

Projet de règlement grand-ducal

portant exécution de l'alinéa 4 du paragraphe 171 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

Avis du Conseil d'État

(21 juillet 2023)

Par dépêche du 27 mars 2023, le Premier ministre, ministre d'État, a soumis à l'avis du Conseil d'État le projet de règlement grand-ducal sous rubrique, élaboré par la ministre des Finances.

Le texte du projet de règlement grand-ducal était accompagné d'un exposé des motifs, d'un commentaire des articles, d'une fiche d'évaluation d'impact ainsi que d'une fiche financière.

Les avis de la Chambre de commerce et de la Chambre des salariés ont été communiqués au Conseil d'État en date des 13 et 15 juin 2023.

Les avis des autres chambres professionnelles, demandés selon la lettre de saisine, ne sont pas encore parvenus au Conseil d'État au moment de l'adoption du présent avis.

Considérations générales

Le projet de règlement grand-ducal sous avis a pour objet de mettre en œuvre le §171 AO, tel que modifié par le projet de loi portant modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale ; de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ; de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ; la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ; la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ; la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des

contributions directes et des cotisations d'assurance sociale, au sujet duquel le Conseil d'État renvoie à son avis du 11 juillet 2023¹.

Dans son avis précité du 11 juillet 2023 sur le projet de loi, le Conseil d'État s'est opposé formellement à la modification du §171 AO au motif que le cadrage normatif y prévu était insuffisant pour satisfaire aux exigences constitutionnelles permettant l'intervention du pouvoir réglementaire grand-ducal dans une matière réservée à la loi².

Dans le but de ne pas retarder la mise en œuvre des deux projets en cause, le Conseil d'État procédera dès à présent à l'analyse des dispositions.

Il s'agit de définir concrètement les obligations déclaratoires des entreprises soumises à ce nouveau régime. Le Conseil d'État comprend que l'intention des auteurs est d'intégrer dans le droit positif luxembourgeois certaines recommandations de l'Organisation de coopération et de développement économique en matière de lutte contre l'évasion fiscale (ci-après « BEPS », pour « *base erosion and profit shifting* »). Le règlement en projet vise particulièrement à mettre en œuvre les recommandations de l'Action n° 13 du Plan BEPS en matière de documentation des prix de transferts. Le Conseil d'État comprend que cette action consiste en une proposition de modèle de législation fixant un standard minimum³.

¹ Avis du Conseil d'État (n° 61.390) du 11 juillet 2023 sur le projet de loi portant modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale ; de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ; de la loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines, de l'Administration des douanes et accises et portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ; la loi générale des impôts (« Abgabenordnung ») ; la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'Administration des contributions directes ; la loi modifiée du 20 mars 1970 portant réorganisation de l'Administration de l'enregistrement et des domaines ; la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes et des cotisations d'assurance sociale (doc. parl. n° 8186).

² *Ibid.*, ad. art. 1^{er}, point 27°.

³ OCDE, *BEPS Action 13 sur la déclaration pays par pays*, document pour l'examen dans les pairs, Octobre 2020, points 1 et 2 : « 1. L'objectif de la déclaration pays par pays est de donner aux administrations fiscales une vue d'ensemble des activités et du profil de risque fiscal des plus grands groupes d'entreprises multinationales. La déclaration pays par pays concerne les groupes d'entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires annuel consolidé est supérieur ou égal à 750 millions EUR (ou son équivalent proche dans la monnaie locale) au cours de l'exercice fiscal précédent. La déclaration pays par pays est établie sur une base annuelle et comporte des informations ventilées par juridiction où le groupe d'entreprises multinationales exerce des activités, incluant : le montant du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées et des parties indépendantes, les bénéfices ou pertes avant impôts, les impôts sur les bénéfices acquittés et ceux qui sont dus, le capital social, les bénéfices non distribués, le nombre d'employés et les actifs corporels. Elle contient également une liste de chacune des entités appartenant au groupe, indiquant sa juridiction de résidence fiscale et la nature de ses activités, ainsi qu'une section consacrée à des explications supplémentaires. Pour assurer une mise en œuvre cohérente de la déclaration pays par pays entre de nombreuses juridictions, le Rapport sur l'Action 13 (OCDE, 2015) contient un modèle de formulaire pour l'établissement des déclarations pays par pays. 2. Le mécanisme des déclarations pays par pays sera généralement le suivant : L'Entité mère ultime du Groupe d'entreprises multinationales préparera sa déclaration pays par pays qu'elle déposera auprès de l'administration fiscale de sa juridiction de résidence fiscale. Celle-ci échangera automatiquement la déclaration avec les administrations fiscales des juridictions où, selon les informations figurant dans la déclaration, le Groupe d'entreprises multinationales possède une Entité constitutive résidente à des fins fiscales. Cet échange sera régi par les dispositions d'un Accord international (comme la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, un accord sur la double imposition ou un accord d'échange de renseignements fiscaux) qui autorise l'échange automatique de renseignements, ainsi que par un Accord éligible entre autorités compétentes qui définit les modalités opérationnelles de l'échange des déclarations pays par pays. D'autres mécanismes de dépôt,

Concrètement, le règlement en projet vise à créer une obligation à la charge de l'entreprise visée de tenir deux fichiers : un fichier principal ayant pour objet de décrire le groupe multinational et un fichier local apportant des informations sur le rôle de l'entité luxembourgeoise au sein de celui-ci. Le Conseil d'État note que de tels fichiers existent déjà en France⁴ et en Belgique⁵.

Le Conseil d'État comprend qu'il est prévu une simple obligation de « tenir à disposition » le fichier en cause. Il se demande si cette obligation est suffisante pour atteindre l'objectif de transparence des mécanismes de prix de transfert annoncé.

Examen des articles

Article 1^{er}

La disposition sous avis vise à définir les entreprises soumises à l'obligation de tenir à disposition le fichier local. Le Conseil d'État rappelle son avis n° 61.390 précité du 11 juillet 2023, dans lequel il propose que les dispositions sous avis ressortent de la loi.

Quant au champ d'application de l'obligation, le Conseil d'État relève que l'obligation vise « [t]oute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales ». Pour la définition du champ d'application personnel de la disposition sous avis, il est procédé à un renvoi à l'annexe de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays⁶. L'annexe en question donne par ailleurs une définition de la notion de « groupe d'entreprises multinationales » comme étant « tout groupe qui comprend deux entreprises ou plus, dont la résidence fiscale se trouve dans des juridictions différentes, ou qui comprend une entreprise établie dans une juridiction à des fins fiscales mais qui est soumise à l'impôt dans une autre juridiction au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable, et qui n'est pas un groupe d'entreprises multinationales exclu »⁷. La catégorie juridique de « groupe d'entreprises multinationales exclu » désigne un groupe qui, sur un exercice fiscal donné, « a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé inférieur à 750 000 000 euros ou un montant en devise locale équivalent approximativement à 750 000 000 euros en

tels que le dépôt par une Entité mère de substitution ou le dépôt local, peuvent être utilisés dans des cas spécifiques en remplacement de ce mécanisme général. », en ligne : <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/beps-action-13-declaration-pays-par-pays-documents-pour-l-examen-par-les-pairs.pdf>.

⁴ Livre des procédures fiscales, art. L13 AA et L13 AB.

⁵ Code des impôts sur le revenu 1992, art. 321/4 et 321/5.

⁶ Loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays, Annexe, section I, point 6: « *L'expression « Entité constitutive » désigne l'une des entités suivantes : a) toute unité opérationnelle distincte d'un Groupe d'entreprises multinationales qui est intégrée dans les États financiers consolidés du Groupe d'entreprises multinationales à des fins d'information financière, ou qui le serait si des participations dans cette unité opérationnelle d'un Groupe d'entreprises multinationales étaient cotées en Bourse ; b) toute unité opérationnelle qui est exclue des États financiers consolidés du Groupe d'entreprises multinationales uniquement pour des raisons de taille ou d'importance relative ; c) tout établissement stable d'une unité opérationnelle distincte du Groupe d'entreprises multinationales appartenant aux catégories a) ou b), sous réserve que l'unité opérationnelle établisse un état financier distinct pour cet établissement stable à des fins réglementaires, fiscales, d'information financière ou de gestion interne ».*

⁷ *Ibid.*, point 4.

janvier 2015 au cours de l'exercice fiscal qui précède immédiatement l'exercice fiscal déclarable, ainsi qu'il ressort de ses États financiers consolidés au titre de cet exercice fiscal antérieur »⁸.

Le Conseil d'État comprend que seules les entités constitutives d'un groupe d'entreprises multinationales qui n'est pas un groupe d'entreprises multinationales exclu sont visées. En d'autres termes, seules les entités constitutives appartenant à un groupe qui a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé supérieur à 750 000 000 euros au cours de l'exercice fiscal précédent sont visées.

Le Conseil d'État note, en outre, que le dispositif sous avis ajoute la condition que l'entité concernée « réside à des fins fiscales au Luxembourg ». Le Conseil d'État se demande si cette précision a un quelconque apport normatif, alors que le renvoi opéré à la définition préexistante en droit positif est suffisant. Faut-il comprendre qu'une entité visée qui serait établie au Grand-Duché pour d'autres fins ne serait pas soumise au mécanisme de déclaration ?

Surtout, le concept de « résidence à des fins fiscales » n'est pas une catégorie juridique consacrée en droit luxembourgeois. Il s'interroge dès lors sur le sens à donner à ces termes et se demande pourquoi les auteurs n'ont pas entendu limiter ainsi le régime. Au vu du flou entourant la notion de « résidence à des fins fiscales », le dispositif sous avis encourt la sanction de l'article 102 de la Constitution pour contrariété avec le principe constitutionnel de sécurité juridique. Le Conseil d'État demande que la disposition sous avis soit reformulée comme suit :

« Art. 1^{er}.

Toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinationales, telle que définie à l'annexe, section I, de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays pour les groupes d'entreprises multinationales, ~~qui réside à des fins fiscales au Grand-Duché de Luxembourg,~~ doit tenir à disposition une documentation concernant l'analyse des prix de transfert des transactions réalisées avec les autres entités du groupe d'entreprises multinationales, appelée « fichier local ». »

Article 2

La disposition sous avis a pour objet de définir le contenu du fichier local. La disposition prend la forme d'un inventaire des documents et informations requis.

Le Conseil d'État note que les modalités concrètes du maintien du fichier ne sont pas réglées par le règlement en projet. Il donne à considérer que le droit belge a opté pour un formulaire établi par arrêté royal⁹. Selon le Conseil d'État, cette option est utile alors qu'elle permet de simplifier la déclaration tant pour le contribuable que pour l'administration. Il suggère dès lors que ces modalités concrètes soient définies.

⁸ *Ibid.*, point 5.

⁹ Arrêtés royaux du 28 octobre 2016 fixant le modèle de formulaire, *Moniteur belge* du 2 décembre 2016.

Article 3

La disposition sous avis vise à définir l'obligation de tenir un fichier principal comme s'imposant à toute entité constitutive d'un groupe d'entreprises multinational dans deux hypothèses alternatives. Une telle entité devra tenir un fichier principal si le montant net de son chiffre d'affaires au titre d'un exercice d'exploitation est supérieur ou égal à 100 millions d'euros ou si le total de son bilan à la date de clôture est supérieur ou égal à 400 millions d'euros.

Conformément au commentaire adressé à l'encontre de l'article 1^{er} du projet de règlement grand-ducal sous rubrique, le Conseil d'État considère que la présente disposition devrait ressortir de la loi.

Quant au champ d'application de la disposition sous avis, le Conseil d'État comprend que les seuils en termes de montant net du chiffre d'affaires ou de total de bilan en ce qui concerne le fichier principal se rapportent à la seule entité constitutive et non au groupe. L'obligation de tenir un fichier principal ne s'appliquera donc qu'aux seules entités constitutives appartenant à un groupe qui a réalisé un chiffre d'affaires total consolidé supérieur à 750 000 000 euros au cours de l'exercice fiscal précédent et pour autant que l'entité constitutive en question réalise un chiffre d'affaires au titre d'un exercice d'exploitation supérieur ou égal à 100 millions d'euros ou que le total de son bilan à la date de clôture est supérieur ou égal à 400 millions d'euros.

Au vu du flou entourant la notion de « résidence à des fins fiscales », le dispositif sous avis encourt la sanction de l'article 102 de la Constitution pour contrariété avec le principe constitutionnel de sécurité juridique. Le Conseil d'État demande que les termes « qui réside à des fins fiscales au Luxembourg » soient supprimés.

Article 4

La disposition sous avis a pour objet de définir le contenu du fichier principal.

Le Conseil d'État renvoie à son commentaire à l'encontre de l'article 2 du projet de règlement grand-ducal sous rubrique et suggère que les modalités pratiques de la tenue du fichier soient définies.

Articles 5 et 6

Sans observation.

Observations d'ordre légistique

Observations générales

Pour marquer une obligation, il suffit généralement de recourir au seul présent de l'indicatif, qui a, comme tel, valeur impérative, au lieu d'employer le verbe « devoir ».

Les énumérations se font en points, caractérisés par un numéro suivi d'un exposant « ° » 1°, 2°, 3°, ..., elles-mêmes éventuellement subdivisées en lettres minuscules suivies d'une parenthèse fermante a), b), c), ... Chaque élément de l'énumération commence par une minuscule et se termine par un point-virgule, sauf le dernier qui se termine par un point. Dans cette hypothèse, les renvois à l'intérieur du dispositif sont, le cas échéant, à adapter en conséquence.

Il n'est pas indiqué de mettre des termes entre parenthèses dans le dispositif.

Il ne faut pas procéder à des groupements d'articles que ne justifieraient pas la diversité de la matière traitée, le nombre élevé d'articles, le souci de clarté ou la facilité de consultation du texte. Partant, une subdivision en chapitres du dispositif n'est en l'espèce pas de mise et à écarter.

Intitulé

Il y a lieu d'indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés. Ainsi il faut écrire « paragraphe 171, alinéa 4, de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ».

Préambule

Au fondement légal, le terme « le » est à remplacer par le terme « son » et il faut ajouter une virgule avant les termes « et notamment », pour écrire « , et notamment son paragraphe 171, alinéa 4 ; ».

Selon la lettre de saisine, les avis des chambres professionnelles ont été demandés. Les deuxième et troisième visas sont à adapter pour tenir compte des avis effectivement parvenus au Gouvernement au moment où le règlement grand-ducal en projet sera soumis à la signature du Grand-Duc.

Article 1^{er}

Lorsqu'un acte est cité, il faut veiller à reproduire son intitulé tel que publié officiellement, indépendamment de sa longueur, sauf s'il existe un intitulé de citation.

Il y a lieu d'insérer le terme « modifiée » entre la nature et la date de l'acte en question, étant donné que celui-ci a déjà fait l'objet de modifications depuis son entrée en vigueur.

Il faut indiquer avec précision et de manière correcte les textes auxquels il est renvoyé, en commençant par l'article et ensuite, dans l'ordre, le paragraphe, l'alinéa, le point, la lettre et la phrase visés.

Lors des renvois, les différents éléments auxquels il est renvoyé sont à séparer par des virgules.

Au vu des développements qui précèdent, il convient d'écrire :

« groupe d'entreprises multinationales, tel que défini à l'annexe, section I, point 4°, de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ».

L'article sous revue est à terminer par un point final.

Article 2

À la lettre a), les formules « du (des) » et « lequel (lesquels) » sont à écarter. Il y a lieu de recourir au pluriel pour viser indistinctement un ou plusieurs éléments.

À la lettre b), en ce qui concerne l'emploi du terme « notamment », le Conseil d'État signale que si celui-ci a pour but d'illustrer un principe établi par le texte, il est à écarter comme étant superfétatoire. Une énonciation d'exemples est en effet sans apport normatif. Cette observation vaut également pour l'article 4, lettre h).

Article 3

Le Conseil d'État renvoie à ses observations d'ordre légistique formulées à l'endroit de l'article 1^{er} et demande d'écrire :

« groupe d'entreprises multinationales, tel que défini à l'annexe, section I, point 4°, de la loi modifiée du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays ».

En ce qui concerne les montants d'argent, ceux-ci sont à rédiger en chiffres et les tranches de mille sont séparées par une espace insécable. Par ailleurs, le terme « d' » avant le terme « euros » est à omettre. Partant, il faut écrire « 100 000 000 euros » et « 400 000 000 euros ».

Article 4

À la lettre c), le Conseil d'État relève que le symbole « % » est à remplacer par les termes « pour cent ».

Chapitre 3

Si les auteurs du projet de règlement sous revue entendent maintenir la subdivision du dispositif en chapitres, il convient dans cette logique de reprendre les articles 5 et 6 sous un chapitre 3 nouveau intitulé « Dispositions finales ».

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 14 votants, le 21 juillet 2023.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Christophe Schiltz