

A-3223/19-62



CHFEP

Chambre des fonctionnaires
et employés publics

26, boulevard Royal | L-2449 Luxembourg | Tél.: 47 22 41-1 | Fax: 47 23 74 | chfep@chfep.lu | www.chfep.lu

A V I S

sur

**le projet de loi instaurant un mécanisme de
règlement des différends fiscaux**

et sur

les amendements parlementaires y relatifs

Par dépêche du 10 avril 2019, Monsieur le Ministre des Finances a demandé, "*dans vos meilleurs délais*", l'avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics sur le projet de loi spécifié à l'intitulé.

Le 30 septembre 2019, la Commission des Finances et du Budget de la Chambre des députés a adopté des amendements audit projet de loi qui n'ont pas encore été soumis pour avis à la Chambre des fonctionnaires et employés publics. Cette dernière en tient néanmoins déjà compte dans la présente prise de position.

Selon l'exposé des motifs qui l'accompagne, le projet de loi vise à transposer dans la législation nationale la directive (UE) 2017/1852 concernant l'instauration d'un mécanisme de règlement des différends fiscaux pouvant surgir à la suite de l'interprétation et de l'application de conventions et d'accords conclus entre États membres de l'Union européenne pour éviter la double imposition en matière de l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, sur la fortune. Le texte proposé prévoit, entre autres, un droit de réclamation pour le contribuable et une procédure amiable de règlement des différends, la mise en place d'une commission spéciale constituée à la demande du contribuable pour trancher les différends fiscaux le concernant ainsi que la possibilité (pour les autorités nationales des États membres concernés) de constituer une commission de règlement alternatif en lieu et place de la commission consultative.

Les amendements parlementaires susmentionnés ont pour objet d'adapter le projet initial conformément aux observations formulées par le Conseil d'État dans son avis n° 53.346 du 12 juillet 2019.

Les textes sous avis appellent les observations suivantes de la part de la Chambre des fonctionnaires et employés publics.

Remarques préliminaires

De prime abord, il importe de rappeler que l'utilisation abusive des conventions contre la double imposition a été un élément clé de la planification fiscale agressive et de ses conséquences fâcheuses révélées par les scandales fiscaux des années 2014 et 2015. Par la suite, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et le G20 ont lancé le plan BEPS ("*base erosion and profit shifting*") contenant quinze actions spécifiques dans le domaine de la lutte contre la planification fiscale agressive.

À son tour, la Commission européenne a d'abord lancé fin 2015 une consultation publique sur la base des quinze actions du plan BEPS, dont l'action 14 vise à introduire un règlement des différends fiscaux au cas où une imposition devrait avoir lieu dans deux États. Ensuite, de février à mai 2016, la Commission a lancé une consultation publique au sujet de ce mécanisme de règlement des différends, intitulée en langue anglaise "*double taxation resolution mechanism*". À la suite de cette consultation publique, la directive (UE) 2017/1852 a été publiée en 2017 en vue d'être transposée dans les États membres de l'Union européenne (transposition faisant l'objet du projet de loi sous avis).

Depuis des décennies, les conventions fiscales bilatérales contre la double imposition sont négociées et adoptées pour accompagner du point de vue fiscal le développement des relations commerciales entre les États signataires. Il en est de même des avenants relatifs à des conventions existant depuis des années. Il s'ensuit que la double imposition est traditionnellement évitée de manière conventionnelle et que les différends en matière d'imposition entre deux États devraient en principe être rares, sinon inexistants.

Ce n'est que la lutte renforcée contre la planification fiscale agressive qui a changé la donne dans la mesure où le secteur marchand a dû constater que la certitude fiscale, la "*tax certainty*" tant revendiquée des conventions fiscales risquait de ne plus être assurée dans tous les cas. En raison des scandales fiscaux, certains États signataires de conventions n'étaient en effet plus d'accord à accepter une non-imposition, par exemple en cas de double non-imposition dans deux pays ou dans le cas d'une décision fiscale anticipée ("*advanced tax agreement*") accordée par un État, mais refusée comme telle par l'autre État. Sous cet aspect, l'expression "*différend*" fiscal a littéralement

pris des allures de "*dispute*" fiscale. C'est sans doute pour cette raison que le mécanisme de règlement des différends en matière de double imposition est encore désigné par "*dispute resolution mechanism*" en langue anglaise.

L'exposé des motifs joint au projet de loi souligne bien ce changement et énonce que le nombre de différends liés à l'interprétation et à l'application des conventions "*est susceptible d'augmenter à moyen et long termes*". À l'occasion de la publication de la directive (UE) 2017/1852 précitée, la Commission européenne avait avancé une estimation de deux mille cas de différends dans toute l'Union européenne.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics estime que la mise en place d'un mécanisme de règlement obligatoire des différends fiscaux ne doit pas être considérée dans l'opinion publique comme réponse à la disparition des choux gras, comme par exemple la double non-imposition, qui désormais ne devrait plus exister suite à l'abandon ou la limitation des instruments de la planification fiscale agressive. Le but à atteindre est tout simplement d'éviter en fin de compte toute double imposition. En raison des conventions fiscales bilatérales existant entre les États membres, les différends résultant de leur interprétation et de leur application ne devraient pas déclencher une pléthore de cas de double imposition de bénéfices réalisés sur les échanges commerciaux transfrontaliers usuels. Cette approche est également corroborée dans le projet de loi au niveau de la fiche financière, qui précise que "*la résolution des cas de double imposition continuera à se faire sur base des dispositions substantielles du droit fiscal national et conventionnel non impactées par le présent projet de loi*".

Examen du projet de loi et des amendements afférents

En ce qui concerne le texte du projet de loi et les amendements y relatifs, la Chambre n'entend pas commenter en détail les spécificités juridiques des procédures proposées, mais elle se limite à quelques commentaires d'ordre général.

Si, en principe, les conventions fiscales bilatérales contiennent une clause amiable (ou clause d'arbitrage) garantissant qu'en fin de compte une éventuelle double imposition de revenus dans deux États puisse être évitée, le mécanisme de règlement des différends fiscaux

proposé par le projet de loi sous avis prime obligatoirement toute procédure amiable conventionnelle.

Selon la table de concordance jointe au projet de loi, les articles de ce dernier relatifs au mécanisme de règlement des différends sont alignés quasi exactement sur ceux de la directive (UE) 2017/1852 à transposer. Toujours est-il que le schéma procédural proposé est complexe, rigide et risque d'être coûteux dans la mesure où il introduit de multiples voies de recours pouvant le cas échéant retarder la décision définitive. En outre, la rémunération des "*personnalités indépendantes*" pouvant intervenir au niveau de la commission consultative et de la commission de règlement alternatif constitue un coût pour les États concernés.

La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve que le principe de l'acceptation tacite d'une réclamation après un délai de six mois (à compter de la réception de la réclamation), au cas où l'administration fiscale serait restée muette, vaille pour les réclamations concernant un différend fiscal au sens du projet de loi sous avis. Une telle réclamation introduite auprès de "*l'autorité compétente du Luxembourg*" est donc réputée admise, selon l'article 5 du projet, au cas où celle-ci n'aurait pas pris une décision d'admissibilité ou de rejet de la réclamation dans un délai de six mois.

Si la procédure amiable, prévue à l'article 4 du projet de loi, n'aboutit pas à un accord, c'est sans doute la rigueur des délais de chaque étape de la procédure qui constitue le fer de lance garantissant la résolution d'un éventuel différend fiscal. En effet, cette garantie est assurée moyennant la constitution d'une commission consultative (article 8) ou d'une commission de règlement alternatif (article 10). Cette dernière est moins rigide, étant donné qu'elle permet aux États concernés l'utilisation d'autres procédures, dont notamment celle de "*l'arbitrage de la dernière meilleure offre*" pour régler le différend. Dans ce contexte, la Chambre se demande si cette méthode ne risque pas d'aboutir quasiment à la non-imposition ou de basculer dans l'arbitraire dans la mesure où la décision finale peut à la rigueur être le résultat du marchandage d'un impôt minime à payer en définitive dans un des États concernés.

L'intervention des juridictions civiles, pouvant le cas échéant être appelées en matière de constitution de la commission consultative ou concernant la nomination des "*personnalités indépendantes*", risque

aussi de générer des retards quant à la prise de décision définitive, d'affecter les délais proposés et, par conséquent, la diligence espérée de la résolution rapide du différend fiscal.

Au niveau de l'article 16, portant sur l'interaction avec les procédures nationales, il est louable que le projet de loi assimile l'accord amiable et la décision définitive à un fait nouveau permettant l'émission d'un bulletin d'imposition rectificatif au sens du paragraphe 222 de la loi générale des impôts. Pour redresser la décision à l'origine du différend, une imposition rectificative est possible même après l'expiration du délai quinquennal de prescription ("*Verjährung*") et peut aboutir à un montant d'impôt plus ou moins élevé que celui de l'imposition initiale.

Au cas où une réclamation concernant un différend fiscal aurait été rejetée par l'autorité compétente luxembourgeoise, le requérant peut introduire un recours en réformation devant le Tribunal administratif contre cette décision et ensuite, le cas échéant, interjeter appel devant la Cour administrative. Toutefois, une demande de constitution d'une commission consultative de règlement des différends selon l'article 6 ne peut pas être introduite par la personne concernée en même temps qu'un recours contentieux, sans doute pour éviter tout imbroglio judiciaire.

Alors qu'un recours devant le Tribunal administratif (ou un appel devant la Cour administrative) ne peut donc pas coexister avec une procédure de règlement des différends devant la commission consultative, des "*procédures administratives ou pénales visant à appliquer des sanctions administratives ou pénales*" peuvent bel et bien continuer ou être engagées simultanément avec une procédure amiable, comme le précise l'article 16. Une procédure de règlement des différends n'entrave donc pas les actions de lutte contre la fraude fiscale et la fraude fiscale aggravée, mesures introduites au Luxembourg avec la réforme fiscale de 2017. La Chambre des fonctionnaires et employés publics approuve cette disposition, tout en constatant l'absence de la référence à la base légale des sanctions administratives ou pénales qui, bien sûr, n'ont pas d'incidence sur la cote d'impôt définitive en raison de leur non-déductibilité fiscale.

Concernant l'article 19, le projet de loi reprend la terminologie de l'article 23 de la directive qui évoque "*des différends relatifs à des revenus ou à des capitaux perçus au cours d'un exercice fiscal*".

Alors que, selon l'article 1^{er} du projet, le champ d'application des différends concerne "*la double imposition du revenu et, le cas échéant, de la fortune*", l'article 19 (traitant en fait de l'entrée en vigueur de la future loi) évoque également la notion de "*capitaux perçus*". S'agit-il de revenus, ou plutôt de prêts, souvent fictifs, utilisés entre une société mère et ses filiales pour allouer par exemple les dividendes d'une telle à sa maison mère moyennant remboursement du prêt? Comme on est dans le vif du sujet des produits hybrides, instruments de la planification fiscale agressive, la Chambre se demande si l'ajout des "*capitaux perçus*" est destiné à la liquidation du passé, dans la mesure où l'amendement 6 généralise l'application des dispositions du projet de loi "*au cas par cas*" (par la voie conventionnelle), et à des réclamations et exercices situés avant la future date d'entrée en vigueur. Elle se demande aussi si le projet de loi sous avis permet d'éviter ces problèmes à l'avenir.

En ce qui concerne la mise en vigueur, le texte de la directive est libellé de manière large afin de laisser aux États membres le choix de prévoir une application à d'anciennes réclamations portant sur des exercices situés avant l'année 2018. La Chambre des fonctionnaires et employés publics se demande toutefois si une application rétroactive de la future loi à des réclamations concernant des exercices antérieurs ne pose pas un problème du point de vue légal, même au cas où les États s'accorderaient sur cette méthode. En effet, aux termes de l'article 2 du Code civil, "*la loi ne dispose que pour l'avenir; elle n'a point d'effet rétroactif*".

Si le projet de loi sous avis est destiné à transposer la directive prévoyant un règlement obligatoire des différends fiscaux engendrés par l'interprétation et l'application de conventions fiscales, la Chambre des fonctionnaires et employés publics ne peut que répéter sa position en matière de fiscalité, à savoir que les revenus visés doivent être soumis à une imposition digne de ce nom dans au moins un État membre. Elle espère donc que le mécanisme de règlement des différends n'aboutira jamais à une non-imposition des revenus (et fortunes) visés.

Finalement, la Chambre estime que le projet de loi et le texte européen qu'il a pour but de transposer sont d'une complexité hors norme en ce qui concerne les procédures proposées, tant au plan national qu'au niveau de l'Union européenne. Ainsi, la simplification administrative ne peut malheureusement pas être invoquée en raison de

l'ambition de mettre en place un mécanisme de règlement des différends fiscaux obligatoire et contraignant entre le Grand-Duché de Luxembourg et les autres États membres de l'Union européenne.

Sous la réserve des commentaires qui précèdent, la Chambre des fonctionnaires et employés publics marque son accord avec le projet de loi (et les amendements parlementaires y relatifs) lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 14 octobre 2019.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF