

**N° 6556<sup>3</sup>****CHAMBRE DES DEPUTES**

Session extraordinaire 2013

**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“)

\* \* \*

**AVIS DU CONSEIL D'ETAT**

(22.10.2013)

Par dépêche du 11 avril 2013, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi repris sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, un texte coordonné des dispositions à modifier de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931, une fiche financière ainsi qu'une fiche d'évaluation d'impact.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre des salariés ont été communiqués par dépêche du 28 mai 2013. L'avis de la Chambre de commerce est parvenu au Conseil d'Etat par dépêche du 23 septembre 2013.

Le projet de loi vise à modifier certaines dispositions de droit fiscal qui risquent d'être en conflit avec les règles du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Les dispositions modifiées sont en rapport avec l'imposition de plus-values latentes découvertes lors du transfert d'une entreprise ou de biens économiques isolés du Luxembourg vers un autre Etat membre ou vers un Etat de l'Espace économique européen (EEE). La Commission européenne admet que le Luxembourg constate le montant de la plus-value constituée pendant que les biens économiques sont au Luxembourg, mais elle conteste le fait que le Luxembourg impose ces plus-values lors du transfert de ces biens vers l'étranger, alors même que le contribuable continue à en être le propriétaire. En l'occurrence, le projet de loi vise à maintenir l'imposition dans une telle situation tout en admettant que le contribuable puisse bénéficier d'un sursis de paiement de la dette fiscale jusqu'à la date de la réalisation effective de ces plus-values. En outre, le projet de loi vise à élargir 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 que jusqu'ici ce réemploi devait se faire dans une entreprise établie au Luxembourg, le projet de loi propose 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. La Chambre de commerce relève dans son avis précité que le texte proposé à l'article 38 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu a une portée très large. Son champ d'application inclut en effet des hypothèses très diverses, tel le transfert du siège social ou d'un établissement stable vers l'étranger, avec maintien du siège au Luxembourg.

L'impact pratique de ces dispositions devrait être très limité. En effet, la fiche financière anticipe que cet élargissement n'aura pas d'incidence sur le budget de l'Etat.

Le Conseil d'Etat comprend le raisonnement sous-jacent aux dispositions proposées, et il rejoint évidemment le Gouvernement dans ses efforts visant à éviter toute discrimination contraire aux exigences du droit européen. Il partage cependant les craintes exprimées par la Chambre des salariés dans son avis précité, en rapport avec la nécessité d'assurer un suivi des transferts d'actifs au-delà de nos

frontières afin d'éviter des cas d'évasions fiscales. Dans ce contexte, il voudrait également rappeler que la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) en relation avec les transferts d'activités à l'intérieur de l'Union européenne protège certes les contribuables qui réalisent des économies d'impôt en organisant leur activités sur une base transfrontalière, mais cette liberté ne vaut pas pour les transferts d'actifs purement artificiels, dépourvus de réalité économique<sup>1</sup>. Il appartiendra dès lors à l'Administration des contributions directes de veiller à l'application correcte de ces dispositions en suivant attentivement les dossiers des contribuables concernés et en faisant usage des possibilités offertes par l'assistance administrative.

Le projet de loi sous avis semble s'insérer dans une suite de textes, dont chacun se borne à répondre à une critique ponctuelle de la Commission européenne<sup>2</sup>. Le Conseil d'Etat aurait une nette préférence pour une approche proactive, qui viserait à adapter la législation fiscale luxembourgeoise à la jurisprudence de la CJUE sans nécessairement attendre une intervention afférente de la Commission européenne. Il rappelle dans ce contexte que la Cour a jugé le 6 septembre 2012 que la liberté d'établissement s'oppose à la législation luxembourgeoise subordonnant une réduction d'impôt sur la fortune à la condition que l'entreprise reste assujettie à cet impôt au Luxembourg<sup>3</sup>. La Cour a également décidé que les dispositions en matière de bonification d'impôt pour investissement mis en œuvre sur le territoire d'un Etat partie à l'accord EEE autre que le Luxembourg sont contraires au droit de l'Union européenne<sup>4</sup>.

Le Conseil d'Etat regrette que le Gouvernement n'ait pas jugé utile d'amender les textes légaux incriminés en insérant des dispositions modificatives dans la loi en projet. Il note également que la CJUE a rendu un arrêt important en date du 25 avril 2013 en rapport avec l'*exit tax* en cas de transfert de siège social d'une société entre deux Etats membres<sup>5</sup>. Dans cet arrêt, il est retenu qu', en cas de transfert, vers un autre Etat membre, de la résidence d'une société établie en Espagne et des actifs d'un établissement stable situés en Espagne, les plus-values non réalisées sont intégrées dans l'assiette imposable de l'exercice fiscal, tandis que ces plus-values n'ont aucune conséquence fiscale immédiate si ces opérations ont lieu sur le territoire espagnol" et la Cour conclut que „le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 49 TFUE“. Le Conseil d'Etat note également qu'au moins quatre Etats membres (Espagne, Royaume-Uni, Pays-Bas et l'Italie) ont d'ores et déjà soit adapté leur législation fiscale, soit annoncé leur intention de procéder à une telle adaptation afin de se conformer à la jurisprudence précitée. Aussi le Conseil d'Etat recommande-t-il au Gouvernement de compléter le projet de loi afin de mettre notre droit fiscal en cohérence avec les exigences du droit européen relevées ci-avant.

\*

Le texte de la loi en projet ne donne pas lieu à observation.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 22 octobre 2013.

*Le Secrétaire général,*  
Marc BESCH

*Le Président,*  
Victor GILLEN

1 CJUE, arrêt de la Cour (grande chambre) du 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c/Commissioners of Inland Revenue*, affaire C-196/04, points 50 et suivants.

2 Projet de loi modifiant les articles 157, 157bis et 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (doc. parl. n° 6130) et projet de loi relatif aux droits de succession et de mutation par décès et modifiant – la loi modifiée du 27 décembre 1817 sur le droit de succession; – la loi modifiée du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession; – la loi du 31 janvier 1921 concernant modification de l'article 22 de la loi du 7 août 1920, sur la majoration des droits d'enregistrement, de timbre, de succession; – la loi modifiée du 13 juin 1984 portant révision de certaines dispositions législatives régissant la perception des droits d'enregistrement, de succession et de timbre (doc. parl. n° 5954).

3 CJUE, arrêt de la Cour (quatrième chambre) du 6 septembre 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. Sapa c/ Administration des contributions directes du Luxembourg*, affaire C-380/11.

4 CJUE, arrêt de la Cour (troisième chambre) du 22 décembre 2010, *Tankreederei I SA c/Administration des contributions directes du Luxembourg*, affaire C-287/10.

5 CJUE, arrêt de la Cour (deuxième chambre) du 25 avril 2013, *Commission européenne c/Royaume d'Espagne*, affaire C-64/11.