

**Objet : Projet de loi n°7431 instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux.
(5276PMR)**

*Saisine : Ministre des Finances
(15 avril 2019)*

AVIS DE LA CHAMBRE DE COMMERCE

Le Projet de loi sous avis (ci-après, le « Projet ») vise à transposer en droit interne la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne (ci-après, la « Directive 2017/1852 »).

La Directive 2017/1852 contribue ainsi à la mise en œuvre de l'action 14 du plan BEPS¹ de l'OCDE relative à l'amélioration de l'efficacité des mécanismes de résolution des conflits fiscaux. Il est vrai que les procédures d'accord amiables jusque-là disponibles sous les conventions préventives de double imposition « traditionnelles » ou autres comportaient pas mal de lacunes en termes d'accès, de durée et d'issue de la procédure.

C'est donc favorablement que la Chambre de Commerce accueille le Projet, d'autant que **la transposition est fidèle au texte de la Directive 2017/1852**, à quelques exceptions près². En prévoyant les modalités de règlement des différends, et surtout, en leur donnant un cadre temporel strict, il participe à renforcer la sécurité juridique indispensable pour maintenir un climat d'investissement favorable aux opérateurs actifs à l'international (et sur le plan purement national).

La sécurité juridique, qui requiert, par essence, de la précision, n'est cependant pas parfaite dans le Projet, principalement au niveau des termes employés, comme en témoignent les exemples qui suivent.

A. **Définition circulaire du terme « différend » visé sous l'article 2, paragraphe 1^{er}, f) du Projet**

La définition de « différend » est circulaire puisque ce terme est défini comme « *tout fait générateur de différends (...)* ». Cette définition peut mener à confusion dans la mesure où le terme « différend » se définit par lui-même (le différend) et par sa cause (le fait générateur du différend). La question se pose donc de savoir si le terme différend vise la double imposition elle-même ou un élément générateur d'une double imposition (comme par exemple une imposition ou une décision administrative), ce qui n'est pas nécessairement la même chose.

Cette confusion est entretenue à la lecture de :

- l'article 3, paragraphe 3 du Projet

Selon cet article « *La réclamation est introduite dans un délai de trois ans à compter de la réception de la première notification de la mesure qui entraîne ou entraînera le différend* ». Pour la Chambre de Commerce, définir le différend par « *le fait générateur du différend* », n'aurait pas de sens dans ce contexte et ne pourrait conduire qu'à des

¹ Acronyme anglais pour "Base Erosion and Profit Shifting".

² Voir *infra*.

problèmes d'interprétation et donc générer de l'insécurité juridique.

Toujours à propos de l'article 3, paragraphe 3 du Projet, il y aurait lieu de préciser la notion très large de « *mesure qui entraîne ou entraînera le différend* ». Puisqu'il s'agit du point de départ de la computation d'un délai, il est important qu'il soit clairement défini. La Chambre de Commerce s'interroge par ailleurs quant à savoir si la mesure (qui reste à préciser) doit être luxembourgeoise ou s'il peut s'agir d'une mesure étrangère, postérieure à une imposition luxembourgeoise.

En outre, dans la mesure où ce délai de 3 ans court à dater de la notification de la mesure « *qui entraîne ou entraînera le différend* », il est difficile de conceptualiser comment le délai de 3 ans peut commencer à courir pour un différend qui n'existe pas encore ou pour une double imposition dont on ne peut avoir raisonnablement connaissance. Faut-il conclure de cette disposition que le délai de trois ans coure à partir du moment où le contribuable a connaissance de la double imposition, rétroactivement à dater de la réception de la première des deux impositions créant la double imposition à l'origine du différend ? Une telle solution, qui résulterait d'une interprétation littérale de l'article 3, serait créatrice d'insécurité.

- l'article 16, paragraphe 1^{er} du Projet

L'article 16, paragraphe 1^{er} du Projet prévoit que « *Lorsqu'une mesure à l'origine d'un différend devient définitive (...)* ». A nouveau, dans cette phrase, définir le différend par « *le fait générateur du différend* », n'est pas approprié puisque la mesure à l'origine d'un différend est nécessairement le fait générateur de celui-ci et ne peut conduire, en pratique, qu'à des problèmes d'interprétation.

A propos de l'article 16 du Projet, il y aurait lieu par ailleurs de préciser ce que les auteurs entendent par « *mesure à l'origine d'un différend* » et par « *définitive* ». L'article 16, paragraphe 3 du Projet mentionne « *la décision administrative qui est à la base du différend* ». Faut-il en déduire que la « *mesure à l'origine d'un différend* » vise d'autres hypothèses et non uniquement la décision administrative à la base du différend ? Le cas échéant, la Chambre de Commerce estime qu'il serait utile de préciser lesquels. Dans le cas contraire, les mêmes expressions devraient être utilisées uniformément à travers le Projet.

B. Le « fait nouveau » visé sous l'article 16 du Projet

L'article 16 du Projet, en son paragraphe 1^{er}, prévoit que « *Lorsqu'une mesure à l'origine d'un différend devient définitive, cela n'empêche pas la personne concernée de recourir à la procédure de règlement des différends prévue par la présente loi. L'accord amiable visé à l'article 4 et la décision définitive visée à l'article 15 sont à considérer comme fait nouveau au sens du paragraphe 222 de la loi générale des impôts, y compris en cas d'expiration du délai de prescription et indépendamment de ce que l'accord amiable ou la décision définitive est susceptible d'aboutir à un montant d'imposition plus ou moins élevé que celui découlant de la mesure à l'origine du différend* ».

Or, la loi modifiée générale des impôts du 22 mai 1931³ ne définit pas le terme « *fait nouveau* ». La jurisprudence le décrit comme suit: « *La notion de « neue Tatsache » englobe « tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause (...)*⁴ ». Toutefois, on peut se

³ « Abgabenordnung » ou « AO ».

⁴ Cour adm. 4 juillet 2013, n° 31724C du rôle, Pas. adm. 2018, V° Impôts, n° 827.

demander si un accord ou une décision peut être un fait au sens du paragraphe 222 AO. Afin d'éviter cette insécurité juridique et de permettre la mise en œuvre de toutes les conventions d'accord amiable et des décisions définitives, la Chambre de Commerce recommande de modifier l'alinéa 1^{er} de l'article 16 comme suit (inspiré par la disposition allemande du paragraphe 175a AO) :

« Lorsqu'une mesure à l'origine d'un différend devient définitive ou que le délai de prescription a expiré, cela n'empêche pas la personne concernée de recourir à la procédure de règlement des différends prévue par la présente loi. Un bulletin d'impôt doit être émis, rectifié ou modifié dans la mesure où cela est nécessaire pour la mise en œuvre d'un accord amiable visé à l'article 4 et la décision définitive visée à l'article 15. »

En principe, un accord amiable et une décision définitive sont exécutoires nonobstant les délais prévus par le droit luxembourgeois. Pour assurer la mise en œuvre d'accords amiables et contraignants en vertu du droit international, le cours de la prescription doit être suspendu en droit luxembourgeois. La suspension n'est pas subordonnée à une demande de la personne concernée. La suspension intervient également si la procédure amiable n'est engagée qu'après l'expiration du délai de prescription prévue par le droit luxembourgeois.

Sécurité juridique va souvent de pair avec prévisibilité juridique. Sur ce plan également, la Chambre de Commerce regrette que le Projet ait été déposé à moins de trois mois de la date prévue pour l'entrée du Projet. La Chambre de Commerce rappelle, une fois encore, l'importance pour les différents acteurs de pouvoir anticiper les changements.

De même, le manque de prévisibilité s'observe également au niveau du **champ d'application limité** du Projet, certes conforme à la Directive 2017/1852 mais qui aurait pu être étendu à d'autres traités. En effet, ladite directive instaure une procédure contraignante⁵ à suivre uniquement en cas de conflits survenant au sujet de l'application et/ou l'interprétation (i) des traités préventifs de double imposition conclus entre Etats membres ou (ii) de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées du 23 juillet 1990 (ci-après, la « Convention 90/436/CEE ») après avoir tenté de parvenir à un accord par une des formes de règlement alternatif des différends telles la conciliation ou la médiation. Les différends découlant de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions conclus par le Luxembourg avec un ou plusieurs États non-membres de l'Union européenne sont donc exclus du champ d'application du Projet⁶.

La Chambre de Commerce estime qu'il serait opportun de couvrir tant les différends découlant de l'interprétation et de l'application d'accords et de conventions conclus par le Luxembourg avec un ou plusieurs États membres de l'Union européenne qu'avec des Etats non-membres de l'Union européenne, et que pour des raisons de sécurité juridique et d'égalité, les procédures soit, autant que faire se peut, uniformisées, notamment en termes de délais.

⁵ Remarque : le considérant (6) de la Directive 2017/1852 prévoit : « Par ailleurs, le cas échéant, les États membres pourraient choisir, par accord bilatéral, d'avoir recours à toute autre procédure de règlement des différends, telle que la procédure d'arbitrage de l'« offre finale » (également connue sous le nom d'« arbitrage de la "dernière meilleure offre" »), afin de trancher le différend d'une manière contraignante ».

⁶ De tels différends sont visés par la circulaire L.G. - Conv. D.I. n° 60 du 28 août 2017 relative aux modalités de mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales bilatérales conclues par le Luxembourg.

Par conséquent, la Chambre de Commerce recommande d'ajouter l'alinéa suivant sous l'article 1^{er} du Projet :

« L'alinéa 1^{er} de cet article s'applique également aux conventions bilatérales conclues par le Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune avec des pays tiers ».

Toujours au titre de l'argument relatif à la prévisibilité, la Chambre de Commerce a relevé plus haut qu'elle appréciait l'introduction de délais encadrant les différentes étapes de la procédure, donnant ainsi de la visibilité quant à sa durée maximale. Cependant, elle regrette que seuls les délais précis de la Directive 2017/1852 aient été transposés mais que **les expressions du type « sans tarder » aient systématiquement été supprimées de la transposition**. La Chambre de Commerce demande donc de les réintroduire aux endroits pertinents, notamment sous le paragraphe 11 de l'article 3, le paragraphe 2 de l'article 4, l'alinéa 3 du paragraphe 3 de l'article 9, le paragraphe 3 de l'article 15 du Projet.

Concernant encore un autre volet de la prévisibilité, celui des coûts de mise en œuvre du Projet, la Chambre de Commerce note que la **fiche financière** annexée au Projet prévoit que « *le projet de loi ne contient pas en lui-même de dispositions de fond impactant ou modifiant la répartition des droits d'imposition entre Etats membres. (...) De ce fait, le projet de loi n'a pas d'incidence sur le budget de l'Etat* ». La Chambre de Commerce aimerait comprendre comment les auteurs concilient cette conclusion avec l'article 12 du Projet traitant le financement des frais de procédure à répartir entre les Etats membres concernés. A ses yeux, ces derniers devraient faire l'objet d'une estimation chiffrée, certes complexe mais néanmoins nécessaire. Par ailleurs, vu qu'il s'agit de différends concernant les Etats, cela a nécessairement une répercussion financière même si non chiffrable.

Enfin, la Chambre de Commerce relève le recours à des **procédures dérogatoires au droit commun qui ne font apparemment l'objet d'aucune justification particulière**. C'est le cas des exemples suivants :

A. Décision concernant la réclamation visée sous l'article 5 du Projet

L'article 5, paragraphe 3 du Projet prévoit que « *Lorsque l'autorité compétente du Luxembourg et les autorités compétentes des autres Etats membres concernés ont rejeté la réclamation, la personne concernée peut introduire un recours en réformation devant le tribunal administratif contre la décision de l'autorité compétente du Luxembourg conformément aux dispositions de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif. Sous peine d'irrecevabilité, le recours comporte une preuve du rejet de la réclamation par l'autorité compétente du Luxembourg ainsi que par les autorités compétentes des autres Etats membres concernés* ». Le paragraphe 4 poursuit : « **Le mandat d'avocat à la Cour est obligatoire pour les procédures visées au paragraphe 3** ».

Pour la Chambre de Commerce, il conviendrait de supprimer l'article 5, paragraphe 4 car superfétatoire et non justifié. D'une part, le mandat d'avocat à la Cour est déjà réglementé dans l'article 2 de la loi modifiée du 10 août 1991 sur la profession d'avocat. D'autre part, ce paragraphe semble trop restrictif : dans la première phrase du paragraphe 3, il y a une référence à la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif. Conformément à l'article 109 de cette loi, des justiciables ont la faculté « *d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises, dûment autorisés à exercer leur profession, devant le tribunal administratif appelé à connaître d'un recours en matière de contributions directes* ». L'imposition du revenu et de la fortune, qui

entre dans le champ d'application du Projet⁷, relève des contributions directes. Par conséquent, les justiciables devraient également avoir la faculté d'agir par eux-mêmes ou de se faire représenter ou assister par un expert-comptable ou un réviseur d'entreprises.

B. Protection des données à caractère personnel visées sous l'article 13 du Projet

Comme prévu sous le paragraphe 1^{er} de l'article 13 du Projet, il serait nécessaire de prévoir que les renseignements fournis par la personne concernée seront traités conformément notamment à l'article 23 du règlement (UE) 2016/679 relatif à la protection des données à caractère personnel⁸.

* * *

Après consultation de ses ressortissants, la Chambre de Commerce peut marquer son accord au Projet, sous réserve de la prise en compte de ses commentaires.

PMR/DJI

⁷ Cf. Art. 1^{er}, première phrase du Projet.

⁸ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE.