

**N° 6556<sup>5</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session extraordinaire 2013-2014

**PROJET DE LOI****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“)

\* \* \*

**RAPPORT DE LA COMMISSION DES FINANCES  
ET DU BUDGET**

(29.4.2014)

La Commission se compose de: M. Eugène BERGER, Président; Mme Joëlle ELVINGER, Rapporteur; MM. Guy ARENDT, Alex BODRY, Franz FAYOT, Luc FRIEDEN, Gast GIBERYEN, Claude HAAGEN, Jean-Claude JUNCKER, Henri KOX, Mme Viviane LOSCHETTER, MM. Gilles ROTH, Claude WISELER et Michel WOLTER, Membres.

\*

**1. ANTECEDENTS**

Le projet de loi 6551 a été déposé par le Ministre des Finances le 15 mars 2013.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche financière, ainsi qu'un texte coordonné.

L'avis de la Chambre des salariés a été émis le 16 mai 2013. La Chambre des fonctionnaires et employés publics a rendu son avis le 17 mai 2013 et la Chambre de Commerce le 28 août 2013.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 22 octobre 2013.

La Chambre des Métiers a rendu son avis en date du 30 janvier 2014.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 4 mars 2014, Mme Joëlle Elvinger a été désignée rapporteur du projet de loi.

La COFIBU a procédé à l'examen du projet de loi et de l'avis du Conseil d'Etat au cours de cette même réunion.

La COFIBU a adopté le projet de rapport au cours de la réunion du 29 avril 2014.

\*

**2. OBJET DU PROJET DE LOI**

Le projet de loi sous rubrique a pour objet de modifier certaines dispositions de droit fiscal qui risquent d'être en conflit avec les règles du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. En effet, la Commission européenne avait formulé des reproches à cet égard le 27 septembre 2012 (Infractions n° 2012/4014 et n° 2012/4015).

Il s'agit plus précisément de la découverte et de l'imposition des plus-values latentes dans le cadre du transfert d'une entreprise ou de biens isolés par un contribuable vers un autre Etat partie à l'Accord

sur l'Espace économique européen (EEE: tous les Etats membres de l'Union européenne, ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège) alors que le contribuable continue à en être propriétaire. La dénomination de l'imposition à la sortie („exit taxation“) est aussi utilisé dans ce contexte.

Actuellement, si une entreprise quitte le Luxembourg, l'Etat luxembourgeois a le droit de déterminer le montant de l'imposition sur les plus-values nées pendant la période de résidence ou de rattachement du contribuable ou pendant que les biens transférés se trouvent sur son territoire. Ce droit n'est pas mis en question en soi. C'est le caractère immédiat du recouvrement de cet impôt qui pose néanmoins problème, car il entrave le principe européen de la liberté d'établissement. En effet, cet impôt est actuellement prélevé au moment du transfert des biens vers l'étranger.

Ces dispositions sont potentiellement incompatibles avec les règles de droit prévues par le Traité CE et contraires à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne. Il est vrai que lors du transfert de leur entreprise ou de leur établissement stable vers un autre Etat membre de l'EEE, les contribuables non résidents propriétaires d'une entreprise ou d'un établissement stable sur le territoire luxembourgeois se trouvent pour le moment dans une situation plus défavorable par rapport aux contribuables résidents.

Le présent projet de loi vise alors à accorder au contribuable, sur demande et sans intérêts de retard, un sursis de paiement de la dette fiscale aussi longtemps qu'il reste propriétaire des biens transférés et qu'il est contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen.

De plus, le projet de loi sous rubrique porte sur un élargissement de l'article 54 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu relatif à l'immunisation provisoire des plus-values réalisées sur la cession de certains éléments d'actifs en cas de réemploi du prix de cession. Alors qu'actuellement le réemploi devait se faire dans une entreprise établie au Luxembourg, il est proposé d'étendre le report d'imposition aux biens économiques investis dans un établissement stable situé dans un autre Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat de l'EEE.

\*

### 3. AVIS DES CHAMBRES PROFESSIONNELLES

Dans son avis, la Chambre des salariés émet une série de remarques. Premièrement, elle constate que, contrairement à ce qu'indique la fiche financière jointe au projet de loi lors du dépôt, les modifications proposées sont susceptibles d'entraîner une baisse des revenus d'impôts du fait du caractère différé de l'imposition. En effet, celles-ci diminueraient la base imposable (la plus-value latente).

Deuxièmement, elle s'interroge sur l'impact potentiel de l'introduction des nouvelles dispositions sur le phénomène des délocalisations, particulièrement envers des pays à législation sociale peu contraignante. Dans ce contexte, elle recommande de ne pas abandonner sans contre-mesure des incitants fiscaux favorisant l'économie locale.

Troisièmement, elle est d'avis que l'assistance administrative fournie aux administrations luxembourgeoises par les administrations fiscales du pays vers lequel les immobilisations sont transférées est d'une importance capitale. Une telle assistance faciliterait le contrôle effectif d'un prélèvement des biens de l'actif net auxquels une plus-value est rattachée. Par là, cette mesure pourra éviter des évasions fiscales par transfert intra-européen.

Enfin, la Chambre des salariés constate qu'en raison de la réciprocité des dispositions du projet de loi sous avis, le Luxembourg pourrait bénéficier des transferts d'entreprises vers son territoire.

Dans son avis, la Chambre des fonctionnaires et employés publics juge que de façon générale les modifications proposées par le projet de loi sous avis constituent des avances en termes d'harmonisation des lois fiscales des Etats membres de l'Union européenne.

Elle remarque que le projet de loi interprète la liberté d'établissement en Europe de manière large, menant à une situation où les transferts intracommunautaires d'entreprises se font sans qu'il y ait paiement d'impôts. Par conséquent, elle se demande si les modifications proposées ne facilitent pas la délocalisation d'activités économiques vers des pays plus compétitifs en termes de salaires et de loyers.

Dans son avis, la Chambre de Commerce est favorable à l'objet du projet de loi sous avis en ce qui concerne la mise en conformité de la législation nationale par rapport aux règles européennes. Elle juge néanmoins regrettable que le Gouvernement n'ait pas profité de l'occasion des adaptations pro-

posées pour modifier également d'autres dispositions fiscales jugées par la Cour de Justice de l'Union européenne comme étant contraires au droit communautaire. Dans ce contexte, elle énumère:

- les dispositions en matière de bonification d'impôt pour investissements mises en œuvre sur le territoire d'un Etat partie à l'Accord EEE (paragraphe 8a de la Loi sur l'impôt sur la fortune du 16 octobre 1934), et
- 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 la réduction obtenue à travers la réserve (article 152bis de la L.I.R.).

Dans son commentaire des articles, la Chambre de Commerce fait une série de remarques à caractère technique. Concernant l'article 1 point 1°, et dans un souci de sécurité juridique, elle aimerait voir une confirmation explicite du champ d'application large du nouvel alinéa deux de l'article 38 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Elle juge opportune une clarification si les cas de transfert de siège et d'administration centrale sont aussi couverts par cette disposition.

Dans son avis, la Chambre des Métiers n'a pas d'observations particulières à formuler vu que l'un des objectifs du projet de loi est d'éviter toute discrimination entre contribuables nationaux et non nationaux contraire aux exigences du droit européen.

\*

#### 4. AVIS DU CONSEIL D'ETAT

Dans son avis, le Conseil d'Etat revient sur la remarque de la Chambre de Commerce au sujet de l'article 38 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

Ensuite, comme l'indique la fiche financière jointe au projet de loi au moment de son dépôt, il juge que l'impact pratique des dispositions a une portée limitée. Il estime que l'incidence du projet de loi sous avis sur le budget de l'Etat serait inexistante.

Si le Conseil d'Etat soutient les efforts du Gouvernement à aligner les dispositions nationales au droit européen, il partage l'avis de la Chambre des salariés selon laquelle il est nécessaire d'assurer le suivi des transferts d'actifs au-delà du territoire du Luxembourg afin d'éviter les cas d'évasion fiscale. Il appartiendrait dès lors à l'Administration des contributions directes de suivre attentivement les dossiers des contribuables concernés en faisant usage des possibilités offertes par l'assistance administrative.

Concernant plus généralement l'approche choisie par rapport aux critiques de la Commission européenne, le Conseil d'Etat regrette la manière ponctuelle des modifications proposées. Il exprime une préférence pour une approche proactive visant à adapter la législation fiscale luxembourgeoise à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne. Il reprend comme exemple les deux dispositions énoncées dans l'avis de la Chambre de Commerce. Le Conseil d'Etat regrette également que le Gouvernement n'ait pas jugé utile d'amender les textes légaux incriminés en insérant des dispositions modificatives dans la loi en projet.

Le texte de la loi en projet ne donne pas lieu à observation de la part du Conseil d'Etat.

\*

#### 5. COMMENTAIRE DES ARTICLES

*Ad article 1er, 1°*

Le projet de loi propose d'apporter à l'article 38 L.I.R. des modifications concernant l'imposition à la sortie („exit taxation“) immédiate en cas de transfert vers un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à un contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE).

Par mise en demeure du 27 septembre 2012, infraction n° 2012/4015, la Commission européenne reproche au Luxembourg que conformément à l'article 38 L.I.R. le transfert vers un autre Etat membre ou un Etat EEE autre qu'un Etat membre d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à une personne physique contribuable non résident est assimilé à la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou de l'établissement stable qui entraîne des conséquences fiscales immédiates

pour le contribuable, à savoir l'assujettissement à l'impôt et l'imposition immédiate des plus-values latentes, alors qu'il n'y a pas de changement de propriété sur les actifs ou sur l'entreprise.

La Commission européenne admet que l'Etat membre de sortie, en l'espèce le Luxembourg, a le droit de déterminer le montant de l'imposition sur les plus-values nées pendant la période de résidence ou de rattachement du contribuable ou pendant que les biens transférés se trouvent sur son territoire. Par conséquent, l'objet de la mise en demeure est constitué par le moment de l'imposition, et plus précisément l'option entre, d'une part, le recouvrement immédiat de l'impôt et, d'autre part, le sursis de paiement de la créance issue de l'impôt calculé sur les plus-values dégagées sur le territoire luxembourgeois avant le transfert. En fin de compte, ce sont les critères liés au sursis de paiement en vertu du paragraphe 127, alinéa 1er de la loi générale modifiée des impôts du 22 mai 1931 („Abgabenordnung – AO“) qui soulèvent le doute de la Commission européenne quant à la compatibilité du dispositif national avec les dispositions de droit de l'Union européenne. En plus, la Commission européenne est d'avis que l'Etat de sortie doit prendre en compte les éventuelles moins-values constatées après le transfert si celles-ci ne sont pas prises en compte dans l'Etat d'accueil.

Le paragraphe 127, alinéa 1er AO est actuellement libellé comme suit:

„(1) Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen können gestundet werden, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden ist und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Die Stundung soll in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden.“

La Commission européenne reproche au Luxembourg que, d'une part, l'acceptation du sursis de paiement est en effet soumis à l'appréciation par l'administration fiscale nationale de l'(in)existence d'une difficulté considérable de paiement pour le contribuable transférant son entreprise ou son établissement stable indigène et du risque en ce qui concerne le recouvrement de la créance et que, d'autre part, le sursis est accordé en principe contre une garantie. Ces conditions supplémentaires et cumulatives semblent contraires à la position prise par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 11 mars 2004 rendu dans l'affaire C-9/02 de Lasteyrie du Saillant et dans l'arrêt du 7 septembre 2006 rendu dans l'affaire C-470/04 N.

La Commission européenne estime que le sursis de paiement doit être automatique et ne pas être soumis à aucune condition supplémentaire, comme par exemple la constitution d'une garantie.

Par conséquent, le projet de loi sous rubrique propose de reconsidérer le dispositif du paragraphe 127 AO (voir le commentaire de l'article 2 ci-après), de même que celui de l'article 38 L.I.R.

A l'heure actuelle, l'article 38 dispose que le transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable par un contribuable non résident est assimilé à la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou de l'établissement stable. Afin que l'on puisse parler d'un transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable, que ce soit dans un contexte national ou transfrontalier, il faut bien entendu que les bases essentielles de l'entreprise ou de l'établissement stable soient transférées au nouveau lieu d'exploitation pour y être exploitées.

Quant au transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable par un contribuable résident, il n'existe à l'heure actuelle aucune disposition réglant cette situation dans le chef d'une personne physique résidente, abstraction faite des cas où une analyse détaillée des faits et circonstances révèle que l'opération représente non pas un transfert de l'entreprise ou de l'établissement stable, mais correspond à la cessation de ladite entreprise ou de l'établissement stable.

Pour assurer que le transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable par une personne physique soit réglé de la même façon indépendamment de la résidence de l'exploitant, l'alinéa 1er est amendé de manière à ce qu'il s'applique dorénavant aux contribuables résidents et aux contribuables non résidents.

Le nouvel alinéa 2 tient à répondre aux reproches de la Commission européenne en ce que l'article 38 L.I.R. ne prévoit pas de prendre en compte les 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, c'est-à-dire l'autre Etat EEE. Dans sa version actuelle, l'article 38 L.I.R., qui assimile le transfert à l'étranger à une cession en bloc et à titre onéreux, dispose que la valeur estimée de réalisation de l'entreprise ou de l'établissement stable indigène, déterminée au moment du transfert, est à retenir à titre de prix de cession. Le projet de loi propose que, dans un cadre purement EEE, le transfert donne lieu à imposition rectificative de l'année d'imposition en cause dans la mesure où l'Etat d'accueil ne prend pas en compte les moins-values réalisées après le transfert. A toutes fins utiles, il

est précisé que par Etat EEE il y a lieu d'entendre tous les Etats membres, ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

*Ad article 1er, 2°*

L'abrogation de l'article 44 L.I.R. proposée par le présent projet de loi s'impose étant donné que l'imposition à la sortie („exit taxation“) immédiate se fait en cas de transfert vers un autre Etat EEE d'un élément de l'actif net d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à un contribuable résident d'un Etat EEE.

Par mise en demeure du 27 septembre 2012, infraction n° 2012/4014, la Commission européenne reproche au Luxembourg que conformément à l'article 44 L.I.R. le transfert décrit ci-avant déclenche l'imposition immédiate des plus-values non réalisées, alors que ce transfert peut se faire à la valeur comptable dans une situation nationale.

Il s'ensuit que le présent projet de loi propose d'abroger l'article 44 L.I.R. Ainsi, le transfert à la valeur comptable n'est plus permis indépendamment du fait s'il s'agit d'une situation comportant un élément transfrontalier ou non.

*Ad article 1er, 3°*

L'article 54 permet à tout contribuable qui réalise, en cours d'exploitation, une plus-value lors de l'aliénation d'une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable de transférer cette plus-value sur les immobilisations acquises ou constituées en remploi du prix de cession dans des conditions déterminées. La plus-value transférée sur l'immobilisation acquise ou constituée en remploi réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cette immobilisation. L'imposition de la plus-value est ainsi différée dans le temps et devient imposable au plus tard au moment de la réalisation de l'immobilisation de remploi ou au moment de la cession ou de la cessation de l'entreprise.

L'objectif de la mesure est de faciliter l'aliénation de biens de l'immobilisé devenus inaptes à l'exploitation d'une entreprise en accordant un sursis d'imposition pour la plus-value réalisée lors de l'aliénation si l'exploitant réinvestit le prix de cession dans des immobilisations mieux adaptées à servir les besoins de son entreprise.

A l'heure actuelle, l'alinéa 1er de l'article 54 L.I.R. exige que l'immobilisation de remploi fasse partie d'un établissement stable situé au Grand-Duché. Ainsi, une société résidente qui dispose d'un établissement stable dans un autre Etat et qui réalise une plus-value sur une immobilisation éligible faisant partie de l'actif net de son exploitation indigène ne peut pas transférer cette plus-value sur une immobilisation de remploi faisant partie de l'actif net investi d'un établissement stable étranger. L'objectif de cette restriction est clair: assurer que le report d'imposition ne se solde pas en exemption définitive vu qu'en vertu des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions conclues par le Luxembourg, le droit d'imposition des bénéfices dégagés par un établissement stable situé sur le territoire de l'autre Etat contractant revient à cet autre Etat.

Or, vu que l'exclusion générale des immobilisations ne faisant pas partie d'un établissement stable indigène en tant qu'immobilisations de remploi risque de ne pas être compatible avec le droit européen et les obligations qui découlent de l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), l'article 54 L.I.R. est amendé de façon à permettre dorénavant le transfert des plus-values réalisées sur des immobilisations de remploi faisant partie d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) sous condition que l'exploitant soit un résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (ci-après: Etat EEE), tout en préservant le droit d'imposition du Luxembourg sur les plus-values accrues sur le territoire luxembourgeois. Par Etat EEE, il y a lieu d'entendre les Etats membres de l'Union Européenne, l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

Le nouvel alinéa 6a prévoit que les plus-values réalisées lors de l'aliénation d'un bien éligible peuvent être transférées sur des biens de remploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un Etat EEE pourvu que l'exploitant, résident d'un Etat EEE, respecte les règles y précisées. Ces règles visent à garantir que le transfert de la plus-value sur un bien de remploi faisant partie de l'actif net investi d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE a le même impact qu'un transfert réalisé sur un bien de remploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable indigène et ne conduit pas à une exonération pure et simple de la plus-value transférée.

En vertu de la première phrase de l'alinéa 6, la plus-value transférée sur l'immobilisation acquise ou constituée en emploi réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cette immobilisation. Il s'ensuit que le prix effectif d'acquisition ou le prix effectif de constitution diminué de la plus-value transférée constitue le prix d'acquisition ou le prix de revient au regard des dispositions de la loi qui se réfèrent au prix d'acquisition ou au prix de revient. Partant, le prix d'acquisition réduit ou le prix de revient réduit constitue la limite supérieure d'évaluation, ainsi que la base d'amortissement pour les biens de emploi amortissables et ce indépendamment de la méthode comptable choisie pour documenter le transfert de la plus-value [i.e. méthode directe (réduction du prix d'acquisition ou du prix de revient) ou méthode indirecte (création d'un poste de passif renseignant la plus-value transférée)].

Alors que dans le cadre d'un transfert interne (transfert d'un établissement stable indigène vers un autre établissement stable indigène), l'exploitant a le choix d'opter soit pour la méthode directe, soit pour la méthode indirecte pour documenter le transfert de la plus-value réalisée, la deuxième phrase du nouvel alinéa 6a dispose que la réduction du prix d'acquisition ou de revient du bien de emploi est à acter au bilan de l'entreprise par l'inscription d'un poste de passif égal à la plus-value transférée, au cas où l'immobilisation de emploi fait partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE. En l'occurrence, le recours à cette technique (prescrite au cas où le bien de emploi est une participation) s'avère indispensable pour assurer que le Luxembourg puisse exercer son droit d'imposition comme il pourrait le faire dans le cadre d'un transfert interne. En effet, bien que le bien de emploi puisse dorénavant faire partie d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE, le poste de passif reflétant la plus-value imposable transférée fait partie de l'établissement stable indigène auquel a été rattachée l'immobilisation ayant généré cette plus-value. Toute autre solution reviendrait soit à transférer le droit d'imposition de la plus-value réalisée à l'Etat de situation de l'établissement stable (en admettant que cet Etat connaisse un régime semblable), soit à une exemption définitive de la plus-value réalisée.

Le traitement fiscal ultérieur du poste de passif dépend de la nature et du sort de l'immobilisation de emploi. Ainsi, la troisième phrase de l'alinéa 6a retient qu'au cas où l'immobilisation de emploi est un bien amortissable, le poste de passif est à réduire par fractions déterminées en fonction du taux d'amortissement applicable à l'immobilisation de emploi en vertu des dispositions des articles 29 à 34 L.I.R. Partant, si l'immobilisation de emploi est amortissable au taux de 10%, le poste de passif est à réduire au cours du même exercice d'exploitation du dixième de son montant. Du point de vue luxembourgeois, l'impact fiscal est le même que dans le cadre d'une situation interne où la réduction de la base d'amortissement à la suite du transfert de la plus-value engendrerait un amortissement annuel réduit à concurrence de 10% du montant global de la plus-value transférée. La plus-value transférée est ainsi soumise à l'imposition au fur et à mesure de l'amortissement du bien de emploi.

De même, lorsque le bien de emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE est évalué à sa valeur d'exploitation inférieure, cette correction de valeur entraîne que le poste de passif est réduit jusqu'à concurrence du montant qui ne serait pas déductible au cas où le bien de emploi ferait partie de l'établissement stable indigène. En effet, dans le cadre d'un transfert interne, l'exploitant peut uniquement opérer une déduction pour dépréciation si la valeur d'exploitation du bien de emploi est tombée de manière non seulement passagère en dessous du prix d'acquisition réduit ou du prix de constitution réduit, alors que dans le cadre d'un transfert sur un bien de emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE, la déduction pour dépréciation sera opérée sur le prix effectif d'acquisition ou le prix effectif de constitution. Partant, afin d'assurer que le résultat global dégagé ne varie pas selon que le bien de emploi fait partie de l'actif net d'un établissement stable sis à Luxembourg ou dans un autre Etat EEE, la quatrième phrase du nouvel alinéa 6a retient que le poste de plus-value est à rattacher au résultat jusqu'à concurrence du montant qui ne serait pas déductible au cas où le bien de emploi ferait partie de l'établissement stable indigène.

Dans le cadre d'un transfert interne, la plus-value transférée devient imposable au plus tard au moment de l'aliénation du bien de emploi ou lors du prélèvement dudit bien. Le compte de l'immobilisation de emploi est soldé et la différence entre le prix de vente (valeur d'exploitation ou valeur estimée de réalisation en cas de prélèvement) et la valeur comptable restante (diminuée du montant de la plus-value transférée) dégage soit une plus-value, soit une moins-value. Au cas où l'immobilisation de emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE est aliénée (ou prélevée), l'aliénation (le prélèvement) entraîne que le poste de passif renseignant le montant de

la plus-value restante est soldé par le compte de profits et pertes au cours de l'exercice d'exploitation concerné.

Alors que l'aliénation (le prélèvement) peut dégager soit une perte ou un bénéfice de cession imposable dans l'Etat de situation de l'établissement stable, la liquidation du poste de passif dégage un bénéfice imposable indigène à hauteur du montant y renseigné au moment de l'aliénation (du prélèvement).

Vu que le traitement fiscal du poste de réserve dépend de l'évolution du poste de l'immobilisation de emploi, la dernière phrase du nouvel alinéa 6a oblige l'exploitant à fournir les informations permettant au bureau d'imposition compétent de suivre le sort du bien de emploi, faute de quoi le poste de passif est liquidé. A cette fin, l'exploitant est tenu de remettre, ensemble avec sa déclaration d'impôt, les pièces justificatives documentant le sort du bien de emploi (p. ex. une copie des comptes de bilan et de profits et pertes de l'établissement stable situé dans l'autre Etat EEE). Par ailleurs, l'administration peut solliciter le dépôt de toute autre pièce ou renseignement jugés nécessaires pour vérifier l'exactitude des déclarations du contribuable.

#### *Ad article 1er, 4°*

Les modifications proposées au sujet de l'article 114 L.I.R. ont pour objet le report de perte en cas de transmission d'une entreprise ou d'une exploitation par succession. L'article 114, alinéa 2, numéro 3 L.I.R. dispose actuellement qu'en cas de transmission d'une entreprise ou d'une exploitation par succession, le successeur peut faire valoir la perte à condition qu'il ait fait l'objet d'une imposition collective avec le cédant à l'époque où la perte est survenue.

La Commission européenne a attiré l'attention du Luxembourg sur le fait qu'à la lumière de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, cette disposition est incompatible avec le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) dans la mesure où elle peut être discriminatoire à l'égard d'un successeur qui a été non-résident pendant l'année de la survenance de la perte et qui n'a pas été imposé collectivement avec le défunt.

Dans l'attente des modifications législatives que le présent projet de loi propose à l'égard des observations de la Commission européenne, les services d'imposition ont été informés par la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 114/3 du 22 novembre 2012 de ne pas appliquer aux impositions en souffrance les termes „à condition qu'il ait fait l'objet d'une imposition collective avec le défunt à l'époque où la perte est survenue“. La modification à apporter à l'article 114 L.I.R. va ainsi accomplir le processus de rendre le dispositif compatible au droit communautaire.

#### *Ad article 2*

Dans le contexte des articles 38 et 172 L.I.R., la Commission européenne reproche au Luxembourg que, d'une part, l'acceptation du sursis de paiement est en effet soumis à l'appréciation par l'administration fiscale nationale de l'(in)existence d'une difficulté considérable de paiement pour le contribuable transférant son entreprise ou son établissement stable et du risque en ce qui concerne le recouvrement de la créance et que, d'autre part, le sursis est accordé en principe contre une garantie. Ces conditions supplémentaires et cumulatives semblent contraires à la position prise par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 11 mars 2004 rendu dans l'affaire C-9/02 de Lasteyrie du Saillant et dans l'arrêt du 7 septembre 2006 rendu dans l'affaire C-470/04 N.

La Commission européenne estime que le sursis de paiement doit être automatique et ne pas être soumis à aucune condition supplémentaire, comme p. ex. la constitution d'une garantie.

Le nouvel alinéa 2 précise que le contribuable a droit à un sursis de paiement pour l'impôt dû en rapport avec les plus-values découvertes à l'occasion du transfert vers un Etat EEE d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène. L'octroi du sursis est soumis au dépôt d'une demande à introduire par le contribuable. Le sursis de paiement est accordé sans mise en compte d'intérêts de retard.

En principe, l'Administration des contributions directes renonce à l'encaissement de l'impôt dû aussi longtemps que le contribuable reste propriétaire des biens et qu'il est un résident d'un Etat EEE. Toutefois, au cas où le contribuable prélève de l'actif net de l'entreprise soit en cours d'exploitation, soit au moment de la cessation de l'entreprise, des biens auxquels une plus-value a été attachée au moment du transfert, l'impôt s'y rapportant n'est plus couvert par le sursis. En effet, dans une situation interne, les plus-values latentes seraient également imposables au moment du prélèvement.

Vu que le maintien du sursis est lié à certaines conditions, il est évident que le contribuable doit documenter si ces conditions se trouvent remplies. A défaut de documentation probante, l'impôt relatif aux plus-values découvertes n'est plus couvert par le sursis.

Dans le contexte de l'imposition à la sortie visée par l'article 172 L.I.R., la Commission européenne reproche au Luxembourg que l'acceptation du sursis de paiement conformément au paragraphe 127, alinéa 1er AO est en effet soumis à l'appréciation par l'administration fiscale nationale de l'(in)existence d'une difficulté considérable de paiement pour l'organisme à caractère collectif changeant de siège ou transférant des biens et du risque en ce qui concerne le recouvrement de la créance. Ces conditions supplémentaires et cumulatives semblent contraires à la position prise par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 29 novembre 2011 rendu dans l'affaire C-371/10 National Grid Indus BV:

„73 Dans ces conditions, une réglementation nationale offrant le choix à la société qui transfère son siège de direction effective dans un autre Etat membre entre, d'une part, le paiement immédiat du montant de l'imposition, qui crée un désavantage en matière de trésorerie pour cette société mais la dispense de charges administratives ultérieures, et, d'autre part, le paiement différé du montant de ladite imposition, assorti, le cas échéant, d'intérêts selon la réglementation nationale applicable, qui est nécessairement accompagné d'une charge administrative pour la société concernée, liée au suivi des actifs transférés, constituerait une mesure qui, tout en étant propre à garantir la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, serait moins attentatoire à la liberté d'établissement que la mesure en cause au principal. En effet, dans l'hypothèse où une société estimerait que les charges administratives liées au recouvrement différé sont excessives, elle pourrait opter pour le paiement immédiat de l'imposition.“

La Commission européenne estime que le paiement différé de l'impôt doit être automatique et ne pas être soumis à aucune condition supplémentaire.

Le nouvel alinéa 3 dispose que le contribuable a droit à un sursis de paiement pour l'impôt dû en rapport avec les plus-values découvertes à l'occasion du transfert de siège de biens de l'actif net investi ou de l'établissement stable indigène vers un Etat EEE.

A l'instar de la situation visée sous l'alinéa 2, l'octroi du sursis est soumis au dépôt d'une demande à introduire par le contribuable. Le sursis de paiement est maintenu aussi longtemps que le contribuable reste propriétaire des biens transférés et qu'il est contribuable résident d'un Etat EEE. Le sursis de paiement est accordé sans mise en compte d'intérêts de retard.

Vu que le maintien du sursis est lié à certaines conditions, il est évident que le contribuable doit documenter si ces conditions se trouvent remplies. A défaut de documentation probante, l'impôt relatif aux plus-values découvertes n'est plus couvert par le sursis.

\*

## **6. TEXTE PROPOSE PAR LA COMMISSION PARLEMENTAIRE**

Compte tenu de ce qui précède, la Commission des Finances et du Budget recommande à la Chambre des Députés d'adopter le projet de loi 6556 dans la teneur qui suit:

\*

**PROJET DE LOI**  
**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“)

**Chapitre 1er. – Modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967  
concernant l'impôt sur le revenu**

*I. Impôt sur le revenu des personnes physiques*

**Art. 1er.** Le titre Ier (impôt sur le revenu des personnes physiques) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

1° L'article 38 est remplacé comme suit:

„(1) Le transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou de l'établissement stable. La valeur estimée de réalisation de l'entreprise ou de l'établissement stable est à retenir à titre de prix de cession.

(2) Lorsque l'entreprise ou l'établissement stable indigène appartenant à un contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) est transféré vers un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), ce transfert donne lieu à imposition rectificative de l'année d'imposition en cause dans la mesure où cet autre Etat ne prend pas en compte les moins-values réalisées après le transfert.“

2° L'article 44 est abrogé.

3° A l'article 54, il est introduit un nouvel alinéa 6a libellé comme suit:

„(6a) Par dérogation à l'alinéa 1er, les immobilisations acquises ou constituées peuvent faire partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) sous réserve que l'exploitant, résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), les identifie clairement et respecte les règles suivantes. La réduction du prix d'acquisition doit être actée au bilan de l'entreprise par l'inscription d'un poste de passif égal à la plus-value transférée. Lorsque l'immobilisation de remploi est un bien amortissable, le poste de passif est à rattacher aux résultats de l'entreprise par fractions déterminées sur la base du taux d'amortissement applicable au bien de remploi conformément aux dispositions des articles 29 à 34. Lorsqu'en application des règles d'évaluation figurant à l'article 23, le bien de remploi est évalué à sa valeur d'exploitation inférieure, le poste de passif est à rattacher au résultat de l'exercice d'exploitation concerné jusqu'à concurrence du montant non déductible au cas où le bien de remploi ferait partie de l'actif net de l'établissement stable indigène. En cas d'aliénation ou de prélèvement du bien de remploi, le montant renseigné au poste de passif au moment de l'aliénation ou du prélèvement est à rattacher au résultat de l'exercice d'exploitation au cours duquel l'aliénation ou le prélèvement ont lieu. Il en est de même lorsque l'exploitant omet de renseigner le sort de l'immobilisation de remploi au cours d'un exercice d'exploitation donné.“

4° A l'article 114, alinéa 2, numéro 3, la deuxième phrase est remplacée comme suit:

„Toutefois, en cas de transmission de l'entreprise ou de l'exploitation par succession, le successeur, personne physique, peut faire valoir la perte.“

**Chapitre 2. – Modification de la loi générale des impôts modifiée  
du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“)**

**Art. 2.** La loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“) est modifiée comme suit:

Le paragraphe 127 est modifié comme suit:

1° L'alinéa 2 est remplacé comme suit:

„(2) Dans la mesure où l'impôt dû résulte de l'imposition conformément à l'article 38 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu de plus-values découvertes à l'occa-

sion du transfert vers un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à un contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), le contribuable se voit accorder, sur demande, un sursis de paiement. Le sursis de paiement est accordé sans intérêt de retard. Le contribuable bénéficie d'un sursis de paiement aussi longtemps qu'il reste propriétaire des biens transférés et qu'il est contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). Nonobstant la phrase précédente, l'impôt relatif aux biens prélevés de l'actif net de l'entreprise après le transfert n'est plus couvert par le sursis. Dans la mesure où la propriété des biens transférés n'est pas documentée annuellement et en due forme, l'impôt relatif à ces biens n'est plus couvert par le sursis de paiement. Le contribuable peut renoncer au sursis de paiement.“.

2° Il est introduit un nouvel alinéa 3 libellé comme suit:

„(3) Dans la mesure où l'impôt dû résulte de l'imposition conformément à l'article 172 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu de plus-values découvertes à l'occasion du transfert de siège de biens de l'actif net investi ou de l'établissement stable indigène vers un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), le contribuable se voit accorder, sur demande, un sursis de paiement. Il bénéficie du sursis de paiement aussi longtemps qu'il reste propriétaire des biens transférés et qu'il est contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). Le sursis de paiement est accordé sans intérêt de retard. Dans la mesure où la propriété des biens transférés n'est pas documentée annuellement et en due forme, l'impôt relatif à ces biens n'est plus couvert par le sursis de paiement. Le contribuable peut renoncer au sursis de paiement.“.

Luxembourg, le 29 avril 2014

*Le Président,*  
Eugène BERGER

*Le Rapporteur,*  
Joëlle ELVINGER

