

N° 8591¹

CHAMBRE DES DÉPUTÉS

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 DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

(20.10.2025)

Le projet de loi sous avis (ci-après le « Projet ») a pour objet, d'une part, de transposer en droit luxembourgeois 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 la « DAC 9 ») et, d'autre part, d'implémenter les instructions administratives de l'OCDE publiées en janvier 2025 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 2 (ci-après les « Instructions administratives de l'OCDE »).

En bref

- La Chambre de Commerce salue les dispositions du Projet qui visent à réduire la complexité et les coûts liés aux obligations fiscales transfrontalières des grands groupes d'entreprises dans le cadre des règles du pilier 2.
- Elle jugerait toutefois utile de i) clarifier certaines dispositions du Projet et notamment les modalités d'application et la période transitoire dans le cadre des sanctions et ii) publier rapidement les formulaires et les modalités administratives pour les besoins du pilier 2.
- La Chambre de Commerce estime que le Projet devrait intégrer dans la Loi Pilier 2 les modifications relatives i) aux entités d'investissement d'assurance, ii) à l'option consistant à traiter une entité d'investissement comme une entité fiscalement transparente et iii) à l'impôt national complémentaire.
- Elle constate également que des précisions liées à l'implémentations des Instructions administratives de l'OCDE devraient être apportées aux articles 5, 6 et 10 du Projet.
- La Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

*

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Ce Projet a pour objet de modifier 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 (ci-après la « Loi Pilier 2 ») afin de transposer la DAC 9 et d'implémenter les Instructions administratives de l'OCDE.

Concernant la transposition de la DAC 9

Pour rappel, la Loi Pilier 2 a introduit en droit luxembourgeois le principe d'une imposition minimale effective à hauteur de 15 pour cent pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dépassant un chiffre d'affaires consolidé de 750.000.000 euros. La Loi Pilier 2 a ainsi procédé à l'implémentation de 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 ainsi qu'à la transposition de la directive pilier 2¹.

Comme indiqué dans l'exposé des motifs, le fonctionnement du pilier 2 n'est pas seulement basé sur des règles de fond détaillées, mais nécessite également un cadre définissant les modalités de déclaration et de procédure applicables. En effet, les règles du pilier 2 imposent en principe à chaque entité concernée de déposer annuellement une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire auprès de l'administration fiscale de la juridiction où elle est située.

Ainsi, dans le but de faciliter la mise en œuvre desdites règles, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a adopté en juillet 2023 un formulaire standardisé de déclaration d'information pour l'impôt complémentaire, communément appelé « *GloBE Information Return* » (ci-après la « GIR ») à utiliser à cet effet par les groupes d'entreprises multinationales visés.

Dans un souci d'assurer une approche coordonnée entre les juridictions concernées et de réduire la charge administrative des groupes d'entreprises multinationales, le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 a par ailleurs approuvé en décembre 2024 un accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des informations par voie automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire (GIR) entre juridictions ayant implémenté les règles pilier 2.

Suite à ces développements au niveau du Cadre inclusif de l'OCDE/G20, l'Union européenne a, dans une démarche de rationalisation et de simplification administrative, tant au bénéfice des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux de grande envergure que des administrations fiscales, adopté la DAC 9 qui vise à assurer la mise en œuvre opérationnelle des obligations de déclaration découlant de la directive pilier 2 précitée.

La DAC 9 a ainsi pour objet d'instaurer une mise en œuvre uniforme des règles relatives au dépôt de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire (GIR) dans l'ensemble des États membres de l'Union européenne. Elle permet aux groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux de grande envergure de satisfaire à leurs obligations déclaratives au titre des règles du pilier 2 par un dépôt unique, effectué soit par l'entité mère ultime, soit par une entité désignée.

Dans ce cadre, la DAC 9 introduit, d'une part, un formulaire déclaratif standardisé, élaboré sur la base du modèle proposé par l'OCDE, à utiliser dans tous les États membres et, d'autre part, des obligations d'échange d'informations entre les administrations fiscales européennes sur la base de la GIR déposée.

Le Projet quant à lui reprend ces dispositions, simplifiant ainsi le processus pour les groupes concernés, qui peuvent désormais déposer la GIR une seule fois, l'administration luxembourgeoise se chargeant de l'échange d'informations avec les autres pays concernés.

Conformément aux recommandations formulées par l'OCDE, le Projet étend cette possibilité aux états tiers à l'Union européenne lorsque ces derniers sont signataires de l'accord multilatéral de l'OCDE susmentionné. Par ailleurs, la liste des états signataires vient d'être publiées par l'OCDE².

1 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

2 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-transparency-and-international-co-operation/gir-mcaasignatories.pdf>

Concernant l'implémentation des instructions administratives de l'OCDE

Comme indiqué ci-dessus, le Projet implémente en droit luxembourgeois en partie le contenu des Instructions administratives de l'OCDE publiées en janvier 2025³.

Lesdites Instructions administratives de l'OCDE viennent préciser le traitement fiscal des impôts différés applicable pendant la phase de transition préalable à l'entrée en vigueur des règles du pilier 2.

L'implémentation des Instructions administratives de l'OCDE appelle un certain nombre de commentaires de la part de la Chambre de Commerce. Ces commentaires sont détaillés ci-dessous dans le commentaire des articles 5, 6, 9 et 10.

Outre les observations relatives aux Instructions administrative de l'OCDE de janvier 2025, la Chambre de Commerce souligne que d'autres instructions administratives de l'OCDE mériteraient également d'être reflétées dans les dispositions de la Loi Pilier 2. En effet, l'application de ces mesures est essentielle afin de garantir une mise en œuvre harmonisée des règles du pilier 2 pour les groupes d'entreprises concernés et d'atténuer leur complexité par certaines mesures de simplification.

A ce titre, la Chambre de Commerce estime que les instructions administratives de l'OCDE de juin 2024 portant notamment sur le mécanisme de reprise des impôts différés passifs (« *recapture* ») et l'allocation des impôts courants et différés transfrontaliers devraient être introduites dans la Loi Pilier 2.

Par ailleurs, le régime d'allègement des pénalités⁴ pendant la période transitoire devrait également être implémenté dans la Loi Pilier 2. Ce régime vise à atténuer les conséquences potentiellement sévères résultant des sanctions ou des pénalités en cas d'erreurs ou de non-conformité pendant les premières années d'application des règles du pilier 2, à condition que les groupes d'entreprises concernés aient pris des « *mesures raisonnables* » pour respecter les règles.

Plus précisément, ce régime transitoire prévoit une « *période de grâce* » pour les exercices commençant au plus tard le 31 décembre 2026, à l'exclusion des exercices se terminant après le 30 juin 2028. Durant cette « *période de grâce* », il est attendu que les groupes d'entreprises prennent des « *mesures raisonnables* » pour appliquer les règles du pilier 2 et pour remplir correctement la GIR, sans craindre des pénalités sévères à la première erreur.

En conclusion, ce régime instaure une période de tolérance pour les groupes d'entreprises pendant les premières années d'adaptation. Il pourrait leur éviter des coûts importants de conformité, des risques de litige ou des pénalités sévères s'ils sont de bonne foi mais commettent tout de même des erreurs.

Enfin, il convient de noter que certains pays européens comme les Pays-Bas, l'Irlande, l'Italie et la Suisse ont déjà transposé ce régime d'allègement des pénalités dans leur loi pilier 2.

Au vu de ce qui précède et compte tenu de l'amende nouvellement introduite par le Projet pouvant atteindre 300.000 euros en cas d'incapacité à prouver le dépôt effectif de la GIR par l'une des entités habilitées à l'effectuer pour l'ensemble du groupe (voir le commentaire de l'article 8 ci-dessous), la Chambre de Commerce juge important de modifier le Projet afin d'y inclure les instructions administratives de l'OCDE manquantes, y compris le régime transitoire d'allègement des pénalités.

Concernant les modifications législatives additionnelles à apporter à la Loi Pilier 2

La Chambre de Commerce constate que certaines dispositions de la Loi Pilier 2 nécessitent encore d'être modifiées. En effet, force est de constater que des problématiques importantes n'ont pas été prises en considération ni dans la loi initiale de décembre 2023, ni dans la loi modificative de décembre 2024.

La Chambre de Commerce se doit par conséquent de préciser que des modifications relatives i) aux entités d'investissement d'assurance, ii) à l'option consistant à traiter une entité d'investissement comme une entité fiscalement transparente et iii) à l'impôt national complémentaire (QDMTT) devraient être introduites par le Projet à la Loi Pilier 2.

3 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrative-guidance-article-9-1-globe-rules-pillar-two-january-2025.pdf>

4 Régime transitoire d'allègement des pénalités publié le 15 décembre 2022 : <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>

i) Modifications relatives aux entités d'investissement d'assurance

Le cadre inclusif de l'OCDE a émis un ensemble de commentaires (ci-après les « Commentaires de l'OCDE ») relatifs aux règles GloBE⁵. Les Commentaires de l'OCDE fournissent aux administrations fiscales et aux contribuables des indications sur l'interprétation et l'application de ces règles. Ils ont pour objectif de promouvoir une interprétation cohérente et commune des règles GloBE, afin de faciliter leur application coordonnée tant pour les administrations fiscales que pour les contribuables. Ils expliquent les résultats visés par ces règles et clarifient le sens de certains termes.

Selon l'article 5.1.3. des Commentaires de l'OCDE, les impôts concernés ajustés et le revenu ou la perte GloBE des entités d'investissement situées dans une juridiction sont exclus (i) du calcul du taux effectif d'imposition au niveau de la juridiction et (ii) du calcul du bénéfice admissible des autres entités constitutives situées dans la même juridiction. Le commentaire sur cet article étend également cette exclusion aux entités d'investissement d'assurance.

La Loi Pilier 2 n'étant pas suffisamment claire concernant les entités d'investissement d'assurance, la Chambre de Commerce estime par conséquent que les articles 26 paragraphe 3, 28 paragraphe 9, 30 paragraphe 5, 41 paragraphe 2, 41 paragraphe 4 et 43 de la Loi Pilier 2 devraient être modifiés afin de refléter les Commentaires de l'OCDE précités et d'étendre l'exclusion des impôts concernés ajustés et le revenu ou la perte GloBE des entités d'investissement d'assurance du calcul du taux effectif d'imposition et du calcul du bénéfice admissible des autres entités constitutives.

ii) Modifications relatives à l'option consistant à traiter une entité d'investissement comme une entité fiscalement transparente

A noter que les dispositions de la Loi Pilier 2, telles qu'actuellement rédigées, exigent qu'une entité d'investissement d'assurance soit détenue directement et pleinement par une seule compagnie d'assurance réglementée.

Or, en pratique, il se peut que plusieurs sociétés du même groupe d'assurance investissent dans un même fonds d'assurance, ce qui exclut ces entités du champ d'application des entités d'investissement d'assurance telle que défini par la Loi Pilier 2.

A cet égard, les Commentaires de l'OCDE relatif à l'article 10.1 des règles GloBE qui définit une entité d'investissement d'assurance, précise qu'une entité d'investissement d'assurance peut être détenue à 100 pour cent par une seule entité ou par plusieurs entités appartenant toutes au même groupe multinational⁶.

Certains pays, comme la France⁷, ont adopté cette définition plus large, incluant la détention d'une entité d'investissement d'assurance par plusieurs entités d'assurance réglementées. Ainsi, la loi française transposant la directive pilier 2 prévoit que :

« 10° Entité d'investissement d'assurance : une entité qui remplit les conditions cumulatives suivantes :

« a) L'entité constituerait un fonds d'investissement, au sens du 24° du présent article, ou un véhicule d'investissement immobilier, au sens du 48°, si elle n'avait pas été constituée dans le cadre d'engagements au titre de contrats d'assurance ou de rentes contractuelles ;

« b) L'entité est entièrement détenue par une ou plusieurs entités soumises à la réglementation des entreprises d'assurance dans l'Etat ou le territoire dans lequel elle est située. ».

⁵ A noter que les règles pilier 2 sont également appelés les règles GloBE, à savoir les règles globales anti-érosion de la base d'imposition.

⁶ Article 7.5.1., paragraphe 90 « Under Article 10.1, Investment Entities are defined as Entities that meet the definition of an Investment Fund or Real Estate Investment Vehicle. Article 10.1 defines an Insurance Investment Entity as an Entity that would qualify as an Investment Fund or Real Estate Investment Vehicle but for the fact that it is wholly-owned by an insurance company and established in relation to liabilities under one or more insurance or annuity contracts. An Insurance Investment Entity may be wholly-owned by a single Entity, or by a number of Entities which are all part of the same MNE Group »

⁷ <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000048727345>

Par conséquent, la Chambre de Commerce jugerait utile que la définition d'entité d'investissement d'assurance prévue à l'article 42 de la Loi Pilier 2 soit élargie aux cas de détention par une ou plusieurs entités d'assurance réglementées, y compris indirectement via des filiales.

iii) *Modification relative à l'impôt national complémentaire (QDMTT)*

Pour rappel, dans le cadre du calcul de la QDMTT, les entités constitutives luxembourgeoises sont tenues d'utiliser leurs comptes établis sur la base d'une norme de comptabilité financière admissible applicable au Luxembourg afin de déterminer leur bénéfice (ou perte) admissible sous certaines conditions.

Des règles de départage (« *tie breaker rules* ») existent afin de régler certaines situations complexes (situations où un groupe utilise plusieurs référentiels comptables locaux) selon lesquelles les entités constitutives sont alors tenues de déterminer leur bénéfice (ou perte) admissible « *à partir du résultat net comptable de l'entité constitutive au titre d'une année fiscale établi conformément à la norme comptable utilisée pour l'établissement des états financiers consolidés de l'entité mère ultime, avant tout ajustement en consolidation destiné à éliminer les transactions intragroupes* », conformément aux dispositions de l'article 15 de la Loi Pilier 2.

À cet égard, l'article 44 paragraphe 6 de la Loi Pilier 2 précise désormais que « *la norme de comptabilité financière admissible à utiliser aux fins du calcul de l'impôt national complémentaire est celle basée sur les normes internationales d'information financière IFRS adoptées par l'Union européenne conformément au règlement (CE) n°1606/2002 précité* » dans le cas où, pour les besoins de la préparation de leurs comptes annuels, les entités constitutives luxembourgeoises d'un même groupe n'utiliseraient pas toutes la même norme de comptabilité financière admissible applicable au Luxembourg à des fins de dépôt et de publication légaux.

Or, la Chambre de Commerce soulève que des éclaircissements devraient être encore apportés quant à savoir s'il convient d'utiliser pour le calcul de la QDMTT des comptes IFRS autonomes ou les comptes en IFRS préparés par chacune des entités du groupe dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés.

Par conséquent, la Chambre de Commerce jugerait opportun d'inclure dans l'article 44 paragraphe 6 de la Loi Pilier 2 une formulation indiquant explicitement que la base de départ pour la détermination du bénéfice ou de la perte admissible est le résultat net comptable de l'entité constitutive établi sur la base de comptes autonomes en IFRS. Il conviendrait aussi de préciser que cette formulation n'implique pas nécessairement la préparation de comptes autonomes sur la base de la norme IFRS par les entités constitutives luxembourgeoises déposant leurs comptes en LuxGAAP pour les besoins de la détermination du résultat net comptable. En effet, ces dernières devraient être en mesure de déterminer leur résultat net comptable sur la base des fichiers de consolidation (une fois les ajustements pertinents effectués pour s'aligner sur le référentiel comptable groupe).

Avant d'entrer dans les examens des articles du Projet qui nécessitent des commentaires de la part de la Chambre de Commerce, cette dernière tient à saluer les dispositions du Projet. En effet, tant la transposition de la DAC 9 que l'implémentation des Instructions administratives de l'OCDE visent à réduire la complexité et les coûts liés aux obligations fiscales transfrontalières des grands groupes d'entreprises dans le cadre des règles du pilier 2. Afin d'améliorer davantage les dispositions de la Loi Pilier, la Chambre de Commerce jugerait opportun d'y intégrer les modifications et les clarifications proposées dans les considérations générales ci-dessus et dans le commentaire des articles ci-dessous.

*

COMMENTAIRE DES ARTICLES

Concernant l'article 2

L'article 2 du Projet crée une obligation à charge de l'Administration des contributions directes de transmettre par voie d'échange automatique les déclarations d'information pour la QDMTT déposées de manière centralisée au Luxembourg par une entité mère ultime ou une entité déclarante désignée du groupe d'entreprises multinational ou du groupe national de grande envergure.

La Chambre de Commerce constate que les dispositions de l'article 2 du Projet ne sont pas entièrement conformes aux dispositions de DAC 9. La différence ainsi constatée concerne les informations échangées avec les pays où se situe une coentreprise ou une entité affiliée à une coentreprise d'un groupe national de grande envergure, à condition que la QDMTT soit appliquée à cette coentreprise ou à cette entité affiliée dans cette juridiction.

Conformément à DAC 9, l'échange d'informations avec les juridictions dans lesquelles se trouvent des coentreprises ou les membres d'un groupe de coentreprises du groupe d'entreprises multinational, à condition que la QDMTT s'applique à cette entité, relève généralement de l'article 8 *bis sexies*, paragraphe 2, point b) ii). Cet article stipule que les informations échangées comprennent la section générale de la GIR, à l'exception de la synthèse générale des informations de la GIR.

Si cette approche est correctement reflétée dans le Projet sous l'article 2 b) ii), l'article 2 a) du Projet inclut toutefois également l'échange d'informations avec la juridiction de la coentreprise ou une entité affiliée à une coentreprise d'un groupe national de grande envergure, à condition que la QDMTT soit appliquée, en traitant ces juridictions de la même manière que les pays où se trouvent l'entité mère ultime ou les entités constitutives du groupe d'entreprises multinational.

Par conséquent, dans un souci de la transposition fidèle de la DAC 9, la Chambre de Commerce recommande de modifier l'article 2 a) du Projet afin d'en supprimer la référence aux coentreprises et aux entités affiliées à une coentreprise et d'assurer que la section générale de la GIR, y inclus la synthèse générale des informations de la GIR, soit seulement échangée avec la juridiction dans laquelle se trouve l'entité mère.

Concernant les articles 5 et 6

Les dispositions de l'article 5 du Projet prévoient l'application de la règle de désactivation (« *switch-off rule* ») du régime de protection en matière de la QDMTT pour les cas visés par l'article 53 paragraphe 5, lettres a) à c) de la Loi Pilier 2.

Ainsi, en application des dispositions de l'article 5 du Projet, dans le cas où les juridictions étrangères ont transposé les Instructions administratives de l'OCDE, la règle de désactivation (« *switch-off rule* ») du régime de protection en matière de la QDMTT devrait s'appliquer pendant la « période de grâce » durant laquelle l'utilisation des impôts différés actifs visés à l'article 9 du Projet est limitée à un maximum de 20 pour cent.

Or, la Chambre de Commerce se demande si cette application restrictive ne va pas à l'encontre de l'esprit des Instructions administratives de l'OCDE. En effet, l'OCDE a conçu la « période de grâce » durant laquelle l'utilisation des impôts différés actifs visés par les Instructions administratives de l'OCDE est autorisée jusqu'à un maximum de 20 pour cent comme un allègement temporaire, qui ne devrait pas compromettre l'application du régime de protection en matière de la QDMTT. Par conséquent, dans le cas où les juridictions étrangères ont transposé les Instructions administratives de l'OCDE, la règle de désactivation (« *switch-off rule* ») du régime de protection en matière de QDMTT ne devrait pas s'appliquer pendant la « période de grâce » durant laquelle l'utilisation des impôts différés actifs concernés est limitée à un maximum de 20 pour cent.

Par ailleurs, l'article 6 du Projet entend modifier l'article 44 paragraphe 3 de la Loi Pilier 2 en excluant le bénéfice de la « période de grâce » aux fins du calcul de la QDMTT pour les entités luxembourgeoises. Cette disposition devrait également faire l'objet d'une modification afin d'éviter toute différenciation injustifiée entre les entreprises luxembourgeoises et les entreprises étrangères.

Au vu de ce qui précède, la Chambre de Commerce recommande de modifier l'article 5 du Projet afin d'inclure dans l'article 14 paragraphe 3 de la Loi Pilier 2 une disposition explicite mentionnant que l'application de la « période de grâce » par une juridiction étrangère (au moyen de dispositions équivalentes à celles de l'article 53 paragraphe 6 de la Loi Pilier 2) ne doit pas conduire à l'application de la règle de désactivation (« *switch-off rule* »). De même, l'article 6 du Projet devrait être adapté afin d'apporter une précision similaire dans le contexte du calcul de la QDMTT pour les entités luxembourgeoises à l'article 44 paragraphe 3 de la Loi Pilier 2.

Enfin, la Chambre de Commerce est d'avis que les autres cas d'application de la règle de désactivation (« *switch-off rule* ») du régime de protection en matière de la QDMTT tels que listés dans les Commentaires de l'OCDE⁸ devraient également être introduits dans la Loi Pilier 2.

⁸ Voir page page 360, paragraphe 38.

Concernant l'article 7

L'article 7 du Projet vise à compléter la liste des informations à fournir par les coentreprises et les entités affiliées à une coentreprise lorsque celles-ci s'enregistrent auprès de l'Administration des contributions directes pour les besoins des obligations déclaratives prévues à l'article 49 de la Loi Pilier 2.

L'échéance pour cet enregistrement est fixée par l'article 49 de la Loi Pilier 2 « *au plus tard dix-huit mois après le dernier jour de l'année fiscale déclarable correspondant à l'année de transition au cours de laquelle le groupe d'entreprises multinationales ou le groupe national de grande envergure auquel l'entité constitutive concernée appartient entre dans le champ d'application de la loi pilier 2* ». Il en résulte que les entités concernées sont tenues de s'enregistrer au plus tard le 30 juin 2026 pour les groupes à exercice calendaire qui entre dans le champ d'application de la Loi Pilier 2 à compter du 1^{er} janvier 2024.

Un règlement grand-ducal devrait être adopté afin de préciser le formulaire standard à utiliser et les modalités techniques. La Chambre de Commerce estime qu'il serait opportun que le formulaire d'enregistrement au Luxembourg soit mis rapidement à disposition des entités constitutives afin de permettre aux entreprises de se préparer sereinement, de limiter les risques de non-conformité (pouvant conduire à une amende allant jusqu'à 5.000 euros) et de réduire leur charge administrative.

La Chambre de Commerce note avec regret qu'aucun des formulaires administratifs en lien avec les obligations en matière de déclaration, d'enregistrement, et de notification en vertu de la Loi Pilier 2 n'a été publié à ce jour.

Dans un souci de sécurité juridique, la Chambre de Commerce demande que le règlement grand-ducal précité relatif aux modalités d'enregistrement et les différents formulaires administratifs soit publié dans les meilleurs délais afin de permettre aux entreprises concernées de respecter leurs obligations légales dans les délais prévus à cet effet.

Concernant l'article 8

L'article 8 du Projet introduit une nouvelle sanction en cas d'incapacité à prouver le dépôt effectif de la GIR par l'une des entités habilitées à le faire pour l'ensemble du groupe, à savoir une amende pouvant atteindre un maximum de 300.000 euros.

Les commentaires des articles du Projet précisent que « *le quantum de l'amende infligée en vertu du nouvel alinéa 3 est à adapter en fonction de l'ensemble des circonstances factuelles pertinentes du cas d'espèce, dont notamment le degré de diligence mis à s'assurer du dépôt centralisé dans l'autre juridiction.* ».

A cet égard, il convient de noter que cette sanction nouvellement prévue est notablement plus sévère que celle prévue en cas de défaut de transmission des informations, de transmission tardive ou de transmission de données incomplètes ou inexactes, cas pour lesquels le montant de l'amende peut s'élever à un maximum de 250.000 euros.

La généralité des commentaires du Projet quant aux conditions d'application de l'amende est de nature à créer une incertitude juridique pour les groupes concernés. Ni la progressivité, ni les critères d'appréciation ne sont clairement explicités. Par ailleurs, la complexité et la nouveauté des obligations introduites par les règles pilier 2 multiplient les risques d'erreurs involontaires, alors que l'expérience pratique fait encore défaut. Pour répondre à ces défis, il serait pertinent de prévoir une période de tolérance avant l'entrée en vigueur des sanctions, à l'instar des préconisations de l'OCDE avec le régime transitoire d'allègement des pénalités (voir la section concernant l'implémentation des Instructions administratives de l'OCDE ci-dessus) et des approches prises dans certains pays européens. Ainsi, il convient de soulever l'approche belge selon laquelle « *Cela tiendra compte d'une certaine indulgence pour les erreurs commises de bonne foi au cours des premières années* »⁹. Une telle phase permettrait aux groupes concernés et aux administrations fiscales d'ajuster leurs systèmes et leurs procédures, tout en sécurisant la mise en œuvre des nouvelles règles et en limitant les litiges précoces.

En conclusion, la Chambre de Commerce estime que pour garantir la sécurité juridique des contribuables et assurer une application claire et efficace des sanctions, il est primordial de préciser leurs modalités d'application et de prévoir une période transitoire de tolérance.

⁹ <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/3678/55K3678001.pdf>

Concernant l'article 9

Les dispositions de l'article 9 du Projet visent à implémenter les Instructions administratives de l'OCDE. Elles ont pour objet de contrer certaines situations jugées indésirables par l'OCDE et visent notamment certains accords discrétionnaires conclus entre les Etats et les contribuables avant l'entrée en vigueur des règles du pilier 2, destinés à en atténuer l'impact.

A cet égard, les auteurs du Projet précisent dans l'exposé des motifs que « *Même s'il n'est pas attendu que les impôts différés visés par les instructions administratives agréées de janvier 2025 aient pu être générés au Grand-Duché de Luxembourg au cours de la phase de transition, il importe cependant d'intégrer ces précisions dans la Loi Pilier Deux afin de clarifier le fonctionnement de la phase de transition à l'égard des juridictions dans lesquelles ont pu être générées les impôts différés visés par les instructions administratives agréées de janvier 2025* ».

Parmi les modifications législatives apportées, figure l'exclusion des impôts différés actifs résultant :

- i) d'un accord avec une autorité publique conclu ou modifié après le 30 novembre 2021 ;
- ii) d'une option ou d'un choix exercé ou modifié après le 30 novembre 2021 ;
- iii) d'une différence entre la base fiscale ou la valeur fiscale et la valeur comptable d'un actif ou d'un passif en application d'un régime fiscal introduit après le 30 novembre 2021 et avant l'année de transition par une juridiction ne disposant pas d'un tel régime préexistant.

Dans les cas de figure précités, les reprises d'impôts différés ne seront pas prises en considération pour la détermination du taux effectif d'imposition des groupes concernés après l'entrée en vigueur des règles du pilier 2, ce qui est de nature à impacter négativement leur taux effectif d'imposition.

A noter qu'une période transitoire est prévue afin de permettre une prise en compte des reprises d'impôts différés à hauteur de 20 pour cent du montant initialement comptabilisé de chaque actif d'impôt différé concerné, évalué au taux le plus bas entre le taux minimum d'imposition et le taux domestique applicable. Cette période transitoire est ainsi strictement limitée aux années fiscales suivantes :

- i) commençant à partir du 1^{er} janvier 2024 et avant le 1^{er} janvier 2026, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2027, pour les impôts différés actifs générés à la suite d'un accord avec l'autorité publique conclu ou modifié au plus tard le 18 novembre 2024 ;
- ii) commençant à partir du 1^{er} janvier 2024 et avant le 1^{er} janvier 2026, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2027, pour les impôts différés actifs générés par un choix ou une option exercé ou modifié au plus tard le 18 novembre 2024 ; et
- iii) commençant à partir du 1^{er} janvier 2025 et avant le 1^{er} janvier 2027, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2028, pour les impôts différés actifs générés en application d'un régime fiscal visé par les nouvelles dispositions si l'impôt sur les bénéfices des sociétés en question a été introduit dans cette juridiction au plus tard le 18 novembre 2024.

La Chambre de Commerce relève à cet égard que la période transitoire de l'article 9 du Projet se réfère aux années fiscales commençant à partir du 1^{er} janvier 2024. Cependant, force est de constater que la Loi Pilier 2 s'applique aux années fiscales commençant à compter du 31 décembre 2023.

La Chambre de Commerce estime que le non-alignement des dispositions de l'article 9 du Projet et des dispositions existantes de la Loi Pilier 2 est de nature à (i) défavoriser les groupes d'entreprises ayant une année fiscale commençant à partir du 31 décembre 2023 pour la première année d'application de la Loi Pilier 2 et (ii) créer une incertitude juridique quant au statut du régime de protection QDMTT pour les juridictions ayant introduit des règles équivalentes à celles de l'article 53 paragraphe 6 de la Loi Pilier 2, et pour lesquelles la période transitoire pourrait s'appliquer aux années fiscales commençant à compter du 31 décembre 2023.

Si la Chambre de Commerce salue la proposition de transposition des Instructions administratives de l'OCDE, elle propose toutefois de modifier l'article 9 du Projet afin de prévoir une application de ses nouvelles dispositions aux années fiscales commençant le 31 décembre 2023.

Enfin, force est de constater que le Projet prévoit une application rétroactive de ces nouvelles règles, qui semblent plus restrictives. Cette rétroactivité soulève des interrogations, car la Cour constitutionnelle luxembourgeoise n'admet la rétroactivité que de façon exceptionnelle, uniquement si l'objectif poursuivi est d'intérêt général et si les attentes légitimes des parties concernées sont dûment respectées. Il serait donc nécessaire d'indiquer clairement le motif d'intérêt général justifiant cette mesure. Si un tel motif n'est pas établi, la rétroactivité devrait être supprimée.

Concernant l'article 10

Le Projet adopte l'option déclarative simplifiée transitoire, telle que prévue dans les Instructions administratives de l'OCDE, qui permet aux entités constitutives situées au Grand-Duché de Luxembourg d'opter, pendant une période transitoire, pour le dépôt d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire simplifiée.

En effet, ce mécanisme permet, sous certaines conditions, aux groupes d'entreprises d'effectuer une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire simplifiée, selon la juridiction et hors Luxembourg, pour les exercices ouverts jusqu'au 31 décembre 2028 (à condition qu'aucun exercice clos ne soit postérieur au 30 juin 2030).

Cette option peut être choisie par les groupes dans deux cas, à savoir si aucun impôt complémentaire au titre des règles pilier 2 n'est dû (par exemple, en présence du régime de protection transitoire relatif à la déclaration pays par pays), ou si cet impôt n'a pas à être attribué de manière individuelle à chaque entité constitutive.

Lorsque l'option est retenue, les ajustements liés aux règles du pilier 2 peuvent être déclarés globalement pour toutes les entités constitutives d'une même juridiction, au lieu d'une déclaration détaillée par entité.

La mise en œuvre de cette option dans la Loi Pilier 2 apporte une simplification administrative notable aux groupes qui remplissent ces conditions, en allégeant la charge liée aux obligations déclaratives pendant les premiers exercices d'application des nouvelles règles. Cette période transitoire laisse ainsi aux groupes concernés le temps d'adapter leurs systèmes comptables et d'affiner leurs processus afin de pouvoir, à terme, transmettre toutes les informations nécessaires de manière individuelle pour chaque entité, conformément aux exigences des règles du pilier 2.

Par conséquent, la Chambre de Commerce accueille favorablement l'adoption de cette mesure de simplification au Luxembourg.

*

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses observations.

