

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

Avis du Conseil d'État

(12 décembre 2023)

En vertu de l'arrêté du 4 août 2023 du Premier ministre, ministre d'État, le Conseil d'État a été saisi pour avis du projet de loi sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche financière, un tableau de concordance entre la loi en projet et la directive à transposer, une fiche d'évaluation d'impact, un « check de durabilité - Nohaltegkeetscheck » ainsi que le texte de la directive à transposer.

Le Conseil d'État a encore été saisi pour avis le 10 novembre 2023 par le Premier ministre, ministre d'État, d'amendements gouvernementaux au projet de loi sous avis.

Les avis de la Chambre des salariés et de la Chambre de commerce ont été communiqués au Conseil d'État en date du 20 novembre 2023.

L'avis complémentaire de la Chambre des salariés a été communiqué au Conseil d'État en date du 11 décembre 2023.

Le présent avis traitera en même temps des deux saisines susmentionnées en se basant, pour ce qui est de la numérotation des articles à analyser, sur le texte coordonné annexé aux amendements gouvernementaux du 10 novembre 2023.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis pourvoit à 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, ci-après « directive 2022/2523 ». Celle-ci 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 ». Ces règles visent à assurer que les groupes d'entreprises multinationales, ci-après « EMN », qui opèrent dans l'Union

paient un taux d'imposition effectif minimal de 15 pour cent sur leurs bénéfiques, quel que soit le pays où ces bénéfiques sont réalisés.

Concrètement, le projet de loi sous examen procède à la réalisation de cet objectif par le biais d'un impôt complémentaire. Cet impôt complémentaire concerne les EMN et les entreprises nationales de grande envergure dont le chiffre d'affaires annuel consolidé dépasse 750 millions d'euros et dont le taux effectif d'imposition, dans un pays donné, est inférieur à 15 pour cent. L'obligation au paiement de cet impôt complémentaire est allouée selon la règle d'inclusion du revenu, ci-après « RIR », règle principale ciblant l'entité mère (ultime, intermédiaire ou partielle), et la règle relative aux bénéfiques insuffisamment imposés, ci-après « RBII », filet de sécurité ciblant les autres entités constitutives du groupe, lorsque l'entité mère n'est pas concernée par la RIR.

Le Conseil d'État relève que le modèle de règles de l'OCDE est un instrument évolutif qui a connu des précisions récentes au travers des instructions administratives données par l'OCDE¹. Il comprend que certaines divergences textuelles entre le texte de la directive et le dispositif national sous avis s'expliquent par le fait que ces récentes évolutions ont été prises en compte par les auteurs. Il est par ailleurs souligné que le caractère évolutif du modèle implique que de nouvelles règles seront nécessairement adoptées dans le futur par l'OCDE. Le Conseil d'État comprend que ces instructions constitueront un étai interprétatif utile des dispositions en projet. À cet égard, le Conseil d'État renvoie au considérant n° 24 du préambule de la directive 2022/2523 qui indique :

« (24) Lors de la mise en œuvre de la présente directive, les États membres devraient utiliser, comme sources d'illustration ou d'interprétation, le modèle de règles OCDE ainsi que les explications et les exemples figurant dans le document intitulé « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) », qui a fait l'objet d'une diffusion au sein du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS, de même que le cadre pour la mise en œuvre des règles GloBE, y compris ses règles portant sur les régimes de protection, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces sources sont conformes à la présente directive et au droit de l'Union. Les règles des régimes de protection devraient être pertinentes en ce qui concerne les groupes d'EMN et les groupes nationaux de grande envergure ».

Examen des articles

Article 1^{er}

La disposition sous revue définit l'objet des impôts nouvellement créés afin de procéder à la transposition de l'article 1^{er} de la directive 2022/2523 qui impose aux États membres d'intégrer la RIR et la RBII dans le droit fiscal national.

Le paragraphe 1^{er} de la disposition sous revue dispose qu'« [i] est créé un impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (ci-après dénommé « impôt

¹ OCDE (2023), Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) : Cadre inclusif sur le BEPS, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfiques, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/9464d0c4-fr>.

RIR ») dont sont passibles les entités constitutives situées au Luxembourg d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure visé à l'article 2 ».

En visant ainsi les « entités constitutives », le libellé sous avis entre en dissonance avec le libellé de la directive qui prévoit explicitement, en son article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, que la RIR vise l'« entité mère d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure [qui] calcule et paie sa part attribuable de l'impôt complémentaire pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe ».

Considérant cette divergence fondamentale, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au dispositif sous avis pour transposition erronée de la directive. Afin de lever son opposition formelle, le Conseil d'État propose le libellé suivant :

« (1) Il est créé un impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu, ci-après « impôt RIR », dont sont passibles les entités ~~constitutives~~ mères situées au Luxembourg d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure visé à l'article 2. »

Le paragraphe 4 de la disposition sous revue donne à l'Administration des contributions directes le soin de recouvrer les impôts nouveaux en précisant qu'elle a « dans ses attributions l'établissement de la base imposable, le contrôle, la fixation, la perception et le recouvrement des impôts ». Le Conseil d'État s'interroge quant à la portée de l'expression « établissement de la base imposable ». Afin de lever tout doute quant aux attributions concrètes de l'Administration des contributions directes, le Conseil d'État propose de remplacer le terme « établissement » par le terme « détermination ».

Article 2

Sans observation.

Article 3

La disposition sous examen intègre dans le dispositif national les définitions prévues à l'article 3 de la directive 2022/2523. Le Conseil d'État relève néanmoins des ajouts aux points 20°, 22°, 24° et 45° à 50° du projet de loi.

Le point 24°, en tant qu'il définit la notion « entité mère » comme « une entité mère intermédiaire, une entité mère partiellement détenue, ou une entité mère ultime qui n'est pas une entité exclue », s'écarte de la définition française de la directive. L'article 3, point 24), de la directive 2022/2523 définit ladite notion comme « une entité mère ultime qui n'est ni une entité exclue ni une entité mère intermédiaire ni une entité mère partiellement détenue ». La version anglaise de la directive donne en revanche une définition qui est en ligne avec la définition du projet de loi sous revue et se lit comme suit « parent entity means an ultimate parent entity which is not an excluded entity, an intermediate parent entity, or a partially-owned parent entity ». Cette version est aussi parfaitement en ligne avec la définition donnée dans les règles de l'OCDE.

Le Conseil d'État constate que la définition donnée dans le projet de loi sous examen est une transposition correcte de la directive et est conforme aux règles de l'OCDE.

Articles 4 à 15

Sans observation.

Article 16

La disposition sous revue concerne les ajustements nécessaires pour déterminer le bénéfice ou la perte admissibles et transpose l'article 16 de la directive 2022/2523.

Au paragraphe 7, le Conseil d'État note une divergence entre le texte de la directive qui dispose que « [l]orsqu'aucune entité constitutive d'une juridiction n'a réalisé de plus-value nette [...] » et le texte du projet de loi qui, en omettant la négation, dispose que « [l]orsqu'aucune entité constitutive d'une juridiction ayant réalisé une plus-value nette [...] ».

Le Conseil d'État comprend qu'il s'agit d'une erreur matérielle, mais doit s'opposer formellement pour transposition non-conforme de la directive. Pour lever son opposition formelle, il se déclare d'ores et déjà en accord avec un libellé qui reprendrait littéralement le texte européen.

Article 17

La disposition sous examen vise à transposer l'article 17 de la directive 2022/2523 et prévoit une exclusion applicable au résultat provenant de l'exploitation de navires en trafic international.

Au paragraphe 5, le Conseil d'État relève une divergence entre le dispositif projeté qui vise les « activités d'exploitation de navires en trafic », alors que la disposition correspondante de la directive vise les « activités de transport maritime ».

Le Conseil d'État note toutefois que tant le dispositif européen que le dispositif national renvoient à la liste des activités d'exploitation de navires en trafic prévue respectivement à l'article 17, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la directive et à l'article 17, paragraphe 1^{er}, lettre a), du projet sous avis. Le Conseil d'État considère, par conséquent, que le dispositif proposé est conforme.

Articles 18 à 32

Sans observation

Article 33

La disposition sous revue a pour objet de déterminer les modalités d'application du seuil de chiffre d'affaires consolidé dans les hypothèses de fusions ou de scission de groupes. Elle transpose l'article 33 de la directive 2022/2523.

Les paragraphes 2 et 3 de la directive 2022/2523 prévoient des limites temporelles précises pour le calcul du seuil de chiffres d'affaires consolidé des entités fusionnées ou scindées, en disposant « au cours de l'une des quatre dernières années fiscales consécutives précédant immédiatement l'année fiscale testée ». Le Conseil d'État note que le dispositif en projet n'a pas repris ces limites temporelles au paragraphe 2 qui couvre le cas de figure de deux groupes qui fusionnent et qui disposent d'états financiers consolidés alors que cette période de référence est bien spécifiée au paragraphe 3 qui couvre le cas de figure de deux groupes qui fusionnent et qui ne disposent pas d'états financiers consolidés ainsi qu'au commentaire des articles relatifs aux paragraphes 2 et 3. Afin d'éviter tout risque d'interprétation, le Conseil d'État demande que la référence temporelle soit aussi incluse au paragraphe 2 conformément au texte de la directive 2022/2523.

Articles 34 à 61

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Les intitulés des articles ne sont pas à faire suivre par un point final, étant donné qu'ils ne forment pas de phrase.

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.

L'emploi de tirets est à écarter. En effet, la référence à des dispositions introduites de cette manière est malaisée, tout spécialement à la suite d'insertions ou de suppressions de tirets opérées à l'occasion de modifications ultérieures.

Les définitions sont à introduire systématiquement par un deux-points et non pas par une virgule.

Lorsqu'il est renvoyé à une lettre faisant partie d'une subdivision a), b), c), ..., il y a lieu d'utiliser le terme « lettre » avant la lettre référée, et non le terme « point ».

En ce qui concerne l'introduction de formes abrégées, il y a lieu de remplacer les parenthèses par des virgules et d'omettre le terme « dénommé(e) », afin d'écrire, à titre d'exemple, à l'article 1^{er}, paragraphe

1^{er}, « impôt relatif à l'exclusion du revenu, ci-après « impôt RIR »₂ dont [...] ».

Le Conseil d'État demande d'écrire systématiquement « Grand-Duché de Luxembourg » au lieu de « Luxembourg ».

Intitulé

Le Conseil d'État donne à considérer que toute référence à des directives européennes est à omettre dans l'intitulé des lois qui contiennent des dispositions autonomes. Partant, il y a lieu de reformuler l'intitulé comme suit :

« Projet de loi relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union européenne ».

Dans l'hypothèse où cette proposition n'était pas retenue par les auteurs, les termes « en vue de transposer » seraient à remplacer par les termes « en vue de la transposition de » et le terme « entreprise » serait à accorder au pluriel, afin de s'en tenir à la teneur de l'intitulé tel que publié au Journal officiel de l'Union européenne.

Article 2

Au paragraphe 3, alinéa 1^{er}, lettre b), sous iii), le point final est à remplacer par un point-virgule.

Article 3

En ce qui concerne la présentation des définitions, il est demandé pour des raisons de lisibilité d'énoncer celles-ci par ordre alphabétique.

Au point 11°, lettre e), il y a lieu de remplacer les parenthèses par des virgules.

Au point 25°, il est signalé que lorsqu'un acte est cité, il faut veiller à reproduire son intitulé tel que publié officiellement, indépendamment de sa longueur. En outre, au cas où un règlement européen a déjà fait l'objet de modifications, il convient d'insérer les termes « tel que modifié » après l'intitulé. Partant, il faut écrire, à la première occurrence de l'intitulé de l'acte en question « règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, tel que modifié, ». Aux occurrences suivantes, il peut être exceptionnellement recouru aux termes « règlement (CE) n° 1606/2002 précité ».

Les notes en bas de page sont à omettre dans les textes normatifs.

Au point 50°, lettre a), sous ii), alinéa 1^{er}, le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

Article 14

Au paragraphe 3, première phrase, et dans un souci de cohérence, il convient de remplacer la dénomination « Organisation de coopération et de développement économiques » par le sigle « OCDE » afférent.

Au paragraphe 3, troisième phrase, il est signalé que les énumérations dans les phrases sont à écarter, de sorte qu'il y a lieu d'omettre les termes « (i) » et « (ii) ».

Article 16

Au paragraphe 1^{er}, lettre g), phrase liminaire, il y a lieu de remplacer les guillemets fermants utilisés en langue anglaise (") par des guillemets fermants utilisés en langue française («»).

Au paragraphe 1^{er}, lettre h), lettre c., deuxième phrase, les auteurs se réfèrent erronément aux points i) et ii) au lieu des lettres a. et b.

Au paragraphe 12, alinéa 2, les auteurs se réfèrent erronément au paragraphe 1^{er}, lettre h), points i) et ii), au lieu du paragraphe 1^{er}, lettre h), lettres a. et b.

Au paragraphe 12, alinéa 3, les auteurs se réfèrent erronément au paragraphe 1^{er}, lettre h), point iii), au lieu du paragraphe 1^{er}, lettre h), lettre c.

Au paragraphe 12, alinéa 2, il y a lieu d'écrire « au paragraphe 1^{er}, lettre h), sous i) et ii), ».

Au paragraphe 12, alinéa 3, phrase liminaire, il convient d'écrire « au paragraphe 1^{er}, lettre h), sous iii), ».

Article 18

Au paragraphe 1^{er}, alinéa 2, il convient d'écrire correctement « d'états financiers distincts ».

Article 27

Il y a lieu d'insérer un point après le numéro de l'article sous revue.

Article 28

Au paragraphe 6, alinéa 3, il convient d'insérer une virgule pour écrire « articles 19, paragraphe 1^{er}, ou 38, paragraphe 5, ».

Article 33

Au paragraphe 4, phrase liminaire, il est indiqué d'omettre les parenthèses et d'insérer une virgule après les termes « plusieurs groupes ».

Article 36

Au paragraphe 1^{er}, lettre b), sous ii), première phrase, il y a lieu d'écrire « une entité visée sous i) ».

Article 43

Le Conseil d'État suggère de reformuler le paragraphe 6 de la manière suivante :

« Aux fins du présent article, toute référence à une entité d'investissement ~~s'entend~~ renvoie à la fois ~~et~~ à une entité d'investissement au sens de l'article 3, point 30°, ainsi ~~que~~ qu'à une entité d'investissement d'assurance au sens de l'article 42. »

Article 44

Au paragraphe 5, le conditionnel est à éviter du fait qu'il peut prêter à équivoque.

Article 48

Au paragraphe 1^{er}, première phrase, il est indiqué d'écrire « à l'article 16, paragraphes 3, 6, 9^{er} et 15 à 17, ».

Au paragraphe 4, lettre b), il est suggéré d'insérer une virgule après les termes « en application de la lettre a) ».

Article 49

Au paragraphe 5, il convient d'insérer le terme « de » avant le terme « désenregistrement ».

Au paragraphe 7, alinéa 1^{er}, il est signalé que lorsqu'on se réfère au premier article, paragraphe ou alinéa, ou au premier groupement d'articles, les lettres « er » sont à insérer en exposant derrière le numéro pour écrire « 1^{er} ». Par conséquent, il y a lieu d'écrire en l'occurrence « Les dispositions des paragraphes 1^{er} et 3 à 6 [...] ». »

Article 50

Au paragraphe 6, lettre a), sous ii), il convient d'écrire « des entités constitutives visées sous i) ».

Au paragraphe 9, l'alinéa 3 est à reformuler de la manière suivante :

« L'action d'investigation de l'Administration des contributions directes se prescrit par dix ans à l'issue de l'année fiscale déclarable. »

Au paragraphe 10, il est demandé de remplacer les termes « règlement grand-ducal » par les termes « arrêté grand-ducal ».

Article 51

Au paragraphe 5, phrase liminaire, le Conseil d'État relève que dans le cadre de renvois à des paragraphes, l'emploi du terme « ci-dessus » est à écarter. Mieux vaut viser le numéro des paragraphes 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.

Article 52

À l'indication de l'article sous examen, il y a lieu d'avoir recours à la forme abrégée « Art. ».

Chapitre 11

Le chapitre sous revue est à intituler « Dispositions transitoires ».

Article 60

En ce qui concerne l'article sous revue, il est renvoyé à l'observation relative à l'intitulé ci-avant. Par conséquent, l'article sous revue devient sans objet et est à supprimer.

Dans l'hypothèse où la proposition de texte relative à l'intitulé ci-avant n'était pas retenue par les auteurs, l'article sous examen serait à reformuler comme suit :

« Art. 60. Intitulé de citation ».

La référence à la présente loi se fait sous la forme suivante : « loi [...] relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union européenne ». »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 13 votants, le 12 décembre 2023.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Pour le Président,
Le Vice-Président,

s. Patrick Santer