

Luxembourg, le 4 mars 2020

Objet : Projet de loi n°7465¹ relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. - Amendements parlementaires. (5334bisPMR)

*Saisine : Ministre des Finances
(19 février 2020)*

Avis complémentaire de la Chambre de Commerce

La Chambre de Commerce avait déjà eu l'occasion de commenter, dans son avis n°5334² du 25 octobre 2019 (ci-après, l'« Avis Initial »), le projet de loi n°7465 relatif dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration³.

Ledit projet a fait l'objet de cinq amendements parlementaires en date du 14 février 2020 qui visent uniquement à donner suite aux oppositions formelles émises par le Conseil d'Etat dans son avis n°53.531 du 14 janvier 2020.

En bref

- La Chambre de Commerce salue l'extension de la dispense de déclaration des dispositifs fiscaux transfrontières agressifs aux professions de l'expertise-comptable et de l'audit. La dispense s'accompagne d'une obligation de notification à l'« *autre intermédiaire* » ou, à défaut, au contribuable directement, dans un délai de 10 jours. Cette nouvelle obligation comporte cependant beaucoup d'interrogations quant à sa mise en œuvre, notamment en ce qui concerne l'étendue et le contenu de la notification et son mode de preuve mais également au niveau du calcul du nouveau délai de 10 jours. La Chambre de Commerce demande d'y apporter des réponses rapides, claires et précises.

¹ [Lien vers le projet de loi sur le site de la Chambre des Députés](#)

² L'avis n°5334 de la Chambre de Commerce du 25 octobre 2019 est disponible via le lien : https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/5334PMR_PL_DAC6.pdf

³ Tout terme capitalisé non autrement défini dans le présent avis a la signification lui assignée dans l'Avis Initial.

En bref - Suite

- Pour des besoins de sécurité juridique évidente et de transposition correcte de la DAC6, il reste, plus que jamais, nécessaire de préciser certaines notions (e.g. participant, dispositif commercialisable, « *safe harbour rules* », première étape, marqueurs dont celui de l'avantage principal, ...) et de s'assurer de la mise en place des circulaires et formulaires d'ici à la publication de la loi qui sera issue du Projet.
- Au vu de ces imprécisions, du temps écoulé pour la transposition de la DAC6 et de la sévérité des sanctions, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne prévoise pas, pour les déclarations se rapportant à la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020, un régime de pénalités allégé / proportionné en ce qui concerne les déclarations se rapportant à ladite période.

Commentaire des amendements

Concernant l'amendement 1^{er} relatif à l'article 3 du Projet

Suite aux oppositions formelles émises par le Conseil d'Etat à l'endroit de l'article 3 du Projet dans son avis susmentionné, la Commission des Finances et du Budget a décidé d'apporter les modifications suivantes à l'article 3 du Projet :

- la transmission de certaines informations - de nature générale - à l'Administration des contributions directes dans un délai de 30 jours a été supprimée ; et
- la dispense de déclaration en raison du secret professionnel a été étendue aux experts comptables et aux auditeurs⁴.

La Chambre de Commerce salue l'extension de la dispense de fournir des informations à ces professions, assurant ainsi une certaine égalité de traitement entre les intermédiaires concernés. Par ce premier amendement, les sociétés ou personnes physiques ayant le statut d'expert-comptable ou d'auditeur bénéficient, au même titre que les avocats, de la dispense de déclaration lorsqu'ils agissent dans le cadre des activités permises par la loi régissant leur statut.

En contrepartie de la dispense de l'obligation de fournir des informations, l'intermédiaire va devoir notifier au plus tard dans un délai de 10 jours à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclarations qui lui incombent en vertu du Projet.

La Chambre de Commerce anticipe cependant que l'instauration de cette nouvelle obligation va générer toute une série d'incertitudes, notamment détaillées ci-après.

⁴ Cette dispense s'applique donc non seulement aux intermédiaires soumis à l'article 35 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocats, mais également aux intermédiaires soumis à l'article 6, alinéa 1^{er}, de la loi modifiée du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable ou à l'article 28, paragraphe 1^{er} de la loi modifiée du 23 juillet 2016 relative à la profession de l'audit.

1. Etendue de la notification

a. *Ratione materiae*

L'article 2 du Projet mentionne que les intermédiaires transmettent les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent. Les commentaires initiaux au Projet indiquaient que « *la directive (UE)2018/822 n'impose toutefois en tant que telle aux intermédiaires ou contribuables concernés aucune obligation spécifique allant au-delà des obligations professionnelles existantes de rechercher activement des informations que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ne détient pas en premier lieu* ».

Les intermédiaires dispensés de l'obligation de déclaration pourraient se retrouver dans la situation où ils n'ont pas ou peu d'informations quant à l'existence d'autres intermédiaires. En pratique, l'intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration devrait alors notifier le(s) contribuable(s) concerné(s) en l'absence d'informations évidentes quant à la présence d'autres intermédiaires dans le cadre du dispositif transfrontière visé. Si tel n'est pas le cas, la Chambre de Commerce demande alors de préciser le texte à cet égard.

L'article 3, paragraphe 2 du Projet prévoit que l'intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration dispose d'un délai de 10 jours pour notifier à tout autre intermédiaire, ou en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de la présente loi. Il en découle que, cette obligation de notification ne devrait pas s'étendre à fournir des informations détaillées sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, mais simplement se limiter à indiquer au destinataire de la notification ses possibles obligations de déclaration. A défaut, la Chambre de Commerce voudrait voir modifier le texte du Projet sur ce point.

En cas de notification au contribuable concerné, l'intermédiaire est aussi tenu de mettre à disposition de ce dernier les informations nécessaires au respect de son obligation de déclaration. Comme mentionné ci-dessus, l'intermédiaire n'a pas d'obligation active de recherche des informations n'étant pas à sa disposition. Sur cette base, il serait utile de préciser que les seules informations à transmettre au contribuable sont celles dont l'intermédiaire a connaissance.

b. *Ratione temporis*

Les commentaires aux amendements du Projet précisent que seule la notification au contribuable concerné ou aux autres intermédiaires doit intervenir dans un délai de 10 jours. La transmission des informations nécessaires au contribuable doit être effectuée dans un délai permettant à ce dernier de remplir ses obligations déclaratives. Il serait utile de préciser cette distinction dans le Projet et de donner une indication de délai raisonnable de transmission.

A noter également que le décompte des délais de 10 jours (et 30 jours) n'est pas précisé en ce qu'il s'agit de savoir si le décompte doit s'effectuer en jours calendaires ou en jours ouvrés ?

2. La preuve de la notification

L'article 3, paragraphe 1^{er} du Projet débute « *par dérogation aux articles 2 et 5 ...* ». Dès lors, lorsqu'un intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration notifie un autre intermédiaire ou le contribuable concerné, la copie de cette notification doit être suffisante pour justifier que l'intermédiaire dispensé a bien respecté son obligation de notification. Il n'appartient en effet pas à l'intermédiaire dispensé d'obtenir la preuve que l'autre intermédiaire ou le contribuable concerné a bien rempli son obligation de déclaration. Si telle n'était pas l'intention des Auteurs, ce point mériterait d'être précisé dans le cadre du Projet.

3. Interaction avec l'article 8 du Projet

Dans la mesure où l'article 8 du Projet tel qu'amendé ne fait plus référence à l'article 3, la Chambre de Commerce voudrait voir préciser les obligations des intermédiaires dispensés au regard de la période transitoire allant du 25 juin 2018 au 30 juin 2020.

Concernant l'amendement 4 relatif à l'article 10, paragraphe 2 du Projet

La Chambre de Commerce note avec satisfaction que l'avant-projet de règlement grand-ducal concernant les modalités techniques de déclaration sera engagé dans la procédure réglementaire dans les meilleurs délais.

Toutefois, dans le contexte décrit ci-avant et, comme relevé par la Chambre de Commerce et le Conseil d'État, les formulaires eux-mêmes devraient également être mis à disposition dès l'entrée en vigueur de la loi qui sera issue du Projet. La Chambre de Commerce se permet de renvoyer, pour autant que de besoin, aux propositions qu'elle avait formulées dans le cadre de son Avis Initial.

Concernant l'amendement 5 relatif à l'article 15, paragraphe 1^{er} du Projet

Au regard de l'absence à ce jour de transposition de la DAC6 en droit positif luxembourgeois et de certaines incertitudes non encore résolues autour du champ d'application du Projet, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne prévoie pas, pour les déclarations se rapportant à la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020, un régime de pénalités allégé / proportionné en ce qui concerne les déclarations se rapportant à ladite période.

Pour rappel, la DAC6 offre une période de 8 mois entre sa date limite de transposition au 31 décembre 2019 et la déclaration des dispositifs allant de la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020 au plus tard le 30 août 2020.

Le temps mis par l'Etat luxembourgeois dans la transposition de cette directive ne peut être imputé sur les intermédiaires ni sur les contribuables concernés qui vont se retrouver à devoir remplir leurs obligations, dans un délai très court, outre le fait de supporter des coûts de conformité important.

Dans la mesure où une directive n'impose aucune obligation aux particuliers tant qu'elle n'est pas transposée, étant un acte à destination des Etats Membres et devant être transposée par ces derniers dans leurs droits nationaux, la Chambre de Commerce demande l'introduction d'une certaine période de tolérance.

À cet égard, la Chambre de Commerce note que la loi du 20 décembre 2019 transposant DAC 6 en droit belge prévoit que les pénalités ne s'appliqueront pas si les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020, sont introduits avant le 31 décembre 2020 (cf articles 61, 62 et 18 de ladite loi).

Elle rappelle également que la loi de transposition allemande mentionne qu'aucune sanction ne doit s'appliquer pour les dispositifs de la période du 25 juin 2018 au 30 juin 2020⁵. D'autres Etats, notamment la Hongrie et la Suède ont pris l'option d'appliquer des pénalités réduites pour cette période de transition.

La Chambre de Commerce relève, à nouveau, que le montant de 250 000 EUR apparaît comme élevé par rapport à d'autres Etats membres, ce qui pourrait avoir des conséquences négatives pour l'attractivité du Luxembourg. Le niveau maximal prévu pour les sanctions est largement au-dessus des plafonds de la plupart des Etats membres.

Enfin, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ne définisse pas les modalités pratiques encadrant les pénalités. En effet, il conviendrait, par exemple, de préciser la fréquence temporelle de cette pénalité maximum (pénalité maximum applicable par année calendaire, par mois, par déclaration ?).

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce ne peut approuver les amendements parlementaires au Projet que sous réserve de la prise en compte de ses considérations.

PMR/PPA

⁵ Voir Avis Initial sous le commentaire de l'article 15.