Commentaires des articles

Ad article 1er

L'article 1er prévoit un certain nombre de définitions aux fins de l'application de l'échange d'informations des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire.

La notion de « juridiction de mise en œuvre » est susceptible de viser aussi bien un État-membre de l'Union européenne qu'une juridiction tierce hors Union européenne. Si la Directive (UE) 2025/872 ne met en place qu'un échange d'informations des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire entre États membres de l'Union européenne, il est proposé d'adapter dès maintenant le cadre légal en vue de la mise en place de l'échange d'informations avec des juridictions hors Union européenne. En effet, l'Accord Multilatéral vise à permettre cet échange des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire entre toutes les juridictions ayant mis en œuvre les règles du Pilier Deux et ayant signé et activé cet accord. Dès lors, l'ensemble des références aux « États membres de l'Union européenne » contenues dans la Directive (UE) 2025/872 ont été adaptées en conséquence dans le cadre du présent projet de loi. À noter qu'une juridiction n'est considérée comme « juridiction de mise en œuvre » qu'à partir du moment où une RIR qualifiée ou une RBII qualifiée ou les deux, est applicable dans cette juridiction. Ainsi, à titre d'exemple, un État membre de l'Union européenne qui aurait retenu l'option consistant en une application différée de la RIR et de la RBII, telle que visée à l'article 50 de la Directive Pilier Deux, et qui ne met en œuvre ni une RIR qualifiée ni une RBII qualifiée au cours des six années fiscales à partir du 31 décembre 2023, ne peut par conséquent pas être considéré au cours de cette période comme une juridiction de mise en œuvre. De même, un tel État membre ne saurait être considéré au cours de cette période comme une juridiction disposant de droits d'imposition au sens de l'article 2, alinéa 1er, lettre c).

La notion de « déclaration d'information pour l'impôt complémentaire » renvoie à la notion correspondante utilisée dans la Loi Pilier Deux, même en l'absence d'une définition formelle en ce sens dans cette dernière loi.

Les notions de « section générale » et de « sections juridictionnelles » sont en lien étroit avec l'approche de dissémination, visée à l'article 2, déterminant les juridictions avec lesquelles les déclarations d'information pour l'impôt complémentaire sont à échanger. Par rapport aux définitions correspondantes de la Directive (UE) 2025/872, les notions de « section générale » et de « sections juridictionnelles » sont adaptées pour ne pas empiéter sur le contenu du règlement grand-ducal à prendre en vertu de l'article 50, paragraphe 5, de la Loi Pilier Deux pour établir le modèle de cette déclaration d'information pour l'impôt complémentaire. À noter que, lorsque la Loi Pilier Deux exige dans certains cas de figure la détermination séparée du taux effectif d'imposition des sous-groupes du même groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure situés dans la même juridiction, la notion de « section juridictionnelle » est à appliquer de manière correspondante pour chaque sous-groupe. La « section générale » contient notamment les points de données nécessaires pour qu'une juridiction ayant mis en œuvre les règles du Pilier Deux puisse déterminer si elle dispose de droits d'imposition à l'égard du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure.

Afin d'éviter les incohérences, le paragraphe 2 renvoie aux définitions de la Loi Pilier Deux pour ce qui concerne les termes qui sont utilisés dans la présente loi et définis dans la Loi Pilier Deux.

Ad article 2

L'article 2 crée une obligation à charge de l'Administration des contributions directes de transmettre par voie d'échange automatique les déclarations d'information pour l'impôt complémentaire déposées de manière centralisée au Luxembourg par une entité mère ultime ou une entité déclarante désignée du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure. L'échange des déclarations d'information n'a cependant lieu qu'avec les juridictions avec lesquelles le Luxembourg a conclu un accord éligible entre autorités compétentes ayant pris effet et figurant sur la liste des juridictions ayant conclu un tel accord, publiée par règlement grand-ducal. La Directive (UE) 2025/872, dont notamment le considérant 4, indique que les autres États membres de l'Union européenne sont considérés comme disposant d'un tel accord éligible entre autorités compétentes ayant pris effet avec le Grand-Duché de Luxembourg. En ce qui concerne les juridictions hors Union européenne ayant conclu un accord éligible entre autorités compétentes qui a pris effet avec le Grand-Duché de Luxembourg, au sens de l'article 50, paragraphe 3, de la Loi Pilier Deux, il convient de noter que l'Accord Multilatéral prévoit que l'échange entre des autorités compétentes ne peut avoir lieu que si la relation d'échange a été activée pour l'année fiscale déclarable considérée entre les autorités compétentes concernées, conformément à la procédure prévue à cet effet dans l'Accord Multilatéral.

Les déclarations d'information obtenues par l'Administration des contributions directes sont transmises par voie d'échange automatique conformément à l'approche de dissémination décrite à l'alinéa 1er, lettres a) à c), et en fonction du cas de figure applicable, aux juridictions de mise en œuvre, aux juridictions appliquant uniquement un impôt national complémentaire qualifié et aux juridictions disposant de droits d'imposition en vertu des règles du Pilier Deux. L'approche de dissémination, élaborée par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 lors des travaux sur l'Accord Multilatéral, détermine les juridictions avec lesquelles les déclarations d'information sont à échanger en fonction de la priorité d'application des mécanismes du Pilier Deux[1] et de la structure du groupe d'entreprises considéré, étant précisé que le modèle de déclaration d'information pour l'impôt complémentaire contient notamment des sections juridictionnelles qui ne sont partagées qu'avec les juridictions disposant de droits d'imposition en vertu des règles du Pilier Deux. L'approche de dissémination ne prévoit l'échange des sections des déclarations d'information avec une juridiction que dans la mesure où celles-ci sont pertinentes pour l'application des règles du Pilier Deux mises en œuvre par la juridiction considérée. À noter dans ce contexte qu'une juridiction ayant mis en place un impôt national complémentaire qualifié est à considérer comme une juridiction disposant, à l'égard d'elle-même, de droits d'imposition au sens de l'alinéa 1er, lettre c), de sorte que l'échange des sections pertinentes des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire est à effectuer avec une telle juridiction. La mention à l'alinéa 1er, lettres a) et b), du cas de figure des groupes nationaux de grande envergure vise à tenir compte de l'annexe, section III, de la Directive (UE) 2025/872 qui impose notamment de procéder à l'échange des sections pertinentes des déclarations d'information lorsque le groupe national de grande envergure détient une participation dans une coentreprise ou une entité affiliée à une coentreprise située dans une autre juridiction où elle est soumise à un impôt national complémentaire qualifié.

[1] À savoir l'impôt national complémentaire qualifié, la règle de l'inclusion des revenus et la règle des bénéfices insuffisamment imposés.

Ad article 3

L'article 3 fixe les modalités additionnelles de l'échange par voie automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire, tel que mis en place à travers l'article 2.

Le paragraphe 1er fixe un délai de trois mois après la date limite de dépôt pour l'année fiscale déclarable fixée par la Loi Pilier Deux. En pratique, l'échange d'informations aura donc en principe lieu 18 mois après la fin de l'année fiscale déclarable considérée.

Le paragraphe 2 fixe le même délai de trois mois pour procéder à l'échange automatique de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire dans le cas où celle-ci a été déposée tardivement par rapport au délai de dépôt légal fixé par la Loi Pilier Deux.

Le paragraphe 3 instaure un délai dérogatoire à celui fixé par le paragraphe 1er pour la première année fiscale déclarable. En effet, l'article 56 de la Loi Pilier Deux fixe un délai de dépôt plus étendu pour l'année de transition, à savoir un délai de 18 mois, au lieu du délai de 15 mois fixé par l'article 50. En pratique, le paragraphe 3 implique donc que l'échange par voie automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire en ce qui concerne la première année fiscale commençant à compter du 31 décembre 2023 aura en principe lieu le 31 décembre 2026.

Le paragraphe 4 précise la notion de « première année fiscale déclarable » dans le contexte de l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire.

Le paragraphe 5 précise qu'en tout état de cause, aucune transmission d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire n'a lieu avant le 1er décembre 2026.

Le paragraphe 6 précise que l'échange automatique d'informations est effectué sur base du formulaire adopté par l'acte d'exécution de la Commission, tel que visé à l'article 1er, numéro 7, de la Directive (UE) 2025/872. Il s'agit d'une disposition habituelle retenue dans toutes les lois relatives à l'échange d'informations en matière fiscale.

Le paragraphe 7 encadre le délai de conservation des informations obtenues et échangées par voie automatique. Ces informations sont notamment nécessaires aux fins d'application de la Loi Pilier Deux.

Le paragraphe 8 renvoie aux dispositions procédurales de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, pertinentes pour réglementer les échanges d'informations en matière fiscale d'un point de vue des règles applicables en matière de protection des données.

Ad article 4

L'article 4 précise les modalités de contact de l'Administration des contributions directes avec les autres autorités compétentes aux fins de la mise en œuvre de l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire.

Le paragraphe 1er est en lien avec la faculté accordée, par l'article 50, paragraphe 10 nouveau, de la Loi Pilier Deux, à l'Administration des contributions directes de demander, par voie de sommation-astreinte, à une entité constitutive luxembourgeoise le dépôt d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire rectifiée par rapport aux erreurs manifestes ayant été identifiées. En cas d'obtention d'une telle déclaration d'information rectifiée, l'Administration des contributions directes procède à l'échange automatique sans retard injustifié, conformément à l'approche de dissémination visée à l'article 2.

Le paragraphe 2 constitue le corollaire de la procédure prévue au paragraphe 1er, en ce qu'il permet à l'Administration des contributions directes de contacter l'autorité compétente de l'autre juridiction afin de faire rectifier les erreurs manifestes identifiées par l'Administration des contributions directes dans une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire obtenue par voie de l'échange automatique. Si l'Administration des contributions directes considère qu'il y a une erreur manifeste dans une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire obtenue par elle à travers l'échange automatique, elle notifie cette situation sans retard injustifié à l'autre autorité compétente. La notion d'« erreur manifeste » est la même que celle explicitée en lien avec la modification de l'article 50, paragraphe 10, de la Loi Pilier Deux.

Le paragraphe 3 s'applique dans le cas de figure où une entité constitutive luxembourgeoise a procédé à la notification visée à l'article 50, paragraphe 4, de la Loi Pilier Deux selon laquelle la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire la concernant devait être déposée de manière centralisée dans une autre juridiction, mais que l'échange d'information n'a pas eu lieu endéans le délai de trois mois, respectivement de six mois, après la date limite de dépôt fixée par les règles du Pilier Deux. L'Administration des contributions directes effectue alors une notification à l'autre autorité compétente dans l'objectif d'obtenir les informations manquantes aux fins de l'application de la Loi Pilier Deux.

Le paragraphe 3, alinéa 2, instaure le même mécanisme pour ce qui concerne les coentreprises et les entités affiliées à une coentreprise qui ont indiqué en application de l'article 49, paragraphe 7, lettre i), de la Loi Pilier Deux que la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire les concernant devait être déposée dans une autre juridiction.

Le paragraphe 4 vise la situation dans laquelle l'Administration des contributions directes n'a pas pu transmettre les déclarations d'information pour l'impôt complémentaire endéans les délais de 3 mois, respectivement de 6 mois, après la date limite de dépôt fixée par la Loi Pilier Deux. Dans ce cas de figure, à la suite d'une notification en ce sens par une autorité compétente d'une autre juridiction, l'Administration des contributions directes doit informer l'autorité compétente de l'autre juridiction de la raison pour laquelle la transmission de la déclaration d'information n'a pas encore eu lieu. Il peut notamment s'agir du cas où la déclaration d'information n'a pas encore fait l'objet d'un dépôt centralisé par l'entité constitutive luxembourgeoise auprès de l'Administration des contributions directes, nonobstant les délais légaux pour ce faire, ou encore du cas où la juridiction de l'autre autorité compétente n'avait pas été désignée comme juridiction destinataire des informations en application de l'approche de dissémination visée à l'article 2. L'Administration des contributions directes transmet la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire manquante au plus tard trois mois après la notification effectuée par l'autorité compétente de l'autre juridiction.

Ad article 5

Le chapitre 2 du présent projet de loi contient les dispositions modificatives de la Loi Pilier Deux.

Conformément aux instructions administratives agréées de janvier 2025, l'article 14 de la Loi Pilier Deux est modifié afin de préciser que l'option en faveur d'un régime de protection en matière d'impôt national complémentaire qualifié ne peut pas être exercée à l'égard d'une juridiction dans laquelle des impôts différés visés à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), ont été générés et qui n'exclut pas ces impôts différés du calcul du montant total de l'ajustement pour l'impôt différé par l'application de dispositions 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 1er.

Ad article 6

La modification de l'article 44 de la Loi Pilier Deux précise que la limite maximale de 20 pour cent relative aux reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs visés à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), n'est pas applicable aux fins d'application de l'impôt national complémentaire. L'objectif de cette précision est de s'assurer que l'impôt national complémentaire, tel que mis en place au Grand-Duché de Luxembourg par le biais de l'article 44, puisse continuer à bénéficier[2] du régime de protection en matière d'impôt national complémentaire qualifié du point de vue des autres juridictions ayant mis en œuvre les règles du Pilier Deux.

Ad article 7

La modification proposée de l'article 49, paragraphe 7, de la Loi Pilier Deux 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 en application de l'article 49, paragraphe 1er. Ainsi, dans le cas spécifique où le groupe d'EMN ou le groupe national de grande envergure qui détient une participation dans la coentreprise ne dispose d'aucune entité constitutive située au Luxembourg, les informations à communiquer lors de l'enregistrement de la coentreprise ou de l'entité affiliée contiennent également l'identité de l'entité du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure qui dépose la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire devant faire l'objet d'un échange d'information par voie automatique avec le Grand-Duché de Luxembourg, ainsi que la juridiction où est située cette entité. Ces informations sont utiles pour l'Administration des contributions directes afin de pouvoir obtenir à travers l'échange automatique les informations contenues dans la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire en lien avec cette coentreprise ou cette entité affiliée, alors que les coentreprises et les entités affiliées sont soumises au Luxembourg à l'impôt national complémentaire visé à l'article 44 de la Loi Pilier Deux.

Ad article 8

La formulation actuelle de l'article 50, paragraphe 5, de la Loi Pilier Deux prévoit déjà un certain nombre d'informations qui doivent être incluses dans la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire. La Directive (UE) 2025/872 contient dans son annexe le modèle standard de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire à utiliser aux fins de la mise en œuvre des règles du Pilier Deux. Ce modèle est conforme à celui approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 le 13 juillet 2023. Dès lors, afin d'assurer la bonne transposition de la Directive (UE) 2025/872, il importe d'intégrer formellement le modèle de déclaration d'information pour l'impôt complémentaire dans le droit luxembourgeois. Il est proposé que le modèle de déclaration d'information soit établi par règlement grand-ducal, alors que les éléments essentiels qui doivent être inclus dans ce modèle sont déjà déterminés par l'article 50, paragraphe 5, lettres a) à d) de la Loi Pilier Deux.

De même, afin d'assurer le bon fonctionnement de l'échange d'informations des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire, le nouvel alinéa 2 du paragraphe 5 impose aux entités constitutives de préciser notamment les juridictions concernées avec lesquelles les sections générales et les sections juridictionnelles de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire sont à échanger, conformément à l'approche de dissémination visée dans la loi … relative à l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire. Dans le cas d'un dépôt

[2] Sans application de la règle « switch-off ».

local par une entité constitutive située au Luxembourg, il y a lieu d'indiquer le Luxembourg comme juridiction destinataire de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire.

L'article 50, paragraphe 8, de la Loi Pilier Deux, instaure le régime de sanctions en cas de manquement par une entité constitutive située au Grand-Duché de Luxembourg à ses obligations en matière de déclaration ou de notification. La modification proposée au paragraphe 8, alinéa 1er, vise à clarifier l'interaction entre l'amende forfaitaire de 5 000 euros y prévue avec l'amende prévue au nouvel alinéa 3. En effet, l'article 50, paragraphe 4, prévoit notamment que, lorsque les conditions d'application de la dispense d'un dépôt local sont remplies, l'entité constitutive luxembourgeoise doit notifier 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. L'amende forfaitaire de 5 000 euros visée à l'alinéa 1er vise ainsi à sanctionner une notification visée à l'article 50, paragraphe 4, qui serait incomplète ou inexacte, ou effectuée hors délai légal. Il pourrait s'agir de la situation où une entité constitutive omettrait de fournir certaines informations dans la notification ou indiquerait de manière erronée la juridiction de dépôt centralisé de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire. Néanmoins, le manquement sanctionné par le nouveau paragraphe 8, alinéa 3, n'est pas à considérer comme une notification inexacte au sens du paragraphe 8, alinéa 1er.

L'amende prévue par le nouvel alinéa 3 vise au contraire à sanctionner une entité constitutive luxembourgeoise, ayant certes effectué une notification conforme aux exigences de l'article 50, paragraphe 4, mais qui a néanmoins indûment invoqué la dispense de dépôt local d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire visée à l'article 50, paragraphe 3. Cette amende vise à éviter qu'une entité constitutive s'engage le cas échéant dans des manœuvres dilatoires dans l'optique de retarder le dépôt d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire auprès de l'Administration des contributions directes en invoquant dans un premier temps le bénéfice de la dispense de dépôt local visée au paragraphe 3. Afin d'éviter une telle situation, l'Administration des contributions directes pourra demander à l'entité constitutive d'apporter la preuve que la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire a bien été déposée dans l'autre juridiction, permettant de s'assurer ainsi que les conditions d'application de la dispense de dépôt local sont remplies et que l'Administration des contributions directes devrait recevoir cette déclaration par le biais de l'échange d'informations par voie automatique. Cette faculté de l'Administration des contributions directes peut être actionnée au plus tôt à partir du moment où la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire n'a pas été obtenue par l'Administration des contributions directes endéans les délais requis pour l'échange automatique. En parallèle, la procédure prévue à l'article 4, paragraphe 3, de la loi en projet … relative à l'échange automatique des déclarations d'information pour l'impôt complémentaire s'applique également. Par ailleurs, il est à noter 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. De même, la circonstance que l'entité constitutive luxembourgeoise ayant invoqué la dispense de dépôt local a cherché à obtenir confirmation auprès de l'entité constitutive du même groupe qui était censée effectuer le dépôt centralisé de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire dans une autre juridiction que le dépôt a effectivement eu lieu dans cette autre juridiction peut également être prise en compte dans ce contexte. L'alinéa 3 s'applique de manière dérogatoire à l'alinéa 2. Ainsi, lorsqu'une entité constitutive a effectué une notification conforme aux exigences de l'article 50, paragraphe 4, sans que cette entité constitutive ne soit cependant en mesure d'apporter par après la preuve que la déclaration d'information pour l'impôt

complémentaire a effectivement été déposée par une des entités mentionnées au paragraphe 3, lettres a) ou b), l'alinéa 3 est applicable, et non pas l'alinéa 2.

La modification proposée de l'article 50, paragraphe 10, crée une compétence pour l'Administration des contributions directes de s'adresser à l'entité constitutive luxembourgeoise ayant effectué le dépôt centralisé de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire au Luxembourg dans le cas où l'autorité compétente de la juridiction avec laquelle cette déclaration d'information a été échangée par voie automatique a identifié des « erreurs manifestes » dans cette déclaration d'information. Dans un tel cas de figure, et si l'Administration des contributions directes convient que la déclaration d'information ayant été transmise à l'autre autorité compétente contient effectivement des erreurs manifestes, l'Administration des contributions directes pourra émettre une sommation-astreinte en application du paragraphe 202 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») afin d'enjoindre à l'entité constitutive luxembourgeoise de déposer une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire rectifiée, tenant compte des erreurs manifestes ainsi identifiées. En raison de l'applicabilité du paragraphe 202 précité, cette sommation-astreinte contient un délai approprié pour effectuer le dépôt d'une déclaration d'information rectifiée, ainsi que des indications sur les informations figurant dans la déclaration d'information par rapport auxquelles des erreurs manifestes ont été identifiées[3]. À noter également que la procédure du paragraphe 202 permet à l'entité constitutive luxembourgeoise, sous les conditions y fixées, de justifier son point de vue selon lequel il n'y aurait finalement pas eu d'« erreur manifeste » dans la déclaration d'information en question ayant été déposée au Luxembourg.[4] Tel que précisé notamment par le Commentaire de l'Accord Multilatéral la notion d'« erreur manifeste » dans ce contexte exclut les erreurs ayant été identifiées sur base d'une analyse des risques plus détaillée ou sur base d'un contrôle fiscal, tout comme elle n'inclut pas des différends entre juridictions relatifs à l'interprétation ou l'application des règles du Pilier Deux. Il y a lieu de noter que cette procédure spécifique de rectification de la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire n'empêche pas le cas échéant l'Administration des contributions directes de formuler, aux fins d'application de la Loi Pilier Deux, d'autres demandes de suivi ou d'information à un stade ultérieur à l'égard des entités constitutives luxembourgeoises, en application notamment de la disposition générale de l'article 52, paragraphe 1er, de la Loi Pilier Deux.

Le nouveau paragraphe 10 précise par ailleurs qu'il s'applique sans préjudice du paragraphe 8. Ainsi, une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire contenant des « erreurs manifestes » peut le cas échéant être considérée comme une déclaration « incomplète ou inexacte » au sens du paragraphe 8, alinéa 2, et par conséquent déclencher l'application de la sanction y visée. À noter cependant que les paragraphes 8 et 10 visent deux comportements fautifs différents, dans la mesure où le paragraphe 8 sanctionne un dépôt initial incomplet ou inexact par l'entité constitutive luxembourgeoise, alors que le paragraphe 10 sanctionne l'absence de réaction par cette même entité constitutive à une sommation-astreinte de la part de l'Administration des contributions l'enjoignant à rectifier une « erreur manifeste ».

Lorsque les entités constitutives situées au Luxembourg ont notifié l'Administration des contributions directes que la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire sera déposée par une entité visée à l'article 50, paragraphe 3, lettres a) ou b), dans une autre juridiction, et que l'Administration

[3] Voir paragraphe 202, alinéa 6, de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931(« Abgabenordnung »); „Setzung einer angemessenen Frist zur Vornahme der von ihm geforderten Handlung".
[4] Voir paragraphe 202, alinéa 7, de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »).

des contributions directes n'a pas obtenu ladite déclaration par voie d'échange automatique, le nouveau paragraphe 11 de l'article 50 de la Loi Pilier Deux vise à instaurer une obligation de dépôt local d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire. Cette obligation de dépôt local, sur notification préalable de l'Administration des contributions, et après que celle-ci a infructueusement essayé d'obtenir la déclaration d'information manquante auprès de l'autre autorité compétente pendant un délai de trois mois après la notification initiale effectuée en ce sens à destination de cette autre autorité compétente, vise à préserver les prérogatives de l'Administration des contributions directes d'obtenir en tout état de cause la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire, alors que celle-ci contient les données essentielles pour pouvoir calculer et déterminer les impôts dus en vertu de la Loi Pilier Deux. Cette obligation de dépôt local, encadrée de manière stricte, tient compte de la faculté laissée aux États membres de l'UE par le considérant 14 de la Directive (UE) 2025/872 et est à exécuter par l'entité constitutive luxembourgeoise nonobstant la dispense de dépôt local initialement applicable en vertu de l'article 50, paragraphe 3, de la loi Pilier Deux. Est ainsi visée la situation dans laquelle la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire n'a finalement pas été déposée de manière centralisée dans une autre juridiction, malgré la notification antérieure effectuée en ce sens par l'entité constitutive luxembourgeoise en vertu de l'article 50, paragraphe 4, de la Loi Pilier Deux. Cette obligation de dépôt local est d'ailleurs en ligne avec la formulation actuelle de l'article 50, paragraphe 3, de la Loi Pilier Deux qui prévoit parmi les conditions d'application de la dispense de dépôt local que la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire « *a été déposée conformément aux exigences énoncées* » dans l'autre juridiction avec laquelle existe une relation d'échange. À défaut d'un tel dépôt centralisé dans l'autre juridiction, les conditions d'application de la dispense de dépôt local ne se trouvent pas remplies.

Le nouveau paragraphe 12 précise que les coentreprises ainsi que les entités affiliées à une coentreprise sont à considérer, par exception au principe général applicable dans la Loi Pilier Deux, comme des entités constitutives aux fins d'application du nouveau paragraphe 11. Cette disposition n'est applicable que si aucune entité constitutive appartenant au même groupe que celui qui détient des participations dans la coentreprise ou les entités affiliées à la coentreprise n'est par ailleurs située au Grand-Duché de Luxembourg. Il en ressort qu'une coentreprise dans un tel cas de figure peut être obligée à procéder au dépôt local dans les circonstances spécifiques visées par le nouveau paragraphe 11.

Ad article 9

L'article 53 de la Loi Pilier Deux introduit les règles applicables au traitement fiscal des impôts différés actifs et passifs ainsi que des actifs transférés pendant la phase de transition, en lien avec l'entrée en vigueur de la Loi Pilier Deux. Cette disposition vise à implémenter les principes de l'article 9.1 du modèle de règles de l'OCDE en mettant en place une approche simplifiée pour le traitement des impôts différés actifs et passifs lorsqu'un groupe entre pour la première fois dans le champ d'application des règles de la Loi Pilier Deux.

Les modifications proposées à l'article 53 visent à tenir compte des instructions administratives agréées de janvier 2025. Ces instructions administratives agréées sont basées sur le constat effectué par le Cadre inclusif de l'OCDE que certaines juridictions ont pu, préalablement à l'entrée en vigueur des règles du Pilier Deux, entrer dans des transactions avec des entreprises établies sur leur territoire et destinées à créer des impôts différés actifs ou passifs. Ces impôts différés actifs et passifs liés à de telles transactions pourraient alors protéger des revenus faiblement imposés de l'application des

règles du Pilier Deux. Les instructions administratives agréées de janvier 2025 visent à contrer l'effet de telles transactions aux fins de l'application des règles du Pilier Deux.

Il convient d'indiquer à titre liminaire que les impôts différés à prendre en compte pour l'application de l'actuel article 53, paragraphe 2, incluent les impôts différés actifs qui n'ont pas été comptabilisés en raison d'une attente selon laquelle il pourrait ne pas y avoir suffisamment de revenu imposable pour pouvoir les utiliser à l'avenir. Les impôts différés qui n'auraient cependant pas pu être reflétés ou comptabilisés selon la norme de comptabilité financière agréée utilisée pour déterminer le bénéfice ou la perte admissibles doivent cependant en être exclus, sans toutefois faire obstacle aux dispositions de l'article 34, paragraphe 3 et de l'article 53, paragraphe 4 de la Loi Pilier Deux.

La modification proposée à l'égard du paragraphe 3 vise à préciser que la notion de « transaction » qui y est utilisée ne vise non seulement les transactions commerciales mais recouvre également les accords avec une autorité publique ou toute modification de tels accords. La notion d'autorité publique vise notamment l'administration centrale d'un État mais aussi les agences ou encore des autorités locales. Pour tomber dans le champ du paragraphe 3, l'accord en question doit avoir un caractère discrétionnaire, c'est-à-dire que l'avantage fiscal obtenu n'aurait pas pu être accordé en l'absence de l'accord conclu avec l'autorité publique. Ainsi, un accord avec une autorité publique qui ne fait que confirmer qu'un contribuable remplit les conditions légales pour obtenir un avantage fiscal ne tombe pas dans le champ du paragraphe 3.

Les modifications proposées au paragraphe 3, lues ensemble avec celles des paragraphes 5 et 6, impliquent que les impôts différés visés au paragraphe 5 sont exclus du calcul du taux effectif d'imposition, et par conséquent du montant total de l'ajustement pour impôt différé. Par ailleurs, l'article 59, paragraphe 12, étend l'exclusion des impôts différés en question, dans le cadre du régime de protection transitoire en matière de déclaration pays par pays, aux impôts concernés simplifiés.

L'article 53, paragraphe 4, de la Loi Pilier Deux encadre le traitement des transferts d'actifs entre entités constitutives intervenus après le 30 novembre 2021 et avant l'année de transition de l'entité cédante. Il précise que la base fiscale des actifs acquis est fondée sur la valeur comptable ajustée des actifs transférés de l'entité constitutive cédante, et que les impôts différés y afférents ne sont en principe pas pris en compte. Des exceptions sont prévues lorsque l'entité cédante a payé un impôt sur la plus-value ou aurait pu reconnaître un impôt différé actif non créé en raison de l'imposition de cette plus-value. Une modification est proposée à l'alinéa 2, point (ii), afin d'étendre l'exclusion prévue à travers le nouveau paragraphe 5 aux impôts différés actifs qui auraient été reconnus par l'entité constitutive cédante mais qui ne l'ont pas été en raison de l'inclusion de la plus-value de cession chez l'entité cédante.

Le nouveau paragraphe 5 de l'article 53, tenant compte des instructions administratives agréées de janvier 2025, énumère trois catégories d'impôts différés qui sont exclus du calcul du taux effectif d'imposition aux fins d'application de l'article 53, paragraphes 2 et 3, de la Loi Pilier Deux :

> a) les impôts différés actifs résultant d'une transaction avec une autorité publique conclue ou modifiée après le 30 novembre 2021, lorsqu'une telle transaction confère un allègement fiscal spécifique (par exemple, un crédit d'impôt ou une revalorisation de la base fiscale) qui ne pourrait pas être obtenu, en l'absence d'une telle transaction, sur base de la seule application des règles fiscales locales. Cette exclusion vise à neutraliser l'effet de telles transactions de nature discrétionnaire conclues avec une autorité publique et destinées à générer des impôts différés actifs avant l'année de transition ;

b) les impôts différés actifs résultant d'une option ou d'un choix exercé ou modifié par une entité constitutive après le 30 novembre 2021, lorsqu'une telle option ou un tel choix modifient rétroactivement le traitement fiscal d'une transaction pour une année fiscale ayant déjà fait l'objet d'une déclaration ou pour laquelle une imposition a déjà été établie. Cette exclusion vise à éviter que des choix ou options rétroactifs ne soient exercés par des entités constitutives préalablement à l'année de transition pour générer des impôts différés actifs pouvant être pris en compte pendant ou après l'année de transition ;

c) les impôts différés actifs ou passifs résultant d'une différence entre la base fiscale ou la valeur fiscale et la valeur comptable d'un actif ou d'un passif à la suite de l'introduction d'un impôt sur les bénéfices des sociétés dans une juridiction qui n'en disposait pas auparavant, lorsque cet impôt a été introduit après le 30 novembre 2021 et avant l'année de transition.

Il est à noter que des modifications apportées de manière rétroactive à un traitement fiscal en raison et suite à la mise en œuvre d'une procédure amiable pour le règlement des différends soulevés par l'application d'une convention bilatérale en matière fiscale ne devraient pas être considérées comme relevant du champ du paragraphe 5, lettre b), puisque de telles modifications ne peuvent pas être analysées comme ayant été effectuées sur base d'une option ou d'un choix exercé par le contribuable concerné.

Par exception au principe de l'exclusion des impôts différés, visés au paragraphe 5, lettres a) à c), de la prise en compte de l'article 53, paragraphe 2, de la Loi Pilier Deux, le nouveau paragraphe 6 introduit 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 visés au paragraphe 5 à hauteur d'une limite maximale de 20 pour cent des impôts différés actifs visés au paragraphe 5. Cette prise en compte des reprises d'impôts différés est ainsi strictement limitée aux années fiscales suivantes :

- commençant à partir du 1er janvier 2024 et avant le 1er janvier 2026, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2027, pour les impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre a), si l'accord avec l'autorité publique a été conclu ou modifié au plus tard le 18 novembre 2024 ;
- commençant à partir du 1er janvier 2024 et avant le 1er janvier 2026, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2027, pour les impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre b), si le choix ou l'option a été exercé ou modifié au plus tard le 18 novembre 2024 ; et
- commençant à partir du 1er janvier 2025 et avant le 1er janvier 2027, à l'exclusion des années fiscales se terminant après le 30 juin 2028, pour les impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettre c), si l'impôt sur les bénéfices des sociétés en question a été introduit dans cette juridiction au plus tard le 18 novembre 2024.

La limite maximale de prise en compte des impôts différés en question est fixée à 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.

Par ailleurs, le nouveau paragraphe 6 introduit des garde-fous visant à encadrer la prise en compte des impôts différés visés au paragraphe 5. Les impôts différés générés après le 18 novembre 2024 ne peuvent ainsi pas être pris en compte. De plus une modification rétroactive des modalités de reprise

des actifs pour maximiser artificiellement les montants pris en compte pendant les années fiscales visées au paragraphe 6, lettres a) à c), n'est pas permise. Ainsi, seuls les montants qui auraient été repris selon les règles ou conditions en vigueur au 18 novembre 2024 peuvent être pris en compte aux fins d'application du paragraphe 6. Le paragraphe 6, alinéa 2, précise enfin que la limite maximale de prise en compte à hauteur de 20 pour cent est à diminuer du montant des reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation des impôts différés actifs qui peut être pris en compte au titre des impôts concernés simplifiés en vertu de l'article 59, paragraphe 12, alinéa 2, dans le cadre du régime de protection transitoire en matière de déclaration pays par pays. La limite maximale de prise en compte à hauteur de 20 pour cent pour les reprises d'impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettres a) à c), est ainsi prise en compte à la fois pour l'application de l'article 53, paragraphe 6, alinéa 2, que pour celle de l'article 59, paragraphe 12, alinéa 2. En d'autres termes, si les reprises d'impôts différés visés à l'article 53, paragraphe 5, lettres a) à c), et prises en compte, aux fins de la détermination des impôts concernés simplifiés pour l'application du régime de protection transitoire en matière de déclaration pays par pays, atteignent déjà la limite maximale de 20 pour cent, d'éventuelles autres reprises correspondant à l'utilisation des mêmes types d'impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettres a) à c), ne peuvent plus être prises en compte dans le cadre de l'application de l'article 53, paragraphe 6, alinéa 2. Ainsi, en cas de dépassement de la limite maximale de 20 pour cent, les reprises d'impôts différés actifs visés au paragraphe 5, lettres a) à c), ne peuvent plus être prises en compte, conformément aux règles visées à l'article 53, paragraphe 5, et article 59, paragraphe 12, alinéa 1er.

Un nouveau paragraphe 7 est inséré en vue d'apporter des précisions sur le traitement des impôts différés actifs en lien avec des pertes survenues plus de cinq ans avant la date d'entrée en vigueur d'un nouveau régime d'impôt sur les bénéfices des sociétés dans une juridiction. Le nouveau régime d'impôt doit avoir été introduit après le 30 novembre 2021 dans une juridiction qui ne disposait pas d'un tel régime préexistant. Les impôts différés actifs générés à la suite de telles pertes ne sont pas pris en compte pour l'application du paragraphe 2. Il convient de préciser que le paragraphe 3 continue de s'appliquer aux impôts différés actifs générés à la suite desdites pertes et moins de cinq ans avant l'introduction du nouveau régime d'impôt sur les bénéfices.

Ad article 10

Le nouveau paragraphe 3 de l'article 56 de la Loi Pilier Deux vise à permettre aux entités constitutives situées au Grand-Duché de Luxembourg d'opter, pendant une période transitoire déterminée, pour le dépôt d'une déclaration d'information pour l'impôt complémentaire simplifiée. Dans un tel cas de figure, la déclaration peut être faite, pour les sections juridictionnelles concernées, sur une base juridictionnelle simplifiée au lieu de se faire sur une base entité constitutive par entité constitutive. L'introduction de cette option s'appuie (i) sur le modèle de déclaration d'information GloBE (« GloBE Information Return » ou « GIR »), tel qu'il a été approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 en date du 13 juillet 2023, qui prévoit une telle faculté de déposer une déclaration sur base juridictionnelle simplifiée, ainsi que (ii) sur le considérant 16 de la Directive (UE) 2025/872. Les instructions concernant le dépôt du modèle de déclaration d'information pour l'impôt complémentaire, figurant dans le modèle de déclaration d'information GloBE approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 le 13 juillet 2023 sont à prendre en compte pour remplir la déclaration d'information pour l'impôt complémentaire sur base juridictionnelle simplifiée. Le règlement grand-ducal visé à l'article 50,

paragraphe 5, déterminera plus en détail les modalités relatives à une telle déclaration sur base juridictionnelle simplifiée.

L'alinéa 1er du nouveau paragraphe 3 prévoit les conditions d'application de la déclaration simplifiée. Les conditions fixées par l'alinéa 1er tiennent compte des instructions pertinentes du Cadre inclusif de l'OCDE/G20[5] en ce que l'option en faveur d'une déclaration d'information sur base juridictionnelle simplifiée ne peut être exercée qu'à l'égard des juridictions pour lesquelles aucun montant d'impôt complémentaire pour la juridiction n'est calculé ou pour lesquelles il n'est pas nécessaire de procéder à une affectation au niveau de chaque entité constitutive de l'impôt complémentaire pour la juridiction calculé. Cette option pour une déclaration d'information sur base juridictionnelle simplifiée vise à simplifier les modalités de déclaration pendant la phase transitoire en permettant de déclarer certaines informations sous forme juridictionnelle agrégée. À noter que l'option ne peut pas être exercée à l'égard d'une juridiction lorsqu'une telle juridiction n'autorise pas cette option pour l'application de son propre impôt national complémentaire qualifié. Il s'agit d'éviter d'échanger des déclarations d'information remplies sur base juridictionnelle simplifiée avec une juridiction qui n'a pas retenu une telle option aux fins d'application de son propre impôt national complémentaire qualifié.

L'alinéa 2 prévoit les conditions d'application de la déclaration simplifiée aux fins de l'application de l'impôt national complémentaire visé à l'article 44 de la Loi Pilier Deux. Les conditions d'application de cette option aux fins de l'impôt national complémentaire se justifient par la faculté accordée en la matière par les instructions administratives agréées de juillet 2023[6] aux juridictions ayant adopté un impôt national complémentaire qualifié.

Ad article 11

L'insertion d'un nouveau paragraphe 12 à l'article 59 vise à préciser l'application du régime de protection transitoire en matière de déclaration pays par pays dans le cas des impôts différés visés par le nouveau paragraphe 5, lettres a) à c), de l'article 53. De tels impôts différés ne peuvent en principe pas être pris en compte aux fins de la détermination des impôts concernés simplifiés. Par exception, les reprises d'impôts différés correspondant à l'utilisation de tels impôts différés actifs peuvent être prises en compte pendant une période transitoire à hauteur de la limite maximale de 20 pour cent, visée à l'article 53, paragraphe 6, alinéa 1er. Pour ce qui concerne le fonctionnement de cette limite maximale de 20 pour cent et l'interaction entre l'article 53, paragraphe 6, et l'article 59, paragraphe 12, il est renvoyé au commentaire des articles relatif à l'article 53, paragraphe 6 nouveau.

Ad article 12

Cette disposition précise l'intitulé de citation de la présente loi.

Ad article 13

Cette disposition détermine l'entrée en vigueur de la loi.

[5] Voir en particulier les points 8 à 12 du modèle de déclaration GloBE, approuvé par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 le 13 juillet 2023.
[6] Voir point 51 du Chapitre 5 des instructions administratives agrées par le Cadre inclusif de l'OCDE/G20 en date du 13 juillet 2023.