



# AVIS

Avis III/68/2023

16 novembre 2023

## Imposition minimale des entreprises

relatif au

Projet de loi relative à l'imposition minimale effective en vue de transposer la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprise multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union.

Projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 49, paragraphe 5, de l'article 50, paragraphes 2 et 4, et de l'article 51, paragraphe 5, lettre c) de la loi relative à l'imposition minimale effective.

Projet de règlement grand-ducal portant modification du règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1968 portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu.

Par lettre en date du 4 août 2023, Madame Yuriko Backes, ministre des Finances a fait parvenir pour avis à notre chambre professionnelle le projet de loi sous rubrique.

**1.** Le projet de loi vise à transposer la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022. Ladite directive établit des mesures communes pour l'imposition minimale effective des groupes d'entreprises multinationales (EMN) et des groupes nationaux de grande envergure. L'initiative visant à mettre en place un niveau minimum d'imposition mondial émane de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans le cadre de son initiative en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). L'objectif est de mettre un terme aux pratiques fiscales des EMN leur permettant de transférer leurs bénéfices vers des juridictions où elles sont soumises à une imposition nulle ou très faible.

**2.** Conformément à la directive (UE) 2022/2523, le projet de loi vise à introduire en droit luxembourgeois trois nouveaux impôts afin de garantir que les entités, qui tombent sous le champ d'application, soient soumises à un taux minimum d'imposition de 15%. Cette réforme majeure de la fiscalité internationale, communément appelée « *Pilier Deux* », s'applique aux entités constitutives d'un groupe d'EMN réalisant un chiffre d'affaires consolidé égal ou supérieur à 750 000 000 euros pendant au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée. Les groupes nationaux de grande envergure dont toutes les entités constitutives sont situées au Luxembourg, et remplissant le critère sur le chiffre d'affaires consolidé, sont également visés par le projet de loi sous avis.

**3.** L'impôt relatif à la règle d'inclusion du revenu (RIR) est appliqué par l'entité mère d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure située au Luxembourg. Elle s'applique dans le cas où une ou plusieurs entités constitutives dudit groupe sont situées dans une juridiction n'ayant pas implémenté le « *Pilier Deux* ». Dans ce cas, l'entité mère calcule et paie sa part attribuable de l'impôt complémentaire pour les entités faiblement imposées du groupe. L'impôt complémentaire correspond à la différence entre le taux minimum d'imposition de 15% et le taux effectif d'imposition en vigueur dans la juridiction n'ayant pas implémenté le « *Pilier Deux* », rapportée à la base d'imposition faiblement imposée.

**4.** L'impôt relatif à la règle des bénéfices insuffisamment imposés (RBII) est appliqué par les entités constitutives d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure située au Luxembourg. La RBII implique une charge d'impôt supplémentaire pour ces entités constitutives situées au Luxembourg, équivalant à un impôt complémentaire qui n'a pas été imputé au titre de la RIR pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe. Ainsi, la RBII est à considérer comme un « filet de sécurité » à la RIR.

**5.** Le troisième impôt que le projet de loi vise à introduire en droit luxembourgeois est un impôt national complémentaire qualifié. Cet impôt donne le droit à une juridiction, dans laquelle sont situées des entités constitutives faiblement imposées, d'appliquer elle-même le taux minimum d'imposition de 15% à ces entités constitutives faiblement imposées. Comme l'impôt national qualifié prime sur la RIR et la RBII, la juridiction qui introduit cet impôt en droit national, aura toujours la priorité de revendiquer un impôt complémentaire des entités constitutives faiblement imposées situées sur son territoire. L'application d'un impôt national complémentaire qualifié étant définie comme un choix pour les États membres dans la directive (UE) 2022/2523, il convient de saluer l'introduction de cet impôt en droit luxembourgeois.

**6.** La fiche financière du projet de loi sous avis ne donne aucune indication quant à l'impacte sur les recettes fiscales. Toutefois, il est mentionné que l'application de la RIR, de la RBII et de l'impôt national complémentaire engendre des besoins supplémentaires en ressources humaines de l'Administration des contributions directes. Le besoin en personnel est estimé dans l'immédiat à au moins 20 personnes (15 personnes relevant du groupe de traitement A1 et 5 personnes relevant du groupe de traitement B1). Vue la complexité des dispositions, le projet de loi précise que les personnes concernées doivent disposer de connaissances approfondies et de qualifications et expertises spécifiques, notamment en matière comptable. Le besoin de formation spécifique augmentera également substantiellement. Selon le projet de loi, ces embauches et formations

engendrent un coût annuel de l'ordre de 2 600 000 euros. Ceci doit certainement être considéré comme une borne inférieure.

## Commentaires de la Chambre des salariés

7. La Chambre des salariés accueille favorablement l'initiative d'un taux d'imposition minimum effectif au niveau de l'OCDE et la transposition en droits luxembourgeois de la directive (UE) 2022/2523. Notre Chambre s'est à maintes reprises prononcée contre la concurrence fiscale au niveau international. En effet, cette concurrence est malsaine, étant donné qu'elle conduit à un nivellement vers le bas en matière d'imposition et à une érosion des recettes fiscales des États. La conséquence en est le risque d'une réduction du rôle de l'État qui ne serait plus à même de remplir ses missions et/ou une augmentation de l'imposition des personnes physiques. Les entreprises ont également une responsabilité à contribuer au financement des infrastructures publiques matérielles et immatérielles, celles-ci étant également mises au service de l'économie. Ainsi, un taux d'imposition minimum effectif limitera la concurrence fiscale entre les pays et contribuera à augmenter les recettes fiscales au niveau agrégé des États. Ces recettes fiscales supplémentaires au niveau mondial seront importantes pour contribuer au financement inclusif de la transition énergétique et numérique.

### 1. Impact fiscal

8. Selon une analyse de l'OCDE, en date du 18 janvier 2023, les gains de recettes découlant de la mise en œuvre de l'accord historique visant à réformer le système fiscal international seront supérieurs à ce qui était initialement prévu. L'OCDE estime désormais que l'impôt minimum mondial de 15% se traduira par des gains de recettes annuelles au niveau mondial d'environ 220 milliards USD<sup>1</sup>, soit 9% des recettes mondiales provenant de l'impôt sur les sociétés. Dans une précédente estimation, l'OCDE chiffrait les recettes fiscales supplémentaires à 150 milliards USD.<sup>2</sup>

9. En raison de la complexité du dispositif que le projet de loi sous avis vise à mettre en place, les effets sur les recettes fiscales sont difficiles à prédire à l'heure actuelle pour le Luxembourg. L'incertitude quant au nombre de pays qui vont transposer le « *Pilier Deux* » en droit national et quant à la réaction des entreprises, compliquent l'estimation pour un seul pays. Cependant, il serait intéressant et souhaitable d'avoir mis à disposition une liste exhaustive d'entreprises situées au Luxembourg qui tombent sous le champ d'application du projet de loi sous avis. Il en va de soi que les grandes multinationales, comme p. ex. ArcelorMittal, Goodyear, Amazon ou Ferrero remplissent le critère du chiffre d'affaires. Mais qu'en est-il des entreprises qui, par le biais de participations, font partie d'un groupe qui atteint le seuil de chiffre d'affaires, sans que l'appartenance au groupe soit facilement identifiable dans le nom de ces entreprises ?

### 2. Taux effectifs d'imposition

10. L'absence d'une indication des taux effectifs d'imposition appliqués aux différentes sociétés au Luxembourg complique davantage l'estimation de la répercussion du projet de loi sous avis.

Selon l'article 26 du projet de loi sous avis, le taux effectif sera calculé selon la formule suivante :

$$\text{Taux effectif d'imposition} = \frac{\text{montant ajusté des impôts concernés des entités constitutives dans la juridiction}}{\text{bénéfice admissible net des entités constitutives dans la juridiction}}$$

où le montant ajusté des impôts concernés des entités constitutives correspond à la somme des montants ajustés des impôts concernés de toutes les entités constitutives situées dans la juridiction, défini au chapitre 4 du projet de loi sous avis et le bénéfice admissible étant défini dans le chapitre 3.

<sup>1</sup> L'estimation a été réalisée sur base des données de l'année 2018.

<sup>2</sup> *Economic impact assessment of the two-pillar solution: Revenue estimates for pillar one & pillar two – Webinar 18 January 2023*

**11.** Dans le projet de loi, il est indiqué à juste titre que l'incertitude quant à la transposition en droit national du « *Pilier Deux* » par des pays tiers et à la réaction des entreprises suite à l'application d'un taux effectif d'imposition minimum, complexifie l'estimation de l'impact sur les recettes fiscales. La Chambre des salariés regrette cependant qu'il n'y ait aucune indication sur les taux effectifs d'imposition appliqués aux différentes sociétés ayant leur siège au Luxembourg.

**12.** Selon la base de données de l'OCDE, le taux d'imposition effectif moyen<sup>3</sup> au Luxembourg aurait été de 23,2 % en 2021, donc très proche du taux nominal de 24,94 %<sup>4</sup>. Or, il existe des études qui indiquent que le taux d'imposition effectif est parfois largement inférieur au taux nominal. Ainsi, dans une étude de la Banque centrale du Luxembourg, qui date cependant déjà de l'année 2015, le taux d'imposition effectif aurait été de 10,6% en 2014.<sup>5</sup>

### 3. Propositions d'améliorations

**13.** Certes, le dispositif du « *Pilier Deux* » est un pas dans la bonne direction pour garantir que les EMN paient leur juste part d'impôt, quel que soit le lieu où elles exercent leurs activités. La Chambre des salariés estime toutefois que le taux minimum devrait être fixé à 25% afin d'être plus équitable par rapport aux taux d'imposition des personnes physiques. La fixation d'un taux minimum bien inférieur au taux d'imposition des personnes physiques, ainsi qu'au taux moyen nominal observé dans les pays de l'OCDE ne suffit pas à garantir la justice fiscale. Ainsi, notre Chambre rejoint la position des syndicats au niveau européen.<sup>6</sup>

**14.** La Chambre des salariés s'interroge également sur la portée du seuil de 750 000 000 du chiffre d'affaires. Même si, selon une estimation de l'OCDE, l'abaissement du seuil n'augmenterait pas substantiellement les recettes, elle pourrait garantir des conditions de concurrence plus équitables entre les entreprises. Ce seuil permet l'évitement fiscal par les entreprises multinationales ayant un chiffre d'affaires consolidés inférieur à 750 000 000, ce qui représente un désavantage pour les entreprises qui n'opèrent qu'au niveau national. Ainsi, la charge fiscale se reporte sur les bases les moins mobiles, ce qui se trouve en contradiction avec le principe d'équité sociale. En outre, l'abaissement du seuil pourrait garantir aux salariés des entreprises concernées que le transfert des bénéfices vers des juridictions à faible taux d'imposition soit freiné afin que les liquidités restent au sein de l'entreprise au profit de l'emploi et de l'investissement à long terme.

**15.** La CSL est consciente que des tels améliorations seront plus efficaces si elles seront appliquées au niveau européen, voire au niveau de l'OCDE. Une fois le dispositif du « *Pilier Deux* » en place, l'Union européenne disposera d'un utile efficace afin d'établir une équité fiscale entre les personnes morales elles-mêmes et entre les personnes morales et personnes physiques, en ajustant le niveau du taux d'imposition effectif minimum.

---

Luxembourg, le 16 novembre 2023

Pour la Chambre des salariés,



Sylvain HOFFMANN  
Directeur



Nora BACK  
Présidente

L'avis a été adopté à l'unanimité.

---

<sup>3</sup> Le taux effectif d'imposition moyen correspond à la moyenne pondérée des taux effectifs d'imposition.

<sup>4</sup> Combinaison de l'IRC (17%), majoré de l'impôt de solidarité (7%), et de l'ICC (6,75%).

<sup>5</sup> Bulletin 2015/03.

<sup>6</sup> Public consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints – Comments by the TUAC.