

N° 6847⁵**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2015-2016

PROJET DE LOI

du xxxx portant transposition

- de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents;
- de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents;

portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs;
- de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“);
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embau-chage de chômeurs

* * *

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

(14.12.2015)

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

*

1. ANTECEDENTS

Le projet de loi n° 6847 a été déposé par le Ministre des Finances le 5 août 2015.

Au texte du projet de loi étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, des textes coordonnés des lois à modifier, le projet de règlement grand-ducal du (...) portant exécution de l'article 164bis, alinéa 10 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ainsi qu'une fiche financière et une fiche d'évaluation d'impact.

Lors de la réunion de la Commission des Finances et du Budget (COFIBU) du 22 septembre 2015, Mme Joëlle Elvinger a été désignée rapporteur du projet de loi sous rubrique.

Les avis de la Chambre des salariés et de la Chambre de commerce datent respectivement des 15 et 22 octobre 2015. Le 23 novembre 2015 la Chambre des fonctionnaires et employés publics a également adopté un avis.

La COFIBU a procédé à l'examen du projet de loi lors de sa réunion du 1^{er} décembre 2015.

Le Conseil d'Etat a émis son avis le 10 décembre 2015. Il a été examiné lors de la réunion de la COFIBU du 14 décembre 2015.

Le projet de rapport a été adopté au cours de la même réunion.

*

2. OBJET DU PROJET DE LOI

Le projet de loi sous rubrique a comme objet de transposer en droit interne les directives 2014/86/UE et 2015/121/UE qui modifient la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011, de prolonger de deux années la bonification d'impôt pour embauchage de chômeurs et de modifier certaines dispositions ayant trait aux impôts directs. Ces deux directives modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, il est utile de revenir sur cette dernière.

La directive de 2011 et ses modifications de 2014 et 2015

En effet, la directive 2011/96/UE exonère de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère et élimine la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

Plus spécifiquement, des dispositions de la directive permettent l'exonération des revenus provenant d'une participation qualifiée détenue dans un organisme à caractère collectif résidant dans un autre Etat membre de l'Union européenne, même si dans cet Etat membre la participation au capital est considérée comme dette en vertu de son droit interne, et que ces revenus constituent dès lors dans le chef de l'organisme à caractère collectif non résident des intérêts déductibles de la base imposable et non pas des distributions de bénéfices. Les bénéfices de la directive ne doivent donc pas conduire à des situations de double non-imposition et, par conséquent, générer des avantages fiscaux indus pour les groupes de sociétés mères et filiales d'Etats membres différents par rapport aux groupes de sociétés d'un même Etat membre. Peuvent en effet se présenter des cas de figure dans lesquels un instrument financier hybride donne lieu à une déduction d'intérêts dans l'Etat membre de la filiale tandis que dans l'Etat membre de la société mère, l'instrument financier hybride est considéré comme participation dont les revenus sont couverts par la directive 2011/96/UE.

Pour éviter les situations de double non-imposition découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres, il convient que l'Etat membre de la société mère et celui de son établissement stable n'octroient pas à ces entreprises l'exonération fiscale applicable aux bénéfices distribués qu'elles ont reçus, dans la mesure où ceux-ci sont déductibles par la filiale de la société mère. C'est dans ce contexte que la directive 2014/86/UE apporte des modifications à celle de 2011. Elle modifie en effet la directive 2011/96/UE de manière à ce que les revenus provenant d'une participation qualifiée détenue dans un organisme à caractère collectif résident d'un autre Etat membre ne sont plus exonérés et doivent être imposés dans l'Etat membre de la société mère dans la mesure où ils sont déductibles dans le chef de la filiale non résidente.

La directive 2014/86/UE s'inscrit donc dans le contexte de la lutte contre l'érosion de la base imposable et les transferts de bénéfices. L'utilisation d'instruments financiers hybrides qui ont à la fois des caractéristiques de dette et de capitaux propres a en effet été identifiée comme un outil permettant aux entreprises d'obtenir un avantage fiscal injustifié.

En outre, elle actualise la liste des sociétés des Etats membres auxquelles s'appliquent dorénavant les dispositions de la directive 2011/96/UE.

La directive 2015/121/UE introduit pour sa part dans la directive 2011/96/UE une règle anti-abus commune minimale devant permettre d'éviter tout usage abusif de cette dernière. En effet, il a été jugé

en 2015 qu'il est nécessaire de veiller à ce que les contribuables qui relèvent du champ d'application de la directive 2011/96/UE n'en fassent pas un usage abusif. Les dispositions nationales ou conventionnelles visant à lutter, de manière générale ou spécifique, contre la fraude fiscale ou les pratiques abusives pouvant présenter des degrés de sévérité différents et étant conçues pour refléter les spécificités du régime fiscal de chaque Etat membre, l'insertion d'une règle anti-abus commune minimale a été jugée utile pour éviter tout usage abusif de cette directive et faire en sorte qu'elle soit appliquée de façon plus cohérente dans les différents Etats membres. Ces modifications devraient néanmoins en aucune manière compromettre la faculté des Etats membres d'appliquer leurs dispositions nationales ou conventionnelles visant à prévenir la fraude fiscale ou les abus.

Implémentation de la directive de 2011 et transposition des directives de 2014 et de 2015

La directive 2011/96/UE a été implémentée au Luxembourg par les articles 147 et 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) et a des répercussions directes sur le paragraphe 9 de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial (GewStG). Partant, la transposition des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE requiert d'amender les articles 147 et 166 L.I.R., afin d'assurer, d'une part, que les revenus d'une participation au sens de la directive 2011/96/UE ne sont plus exonérés dans la mesure où ils sont déductibles dans un autre Etat membre, et, d'autre part, que les avantages prévus par la directive 2011/96/UE ne sont pas accordés lorsque les revenus sont alloués dans le cadre d'une opération qui est considérée comme abus conformément à la directive 2015/121/UE. Vu que le paragraphe 9 GewStG exonère les revenus de capitaux alloués, entre autres, par des organismes visés à l'article 2 de la directive 2011/96/UE si les conditions de l'article 166 L.I.R. ne sont pas remplies dans le chef du bénéficiaire des revenus, une modification de ce paragraphe s'impose afin de ne pas contrecarrer l'effet des amendements prévus à l'article 166 L.I.R.

Prolongation de la bonification d'impôt pour embauchage de chômeurs

Etant donné que la situation sur le marché de l'emploi est loin d'être satisfaisante, le projet de loi étend la bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs du 31 décembre 2014 jusqu'au 31 décembre 2016. La bonification mensuelle d'impôt par chômeur éligible est de 15% du montant de la rémunération mensuelle brute déductible comme dépense d'exploitation, et ce pour la durée des 36 mois à partir du mois d'embauchage et sous réserve de la continuation du contrat de travail pendant cette période.

Elargissement du champ d'application de la bonification d'impôt pour investissement dans le chef du bailleur-donneur de crédit-bail

A l'heure actuelle, le bailleur donneur de leasing est toujours exclu du bénéfice de l'article 152bis L.I.R. du chef de navires utilisés en trafic international. Comme le secteur maritime s'est fortement développé et contribue d'une façon non négligeable à l'économie luxembourgeoise, il a été estimé que le bailleur donneur du chef de navires utilisés en trafic international devrait pouvoir bénéficier de la bonification d'impôt pour investissement si par ailleurs les conditions légales sont remplies. A cette fin, l'article 1 numéro 2 du projet de loi supprime l'alinéa 4 du paragraphe 9 en vertu duquel le bénéfice de la bonification d'impôt est refusé au bailleur-donneur de leasing du chef de navires utilisés en trafic international. Cette modification mettra sur pied d'égalité les entreprises maritimes avec les autres branches du transport de biens et de personnes.

Amendement du régime d'intégration fiscale

Alors que, jusqu'à présent, la constitution d'un groupe intégré était seulement possible selon une „intégration verticale“ (les résultats fiscaux respectifs des membres du groupe intégré sont regroupés soit dans le chef de la société mère résidente soit de l'établissement stable indigène de la société mère non résidente), un groupe intégré peut également être constitué selon une „intégration horizontale“ (les résultats fiscaux respectifs des membres du groupe intégré ne sont pas regroupés dans le chef de la société mère commune, qui elle ne fait pas partie du groupe intégré, mais dans le chef d'un des membres

dont le degré de parenté avec la société mère non intégrante est au moins aussi proche que celui des autres membres). Comme par le passé, la constitution d'une sous-intégration fiscale n'est pas permise.

Elargissement du champ d'application des personnes ayant droit à un sursis de paiement pour l'impôt dû à la sortie

Le projet de loi élargit également le champ d'application des personnes ayant droit, dans des conditions déterminées, à un sursis de paiement pour l'impôt dû soit au moment du transfert d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène vers un Etat tiers, soit à l'occasion du transfert de siège de biens de l'actif net investi vers un Etat tiers. Actuellement, ce sursis est accordé seulement en cas de transferts vers des Etats de l'EEE. Les Etats tiers avec lesquels le Luxembourg a conclu une convention fiscale contenant l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE (échange d'informations sur demande) sont dorénavant assimilés aux Etats de l'EEE.

*

3. LES AVIS

En date du 15 octobre 2015, la Chambre des salariés adopte un avis par rapport au projet de loi sous rubrique. Elle y accueille favorablement les directives européennes tendant à endiguer l'érosion de la base imposable et les transferts de bénéficiaires. Elle aimerait cependant avoir des données sur l'étendue des bonifications d'impôt pour investissement accordées. Pour ce qui est de la bonification d'impôt pour embauchage de chômeurs, dont la prolongation est saluée par la Chambre des salariés, elle estime qu'il serait utile d'avoir des statistiques sur le nombre d'entreprises et de demandeurs d'emploi qui en ont bénéficié.

Dans son avis du 22 octobre 2015, la Chambre de commerce prend position par rapport à l'objet du projet de loi. Par rapport à la transposition de directives 2014/86/UE et 2015/121/UE, elle anticipe que la mise en œuvre de la seconde sera problématique. Des éclaircissements très ponctuels par la voie administrative seront nécessaires, l'interprétation d'abus relevant prioritairement de la Cour de Justice de l'Union européenne. Elle estime également que la règle anti-abus commune a été transposée de telle sorte que, sous le droit interne, sont considérées abusives des situations pourtant non visées par la Directive 2015/121/UE.

Quant aux modifications du régime d'intégration fiscale, elle salue cette évolution nécessaire qui fait écho aux exigences jurisprudentielles européennes. En ce qui est de l'assouplissement du régime de taxation différée des plus-values latentes en cas de transfert de siège transfrontalier d'une entreprise visé au paragraphe 127 de l'„Abgabenordnung“, elle estime que certaines clarifications seront nécessaires et qu'une ouverture plus grande du bénéfice de ce régime serait souhaitable. La Chambre de commerce salue l'autorisation pour le bailleur donneur de leasing de navires utilisés en trafic international à bénéficier, sous certaines conditions à clarifier, de la bonification d'impôt pour investissement. Elle salue également l'extension de la période pendant laquelle la bonification d'impôt pour chômeurs peut être octroyée.

Le 23 novembre 2015, la Chambre des fonctionnaires et employés publics rend son avis. En ce qui concerne la modification prévue par le projet de loi à faire bénéficier les donneurs de leasing de la bonification d'impôt pour investissement en navires utilisés en trafic international, elle estime qu'il s'agit de l'introduction d'une nouvelle niche fiscale à un moment où la Commission européenne s'apprête à attaquer les transferts de bénéficiaires.

Dans son avis, le Conseil d'Etat note que la transposition des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE se traduit notamment par une insertion de la règle anti-abus aux articles 147, point 2, et 166 LIR, par un nouvel alinéa ainsi que par un nouveau paragraphe *2bis*. Afin d'actualiser la liste des sociétés des Etats membres auxquelles s'applique dorénavant la directive 2011/96/UE tel que le prévoit la directive 2014/86/UE, il est notamment apporté à l'article 166 LIR précité une modification aux points s) et t) du paragraphe 10 relatif aux annexes. Dans le cadre de cette transposition, et en rapport avec le principe „la directive et rien que la directive“, le Conseil d'Etat constate qu'en dehors des adaptations nécessaires en vue d'assurer un bon agencement avec les textes modifiés, la reproduction en elle-même des textes des directives n'appelle pas d'observations particulières.

Ses observations qui suivent sont d'un autre ordre. Il s'agit essentiellement de considérations de compétitivité et d'attractivité du pays, dans le contexte de la présente transposition ainsi que de la prise en compte de la jurisprudence récente de la CJUE en matière de consolidation fiscale.

Le cinquième considérant de la directive 2015/121/UE dispose que „l'insertion d'une règle anti-abus commune minimale dans la directive 2011/96/UE serait très utile pour éviter tout usage abusif de cette directive“ et l'article 1^{er} de la directive liste des concepts servant à évaluer le caractère „authentique“ ou au contraire abusif d'un montage.

Or, la directive ne donne pas de définitions précises des concepts tels que „objectif principal ou l'un des objectifs principaux“, „avantage fiscal“, „objet ou finalité de la directive“, „authentique“, „motifs commerciaux valables“ et encore „réalité économique“, ce qui se traduit pour les Etats membres d'un côté en une certaine marge d'appréciation dans l'application pratique de ces critères mais aussi, d'un autre côté, dans une situation d'insécurité en matière de planification fiscale dans la mesure où ces critères ne font pas l'objet de définitions claires et ne sont pas non plus consacrés par une pratique administrative établie.

Il ne paraît ainsi pas inutile de signaler à la suite de la Chambre de commerce, en ce qui concerne la clause générale anti-abus que le projet sous avis entend introduire aux articles 147 et 166 LIR que certains Etats membres, tels le Royaume-Uni et les Pays-Bas, ont choisi de ne pas transposer cette clause telle quelle dans leurs législations nationales, arguant de ce que ces dernières contiennent des dispositions suffisantes et satisfaisantes à ce sujet. En outre, en ce qui concerne le régime des sociétés mères-filiales, certains Etats, dont le Royaume-Uni et la Hongrie, ne prélèvent à l'heure actuelle aucune retenue à la source sur les distributions de dividendes qui s'opèrent dans un tel contexte.

En conclusion, d'après le Conseil d'Etat, les règles contenues dans l'actuel paragraphe 6 de la loi modifiée du 16 décembre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*Steueranpassungsgesetz*) pourront être considérées comme étant suffisantes et équivalentes aux dispositions de la clause générale anti-abus de la directive 2015/121/UE que le projet sous examen vise à transposer afin d'éviter de transposer en droit interne des définitions qui risquent de conduire à une situation d'insécurité fiscale et juridique pour les contribuables. Il s'impose de rappeler à cet égard que lorsque les objectifs fixés par une directive sont déjà atteints de façon non équivoque par des textes normatifs nationaux existants, il n'est pas requis de recourir à un texte nouveau dans le but de transposer cette directive.

A titre subsidiaire, le Conseil d'Etat demande à ce que l'article 166 LIR soit modifié. Il renvoie à ses observations sous l'article 2, point 2, de la loi en projet.

Finalement, le Conseil d'Etat note qu'un sursis d'imposition au transfert de bien isolé, en cas d'apport dudit bien à un établissement stable situé à l'étranger (par exemple dans l'Union européenne, dans l'EEE ou dans les pays tiers conventionnés avec lesquels un échange d'informations est assuré) n'est actuellement pas prévu dans le projet de loi sous avis, alors même qu'une telle absence constitue potentiellement une discrimination au sens du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après „TFUE“)¹.

*

4. COMMENTAIRE DES ARTICLES

Observations générales du Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat rappelle qu'au regard de la nature technique du projet de loi, une très grande précision est requise dans l'utilisation et le maniement de concepts fiscaux nouveaux, d'où l'exigence de définitions ou de critères objectifs devant servir à l'appréciation ou à l'application de tels concepts. A ce propos, il est de bonne pratique de regrouper les définitions dans un article placé en tête du dispositif, à moins que la définition ne se rapporte exclusivement qu'à une partie déterminée dudit dis-

¹ Pour démontrer une telle discrimination, il suffit de prendre le cas d'une société luxembourgeoise qui transfère un actif isolé à un de ses établissements stables luxembourgeois (par exemple une agence bancaire) que l'on comparera au transfert du même actif par la même société à son établissement stable étranger. Dans la première hypothèse, il n'y a pas d'imposition tandis que dans le second cas de figure, il y a une imposition potentielle. Cette imposition potentielle tient de l'analyse à faire selon que le Luxembourg appliquera à l'établissement stable étranger la méthode de l'exemption ou celle du crédit d'impôt.

positif ou à une annexe. Il conviendra donc d'en tenir compte dans la mise en œuvre des recommandations faites par le Conseil d'Etat en ce qui concerne les définitions.

En outre, il n'est pas inutile d'insister sur la concision des articles dont la structure ne doit pas être trop complexe, au risque de susciter des ambiguïtés.

Par ailleurs, il est de règle en matière de structure des articles dans un texte normatif que l'article soit subdivisé en alinéas, voire en paragraphes. L'alinéa ne peut cependant pas être introduit par un signe distinctif, c'est-à-dire par une lettre ou un numéro.

La division de l'article en paragraphes ne s'impose que dans la mesure où le nombre d'alinéas est susceptible de compliquer les références qui y seraient faites. Le paragraphe se distingue quant à lui par un chiffre cardinal arabe, placé entre parenthèses à savoir par exemple (1), (2) ... L'usage de parenthèses sert à éviter toute confusion avec le mode de numérotation employé pour caractériser les énumérations, étant entendu que dans un tel mode le chiffre est suivi d'un point.

Le projet sous avis fait à chaque fois référence aux alinéas, lesquels sont cependant introduits avec des chiffres cardinaux arabes placés entre parenthèses. A titre d'exemple, l'article 2 du projet se réfère aux alinéas, alors que ceux-ci sont introduits par des chiffres cardinaux arabes placés entre parenthèses. En outre, l'article 5, point 2, du projet qui, tout en indiquant la modification des alinéas 2 et 3 du paragraphe 127, introduit lesdits alinéas par (2) et (3).

Une telle subdivision a contraint le Conseil d'Etat à se référer dans le présent avis aux paragraphes et non aux alinéas.

L'ensemble du projet doit donc être revu à cet égard.

La Commission des Finances et du Budget décide de ne pas suivre cette suggestion du Conseil d'Etat, parce que, contrairement à d'autres lois, la loi L.I.R. (impôt sur le revenu) est subdivisée en articles et alinéas et non en articles et paragraphes, et la loi générale des impôts (AO) est divisée en paragraphes et alinéas.

Article 1^{er}, 1^o

L'article 147 L.I.R. délimite les revenus exempts de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux. En vertu du numéro 2 dudit article, les revenus de capitaux sont notamment exempts de la retenue d'impôt à la source dans les conditions prévues par la directive 2011/96/UE. Afin d'empêcher une utilisation abusive des dispositions de ladite directive, le projet de loi propose de compléter les dispositions figurant au numéro 2. Dorénavant, la retenue d'impôt est à opérer lorsque les revenus de capitaux sont alloués à un organisme à caractère collectif résident d'un autre Etat membre ou à un établissement stable situé dans un autre Etat membre d'un organisme à caractère collectif résident d'un Etat membre si l'opération qualifie d'abus de droit au sens de la directive 2015/121/UE, même si le niveau de la participation atteint le seuil prévu par la directive 2011/96/UE.

Dans son avis, le Conseil d'Etat constate que le commentaire des articles précise que la modification introduite au numéro 2 de l'article 147 LIR vise à empêcher une utilisation abusive de l'exemption de la retenue d'impôt à la source dans les conditions prévues par la directive 2011/96/UE. Dès lors qu'il s'agit d'une règle anti-abus commune minimale uniquement destinée à éviter tout usage abusif de la directive 2011/96/UE, son champ d'application doit en conséquence être strictement limité aux distributions visées par l'article 147, point 2, lettre a) LIR.

Toutefois, dans le texte sous avis, cette règle anti-abus est insérée à la fin de la section 2 de l'article 147 LIR, ce qui pourrait laisser croire qu'elle s'applique également à une distribution de dividendes au profit d'une société européenne qui serait visée à l'article 147, point 2, lettre e), c'est-à-dire à une distribution de dividendes à un organisme à caractère collectif pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui est un résident de l'Etat avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions, ainsi qu'à son établissement stable indigène.

Afin de prévenir toute ambiguïté et d'écarter, partant, toute incertitude à ce sujet, le Conseil d'Etat recommande d'insérer la modification à apporter à l'article 147 LIR de la manière suivante:

„**Art. 147.** La retenue d'impôt faisant l'objet de l'article 146 n'est pas à opérer:

1. (...)
2. lorsque les revenus visés par l'article 97, alinéa 1^{er}, numéro 1 sont alloués par un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe

de l'article 166, alinéa 10, ou par une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'article 166, alinéa 10, à:

- a) un autre organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents,
- b) (...)
- c) (...)
- d) un établissement stable d'un organisme à caractère collectif visé aux lettres a, b, ou c,
- e) (...)
- f) (...)

Sont exclus du bénéfice des lettres a) et d) ci-dessus, les revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et alloués à un organisme à caractère collectif qui est résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE ou à un établissement stable situé dans un autre Etat membre d'un organisme à caractère collectif qui est résident d'un Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, si ces revenus sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique;

(...).“

En ligne avec le principe „la directive et rien que la directive“, le Conseil d'Etat marque ainsi sa préférence pour une transposition *a minima* de la directive et recommande de ne pas étendre le champ d'application de la règle anti-abus à des situations non visées par ce texte européen, à savoir les distributions de dividendes à des sociétés européennes qui rempliraient les conditions d'application de l'article 147, point 2, lettre e) LIR. Cette approche se justifie d'autant plus que le Grand-Duché de Luxembourg s'est doté de sa propre règle anti-abus, laquelle prévoit une condition de soumission à un impôt comparable pour les distributions de dividendes faites vers des pays conventionnés (ce qui inclut la quasi-totalité des Etats membres de l'Union européenne).

L'application de l'exemption à un bénéficiaire résidant en dehors de l'Union européenne est en effet soumise à la condition qu'il soit pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeoises, autrement dit à un impôt perçu par la collectivité publique, de façon obligatoire et à un taux d'impôt effectif qui ne peut être inférieur à la moitié du taux d'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeoises. En outre, la détermination de la base imposable doit obéir à des règles et critères analogues à ceux applicables au Grand-Duché de Luxembourg. Il s'agit là de la condition d'imposition comparable qui est à considérer comme une règle anti-abus destinée à éviter qu'une exemption de retenue à la source soit accordée au Luxembourg sur un revenu qui ne sera pas imposé dans le pays de résidence du bénéficiaire.

Force est en définitive de constater qu'étendre la règle anti-abus de la directive à l'article 147, point 2, lettre e) LIR reviendrait à obliger le Grand-Duché de Luxembourg à effectuer une retenue à la source dans des situations où il aurait octroyé une exemption en l'absence de directive (cf. en ce sens les exemples donnés par la Chambre de commerce dans son avis). S'y ajoute le fait que le Grand-Duché de Luxembourg reste par ailleurs libre d'appliquer sa règle anti-abus générale telle qu'elle est prévue par les dispositions du paragraphe 6 de la loi précitée du 16 décembre 1934 (*Steueranpassungsgesetz*).

Dans le même ordre d'idées, et par référence aux observations faites par la Chambre de commerce dans son avis, le Conseil d'Etat se demande s'il n'est pas pertinent de préciser dans le commentaire de l'article en projet que la règle anti-abus ne trouve pas à s'appliquer dans le cas où le contribuable bénéficie des dispositions d'une convention de double imposition lui permettant de réduire le montant de la retenue à la source.

La Commission des Finances et du Budget reprend la modification du début du nouvel alinéa complétant le point 2, proposée par le Conseil d'Etat.

Article 1^{er}, 2^o

Le paragraphe 9 de l'article 152bis L.I.R. renferme des dispositions spécifiques ayant trait à l'octroi de la bonification d'impôt pour investissement du chef de biens faisant l'objet d'un contrat de leasing. L'alinéa 1^{er} dudit paragraphe contient une base habilitante permettant à un règlement grand-ducal de fixer les modalités habilitant le preneur-investisseur à bénéficier directement, à l'exclusion du bailleur-donneur de leasing, de la bonification d'impôt. Le règlement grand-ducal du 29 octobre 1987 portant exécution de l'article 152bis, paragraphe 9 L.I.R. définit les caractéristiques qu'un contrat de leasing doit posséder afin que le preneur de leasing puisse bénéficier de l'article 152bis L.I.R. à l'exclusion du bailleur-donneur du chef d'un bien faisant l'objet d'un tel contrat, si par ailleurs les conditions de l'article 152bis L.I.R. sont remplies.

Les alinéas 2 à 4 du paragraphe 9 décrivent des situations complémentaires dans lesquelles le bailleur-donneur de leasing est exclu du bénéfice de l'article 152bis L.I.R.

Le présent point 2 supprime l'alinéa 4 du paragraphe 9 de l'article 152bis L.I.R. en vertu duquel le bénéfice de la bonification d'impôt est refusé au bailleur-donneur de leasing du chef de navires utilisés en trafic international. Dorénavant, le bailleur-donneur de leasing, qualifiant d'entreprise maritime agréée, peut bénéficier de la bonification d'impôt du chef d'un navire utilisé en trafic international si par ailleurs les conditions posées par l'article 152bis L.I.R. sont remplies et qu'il n'est notamment pas d'office exclu du bénéfice de la bonification d'impôt en vertu du paragraphe 9, alinéa 1^{er} de l'article 152bis L.I.R. et du règlement grand-ducal pris en son exécution.

Si le projet sous avis prévoit désormais d'étendre la bonification d'impôt pour investissement au bailleur-donneur de leasing pour les navires utilisés en trafic international, entre autres, lorsqu'il s'agit d'entreprises maritimes agréées, le Conseil d'Etat s'interroge, à l'instar de la Chambre de commerce, sur le point de savoir si le preneur de leasing, en principe établi au Grand-Duché de Luxembourg, doit également être une entreprise maritime agréée. Une clarification s'impose à cet égard.

Article 2, 1^o

L'article 164bis L.I.R. permet à un groupe de sociétés d'opter, dans des conditions déterminées, pour une sorte d'imposition consolidée des sociétés du groupe, ou de certaines seulement, en regroupant ou en compensant leurs résultats fiscaux pendant la période d'application du régime d'intégration fiscale.

A l'heure actuelle, l'application de l'article 164bis L.I.R. est soumise, entre autres, à la condition que la société mère du groupe intégré soit une société de capitaux résidente pleinement imposable ou une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités qui détient les filiales à intégrer par l'intermédiaire d'un établissement stable indigène et que les résultats fiscaux du groupe intégré soient regroupés ou compensés dans le chef de la société de capitaux résidente ou dans le chef de l'établissement stable indigène de la société de capitaux non résidente. Quant aux sociétés pouvant être intégrées, seules les sociétés de capitaux résidentes pleinement imposables sont des sociétés éligibles.

L'article 2, numéro 1 du projet de loi propose d'élargir le champ d'application de l'actuel article 164bis L.I.R., afin de tenir compte de la jurisprudence établie par la CJUE dans le domaine de l'imposition des groupes de sociétés. Quoique les amendements projetés restent sans impact sur les autres conditions régissant l'application de l'article 164bis L.I.R., il a été jugé opportun de remplacer ledit article au lieu de procéder à des ajustements ponctuels du texte de loi engendrés par la nouvelle terminologie utilisée dorénavant.

L'alinéa 1^{er} du nouvel article 164bis L.I.R. spécifie certaines notions dont la définition s'avère nécessaire afin d'assurer une lecture plus aisée du texte de loi en déterminant les sociétés éligibles susceptibles d'intervenir dans la constitution d'un groupe intégré, que ce soit en tant que société intégrée, société mère intégrante, société mère non intégrante ou société filiale intégrante, ainsi que la notion même de groupe intégré.

Alors que, jusqu'à présent, la constitution d'un groupe intégré était seulement possible selon une „intégration verticale“ (les résultats fiscaux respectifs des membres du groupe intégré sont regroupés soit dans le chef de la société mère résidente soit de l'établissement stable indigène de la société mère non résidente), un groupe intégré peut également être constitué selon une „intégration horizontale“ (les résultats fiscaux respectifs des membres du groupe intégré ne sont pas regroupés dans le chef de la société mère commune, qui elle ne fait pas partie du groupe intégré, mais dans le chef d'un des membres

dont le degré de parenté avec la société mère non intégrante est au moins aussi proche que celui des autres membres). Comme par le passé, la constitution d'une sous-intégration fiscale n'est pas permise. Vu que, dorénavant, les possibilités de constituer un groupe intégré augmenteront davantage, l'alinéa 1^{er} clarifie qu'un membre d'un groupe intégré ne peut pas faire partie simultanément d'un autre groupe intégré.

L'alinéa 2 a trait à l'intégration fiscale dite „verticale“, ancree jusqu'ici à l'alinéa 1^{er} de l'actuel article 164bis L.I.R. A la différence du régime actuellement en vigueur, l'alinéa 2 permet dorénavant également à un établissement stable indigène d'une société de capitaux résidente d'un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités d'intégrer son résultat fiscal dans celui de sa société mère intégrante dans les conditions prévues par l'article 164bis L.I.R. Quant à la société mère intégrante, il peut s'agir comme dans le passé soit d'une société de capitaux résidente pleinement imposable, soit d'un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

L'alinéa 3 régit notamment l'intégration fiscale dite „horizontale“ nouvellement introduite en disposant qu'un groupe intégré peut également être constitué, dans des conditions déterminées, par des sociétés intégrées, détenues de manière directe ou indirecte par la même société mère (qualifiée de société mère non intégrante) sans que celle-ci ne fasse partie du groupe intégré. En l'occurrence, les résultats fiscaux du groupe intégré sont à regrouper ou à compenser dans le chef du membre du groupe intégré dont le degré de parenté avec la société mère non intégrante est au moins aussi proche que celui des autres membres du groupe intégré, désigné par les termes de société intégrante et non pas dans le chef de la société mère non intégrante qui elle détient directement ou indirectement les participations dans les sociétés intégrées.

Lorsque deux ou plusieurs des membres d'un groupe intégré sont éligibles pour se constituer société filiale intégrante, le groupe intégré désigne parmi ces membres celui qui assume le rôle de la société filiale intégrante. Le groupe intégré est lié par ce choix durant toute son existence. Le rang hiérarchique d'un établissement stable correspond à celui de la société de capitaux qui le détient. Prenons l'exemple d'une société mère éligible M qui détient deux filiales éligibles F1 et F2 dont chacune détient une sous-filiale éligible (SF1 et SF2). M, F1, F2, SF1 et SF2 souhaitent former un groupe intégré au sens de l'alinéa 3 composé de F1, F2, SF1 et SF2. En l'occurrence, les sociétés peuvent désigner comme société filiale intégrante soit F1, soit F2. SF1 et SF2 ne qualifient pas de société filiale intégrante vu qu'elles occupent dans la hiérarchie du groupe formé par M, un rang inférieur à celui de F1 et F2.

Afin de pouvoir constituer un groupe intégré au sens de l'alinéa 3, la société mère commune du groupe intégré (i.e. la société mère non intégrante) composé par la société intégrante et les sociétés intégrées, doit être soit une société de capitaux résidente pleinement imposable, soit une société de capitaux résidente d'un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, soit un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités, soit un établissement stable situé dans un autre Etat EEE et y pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités d'une société de capitaux pleinement imposable.

La formation d'un groupe intégré au sens de l'alinéa 3 n'est pas réservée aux sociétés qui ne pourraient pas former un groupe intégré au sens de l'alinéa 2. Lorsque la société mère non intégrante est un établissement stable éligible, il faut que les participations directes ou indirectes dans les sociétés intégrées soient détenues par ledit établissement stable.

Hormis, la différence quant aux sociétés éligibles et le fait que les propres résultats fiscaux de la société mère commune ne font pas partie du résultat global du groupe intégré, l'octroi du régime d'intégration fiscale au sens de l'alinéa 3 est soumis aux mêmes conditions que celui accordé en vertu de l'alinéa 2. Cette approche s'impose afin de ne pas défavoriser le régime accordé au sens de l'alinéa 2 par rapport à celui accordé au sens de l'alinéa 3. Il s'ensuit notamment que la société mère doit détenir, de manière directe ou indirecte, une participation de 95% au moins dans les sociétés membres du groupe intégré et que cette participation soit détenue de manière ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé.

L'alinéa 4 reproduit de manière littérale la deuxième phrase de l'actuel article 164bis, alinéa 1^{er} L.I.R. en retenant que la détention d'une participation à travers un organisme fiscalement transparent est à

considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net de cet organisme.

Les dispositions figurant aux alinéas 2 et 3 de l'actuel article 164bis L.I.R. constituent les alinéas 5 et 6 du nouvel article 164bis L.I.R. Au nouvel alinéa 6, le renvoi à l'alinéa 1^{er} ayant figuré précédemment à l'alinéa 3 est remplacé par un renvoi aux alinéas 2 et 3. Par ailleurs, ces dispositions n'ont subies aucune modification quant au fond, seule la terminologie utilisée quant aux sociétés éligibles a été adaptée.

Comme par le passé, l'octroi du régime d'intégration fiscale est soumis au dépôt d'une demande écrite conjointe traitée dorénavant à l'alinéa 7. Les conditions régissant cette demande ne sont pas modifiées. Quant aux sociétés souhaitant devenir membre d'un groupe intégré au sens de l'alinéa 3, l'alinéa 7 précise que la société mère commune non intégrante doit se joindre à la demande des sociétés souhaitant devenir membre du groupe intégré. En effet, la société mère non intégrante d'une intégration fiscale dite horizontale, à l'instar de la société mère intégrante d'une intégration fiscale dite verticale joue un rôle clé dans le cadre de l'octroi du régime d'intégration fiscale. Vu que l'octroi du régime d'intégration fiscale (horizontale ou verticale) est soumis, entre autres, à la condition que les sociétés membres du groupe intégré se lient pour une période devant comprendre au moins 5 exercices d'exploitation et que pendant toute cette période minimale la société mère intégrante ou non intégrante détienne, de manière directe ou indirecte, de façon ininterrompue une participation d'au moins 95% dans les sociétés intégrées, il est indispensable que la société mère non intégrante acquiesce à cette demande en connaissance de cause.

Il est sous-entendu que la demande conjointe doit renfermer les informations pertinentes permettant au bureau d'imposition compétent pour l'imposition de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante de vérifier si les conditions d'application posées par l'article 164bis L.I.R. ou le règlement grand-ducal pris en son exécution se trouvent remplies. En cas d'intégration fiscale au sens de l'alinéa 3, la demande conjointe doit notamment identifier la société filiale intégrante.

Les alinéas 8, 9 et 10 reproduisent littéralement les dispositions qui figurent à l'heure actuelle respectivement aux alinéas 5, 6 et 7 de l'article 164bis L.I.R.

Dorénavant, deux options s'offrent notamment à une société mère (M) détenant des participations de 95% au moins dans deux sociétés filiales (F1 et F2) si par ailleurs les conditions de l'article 164bis L.I.R. sont remplies. M, F1 et F2 peuvent former un groupe intégré au sens de l'article 164bis, alinéa 2 L.I.R. (regroupements des résultats fiscaux de M, F1 et F2 dans le chef de M), mais F1 et F2 peuvent également former un groupe intégré au sens de l'article 164bis, alinéa 3 L.I.R. (regroupements des résultats fiscaux de F1 et de F2 soit dans le chef de F1, soit dans le chef de F2).

Admettons qu'en l'espèce, M, F1 et F2 sollicitent l'application de l'article 164bis, alinéa 3 L.I.R. et forment un groupe intégré composé de F1 et F2 à partir de l'exercice social N. Vu que l'application du régime d'intégration fiscale est liée, entre autres, à la condition que les sociétés se lient pour une période devant comprendre 5 exercices d'exploitation au moins, F1 et F2 s'obligent à former un groupe intégré pendant les exercices d'exploitation N à N+4. Pendant cette période, ni F1 ni F2 ne peuvent faire partie d'un autre groupe intégré. Ainsi, F1 et F2 ne peuvent pas former un groupe intégré au sens de l'article 164bis, alinéa 2 L.I.R. avec M pendant la période couvrant les exercices d'exploitation N à N+4.

Au cas où M, F1 et F2 souhaiteraient former un groupe intégré après l'écoulement de la période minimale de 5 exercices d'exploitation, elles doivent déposer une demande écrite conjointe auprès du bureau compétent pour l'imposition de M avant la fin de l'exercice d'exploitation N+5. Afin que la nouvelle demande puisse être traitée favorablement, F1 et F2 déclarent au plus tard au moment du dépôt de la nouvelle demande qu'elles terminent le groupe intégré formé par F1 et F2 après l'exercice d'exploitation N+4. En l'occurrence, le groupe intégré formé par F1 et F2 prend fin après l'exercice d'exploitation N+4 et le nouveau groupe intégré formé par M, F1 et F2 commence au début de l'exercice d'exploitation N+5 pour une nouvelle période minimale de 5 exercices d'exploitation.

Le Conseil d'Etat relève que dans le commentaire des articles, les auteurs du projet de loi exposent que la modification introduite par ce point vise à élargir le champ d'application de l'actuel article 164bis L.I.R. afin de tenir compte de la jurisprudence établie par la CJUE en matière d'imposition des groupes de sociétés. Il est néanmoins indiqué qu'au lieu de procéder à des ajustements ponctuels de cet article 164bis L.I.R., dans la mesure où les amendements projetés n'ont pas d'impact sur les autres conditions régissant l'application dudit article, il a paru opportun de le remplacer.

Le Conseil d'Etat note qu'il est louable, dans la prise en compte de la jurisprudence récente de la CJUE en matière de consolidation fiscale, de rechercher une lecture aisée du texte en identifiant les sociétés éligibles susceptibles d'intervenir dans la constitution d'un groupe intégré, tout comme il est louable de permettre, à côté de l'intégration verticale, l'intégration horizontale.

Le Conseil d'Etat relève toutefois, à la suite de l'avis de la Chambre de commerce, que l'élargissement du champ d'application de l'article 164*bis* LIR ainsi tiré de la jurisprudence de la CJUE paraît quelque peu limité. En effet, le domaine des sociétés filiales intégrées pourrait être élargi plus généralement à tout établissement indigène d'une société de capitaux non résidente, c'est-à-dire y compris dans l'hypothèse où une telle société est située hors de l'EEE. Un tel élargissement s'appliquerait tant en cas d'intégration verticale qu'en cas d'intégration horizontale et pour autant que la société mère détenant l'établissement stable indigène soit une société pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Le Conseil d'Etat recommande en conséquence un alignement du cercle des filiales éligibles sur celui des sociétés mères, en présence d'un établissement stable indigène. Une telle approche présente l'avantage de la cohérence de l'article 164*bis* LIR, ainsi que d'un certain attrait du régime fiscal qui en découle. Ainsi, par exemple, dans l'hypothèse d'une intégration horizontale, l'élargissement recommandé aux établissements stables de sociétés situées en dehors de l'EEE – pour autant que ces dernières soient pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités – paraît d'autant plus opportun qu'il est susceptible de faciliter le passage de l'intégration fiscale horizontale à l'intégration fiscale verticale (après la période minimale requise de cinq exercices d'exploitation) dans certains cas, notamment lorsque la société filiale intégrante est un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.

Des observations qui précèdent, le Conseil d'Etat propose, se ralliant ainsi à l'avis de la Chambre de commerce, de modifier le nouvel article 164*bis* LIR en projet, notamment en son alinéa 1, de la manière suivante:

„**Art. 164*bis*.** (1) Au sens du présent article on entend par:

1. société intégrée: une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités;
 2. (...)
 3. (...)
- [...].“

La Commission des Finances et du Budget décide de procéder à cette modification.

Le Conseil d'Etat remarque, par ailleurs, que, le libellé du paragraphe 3 de l'article 164*bis* en projet se termine ainsi: „(...) *de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société filiale intégrante sous réserve que la société filiale intégrante occupe dans la hiérarchie du groupe composé par la société mère non intégrante au moins le même rang qu'elles-mêmes*“. Un tel libellé est équivoque.

Il propose de clarifier et de préciser la rédaction de ce paragraphe en apportant les modifications suivantes à la fin dudit paragraphe:

„(...) *de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société filiale intégrante sous réserve que la société filiale intégrante occupe dans la hiérarchie du groupe un rang dont le degré de parenté avec la société mère non intégrante est au moins aussi proche que celui des autres membres du groupe*“.

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre le texte proposé.

Le Conseil d'Etat constate encore que certaines observations tiennent en outre aux conditions à remplir afin de bénéficier du régime d'intégration fiscale que l'article 164*bis* en projet met en œuvre.

Au titre du commentaire de cet article, les auteurs du projet de loi indiquent que: „*Lorsque deux ou plusieurs des membres d'un groupe intégré sont éligibles pour se constituer société filiale intégrante, le groupe intégré est lié par ce choix durant toute son existence*“². En outre, il est précisé que „*la*

2 Cf. commentaire des articles p. 21, § 2.

*formation d'un groupe intégré au sens de l'alinéa 3 n'est pas réservée aux sociétés qui ne pourraient pas former un groupe intégré au sens de l'alinéa 2*³.

Le Conseil d'Etat comprend que les sociétés sont libres non seulement d'opter pour le type d'intégration fiscale qui leur convient – à savoir une consolidation verticale ou une consolidation horizontale –, mais également de déterminer quelle sera la société mère du groupe lorsque plusieurs sociétés mères sont éligibles. Ces mêmes principes semblent aussi d'application pour un éventuel changement d'une consolidation verticale vers une consolidation horizontale (ou vice versa), après l'expiration d'une période de cinq ans.

Le Conseil indique qu'il y a ensuite lieu d'indiquer très clairement, en ce qui concerne l'objectif de l'intégration fiscale, que la recherche d'un objectif fiscal, à savoir une certaine neutralité fiscale, est de l'essence même du régime d'intégration fiscale. De fait, la circulaire d'application de l'article 164bis LIR⁴ précise que: *„L'objectif de l'article 164bis LIR est de permettre à un groupe de sociétés d'opter, dans des conditions déterminées, pour une sorte d'imposition consolidée des sociétés du groupe ou de certaines seulement, sans pour autant mettre en cause l'autonomie patrimoniale des sociétés concernées au regard du droit des sociétés. Le régime d'intégration fiscale constitue ainsi une entorse à la règle de droit fiscal interdisant toute compensation ou transfert de résultat entre sociétés liées. En effet, l'article 164 LIR dispose à ce sujet que tout transfert de bénéfice à un associé, sociétaire ou intéressé constitue une distribution de bénéfice inapte à diminuer la base d'imposition dans le chef de la société distributrice*“.

Or, la pratique administrative récente⁵ semble exiger, comme condition supplémentaire au régime d'intégration fiscale, que la recherche d'un avantage fiscal ne soit pas l'une des motivations essentielles qui guident les sociétés mettant en œuvre une intégration fiscale. C'est ainsi que l'Administration des contributions directes a estimé au sujet de l'article 164bis LIR que: *„Il résulterait des documents parlementaires que l'objectif primordial de l'intégration fiscale consisterait dans la suppression de certaines contraintes d'ordre fiscal susceptibles d'entraver une modernisation ou une restructuration des structures des groupes d'entreprises. Par contre, l'intérêt fiscal de l'intégration fiscale et notamment l'avantage découlant de la compensation des profits et pertes du groupe, ne devrait pas constituer la motivation essentielle de la demande des entreprises*“⁶.

Le Conseil d'Etat relève que si cette référence aux travaux parlementaires de la loi du 1^{er} juillet 1981 instaurant le régime d'intégration fiscale – lequel régime était alors repris à l'article 164bis LIR – est exacte, il faut cependant replacer les exigences qui en sont issues dans leur contexte. En effet, le régime d'intégration fiscale exigeait alors pour les sociétés demanderesses la preuve de l'existence d'une intégration financière, économique et organisationnelle, ainsi que l'obtention de l'agrément du ministre des Finances⁷. Or, cette dernière série de conditions a été supprimée par la loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière d'impôts directs et indirects⁸ dont les travaux parlementaires indiquent que: *„L'objectif du régime d'intégration fiscale est de supprimer les contraintes d'ordre fiscal susceptibles d'entraver la mise en place de groupes d'entreprises. Ainsi, ce régime optionnel permet la compensation des pertes avec les bénéfices dégagés par les sociétés admises dans le périmètre de l'intégration fiscale et assure ainsi la neutralité fiscale du groupe*“⁹. Ces travaux révélaient au demeurant la rigidité du système institué ainsi que les discussions qui en ont dérivé entre l'Administration des contributions directes et les entreprises¹⁰.

Ces considérations amènent le Conseil d'Etat à penser que la quête d'un objectif fiscal, en l'occurrence la neutralité fiscale, est inhérente au régime d'intégration fiscale et ne saurait, partant, être sujet de discussions. Il n'est pas vain de relever à ce propos, à titre de comparaison, que le régime français d'intégration fiscale dont s'inspire très largement l'article 164bis LIR indique expressément qu'il a

3 Ibid. p. 21, § 4.

4 Cf. Circulaire L.I.R. n° 164bis/1 du 27 septembre 2004, section 1.2.

5 Cf. notamment la position de l'Administration dans l'arrêt de la Cour administrative du 18 mars 2014, n° 32984C du rôle ainsi que dans le jugement du Tribunal administratif du 24 juin 2015, n° 34530 du rôle.

6 Cf. moyens développés par le délégué du Gouvernement dans le jugement précité du 24 juin 2015, précisément p. 9, § 1.

7 Cf. à cet égard le texte originaire de l'article 164bis L.I.R. ainsi que la circulaire n° 164bis/1 précitée, section 1.4.4.

8 Mémorial A, n° 157 du 27 décembre 2001.

9 Cf. doc. parl. n° 4855, p. 37.

10 Ibid.

pour but de „*mieux assurer la neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques et de renforcer la compétitivité des entreprises françaises*“¹¹.

A la lecture des commentaires, le Conseil d'Etat comprend que l'article 164*bis* en projet et relatif aux conditions à remplir afin de bénéficier du régime d'intégration signifie qu'il est sous-entendu que la demande conjointe doit renfermer les informations pertinentes permettant au bureau d'imposition compétent pour l'imposition de la société mère intégrante ou la société filiale intégrante de vérifier si les conditions d'application posées par l'article 164*bis* LIR ou le règlement grand-ducal pris en son exécution se trouvent remplies.

Ainsi, le rôle du bureau d'imposition compétent est uniquement de vérifier si les conditions d'application objectives du régime d'intégration fiscale telles que prévues à l'article 164*bis* LIR sont remplies (*adde* circulaire LIR n° 164*bis*/1 du 27 septembre 2004, section 1.4.4). Ceci s'entend en conséquence qu'il n'est pas exigé des contribuables concernés qu'ils fournissent des explications ou des justifications quant aux raisons les ayant conduit à opter pour le régime d'intégration fiscale ou à choisir certaines modalités plutôt que d'autres.

Il est par ailleurs rappelé que le but de l'intégration fiscale étant d'assurer une neutralité fiscale entre sociétés d'un même groupe, l'existence d'une motivation fiscale n'est pas en elle-même contraire au but de la loi.

Le Conseil d'Etat tient au demeurant à relever qu'une telle précision n'exclut nullement l'éventuelle application du paragraphe 6 de la loi précitée du 16 décembre 1934 (*Steueranpassungsgesetz*) à un stade ultérieur, si les conditions posées par les textes ainsi que les règles issues de la jurisprudence administrative sont réunies *in concreto*.

Finalement, le Conseil d'Etat signale que, lorsqu'il est question d'insérer un nouveau paragraphe dans un texte promulgué, le chiffre figurant entre parenthèses est à faire suivre du qualificatif *bis*, *ter*, etc., à mettre en italique et directement rattaché au chiffre. Il y a ainsi lieu de rectifier le point 2 de l'article 2 du projet sous avis et d'écrire: (...) Il est inséré un nouveau paragraphe 2*bis* libellé comme suit: (2*bis*) ...

La Commission des Finances et du Budget procède à la correction correspondante.

Article 2, 2°

Le projet de loi propose de limiter le champ d'application de l'actuel article 166 L.I.R. qui définit les conditions dans lesquelles les revenus d'une participation sont exonérés, afin de le rendre conforme aux dispositions des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE.

Dorénavant, les revenus alloués par un organisme à caractère collectif résident d'un autre Etat membre et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE sont uniquement exonérés dans la mesure où ils ne sont pas déductibles dans cet autre Etat membre, même s'ils se rapportent à une participation de 10% au moins. Par ailleurs, l'exemption ne s'applique pas aux revenus en rapport avec une participation de 10% au moins alloués par un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, si l'opération qualifie d'abus au sens de la directive 2015/121/UE.

Le projet de loi modifie aussi l'annexe figurant à l'alinéa 10 de l'article 166 L.I.R. pour tenir compte de l'ajout à l'annexe I, partie A de la directive 2011/96/UE d'une nouvelle forme de société de droit polonais et de deux nouvelles formes de sociétés de droit roumain.

Le Conseil d'Etat renvoie aux observations faites ci-avant à propos de l'article 147 LIR, précisément en ce qui concerne une transposition *a minima* des directives. Il y a en conséquence lieu de ne pas étendre le champ d'application de la règle anti-abus à des situations non visées par ces textes, à savoir les distributions de dividendes à des sociétés européennes qui rempliraient les conditions d'application de l'article 166, paragraphe 2, point 3 LIR.

Pour rappel, le Grand-Duché de Luxembourg s'est doté de sa propre règle anti-abus, laquelle prévoit une condition de soumission à un impôt comparable pour les distributions de dividendes faites par des sociétés de capitaux résidentes de pays étrangers. Le Conseil d'Etat renvoie dans ce contexte aux observations préliminaires du présent avis où il a indiqué que les règles prévues actuellement dans la

¹¹ Cf. Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Identifiant juridique: BOI-IS-GPE-20120912.

législation fiscale nationale peuvent être considérées comme étant suffisantes et équivalentes aux dispositions de la clause générale anti-abus de la directive 2015/121/UE.

Toutefois, à titre subsidiaire, si les auteurs du projet de loi sous examen entendent prévoir une transposition particulière de la directive 2015/121/UE en matière de règle anti-abus, le Conseil d'Etat demande d'insérer les modifications proposées au point 2° du projet de loi qui modifie l'article 166 LIR de la manière suivante:

„**Art. 166.** (1) (...)

(2) L'exonération s'applique aux revenus qui proviennent d'une participation au sens de l'article 1^{er} détenue directement dans le capital social:

1. d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents,
 2. d'une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 10,
- (...)

(2bis) Par dérogation à l'alinéa 2, point 1, l'exonération ne s'applique pas aux revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, qui proviennent d'une participation détenue directement dans le capital social d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, dans la mesure où ils sont déductibles dans cet Etat membre ou lorsqu'ils sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

(...).“

La Commission des Finances et du Budget décide de reprendre la modification de texte proposée, c'est-à-dire d'insérer le terme „point 1“ à l'endroit indiqué par le Conseil d'Etat.

Pour ce qui est de la règle anti-abus, il convient, selon le Conseil d'Etat, de préciser que celle-ci doit en principe s'interpréter de manière autonome. Dès lors, si un Etat membre décide d'appliquer la règle anti-abus à une distribution de profits faite à une société luxembourgeoise, le Luxembourg ne sera pas tenu par l'analyse faite de cette disposition par l'Etat de la source et restera par conséquent libre de considérer, sur la base de sa propre interprétation, si la règle anti-abus doit ou non être appliquée.

Il y a en outre lieu de préciser les modalités d'imposition en cas d'application de la règle anti-abus. En effet, il est à prévoir que le Luxembourg ne pourra pas exonérer les dividendes reçus sur la base de l'article 166, paragraphe 2, point 1 LIR. Par contre, les autres dispositions de droit interne dont notamment celles des articles 166, paragraphe 2, point 3, 115, point 15a ou 134bis LIR resteront applicables le cas échéant et ce, dans la mesure où leurs conditions d'application se trouvent concrètement réunies.

Pour ce qui est de la règle „anti-hybrides“, il s'avère utile d'en préciser les modalités d'application. Ainsi, l'exonération prévue à l'article 166, paragraphe 2, point 1 LIR ne trouvera pas à s'appliquer si les profits sont déductibles dans l'Etat de source. Il en résulte qu'il y a lieu d'indiquer au moins de manière sommaire, d'une part, quelles seront les pièces justificatives à fournir par le contribuable aux fins de prouver que les distributions en cause n'ont pas été déduites localement et, d'autre part, à quel moment ces pièces devront être fournies.

Article 3

L'article 3 du projet de loi complète l'annexe figurant à l'alinéa 4 du paragraphe 60 BewG pour tenir compte de l'ajout à l'annexe I, partie A de la directive 2011/96/UE d'une nouvelle forme de société de droit polonais et de deux nouvelles formes de sociétés de droit roumain.

Cet article n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'Etat.

Article 4, 1°

L'article 4, numéro 1 adapte la terminologie du paragraphe 2, alinéa 2, numéro 2 à celle utilisée dorénavant dans le cadre du régime d'intégration fiscale ancré à l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu suite aux modifications y apportées par l'article 2, numéro 1 du présent projet de loi.

Cet article n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'Etat.

Article 4, 2°

L'article 4, numéro 2 du projet de loi complète le numéro 2a du paragraphe 9 GewStG, afin d'assurer que les revenus alloués par un organisme à caractère collectif résident d'un autre Etat membre et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE qui ne remplissent pas les conditions de l'article 166 L.I.R. restent soumis à l'impôt commercial dans la mesure où ils sont déductibles dans l'autre Etat membre ou lorsqu'ils tombent sous la coupe de la clause anti-abus introduite dans la directive 2011/96/UE par la directive 2015/121/UE.

Cet article n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'Etat.

Ad article 5, 1°

En étendant le champ d'application du paragraphe 114, cette modification a pour objectif de faciliter le recouvrement des dettes fiscales dues à l'Etat en cas de défaillance de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante.

La formulation actuelle du paragraphe 114 ne permet qu'une mise en oeuvre limitative de la responsabilité des membres du groupe intégré.

Ce point n'appelle aucune observation de la part du Conseil d'Etat.

Article 5, 2°

En vertu des alinéas 2 et 3, les contribuables peuvent demander un sursis de paiement dans la mesure où l'impôt dû résulte de l'imposition conformément aux dispositions des articles 38 ou 172 L.I.R. de plus-values découvertes soit à l'occasion 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 EEE, soit à l'occasion du transfert de siège de biens de l'actif net investi ou de l'établissement stable indigène vers un Etat EEE.

Le projet de loi se propose d'élargir le champ d'application de ces dispositions en prévoyant qu'un sursis de paiement peut également être demandé pour l'impôt dû à la sortie lorsque les transferts susvisés sont faits dans un Etat tiers pourvu que les conditions suivantes soient remplies.

Tout d'abord, il faut que le Luxembourg et l'Etat tiers aient conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions et que cette convention soit en vigueur au moment du transfert. En plus, il faut que cette convention renferme une clause sur l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE ou qu'il existe un accord bilatéral ou multilatéral spécifique assurant l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE. Tel est le cas si l'accord ou la convention requiert l'échange de renseignements vraisemblablement pertinents pour la détermination, l'établissement et la perception des impôts directs, pour le recouvrement et l'exécution des créances fiscales ou pour les enquêtes ou poursuites en matière fiscale. La précision „substantiellement conforme“ permet d'inclure dans le champ d'application du sursis de paiement des migrations vers des Etats avec lesquels le Luxembourg a conclu des conventions D.I. dont la formulation diffère du modèle de convention de l'OCDE sans s'écarter significativement du sens de l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE, par exemple les conventions D.I. conclues respectivement avec la Chine, l'Inde et les Etats-Unis (tant en sa version actuelle qu'en sa version modifiée par le protocole signé le 20 mai 2009 non encore entré en vigueur).

Quant aux contribuables ayant dorénavant droit au sursis de paiement sur demande, il s'agit des contribuables résidents, des contribuables résidents d'un Etat EEE, ainsi que des contribuables résidents d'un Etat tiers si ce dernier remplit les conditions susmentionnées. Par ailleurs, le présent projet de loi retient que le sursis de paiement n'est pas annulé au cas où, à la suite du transfert à l'étranger, les biens

ayant donné droit au sursis de paiement sont apportés dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, d'une fusion, d'une scission ou d'une scission partielle dans les conditions définies par l'article 2 de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre ou de dispositions analogues, sous condition que la (les) société(s) bénéficiaire(s), résidente(s) d'un Etat EEE ou d'un Etat tiers éligible, déclare(nt) reprendre les obligations imposées à l'apporteur en rapport avec le sursis de paiement et s'engage(nt) notamment de payer la dette d'impôt au moment de l'annulation du sursis de paiement.

Cette approche se justifie toutefois uniquement si le bénéficiaire de l'apport est également un résident d'un Etat EEE ou d'un Etat tiers éligible et qu'il déclare expressément respecter les droits et obligations imposés précédemment à l'apporteur et liés au sursis de paiement, faute de quoi le sursis de paiement est annulé au moment du transfert.

Le Conseil d'Etat constate que dans la mesure où l'*exit tax* est par nature une restriction aux libertés fondamentales du TFUE, celle-ci doit en conséquence être proportionnée aux objectifs fixés par la mesure d'*exit tax* à savoir assurer la perception de l'impôt déterminé au jour du transfert mais dû de manière différée dans le temps (par exemple au jour de la réalisation effective de l'actif). A cet égard, le Conseil d'Etat relève que l'extension du bénéfice du sursis aux Etats avec lesquels le Grand-Duché du Luxembourg a conclu une convention de non double imposition – renfermant une clause sur l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à celle de la convention modèle de l'OCDE – est à approuver comme satisfaisant à l'exigence de proportionnalité.

En effet, l'existence d'une telle mesure d'échange d'informations permet d'assurer à l'Administration fiscale luxembourgeoise l'accès à l'information nécessaire pour une imposition effective au jour où l'impôt est dû et ne paraît par ailleurs pas attenter de manière excessive aux libertés garanties par le TFUE.

Finalement, l'exposé des motifs fait en effet référence à un „*transfert de siège de biens de l'actif net investi vers un Etat tiers*“¹². Cette expression, reprise de manière à peu près similaire dans le paragraphe suivant de l'exposé des motifs, est trompeuse en ce qu'elle pourrait laisser croire que le sursis d'imposition s'applique également dans l'hypothèse d'un transfert de bien isolé de l'actif net investi. Le Conseil d'Etat conçoit l'application du texte en ce sens que seules les branches d'activités, les parties autonomes d'entreprises ou les migrations de sociétés sont visées par le sursis.

Article 6

La loi modifiée du 24 décembre 1996 a introduit une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs avant le 31 décembre 1999. Cette date limite a été prolongée à plusieurs reprises dans le cadre des lois budgétaires, et notamment

- jusqu'au 31 décembre 2002 par l'article 4 de la loi du 24 décembre 1999,
- jusqu'au 31 décembre 2005 par l'article 5 de la loi du 20 décembre 2002,
- jusqu'au 31 décembre 2008 par l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005,
- jusqu'au 31 décembre 2011 par l'article 6 de la loi du 19 décembre 2008,
- jusqu'au 31 décembre 2014 par l'article 5 de la loi du 16 décembre 2011.

Etant donné que la bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs est considérée comme une mesure adéquate pour accompagner les autres mesures d'insertion professionnelle des chômeurs, le Gouvernement estime qu'il y a lieu de prolonger la mesure fiscale incitative de la loi modifiée du 24 décembre 1996 pour la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2016.

Le Conseil d'Etat note qu'il est fait état dans l'exposé des motifs du projet de loi d'une bonification d'impôt pour une période de deux ans. La fixation de la date de la fin de ladite bonification au 31 décembre 2016 n'appelle aucune observation particulière de la part du Conseil d'Etat, dès lors qu'il est indiqué que cette disposition entre en vigueur à partir de l'année d'imposition 2015.

¹² Cf. Exposé des motifs p. 16, § 5.

Article 7

Afin de respecter les délais de transposition fixés par les directives 2014/86/UE et 2015/121/UE et d'assurer un traitement uniforme de tous les contribuables, les articles 1^{er}, 1^o, 2, 2^o et 4, 2^o s'appliquent aux revenus alloués après le 31 décembre 2015. Les autres dispositions sont applicables à partir de l'année d'imposition 2015, à l'exception de l'article 5, 2^o qui s'applique à partir de l'année d'imposition 2016.

Les dispositions de cet article n'appellent aucune observation particulière de la part du Conseil d'Etat.

*

5. 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 6847 dans la teneur qui suit:

*

PROJET DE LOI**du xxxx portant transposition**

- de la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents;
- de la directive 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents;

portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu;
- de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs;
- de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“);
- de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embau-chage de chômeurs

Chapitre 1^{er}. – Modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu**I. Impôt sur le revenu des personnes physiques**

Art. 1^{er}. Le titre I^{er} (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^o L'article 147 est modifié et complété comme suit:

Au numéro 2, le point-virgule est remplacé par un point et le numéro 2 est complété à la fin comme suit:

„Sont exclus du bénéfice des lettres a) et d) ci-dessus, les revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents et alloués à un organisme à caractère collectif qui est

un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE ou à un établissement stable situé dans un autre Etat membre d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, si ces revenus sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique;“

2° A l'article 152bis, paragraphe 9, l'alinéa 4 est supprimé.

II. Impôt sur le revenu des collectivités

Art. 2. Le titre II (impôt sur le revenu des collectivités) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est modifié et complété comme suit:

1° L'article 164bis est remplacé comme suit:

„(1) Au sens du présent article on entend par:

1. société intégrée: une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités;
2. société mère intégrante: une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités;
3. société mère non intégrante: une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités ou une société de capitaux résidente d'un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités ou un établissement stable d'une société de capitaux pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) et y pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités;
4. société filiale intégrante: une société de capitaux résidente pleinement imposable ou un établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités;
5. groupe intégré: soit un groupe composé par la société mère intégrante et la (les) société(s) intégrée(s) au sens de l'alinéa 2, soit un groupe composé par la société filiale intégrante et la (les) société(s) intégrée(s) au sens de l'alinéa 3. Un membre d'un groupe intégré ne peut pas faire partie simultanément d'un autre groupe intégré.

(2) Les sociétés définies à l'alinéa 1^{er}, numéro 1 et désignées par les termes „sociétés intégrées“, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société définie à l'alinéa 1^{er} numéro 2 et désignée par les termes „société mère intégrante“, peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans la société mère intégrante, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société mère intégrante.

(3) Les sociétés définies à l'alinéa 1^{er}, numéro 1 et désignées par les termes „sociétés intégrées“, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par une autre société définie à l'alinéa 1^{er} numéro 3 et désignée par les termes „société mère non intégrante“ peuvent, sur demande, être intégrées fiscalement dans une autre société définie à l'alinéa 1^{er}, numéro 4 et désignée par les termes „société filiale intégrante“, dont 95% au moins du capital est détenu directement ou indirectement par la même société mère non intégrante, de façon à faire masse de leurs résultats fiscaux respectifs avec celui de la société filiale intégrante sous réserve que la société filiale inté-

grante occupe dans la hiérarchie du groupe un rang dont le degré de parenté avec la société mère non intégrante est au moins aussi proche que celui des autres membres du groupe.

(4) La détention d'une participation à travers un des organismes visés à l'alinéa 1^{er} de l'article 175 est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net investi de cet organisme.

(5) Lorsque la participation est détenue d'une façon indirecte, il faut que les sociétés, par l'intermédiaire desquelles la société mère intégrante ou non intégrante détient 95% du capital de la société dont l'intégration fiscale est demandée, soient des sociétés de capitaux pleinement imposables à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités. La condition du taux de participation de 95% doit être remplie d'une façon ininterrompue à partir du début du premier exercice d'exploitation pour lequel le régime d'intégration fiscale est demandé.

(6) Au cas où le taux de participation prévu aux alinéas 2 ou 3 n'est pas atteint, le régime d'intégration fiscale peut néanmoins être accordé exceptionnellement au profit d'un groupe de sociétés lorsque, sur avis du Ministre des Finances, ladite participation est reconnue comme particulièrement apte à promouvoir l'expansion et l'amélioration structurelle de l'économie nationale. Dans ce cas, l'intégration financière doit cependant atteindre 75% au moins et les actionnaires minoritaires représentant au moins 75% de la quote-part du capital non détenue par la société mère intégrante ou non intégrante doivent acquiescer au régime d'intégration fiscale.

(7) Le régime d'intégration fiscale est subordonné à une demande écrite conjointe

- des sociétés souhaitant devenir membre d'un groupe intégré au sens de l'alinéa 2;
- des sociétés souhaitant devenir membre d'un groupe intégré au sens de l'alinéa 3 et de la société mère non intégrante.

La demande est à introduire auprès de l'Administration des contributions directes avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale est demandé, période devant couvrir au moins 5 exercices d'exploitation. En cas d'application de l'alinéa 3, la demande désigne la société filiale intégrante.

(8) Les sociétés d'investissement en capital à risque (SICAR) sont exclues du champ d'application du présent article.

(9) Les organismes de titrisation sont exclus du champ d'application du présent article.

(10) Un règlement grand-ducal fixe les modalités d'application du régime d'intégration fiscale susvisé."

2° L'article 166 est modifié et complété comme suit:

Il est inséré un nouvel alinéa *2bis* libellé comme suit:

„(2bis) Par dérogation à l'alinéa 2, point 1, l'exonération ne s'applique pas aux revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, qui proviennent d'une participation détenue directement dans le capital social d'un organisme à caractère collectif qui est un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE, dans la mesure où ils sont déductibles dans cet Etat membre ou lorsqu'ils sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.“

L'annexe figurant à l'alinéa 10 est modifiée comme suit:

La lettre s) est remplacée comme suit:

„s) les sociétés de droit polonais, dénommées „spółka akcyjna“, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“, „spółka komandytowo-akcyjna“;“.

La lettre t') est remplacée comme suit:

„t') les sociétés de droit roumain dénommées: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată“, „societăți în nume colectiv“, „societăți în comandită simplă“;“.

Chapitre 2. – Modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs

Art. 3. L'annexe figurant au paragraphe 60, alinéa 4 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs est modifiée comme suit:

La lettre s) est remplacée comme suit:

„s) les sociétés de droit polonais, dénommées „spółka akcyjna“, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“, „spółka komandytowo-akcyjna“;“.

La lettre t') est remplacée comme suit:

„t') les sociétés de droit roumain dénommées: „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“, „societăți cu răspundere limitată“, „societăți în nume colectiv“, „societăți în comandită simplă“;“.

Chapitre 3. – Modification de la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial

Art. 4. La loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial est modifiée comme suit:

1° Le paragraphe 2 est modifié comme suit:

A l'alinéa 2, numéro 2, dernière phrase les termes „société dominée“ sont remplacés par les termes „société intégrée“ et les termes „de la société dominante“ par les termes „de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante“.

2° Le paragraphe 9 est modifié et complété comme suit:

Au numéro 2a., le point-virgule est remplacé par un point et le numéro 2a. est complété comme suit:

„Toutefois, sont exclus du présent numéro les revenus visés par la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents lorsqu'ils sont alloués par un organisme à caractère collectif résident d'un autre Etat membre et visé par l'article 2 de la directive 2011/96/UE dans la mesure où ils sont déductibles dans cet Etat ou lorsqu'ils sont alloués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de cette directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Au sens de la présente disposition, un montage, qui peut comprendre plusieurs étapes ou parties, ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique;“

Chapitre 4. – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“)

Art. 5. La loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 („Abgabenordnung“) est modifiée comme suit:

1° Le paragraphe 114 est remplacé comme suit:

„En cas d'application du régime d'intégration fiscale chaque membre du groupe intégré répond des dettes fiscales de la société mère intégrante ou de la société filiale intégrante, ainsi que des intérêts de retard, des frais et des astreintes.“

2° Au paragraphe 127, les alinéas 2 et 3 sont remplacés 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) ou vers un Etat tiers avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions renfermant une clause sur l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE ou que, faute d'une telle clause, l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE est assuré en vertu d'un accord bilatéral ou multilatéral spécifique au moment du transfert, d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à un contribuable résident ou résident d'un Etat susmentionné, 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 ou résident d'un Etat susmentionné. Il en est de même lorsque lesdits biens sont transférés à une autre société d'un des Etats susmentionnés dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise dans les conditions définies par l'article 2 de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre ou de dispositions analogues, lorsque la société bénéficiaire de l'apport déclare reprendre les droits et obligations de l'apporteur en rapport avec le sursis de paiement. Nonobstant la troisième phrase du présent alinéa, 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.

(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 autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) ou vers un Etat tiers avec lequel le Grand-Duché de Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions renfermant une clause sur l'échange d'informations substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE ou que, faute d'une telle clause, l'échange d'informations en matière fiscale substantiellement conforme à l'article 26, paragraphe 1 du modèle de convention de l'OCDE est assuré en vertu d'un accord bilatéral ou multilatéral spécifique au moment du transfert, le contribuable résident ou résident d'un Etat susmentionné, 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 ou résident d'un Etat susmentionné. Il en est de même lorsque lesdits biens sont transférés à une autre société résidente de l'un des Etats susmentionnés dans le cadre d'un apport d'une entreprise ou d'une partie autonome d'entreprise, d'une fusion ou d'une scission dans les conditions définies par l'article 2 de la directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre ou de dispositions analogues, lorsque la ou les sociétés bénéficiaire(s) de l'apport déclare(ent) reprendre les droits et obligations de la société apporteuse en rapport avec le sursis de paiement. 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."

Chapitre 5. – Modification de la loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs

Art. 6. La loi modifiée du 24 décembre 1996 portant introduction d'une bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs est modifiée comme suit:

A l'article 1^{er}, deuxième phrase, la date du „31 décembre 2014“ est remplacée par celle du „31 décembre 2016“.

Chapitre 6. – *Mise en vigueur*

Art. 7. La présente loi entre en vigueur à partir de l'année d'imposition 2015 à l'exception des articles 1^{er}, 1^o, 2, 2^o et 4, 2^o qui s'appliquent aux revenus alloués après le 31 décembre 2015 et de l'article 5, 2^o qui s'applique à partir de l'année d'imposition 2016.

Luxembourg, le 14 décembre 2015

Le Président,
Eugène BERGER

Le Rapporteur,
Joëlle ELVINGER

