

A V I S

sur

le projet de loi portant

- 1° **modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;**
- 2° **modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune ("*Vermögenssteuergesetz*");**
- 3° **modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 ("*Steueranpassungsgesetz*");**
- 4° **modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 ("*Abgabenordnung*");**

en vue de transposer la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers

Par dépêche du 8 août 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 projet en question est le énième de ce genre, transposant en droit luxembourgeois des directives de l'Union européenne ayant leurs racines dans le plan BEPS ("*action plan on base erosion and profit shifting*") élaboré par l'OCDE et adopté par la Commission européenne. La crise bancaire de 2008-2009, ayant nécessité le sauvetage de bon nombre de banques systémiques moyennant un endettement étatique supplémentaire, était à la base de la prise de conscience par les décideurs politiques qu'il y avait des problèmes manifestes au niveau des rentrées fiscales, notamment en ce qui concerne les grands groupes de sociétés travaillant de manière transfrontalière. Les problèmes existants ont été exposés au grand public à travers les révélations publiées à partir de 2014 par le consortium international des journalistes d'investigation (ICIJ). Plusieurs paquets de révélations provenant de lanceurs d'alerte ont montré l'ampleur de l'impôt sur le revenu des sociétés évité à grande échelle par les groupes internationaux, souvent à l'aide de dispositions légales existant dans les législations fiscales en Europe et dans le monde.

Dans ce contexte, la Commission européenne a dû réagir par des mesures adéquates et c'est ainsi que la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 – mieux connue sous la dénomination de "*directive ATAD*" ("*Anti Tax Avoidance Directive*") – a vu le jour. Elle a été transposée en droit national par la loi du 21 décembre 2018 et elle a introduit cinq mesures visant à lutter contre l'érosion de la base imposable et le transfert de bénéfices. Dans son avis n° A-3135 du 12 décembre 2018 sur le projet qui est devenu la loi précitée, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait examiné en détail les dispositions relatives à la transposition dans la législation nationale de ladite directive (UE) 2016/1164.

Le projet de loi sous avis transpose maintenant en droit national la directive (UE) 2017/952 du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers. Suivant l'exposé des motifs joint au projet, la "*directive ATAD a introduit un cadre visant à lutter contre les dispositifs hybrides*", ceci dans son article 9, transposé dans l'article 168ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR). Ce cadre ne vise cependant pas encore tous les dispositifs hybrides. D'un côté, les mesures de la directive ATAD concernent uniquement des dispositifs hybrides au sein de l'Union européenne. De l'autre côté, la directive ATAD ne contient pas de règles sur d'autres dispositifs hybrides spéciaux, tels que ceux impliquant des établissements stables.

Examen du texte

Dans son avis précité n° A-3135, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait commenté les différentes mesures proposées concernant la transposition de la directive ATAD du 12 juillet 2016. Étant donné que le projet de loi sous examen a pour objet de transposer une directive de l'Union européenne qui ne fait que compléter et modifier la directive (UE) 2016/1164, la Chambre n'entend pas commenter en détail dans le présent avis les ajouts et les modifications au niveau des différentes dispositions de la LIR, de la loi concernant l'impôt sur la fortune (IF), de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) et de la loi générale des impôts (AO).

Le champ d'application du projet de loi sous avis vise notamment les dispositifs hybrides impliquant des États membres de l'Union européenne et des États tiers. Seront également introduites des règles sur d'autres formes de dispositifs hybrides, en garantissant la cohérence avec les règles recommandées en la matière par l'OCDE. Il est mis en exergue au considérant 28 de la directive (UE) 2017/952 que "*les États membres devraient utiliser (lors de la mise en œuvre de la directive) les explications et les exemples applicables figurant dans le rapport sur l'action 2 du BEPS de l'OCDE comme source d'utilisation ou d'interprétation, dans la mesure où ils sont conformes aux dispositions de la directive et au droit de l'Union*". La Chambre approuve que les auteurs du projet de loi "*estiment que ces considérations devraient également valoir en principe pour le rapport sur les dispositifs hybrides impliquant une succursale*".

L'actuel article 168ter LIR sera intégralement remplacé par un nouveau texte, lequel s'appliquera *"aux exercices d'exploitation commençant à partir du 1^{er} janvier 2020"*.

Dans son avis n° A-3135, la Chambre des fonctionnaires et employés publics avait espéré que le nouvel article 168ter introduit par la transposition de la première directive ATAD *"pourra mettre fin au problème des dispositifs hybrides, généré par les différences de qualification juridique d'instruments financiers existant entre contribuables de deux ou plusieurs États membres"*.

La Chambre avait regretté dans ce contexte que *"l'article 9 de la directive, visant à éviter ce genre de situations, ne concerne malheureusement que les dispositifs hybrides à l'intérieur de l'Union européenne, sans englober donc les dispositifs faisant intervenir, à côté des États membres, des pays tiers"*. Le projet de loi sous avis entend remédier à cette lacune importante, ce que la Chambre approuve dès lors de toute évidence.

Le nouvel article 168ter LIR définit la notion de dispositif hybride *"en se référant de manière synthétique à quatre catégories qui donnent lieu à une double déduction (...) ou à une déduction sans inclusion"*. La Chambre approuve que des exemples illustratifs soient énumérés de façon non exhaustive au commentaire des articles aux fins d'identification et de distinction des différentes catégories de dispositifs hybrides visées par la nouvelle disposition.

Afin de pouvoir transposer l'article 9bis de la directive ATAD, qui s'applique aux entités considérées comme fiscalement transparentes, le projet de loi sous avis propose l'introduction d'un nouvel article 168quater LIR. Ainsi, une règle additionnelle spécifique, avec effet à partir de 2022, sera introduite, qui concernera le traitement fiscal des *"organismes hybrides inversés"*.

Ce nouvel article contiendra, tout comme l'article 168ter LIR, une disposition en matière de preuve: le contribuable devra pouvoir mettre le bureau d'imposition en mesure de vérifier, sur simple demande de celui-ci de fournir une preuve, qu'il n'y aura pas lieu de procéder à un ajustement au titre de l'article 168quater LIR.

Remarque finale

Pour le Grand-Duché, le texte sous avis constitue une étape supplémentaire dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, qui améliore l'image de marque de sa place financière.

Dans ces conditions, la Chambre des fonctionnaires et employés publics se déclare d'accord avec le projet de loi lui soumis pour avis.

Ainsi délibéré en séance plénière le 25 novembre 2019.

Le Directeur,

G. MULLER

Le Président,

R. WOLFF