

Projet de loi

portant modification de la loi du 22 décembre 2023 relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure

Avis du Conseil d'État

(8 octobre 2024)

En vertu de l'arrêté du 12 juin 2024 du Premier ministre, le Conseil d'État a été saisi pour avis du projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné de la loi qui tend à être modifiée par le projet de loi sous rubrique, une fiche financière, un « check de durabilité – Nohaltegkeetscheck » et une fiche d'évaluation d'impact.

Par dépêche du 14 juin 2024, le Premier ministre a transmis au Conseil d'État une nouvelle version du texte coordonné.

Il ne ressort ni de la saisine du Conseil d'État ni du dossier lui soumis que les chambres professionnelles et organes consultatifs le cas échéant légalement compétents ont été demandés en leur avis.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis a pour objet de modifier la loi du 22 décembre 2023 relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, ci-après « loi du 22 décembre 2023 ».

La loi du 22 décembre 2023 transpose 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, directive qui traduit, au niveau européen, les règles globales anti-érosion de la base d'imposition de l'OCDE, ci-après « modèle de règles de l'OCDE ».

Le modèle de règles de l'OCDE est un instrument évolutif qui s'affine au fil de l'adoption de nouvelles instructions administratives. Le Conseil d'État comprend que le projet sous avis a pour objet de refléter certaines évolutions récentes de ces instructions administratives dans le dispositif luxembourgeois. Il rappelle à cet égard que le considérant n° 24 de la directive

2022/2523 invite expressément les États membres à prendre en compte ces instructions administratives dans leur mise en œuvre du dispositif européen¹.

Examen des articles

Article 1^{er}

Le point 1^o de l'article sous examen vise à ajouter à l'article 2, paragraphe 3, de la loi du 22 décembre 2023 un alinéa 3 nouveau afin de préciser les conditions dans lesquelles un fonds d'investissement qui n'est pas une entité mère ultime, au motif qu'il n'est pas astreint à une obligation de consolidation de ses états financiers, peut être exclu du champ d'application de la loi. Elle a pour inspiration le point 45 du chapitre 1^{er} du Commentaire sur le Modèle de Règles GloBE, approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE le 11 mars 2022.

Quant à l'absence d'obligation de consolidation, le Conseil d'État relève que le texte en projet fait référence à « la norme de comptabilité financière admissible ou la norme de comptabilité financière agréée, telle qu'applicable ».

Le Conseil d'État comprend que dans l'application de la norme de comptabilité financière, il sera tenu compte de la doctrine comptable développée par la Commission des normes comptables par la voie d'avis ou de recommandations à caractère général conformément aux missions lui conférées par 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.

Le point 2^o de l'article sous examen vise à insérer trois nouveaux paragraphes à la suite du paragraphe 3 de l'article 2 de la loi du 22 décembre 2023.

Le Conseil d'État note l'intégration du point 1.4 des instructions administratives agréées du 2 février 2023 concernant les fonds d'investissement souverains opérée par le paragraphe 4 inséré par la disposition sous avis.

En ce qui concerne l'influence de cette règle sur le champ d'application de la loi du 22 décembre 2023, le Conseil d'État se demande si dans le cas de figure où un fonds souverain détient un groupe dans lequel l'entité mère s'appuie sur une exemption de consolidation du fait qu'elle est contrôlée par le fonds souverain et qu'elle est incluse dans les comptes consolidés de ce dernier, cette entité mère serait alors considérée comme étant l'entité mère ultime du groupe même si elle n'est pas tenue, selon la norme de comptabilité financière applicable, de préparer des comptes consolidés (notamment en raison de l'exemption résultant de son inclusion dans les comptes consolidés du fonds souverain).

¹ Avis du Conseil d'État n° 61.606 du 12 décembre 2023 sur le projet de loi relative à l'imposition minimale effective en vue de transposer la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprise multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union.

Si la compréhension et l'interprétation des auteurs des instructions administratives agréées du 2 février 2023 concernant les fonds souverains est qu'un groupe devrait être traité de la même manière qu'il soit détenu directement par le gouvernement ou par un fonds souverain et que si une telle entité mère est détenue directement par le gouvernement, elle ne peut pas s'appuyer sur l'exemption de consolidation et serait ainsi l'entité mère ultime, le Conseil d'État propose de préciser ceci dans le texte du projet de loi sous revue, sinon de clarifier le texte en conséquence.

Articles 2 à 7

Sans observation.

Article 8

Le point 3° de l'article sous avis vise à modifier l'article 44, paragraphe 8, de la loi du 22 décembre 2023 pour mettre en œuvre le point 4 des instructions administratives du 17 juillet 2023. La disposition a pour objet de préciser la monnaie fonctionnelle utilisée pour procéder à l'établissement de l'impôt national complémentaire. Il s'agit d'assurer pour le calcul de l'impôt que toutes les entités constitutives d'un même groupe d'EMN ou d'un même groupe national de grande envergure soit opéré dans une seule monnaie, que ce soit en euros ou dans une autre monnaie dans laquelle il est permis – conformément au droit comptable luxembourgeois – d'établir les états financiers.

Le Conseil d'État comprend que la détermination de la monnaie fonctionnelle repose sur la monnaie dans laquelle les états financiers des entités constitutives sont établies et que, conformément à la première phrase du paragraphe 6 de l'article 44, il faut se référer aux états financiers soumis au dépôt et à la publication légaux au Grand-Duché de Luxembourg.

Le Conseil d'État se demande comment cette règle sera appliquée aux entités qui ne seraient pas soumises à une obligation de dépôt et de publication légaux. C'est notamment le cas des sociétés en commandite spéciale². Le Conseil d'État rappelle que l'article 310-1, paragraphe 1^{er}, point 2°, du projet de loi n° 8286 soumettra certaines sociétés en commandite spéciale à l'obligation d'établir des états financiers. Cette évolution en cours du droit comptable apporte un éclairage insuffisant pour l'hypothèse où une société en commandite spéciale non soumise à l'obligation d'établir des états financiers serait une entité constitutive d'un groupe. Le Conseil d'État propose ainsi de préciser, dans le présent projet, comment cette situation sera prise en compte pour la détermination de la monnaie fonctionnelle préalable au calcul de l'impôt complémentaire national.

Articles 9 à 15

Sans observation.

² Article 25, point 1°, 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.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

La subdivision de l'article se fait en alinéas, ou en paragraphes. Les paragraphes se distinguent par un chiffre arabe, placé entre parenthèses : (1), (2), ... Les subdivisions complémentaires en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ..., elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante a), b), c), ... à nouveau subdivisées, le cas échéant, en chiffres romains minuscules suivis d'une parenthèse fermante i), ii), iii), ..., sont utilisées pour caractériser des énumérations. Par ailleurs, les énumérations sont introduites par un deux-points. Chaque élément commence par une minuscule et se termine par un point-virgule, sauf le dernier qui se termine par un point. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Les références aux dispositions figurant dans le dispositif et, le cas échéant, dans ses annexes se font en principe sans rappeler qu'il s'agit du « présent » acte, article, paragraphe, point, alinéa ou groupement d'articles.

Il est indiqué que dans le cadre de renvois à des phrases, l'emploi d'une tournure telle que « phrase qui précède » ou « phrase précédente » est à écarter. Mieux vaut viser précisément la phrase en question, étant donné que l'insertion d'une nouvelle disposition à l'occasion d'une modification ultérieure peut avoir pour conséquence de rendre le renvoi inexact.

Il n'est pas d'usage d'avoir recours aux termes « est remplacé par la disposition suivante, libellée comme suit ». Il suffit d'écrire « est remplacé comme suit ». Dans le même ordre d'idées, il convient d'écrire « est complété par un alinéa X nouveau » au lieu d'écrire « est complété par l'insertion d'un alinéa X nouveau ».

Article 1^{er}

Au point 2°, à l'article 2, paragraphe 6, nouveau, il est signalé qu'aux énumérations, le terme « et » est à omettre à l'avant-dernier élément comme étant superfluetatoire. Cette observation vaut également pour l'article 14, point 3°, à l'article 59, paragraphe 2, alinéa 2, nouveau.

Article 5

Il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés. Partant, il y a lieu d'écrire à l'article 28, paragraphe 4, alinéa 3, nouveau, « par dérogation à l'alinéa 1^{er}, lettre a), ».

Article 8

Au point 1°, à l'article 44, paragraphe 5, il convient d'écrire « en vertu de l'article 24, paragraphes 1^{er} et 3 à 6, ».

Au point 3°, à l'article 44, paragraphe 8, alinéa 2, nouveau, il y a lieu d'écrire « l'article 15, paragraphes 1^{er} à 4 et 6, ».

Article 10

Il est suggéré de reformuler le point 1° comme suit :

« 1° L'alinéa unique actuel formera le paragraphe 1^{er}. »

Cette observation vaut également pour l'article 12, point 1°.

Article 11

Au point 1°, à l'article 53, paragraphe 2, alinéa 4, nouveau, il convient d'écrire « l'article 22, paragraphes 5, lettres a) et d), et 7, ».

Article 13

Il est suggéré de reformuler le point 1° comme suit :

« 1° Les alinéas 1^{er} à 3 actuels formeront les paragraphes 1^{er} à 3. »

Au point 2° il y a lieu d'écrire « À l'ancien alinéa 2, devenu le paragraphe 2, ». Par analogie, cette observation vaut également pour le point 4°.

Au point 3°, à l'article 57, paragraphe 3, alinéa 4, quatrième phrase, nouveau, il est suggéré d'écrire « en vertu du présent alinéa, ».

Article 14

Au point 1°, la phrase liminaire est à reformuler comme suit :

« Au paragraphe 1^{er}, lettre c), sous iii), le point-virgule est remplacé par un point, et il est inséré un alinéa 2 nouveau libellé comme suit : ».

Au point 1°, à l'article 59, paragraphe 1^{er}, lettre c), sous iii), alinéa 2, deuxième phrase, nouveau, il y a lieu d'écrire « n'ait été enregistrée ».

Au point 3°, à l'article 59, paragraphe 2, alinéa 2, phrase liminaire, nouveau, il est signalé que lorsqu'il est renvoyé à des lettres faisant partie d'une subdivision a), b), c), ..., il y a lieu d'utiliser le terme « lettres » avant les lettres référées, et non le terme « points ».

Au point 3°, à l'article 59, paragraphe 2, alinéa 2, lettres a) et b), nouveau, il est signalé que pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

Au point 5°, à l'article 59, paragraphe 11, alinéa 2, lettre a), deuxième phrase, nouveau, il est indiqué d'écrire « [...], (ci-après « contrepartie »), [...] ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 17 votants, le 8 octobre 2024.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes