



Commission des Finances et du Budget

Procès-verbal de la réunion du 11 novembre 2016

Ordre du jour :

1. Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 20 octobre 2016
2. 7020 Projet de loi du 2016 portant mise en oeuvre de la réforme fiscale 2017
- Rapporteur: Madame Joëlle Elvinger
- Examen du projet de loi
3. 7031 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
- Rapporteur: Monsieur Eugène Berger
- Examen de l'avis du Conseil d'Etat
- Adoption d'une série d'amendements (voir courrier électronique du 10 novembre 2016)
4. Divers

*

Présents : M. André Bauler, M. Eugène Berger, M. Alex Bodry, Mme Joëlle Elvinger, M. Franz Fayot, M. Gast Gibéryen, M. Claude Haagen, M. Laurent Mosar, M. Gilles Roth, M. Marc Spautz, M. Claude Wiseler

Mme Pascale Toussing, du Ministère des Finances, Direction Fiscalité
M. Mathis Mellina, de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines (AED)
M. Pierre Frisch, du Ministère des Finances
M. Luc Schmit, de l'Administration des Contributions directes (ACD)
Mme Caroline Guezennec, de l'Administration parlementaire

Excusés : M. Henri Kox, Mme Viviane Loschetter, M. Roy Reding

*

Présidence : M. Eugène Berger, Président de la Commission

*

1. **Approbation du projet de procès-verbal de la réunion du 20 octobre 2016**

Le projet de procès-verbal est approuvé.

2. **7020 Projet de loi du 2016 portant mise en oeuvre de la réforme fiscale 2017**

Modification de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire (...)

Renforcement des moyens des administrations fiscales en matière d'échange d'informations avec la cellule de renseignement financier et les autorités judiciaires

Article 10, 2°

La loi du 19 décembre 2008 a mis en œuvre le programme de coalition de 2004 dans lequel le gouvernement avait annoncé un renforcement de la coopération entre l'ACD et l'AED.

Les changements de paradigme engendrés par les événements survenus depuis la crise financière de 2008 imposent une adaptation des textes dans le sens d'une implication accrue des administrations fiscales dans les mécanismes de contrôle et de coopération, d'autant plus que la réforme fiscale aura des répercussions sur certains critères d'imposition qui relèvent de leur ressort.

Suite aux modifications apportées au droit pénal fiscal en vertu du présent projet de loi, l'article 10, 2° propose d'adapter comme suit l'article 16 de la loi du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative et judiciaire et le renforcement des moyens de l'ACD, de l'AED et de l'Administration des douanes et accises (ADA) :

- En complétant le paragraphe (1) par un deuxième alinéa permettant à l'ACD et à l'AED de transmettre à la cellule de renseignement financier, à sa demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme. Cette nouvelle disposition vise à assurer que suite à l'extension de l'infraction de blanchiment aux infractions fiscales pénales en vertu du présent projet de loi, la cellule de renseignement financier puisse demander aux administrations fiscales les informations qui sont susceptibles d'être utiles lorsqu'elle effectue une analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme.

- En complétant l'article 16 par un paragraphe (3) nouveau permettant aux autorités judiciaires de transmettre à l'ACD et à l'AED toute information susceptible d'être utile dans le cadre de l'exercice des missions dévolues à ces administrations fiscales.

Modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée :

Augmentation des garanties de recouvrement de l'Etat et responsabilisation des dirigeants/gérants en matière de paiement de la TVA

Article 12, 1°

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt payé par le consommateur final aux opérateurs soumis à la TVA qui la collectent pour le compte de l'Etat. Pour cette raison, il est

important d'assurer que cet impôt soit effectivement payé par lesdits opérateurs à l'Etat et ne soit pas détourné à d'autres fins.

En vue d'augmenter les garanties de recouvrement de l'Etat et de responsabiliser les personnes qui dirigent, respectivement gèrent, toute entité soumise à la TVA, il est opportun de prévoir des dispositions légales permettant de poursuivre les dirigeants sociaux (de droit ou de fait), les mandataires et les ayants-droit sur leur patrimoine personnel dans les cas où ceux-ci n'ont pas veillé au respect des obligations légales qui sont imposées aux assujettis à la TVA et/ou ceux-ci n'ont pas payé la TVA par les moyens financiers dont ils assurent la gestion.

Il faut noter que les dispositions de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») permettent depuis longtemps à l'ACD d'émettre un bulletin d'appel en garantie (« Haftungsbescheid ») à l'encontre des représentants d'entreprises qui n'ont pas accompli ou veillé à l'accomplissement des obligations qui incombent à la personne représentée.

Dans ce contexte, on doit relever que suivant la jurisprudence administrative, le fait par l'employeur de verser un salaire sans pour autant effectuer, voire de continuer, les retenues qui s'imposent, s'analyse en un détournement des sommes en question au profit de la société, alors que cette partie du salaire est due à l'Etat non par l'employeur mais par le salarié, l'employeur ne faisant office que d'intermédiaire appelé à agir en lieu et place du salarié (jugement du Tribunal administratif du 2 mai 2002).

Or, le même raisonnement s'applique en matière de TVA. Compte tenu également de la dimension inquiétante de la fraude intracommunautaire, il est jugé indispensable d'introduire dans la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée des dispositions analogues à celles contenues dans l'Abgabenordnung.

Les nouveaux articles 67-1 à 67-4 sont insérés à la suite de l'article 67 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

En ce qui concerne le nouvel article 67-1

L'alinéa 1 s'inspire du paragraphe 103 Abgabenordnung.

D'une manière générale, les dirigeants d'un assujetti à la TVA doivent veiller au respect de toutes les obligations légales qui sont imposées aux assujettis à la TVA.

Il s'agit essentiellement des obligations de paiement, d'identification, de facturation, de déclaration, de dépôt d'états récapitulatifs et de tenue de comptabilité prévues au Chapitre IX de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, l'alinéa 1 de ce nouvel article, tout comme le paragraphe 103 Abgabenordnung en matière d'impôts directs, insiste plus particulièrement sur l'obligation de veiller à ce que la TVA due soit payée à l'aide des fonds administrés.

L'alinéa 2 s'inspire du paragraphe 106 Abgabenordnung.

Il vise la situation où un assujetti à la TVA a disparu et qu'il n'y a donc plus d'activité économique. Dans ce cas les ayants-droit, liquidateurs ou curateurs doivent veiller à prélever sur les fonds administrés les fonds nécessaires pour acquitter la TVA due avant la disparition de l'assujetti à la TVA.

L'alinéa 3 s'inspire du paragraphe 117 Abgabenordnung.

Il impose aux ayants-droit, liquidateurs ou curateurs de l'assujetti disparu (p.ex. dissolution sans liquidation par réunion de toutes les actions en une seule main) ou en voie de disparition (liquidation volontaire ou judiciaire, faillite) de vérifier immédiatement la situation patrimoniale et financière de l'assujetti concerné et de signaler toute irrégularité dans les déclarations TVA au bureau d'imposition compétent. A défaut, leur responsabilité personnelle peut être engagée.

En ce qui concerne le nouvel article 67-2

L'article 67-2 s'inspire du paragraphe 109 Abgabenordnung.

Il retient le principe de la responsabilité personnelle et solidaire des dirigeants, ayants-droit, liquidateurs et curateurs lorsque des obligations légales qui incombent aux personnes assujetties à la TVA qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou qu'il n'a pas été assuré que la TVA soit payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion.

Par ailleurs, comme il s'agit d'une responsabilité solidaire, les personnes concernées ne peuvent invoquer en leur faveur ni le « bénéfice de discussion » ni le « bénéfice de division ».

Il en résulte notamment que l'assujetti ne doit pas nécessairement être insolvable avant que la procédure de l'appel en garantie soit lancée, et que la procédure peut être lancée contre un seul dirigeant pour toute la dette d'impôt alors même qu'il y a plusieurs dirigeants.

En ce qui concerne le nouvel article 67-3

L'article 67-3 s'inspire des paragraphes 118 Abgabenordnung et 149 Abgabenordnung.

Cet article vise à donner compétence au directeur de l'AED respectivement à son délégué d'émettre une décision d'appel en garantie et détermine les règles de notification et de recours.

En ce qui concerne le nouvel article 67-4

L'article 67-4 prévoit que l'action en responsabilité personnelle et solidaire des dirigeants, ayants-droit, liquidateurs et curateurs se prescrit parallèlement à la prescription de l'action contre l'assujetti.

Discussion :

En réponse à un certain nombre de questions, le représentant de l'AED fournit les explications suivantes :

- Le « préjudice » à prouver par l'AED pour que la procédure de l'appel en garantie puisse être enclenchée ne doit pas être définitif. Il s'agit de prouver que les obligations légales qui incombent aux personnes assujetties à la TVA qu'ils gèrent n'ont pas été respectées ou qu'il n'a pas été assuré que la TVA soit payée par les moyens financiers dont ils assurent la gestion.
- Ce n'est que dans des cas plutôt rares où des sociétés fiduciaires ou de conseil fiscal agissent comme dirigeant de fait d'une société que l'AED pourrait émettre une décision d'appel en garantie à leur encontre.
- En présence de plusieurs dirigeants de droit, il est probable que l'AED adresse l'appel en garantie à l'administrateur délégué ou alors à celui qu'elle juge davantage

« responsable ». Un appel en garantie peut également être adressé à plusieurs administrateurs.

- Quant à la référence à un jugement en première instance récent du tribunal administratif portant sur la responsabilité d'un administrateur (suite à un procès au cours duquel la défense de l'accusé a invoqué les droits de l'homme), il y a lieu d'attendre s'il est fait appel à ce jugement avant de pouvoir en tirer des conclusions.

Le Président de la sous-commission « Préservation des entreprises et Modernisation du droit de la faillite » signale que la responsabilité des dirigeants/gérants d'entreprises a été discutée au sein de la sous-commission. Cette dernière a conclu que la responsabilité des dirigeants/gérants d'entreprises dans le domaine de la TVA n'est pas comparable à celle à remplir en matière de comblement de passif. Les dispositions proposées en matière de TVA semblent ainsi appropriées.

Relèvement des amendes fiscales prononcées en matière de TVA

Article 12, 2°

Le relèvement du montant des amendes fiscales, pouvant désormais aller de 250 à 10.000 euros, susceptibles d'être prononcées en matière de TVA pour le non-respect des obligations incombant aux assujettis à la TVA en vertu de la loi TVA et de ses règlements d'exécution est destiné à mieux assurer le respect de ces obligations et à permettre à l'administration compétente de pouvoir mieux exercer sa mission de contrôle et de la répression de la fraude, ainsi que de respecter ses obligations communautaires en matière de coopération administrative conformément au règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010.

Article 12, 3° et 4°

Le texte projeté permet de porter le montant actuel des astreintes décidées en cas de non-respect du devoir de communication des assujettis, à un montant pouvant aller jusqu'à 25.000 euros. Compte tenu des intérêts financiers souvent en jeu, il s'agit de renforcer les pouvoirs coercitifs de l'administration fiscale à ce niveau.

Article 12, 5°

L'article 77, paragraphe 3 de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée a pour objet de sanctionner au niveau administratif certaines infractions commises par un assujetti à la loi TVA et à ses dispositions d'exécution. L'amende est fixée proportionnellement à la taxe sur la valeur ajoutée éludée ou du remboursement indûment obtenu. En matière de TVA, ces infractions peuvent notamment consister dans le fait de ne pas déclarer une partie du chiffre d'affaires, de déduire une taxe en amont qui concerne des dépenses privées, de ne pas calculer le prorata de déduction de manière correcte ou de sous-évaluer le chiffre d'affaires dans les déclarations périodiques (mensuelles ou trimestrielles).

D'une manière générale, on peut relever que les amendes fiscales sont prononcées par le directeur de l'administration ou par son délégué. Elles sont payables dans le mois de la notification de la décision écrite, nonobstant l'exercice d'une voie de recours et ce sur base de l'article 78 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, les délais et les voies de recours contre la décision directoriale sont réglés de manière détaillée par l'article 79 de la loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée.

L'amende fiscale prévue à l'article 77, paragraphe 3 passe d'un montant de 10% de la TVA éludée à un montant de « 10 à 50% » de la TVA éludée.

Fraude fiscale aggravée et escroquerie fiscale en matière de TVA

Article 12, 6°

Le nouveau paragraphe 1 de l'article 80, de la loi modifiée du 12 février 1979 vise la fraude fiscale aggravée et l'escroquerie fiscale en matière de TVA.

Pour mieux tenir compte des spécificités de la législation en matière de TVA, le projet prévoit de procéder par des définitions autonomes en ce domaine. Il ne fait donc plus référence *expressis verbis* aux dispositions de l'article 29 de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession, mais il en reprend la substance avec une différence notable, c'est qu'un remboursement indu peut également être sanctionné.

Il faut savoir qu'à l'heure actuelle, la jurisprudence luxembourgeoise estime que, dans le cadre de l'article 29 de la loi du 28 janvier 1948, le législateur a entendu sanctionner et punir des faits commis par une personne imposable ou un assujetti tendant à alléger sa ponction fiscale et non pas un cas de figure consistant à se faire rembourser une somme d'argent à titre de TVA en amont. Cette lacune législative doit donc être comblée afin de combattre notamment la fraude carrousel en matière de TVA. Pour cette raison, le terme « remboursement indûment obtenu » est inséré à différents endroits du nouveau texte.

Par ailleurs, il faut noter qu'en matière de TVA, qui soumet à la taxe des transactions économiques individuelles, le montant de la fraude, que ce soit en montant absolu ou en pourcentage, doit être évalué par période déclarative à laquelle est soumis l'assujetti. Cette période déclarative est mensuelle, trimestrielle ou annuelle en fonction du chiffre d'affaires de l'assujetti. Il ne saurait, en effet, être justifié que l'administration, exposée à un cas de fraude-carrousel en début d'année, soit cantonnée à attendre jusqu'à la réception de la déclaration annuelle.

La saisine du Parquet par l'administration se fait automatiquement si l'un des deux seuils prévus (fraude portant sur un montant supérieur au quart de la taxe sur la TVA due ou supérieur à 200.000 euros) se trouve dépassé (système du « double déclic »). Toutefois, pour des raisons de proportionnalité, la fraude doit toujours dépasser le montant de 10.000 euros avant de pouvoir être poursuivie pénalement comme fraude fiscale aggravée.

La tentative de ces infractions est punissable. Il faut noter que celui qui se rendra complice d'une de ces infractions pourra être poursuivi pénalement sur base des dispositions du Code pénal (p.ex. mandataires sociaux, professionnels de la comptabilité et différents conseils). Pour la fraude fiscale aggravée, un emprisonnement allant d'un mois à 3 ans et une amende pouvant atteindre le sextuple de la TVA éludée sont prévus. Pour l'escroquerie fiscale, un emprisonnement allant d'un mois à 5 ans et une amende pouvant atteindre le décuple de la TVA éludée sont prévus.

L'alinéa 5 dispose que la poursuite d'une fraude fiscale aggravée ou d'une escroquerie fiscale appartient exclusivement aux autorités judiciaires.

Les alinéas 6 et 7 du nouveau paragraphe 1 de l'article 80 prévoient une interruption de la prescription de l'action publique au cas où les bulletins portant rectification ou taxation d'office sont attaqués par voie de réclamation respectivement si la décision directoriale concernant la réclamation fait l'objet d'un recours judiciaire. Il s'agit d'empêcher qu'un assujetti puisse éviter une poursuite au pénal en faisant des recours dilatoires au niveau administratif et judiciaire.

Article 12, 7°

Le paragraphe 2 de l'article 80 doit être adapté, étant donné que la référence à l'article 29 de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession a disparu dans le nouveau paragraphe 1 de l'article 80.

Par ailleurs, étant donné que l'auteur d'un faux certificat ou la personne ayant fait usage d'un faux certificat, n'a pas nécessairement éludé la TVA ou obtenu un remboursement indu, il est nécessaire de prévoir une amende déterminée.

Article 12, 8°

Etant donné que les personnes morales ne peuvent pas être tenues solidairement responsables des amendes, dommages-intérêts et frais résultant des condamnations prononcées contre des personnes physiques et ce sur base du principe de la personnalité des peines et de la présomption d'innocence, il faut supprimer le paragraphe 4 de l'article 80.

Le dispositif prévu au paragraphe 5 de l'article 80, n'est pas conforme à l'article 32(3) de la Constitution et doit donc être supprimé.

Modification de la loi modifiée du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession :

Diminution de l'amende en cas de dissimulation dans le prix d'une vente d'immeubles et dans la soulte d'un échange ou d'un partage

Article 13, 1°

La modification proposée à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 28 janvier 1948 fait ressortir le fait que la poursuite de la fraude se poursuit ou bien au niveau administratif ou bien au niveau pénal.

Le niveau des amendes administratives est clairement délimité par rapport à celles rendues en matière pénale. Pour cette raison, il est prévu, que l'amende administrative actuelle ne puisse dépasser le quadruple des droits éludés.

L'amende pour dissimulation dans le prix d'une vente d'immeubles et dans la soulte d'un échange ou d'un partage passe du montant égal à la somme dissimulée à un montant ne pouvant dépasser le quadruple des droits éludés.

Article 13, 2°

La modification proposée de l'article 5 de la loi modifiée du 28 janvier 1948 fait uniquement ressortir le fait que la poursuite de la fraude se poursuit ou bien au niveau administratif ou bien au niveau pénal.

Augmentation de l'amende prévue en cas de non-respect des dispositions de l'article 12 de la loi modifiée du 28 janvier 1948

Article 13, 3°

L'amende visant à sanctionner le non-respect par les marchands de biens de leurs obligations légales est augmentée afin de permettre une adaptation de son montant inchangé depuis 1948 à l'évolution de l'indice des prix à la consommation au cours des dernières décennies. Les amendes de « 25 euros à 1.250 euros » sont ainsi remplacées par des amendes de « 100 euros à 5.000 euros ». D'autre part, le prononcé plus nuancé d'amendes en fonction de la gravité de l'infraction aux dispositions légales sera dorénavant possible

Fraude fiscale aggravée et escroquerie fiscale en matière de droits d'enregistrement et de succession

Article 13, 4°

Comme la loi modifiée du 28 janvier 1948 et la loi du 27 décembre 1817 sur le droit de succession contiennent déjà de nombreuses dispositions pour sanctionner la fraude par voie administrative en ces matières, il n'est pas nécessaire de prévoir une disposition légale spécifique à ce sujet.

L'article 29 de la loi modifiée du 28 janvier 1948, modifié par le présent article 13, 4°, concernera dorénavant la poursuite de la fraude fiscale aggravée et de l'escroquerie fiscale de la totalité des impôts, droits et taxes dont la perception est attribuée à l'AED à l'exception de la TVA, puisque la poursuite de ces cas de fraudes sera régie par le nouvel article 80 de la loi du 12 février 1979 relative à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les deux formes de fraudes seront poursuivies et punies pénalement de la même manière qu'en matière d'impôts directs et en matière de TVA. De plus, étant donné la multiplicité des impôts, droits et taxes qui sont perçus par l'AED (taxe d'abonnement, impôt sur les assurances, droits d'enregistrement, de succession, de timbres et d'hypothèques) le montant de la fraude, que ce soit en montant absolu ou en pourcentage, doit être évalué par période déclarative ou par fait générateur. A noter que la fraude doit dépasser le seuil de 10.000 euros avant de pouvoir être poursuivie comme fraude fiscale aggravée.

Pour la fraude fiscale aggravée, un emprisonnement allant d'un mois à 3 ans et une amende pouvant aller de 25.000 euros au sexuple des droits éludés sont prévus. Pour l'escroquerie fiscale, un emprisonnement allant d'un mois à 5 ans et une amende pouvant aller de 25.000 euros au décuple des droits éludés sont prévus.

L'alinéa 5 dispose que la poursuite d'une fraude fiscale aggravée ou d'une escroquerie fiscale appartient exclusivement aux autorités judiciaires.

Le dernier alinéa du nouvel article 29 prévoit une interruption de la prescription de l'action publique au cas où une personne fait une opposition à contrainte. La contrainte est le premier acte de poursuite pour le recouvrement des créances du Trésor et son exécution peut être suspendue par voie d'opposition. Il s'agit d'empêcher qu'une personne puisse éviter une poursuite au pénal en faisant des recours dilatoires au niveau judiciaire.

Finalement, un réagencement de l'article 29 s'avère également nécessaire, suite à diverses modifications législatives intervenues en matière pénale.

Modification de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement

Article 14

Les modifications prévues de la loi modifiée du 22 frimaire an VII organique de l'enregistrement ont pour objectif :

- d'augmenter l'efficacité des expertises fiscales en permettant à l'AED de se référer dorénavant à des fonds de même nature qui ne sont plus strictement voisins, mais situés plus largement dans la même commune respectivement dans les communes limitrophes du bien faisant l'objet d'une expertise ;
- de supprimer l'obligation d'enregistrement dans un délai de rigueur de trois mois des actes sous seing privé portant sur des baux respectivement portant cession ou subrogation de ces derniers ; dans la mesure où l'obligation d'enregistrement par son usage d'un acte sous seing privé non enregistrable dans un délai de rigueur disparaît, il n'existe dorénavant plus aucune obligation d'enregistrement en matière de baux même si leur enregistrement volontaire reste évidemment possible ;
- de modifier l'obligation d'enregistrement d'actes sous seing privé par leur usage en limitant cette obligation aux seuls actes obligatoirement enregistrables par leur forme ou par leur objet dans un délai de rigueur tout en précisant la notion même d'usage : c'est ainsi que l'usage d'un acte écrit sous seing privé peut dorénavant être établi par simple référence faite à cet acte par acte notarié, par acte d'huissier et par autre acte public ainsi qu'en justice. La modification du régime de l'usage rend nécessaire l'introduction d'une obligation expresse d'enregistrement de tout acte ou écrit annexé à un acte obligatoirement enregistrable respectivement déposé en vertu d'un acte notarié : il s'agit notamment de garantir aussi pour l'avenir l'enregistrement des procurations et des plans dont l'enregistrement en tant qu'actes sous seing privé n'est soumis à aucun délai de rigueur. A noter que les nouvelles dispositions introduites à l'article 23 de la loi modifiée du 22 frimaire an VII s'inspirent dans une certaine mesure des dispositions analogues prévues actuellement par la législation fiscale en France et en Belgique qui ont d'ores et déjà réformé le régime de l'usage tel qu'il avait été introduit à la fin du 18^e siècle.

Modification de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession

Article 17

L'amende prévue à l'article 10 de la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession est portée à 25 euros (au lieu de 1 euro) pour chaque semaine de retard afin de garantir le dépôt dans les délais légaux des déclarations en cas de successions non passibles de droits. En effet, en absence de sanctions efficaces, les déclarations relatives aux successions non passibles, car échues en ligne directe, sont actuellement souvent déposées avec un retard considérable. Ce retard peut être source de difficultés dans la mesure où la mutation des droits réels immobiliers en matière de successions se fait sur base des déclarations précitées en absence de transcription hypothécaire en cas de transmission de droits réels immobiliers pour cause de décès.

Echange de vues général :

- Le secret professionnel bancaire peut gêner l'AED dans ses travaux de recouvrement de la TVA. L'AED dispose néanmoins de moyens d'action et de preuve complémentaires lui permettant d'arriver à ses moyens le cas échéant.

- Suite à la dépénalisation de la fraude fiscale simple par le biais du présent projet de loi, les procès en cours ne devraient pas conduire à une condamnation.
- Il est rappelé que les dispositions relatives à la fraude fiscale aggravée s'appliqueront aux infractions commises après le 1^{er} janvier 2017. Il est encore précisé que l'amnistie fiscale accordée pour les années 2016 et 2017 n'empêche en aucun cas les poursuites pour blanchiment de capitaux des cas régularisés.

Les dispositions de la réforme fiscale relatives au droit pénal feront encore l'objet d'une réunion jointe entre la Commission juridique et la Commission des Finances et du Budget.

3. 7031 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

La Commission examine l'avis du Conseil d'Etat et une série d'amendements parlementaires qui leur a été communiquée par courrier électronique le 10 novembre 2016.

Considérations générales :

Dans ses considérations générales, le Conseil d'Etat constate 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 de la directive 2011/16/UE (DAC 1). Le législateur luxembourgeois a, lors de la transposition de la directive, 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 DAC 1 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 DAC 1 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 (DAC 2), 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 (DAC 3), le législateur procéda exclusivement à travers une modification de la loi précitée du 29 mars 2013. En ce qui concerne le présent projet de loi, il est 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.

Le Conseil d'Etat conclut qu'il aurait souhaité 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.

Le représentant de l'ACD ne partage cependant pas l'avis du Conseil d'Etat. Il explique que la DAC 1 était une directive autonome transposée au Luxembourg par le biais d'une loi autonome. La DAC 2, quant à elle, comportait une disposition ayant un pendant au niveau de l'OCDE. D'où le choix de transposer, d'une part, la partie commune (UE et OCDE) par le biais d'une loi autonome et, d'autre part, le restant par des adaptations de la loi de transposition de la DAC 1. La DAC 3 a été transposée par insertion dans la loi de transposition de la DAC 1 en raison du fait qu'elle n'avait pas de pendant au niveau de l'OCDE. Le cas de la présente directive à transposer (directive 2016/881 ou DAC 4) ressemble à celui de la DAC 2 : vu l'existence d'un pendant au niveau de l'OCDE, le volet commun (UE et OCDE) est placé dans une loi à part. Une incorporation de ce volet (applicable également à d'autres pays hors UE) dans la loi de transposition de la DAC 1 aurait nécessité trop de modifications de cette loi, puisque son champ d'application se limite aux membres de l'UE.

Article 3 :

Dans son avis, le Conseil d'État note 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 Constitution, 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 s'oppose 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.

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 (...) ».

Afin de donner suite à l'opposition formelle du Conseil d'État, la Commission des Finances et du Budget décide d'amender le paragraphe (1) de l'article en proposant un texte qui spécifie clairement les obligations reprises à l'Annexe qui peuvent faire l'objet d'une amende. Il reprend par ailleurs la proposition de formulation du Conseil d'État. (amendement 1).

Le paragraphe (1) de l'article 3 est remplacé comme suit :

« (1) En cas de défaut de dépôt ou de notification telle que définie à l'Annexe, section II, paragraphes (3) et (4) de la présente loi, de dépôt tardif, de notification tardive telle que définie à l'Annexe, section II, paragraphes (3) et (4) de la présente loi, de communication de données incomplètes ou inexactes ou en cas de non-respect de l'obligation d'informer l'Administration des contributions directes du refus de l'Entité mère ultime de mettre à disposition les informations nécessaires conformément à l'Annexe, section II, paragraphe (1) de la présente loi, l'Entité déclarante ou l'Entité constitutive résidente peut encourir une amende d'un maximum de 250.000 euros.»

Article 4 :

Le Conseil d'État insiste 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 du 18 décembre 2015.

La Commission des Finances et du Budget décide d'amender l'article 4 afin de donner suite à la requête du Conseil d'État. (**amendement 2**)

L'article 4 est modifié comme suit :

« **Art. 4 (1)** L'Administration des contributions directes communique, par voie d'échange automatique et dans le délai fixé à l'article 6 de la présente loi, la déclaration pays par pays à toute Juridiction soumise à déclaration dans laquelle, 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.

(2) La liste des Juridictions soumises à déclaration est établie par règlement grand-ducal. ».

Article 5 :

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.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas suivre cette recommandation, car le formulaire type inclus dans la section III de l'annexe est sous forme de tableaux. Or, il est très probable que les échanges aient lieu par voie électronique dans le format xml. Afin d'éviter que certains acteurs pensent que le format xml ne serait pas autorisé, il est décidé de maintenir le terme « sous la forme prescrite » dans le texte de loi.

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.

La Commission des Finances et du Budget décide de maintenir le texte du point c) et suit la recommandation du Conseil d'État en supprimant la lettre c) et la remplaçant par un alinéa séparé (**amendement 3**).

Article 6 :

Le Conseil d'État signale que, 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.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre la recommandation du Conseil d'État en transférant la deuxième phrase de l'article à l'article 10 (**amendement 4**).

Article 7 :

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

Le Conseil d'État note que 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 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.

La Commission des Finances et du Budget décide de suivre la suggestion du Conseil d'Etat de revoir le titre du chapitre 3 (**amendement 5**).

Selon le Conseil d'État, il convient d'écrire au début de la dernière phrase « Nonobstant ce qui précède » au lieu de « Nonobstant de ce qui précède ».

La Commission des Finances et du Budget procède à cette correction.

Article 8 :

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 superflète, car sans portée normative.

Du fait que le terme « groupe d'entreprises multinationales » comprend les groupes bancaires multinationaux, la Commission des Finances et du Budget décide néanmoins de maintenir ce paragraphe afin de s'assurer que l'ACD puisse contrôler ce type d'entreprise sans se voir opposer le secret bancaire.

Article 10 :

Le Conseil d'État renvoie 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 sa part, sinon que l'article est à compléter par un point final.

La Commission des Finances et du Budget ajoute le point final manquant et la phrase biffée à l'article 6 (**amendement 6**).

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.

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

La Commission des Finances et du Budget procède à la rectification en question. Elle modifie encore la lettre b) du point 1. de la Section I de l'Annexe afin de donner suite à la requête du Conseil d'État demandant que la base habilitante pour le règlement grand-ducal figure dans le texte de loi même (**amendement 7**).

Les amendements proposés sont adoptés à l'unanimité.

4. Divers

Le Président signale que le vendredi 18 novembre 2016 une réunion supplémentaire sera consacrée à l'examen de l'avis du Conseil d'Etat portant sur le projet de loi 7025.

Luxembourg, le 16 novembre 2016

Le secrétaire-administrateur,
Caroline Guezennec

Le Président,
Eugène Berger