

CONSEIL D'ÉTAT

N° CE : 62.254

N° dossier parl. : 8591

Projet de loi

relative à l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire et portant modification de la loi modifiée du 22 décembre 2023 relative à l'imposition minimale effective pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure en vue de transposer la directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

Avis du Conseil d'État

(2 décembre 2025)

Le Conseil d'État a été saisi pour avis le 24 juillet 2025, par le Premier ministre, 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, par extraits, de la 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 en vue de transposer la directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, un tableau de concordance entre la directive à transposer et le projet de loi sous avis, le texte de la directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, une fiche financière, une fiche d'évaluation d'impact ainsi qu'un « check de durabilité – Nohaltegeekscheck ».

L'avis de la Chambre de commerce a été communiqué au Conseil d'État en date du 24 octobre 2025.

Considérations générales

Avec l'adoption 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 envergure¹, ci-après « Loi Pilier Deux », le principe d'une imposition minimale effective à hauteur de 15 pour cent des groupes d'entreprises dépassant un chiffre d'affaires consolidé de 750 000 000 euros a été introduit en droit luxembourgeois. La loi précitée vise, d'une part, à implémenter l'accord dégagé en octobre 2021 au niveau du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 portant sur l'imposition minimale effective des groupes d'entreprises multinationales, et, d'autre part, la directive (UE)

¹ Mém. A., n° 864 du 22 décembre 2023.

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.

Dans le contexte de la mise en œuvre et de l'administration du modèle de règles globales anti-érosion de la base d'imposition, un formulaire standardisé de déclaration d'information a été adopté par le Cadre inclusif de l'OCDE, afin de fournir aux autorités fiscales les informations nécessaires à la mise en œuvre des règles du Pilier Deux et à standardiser les informations à fournir par les groupes d'EMN dans les différentes juridictions ayant implémenté le système du Pilier Deux.

À la suite de ces développements au niveau du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la directive 2011/16/EU relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après « Directive (UE) 2025/872 ».

D'une part, le projet de loi sous rubrique a pour objectif de transposer la Directive (UE) 2025/872 tout en tenant compte dans ce contexte des exigences additionnelles liées à la mise en œuvre par le Luxembourg de l'Accord Multilatéral.

D'autre part, le projet de loi sous examen instaure un cadre pour assurer l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire entre les autorités compétentes luxembourgeoises et les autorités compétentes des autres États membres ou États tiers concernés. Le Conseil d'État note que les auteurs ont fait le choix de prévoir les règles relatives à cet échange automatique dans une loi autonome². Considérant que lesdites règles concernent essentiellement la précision des obligations à charge de l'administration lorsqu'elle reçoit la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire prévue à l'article 50 de la loi Pilier Deux, le Conseil d'État donne à considérer la possibilité d'inclure ces dispositions dans la loi Pilier Deux à la suite de cet article pour garantir une meilleure lisibilité du régime juridique. Le Conseil d'État suggère donc d'insérer les dispositions de l'article 1^{er} au niveau de l'article 50, paragraphe 1^{er} de la loi Pilier Deux et les articles 2 à 4 à l'endroit des articles 50bis à 50quater de ladite loi. Dans ce sens, l'article 12 prévoyant un intitulé de citation pour la loi en projet serait à omettre.

Finalement, le projet de loi sous rubrique propose également d'implémenter les instructions administratives agréées par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 le 13 janvier 2025, ci-après « instructions administratives agréées de janvier 2025 », qui précisent et complètent le fonctionnement envisagé des règles du Pilier Deux en ce qui concerne la prise en compte des impôts différés pendant la phase de transition préalable à l'entrée en vigueur des règles du Pilier Deux.

Examen des articles

Articles 1^{er} et 2

Sans observation.

² Articles 1^{er} à 4 du projet de loi sous avis.

Article 3

La disposition sous avis détermine les conditions et modalités additionnelles de la transmission automatique des déclarations visées à l'article 50 de la loi Pilier Deux.

Le Conseil d'État relève que le paragraphe 8 de la disposition sous avis renvoie à l'article 23, paragraphes 1^{er} et 4, de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal réglant les conditions de mise en œuvre des traitements de données à caractère personnel opérés dans le cadre des échanges d'informations en matière fiscale, ci-après « loi modifiée du 29 mars 2013 ». Le Conseil d'État rappelle que la disposition à laquelle il est renvoyé ne vise que « les échanges d'informations au titre de la présente loi », c'est-à-dire de la loi modifiée du 29 mars 2013 et, par conséquent, ne s'applique pas à un échange opéré sur le fondement des dispositions d'une autre loi comme les transmissions prévues par le dispositif sous avis. Selon le Conseil d'État, le simple renvoi opéré par le paragraphe 8 sous avis n'est donc pas suffisant pour garantir l'applicabilité d'une règle similaire à celle de l'article 23 de la loi modifiée du 29 mars 2013. Afin de prévoir que les conditions des traitements des données à caractère personnel opérés dans le cadre de la transmission des déclarations d'information(s) seront conformes au règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), ci-après « règlement (UE) 2016/679 », le Conseil d'État demande qu'une disposition équivalente à l'article 23 de la loi modifiée du 29 mars 2013 soit intégrée dans le dispositif de l'article en projet. Si les auteurs du projet de loi sous examen souhaitent conserver le renvoi à l'article 23 de la loi modifiée du 29 mars 2013, le Conseil d'État demande de viser l'article 23, paragraphes 1^{er} à 4, de la loi modifiée du 29 mars 2013.

Article 4

Sans observation.

Article 5

La disposition sous avis entend ajouter un alinéa 3 nouveau à l'article 14, paragraphe 3, de la Loi Pilier Deux, qui introduit la règle de désactivation (règle dite « *switch-off rule* ») du régime de protection en matière d'impôt national complémentaire qualifié à l'égard d'une juridiction qui n'exclut pas les impôts différés du calcul du montant total de l'ajustement pour l'impôt différé par l'application d'une disposition correspondant à celle prévue à l'article 9 du projet de loi sous rubrique.

Sur la base de cette disposition, le Luxembourg sera donc autorisé à prélever l'impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (impôt RIR) ou l'impôt relatif à la règle des bénéfices insuffisamment imposés (impôt RBII) à l'égard de toute juridiction qui, même en ayant introduit un impôt national complémentaire qualifié, n'appliquerait pas des mesures d'exclusion des impôts différés correspondant à celles prévues à l'article 9 du projet de loi.

Si le principe de la règle de désactivation est bien prévu par les instructions administratives agréées par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 le 13 janvier 2025, le Conseil d'État note cependant que le texte proposé est plus restrictif que ce que préconisent lesdites instructions administratives agréées. Il y a, en effet, lieu de noter que ces dernières prévoient une exception au principe de l'exclusion des impôts différés susmentionnés, c'est-à-dire une période précisément définie durant laquelle il est permis d'utiliser, jusqu'à un maximum de 20 pour cent (la période de grâce), ces impôts différés sans compromettre l'application du régime de protection en matière d'impôt national complémentaire qualifié. L'introduction de cette exception est d'ailleurs prévue à l'article 9 du projet de loi sous revue qui modifie l'article 53 de la Loi Pilier Deux, qui, pour rappel, s'applique dans le contexte de la détermination de la base d'imposition pour l'impôt RIR et RBII.

Or, le libellé proposé pour l'alinéa 3 nouveau ne contient pas de référence à cet allègement temporaire. De ce fait, la règle de désactivation du régime de protection en matière d'impôt national complémentaire qualifié s'appliquera également à l'égard d'une juridiction qui aura introduit une période transitoire durant laquelle l'utilisation des impôts différés actifs concernés est limitée à un maximum de 20 pour cent en ligne avec les instructions administratives agréées.

Si l'intention des auteurs du projet de loi sous avis n'est pas d'appliquer la disposition précitée de manière plus restrictive que ce qui est préconisé par les instructions administratives précitées, le Conseil d'État suggère aux auteurs du projet de loi de compléter le texte en projet comme suit :

« L'option ne peut pas être exercée pour un groupe d'EMN ou un groupe national de grande envergure à l'égard d'un impôt national complémentaire qualifié d'une juridiction si des impôts différés visés à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), ont été générés dans cette juridiction et que cette juridiction n'exclut pas ces impôts différés du calcul du montant total de l'ajustement pour l'impôt différé par l'application d'une disposition correspondant à l'article 53, paragraphe 5, ou du calcul des impôts concernés simplifiés par l'application d'une disposition correspondant à l'article 59, paragraphe 12, alinéa 1^{er}. Par dérogation à la phrase précédente, l'option pourra néanmoins être exercée à l'égard d'une telle juridiction pour les années fiscales visées à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), à condition que cette juridiction ait limité, durant ces années fiscales, la prise en compte des impôts différés visés à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), à 20 pour cent du montant de ces impôts différés actifs initialement comptabilisés, endéans la limite correspondant au taux le plus bas entre le taux minimum d'imposition et le taux d'imposition applicable en droit interne. »

Articles 6 et 7

Sans observation.

Article 8

La disposition sous avis propose, par son point 2^o, d'introduire une nouvelle sanction à l'article 50, paragraphe 8, de la Loi Pilier Deux.

Le Conseil d'État rappelle que, dans le régime actuel, l'entité constitutive située au Luxembourg ou l'entité locale désignée qui ne notifie pas à l'Administration des contributions directes l'identité de l'entité qui dépose la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire ainsi que la juridiction dans laquelle elle est située dans le délai prévu ou qui procède à une notification incomplète ou erronée est déjà passible d'une amende forfaitaire d'un montant de 5 000 euros. L'entité responsable dudit dépôt située au Luxembourg est, quant à elle, passible d'une amende d'un montant maximal de 250 000 euros dans l'hypothèse où elle omet de déposer sa déclaration d'information dans le délai légal prévu à l'article 50 paragraphe 7, de la Loi Pilier Deux ou dans l'hypothèse où elle dépose une déclaration inexacte ou incomplète.

Par un alinéa 3 nouveau, le libellé en projet vise à sanctionner une entité luxembourgeoise ayant effectué une notification conforme aux exigences de l'article 50, paragraphe 4, mais qui, sur demande de l'Administration des contributions directes, n'est pas en mesure d'apporter la preuve que la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire a bien été déposée dans l'autre juridiction. Le quantum de l'amende infligée, qui dans l'esprit des auteurs du projet de loi est à adapter en fonction de l'ensemble des circonstances factuelles pertinentes du cas d'espèce, peut s'élever à un maximum de 300 000 euros.

Si le Conseil d'État ne remet nullement en cause le bien-fondé de l'incrimination ainsi posée, il s'interroge cependant sur le montant maximal de l'amende projetée.

En effet, le non-dépôt d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire ou la transmission d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire incomplète ou inexacte par une entité constitutive luxembourgeoise peuvent être sanctionnés par une amende d'un maximum de 250 000 euros.

Le Conseil d'État signale toutefois que les raisons de la différence entre les montants *maxima* des deux amendes précitées ne sont pas explicitées par les auteurs.

Article 9

La disposition sous avis vise à modifier l'article 53 de la Loi Pilier Deux concernant le traitement fiscal des actifs d'impôts différés, des passifs d'impôts différés et des actifs transférés pendant la phase de transition, afin de tenir compte des instructions administratives agréées. Plus précisément, cet article entend introduire l'exclusion, sous certaines conditions, des reprises d'impôts différés résultant d'accords conclus avec une autorité publique, de choix ou d'options exercées de manière rétroactive, ou en lien avec l'introduction d'un impôt sur les bénéfices des sociétés dans une telle juridiction, après le 30 novembre 2021, pour la détermination du taux effectif d'imposition des groupes d'entreprises concernés après l'entrée en vigueur des règles du Pilier Deux.

En ligne avec les instructions administratives agréées, le projet de loi sous rubrique entend également prévoir une exception au principe de l'exclusion des impôts différés susmentionnés. Ainsi, il est proposé d'introduire, par le biais d'un nouveau paragraphe 6, des règles spécifiques

permettant, à titre transitoire, de prendre en compte une fraction des reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs à hauteur d'une limite maximale de 20 pour cent.

La prise en compte des reprises d'impôts différés est cependant strictement limitée à des années fiscales déterminées, commençant respectivement à partir du 1^{er} janvier 2024 ou du 1^{er} janvier 2025.

Si le texte en projet reflète exactement les dates telles que prévues par les instructions administratives agréées, le Conseil d'État note cependant que la Loi Pilier Deux, tout comme la directive 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, est applicable aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023.

Dès lors, un groupe d'entreprises multinationales ou un groupe national de grande envergure dont l'exercice d'exploitation débuterait le 31 décembre 2023 serait ainsi défavorisé par rapport à un groupe dont l'exercice d'exploitation commencerait le 1^{er} janvier 2024. En effet, la période transitoire serait raccourcie d'une année pour le premier, étant donné qu'il ne pourrait prendre en compte des reprises d'impôts différés qu'à compter du 31 décembre 2024.

Si en pratique de tels cas de figure devraient rester extrêmement limités, le Conseil d'État invite néanmoins les auteurs du texte à aligner les dates de début de la période transitoire à celles de l'application des dispositions de la Loi Pilier Deux en modifiant le libellé projeté comme suit :

« (6) Par dérogation au paragraphe 5, les reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettres a) à c), peuvent être prises en compte dans la limite de 20 pour cent du montant de ces impôts différés actifs initialement comptabilisés, endéans la limite correspondant au taux le plus bas entre le taux minimum d'imposition et le taux d'imposition applicable en droit interne, et endéans les années fiscales suivantes :

a) pour le montant des reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre a), les années fiscales commençant à partir du ~~1^{er} janvier 2024~~ 31 décembre 2023 et avant le ~~1^{er} janvier 2026~~ 31 décembre 2025 et n'incluant pas une année fiscale se terminant après le 30 juin 2027, à condition que les accords avec une autorité publique tels que visés au paragraphe 3, alinéa 2, et ayant généré ces impôts différés actifs, aient été conclus ou modifiés au plus tard le 18 novembre 2024 ;

b) pour le montant des reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre b), les années fiscales commençant à partir du ~~1^{er} janvier 2024~~ 31 décembre 2023 et avant le ~~1^{er} janvier 2026~~ 31 décembre 2025 et n'incluant pas une année fiscale se terminant après le 30 juin 2027, à condition que les options ou choix ayant généré ces impôts différés actifs aient été exercés ou modifiés au plus tard le 18 novembre 2024 ;

c) pour le montant des reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre c), les années fiscales commençant à compter du ~~1^{er} janvier 2025~~ 31 décembre 2024 et avant le ~~1^{er} janvier 2027~~ 31 décembre 2026 et n'incluant pas une année fiscale se terminant après le 30 juin 2028, à

condition que le régime d'impôt sur les bénéfices des sociétés visé au paragraphe 5, lettre c), ait été introduit au plus tard le 18 novembre 2024. »

Articles 10 à 13

Sans observation.

Observations d'ordre légitistique

Observations générales

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.

Dans un souci d'harmonisation rédactionnelle et en s'inspirant de la pratique courante observée en France et en Belgique, il y a lieu de privilégier pour l'insertion, le remplacement ou la suppression de parties de texte l'usage uniforme du mot « mot » par rapport au mot « terme ». Cela permet d'éviter toute ambiguïté sémantique ou technique pouvant résulter de l'emploi du mot « terme », lequel peut renvoyer à une notion plus spécialisée ou conceptuelle.

Lorsqu'il est renvoyé à la loi en projet sous revue, la date y relative fait défaut. Une fois que celle-ci est connue, elle devra être insérée à l'endroit pertinent. Par ailleurs, il convient d'ajouter le mot « du » avant la date en question.

Intitulé

Toute référence à des directives européennes est à omettre dans l'intitulé des lois et règlements qui contiennent des dispositions autonomes. Subsidiairement, il faut écrire « en vue de la transposition de ».

Préambule

En application de la circulaire CIRC-MESJ-2025.01 du Premier ministre du 10 février 2025, le Conseil d'État demande d'inclure au préambule un visa relatif à la directive qu'il s'agit de transposer.

Article 1^{er}

Au paragraphe 1^{er}, phrase liminaire, il convient de remplacer les mots « Aux fins de la présente loi, » par ceux de « Pour l'application de la présente loi, ».

Au paragraphe 1^{er}, il y a lieu de numérotter les définitions en ayant recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ...

Au paragraphe 1^{er}, première définition, les sigles « RIR » et « RBII » sont à remplacer respectivement par les mots « règle d'inclusion du revenu (RIR) » et « règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII) ». En procédant de cette manière, il y a lieu d'avoir recours aux sigles « RIR » et « RBII » dans toute la suite du dispositif. Dans le même ordre d'idées, à la

quatrième définition, il y a lieu d'écrire « groupe d'entreprises multinationales (EMN) ».

Au paragraphe 1^{er}, cinquième définition, il est signalé qu'aux énumérations, le mot « et » est à omettre à l'avant-dernier élément comme étant superfétatoire. Cette observation vaut également pour l'article 7, point 2^o, et pour l'article 9, point 3^o, à l'article 53, paragraphe 5, lettre b), à insérer.

Article 2

À l'alinéa 1^{er}, il est signalé que pour caractériser les énumérations, il est fait recours à des numéros suivis d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ... Ces énumérations sont elles-mêmes subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante a), b), c), ... En procédant ainsi, les renvois à l'intérieur du dispositif sont à adapter en conséquence. Cette observation vaut également pour l'article 9, point 3^o, à l'article 53, paragraphes 5 et 6, alinéa 1^{er}, à insérer.

À l'alinéa 1^{er}, lettre b), sous i) à iii), le mot « lesquels » est à accorder au genre féminin pluriel, étant donné qu'il se rapporte au mot « juridictions ».

Il est suggéré de reformuler l'alinéa 2 comme suit :

« Nonobstant l'alinéa 1^{er}, lettre c), les juridictions appliquant une RBII assortie d'un pourcentage égal à zéro ne reçoivent que la partie de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire qui contient des informations sur l'attribution de l'impôt complémentaire au titre de la RBII pour la juridiction concernée et la juridiction de mise en œuvre dans laquelle l'entité mère ultime est située reçoit toutes les sections juridictionnelles. »

En tout état de cause, à l'alinéa 2, deuxième phrase, il convient d'accorder le mot « lequel » au genre féminin.

Article 4

Au paragraphe 2, il y a lieu de supprimer la virgule après le mot « informations » et après les mots « une autre juridiction ».

Au paragraphe 3, alinéa 2, et conformément à l'observation générale relative à la précision des renvois, il convient d'écrire « l'article 49, paragraphe 7, alinéa 2, lettre i), de la loi précitée du 22 décembre 2023 ».

Article 6

À la phrase liminaire, il convient d'insérer une virgule après les mots « paragraphe 3 ». Par ailleurs, il convient de passer à la ligne après le deux-points. La deuxième observation vaut également pour l'article 9, point 1^o, phrase liminaire.

Article 7

À la phrase liminaire, et conformément à l'observation générale relative à la précision des renvois, il y a lieu d'écrire :

« L'article 49, paragraphe 7, alinéa 2, de la même loi est modifié

comme suit : ».

Au point 2°, il convient de remplacer les mots « les termes « ; et » » par les mots « un point-virgule ».

Article 8

Au point 1°, lettre a), et conformément à l’observation générale relative à la précision des renvois, il convient de remplacer les mots « À l’alinéa unique actuel, » par ceux de « À la phrase liminaire, ».

Au point 2°, lettre b), la phrase liminaire est à reformuler comme suit : « À la suite de l’alinéa 2, il est inséré un alinéa 3 nouveau, libellé comme suit : ».

Au point 4°, à l’article 50, paragraphe 11, à insérer, il convient d’écrire « loi précédée du [...] précédée ».

Article 9

Au point 2°, et conformément à l’observation générale relative à la précision des renvois, il y a lieu d’écrire « Au paragraphe 4, alinéa 2, première phrase, les mots [...] ». Par ailleurs, et s’agissant d’une insertion de mots et non pas d’un remplacement, le point sous revue est à reformuler de la manière suivante :

« 2° Au paragraphe 4, alinéa 2, première phrase, les mots « sans préjudice du paragraphe 5, » sont insérés avant les mots « de tout impôt différé actif ». »

Au point 3°, à l’article 53, paragraphe 5, lettre b), à insérer, le mot « modifient » est à accorder au singulier.

Article 10

À l’article 56, paragraphe 3, alinéa 3, à insérer, le mot « un » avant les mots « règlement grand-ducal » peut être omis pour être superfétatoire.

Article 13

L’article sous revue est à reformuler comme suit :

« **Art. 13.** La présente loi entre en vigueur le 1^{er} janvier 2026, à l’exception des articles 5, 6, 9 et 11 qui produisent leurs effets à partir des années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023. »

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l’unanimité des 20 votants, le 2 décembre 2025.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Marc Thewes