

A-2850/16-67



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) 2016/881
du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce
qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations
dans le domaine fiscal et concernant les règles de déclaration pays
par pays pour les groupes d'entreprises multinationales**

Par dépêche du 29 juillet 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 est le énième de ce genre, transposant en droit luxembourgeois des directives du Conseil de l'Union européenne en introduisant des échanges automatiques de données sur les revenus professionnels ou sur les revenus d'intérêts, soit sur un plan bilatéral, soit au niveau international. Selon l'exposé des motifs qui l'accompagne, le projet de loi sous avis concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et vise à "*étendre le champ d'application de cet échange en y ajoutant l'échange automatique de la déclaration pays par pays*" pour les groupes d'entreprises multinationales.

Remarques préliminaires

Dans son avis n° A-2486 du 8 octobre 2012 sur le projet de loi devenu la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait examiné en détail la transposition dans la législation nationale de la directive 2011/16/UE modifiée par la directive (UE) 2016/881 que le projet de loi sous avis a pour objet de transposer. Cette loi a constitué à l'époque une vraie avancée en matière d'échange d'informations fiscales, en prévoyant l'échange sur demande, l'échange spontané, les contrôles simultanés et d'autres formes de la coopération administrative au plan européen ainsi que les conditions y relatives.

La directive 2011/16/UE a déjà été modifiée par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015. Dans son avis n° A-2805 du 27 mai 2016 sur le projet de loi portant transposition de cette dernière dans la législation nationale, la Chambre avait relevé que ledit projet "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.

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."

La Chambre des fonctionnaires et employés publics avait par ailleurs soulevé dans cet avis que "l'échange automatique et obligatoire risque de ne pas être possible si la convention fiscale 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".

Le projet de loi sous avis s'inscrit également dans le contexte de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que, à plus forte rai-

son, contre la planification fiscale agressive. La Chambre se réjouit que la Commission européenne et l'OCDE viennent de dépister et d'admettre finalement que les groupes d'entreprises multinationales actifs dans différents pays ont la possibilité, contrairement aux entreprises ayant des activités dans un seul pays, "*de se livrer à des pratiques de planification fiscale agressive*", et ceci non seulement au Grand-Duché de Luxembourg. Suite à cette découverte "*miraculeuse*", l'OCDE et les ministres des Finances des pays du G20 ont approuvé une modification des règles fiscales internationales existantes. Ainsi, selon l'exposé des motifs accompagnant le projet sous avis, "*les travaux sur l'action 13 du plan d'action BEPS ont abouti à l'élaboration d'un ensemble de normes relatives à la communication des informations pour les Groupes d'entreprises multinationales, et notamment de la déclaration pays par pays*" afin de favoriser la transparence au niveau de ces groupes.

Examen du texte

L'article 2 du projet de loi introduit un nouveau délai légal pour la remise de la nouvelle déclaration pays par pays. Ce délai de douze mois court "*après le dernier jour de l'Exercice fiscal déclarable*". La Chambre des fonctionnaires et employés publics constate que le nouveau délai ne coïncide pas avec le délai légal pour la remise de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités, lequel est le 31 mai de l'année n+1. La question se pose si un alignement de ce dernier délai légal sur le nouveau délai légal ne serait pas opportun afin d'harmoniser les deux. Bien que ces délais soient des délais légaux distincts dont le non-respect donne lieu à des sanctions distinctes, le bureau compétent de l'Administration des contributions directes (ACD) ne devrait pas déclencher les deux procédures afférentes (rappel, sommation, fixation d'une astreinte ou d'une amende) en cas de défaut de dépôt des déclarations en question après deux dates différentes.

La Chambre constate avec satisfaction que le projet sous avis prévoit dans son article 3, paragraphe (1), une nouvelle amende d'un maximum de 250.000 euros à fixer "*par le bureau d'imposition compétent pour l'Entité déclarante visée*", "*en cas de défaut de dépôt, de dépôt tardif, incomplet ou inexact d'informations ou en cas de non-respect des obligations reprises à l'annexe*" de la future loi.

L'introduction, par l'article 6 du projet de loi, d'un délai de communication obligatoire à observer par l'ACD, s'élevant respectivement à quinze mois et à dix-huit mois (pour la première déclaration) "*à compter du dernier jour de l'exercice fiscal du Groupe d'entreprises multinationales sur lequel porte la déclaration pays par pays*" posera, de l'avis de la Chambre, des problèmes pour la mise en œuvre par l'ACD.

En cas de dépôt de la déclaration pays par pays au dernier jour du délai légal nouvellement introduit par l'article 2 du projet de loi, l'administration disposera encore de trois mois seulement pour satisfaire aux obligations légales introduites par l'article 6, à savoir pour effectuer l'instruction de la déclaration pays par pays lui remise, la comparaison des données avec celles de la déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités (si elle a été remise) et la communication par voie d'échange automatique.

À défaut de remise de cette déclaration dans le délai de douze mois prévu à l'article 2, l'intervalle de trois mois restant à l'ACD pour déclencher les procédures prévues aux dispositions auxquelles renvoie l'article 9 du projet de loi – dont notamment le paragraphe 202 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (AO) afin d'astreindre le contribuable au dépôt de sa déclaration – n'est manifestement pas suffisant, étant donné que la sommation-astreinte (menace d'une astreinte pécuniaire) et l'acte liquidant l'astreinte sont deux décisions juridiquement distinctes. Il y a lieu de les séparer nettement et d'ouvrir pour chacune d'elles les voies de recours prévues au paragraphe 237 AO. Toute sommation-astreinte doit être précédée d'une lettre rappelant au contribuable les déclarations ou pièces qu'il a omis de déposer, et aucune amende ne peut dépasser la somme de 1.125 euros.

Ni l'article 3 du projet sous avis, ni le commentaire des articles ne précisent la procédure applicable en cas de défaut de dépôt d'une déclaration pays par pays. La Chambre des fonctionnaires et employés publics craint qu'une partie des contribuables concernés, qui sont plus que solvables, préfèrent payer une amende de 1.125 euros tout en cédant le travail et la responsabilité à l'ACD qui devra produire la déclaration par voie de taxation.

À la lumière de ce qui précède, la Chambre propose, d'une part, d'enlever les termes "*de défaut de dépôt*," au paragraphe (1) de l'article 3, et, d'autre part, d'ajouter un paragraphe (4) audit article, ayant la teneur suivante:

"(4) En cas de défaut de dépôt de la déclaration pays par pays, le bureau d'imposition compétent pour l'Entité déclarante visée fixera une amende de 250.000 euros à la fin du mois suivant le délai prévu à l'article 2."

En ce qui concerne le délai inscrit à la première phrase de l'article 6, à observer par l'ACD, la Chambre suggère de l'augmenter à dix-huit mois.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics constate que la fiche financière accompagnant le projet de loi fait état de "*coûts en personnel de l'ordre de 290.000 euros par an*", ce qui prouve que, comme dans le passé, tous les échanges d'informations engendrent également des coûts en personnel. En effet, bien que les procédures soient déjà largement automatisées, non seulement le recrutement d'informaticiens est primordial, mais aussi l'engagement de nouveaux agents recevant une formation fiscale poussée et ayant comme missions la vérification et l'assimilation, voire même l'imposition de l'avalanche de données reçues et à recevoir par les autres pays et entités, ou encore la saisie de données et la communication aux autres pays et entités des données collectées par le fisc luxembourgeois.

Remarque finale

L'aveu de l'OCDE et de la Commission européenne qu'il existe bel et bien des pratiques de planification fiscale agressive exercées par les groupes d'entreprises multinationales s'est traduit par l'adoption de la directive (UE) 2016/881 en date du 25 mai 2016. Cette directive implémente dès lors les exigences de l'action 13 du plan d'action BEPS au niveau de l'Union européenne, incitant ainsi les États membres de la transposer en droit national, de sorte que les règles du jeu soient les mêmes pour chaque pays.

Pour le Grand-Duché, le texte sous avis constitue une étape supplémentaire dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui améliore l'image de marque de sa place financière, ce que la Chambre ne peut qu'approuver.

Sous la réserve des remarques et propositions qui précèdent, la Chambre des fonctionnaires et employés publics se déclare donc d'accord avec le projet de loi lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 11 octobre 2016.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF