

**Objet: Projet de loi n°7031 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.
– Amendements parlementaires (4684bisPMR)**

Auto-saisine

<p style="text-align: center;">AVIS COMPLEMENTAIRE DE LA CHAMBRE DE COMMERCE</p>

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis du 26 octobre 2016, le projet de loi n° 7031 dont elle avait été saisie par le Ministre des Finances le 3 août 2016¹.

Eu égard à l'évolution du Projet suite aux amendements parlementaires apportés au texte initial en date du 11 novembre, la Chambre de Commerce souhaiterait formuler les observations qui suivent.

Les six amendements font suite aux remarques et oppositions émises par le Conseil d'Etat dans son avis du 27 octobre 2016. En revanche, aucune des observations formulées par la Chambre de Commerce dans le cadre son avis initial n'a à ce stade été prise en compte, ce qu'elle déplore vivement, d'autant que ses commentaires soulevaient des questions de mise en œuvre fondamentales dont les premières difficultés pratiques commencent en effet déjà à se faire ressentir.

Dans le cadre de cet avis complémentaire, la Chambre de Commerce souhaite s'attarder sur le premier amendement. Celui-ci vise à identifier les obligations mentionnées à l'annexe au Projet qui peuvent faire l'objet d'une amende allant jusqu'à 250.000 euros. En effet, tout manquement aux obligations découlant de l'annexe au projet, en ce inclus une notification tardive des informations requises, pourrait être sanctionné par l'amende précitée (pour toute Entité constitutive).

Or, la Chambre de Commerce avait demandé à ce que des délais supplémentaires soient accordés aux Entités constitutives des Groupes d'entreprises multinationales dans l'acquittement de leurs obligations déclaratives². Cette demande est d'autant plus pressante pour l'obligation de notification qu'elle devrait être faite, au titre de l'exercice 2016, au plus tard le 31 décembre 2016.

Par ailleurs, toujours concernant le délai de mise en conformité et le dépôt ponctuel des informations requises, la Chambre de Commerce avait attiré l'attention sur un autre problème lié à la mise en œuvre différée de l'action 13 du plan BEPS par certains pays qui ne sont pas en mesure de rendre la déclaration pays par pays obligatoire au titre de l'année 2016.

¹ Tout terme capitalisé non-autrement défini dans le présent avis complémentaire correspond à la définition lui assignée dans l'avis de la Chambre de Commerce du 26 octobre 2016.

² A savoir, les articles 2 et 6 du Projet et la section II, point 1, point 3 et point 4 de l'annexe à la DAC4.

Si cette difficulté était encore assez théorique à l'époque où la Chambre avait rendu son avis initial, à l'heure de la rédaction de cet avis complémentaire, toute l'étendue de ce problème se manifeste sur son versant pratique, plus accentuée encore par la pression de la sanction et de l'échéance rapprochée de la notification.

La Chambre de Commerce demande dès lors, à nouveau et avec insistance, la modification des dispositions du point I de la Section II de l'annexe du Projet, de manière à exclure expressément du champ d'application de l'obligation de déclaration pays par pays les Entités constitutives résidentes au Luxembourg dont l'Entité mère de substitution a déposé une déclaration volontaire dans sa propre juridiction fiscale.

La Chambre de Commerce souhaite attirer l'attention sur le fait que cette modification suivrait l'approche retenue par l'OCDE. En effet, l'OCDE prévoit la possibilité de ne pas déposer localement la déclaration dès lors que l'entité mère ultime a déposé ladite déclaration dans son pays de résidence³ et à condition que certaines autres conditions soient remplies. Les Etats suivants ont confirmé vouloir exercer cette possibilité : Japon, Liechtenstein, Fédération de Russie, Suisse, Etats-Unis⁴.

Or, comme la DAC4 le prévoit, cette approche de l'OCDE doit être suivie⁵. La modification proposée par la Chambre de Commerce serait donc des plus pertinentes dans un contexte où de nombreux Groupes d'entreprises multinationales disposent d'une Entité mère ultime résidant aux USA, mais aussi en Suisse ou au Japon.

³ *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Octobre 2016, pages 4-5

⁴ *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Octobre 2016, pages 4-5 : "Where surrogate filing (including parent surrogate filing) is available, it will mean that there are no local filing obligations for the particular MNE in any jurisdiction which otherwise would require local filing in which the MNE has a Constituent Entity (herein referred to as the Local Jurisdiction). This is subject to the following conditions:

- 1) the Ultimate Parent Entity has made available a CbC report conforming to the requirements of the Action 13 Report to the tax authority of its jurisdiction of tax residence, by the filing deadline (i.e. 12 months after the last day of the Reporting Fiscal Year of the MNE Group); and
- 2) by the first filing deadline of the CbC report, the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity must have its laws in place to require CbC reporting (even if filing of a CbC report for the Reporting Fiscal Year in question is not required under those laws); and
- 3) by the first filing deadline of the CbC report, a Qualifying Competent Authority Agreement must be in effect between the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity and the Local Jurisdiction;¹ and
- 4) the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity has not notified the Local Jurisdiction's tax administration of a Systemic Failure; and
- 5) the following notifications have been provided:
 - the jurisdiction of tax residence of the Ultimate Parent Entity has been notified by the Ultimate Parent Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group]; and
 - the Local Jurisdiction's tax administration has been notified by a Constituent Entity of the MNE Group that is resident for tax purposes in the Local Jurisdiction that it is not the Ultimate Parent Entity nor the Surrogate Parent Entity, stating the identity and tax residence of the Reporting Entity, no later than [the last day of the Reporting Fiscal Year of such MNE Group].

The following jurisdictions have confirmed they will have parent surrogate filing available consistent with the framework outlined above for Ultimate Parent Entities that are resident in their jurisdiction, with respect to fiscal periods commencing on or from 1 January 2016: Japan; Liechtenstein; Russian Federation; Switzerland; United States.

⁵ Les considérants 14 et 17 de la DAC4 prévoient :

- « 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, y compris le fichier principal, le fichier local et la déclaration pays par pays. Il convient donc de prendre en considération **les normes de l'OCDE lors de l'établissement des règles sur la déclaration pays par pays.** » (Considérant 14 de la directive)
- « Il convient que l'Union continue à accorder, pour ses mesures en matière de déclaration pays par pays, une attention particulière aux évolutions futures au niveau de l'OCDE. **Lors de la mise en œuvre de la présente directive, les États membres devraient utiliser le rapport final 2015 sur l'action 13 du projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, rédigé par l'OCDE, afin d'illustrer ou d'interpréter la présente directive et de garantir la cohérence de son application dans les différents États membres.** » (Considérant 17 de la directive)

La Chambre de Commerce constate d'ailleurs que les Pays-Bas ont repoussé la date de la première notification au 1^{er} septembre 2017, laissant ainsi un délai supplémentaire pour l'élaboration d'une solution concertée des Etats européens sur la question de la déclaration volontaire.

La Chambre de Commerce note également que L'OCDE a publié une version amendée des instructions relatives à la mise en œuvre de la déclaration pays par pays le 5 décembre dernier. Cette version spécifie expressément que, compte tenu des difficultés pratiques rencontrées pour la première notification, les Etats peuvent prévoir des aménagements transitoires. A cet effet, l'OCDE mentionne la possibilité d'octroyer un délai de notification plus long, de ne pas appliquer de sanctions en cas de non-dépôt dans les délais octroyés⁶.

Dans l'éventualité où la modification demandée par la Chambre de Commerce ne pourrait pas être reprise dans le Projet, ce qu'elle déplorerait, elle demande alors à l'administration de faire preuve d'une certaine clémence envers ses ressortissants dans les premiers temps de la mise en œuvre du Projet.

La Chambre de Commerce n'a pas de commentaire à formuler sur les autres amendements qui s'articulent tantôt autour d'exigences légistiques, tantôt autour de reformulations ou précisions, sans toutefois tenir compte de celles que la Chambre de Commerce avait suggérées au sujet de (i) la définition des entreprises soumises à déclaration et (ii) du contenu de la déclaration pays par pays.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut marquer son accord au projet de loi que sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

PMR/DJI

⁶ *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Décembre 2016, page 6.