

Objet: Projet de règlement grand-ducal relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées (4342PMR).

*Saisine : Ministre des Finances
(18 novembre 2014)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le projet de règlement grand-ducal sous avis (dénommé ci-après, le « *Projet* ») a pour objet, d'une part, de préciser la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs, en ce compris par l'instauration d'une Commission des décisions anticipées, et d'autre part, de définir le contenu minimum des demandes ainsi que certaines modalités, dont la durée de validité des décisions anticipées.

Le *Projet* trouve sa base légale dans l'article 8¹ du « *Paquet pour l'avenir* » déposé par le Gouvernement à la Chambre des Députés le 15 octobre 2014, non encore adopté à ce jour.

Résumé synthétique

Le *Projet* vise à définir la procédure et les modalités de celle-ci en ce qui concerne les décisions anticipées, termes auxquels sont préférés ceux de « *rescrits fiscaux* » dans la suite de l'avis, que le *Paquet pour l'avenir* devrait légaliser lorsqu'il sera adopté.

La Chambre de Commerce salue cette volonté de préserver la pratique des *rescrits fiscaux*, tout en l'améliorant pour la rendre transparente et conforme aux attentes internationales.

Cependant, la Chambre de Commerce estime que des modifications devront être apportées au *Projet* pour qu'il puisse atteindre cet objectif de transparence sans entraver la compétitivité luxembourgeoise ni la sécurité juridique du contribuable.

Tout d'abord, la Chambre de Commerce suggère d'introduire des délais afin de dynamiser les différentes phases du processus d'obtention d'un *rescrit fiscal*. Pour la Chambre de Commerce, il est primordial de commencer par définir clairement le stade d'avancement de la transaction jusqu'auquel il est possible d'introduire une demande. Ensuite, la Chambre de Commerce propose de fixer un premier délai de quinze jours à compter du dépôt de la demande de *rescrit fiscal* au préposé du bureau compétent pour saisir la Commission des décisions anticipées que la Chambre de Commerce propose de renommer « *Commission des rescrits fiscaux* » (en abrégé ci-après, la « *CRF* »). La *CRF* disposerait alors d'un second délai de quinze jours à compter de la saisine par le préposé pour décider si elle compte ou non instruire la demande. Sans réponse de la part de cette dernière ou en cas de refus, le préposé pourrait alors examiner seul la demande. L'administration des contributions directes (ci-après dénommée, l'« *ACD* ») devrait rendre sa décision dans les deux mois, délai inspiré du système néerlandais.

¹ Devenu l'article 4 suite aux amendements de la Commission des Finances et du Budget en date du 2 décembre 2014.

La Chambre de Commerce estime ensuite qu'il faudra également introduire des possibilités de recours contre une décision de refus ou de révocation du rescrit, en sus de la procédure de droit administratif commun en manquement en cas d'inaction de l'ACD.

De nombreuses précisions devront également être apportées au Projet, notamment en termes de bureau compétent, de contenu de la demande et de personne autorisée à déposer la demande pour permettre au conseiller fiscal de le faire pour son client. Il faudra aussi préciser, voire modifier la durée de validité d'un rescrit et prévoir précisément les effets de sa révocation et l'interaction avec les circulaires du directeur des contributions L.I.R. n° 164/2 du 28 janvier 2011 et n° 164/2bis du 8 avril 2011 (ci-après dénommées, les « *Circulaires sur les prix de transfert* »). Il faudra élargir certaines définitions, par exemple, pour ne pas limiter les rescrits à la fiscalité des entreprises, ni aux questions de fiscalité directe.

La publication des rescrits fiscaux, sous une forme plus accessible et plus efficace que dans le rapport d'activité annuel de l'ACD, combinée à l'émission de circulaires administratives, devraient, à terme, permettre un désengorgement de la CRF alors que, parallèlement, les acteurs ont bien compris qu'il leur faudra à l'avenir devenir plus sélectif dans les questions à soumettre à l'administration. La Chambre de Commerce s'interroge par ailleurs quant à savoir si les demandes devront systématiquement être transmises à la CRF, notamment pour les questions de droit fiscal nettement circonscrites pour lesquelles la position est clairement établie au sein de l'administration.

La Chambre de Commerce regrette enfin que le Projet ne comporte pas d'information concernant la tarification des rescrits fiscaux alors que la disposition du Paquet pour l'avenir que le Projet est réputé exécuter a entretemps été amendée de façon à justement permettre de traiter conjointement l'aspect organisationnel et financier des rescrits.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce n'est en mesure d'approuver le Projet que sous réserve de la prise en compte de ses observations.

Appréciation du projet de loi :

| | Incidence |
|---|------------------|
| Compétitivité de l'économie luxembourgeoise | + ² |
| Impact financier sur les entreprises | - |
| Transposition de la directive | n.a |
| Simplification administrative | + ³ |
| Impact sur les finances publiques | + |
| Développement durable | + |

Appréciations : ++ : très favorable
 + : favorable
 0 : neutre
 - : défavorable
 - - : très défavorable
 n.a. : non applicable

² Le gain de crédibilité devrait conduire à terme à une perception de la place financière luxembourgeoise comme place *onshore* à part entière.

³ Le Projet ne constituera une mesure de simplification administrative que dans la mesure où il sera modifié d'après les commentaires ci-après.

* * *

Considérations générales

Comme elle a eu l'occasion de le souligner dans son avis sur le Paquet pour l'avenir⁴, la Chambre de Commerce accueille très favorablement la consécration légale de la possibilité de recourir au mécanisme des rescrits fiscaux dont le Projet ne fait que préciser les modalités. Cette initiative contribue certainement à accroître la prévisibilité et la sécurité juridique, indispensable pour maintenir un environnement propice aux affaires. C'est d'autant plus justifié dans le contexte actuel que la Commission européenne et la presse internationale s'acharnent à vouloir mettre en doute les pratiques fiscales du Grand-Duché, alors que parallèlement, l'OCDE travaille à la finalisation du rapport « *Base Erosion and Profit Shifting* », en abrégé « *BEPS* », et que les travaux sur l'échange automatique d'informations fiscales tendent à couvrir aussi les décisions anticipées.

La Chambre de Commerce est également heureuse de voir qu'elle a été entendue dans son commentaire du Paquet pour l'avenir puisque la tarification des décisions anticipées sera, à en croire les amendements parlementaires apportés le 2 décembre au Paquet pour l'avenir, traitée par le biais d'une insertion au paragraphe 29a de la loi générale des impôts du 16 octobre 1934⁵. Malheureusement, si un tel ajout aurait dû permettre de fixer conjointement la procédure de rescrits fiscaux dans ses aspects financiers et organisationnels, il place aujourd'hui la Chambre de Commerce dans une situation inconfortable car non seulement, elle se voit contrainte de commenter un projet de règlement grand-ducal pris en exécution d'un texte toujours sujet à modification, mais en plus, ce Projet n'exécute qu'une partie seulement du texte qu'il devrait mettre en œuvre. C'est pourquoi la Chambre de Commerce aurait préconisé que le détail de la tarification soit inclus dans le présent Projet par souci de clarté et de simplicité pour les contribuables, en tenant compte des observations qu'elle a eu l'occasion de formuler dans son avis au sujet de l'article 3, entretemps supprimé, du Paquet pour l'avenir⁶ mais qui gardent toute leur actualité. La Chambre de Commerce propose de faire parvenir ses commentaires sur le Projet amendé lorsque le détail sur la tarification seront portés à sa connaissance.

S'agissant des volets déjà couverts par le Projet actuel, la Chambre de Commerce formule les commentaires suivants :

Commentaires des articles

A. Remarques applicables à l'ensemble des articles

A.1. Terminologie

Le Projet utilise le terme « *décision anticipée* » pour traduire le terme anglais « *ruling* ». Dans la pratique, il est aussi fait référence à des « *accords fiscaux* ». Pour faciliter la bonne compréhension, la Chambre de Commerce recommande d'éviter la multiplication des termes et de garder que l'expression de « *rescrit fiscal* », notamment utilisée en droit fiscal français.

En effet, ce terme traduit mieux l'idée qu'il s'agit d'un acte précisant les termes de la loi fiscale pour l'appliquer à un cas concret (la loi est « *réécrite* » - en « *meilleures termes* » pour

⁴ Avis de la Chambre de Commerce du 17 novembre 2014 relatif au projet de loi n°6722 sur la mise en œuvre du paquet d'avenir.

⁵ Aussi appelée « *Abgabenordnung* » ou « AO ».

⁶ Les remarques portaient sur le champ d'application *ratione temporis*, *ratione materiae*, le montant, le fait générateur, la déductibilité de la taxe et son recouvrement.

pouvoir l'appliquer au cas concret). Le terme « *décision* » véhicule par contre l'idée d'une volonté indépendante et d'une certaine « *marge de manœuvre* » de l'administration. La terminologie proposée correspond par ailleurs parfaitement à ce que les auteurs ont probablement voulu exprimer par la dernière phrase de l'article 5 du Projet, que la Chambre de Commerce propose par ailleurs de supprimer car le terme « *rescrit fiscal* » parle de lui-même et, sans vouloir ignorer la différence entre un « *public letter ruling* », c'est-à-dire une circulaire et un « *private letter ruling* », l'ajout de la phrase concernée à l'article 5 affirme seulement un principe, qui se trouve déjà expressément dans d'autres dispositions légales luxembourgeoises, telles que l'article article 101 de la Constitution et les paragraphes 29 (2) et 46 (1), deuxième phrase AO. Dans la suite du présent avis, la Chambre de Commerce n'utilisera plus que l'expression de « *rescrit fiscal* ».

A.2. Articulation avec d'autres normes

La Chambre de Commerce aimerait voir clarifier d'entrée de jeu quel sera l'impact du Projet sur les circulaires existantes traitant déjà incidemment de la procédure de demande de rescrit fiscal, en particulier, les Circulaires sur les prix de transfert. La Chambre de Commerce aimerait notamment savoir si ces dernières continueront de s'appliquer, et tant que règle spécifique dans le cadre du Projet qui est une « *norme* » supérieure.

B. Commentaires article par article

Concernant l'article 1^{er}

L'article 1^{er} décrit la procédure et les conditions formelles à respecter pour obtenir une réponse sous forme de rescrit fiscal de l'ACD.

La partie introductive prévoit que la demande de rescrit fiscal doit être adressée par écrit au préposé du bureau compétent.

La Chambre de Commerce estime que dans certaines situations, il peut être malaisé de déterminer le bureau d'imposition compétent, notamment pour un groupe de sociétés (par exemple, les banques et assurances).

Dès lors, la Chambre de Commerce est d'avis que l'article 1^{er} devrait être composé de deux paragraphes :

- le paragraphe 1^{er} reprenant le texte actuel avec la première phrase complétée ainsi:

« ...est, sauf dans les cas prévus au paragraphe 2, adressée par écrit au préposé du bureau d'imposition compétent ».

- un paragraphe 2 nouveau à insérer ayant la teneur suivante :

*« Dans les cas où
(i) une demande concerne plusieurs contribuables relevant de bureaux d'imposition différents, ou
(ii) le bureau d'imposition compétent ne peut être déterminé avec certitude,
la demande est adressée au directeur des contributions, qui désignera le bureau compétent ».*

En ce qui concerne la demande elle-même, la Chambre de Commerce aimerait voir préciser dans le texte que la demande peut provenir du potentiel contribuable lui-même ou de

son conseiller, en tant que représentant d'un potentiel contribuable, qui payera alors les taxes prévues.

Au vu de la diversité de la place luxembourgeoise, dans un souci d'accessibilité et de compétitivité du service public, la Chambre de Commerce aimerait que soit également précisé dans le texte, comme la pratique le permet déjà, que la demande puisse être introduite en langue française, allemande ou anglaise.

Le numéro 1 de l'article 1^{er} du Projet prévoit, parmi les premières mentions obligatoires de la demande de rescrit fiscal, l'identification des « *parties et autres tiers concernés* ». Il s'avère difficile d'apprécier le degré de précision requis par l'ACD pour la désignation des parties tierces. En effet, la pratique actuelle semble se borner à mentionner les sociétés luxembourgeoises directement concernées ainsi que les actionnaires directs. Les parties tierces, telles que des banques accordant des prêts bancaires, n'étaient que très rarement mentionnées de façon détaillée. En général ces dernières étaient simplement mentionnées de façon anonyme (du type « The Bank »).

Se pose, dès lors, la question de savoir dans quel cadre la mention de parties tierces, contractant par définition conformément au principe « *arm's length* », tel que défini par l'OCDE, serait relevant pour l'ACD pour prendre sa décision. En effet, une société souhaitant s'implanter au Luxembourg et hésitant par exemple entre une ligne de crédit d'une banque A ou B, proposant toutes les deux les mêmes conditions, ne devrait, aux yeux de la Chambre de Commerce, pas se voir refuser l'applicabilité de la du rescrit fiscal⁷, si, après dépôt de la demande, elle venait à choisir une banque C ou si la banque B prêtait au final au travers de sa filiale Z.

Par conséquent, la Chambre de Commerce propose que le numéro 1^{er} de l'article 1^{er} du Projet soit reformulé de la manière suivante en s'inspirant du texte de la Circulaire L.I.R. n° 164/2 du 28 janvier 2011 en matière de prix de transfert :

« La désignation précise du demandeur (nom, domicile, le cas échéant numéro de dossier), des entités ou succursales parties aux transactions ou arrangements faisant l'objet de la requête et liées directement et la description de leurs activités respectives ».

Le numéro 2 de l'article 1^{er} du Projet restreint la période pendant laquelle une demande de rescrit fiscal est formellement admissible, en vertu de deux critères temporels apparemment contradictoires.

Le texte se réfère en effet à une opération orientée vers le futur mais qui doit en plus avoir atteint un certain stade de concrétisation : il traite ainsi d'une opération « *envisagée* » mais qui doit l'être « *sérieusement et de manière concrète* ». Comme la non-atteinte de ce stade peut, *a contrario*, rendre la demande inadmissible, la Chambre de Commerce estime que ce stade doit être précisément identifiable.

Le recours à un conseiller fiscal et la rédaction d'une demande de rescrit fiscal relative à un investissement, soumise à des frais de dépôt de surcroît, est déjà une preuve en tant que telle du sérieux de la part du demandeur.

D'autre part, le même texte semble restreindre l'admissibilité de la demande de rescrit fiscal pour des opérations déjà en cours en utilisant les termes « *qui n'ont pas encore produits leur effets* ». Ici encore, les limites paraissent tout aussi floues.

⁷ La Chambre de Commerce renvoie par ailleurs aux commentaires relatifs à l'article 7 ci-dessous pour plus de détails.

En outre, il ne ressort pas clairement de cette disposition si c'est la demande qui doit être préalable à la réalisation des opérations ou s'il sera également exigé des contribuables qu'ils attendent que leur demande soit acceptée par l'administration avant de pouvoir mettre en œuvre les transactions dont il est question.

Dans ce contexte, la Chambre de Commerce se demande, sur base de l'absence apparente de risques encourus par l'administration, s'il serait possible de supprimer purement et simplement les termes additionnels après le mot « *envisagée* », c'est à dire les termes « *sérieusement et de manière concrète* » mais également « *qui n'ont pas encore produits leur effets* », en tout cas pour la période où l'exercice d'imposition ne s'est pas encore écoulé. En effet, il arrive assez souvent que la pression de temps mène à des situations où les opérations ont déjà débuté lorsque la demande est introduite (par exemple dans les fusions et acquisitions).

Ainsi, la Chambre de Commerce est d'avis que la demande devrait, à tout le moins, pouvoir être déposée à tout moment au cours de l'exercice au cours duquel les transactions ont été mises en œuvre (et dans l'hypothèse où un grand nombre d'étapes sont envisagées, au cours de l'exercice au cours duquel la première étape a été réalisée), voire même jusqu'à la date de dépôt de la déclaration fiscale relative à l'année au cours de laquelle les transactions ont été effectuées.

En revanche, dans un souci de transparence, la Chambre de Commerce ne voit pas d'inconvénient à inclure dans les indications à fournir le ou les pays étrangers concernés par les opérations envisagées.

S'il était vraiment de l'intention des auteurs du Projet de restreindre la possibilité d'obtenir des rescrits fiscaux au cours d'une opération, la Chambre de Commerce se permet de faire remarquer qu'une telle exigence irait clairement à l'encontre de l'objectif exprimé à maintes reprises par le Gouvernement d'accroître l'attractivité et la compétitivité et créerait au contraire un désavantage pour le Luxembourg en comparaison avec d'autres pays européens dotés d'un dispositif légal ou réglementaire plus performant sur les rescrits fiscaux.

Si malgré tout les auteurs du Projet persistaient à s'engager dans cette voie très critiquable, la Chambre de Commerce voudrait qu'un tiret supplémentaire soit ajouté à l'article 7 (première partie) du Projet qui serait dès lors libellé comme suit :

« - le fait générateur de l'impôt relatif à la situation ou aux opérations décrites s'est produit avant introduction de la demande de décision ».

Le numéro 3 de l'article 1^{er} du Projet précise que la demande de rescrit fiscal doit contenir une analyse détaillée des « *problèmes de droit* ». Cette expression devrait être remplacée par les termes « *questions de droit fiscal* ». L'ajout de la mention « *fiscal* » semble indispensable afin de ne pas risquer de limiter l'introduction des demandes aux seuls avocats, mais au contraire d'inclure notamment les autres conseillers fiscaux.

Enfin, le numéro 4 de l'article 1^{er} du Projet prévoit que la demande de rescrit fiscal doit comprendre l'assurance de l'exhaustivité et de l'exactitude des données. Il s'avèrerait judicieux de préciser que l'« *assurance* » mentionnée au présent alinéa doit être donnée par le contribuable et non pas par le consultant. Bien qu'aucune conséquence, mise à part la non-conformité et le rejet de la demande qui en découlerait, ne semble résulter de l'absence d'une telle assurance, des précisions additionnelles permettraient de ne pas laisser planer de doute quant à la nature de l'assurance à donner et la personne la donnant.

En effet, il est important pour le praticien de savoir s'il agit dans le cadre d'une assurance de type « *nach bestem Wissen und Gewissen* » ou de type « *Eidesstattliche Erklärung* », telle qu'envisagée par le paragraphe 182 al.1 AO.

Concernant l'article 2 :

L'article 2 prévoit la saisine pour avis de la Commission des décisions anticipées lorsque la demande de rescrit fiscal porte sur la fiscalité des entreprises.

La Chambre de Commerce se félicite de voir qu'il est proposé, premièrement que la procédure des demandes anticipées s'applique tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales, et deuxièmement, que pour ces dernières, il est prévu la constitution d'une Commission des décisions anticipées, en abrégé, la « CDA », ce qui devrait contribuer à une meilleure harmonisation en la matière.

Néanmoins, la Chambre de Commerce se propose d'apporter les améliorations à cette disposition.

Tout d'abord, dans un souci de cohérence avec sa proposition préliminaire selon laquelle les termes de « *décision anticipée* » devraient être remplacés par l'expression de « *rescrit fiscal* », la Chambre de Commerce aimerait, comme évoqué ci-avant, que la CDA soit baptisée en « *Commission des rescrits fiscaux* » ou « *CRF* », en abrégé.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce est surprise que l'intervention de la CRF soit limitée aux questions relatives « *à la fiscalité des entreprises* ». Cette restriction ne paraît pas pertinente, en témoignent les exemples suivants :

Exemple 1 : *Un particulier résident luxembourgeois détient des parts dans une société luxembourgeoise et souhaite obtenir un rescrit fiscal.*

Sa demande devra mentionner, en vertu de l'article 1^{er}, 1^o du Projet, la société et donc également traiter les aspects fiscaux y relatifs en vertu de l'article 1^{er} n°3 et de l'article 3 du Projet alors que tel n'était pas le but de la demande. La demande sera alors automatiquement transmise à la CRF pour avis. Se pose donc la question de savoir si un risque de refus existe, étant donné que la CRF ne rend d'avis que sur des questions de « *fiscalité des entreprises* ».

Exemple 2 : *Une société en commandite simple souhaite, au travers d'un rescrit fiscal, faire confirmer qu'elle ne constitue pas un établissement stable au Luxembourg et que ses revenus ne sont donc pas soumis à l'impôt commercial communal.*

A la différence de l'exemple 1, les sociétés en commandite simple (mentionnées au §11bis de la loi d'adaptation fiscale) n'étant pas considérées comme des collectivités soumises à l'impôt des collectivités au sens de la loi sur l'impôt sur le revenu, il serait logique de les considérer comme soumises à la fiscalité des personnes pour laquelle la demande de rescrit fiscal est formulée et dans ce cas de ne pas transférer la demande au CRF. La même problématique se pose pour les demandes émanant de contribuables non résidents disposant d'une obligation fiscale limitée au Luxembourg qui sont imposés sur les revenus de source luxembourgeoise de façon isolée.

Par conséquent, la Chambre de Commerce est de l'avis que l'obligation de saisir la CRF uniquement lorsque la demande concerne le domaine de la « *fiscalité des entreprises* » est difficilement praticable et justifiable compte tenu de sa mission (« *application uniforme et égalitaire de la loi fiscale* »). L'exigence d'application uniforme et égalitaire de la loi fiscale ne

peut en effet être restreinte aux entreprises (ou à certaines formes d'entreprises) de sorte qu'une demande portant sur la fiscalité des particuliers devrait, le cas échéant, également être soumise à l'examen de la CRF.

Dans ce contexte, la question se pose également de savoir si l'occasion ne devrait pas être saisie pour étendre cette formalisation de la procédure des demandes anticipées également aux impôts indirects.

De l'autre côté, il y aurait probablement des cas de figure où un examen par la CRF ne se justifierait pas, notamment des questions de droit nettement circonscrites pour lesquelles la position est clairement établie au sein de l'administration.

Pour rencontrer les exigences d'application uniforme, égalitaire et rapide de la loi fiscale et d'efficacité administrative, la Chambre de Commerce estime qu'il est nécessaire d'introduire un nouvel article 4 bis ayant la teneur suivante:

« Dans les [15] jours suivant l'introduction de la demande, le préposé saisi adresse une copie de ladite demande au président de la CRF. Le préposé peut soit demander la saisine de la CRF pour avis, soit indiquer sommairement la réponse que le préposé entend donner motu proprio à la demande.

Dans ce dernier cas, le préposé peut émettre le rescrit fiscal s'il n'a pas été informé par le président de la CRF, dans les [15] jours suivant la transmission de la demande, que la demande sera instruite par la CRF ».

Le délai proposé de quinze jours, certes court, se justifie néanmoins au regard des conséquences potentiellement négatives de la mesure projetée. En effet, il est à craindre que les délais de traitement des demandes ne soient fortement rallongés dans la mesure où toutes les demandes introduites auprès des différents bureaux d'imposition compétents pour les sociétés seront centralisées, pour leur traitement, au niveau de la CRF.

La Chambre de Commerce s'interroge en outre sur l'opportunité et la nécessité d'un tel dessaisissement systématique et entier au détriment des préposés.

Concernant l'article 4

L'article 4 du Projet vise à déterminer la composition et le fonctionnement de la CRF.

La Chambre de Commerce s'étonne que les règles de fonctionnement de la CRF ne soient pas fixées dans le présent Projet, mais soient laissées à l'appréciation unilatérale de cette dernière.

La Chambre de Commerce propose ainsi que le Projet détermine, *a minima*, la composition ainsi que les lignes de conduites générales à respecter par la CRF quant à son fonctionnement, à savoir :

- le nombre de membres de la CRF et la durée de leur nomination ;
- le grade / séniorité minimum des membres de la CRF ;
- l'inclusion du préposé concerné par la demande anticipée dans les discussions de la CRF ;
- les règles de prises de décision de la CRF (par ex., unanimité, majorité qualifiée, fréquence des réunions...);
- le délai maximum dans lequel le contribuable ayant introduit une demande anticipée doit être en mesure d'obtenir une réponse.

Concernant l'article 5

L'article 5 du Projet comporte un triple volet.

L'article 5 du Projet, première phrase, mentionne que le demandeur (le contribuable et/ou son représentant ?)⁸ peut être entendu si la CRF en décide ainsi.

La Chambre de Commerce s'interroge quant aux scénarii dans lesquels la CRF pourrait refuser d'entendre le demandeur. En particulier, elle aimerait savoir si le refus d'entendre le demandeur pourrait s'appliquer également dans l'hypothèse où la CRF émettrait un avis négatif.

Dans ce cas, il est primordial d'identifier les recours à la disposition du demandeur. Etant donné que la Chambre de Commerce comprend que le Directeur des contributions directes ne fera pas partie de la CRF, elle comprend que la décision de refus d'entendre le demandeur sera considérée comme un acte d'autorité pouvant être attaqué devant le tribunal administratif.

En tout état de cause, la présente disposition semble trop restrictive et mérite d'être clarifiée. Il est proposé que le contribuable souhaitant introduire une demande de rescrit fiscal puisse également demander, dans certains cas, à être entendu par la CRF (par exemple, lorsque la complexité du dossier le justifie). Par ailleurs, il conviendrait de préciser que le demandeur qui peut être entendu est soit le contribuable lui-même, soit son représentant ou conseiller fiscal.

La deuxième phrase de l'article 5 du Projet, en ce qu'elle prévoit la transmission de l'avis de la CRF au préposé pour exécution, renferme une contradiction puisque, s'il s'agit d'un avis⁹, il semble peu probable à la Chambre de Commerce que la CRF puisse en exiger l'exécution, d'autant que l'article 6, première phrase, du Projet, indique le contraire.

Une exception pourrait certes se présenter dans le cadre du contrôle de droit ou application uniforme (paragraphe 46 (1), 2e phrase AO) vu que la Commission est aussi composée de représentants du Directeur des contributions.

Afin d'élaborer une proposition coiffant à la fois les deux points soulevés ci-dessus, la Chambre de Commerce demande de tirer profit des paragraphes 30 et suivants, notamment des paragraphes 32 à 34 AO restés lettre morte après la guerre, pour définir de manière plus précise les compétences de la CRF.

La troisième et dernière phrase de l'article 5 du Projet dispose que le rescrit fiscal ne peut emporter exemption ou exonération.

Or, bon nombre de rescrits fiscaux portent sur des exonérations prévues par la loi, par exemple le régime mère-fille, ou impliquent une modération de la base d'imposition, par exemple les rescrits fiscaux qui confirment la déductibilité de charges d'exploitations conformes au principe de pleine concurrence.

Si l'idée recherchée au travers d'une telle formulation est d'indiquer que les décisions anticipées doivent être conformes aux lois et règlements luxembourgeois, la Chambre de

⁸ Voir commentaires sous l'article 1^{er}, phrase introductive.

⁹ Voir aussi la terminologie de l'article 2 et le terme « assiste » à l'article 3 du Projet.

Commerce estime qu'elle est déjà suffisamment reflétée par l'article 7 du Projet¹⁰, de sorte que la phrase semble superflue et mérite d'être retirée.

Concernant l'article 6

L'article 6 du Projet prévoit d'une part que la décision sur le rescrit fiscal est prise par le préposé du bureau d'imposition compétent et que, d'autre part, la durée de validité du rescrit fiscal est en principe de 5 ans.

S'agissant de la première phrase de l'article 6 du Projet, la Chambre de Commerce estime qu'il est nécessaire de prévoir un délai endéans lequel l'administration est tenue de répondre et que l'absence de réponse de l'administration dans ce délai doit être sanctionnée au moins par la possibilité d'un recours en carence.

Par conséquent, la première phrase de l'article 6 du Projet devrait être complétée, *in fine*, par l'ajout des termes suivants :

« [Le rescrit fiscal est pris par le préposé du bureau d'imposition compétent] dans un délai de [2] mois ».

Le délai de 2 mois est inspiré par la réglementation des Pays-Bas en la matière. La Chambre de Commerce rend les auteurs du Projet attentifs au fait que le délai de 2 mois est un maximum. La célérité de la mise en place d'une structure est particulièrement importante en matière de « *private equity* » notamment, pratique très développée sur la place.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce est d'avis que le refus devrait être motivé de manière circonstanciée. Seule une motivation du refus permet au contribuable de comprendre sur quels éléments son analyse juridique proposée n'est pas partagée par l'administration. D'autres domaines du droit administratif imposant systématiquement une obligation de motivation d'un refus à une demande d'un administré, il n'existe apparemment aucune raison valable pour laquelle une exception devrait être faite en matière de demande anticipée.

Enfin, le Projet ne précise pas sous quelle forme le préposé doit rendre sa décision (qu'elle soit positive ou négative). Même si cela peut sembler aller de soi, la Chambre de Commerce propose qu'il soit indiqué dans le Projet que le préposé doit rendre sa décision par écrit.

La deuxième phrase de l'article 6 du Projet généralise la période de validité de 5 ans, déjà connue des règles en matière de « *transfert pricing* » pour tous les rescrits fiscaux.

La Chambre de Commerce estime qu'une période de validité de 5 ans n'est pas justifiée, sauf peut-être en matière de prix de transfert, où les conditions de marché peuvent effectivement changer rapidement. En revanche, lorsqu'il s'agit de la confirmation d'une interprétation de la loi, ou d'une décision tranchant entre l'application d'une règle fiscale plutôt que d'une autre à un cas concret, la Chambre de Commerce ne voit pas en quoi l'appréciation de l'administration pourrait changer, d'autant plus qu'elle dispose des dispositions de l'article 7 du Projet pour révoquer son rescrit fiscal.

La Chambre de Commerce propose donc de supprimer la limitation dans le temps, sauf éventuellement, si l'intention est d'abolir - à travers le Projet - les Circulaires en matière de prix de transfert. Dans ce dernier cas, il faudrait introduire dans le texte une distinction entre ces deux types de décisions anticipées.

¹⁰ L'article 7 prévoit l'hypothèse où « *la décision anticipée s'avère par la suite comme n'étant pas ou plus conforme aux dispositions du droit national et international* ».

Pour assurer la cohérence avec la proposition de la Chambre de Commerce concernant l'article 1^{er}, n° 1 du Projet, la première phrase devrait aussi être complétée ainsi:

« ...par le préposé du bureau d'imposition compétent ou, dans les cas visés au paragraphe 2 de l'article 1^{er}, par le préposé du bureau désigné par le Directeur des contributions ».

Finalement, si le délai de 5 ans devait être maintenu, le Projet devrait alors trancher clairement la question de l'application de cette période de validité aux décisions anticipées émises avant le 1^{er} janvier 2015, date prévue pour l'entrée en vigueur du Projet.

Il y aurait aussi lieu de reprendre la même règle que celle qui existe actuellement dans le cadre des demandes en matière de prix de transfert, à savoir qu'un renouvellement de la demande doit être possible, et aux conditions suivantes :

« A l'expiration de ce délai, le service compétent détermine, sur demande motivée du contribuable, s'il est possible de rendre une nouvelle décision dans les mêmes conditions. Cette nouvelle décision ne pourra pas non plus lier l'Administration des contributions directes au-delà d'une période comprenant 5 années d'imposition ».

Dans ce cas, le préposé, et non pas la CRF, devrait en outre pouvoir statuer sur une demande de renouvellement, et ce afin d'éviter un engorgement de la CRF du fait de ce type de requêtes.

Concernant l'article 7

L'article 7 du Projet vise à déterminer les conditions dans lesquelles l'ACD ne serait pas liée par un rescrit fiscal.

La Chambre de Commerce se demande s'il ne serait pas opportun de fusionner les deux paragraphes de l'article 7. En effet, il ne ressort pas clairement du texte actuel quelle est l'articulation supposée entre ces deux paragraphes, ce qui sera inévitablement source de confusion et d'insécurité juridique pour les contribuables.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce recommande que l'article 7 du Projet soit modifié afin de préciser à compter de quelle date la décision cessera de produire ses effets dans les différents cas de figure envisagés à l'article 7. En effet, trois situations sont théoriquement envisageables à cet égard. Ainsi, un rescrit fiscal pourrait être remis en cause, selon les cas, soit de manière rétroactive, soit à compter de l'exercice au cours duquel le fait générateur est intervenu, soit à compter de l'exercice suivant l'exercice au cours duquel le fait générateur est intervenu, étant entendu qu'une remise en cause rétroactive ne devrait être possible que dans des cas exceptionnels (par exemple lorsque les opérations réalisées divergent sensiblement de celles à la base de la demande).

A cet égard, la Chambre de Commerce estime que la plupart des cas mentionnés aux différents tirets de l'article 7 (première et seconde partie) devraient être assortis du terme « matériellement » ou « substantiellement » afin que des divergences, inexactitudes ou modifications légales mineures ne puissent pas justifier l'inapplicabilité ou la révocation d'un rescrit fiscal. Les auteurs du Projet ont d'ailleurs eux-mêmes prévu une telle restriction à l'égard du troisième et dernier tiret de la seconde partie de l'article 7 en utilisant les termes « (caractéristiques) essentielles ».

La Chambre de Commerce s'interroge quant à savoir s'il ne faudrait pas aussi prévoir, pour des raisons de proportionnalité, une survie partielle d'un rescrit aux cas où la partie

affectée par un changement (légal ou autre) peut être clairement séparée du reste de la décision et que la décision « *amputée* » reste favorable au contribuable.

La Chambre de Commerce s'interroge également sur la manière dont les contribuables vont être notifiés du fait que le rescrit fiscal qu'ils ont obtenu ne produit plus d'effets.

Le troisième tiret du paragraphe 1^{er} de l'article 7 du Projet prévoit que l'ACD n'est notamment plus tenue de suivre le rescrit fiscal lorsqu'il n'est « *pas ou plus conforme aux dispositions du droit national et international* ».

Pour la Chambre de Commerce, la référence à l'annulation d'une décision non conforme aux dispositions au moment même de l'émission (le « *pas* » à côté du « *plus* ») dans le texte interpelle vivement la Chambre de Commerce. En effet, à ses yeux et en bonne logique, une décision prise par le préposé devrait *de facto* être considérée comme valide au moment de l'émission du rescrit fiscal, faute de quoi un avis positif de la CRF n'aurait pas pu être émis.

La Chambre de Commerce s'interroge dès lors quant à savoir si l'usage de la négation « *pas* » est à comprendre comme indiquant qu'un rescrit fiscal (remplissant les conditions d'exactitude, de conformité, etc. requises en ce qui concerne la soumission de la demande) pourrait être révoqué rétroactivement. Si tel était le cas, ce retournement de la charge de la preuve quant à la légalité de la décision paraît plus que questionnable, d'autant plus que l'obtention d'un rescrit fiscal serait soumise au paiement d'une redevance. La sécurité juridique recherchée par le contribuable serait totalement dénuée de sens, et une telle interprétation serait même illégale sachant qu'en cas de changement législatif, la décision ne peut cesser de produire ses effets que pour l'avenir.

Sauf si les auteurs du Projet ont délibérément voulu donner à ce tiret une interprétation bien spécifique telle que décrite ci-dessus, la disposition semble faire double emploi avec le premier tiret du deuxième alinéa. La Chambre de Commerce estime donc que ce tiret devrait donc être supprimé purement et simplement.

Si toutefois la disposition était maintenue, la Chambre de Commerce recommande de remplacer le terme « *droit national* » par « *lois et règlements nationaux* », de sorte qu'il soit clair qu'un rescrit fiscal ne cesse pas de produire ses effets du seul fait d'une circulaire administrative.

S'agissant du quatrième tiret du paragraphe 1^{er} de l'article 7 du Projet, comme indiqué sous le commentaire à l'article 1^{er} ci-avant, dans l'hypothèse non-souhaitable que l'article 1^{er}, numéro 1 souhaite réduire les possibilités de demandes de rescrit fiscal à des situations futures, un tiret supplémentaire devrait être introduit dans la première partie de l'article 7 :

« - *le fait générateur de l'impôt relatif à la situation ou aux opérations décrites s'est produit avant l'introduction de la demande de décision* ».

Le deuxième tiret du paragraphe 2 de l'article 7 du Projet concerne les revirements de la jurisprudence comme cause de fin de validité du rescrit fiscal.

La Chambre de Commerce estime que ce tiret devrait également être supprimé car le système juridique luxembourgeois n'est pas basé sur la règle du précédent judiciaire.

La Chambre de Commerce propose d'intégrer un tiret additionnel après le troisième tiret du paragraphe 2 de l'article 7 du Projet pour préciser également qu'en cas de changements dans l'opération qui, pour des raisons de décisions prises à la tête d'un groupe de sociétés par

exemple, sont indépendants de la volonté du contribuable, lui ou son représentant auront le droit de déposer une nouvelle demande ou une demande additionnelle.

Concernant l'article 8

L'article 8 du Projet dispose que le rescrit fiscal n'est pas susceptible de recours.

La Chambre de Commerce propose de supprimer le texte actuel de l'article 8 du Projet et de prévoir la possibilité d'un recours contre la décision du préposé, en y ajoutant une exigence de célérité. A cet égard, la Chambre de Commerce recommande de s'inspirer de la procédure accélérée de la loi modifiée du 31 mars 2010, reprise à l'article 6 (2) de la loi du 25 novembre 2014¹¹ qui la remplace en partie.

Le texte pourrait avoir la teneur suivante :

« Contre les décisions visées à l'article 6, un recours est ouvert devant le tribunal administratif au contribuable concerné. Ce recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision à [l'auteur de la demande]. ~~Le recours a un effet suspensif.~~ Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater du dépôt de la requête introductive au greffe du tribunal. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le président de la chambre appelée à connaître de l'affaire peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. Le tribunal administratif statue dans le mois à dater du dépôt du mémoire en réponse ou de l'expiration du délai pour le dépôt de mémoires supplémentaires.

Les décisions du tribunal administratif peuvent être frappées d'appel devant la Cour administrative. L'appel doit être interjeté dans le délai de 15 jours à partir de la notification du jugement par les soins du greffe. Il est sursis à l'exécution des jugements pendant le délai et l'instance d'appel. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête d'appel introductive. Le mémoire en réponse doit être fourni dans un délai d'un mois à dater de la signification de la requête d'appel. Toutefois, dans l'intérêt de l'instruction de l'affaire, le magistrat président la juridiction d'appel peut ordonner d'office la production de mémoires supplémentaires dans le délai qu'il détermine. La Cour administrative statue dans le mois à dater de la signification du mémoire de réponse, sinon dans le mois de l'expiration du délai pour le dépôt de ce mémoire ».

Etant donné que la révocation d'une décision peut être un acte administratif si l'on veut bien admettre que le rescrit fiscal ne devient pas caduc en raison d'un changement légal, la Chambre de Commerce estime que le Projet devrait aussi préciser qu'un recours est ouvert en cas de révocation d'une décision par l'administration selon la même procédure que celle préconisée pour une décision de refus ci-dessus.

Par ailleurs, la Chambre de Commerce estime, dans le même ordre d'idée, que, dans les hypothèses visées ci-dessus mais également en cas d'inaction de l'ACD dans un délai de maximum deux mois à compter de l'introduction de la demande, la possibilité d'introduire un recours sur base du droit administratif commun reste ouverte. En effet, la Chambre de

¹¹ Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

Commerce note que les règles fondamentales sous-tendant les procédures du droit administratif, dont relève le droit fiscal, ne permettent pas, à son avis, d'exclure ce recours.

Concernant l'article 9

L'article 9 du Projet, en sa forme actuelle, prévoit que les rescrits fiscaux seront publiés de manière synthétique et sous forme anonyme dans le rapport d'activité annuel de l'ACD.

La Chambre de Commerce estime que la publication synthétique et anonyme est une mesure équilibrée, notamment compte tenu de l'évolution prévisible en la matière. La Commission européenne a, en effet, annoncé fin novembre son intention d'organiser un échange d'information automatique en matière de rescrits fiscaux.

En revanche, le support choisi pour une publication synthétique dans le rapport d'activité annuel de l'administration risque de n'avoir qu'une utilité limitée.

En effet, le rapport d'activité annuel semble le support idéal pour publier un certain nombre de données statistiques (par exemple, le nombre de réunions de la CRF, nombre de rescrits fiscaux traités, le nombre d'acceptation et de refus, les bureaux d'imposition concernés, les catégories sur lesquelles portent les rescrits fiscaux, ...). Cependant, étant donné la technicité des sujets, une publication des rescrits fiscaux, de manière plus fréquente, et sous forme synthétique ou bien la publication des positions techniques y retenues par le biais de circulaires administratives, semble bien plus appropriée aux yeux de la Chambre de Commerce.

Cette dernière proposition permettrait d'ailleurs de réduire progressivement la nécessité de recourir aux rescrits fiscaux. Il paraît dès lors important que l'une des fonctions de la CRF soit de proposer des circulaires administratives reflétant les interprétations confirmées par elle par rapport aux problématiques les plus courantes. Cette demande est d'autant plus importante que la Chambre de Commerce ne peut s'empêcher de constater que les amendements apportés au Paquet pour l'avenir ont supprimé l'interprétation uniforme.

En outre, la Chambre de Commerce souhaiterait que soient clarifiés les points suivants :

- la publication sera-t-elle systématique ou la CRF aura-t-elle la possibilité de ne publier que certaines décisions (à savoir, les plus importantes ou celles comportant un élément innovateur) ?
- quelle sera la valeur de ces publications (un autre contribuable aura-t-il la possibilité de s'en prévaloir) ?
- y aura-t-il également une publication des demandes qui n'auront pas été acceptées ? Les demandes de rescrit fiscal seront-elles publiées de manière anonymisée, sous forme d'un résumé ou sous forme d'un descriptif des positions techniques prises ? Dans ce cas de figure, tout contribuable pourrait s'y référer et donc appliquer la même position technique à son cas de figure.

Concernant l'article 10

L'article 10 du Projet concerne l'entrée en vigueur du Projet prévue au 1^{er} janvier 2015 pour les demandes introduites à partir de cette date.

La Chambre de Commerce se permet de renvoyer aux observations qu'elle a formulées au sujet de l'article 6 du Projet pour plus de détails quant à la période d'application et l'éventuel traitement de demandes antérieures.

La Chambre de Commerce s'interroge sur la nécessité de prévoir une période de transition ou de décaler la date d'application du présent règlement afin de s'assurer que cette date coïncide avec celle à laquelle la CRF sera effectivement opérationnelle en pratique et que ses règles de fonctionnement auront été précisées et portées à la connaissance des contribuables.

Dans un souci de sécurité juridique et compte tenu du contexte actuel de transparence, la mise en place effective, qui semble difficilement réalisable au 1^{er} janvier 2015, pourrait ainsi être fixée en juin 2015.

La Chambre de Commerce n'a pas d'autre observation à formuler.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce n'est en mesure d'approuver le Projet que sous réserve de la prise en compte de ses observations.

PMR/DJI