CHAMBER OF COMMERCE LUXEMBOURG
POWERING BUSINESS

Luxembourg, le 11 avril 2023

Objet : Projet de loi n°8158[1] portant transposition de la directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés et portant modification :

1. **de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales ;**
2. **de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises.**

(6308GKA)

Saisine : Ministre de la Justice
(16 février 2023)

Avis de la Chambre de Commerce

Le projet de loi sous avis (ci-après le « Projet ») a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la directive (UE) 2021/2101 du Parlement européen et du Conseil du 24 novembre 2021 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés (ci-après la « Directive (UE) 2021/2101 »).

En bref

- La Chambre de Commerce salue l'exercice des deux options prévues par la Directive (UE) 2021/2101, à savoir :
  - l'autorisation d'omettre temporairement la publication de certaines informations qui porteraient gravement préjudice à la position commerciale de l'entreprise ;
  - la dispense de l'obligation de publication sur le site internet de l'entreprise de la déclaration sur les informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés si elle est rendue publique sur le site internet du registre de commerce.

- Elle regrette cependant que le Projet n'apporte pas des clarifications à la notion du « *préjudice grave à la position commerciale* ».

- La Chambre de Commerce est mesure d'approuver le Projet, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

[1] Lien vers le texte du projet de loi sur le site de la Chambre des Députés

Considérations générales

Ce Projet a pour objet de transposer en droit luxembourgeois la Directive (UE) 2021/2101 qui vise à établir des règles communes en matière de publication d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés afin d'accroître la transparence des entreprises et de renforcer le contrôle par le public.

Il convient de noter que l'obligation de communication d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés introduite par la Directive (UE) 2021/2101 a vocation à coexister avec l'obligation de déclaration pays par pays destinée aux seules administrations fiscales telle que prévue par la directive modifiée 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Concernant la Directive (UE) 2021/2101

La Directive (UE) 2021/2101 se veut renforcer le contrôle par le public de l'impôt sur les revenus des sociétés supporté par les entreprises multinationales exerçant des activités dans l'Union européenne afin d'encourager davantage la transparence et la responsabilité des entreprises, et de contribuer ainsi à la prospérité de nos sociétés. Selon le législateur européen, un tel contrôle est nécessaire pour favoriser un débat public plus éclairé concernant en particulier le niveau de respect des obligations fiscales de certaines entreprises multinationales actives dans l'Union européenne et l'incidence du respect des obligations fiscales sur l'économie réelle[2].

La Directive (UE) 2021/2101 prévoit que les entreprises suivantes seront tenues de publier chaque année, sous certaines conditions, une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés :

a) les entreprises mères ultimes[3], qui établissent les états financiers consolidés du plus grand ensemble d'entreprises, si le chiffre d'affaires consolidé du groupe dépasse 750 millions d'euros par an au cours de deux exercices financiers consécutifs ;

b) les entreprises autonomes[4], ne faisant pas partie d'un groupe, si leur chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros par an au cours de deux exercices financiers consécutifs ;

c) les moyennes et grandes entreprises régies par le droit d'un Etat membre qui sont des filiales d'une entreprise mère ultime non régie par le droit d'un Etat membre et dont le chiffre d'affaires consolidé excède 750 millions d'euros par an au cours de deux exercices financiers consécutifs ;

d) les succursales ouvertes dans l'Union européenne par une entreprise qui n'est pas régie par le droit d'un Etat membre, si la succursale réalise un chiffre d'affaires net dépassant 8,8 millions d'euros[5] pendant deux exercices consécutifs et si (i) le groupe de l'entreprise dont elle émane réalise un chiffre d'affaires consolidé dépassant 750 millions d'euros par an au cours de deux exercices financiers consécutifs ou (ii) l'entreprise autonome dont

---

[2] Considérant 2 de la Directive (UE) 2021/2101

[3] L'entreprise mère ultime est définie par la Directive (UE) 2021/2101 comme *« l'entreprise qui établit les états financiers consolidés du plus grand ensemble d'entreprises »*.

[4] L'entreprise autonome est définie par la Directive (UE) 2021/2101 comme *« une entreprise qui ne fait pas partie d'un groupe au sens de l'article 2, point 11 »*. Le groupe est quant à lui défini comme *« une entreprise mère et l'ensemble de ses entreprises filiales »*.

[5] Le chiffre d'affaires de 8,8 millions d'euros ressort de l'article 35 de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises qui transpose l'article 3 paragraphe 2 de la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés.

elle émane réalise un chiffre d'affaires dépassant 750 millions d'euros par an au cours de deux exercices financiers consécutifs.

La déclaration sur les informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés doit comporter notamment les informations concernant la nature des activités de l'entreprise, le nombre de salariés, le chiffre d'affaires, le bénéfice ou la perte avant l'impôt sur les revenus des sociétés, l'impôt sur les revenus des sociétés dû et acquitté, les bénéfices non distribués et une liste des filiales. Ladite déclaration doit être déposée et publiée dans un délai de 12 mois après la date de clôture de l'exercice auquel elle se rapporte.

Concernant le Projet

Les auteurs du Projet proposent de transposer les dispositions de la Directive (UE) 2021/2101 au sein du titre II de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises en y insérant un nouvel Chapitre II*quater* intitulé « *Déclaration d'informations relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés* ».

A titre de remarque générale, la Chambre de Commerce souhaite relever que la charge administrative globale pesant sur les entreprises du fait des diverses obligations déclaratives existant à l'heure actuelle en matière fiscale est particulièrement importante eu égard au nombre non négligeable de législations existantes (tels que DACs, CbCR). Cette diversité des obligations applicables ne permet pas aux entreprises de se baser sur un ensemble unique de données valides et utilisables, mais implique des démarches spécifiques pour la collecte des informations demandées pour chacune des obligations déclaratives exigées.

Or, les dispositions du Projet sont de nature à rajouter des obligations déclaratives à la charge administrative actuelle des entreprises puisque ces dernières seront tenues de produire des données supplémentaires par rapport aux données collectées dans le cadre de l'obligation de déclaration pays par pays destinée aux seules administrations fiscales et que le rapport ainsi préparé devra être rendu public.

La Chambre de Commerce estime par conséquent qu'il est crucial de s'assurer que la quantité d'informations supplémentaires requises aux fins d'application du Projet sera limitée autant que possible - tout en s'assurant d'une juste transposition des dispositions de la Directive (UE) 2021/0/2101 - afin de minimiser les coûts administratifs supplémentaires pouvant en résulter pour les entreprises concernées.

Cela étant dit, la Chambre de Commerce souhaite à présent commenter les deux options prévues par les dispositions de la Directive (UE) 2021/2101 que les auteurs du Projet ont décidé de lever.

A : Publication des informations commercialement sensibles

La première option prévoit la possibilité pour les Etats membres d'autoriser l'omission temporaire de la publication de certaines informations lorsque leur publication porterait gravement préjudice à la position commerciale des entreprises auxquelles elles se rapportent. Cependant, toute omission doit être clairement indiquée dans la déclaration et être dûment motivée et les informations omises doivent être rendues publiques dans une déclaration ultérieure sur les informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés dans un délai maximum de 5 ans à compter de la date de l'omission initiale.

Les auteurs du Projet proposent d'exercer au Luxembourg cette option qu'ils justifient par la nécessité pour les entreprises de préserver, pour une période certes limitée, les informations commercialement sensibles lorsque la publication de ces informations porterait gravement préjudice aux entreprises concernées.

La Chambre de Commerce ne peut que saluer ce choix qui permettra, d'une part, d'éviter aux grandes entreprises d'être désavantagées commercialement du fait de la divulgation d'informations commercialement sensibles dans le domaine public, et, d'autre part, de contribuer à éviter une éventuelle perte d'attractivité du Luxembourg en comparaison avec les juridictions européennes qui décideront d'introduire cette option en droit interne.

La Chambre de Commerce regrette toutefois que les auteurs du Projet n'aient pas saisi l'opportunité de la transposition de la Directive (UE) 2021/2101 afin d'apporter des clarifications sur les informations qui seront jugées comme sensibles et sur les raisons qui seront considérées comme acceptables afin de justifier de leur omission. En effet, dans un souci de **sécurité juridique** et compte tenu des sanctions pénales assorties au non-respect des obligations de publication[6], il serait opportun de donner des indications et/ou des exemples relatifs à ce qui pourrait être considéré comme susceptible de valablement porter « *gravement préjudice à la position commerciale des entreprises auxquelles la déclaration se rapporte* ».

La Chambre de Commerce estime qu'il serait judicieux d'indiquer expressément, tout au moins dans le commentaire des articles (i) quel type d'information devrait, par nature, être considéré comme susceptible de porter « *gravement préjudice à la position commerciale* » des entreprises et (ii) quels éléments probants seront demandés le cas échéant, en veillant à limiter au maximum la charge administrative supplémentaire en résultant pour les entreprises et pour l'administration.

Ainsi, il serait utile de fournir aux contribuables une liste des cas d'omissions admissibles, sans pour autant, bien entendu, que cette liste ne soit exhaustive afin de permettre aux entreprises de déterminer pour chaque cas d'espèce ce qui serait « *gravement préjudiciable* » à leur situation.

Enfin, si la Chambre de Commerce comprend que la décision de non-divulgation et ses motifs relèvent d'une autoévaluation du contribuable, il serait toutefois opportun de clarifier dans quelle mesure une telle auto-évaluation pourrait faire l'objet d'une contestation, de la part de qui et la procédure à suivre dans une telle éventualité.

A défaut de clarifications apportées dans le Projet, il serait en tout état de cause souhaitable de mettre en place une procédure de validation permettant aux entreprises pour lesquelles la publication de certaines informations jugées commercialement sensibles porterait gravement préjudice à leur position commerciale d'obtenir en amont une confirmation formelle quant à l'applicabilité de cette exception dans leur cas précis.

B : Publication des données

La seconde option concerne la faculté de dispenser les entreprises de l'obligation de publication sur leur site internet de la déclaration sur les informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés, à condition que ladite déclaration soit rendue accessible au public dans un format électronique lisible par machine, sur le site internet du registre de commerce, et ce gratuitement et à tout tiers situé dans l'Union européenne. Le site internet des entreprises et des

[6] Le Projet prévoit de compléter l'article 1500-2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales afin d'y insérer que « *11° les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas établi, publié ou rendu accessible dans un délai de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice social auquel elle se rapporte, la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés visée au chapitre IIquater du titre II de la loi précitée du 19 décembre 2002. Sont passibles des mêmes sanctions les représentants permanents de la société pour l'activité de la succursale visées à l'article 72duodecies, paragraphe 5, de la loi précitée du 19 décembre 2002* » sont punis d'une amende (pénale) de 500 euros à 25.000 euros.

succursales doit alors contenir des informations sur la dispense et renvoyer au site internet du registre de commerce concerné.

Compte tenu de l'existence au Luxembourg d'un accès électronique gratuit à toute personne intéressée aux documents publics déposés au registre de commerce et des sociétés, les auteurs du Projet proposent d'exercer également cette option.

La Chambre de Commerce se félicite de ce choix en ce que cette dispense permettra de réduire la charge administrative pour les entreprises concernées.

Commentaire des articles

Concernant l'article I – article 72*quindecies*

L'article I du Projet introduit, *inter alia*, un nouvel article 72*quindecies* à la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises transposant les dispositions de la Directive (UE) 2021/2101 relatives à la responsabilité de l'établissement, de la publication et de la mise à dispositions de la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés.

La Directive (UE) 2021/2101 prévoit que les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance des entreprises mères ultimes, des entreprises autonomes et des entreprises filiales ainsi que les personnes chargées d'accomplir les formalités de publications pour les succursales concernées ont la responsabilité collective de veiller à ce que la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés soit établie, publiée et rendue accessible.

Si le Projet prévoit bien une responsabilité collective pour les membres des organes d'administration, de direction et de surveillance des filiales et des représentants permanents des succursales, il utilise toutefois les termes « *obligation collective* » quand il s'agit des entreprises mères ultimes et des entreprises autonomes. La Chambre de Commerce s'interroge quant aux raisons qui ont amené les auteurs du Projet à utiliser une terminologie différente alors que la Directive (UE) 2021/2101 prévoit la responsabilité collective dans les deux cas. Dans un souci de sécurité juridique et de transposition fidèle de la Directive (UE) 2021/2101, la Chambre de Commerce trouverait opportun d'utiliser les termes de ladite directive, à savoir la responsabilité collective.

Concernant l'article II

L'article II du Projet propose de modifier l'article 1500-2 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales afin d'y insérer un point 11° qui prévoit que sont punis d'une amende (pénale) de 500 euros à 25.000 euros « *les gérants ou les administrateurs qui n'ont pas établi, publié ou rendu accessible dans un délai de douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice social auquel elle se rapporte, la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés visée au chapitre IIquater du titre II de la loi précitée du 19 décembre 2002. Sont passibles des mêmes sanctions les représentants permanents de la société pour l'activité de la succursale visées à l'article 72duodecies, paragraphe 5, de la loi précitée du 19 décembre 2002.* ».

Au regard de ce volet répressif, la Chambre de Commerce regrette que les auteurs du Projet aient pris la décision d'aggraver encore plus la responsabilité des dirigeants en prévoyant une amende d'ordre pénal pouvant être imposée aux gérants ou aux administrateurs ou aux représentants permanents qui n'ont pas établi, publié ou rendu accessible dans un délai de 12 mois

à compter de la date de clôture de l'exercice social auquel elle se rapporte, la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés.

Aussi, la Chambre de Commerce s'interroge quant à la proportionnalité d'une telle amende pénale et se demande s'il ne serait pas plus judicieux d'imposer aux gérants, aux administrateurs et aux représentants permanents qui n'ont pas établi, publié ou rendu accessible, dans les délais prescrits, la déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus des sociétés plutôt une amende d'ordre administratif.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce est mesure d'approuver le projet de loi sous avis, sous réserve de la prise en compte de ses remarques.

GKA/DJI