

Projet de règlement grand-ducal

portant exécution des articles 16, paragraphe 5, et 21, paragraphe 7, 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)

Le Conseil d'État a été saisi pour avis le 25 juillet 2024, par le Premier ministre, du projet de règlement grand-ducal sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de règlement grand-ducal étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche financière ainsi qu'une fiche d'évaluation d'impact.

Il ne ressort ni de la saisine du Conseil d'État ni du dossier lui soumis que les chambres professionnelles légalement compétentes ont été demandées en leur avis.

Considérations générales

Le projet de règlement grand-ducal sous rubrique vise à exécuter l'article 16, paragraphe 5, 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 qui autorise le pouvoir réglementaire à intervenir pour « préciser les conditions en vertu desquelles des crédits d'impôt qui sont négociables et transférables sont à considérer comme un revenu pour le calcul du bénéficiaire ou de la perte admissibles d'une entité constitutive ».

Il vise également à mettre en œuvre l'article 21, paragraphe 7, de la loi précitée du 22 décembre 2023 qui prévoit une autorisation similaire pour « préciser les règles de détermination du montant des ajouts aux impôts concernés et du montant des réductions d'impôts concernés d'une entité constitutive pour les cas de figure suivants : a) le traitement des avantages fiscaux transitant à travers une participation qualifiée dans laquelle l'entité constitutive détient, directement ou indirectement, une participation ; b) le traitement des crédits d'impôt qui sont négociables et transférables. »

Examen des articles

Article 1^{er}

Le paragraphe 2 de la disposition sous avis vise à préciser que le terme « loi » renvoie à 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.

Le Conseil d'État donne à considérer que la loi constituant la base légale du règlement en projet figure au visa de ce dernier. Il est ainsi évident que la loi à laquelle il est fait référence dans ses dispositions est la loi dont le règlement assure l'exécution.

Par ailleurs, le paragraphe 2 vise encore à renvoyer à la loi précitée du 22 décembre 2023 pour les définitions des termes consacrés par elle. Un tel renvoi est inutile alors que les dispositions de la loi priment sur celles du règlement en application du principe constitutionnel de la hiérarchie des normes. Ainsi, les définitions adoptées par le prescrit légal pour l'application de la loi valent automatiquement pour le règlement portant son exécution.

Le Conseil d'État demande donc d'omettre ledit paragraphe 2 alors qu'il n'a aucun apport normatif supplémentaire.

Articles 2 à 4

Sans observation.

Article 5

Quant au paragraphe 2 de la disposition sous avis, le Conseil d'État s'interroge sur l'interaction de son libellé avec l'article 15, paragraphe 15, de la loi précitée du 22 décembre 2023.

Cet article prévoit que l'entité constitutive déclarante peut exercer une option selon laquelle l'entité constitutive, qui est propriétaire d'une participation autre qu'une participation qualifiée, inclut dans le calcul du bénéficiaire ou de la perte admissibles certaines plus-values, profits ou pertes. Cet article a été introduit sur base des instructions administratives agréées de février 2023, et notamment de la section 2.9.

D'après le point 57.4 de ces instructions, « An owner that is subject to an Equity Investment Inclusion Election shall apply the treatment described in paragraphs 57.5 through 57.7 to Qualified Flow-through Tax Benefits that flow through a Qualified Ownership Interest. »

Selon le Conseil d'État, les dispositions des points 57.5 à 57.7 ne semblent s'appliquer qu'à des propriétaires qui ont exercé l'option prévue par l'article 16, paragraphe 15, de la loi précitée du 22 décembre 2023.

Or, les dispositions reprises au paragraphe 2 de l'article 5 du règlement grand-ducal en projet ne font pas le lien avec ledit article 16, paragraphe 15. En d'autres termes, il n'est pas précisé que ces dispositions ne s'appliquent qu'aux propriétaires ayant exercé l'option précitée. Le Conseil d'État suggère aux auteurs d'apporter cette précision.

Article 6

Sans observation.

Article 7

La disposition sous avis vise à rendre applicables les modifications en cours à des exercices fiscaux qui ne sont pas encore échus.

Néanmoins, dans l'hypothèse où le dispositif prévu s'applique à des situations devenues définitives au moment de son entrée en vigueur, le Conseil d'État rappelle que, d'après la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, « si, en règle générale, le principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une disposition législative ou réglementaire s'applique rétroactivement, il peut en être autrement, à titre exceptionnel, lorsque le but à atteindre l'exige dans l'intérêt général et lorsque la confiance légitime des intéressés est dûment respectée ». Étant donné que dans une telle hypothèse le dispositif visé concernerait des mesures qui touchent favorablement des situations juridiques valablement acquises et consolidées sans heurter les droits de tiers, le Conseil d'État considère qu'une telle rétroactivité ne heurterait pas les principes de sécurité juridique et de confiance légitime et il peut marquer son accord avec une telle rétroactivité.

Article 8

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Lors de l'introduction de formes abrégées, il convient d'écrire systématiquement « [...], ci-après « [XXX] », [...] ».

Aux énumérations, le terme « et » est à omettre à l'avant-dernier élément comme étant superfétatoire.

Il y a lieu de se référer correctement aux subdivisions complémentaires en points, pour écrire, à titre d'exemple, à l'article 5, paragraphe 1^{er}, lettre b), « à l'article 1^{er}, point 4^o, lettres a) à d) ».

Intitulé

L'objet principal du dispositif est à résumer de manière précise et concise. Il ne suffit pas de dire que l'acte constitue l'exécution de l'acte qui lui sert de fondement légal. Un tel intitulé ne fournit aucun renseignement quant au contenu exact du dispositif et risque par ailleurs de prêter à confusion pour le cas où plusieurs règlements sont pris sur base du même fondement légal. Au vu des développements qui précèdent, le Conseil d'État suggère de conférer au règlement en projet l'intitulé suivant :

« Projet de règlement grand-ducal relatif à la détermination des règles concernant les crédits d'impôt et les participations qualifiées ».

Préambule

Le deuxième visa est à adapter pour tenir compte des avis effectivement parvenus au Gouvernement au moment où le règlement grand-ducal en projet sera soumis à la signature du Grand-Duc.

Article 1^{er}

Au paragraphe 1^{er}, il convient d'éviter l'insertion de phrases ou d'alinéas autonomes dans une définition. Par ailleurs, les définitions sont à présenter de la manière suivante :

« (1) Pour l'application du présent règlement, on entend par :

1^o « ... » : [...];

2^o « ... » : [...];

3^o « ... » : [...];

4^o « ... » : [...]. »

Au paragraphe 1^{er}, point 3^o, alinéa 2, sous i) et ii), la parenthèse ouvrante est à omettre. En outre, en ce qui concerne la présentation des énumérations, il y a lieu de passer à la ligne après chaque élément énuméré :

« [...] :

i) [...];

ii) [...]. »

Cette observation vaut également pour l'alinéa 3.

Au paragraphe 2, il y a lieu de s'en tenir à la forme usuelle pour désigner une loi dont l'intitulé a déjà été cité auparavant au dispositif. L'introduction d'une forme abrégée n'est pas de mise. Partant, les termes « ci-après « loi », » sont à supprimer et il y a lieu de se référer aux occurrences suivantes à la « loi précitée du 22 décembre 2023 ».

Article 4

Au paragraphe 3, alinéa 2, il est signalé que pour caractériser les énumérations, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1^o, 2^o, 3^o, ...

Article 5

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), (3), ... Les subdivisions complémentaires en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » 1^o, 2^o, 3^o, ..., 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. Par analogie, cette observation vaut également pour l'article 6.

Au paragraphe 1^{er}, lettre b), le Conseil d'État signale que lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules, en écrivant, « à l'article 1^{er}, point 4^o, lettres a) à d) ». Cette observation vaut également pour le paragraphe 2, lettre a).

Article 6

Les lettres alphabétiques minuscules suivies d'une parenthèse fermante sont à remplacer par des numérotations simples 1°, 2°, 3°, ... Par ailleurs, le Conseil d'État signale que chaque élément d'une énumération est à faire commencer par une minuscule.

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