

A-2805/16-29



26, boulevard Royal | L-2449 Luxembourg | Tél.: 47 22 24-1 | Fax: 47 23 74 | chfep@chfep.lu | www.chfep.lu

A V I S

sur

le projet de loi portant transposition de la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et portant modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal

Par dépêche du 21 mars 2016, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, "*dans les meilleurs délais*" bien évidemment, l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l'intitulé.

Le projet en question constitue un élément supplémentaire dans la longue genèse d'une plus grande transparence fiscale au sein de l'Union européenne. Dans son avis n° A-2270 du 16 décembre 2009 sur le projet de loi devenu la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait examiné en détail la problématique de l'échange sur demande d'informations fiscales entre pays liés par des conventions bilatérales contre la double imposition. Dans son avis n° A-2486 du 8 octobre 2012, elle s'était par ailleurs prononcée de façon détaillée sur le projet de loi devenu la loi du 29 mars 2013 portant transposition dans la législation nationale de la directive 2011/16/UE. Cette loi a constitué à l'époque une vraie avancée en matière d'échange d'informations fiscales, concernant l'échange sur demande, l'échange spontané, les contrôles simultanés et d'autres formes et conditions de la coopération administrative au plan européen.

Le projet de loi sous avis a la particularité de s'inscrire dans la ligne de diverses révélations dites "*OffshoreLeaks*" (en avril 2013), "*LuxLeaks*" (en novembre 2014), "*SwissLeaks*" (en février 2015) et plus récemment les "*Panama Papers*" (où les détails nominatifs restent à être divulgués). Par toutes ces révélations, le monde entier a pris connaissance de pratiques d'optimisation fiscale, voire même de la "*planification fiscale agressive*" de sociétés multinationales, menant vers des taux d'imposition proches de zéro, notamment par une base imposable artificiellement diminuée moyennant une panoplie d'instruments qui sont en principe légaux.

Une nouvelle directive

À travers les révélations précitées, la Commission européenne et les gouvernements nationaux ont pris connaissance de sommes colossales d'impôts évités dans tous les États membres de l'Union européenne, ce qui est sans doute à l'origine de l'adoption rapide et unanime de la nouvelle directive (UE) 2015/2376 lors de la réunion du 8 décembre 2015 du Conseil de l'Union européenne. Cette directive introduit l'échange automatique et obligatoire d'informations fiscales et remplace la directive 2011/16/UE qui est largement moins contraignante. Concrètement, il s'agit de la mise en œuvre de l'action 13 du plan BEPS ("*Action plan on base erosion and profit shifting*") élaboré par l'OCDE et adopté par la Commission européenne.

Le champ d'application de la nouvelle directive englobe l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées et sur les accords préalables en matière de prix de transfert au sein de l'Union européenne. À partir du 1^{er} janvier 2017, ces informations seront communiquées dans les meilleurs délais après l'émission, la modification ou le renouvellement de tels accords et décisions.

L'échange de renseignements se fera entre les autorités fiscales des États membres de l'Union européenne, mais la Commission européenne recevra également des informations de base pour lui permettre d'évaluer l'efficacité de l'échange automatique moyennant la tenue d'un répertoire central sécurisé.

Examen du texte

L'article 1^{er} du projet de loi vise la transposition dans la législation nationale de la directive (UE) 2015/2376, prévoyant la communication automatique et obligatoire d'informations fiscales à partir du 1^{er} janvier 2017.

L'article 1^{er}, point 2^o, procède à l'extension du champ d'application de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal par la modification de l'article 2 de celle-ci, notamment en y remplaçant le point p) "*échange automatique*" et en y ajoutant les définitions des termes suivants:

- q) "*décision fiscale anticipée en matière transfrontière*";
- r) "*accord préalable en matière de prix de transfert*";
- s) "*opération transfrontière*";
- t) "*entreprise*".

Ces définitions comprennent toute la panoplie de situations spécifiques du domaine fiscal, comme les décisions fiscales anticipées unilatérales, bilatérales et multilatérales, les accords préalables unilatéraux, bilatéraux et multilatéraux en matière de prix de transfert, l'existence ou l'absence d'un établissement stable et les entités hybrides. S'agissant de définitions fiscales de nature technique, la Chambre des fonctionnaires et employés publics n'entend pas les examiner en détail.

L'article 1^{er}, point 3^o, du projet de loi concerne le champ d'application et les conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations. Cette disposition propose l'insertion dans la loi précitée du 29 mars 2013 d'un nouvel article 9^{ter} prévoyant que l'autorité fiscale luxembourgeoise communique automatiquement et obligatoirement à tous les autres États membres et à la Commission européenne les informations relatives à une décision fiscale anticipée en matière transfrontière ou à un accord préalable en matière de prix de transfert qu'elle a émis, modifié ou renouvelé.

L'introduction de ce nouvel article est en effet l'élément central du projet de loi sous avis. La Chambre espère que la formulation du texte correspond bien aux exigences de la directive à transposer et aux attentes de la Commission européenne.

Le paragraphe (1) de l'article 9^{ter} prévoit le cas général de la communication automatique et obligatoire de décisions fiscales anticipées et d'accords préalables émis, modifiés ou renouvelés après le 31 décembre 2016.

Le paragraphe (2) concerne la communication automatique et obligatoire des décisions fiscales anticipées et des accords préalables "*émis, modifiés ou renouvelés au cours d'une période commençant cinq ans avant le 1^{er} janvier 2017*", à condition qu'ils "*fussent toujours valables au 1^{er} janvier 2014*". Comme la date du 1^{er} janvier 2014 est celle de l'entrée en vigueur de la loi précitée du 29 mars 2013, il en résulte qu'une décision anticipée accordée par exemple

pour les seules années 2012 et 2013 ne devra pas être communiquée. La Chambre des fonctionnaires et employés publics se demande si cette éventualité de l'échange rétroactif quinquennal ne va pas à l'encontre de l'esprit de la directive, sachant qu'il était initialement question d'échanger rétroactivement les informations fiscales des dix dernières années.

Le même paragraphe prévoit encore une autre exception de taille. Ainsi, sous certaines conditions, l'échange rétroactif n'est pas à réaliser si le chiffre d'affaires net annuel du groupe de sociétés visé par la décision anticipée ou l'accord préalable est inférieur à quarante millions d'euros.

De même, en application du paragraphe (3), sont également exclus de l'échange automatique et obligatoire, encore sous certaines conditions, les accords bilatéraux ou multilatéraux en matière de prix de transfert "*lorsque l'accord fiscal international en vertu duquel l'accord préalable en matière de prix de transfert a été négocié n'autorise pas sa divulgation à des tiers*". La Chambre suppose que "*l'accord fiscal international*" vise bien la convention contre la double imposition conclue avec le pays tiers et propose de désigner cet accord par "*convention*" pour le distinguer de l'accord préalable visé par la directive.

Exclus de l'échange en vertu du paragraphe (3), ces accords bilatéraux ou multilatéraux en matière de prix de transfert feront l'objet de l'échange prévu à l'article 10 de la loi modifiée du 29 mars 2013, c'est-à-dire de l'échange spontané. La Chambre des fonctionnaires et employés publics doit constater que dans ce cas, l'échange automatique et obligatoire risque également de ne pas être possible si la convention fiscale conclue avec l'État tiers ou l'autorité fiscale compétente de cet État n'autorisent pas la divulgation de l'accord préalable en matière de prix de transfert.

En vertu du paragraphe (4) sont encore exclues de l'échange automatique et obligatoire les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière concernant des personnes physiques. Le règlement grand-ducal du 23 décembre 2014 relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées a introduit en catimini cette possibilité en faveur des particuliers. Si l'égalité devant

l'impôt ne semble pas exister pour les entreprises, la Chambre regrette qu'elle soit ostensiblement bafouée par une décision fiscale anticipée accordée à une personne physique. Alors que le simple quidam est imposé sur le dernier euro, le HNWI ("*high net worth individual*") profite le cas échéant d'une décision fiscale anticipée qui, de surcroît, ne doit pas être communiquée automatiquement et obligatoirement à l'autorité compétente de l'État membre concerné.

Si le paragraphe (5) du nouvel article 9ter prévoit des délais semestriels pour les échanges à réaliser en application du paragraphe (1) et la date limite du 1^{er} janvier 2018 pour ceux à effectuer en application du paragraphe (2), le paragraphe (6) contient une énumération de douze éléments à communiquer concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière ou les accords préalables en matière de prix de transfert.

Ce paragraphe (6) constitue en fait la disposition la plus importante du projet de loi sous avis puisqu'elle contient, d'une part, des informations très concises, et, d'autre part, des informations suffisantes permettant à l'État destinataire de les apprécier. Tout en considérant la tâche difficile consistant à rassembler toutes les informations nécessaires pour l'échange, la Chambre des fonctionnaires et employés publics se demande si les coûts supplémentaires en personnel "*de l'ordre de 290.000 euros par an*", prévus sur la fiche financière annexée au projet de loi, sont réalistes, d'autant plus que le nombre d'agents requis pour exécuter cette tâche et la formation éventuellement nécessaire ne sont pas précisés.

Les paragraphes (7) à (9) prévoient les éléments qui ne doivent pas être communiqués à la Commission européenne, l'accusé de réception électronique des informations (à établir dans les sept jours ouvrables par l'Administration des contributions directes) et la possibilité offerte aux États membres de demander des informations complémentaires à la suite de l'échange.

L'article 1^{er}, point 4^o, du projet de loi transpose la disposition de la directive selon laquelle un formulaire type est à utiliser par les États membres pour les échanges automatiques de renseignements, ceci afin d'harmoniser la communication des informations fiscales en attendant la mise en place du répertoire central sécurisé par la Commission européenne.

L'article 1^{er}, point 5^o, prévoit la procédure à suivre suite à la mise au point de ce répertoire central qui sera accessible à tous les États membres et qui permettra de faciliter l'échange d'informations.

Pour des raisons de simplification administrative, la Chambre espère que le répertoire central sécurisé de la Commission européenne sera opérationnel au 1^{er} janvier 2017 et que le formulaire type et l'accusé de réception, à utiliser dans un premier temps et jusqu'à la mise en place du répertoire, ne verront pas le jour.

Remarques finales

La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve les bonnes intentions et les efforts déployés pour créer une certaine transparence fiscale au niveau de l'Union européenne par l'échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et sur les accords préalables en matière de prix de transfert. Toutefois, elle tient à signaler que l'échange à lui seul ne mettra pas fin aux pratiques d'optimisation fiscale qui réduisent considérablement la charge fiscale globale des entreprises travaillant de manière transfrontière. Il reste à voir si certains États membres, désormais informés de l'existence d'un "*ru-ling*" et fiscalement lésés par celui-ci, auront le courage de refuser le cas échéant l'acceptation de cet instrument d'optimisation fiscale et d'imposer le bénéfice des sociétés au taux normal.

La Chambre se doit de constater que le projet de loi sous avis est muet quant à d'éventuelles sanctions pouvant être infligées à un État membre qui ne respecterait pas l'obligation de communiquer les informations en question. Elle tient à rappeler dans ce contexte que certains États membres de l'Union européenne ont du mal à avouer qu'ils accordent des "*rulings*" sous une forme ou une autre, alors que l'affaire "*LuxLeaks*" a pourtant révélé que vingt-six sur vingt-huit États sont concernés par cette pratique. Une bonne partie des députés européens ont donc sans doute raison en qualifiant la directive (UE) 2015/2376 de compromis minimum.

Finalement, la Chambre des fonctionnaires et employés publics rend attentif au fait que sur le plan national, des décisions fiscales anticipées accordées à des sociétés indigènes ne tombant pas sous le champ d'application du projet de loi continuent d'exister à l'insu

du "*contribuable lambda*". En tant que chambre professionnelle représentant les agents du secteur public, qui paient leurs impôts directs au taux affiché appliqué sur la totalité de leurs revenus, la Chambre est d'avis que les bénéfices des entreprises nationales et multinationales devraient être imposés une seule fois au taux affiché d'un pays.

Ce n'est que sous la réserve de toutes les remarques qui précèdent que la Chambre des fonctionnaires et employés publics se déclare d'accord avec le projet de loi lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 27 mai 2016.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF