

**Q&A
CNC
24/032**

QUESTIONS / RÉPONSES :

LOI « PILIER 2 » ET OPTION DE PRÉSENTATION EN ANNEXE DES COMPTES ANNUELS* DE L'EXERCICE 2023 DES ACTIFS ET PASSIFS D'IMPÔTS DIFFÉRÉS**

- * sont visés par le présent Q&A les comptes annuels établis à des fins légales et présentés suivant les régimes LUX GAAP ou LUX GAAP – JV.
- ** est visé par le présent Q&A le dernier exercice commençant avant l'entrée en vigueur des règles introduites par la loi « Pilier 2 »¹, soit en pratique tout exercice commençant au plus tard le 30 décembre 2023².

Contexte :

Le présent Q&A s'inscrit à la suite du Q&A CNC 24/031 intitulé « *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* » et s'applique aux entités constitutives qui entrent dans le champ d'application dès l'entrée en vigueur de la loi « Pilier 2 »^{3/4}.

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 financiers*⁵, 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 ses actifs et passifs d'impôts différés en annexe de ses comptes annuels du dernier exercice précédant la première application de la loi « Pilier 2 » tels qu'établis à des fins légales⁶. Il est en effet considéré qu'une mention des actifs et passifs d'impôts différés en annexe des comptes annuels d'une entreprise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure présente l'avantage d'offrir une meilleure traçabilité (par entité et par juridiction) par rapport à une présentation dans les seuls comptes consolidés de l'entreprise mère⁷.

Par ailleurs, se pose également la question des modalités de calcul des impôts différés actifs et passifs (base et taux) portant sur les attributs fiscaux (« *tax attributes* »⁸) et sur les différences temporelles à présenter, le cas échéant, dans l'annexe des comptes annuels de l'exercice 2023** de l'entreprise luxembourgeoise faisant partie d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure.

*

¹ Loi 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. Journal officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Mémorial A, N°864 du 22 décembre 2023.

² À noter que les actifs et passifs d'impôts différés doivent par ailleurs être comptabilisés dans les comptes ou présentés en annexe des comptes de l'année de transition telle que définie à l'article 53, paragraphe 1^{er} de la loi « Pilier 2 », ainsi que dans les comptes de chacune des années fiscales suivantes.

³ À savoir aux entités constitutives auxquelles la loi « Pilier 2 » s'applique dès l'année fiscale commençant entre le 31 décembre 2023 au plus tôt et le 30 décembre 2024 au plus tard.

⁴ Il convient de mentionner que les entreprises luxembourgeoises qui entreront dans le champ d'application de la loi « Pilier 2 » au cours d'une période ultérieure feront face à des considérations similaires.

⁵ 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* (...) ».

⁶ Les comptes annuels établis à des fins légales désignent – au sens du présent Q&A – les comptes annuels établis et déposés en application de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.

⁷ A noter que dans le cas où une comptabilisation ou une mention en annexe des actifs et passifs d'impôts différés a été faite dans les comptes consolidés du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure, alors une présentation des actifs et passifs d'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 facilitant la traçabilité desdits impôts différés (par entité et par juridiction).

⁸ Les « *tax attributes* » correspondent notamment et de façon non limitative aux pertes fiscales reportées ainsi qu'aux crédits d'impôts utilisables.

**Q&A
CNC
24/032**

QUESTIONS / RÉPONSES :

LOI « PILIER 2 » ET OPTION DE PRÉSENTATION EN ANNEXE DES COMPTES ANNUELS* DE L'EXERCICE 2023 DES ACTIFS ET PASSIFS D'IMPÔTS DIFFÉRÉS**

Questions :

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 en annexe de ses comptes annuels de l'exercice 2023** ses actifs et passifs d'impôts différés ? Le cas échéant, sur quelle base et suivant quel taux d'imposition ses impôts différés actifs et passifs doivent-ils être calculés ?

Réponses :

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 en annexe de ses comptes annuels de l'exercice 2023** ses actifs et passifs d'impôts différés, la Commission des normes comptables (CNC) relève qu'en application de l'article 26, paragraphe 4 LRCS⁹, 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 LRCS¹⁰.

Quant aux modalités de calcul du montant des impôts différés actifs et passifs à présenter en annexe des comptes annuels de l'exercice 2023**, la CNC est d'avis que l'impôt différé actif ou passif est à calculer sur base du montant brut des attributs fiscaux (« *tax attributes* ») ou des différences temporelles en appliquant – le cas échéant – le taux d'impôts sur le résultat applicable au Luxembourg, soit un taux de 24,94% pour les entreprises dont le siège social est situé à Luxembourg-ville. Ainsi, en prenant pour exemple le cas des pertes fiscales reportées¹¹, une entreprise basée à Luxembourg-ville appliquera le taux d'impôts sur le résultat de 24,94% à l'ensemble des pertes fiscales reportées dont l'entreprise pense pouvoir se prévaloir¹². A noter qu'il n'est pas nécessaire que l'entreprise procède à une analyse de la recouvrabilité des actifs d'impôts différés en relation avec les pertes fiscales reportées, celle-ci pouvant baser son calcul sur le montant brut desdites pertes fiscales reportées.

*

⁹ 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 ».

¹⁰ 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 ».

¹¹ 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.

¹² Il s'agit dès lors des pertes fiscales reportées telles que déclarées dans une déclaration fiscale (ajustées – le cas échéant – suite à 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 sous réserve qu'il soit significatif au regard de l'objectif d'image fidèle.

Q&A CNC 24/032	<u>QUESTIONS / RÉPONSES :</u> LOI « PILIER 2 » ET OPTION DE PRÉSENTATION EN ANNEXE DES COMPTES ANNUELS* DE L'EXERCICE 2023** DES ACTIFS ET PASSIFS D'IMPÔTS DIFFÉRÉS
-----------------------------------	---

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.