutive ne se substitue pas à cette comptabilisation ou à cette présentation en annexe des comptes consolidés. Au contraire, dans un tel cas, la mention en annexe des comptes annuels apparaît complémentaire à l'information incluse au sein des comptes consolidés du groupe en fournissant une granularité et en facilitant la traçabilité desdits impôts différés (par entité et par juridiction).

¹⁹ L'article 26, paragraphe 4 LRCS dispose que :
« Lorsque l'application des dispositions ci-après prévues ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe (3), des informations complémentaires doivent être fournies ».

²⁰ L'article 26, paragraphe 3 LRCS dispose que :
« Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise ».

²¹ S'agissant de la thématique de la comptabilisation des impôts différés actifs dans les comptes consolidés établis en régimes LUX GAAP et LUX GAAP – JV, le projet de loi 8286 est venu confirmer dans les commentaires de son article 420-2, paragraphe 13, que suivant la pratique luxembourgeoise applicable aux comptes consolidés, la comptabilisation des impôts différés actifs (p.ex. : impôts différés actifs sur pertes fiscales reportées) apparaît admise lorsqu'il est hautement probable que ces derniers seront récupérés dans un avenir prévisible. Le projet de loi 8286 envisage d'inscrire explicitement dans la loi cette faculté d'enregistrement des impôts différés actifs dans les comptes consolidés établis en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV.

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

À cet égard, la CNC observe qu'un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » dispose toujours de la faculté de présenter en annexe de ses comptes consolidés établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV ses impôts différés actifs et ce en application de l'article 1712-1, paragraphe 4 LSC²² suivant lequel toute information complémentaire peut être fournie en annexe si celle-ci permet de contribuer à l'objectif d'image fidèle visé à l'article 1712-1, paragraphe 3 LSC²³.

1.6. Quelles sont les modalités de calcul des impôts différés actifs à présenter en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés ou, alternativement, à comptabiliser au sein des comptes consolidés ?

Par ailleurs, se pose également la question des modalités de calcul des impôts différés actifs (base et taux) portant sur les attributs fiscaux (« *tax attributes* »)²⁴ et sur les différences temporelles à présenter, le cas échéant, dans les comptes annuels (annexe) ou dans les comptes consolidés (annexe consolidée ou – alternativement – bilan et compte de profits et pertes consolidés) de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois faisant partie ou constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure.

S'agissant en premier lieu des modalités de calcul du montant des impôts différés actifs faisant l'objet d'une présentation dans l'annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés, la CNC est d'avis que l'impôt différé actif est à calculer sur base du montant brut des attributs fiscaux (« *tax attributes* ») ou des différences temporelles en appliquant – le cas échéant – les taux d'impôts sur le résultat connus et applicables au Luxembourg, soit – pour les impôts différés actifs existant à la clôture de l'exercice 2024 – un taux de 23,87% correspondant au taux d'impôts sur le résultat de l'exercice 2025 – pour les entreprises dont le siège social est situé à Luxembourg-ville. Il est entendu que ce taux est appelé à varier dans le temps et en fonction de la commune au sein de laquelle est situé le siège social de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois et que le montant des impôts différés actifs doit être – le cas échéant – ajusté en fonction de l'évolution dudit taux d'impôts sur le résultat. Ainsi, en prenant pour exemple le cas des pertes fiscales reportées²⁵ à l'issue de l'exercice 2024, une entreprise basée à Luxembourg-ville appliquera le taux d'impôts sur le résultat de 23,87% à l'ensemble des pertes fiscales reportées dont l'entreprise pense pouvoir se prévaloir²⁶. A noter qu'il n'est pas nécessaire que l'entreprise ou le groupe procède à une analyse de la recouvrabilité des impôts différés actifs en relation avec les attributs fiscaux, le calcul pouvant se baser sur le montant brut desdits attributs fiscaux.

²² L'article 1712-1, paragraphe 4 LSC dispose que :
« Lorsque l'application du présent titre ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe 3, des informations complémentaires doivent être fournies ».

²³ L'article 1712-1, paragraphe 3 LSC dispose que :
« Les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation ».

²⁴ Les « *tax attributes* » correspondent notamment et de façon non limitative aux pertes fiscales reportées, aux surcoûts d'emprunts reportables ainsi qu'aux crédits d'impôts reportables.

²⁵ A noter que dans le cas de crédits d'impôts et contrairement aux pertes fiscales reportées, c'est la totalité du montant dudit crédit d'impôt qui serait pris en considération au titre d'impôt différé actif et ce sans application du taux d'imposition.

²⁶ Il s'agit dès lors des pertes fiscales reportées telles que déclarées dans une déclaration fiscale (ajustées – le cas échéant – à la suite d'une imposition, et ne donnant pas lieu à contestation par le contribuable) ainsi que des pertes fiscales réalisées non encore déclarées. Si une perte fiscale reportée est contestée ou qu'il est prévu qu'elle fasse l'objet d'une contestation, alors le montant contesté devrait être mentionné en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés sous réserve qu'il soit significatif au regard de l'objectif d'image fidèle.

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

Alternativement, si un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » fait le choix de comptabiliser ses impôts différés actifs – par opposition à une présentation en annexe de ceux-ci – le même processus s'applique à l'exception du fait qu'il convient alors de mener une analyse de recouvrabilité des impôts différés actifs. Seuls les impôts différés actifs dont la recouvrabilité est hautement probable pouvant faire l'objet d'une comptabilisation dans des comptes consolidés établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV.

Section 2 – Exercices à compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 »

2.1. Quels sont les entreprises ou les groupes luxembourgeois visés par la présente section du Q&A ?

Sont ici visés les entreprises ou les groupes luxembourgeois faisant partie ou constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure, établissant leurs comptes annuels ou leurs comptes consolidés suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV à compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 ».

2.2. À compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 », les entreprises ou les groupes luxembourgeois doivent-ils présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés les informations qualitatives et quantitatives sur leur exposition aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » (cf. : point 1.2.) ?

La présentation en annexe des informations qualitatives ou quantitatives à caractère prospectif visées au point 1.2. et inspirées de la norme IAS 12 telle que modifiée, avait pour objet de permettre aux utilisateurs de comptes d'évaluer l'impact a priori de la loi « Pilier 2 » sur les comptes annuels ou sur les comptes consolidés de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois. Or, une fois que la loi « Pilier 2 » trouve à s'appliquer, il ne s'agit plus d'évaluer l'impact potentiel de cette législation mais bien de calculer et de comptabiliser dans les comptes, l'impact effectif de cette législation sur l'entreprise ou le groupe luxembourgeois (cf. : point 2.3.).

2.3. À défaut d'informations qualitatives et quantitatives sur l'exposition de l'entreprise ou du groupe luxembourgeois aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 », quelle information convient-il de présenter en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés à compter de l'année de transition telle que visée par la loi « Pilier 2 » ?

En l'absence de spécification par la loi du contenu d'une mention en annexe, la CNC est d'avis qu'il y a lieu de se référer aux principes comptables généraux et notamment à l'objectif d'image fidèle²⁷ ainsi qu'au caractère significatif²⁸ de l'information comptable.

²⁷ En application des articles 26, para. 3 LRCS (comptes annuels) et 1712-1, para. 3 LSC (comptes consolidés), les comptes doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise ou du groupe.

²⁸ En application des articles 26, para. 6 LRCS (comptes annuels) et 1712-1, para. 6 LSC (comptes consolidés), le terme significatif se définit comme le statut d'une information dont on peut raisonnablement penser que l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des comptes annuels de l'entreprise ou des comptes consolidés du groupe.

Q&A CNC 25/035	<u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u> INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 » SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS
---	---

Dans ce contexte et à titre illustratif, les deux cas de figure suivants peuvent être distingués.

2.3.1. Cas d'une entreprise ou d'un groupe luxembourgeois auquel s'applique la loi « Pilier 2 » mais pour lequel les impôts découlant de la loi « Pilier 2 » ne présentent pas un caractère significatif ou pour lequel aucune charge d'impôt découlant de la loi « Pilier 2 » n'existe

Dans ce cas et en accord avec l'objectif d'image fidèle et les principes comptables généraux applicables en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV, aucune information n'est en principe à fournir en annexe des comptes annuels ou des comptes consolidés, ces derniers donnant en l'état une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'entreprise ou du groupe en application des articles 26, para. 3 LRCS et 1712-1, para. 3 LSC.

À noter toutefois que si les informations relevant de la loi « Pilier 2 » étaient considérées, par les organes d'administration ou de gestion de l'entreprise ou du groupe, comme pertinentes pour les utilisateurs des comptes, des informations complémentaires devraient alors être fournies en annexe en application des articles 26, para. 4 LRCS²⁹ et 1712-1, para. 4 LSC³⁰.

2.3.2. Cas d'une entreprise ou d'un groupe luxembourgeois auquel s'applique la loi « Pilier 2 » et pour le lequel les impôts découlant de la loi « Pilier 2 » présentent un caractère significatif

Dans ce cas et en accord avec l'objectif d'image fidèle et les principes comptables généraux applicables en régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV, des informations complémentaires devraient être fournies en annexe en application des articles 26, para. 4 LRCS et 1712-1, para. 4 LSC.

Cependant, le contenu de cette information complémentaire en annexe n'étant pas précisé par la loi, il relève de la responsabilité de l'organe d'administration ou de gestion de déterminer la nature et l'étendue de l'information à fournir en annexe et ce en vue d'atteindre l'objectif d'image fidèle.

À titre illustratif, la CNC est d'avis que l'information à présenter en annexe pourrait consister en une présentation séparée de la charge d'impôts exigibles découlant de la loi « Pilier 2 ».

²⁹ L'article 26, paragraphe 4 LRCS dispose que :
 « Lorsque l'application des dispositions ci-après prévues ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe (3), des informations complémentaires doivent être fournies ».

³⁰ L'article 1712-1, paragraphe 4 LSC dispose que :
 « Lorsque l'application du présent titre ne suffit pas pour donner l'image fidèle visée au paragraphe 3, des informations complémentaires doivent être fournies ».

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
 CNC
 25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
 SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
 EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
 UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

2.4. Les entreprises ou les groupes luxembourgeois ont-ils l'obligation de comptabiliser ou de divulguer en annexe des informations à propos des impôts différés actifs et passifs rattachés aux impôts découlant de la loi « Pilier 2 » (QDMTT, IIR et UTPR)³¹ ?

Une réponse négative s'impose par analogie avec la norme IAS 12 telle qu'adoptée par l'Union européenne.

Pour les groupes qui comptabilisent habituellement les impôts différés actifs et passifs dans leurs comptes consolidés, la CNC est d'avis – compte tenu de la complexité de l'application des règles de Pilier 2 – qu'il convient d'appliquer les principes d'évaluation de la norme IAS 12 quant à l'exception obligatoire à la comptabilisation et à la divulgation d'informations sur les impôts différés liés aux impôts sur le revenu de Pilier 2 (QDMTT, IIR et UTPR)³² et l'obligation de divulguer l'application de l'exception^{33/34}.

2.5. Les entreprises ou les groupes luxembourgeois peuvent-ils présenter en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés un suivi de leurs impôts différés actifs ?

La CNC est d'avis qu'il est utile pour les entreprises ou les groupes luxembourgeois faisant partie ou constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure – qui ont opéré le choix de faire mention en annexe de leurs comptes annuels ou de leurs comptes consolidés des impôts différés actifs – de faire un suivi des informations relatives aux impôts différés, en particulier l'utilisation ou l'accroissement des attributs fiscaux³⁵. Cela permet de maintenir une granularité et une traçabilité de l'information et de fournir une image fidèle des comptes annuels ou des comptes consolidés, conformément aux règles en vigueur.

2.6. L'option de comptabilisation des impôts différés actifs dans les comptes consolidés des groupes luxembourgeois, demeure-t-elle disponible ?

Comme mentionné précédemment, la faculté pour un groupe luxembourgeois constituant un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure au sens de la loi « Pilier 2 » de comptabiliser ses impôts différés actifs au sein de ses comptes consolidés établis suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV, est admise³⁶ lorsqu'il est hautement probable que ces derniers seront récupérés dans un avenir prévisible³⁵.

À noter qu'une fois l'option de comptabilisation des impôts différés actifs exercée, le groupe se trouve alors durablement engagé – en application du principe de permanence des méthodes³⁷ – à continuer de comptabiliser lesdits impôts différés actifs au sein de ses comptes consolidés et à présenter en annexe un suivi desdits impôts différés.

³¹ Voir point 2.7.

³² Supra note 31

³³ Norme IAS 12, para. 4A, dernière phrase :

« À titre d'exception aux dispositions de la présente norme, l'entité ne doit pas comptabiliser les actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 ni fournir d'informations à leur sujet ».

³⁴ Norme IAS 12, para. 88A :

« L'entité doit indiquer qu'elle a appliqué l'exception concernant la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé rattachés aux impôts sur le résultat découlant des règles du Pilier 2 ainsi que la communication d'informations à leur sujet (voir paragraphe 4A) ».

³⁵ Il est rappelé ici que le présent Q&A ne préjuge pas des modalités de calcul des impôts découlant de la loi « Pilier 2 » tels que fixés par ladite loi « Pilier 2 » qui détermine notamment, aux fins de sa propre application, des conditions spécifiques pour la prise en compte des impôts différés.

³⁶ Cf. : point 1.4.

³⁷ Cf. : art. 51, para. 1^{er}, point b) LRCS

QUESTIONS / RÉPONSES :

**Q&A
CNC
25/035**

**INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 »
SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS
EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR
UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS**

2.7. D'un point de vue pratique, quels sont les comptes du Plan comptable normalisé (PCN) dont l'utilisation est recommandée pour comptabiliser dans les comptes annuels la charge et la dette d'impôts découlant de la loi « Pilier 2 » ?

Force est d'observer que le PCN n'inclut pas de comptes spécifiques permettant une imputation aisée ou intuitive des montants de charges et de dettes d'impôts découlant de la loi « Pilier 2 », à savoir :

- Impôt national complémentaire (« *Qualified domestic minimum top-up tax (QDMTT)* ») ;
- Impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (« *Income inclusion rule (IIR)* ») ;
- Impôt relatif à la règle des bénéfices insuffisamment imposés (« *Undertaxed profit rule (UTPR)* »).

Dès lors, pour les entreprises soumises au PCN, se pose la question des comptes du PCN à utiliser.

Compte tenu de ce qui précède, la CNC recommande de comptabiliser la charge de QDMTT, d'IIR et d'UTPR au sein du compte d'imputation 688 « Autres impôts » ou, alternativement, au sein de subdivisions à créer dudit compte d'imputation, à savoir par exemple :

- un compte 6881 « Impôt national complémentaire – exercice courant » ;
- un compte 6882 « Impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (impôt RIR) – exercice courant » ;
- un compte 6883 « Impôt relatif à la règle des bénéfices insuffisamment imposés (impôt RBII) – exercice courant ».

Pour rappel, ce compte 688 (ainsi que ses subdivisions créées à des fins internes à l'entreprise) se déverse au sein de la ligne 17. « Autres impôts ne figurant pas sous les postes 1. à 16. » du compte de profits et pertes et du compte de profits et pertes abrégé. Dès lors, l'affectation prévue par le tableau de passage standard n'est pas appropriée et il y a donc lieu d'adapter ou de personnaliser celle-ci en fléchant le compte 688 vers le poste 15. « Impôts sur le résultat » du compte de profits et pertes et du compte de profits et pertes abrégé.

Quant à la contrepartie de la charge de QDMTT, d'IIR et d'UTPR, la CNC observe qu'en l'absence de comptes du PCN spécifiquement adaptés, il apparaît possible de les faire figurer dans le compte 46128 « ACD – Autres dettes » du PCN ou dans des subdivisions à créer dudit compte d'imputation, à savoir par exemple :

- un compte 461281 « Impôt national complémentaire – Dette fiscale à payer » ;
- un compte 461282 « Impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (impôt RIR) – Dette fiscale à payer » ;
- un compte 461283 « Impôt relatif à la règle des bénéfices insuffisamment imposés (impôt RBII) – dette fiscale à payer ».

Pour rappel, ce compte 46128 (ainsi que ses subdivisions créées à des fins internes à l'entreprise) se déverse au sein de la rubrique C. « Dettes », poste 8. « Autres dettes », sous-poste a) « Dettes fiscales » du bilan et au sein de la rubrique C. « Dettes », poste a) « dont la durée résiduelle est inférieure ou égale à un an » du bilan abrégé. En conséquence, les affectations prévues par le tableau de passage standard sont appropriées et n'ont pas besoin d'être adaptées.

*

Q&A CNC 25/035	<u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u> INCIDENCES DE LA LOI « PILIER 2 » SUR LES COMPTES ANNUELS OU CONSOLIDÉS ÉTABLIS EN RÉGIMES LUX GAAP OU LUX GAAP – JV PAR UNE ENTREPRISE OU PAR UN GROUPE LUXEMBOURGEOIS
-----------------------------------	--

Avertissement

Les « questions / réponses » publiées par la Commission des normes comptables (CNC) :

- sont de nature générale et ne visent pas la situation particulière d'une personne physique ou morale ;
- visent à contribuer au développement d'une doctrine comptable en application de l'article 73, point b) de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ;
- ne représentent que l'avis du GIE CNC sur un certain nombre de questions à caractère doctrinal et interprétatif ;
- ne préjugent pas des impacts fiscaux qui peuvent découler des traitements comptables mentionnés.

Les organes d'administration ou de gestion des entreprises demeurent responsables conformément au droit commun de toute décision prise sur base du présent document.