

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

Avis du Conseil d'État

(27 octobre 2016)

Par dépêche du 2 août 2016, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de loi sous rubrique, élaboré par le ministre des Finances.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière, ainsi qu'un tableau de correspondance entre le projet de loi et 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.

Les avis de la Chambre des métiers et de la Chambre des fonctionnaires et employés publics ont été communiqués au Conseil d'État par dépêches respectivement des 1^{er} septembre et 17 octobre 2016.

Considérations générales

Le projet de loi sous avis a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2016/881 précitée. La directive en question étend le champ d'application de l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal à la déclaration pays par pays nouvellement instituée par la directive, déclaration à travers laquelle les groupes d'entreprises multinationales devront fournir, chaque année et pour chaque juridiction fiscale dans laquelle ils exercent des activités, le montant de leur chiffre d'affaires, leur bénéfice avant impôts et les impôts sur les bénéfices qu'ils ont acquittés et ceux qui sont dus, leur nombre d'employés, leur capital social, leurs bénéfices non distribués et leurs actifs corporels dans chaque juridiction fiscale. Le dispositif qui est ainsi mis en place s'inscrit dans le contexte de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et vise plus particulièrement la collecte et le partage entre États membres de l'Union européenne de données devant permettre de détecter les stratégies de planification fiscale agressive auxquelles peuvent se livrer certaines entreprises multinationales et d'atténuer les risques d'érosion de la base taxable qui en découlent, et cela notamment en relation avec la définition des prix de transfert.

D'après l'exposé des motifs, le projet de loi, par-dessus son objectif premier qui est de transposer la directive (UE) 2016/881, permettrait également d'implémenter l'action 13 du projet OCDE/G20 en ce qui concerne la déclaration pays par pays. Le Grand-Duché de Luxembourg a en effet signé le 27 janvier 2016 l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange des déclarations pays par pays qui a été élaboré par l'OCDE, accord qui transpose la partie relative à la déclaration pays par pays de l'action 13 et à travers lequel le Grand-Duché de Luxembourg s'est engagé à échanger les données y visées avec les autres pays signataires. Le Conseil d'État reviendra à cet aspect du projet de loi lors de son commentaire de l'article 4.

Le Conseil d'État constate ensuite que certains des dispositifs clés mis en place dans le contexte de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au niveau international, l'ont été à travers l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal organisé sur la base essentiellement d'un texte unique, à savoir la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE. Le législateur luxembourgeois a, lors de la transposition de la directive et de ses modifications, pris un autre parti. S'il a en effet intégré certains des dispositifs afférents dans un corps de règles unique et cohérent, à savoir la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal par le biais de laquelle la directive 2011/16/UE fut initialement transposée, il s'est, à l'occasion, départi de cette approche en mettant en place des dispositifs législatifs à côté de la loi précitée du 29 mars 2013. Ainsi, l'article 8 de la directive 2011/16/UE qui a instauré l'échange automatique et obligatoire entre les autorités compétentes d'informations concernant certains revenus touchés par des personnes résidant dans un autre État membre que celui où les revenus sont perçus, fut transposé par une modification de la loi précitée du 29 mars 2013. Lors de l'adoption de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) qui couvre l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers et qui transposa la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, le législateur luxembourgeois procéda autrement en créant un dispositif *ad hoc* et en se limitant à une modification très ponctuelle de la loi précitée du 29 mars 2013. Enfin, et au niveau de la loi du 23 juillet 2016 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 et qui a trait à l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et les accords préalables en matière de prix de transfert, le législateur procéda exclusivement à travers une modification de la loi précitée du 29 mars 2013. En ce qui concerne le projet de loi sous revue, il est désormais proposé de s'engager dans la direction diamétralement opposée et de créer un dispositif complètement autonome par rapport à la loi précitée du 29 mars 2013, sans que les auteurs du projet de loi s'en expliquent autrement. De l'avis du Conseil d'État, il serait toutefois souhaitable de disposer, à l'image de la directive 2011/16/UE, d'un dispositif unique et cohérent construit autour de l'échange automatique et obligatoire d'informations et de la coopération administrative dans le domaine fiscal et

cela afin d'éviter un éparpillement des dispositifs comportant souvent des règles analogues.

Si les auteurs du projet de loi ont procédé à une transposition assez fidèle de la directive (UE) 2016/881, le Conseil d'État constate qu'ils n'ont pas repris la nouvelle définition de la notion d'« échange automatique » figurant dans la directive. Le Conseil d'État rappelle que cette définition est donnée dans l'ordre juridique luxembourgeois par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, loi à la modification de laquelle les auteurs du projet de loi ont renoncé en l'occurrence. Cette approche ne porte cependant pas à conséquence dans la mesure où la définition afférente n'a pas été modifiée dans sa substance au niveau de la directive.

Le Conseil d'État note encore que l'annexe du projet de loi, loin de se limiter à de simples modalités techniques du dispositif proposé, est indispensable pour, par exemple, cerner le champ d'application positif et négatif du projet de loi. Le Conseil d'État concède toutefois que la faiblesse du dispositif à ce niveau découle directement de la structure du texte européen, de sorte qu'il peut s'en accommoder.

Enfin, le Conseil d'État relève le caractère très approximatif des données fournies par la fiche financière. Ainsi, elle se limite à faire état de coûts informatiques *initiaux* de 350.000 euros et de coûts en personnel *de l'ordre* de 290.000 euros par an. Le Conseil d'État insiste à ce que les fiches financières qui, aux termes de l'article 79 de la loi modifiée du 8 juin 1999 sur le budget, la comptabilité et la trésorerie de l'État, accompagnent obligatoirement les projets de loi soumis à la Chambre des députés, soient établies avec plus de soin.

Examen des articles

Article 1^{er}

Le renvoi, au niveau de l'article 1^{er}, à l'annexe de la future loi pour les définitions suit l'approche retenue dans la directive 2011/16/UE modifiée. La disposition en question n'appelle pas d'autre observation de la part du Conseil d'État.

Article 2

L'article 2 définit le champ d'application de la loi. C'est en principe l'entité mère ultime d'un groupe d'entreprises multinationales qui réside à des fins fiscales au Grand-Duché de Luxembourg qui devra déposer au Luxembourg la déclaration pays par pays. La disposition en question élargit cependant ensuite le champ d'application de la loi en faisant référence et en étendant l'obligation de déclaration à d'autres entités déclarantes reprises à la section II de l'annexe à la loi. Enfin, ce n'est qu'en se reportant à la section I de l'annexe qu'on apprend que les groupes d'entreprises multinationales qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 750 millions d'euros sont exclus du champ d'application de la loi. Si le Conseil d'État peut s'accommoder de cette approche qui ne facilite cependant guère la lecture du texte, la raison en est que le législateur européen a procédé de la même façon. À titre d'alternative, il faudrait dès lors retravailler de fond en comble

l'ensemble du texte, ce qui augmenterait cependant le risque de ne pas transposer fidèlement la directive.

Pour le reste, le texte proposé n'appelle pas d'autre observation de la part du Conseil d'État, étant donné qu'il se limite à reproduire fidèlement le prescrit de la directive.

Article 3

L'article 3 prévoit en son paragraphe 1^{er} qu'en cas de « défaut de dépôt, de dépôt tardif, incomplet ou inexacte d'informations ou en cas de non-respect des obligations reprises à l'annexe », l'entité déclarante peut se voir infliger une amende d'un maximum de 250.000 euros.

Cette disposition appelle plusieurs observations :

D'après le commentaire des articles, les auteurs du projet de loi se seraient inspirés pour la fixation du maximum de l'amende de la loi du 24 juillet 2015 relative à FATCA et de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) qui couvre l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale. Le Conseil d'État note, pour sa part, que les deux lois en question prévoient en fait à chaque fois deux amendes, une première amende qui est effectivement plafonnée à 250.000 euros et qui sanctionne le « défaut de respect des règles en matière de diligence raisonnable ou en cas de défaut de mise en place de mécanismes en vue de la communication d'informations », et une deuxième amende qui couvre « le défaut de communication, de communication tardive, incomplète ou inexacte d'informations ». Dans le deuxième cas de figure, qui correspond à celui repris dans la loi en projet, l'amende infligée peut être « d'un maximum de 0,5 pour cent des montants qui auraient dû être communiqués sans pouvoir être inférieure à 1.500 euros ». Comme le Conseil d'État conçoit que ce deuxième dispositif est mal adapté au système de la déclaration pays par pays, il peut comprendre que les auteurs du projet de loi se soient rabattus sur la première branche du dispositif de sanction prévu par les lois précitées des 24 juillet et 18 décembre 2015. Il reste qu'on peut se demander si le montant de l'amende répond, compte tenu des personnes visées, aux critères mis en avant par la directive et aux termes desquels les sanctions prévues doivent être effectives, proportionnées et dissuasives.

Le Conseil d'État note ensuite le renvoi tout à fait général figurant dans le texte sous revue et en vertu duquel sera passible d'une amende le non-respect des obligations reprises à l'annexe de la loi. Or, et comme la Cour constitutionnelle soumet les sanctions administratives au respect des principes découlant de l'article 14 de la Constitution¹, le texte proposé devra répondre aux exigences du principe de la légalité des incriminations tel qu'il découle de la disposition constitutionnelle en question et se référer de façon claire et précise aux comportements qu'il est prévu de sanctionner. En l'absence d'un tel dispositif, le Conseil d'État doit s'opposer formellement au texte tel qu'il est proposé et cela dans la mesure où il incrimine indistinctement et sans autre précision le non-respect des obligations reprises à l'annexe de la loi.

¹ **Art. 14.** Nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi.

Enfin, le Conseil d'État propose d'améliorer la formulation de la disposition en précisant que la sanction prévue joue « en cas de défaut de dépôt, de dépôt tardif, de communication de données incomplètes ou inexactes (...) ».

Les dispositions des paragraphes 2 et 3 reprennent des dispositions figurant avec la même teneur dans les lois du 24 juillet 2015 relative à FATCA et du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD) et n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Article 4

L'article 4 règle la façon dont l'Administration des contributions directes communiquera, par voie d'échange automatique, la déclaration pays par pays à toute juridiction soumise à déclaration dans laquelle se trouvent installées une ou plusieurs entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales qui aura fait la déclaration.

Le texte proposé épouse étroitement les contours du texte correspondant de la directive. Il s'en départit toutefois sur un point important, à savoir celui de la définition du destinataire de la communication par l'Administration des contributions directes des déclarations pays par pays. Si la directive se réfère à « tout (...) État membre dans lequel, sur la base des informations contenues dans la déclaration pays par pays, une ou plusieurs Entités constitutives du Groupe d'entreprises multinationales de l'Entité déclarante sont soit résidentes à des fins fiscales, soit imposées au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable », le texte proposé par les auteurs du projet de loi substitue à la notion d'« État membre » celle de « Juridiction soumise à déclaration ». Les raisons de cette approche sont explicitées au commentaire des articles où les auteurs du projet de loi s'expriment comme suit : « Le but de cet article est d'assurer l'échange de la déclaration pays par pays avec les juridictions qui remplissent certains critères et qui ont un intérêt à recevoir l'information mentionnée vu que le Groupe d'entreprises multinationales y a une présence et est soumis à l'impôt sur leur territoire. Le terme Juridiction soumise à déclaration, défini dans l'annexe, Section I, définit une telle juridiction comme un État membre de l'Union européenne respectivement comme une autre juridiction qui figure sur la liste des Juridictions soumises à déclaration, telle que définie par règlement grand-ducal. De telle façon, l'échange sera aussi réalisé avec les pays visés par l'Accord multilatéral entre autorités compétentes portant sur l'échange de la déclaration pays par pays que le Grand-Duché de Luxembourg a ratifié le 27 janvier 2016. »

En ajoutant une quinzième définition à la section I de l'annexe, annexe qui est censée reprendre le texte de l'annexe correspondante de la directive qui en compte quatorze, les auteurs du projet de loi semblent vouloir donner force de loi à l'Accord multilatéral entre autorités compétentes précité.

Cette façon de procéder rappelle celle des auteurs du projet de loi qui est devenu la loi précitée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), loi qui au début devait également servir de cadre pour l'approbation par la Chambre des députés de l'Accord

multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, signé à Berlin le 29 octobre 2014. À l'époque, les auteurs du projet de loi renoncèrent finalement à cette approche en argumentant que l'Accord multilatéral en question n'était pas un traité relevant de l'article 37 de la Constitution et qu'il ne devait dès lors pas être soumis à l'approbation de la Chambre des députés. Parallèlement, ils comptaient cependant donner force de loi à l'engagement politique découlant de la signature par le ministre des Finances de l'Accord multilatéral entre autorités compétentes en incluant l'essence dans la loi en projet à ce moment, approche qui fut finalement entérinée par le législateur.

Le Conseil d'État prend dès lors acte de cette façon de procéder, tout en insistant cependant à ce que le principe de la définition, par voie de règlement grand-ducal, de la liste des Juridictions (au sens de l'annexe) soumises à déclaration figure dans le texte même de la loi, et ne soit pas relégué au niveau d'une simple définition figurant dans une annexe à la loi (voir la définition de la notion de « Juridiction soumise à déclaration » figurant sous le point 1 de la section I de l'annexe). Telle avait d'ailleurs été l'approche du législateur dans le contexte de l'adoption de la loi précitée du 18 décembre 2015.

Article 5

L'article 5 définit le contenu de la déclaration pays par pays.

En ce qui concerne la phrase introductive qui précise que la déclaration pays par pays « est à fournir sous la forme prescrite », le Conseil d'État propose de faire référence au formulaire type inclus dans la section III de l'annexe.

L'article 5 reprend ensuite fidèlement le texte de la directive pour ce qui est des dispositions figurant sous les lettres a) et b) qui définissent le contenu de la déclaration. Ces dispositions ne donnent dès lors pas lieu à observation de la part du Conseil d'État.

Pour ce qui est du texte figurant sous la lettre c) de l'article 5, et aux termes duquel des informations ou explications complémentaires sont, le cas échéant, à fournir en vue de faciliter la compréhension des informations indiquées aux lettres a) et b), le Conseil d'État estime qu'il n'a aucune substance normative et aucune valeur ajoutée, étant donné qu'il ne fait que mettre en avant des pouvoirs qui relèvent de l'arsenal normal des moyens dont dispose l'Administration des contributions directes pour s'acquitter de ses tâches. Au cas où les auteurs du projet de loi décideraient de maintenir le texte proposé, il conviendrait d'en faire, en tout état de cause, un alinéa séparé.

Article 6

L'article 6 définit le délai dans lequel l'échange automatique devra avoir lieu, à savoir quinze mois à compter du dernier jour de l'exercice fiscal du groupe d'entreprises multinationales sur lequel porte la déclaration pays par pays. Dans son avis du 17 octobre 2016, la Chambre des fonctionnaires et employés publics estime que l'introduction, par l'article 6 du projet de loi, d'un délai de communication obligatoire à observer par

l'Administration des contributions directes, s'élevant respectivement à quinze mois pour les exercices fiscaux se situant après 2016 et à dix-huit mois pour la première déclaration relative à l'exercice fiscal 2016 « à compter du dernier jour de l'exercice fiscal du Groupe d'entreprises multinationales sur lequel porte la déclaration pays par pays » posera des problèmes pour la mise en œuvre de ce dispositif par l'administration. À la limite, l'administration ne disposera en effet que de trois mois pour finaliser le dossier et le transmettre aux instances concernées, alors que l'entité déclarante doit remettre sa déclaration dans un délai de douze mois après le dernier jour de l'exercice fiscal déclarable. Si le Conseil d'État comprend le souci qui est celui de la Chambre des fonctionnaires et employés publics, la solution qu'elle propose et qui est d'augmenter le délai de quinze mois n'est cependant pas compatible avec la substance de la directive.

Le Conseil d'État note enfin que le délai de communication obligatoire de dix-huit mois applicable pour le premier exercice fiscal auquel s'appliquera le nouveau dispositif, à savoir celui de 2016, pourrait être inclus dans la disposition de l'article 10 sur la mise en vigueur.

Article 7

L'article 7 définit un certain nombre de restrictions à l'utilisation de la déclaration pays par pays.

Cette disposition figure comme article unique sous le chapitre 3 du projet de loi, chapitre qui est intitulé « Confidentialité et protection des données à caractère personnel ». Cet intitulé est repris des lois précitées du 24 juillet 2015 relative à FATCA et du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD). Or, et contrairement à la disposition figurant dans ces lois, l'article 7 sous revue n'a aucunement trait à la confidentialité et à la protection des données à caractère personnel, le champ de la disposition étant strictement limité aux modalités selon lesquelles l'Administration des contributions directes pourra utiliser les données échangées dans le cadre du dispositif de la déclaration pays par pays. Le Conseil d'État invite dès lors les auteurs du projet de loi à revoir le titre du chapitre 3 en conséquence. Le texte de l'article 7 ne soulève pour le surplus pas d'autre observation de la part du Conseil d'État.

Article 8

L'article 8 définit les procédures de vérification et les pouvoirs d'investigation dont disposera l'Administration des contributions directes dans le contexte de l'application de la loi en projet. Ici encore, le libellé de la disposition proposée reprend celui des dispositions correspondantes dans les lois précitées des 24 juillet et 18 décembre 2015.

Le Conseil d'État considère que le paragraphe 1^{er}, d'après lequel l'Administration des contributions directes contrôlera le respect des obligations de déclaration pays par pays et vérifiera si les entités constitutives du groupe d'entreprises multinationales n'adoptent pas de pratiques ayant pour but de contourner la communication d'informations, est superfétatoire, car sans portée normative.

Le texte de l'article 8 n'appelle pas d'autre observation de la part du Conseil d'État.

Article 9

L'article 9 est identique dans son libellé à des dispositions correspondantes figurant dans les lois précitées des 24 juillet et 18 décembre 2015 et ne donne pas lieu à observation.

Article 10

L'article en question règle la mise en vigueur de la loi en projet. Celle-ci s'appliquera à partir de l'année d'imposition 2016. Le Conseil d'État renvoie par ailleurs à son observation formulée à l'endroit du délai de communication obligatoire applicable à la première déclaration pays par pays relative à l'exercice fiscal 2016 (article 6 du projet de loi). La disposition n'appelle pas d'autre observation de la part du Conseil d'État.

Article 11

L'article 11 définit un intitulé abrégé pour la référence à la future loi. Il ne donne pas lieu à observation.

Annexe

En dehors des adaptations ponctuelles nécessaires au bon alignement du contenu des annexes sur celui du projet de loi, le Conseil d'État ne relève aucune discordance entre l'annexe de la directive 2016/881/UE et l'annexe au projet de loi sous avis. Il renvoie par ailleurs à son observation formulée à l'endroit de l'article 4 du projet de loi.

Observations d'ordre légistique

Article 7

À l'article 7, il convient d'écrire au début de la dernière phrase « Nonobstant ce qui précède » au lieu de « Nonobstant de ce qui précède ».

Article 11

L'article 11 du projet de loi sous avis est à compléter par un point final.

Annexe

Au point 1, alinéa 2, de la section II de l'annexe, il convient d'enlever le « e » final au mot « procurée ».

Ainsi délibéré en séance plénière, le 27 octobre 2016.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Georges Wivenes