

Objet : Projet de loi n°6556 portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »). (4117AAN)

*Saisine : Ministre des Finances
(10 avril 2013)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le projet de loi sous avis portant modification (i) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et (ii) de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (ci-après dénommées respectivement « L.I.R. » et « loi générale des impôts ») vise à adapter certaines dispositions en matière d'impôts directs conformément au droit communautaire.

Considérations générales

Selon la jurisprudence constante européenne, bien que le domaine des impôts directs ne relève pas de la compétence de l'Union européenne, il n'en reste pas moins que la législation nationale en la matière se doit de respecter le droit communautaire. Partant, la Commission européenne a, par deux mises en demeure du 27 septembre 2012¹, informé le Luxembourg que les articles 38, 44, 54, 114 et 172 L.I.R. ainsi que le paragraphe 127 de la loi générale des impôts étaient incompatibles avec le droit communautaire et la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (ci-après dénommée « CJUE »).

A l'heure actuelle, le transfert, du Luxembourg vers un Etat membre ou un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (ci-après dénommé « EEE »), d'une entreprise ou d'un établissement stable indigènes appartenant à un contribuable non résident est soumis à une imposition dite de sortie ou « exit tax », qui est immédiate et qui concerne les plus-values latentes découvertes lors du transfert transnational, alors même qu'il n'y a pas de changement de propriétaire des actifs ou de l'entreprise.

Bien que la Commission européenne admette que le Luxembourg, Etat membre de sortie, puisse déterminer le montant de l'imposition des plus-values nées pendant (i) la période de résidence ou pendant (ii) la période de rattachement du contribuable ou pendant (iii) que les biens transférés se trouvent sur son territoire, elle lui reproche que certaines dispositions de sa législation actuelle entravent la liberté d'établissement et sont disproportionnées. Elles placent les contribuables non résidents propriétaires d'une entreprise ou d'un établissement stable sur le territoire luxembourgeois dans une situation défavorable lors du transfert vers un Etat EEE par rapport aux contribuables résidents opérant un transfert national ou transnational.

Ainsi, la Commission européenne estime que les dispositions fiscales luxembourgeoises relatives à l'« exit tax » :

¹ Infractions n°2012/4014 et n°2012/4015 du 27 septembre 2012.

- (i) ne portent que sur les contribuables non résidents² alors qu'elles devraient viser tous les contribuables résidents et non résidents propriétaires d'une entreprise ou d'un établissement stable visé par un transfert transnational,
- (ii) proposent l'imposition immédiate des plus-values ou le sursis de paiement sous condition³,
- (iii) ne prennent pas en compte des éventuelles moins-values,
- (iv) prévoient l'imposition immédiate des plus-values découvertes lors du transfert transnational alors que si celui-ci est national il peut se faire à la valeur comptable,
- (v) limitent le remploi des plus-values aux seules entreprises ou établissements stables situés au Luxembourg⁴ et enfin
- (vi) conditionnent le report de perte en cas de transmission d'une entreprise par succession au fait que le successeur ait fait l'objet d'une imposition collective avec le défunt au moment de la survenance de la perte, ce qui est discriminatoire pour le successeur non résident lors de la survenance de la perte et qui n'a pas été imposé collectivement avec le défunt⁵.

Le projet de loi sous avis remédie donc aux griefs formulés par la Commission européenne relatifs à l'incompatibilité des articles énumérés ci-avant. Ainsi, il prévoit, d'une part, que dorénavant l'application de l' « exit tax » s'appliquerait à tous les contribuables propriétaires d'une entreprise ou d'un établissement stable indigènes qu'ils soient résidents au Luxembourg ou d'un Etat EEE. De plus, le sursis de paiement demandé par le contribuable dans le cadre du transfert de son entreprise et du paiement de l'impôt de sortie, sera accordé sur simple demande sans constitution d'une garantie et ne sera plus conditionné à l'appréciation par l'administration fiscale luxembourgeoise de l'existence d'une difficulté de paiement considérable et du risque de non recouvrement de la créance. Le projet de loi sous avis maintient également le sursis de paiement accordé sans intérêts de retard aussi longtemps que le contribuable reste propriétaire des biens transférés et contribuable résident d'un Etat EEE.

Par ailleurs, le projet de loi sous avis prévoit, lors du calcul de l'impôt de sortie, la prise en compte des moins-values constatées lors du transfert des biens, si elles ne sont pas prises en compte dans l'Etat EEE d'accueil après transfert, ce qui permettra au contribuable de bénéficier d'une imposition rectificative de l'année d'imposition en cause. Le transfert à la valeur comptable jusqu'à présent autorisé au niveau national est quant à lui supprimé. Le projet de loi sous avis permet également la possibilité de transférer les plus-values réalisées lors de l'aliénation d'un bien sur des biens de remploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un Etat EEE.

Finalement, en cas de transmission d'une entreprise par succession, le report de perte n'est plus conditionné à une imposition collective du successeur et du défunt à l'époque de la perte depuis la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n°114/3 du 22 novembre 2012 dans laquelle il était demandé aux services d'imposition de ne plus appliquer cette condition. Le projet de loi sous avis ne fait dès lors que régulariser ce point en supprimant purement et simplement cette condition.

La Chambre de Commerce se félicite de la mise en conformité de la législation nationale par rapport aux règles européennes applicables. Néanmoins, elle regrette que le

² Article 38 L.I.R.

³ Article 38, 44 et 172 L.I.R. et paragraphe 127 de la loi générale des impôts.

⁴ Article 54 L.I.R.

⁵ Article 114 L.I.R.

gouvernement n'ait pas profité du projet de loi sous avis pour modifier d'autres dispositions fiscales jugées par la CJUE comme étant contraires au droit communautaire dans le cadre de questions préjudicielles posées par le tribunal administratif du Luxembourg, à savoir :

- (i) les dispositions en matière de bonification d'impôt pour investissements mis en œuvre sur le territoire d'un Etat partie à l'Accord EEE (paragraphe 8a de Loi sur l'impôt sur la fortune du 16 octobre 1934)⁶ et
- (ii) les dispositions en matière de réserve d'impôt sur la fortune et en particulier la condition d'assujettissement pendant les cinq années d'imposition suivantes permettant de justifier de la réduction obtenue à travers la réserve (article 152 bis de la L.I.R.)⁷.

Commentaire des articles

Concernant l'article 1 point 1°

L'article 1 point 1° du projet de loi sous avis modifie l'article 38 L.I.R. portant sur l'imposition à la sortie en cas de transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable indigènes à l'étranger, par la prise en compte des moins-values éventuellement constatées après le transfert de l'entreprise ou de l'établissement stable indigènes, si celles-ci ne sont pas prises en compte dans l'Etat d'accueil, le transfert donnant lieu à une imposition rectificative de l'année d'imposition en cause.

Bien que cela ne ressorte pas expressément du projet de loi sous avis ou du commentaire des articles, la Chambre de Commerce considère, sauf indication contraire des auteurs du projet de loi sous avis, que le nouvel alinéa deux de l'article 38 L.I.R. est d'application large et qu'il trouvera à s'appliquer à tous les cas de transfert de biens du Luxembourg vers un Etat EEE, même si un tel transfert est plus spécifiquement régi par une autre disposition telle que l'article 172 L.I.R. concernant les cas de transfert de siège et d'administration centrale.

Dans un souci de sécurité juridique, la Chambre de Commerce appelle les auteurs du projet de loi à confirmer le champ d'application large de cette disposition dans le commentaire des articles du projet de loi sous avis.

Concernant l'article 1 point 2°

L'article 1^{er} point 2° du projet de loi sous avis abroge l'article 44 L.I.R. pour se conformer aux griefs de la Commission européenne. Or, la Chambre de Commerce souhaite attirer l'attention des auteurs du projet de loi sous avis que la jurisprudence de CJUE a reproché le fait que l'imposition des plus-values latentes devenait immédiate en cas de transfert transfrontalier. Aussi la Chambre de Commerce se demande-t-elle si cette abrogation pure et simple de l'article 44 L.I.R. ne va pas au-delà de ce que demande la Commission européenne, et si une simple modification de cet article notamment par la mise en place d'un sursis d'imposition ne serait pas suffisante.

⁶ CJUE, C-287/10 du 22 décembre 2010 – Tankreederei I S.A.

⁷ CJUE, C-380/11 du 6 septembre 2012 – D.I. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. SapA

Par ailleurs, les transferts internes se réalisant dans la plupart des Etats Membres à la valeur comptable, ils sont donc sans incidence sur le plan fiscal. De ce fait, la Chambre de Commerce estime que la possibilité de réaliser de tels transferts internes sur le territoire luxembourgeois devrait donc être maintenue. Ainsi, la Chambre de Commerce propose que l'article 44 L.I.R. soit maintenu et modifié, ou qu'il soit effectivement abrogé mais qu'alors l'article 42 L.I.R. soit amendé afin de clarifier la non-imposition des transferts internes. En effet bien que, de par le système de la déclaration unique, les transferts internes pourraient ne pas être imposables au Luxembourg comme dans la quasi-totalité des Etats Membres, la Chambre de commerce estime que la suppression d'une disposition spécifique prévoyant un transfert à la valeur comptable est de nature à créer une insécurité juridique.

Concernant l'article 2

L'article 2 du projet de loi sous avis modifiant le paragraphe 127 de la loi générale des impôts dispose que le contribuable peut bénéficier d'un sursis de paiement sans intérêt de retard pour l'impôt dû dans le cadre des plus-values découvertes lors du transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable indigènes vers un autre Etat EEE.

La Chambre de Commerce invite les auteurs du projet de loi à préciser la forme et le délai dans lequel le contribuable peut introduire une demande de sursis, ainsi que la documentation requise pour justifier le maintien d'un tel sursis.

Enfin, la Chambre de Commerce estime que des questions d'interprétation pourraient dès lors surgir, notamment considérant le libellé des nouveaux alinéas du paragraphe 127 de la loi générale des impôts. Des alinéas différents sont en effet prévus pour les cas d'imposition qui résulteraient de l'article 38 ou de l'article 172 L.I.R. Une telle différenciation semble superflue dans la mesure où toutes les situations de transfert seront dorénavant visées par l'article 38 L.I.R. Suite aux modifications apportées par le projet de loi sous avis à l'article 38 L.I.R., l'article 172 L.I.R. ne constituera dès lors qu'une clarification des règles de l'article 38 L.I.R. au cas spécifique de la migration de sociétés. De ce fait, et à défaut d'explications complémentaires des auteurs du projet de loi sous avis, la Chambre de Commerce propose que les nouveaux alinéas 2 et 3 du paragraphe 127 de la loi générale des impôts soient regroupés dans un seul alinéa.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, et sous réserve des observations ci-avant, la Chambre de Commerce est en mesure d'approuver le projet de loi sous avis.

AAN/TSA