



CHAMBRE DES SALARIES  
LUXEMBOURG

16 mai 2013

## AVIS I/26/2013

relatif au 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 .....  
.....

Par lettre en date du 10 avril 2013, Monsieur Luc Frieden, ministre des Finances, a fait parvenir le projet de loi sous rubrique pour avis à notre chambre professionnelle.

## **1. Objet du projet de loi**

1. Le projet de loi a pour objet de modifier la législation fiscale en cas de transfert d'une entreprise ou de biens isolés par un contribuable vers un autre Etat de l'Espace économique européen (EEE ; tous les Etats membres de l'Union européenne, ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège).

2. Le projet vise à répondre à des reproches formulées par la Commission européenne à l'égard de la législation luxembourgeoise en matière des impôts directs, dans la mesure où certaines dispositions s'avèrent être potentiellement incompatibles avec le principe européen de la liberté d'établissement et contraires à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (voir les affaires C-09/02 et C-371/10).

3. Ces dispositions traitent de l'imposition à la sortie (« exit taxation »), c'est-à-dire de la découverte et de l'imposition des plus-values latentes dans le cadre du transfert d'une entreprise ou de biens isolés par un contribuable vers un autre Etat de l'Espace économique européen (EEE). Il est entendu que le contribuable continue à en être propriétaire.

4. La Commission européenne admet que l'Etat membre de sortie, donc le Luxembourg, a le droit de déterminer le montant de l'imposition sur les plus-values nées pendant la période de résidence ou de rattachement du contribuable ou pendant que les biens transférés se trouvent sur son territoire. Toutefois, elle se heurte au recouvrement immédiat de l'impôt.

## **2. La modification de l'article 38 L.I.R. (Article 1<sup>er</sup>, point 1<sup>o</sup>): L'égalité entre contribuables résidents et non résidents en matière de transfert de l'entreprise**

5. La Commission européenne reproche au Luxembourg que, conformément à l'article 38 L.I.R., le transfert vers un autre Etat membre ou un Etat EEE autre qu'un Etat membre d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à une personne physique contribuable non résident est assimilé à la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou de l'établissement stable, ce qui entraîne des conséquences fiscales immédiates pour le contribuable, à savoir l'assujettissement à l'impôt et l'imposition immédiate des plus-values latentes, alors qu'il n'y a pas de changement de propriété sur les actifs ou sur l'entreprise.

6. Cette imposition immédiate ne concerne, à l'heure actuelle, que les contribuables non résidents.

7. La nouvelle teneur de l'article 38 prévoit dans son alinéa 1<sup>er</sup> toujours que

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

8. Mais il est ajouté un deuxième alinéa qui dispose que, dans un cadre purement EEE, le transfert donne lieu à imposition rectificative de l'année d'imposition en cause dans la mesure où l'Etat d'accueil ne prend pas en compte les moins-values réalisées après le transfert.

### **3. La modification de l'article 54 L.I.R. : Le transfert des plus-values (Article 1<sup>er</sup>, point 3<sup>o</sup>)**

**9.** A l'heure actuelle, l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 54 L.I.R. exige que l'immobilisation de remploi fasse partie d'un établissement stable situé au Grand-Duché. Ainsi, une société résidente qui dispose d'un établissement stable dans un autre Etat et qui réalise une plus-value sur une immobilisation éligible faisant partie de l'actif net de son exploitation indigène ne peut pas transférer cette plus-value sur une immobilisation de remploi faisant partie de l'actif net investi d'un établissement stable étranger.

**10.** Or, vu que l'exclusion générale des immobilisations ne faisant pas partie d'un établissement stable indigène en tant qu'immobilisations de remploi risque de ne pas être compatible avec le droit européen et les obligations qui découlent de l'Accord sur l'EEE, l'article 54 L.I.R. est amendé de façon à permettre dorénavant le transfert des plus-values réalisées sur des immobilisations de remploi faisant partie d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'EEE, sous condition que l'exploitant soit un résident d'un Etat de l'EEE, tout en préservant le droit d'imposition du Luxembourg sur les plus-values accrues sur le territoire luxembourgeois.

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

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

**13.** Le Luxembourg devra évidemment se conformer aux injonctions de la Commission européenne. Toutefois, en raison du renoncement à l'imposition immédiate au moment du transfert d'une entreprise ou de biens d'un contribuable vers un établissement stable dont il est propriétaire dans un autre pays de l'EEE, la base imposable (la plus-value latente) va diminuer et l'État luxembourgeois, qui conserve le droit d'imposition, risque de collecter moins d'impôts du fait de cette imposition différée.

**13 bis.** En dehors des considérations de compatibilité au droit européen, la CSL s'interroge quant aux conséquences potentielles des nouvelles règles introduites par le projet de loi en termes de délocalisations. Les nouvelles dispositions, ne risquent-elles pas d'encourager encore d'avantage les délocalisations de nos entreprises vers des pays étrangers qui peuvent paraître attrayant à cause de leur législation sociale peu contraignante ? Tant que les pays ne disposent pas de normes sociales harmonisées, il est peu prudent d'abandonner des incitants fiscaux qui favoriseraient l'économie locale, sans contrebalance.

#### **4. La modification de l'article 114 L.I.R. : Le report de pertes en cas de succession (Article 1<sup>er</sup>, point 4.)**

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

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

**16.** La condition d'une imposition collective du successeur avec le défunt à l'époque où la perte est survenue sera donc supprimée.

#### **5. La modification du paragraphe 127 de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») : Le sursis de paiement (Article 2)**

**17.** La Commission européenne reproche au Luxembourg que, d'une part, l'acceptation du sursis de paiement est en effet soumis à l'appréciation par l'administration fiscale nationale de l'existence ou non d'une difficulté considérable de paiement pour le contribuable transférant son entreprise ou son établissement stable et du risque en ce qui concerne le recouvrement de la créance et que, d'autre part, le sursis est accordé en principe contre une garantie.

**18.** Ces conditions supplémentaires et cumulatives semblent contraires à la position prise par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'arrêt du 11 mars 2004 rendu dans l'affaire C-9/02 de Lasteyrie du Saillant et dans l'arrêt du 7 septembre 2006 rendu dans l'affaire C-470/04 N.

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

**20.** Le nouvel alinéa 2 du paragraphe 127 précise que le contribuable a droit à un sursis de paiement pour l'impôt dû en rapport avec les plus-values découvertes à l'occasion du transfert vers un Etat EEE d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène. L'octroi du sursis est soumis au dépôt d'une demande à introduire par le contribuable. Le sursis de paiement est accordé sans mise en compte d'intérêts de retard.

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

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

**23.** Le nouvel alinéa 3 du paragraphe 127 prévoit les mêmes dispositions pour l'impôt sur le revenu des collectivités.

**24.** La Chambre des salariés estime qu'un prélèvement des biens de l'actif net auxquels une plus-value est rattachée est moins contrôlable dans un autre pays européen qu'au Luxembourg. Par conséquent, l'assistance administrative des administrations fiscales du pays vers lequel les immobilisations sont transférées aux administrations luxembourgeoises est d'une importance capitale pour éviter des évasions fiscales dues à ces transferts intra-européens.

**25.** D'après la fiche financière annexée au projet de loi, celui-ci ne comporterait pas de dispositions dont l'application aura une incidence sur le budget de l'Etat. Nous ne disposons pas d'informations sur l'étendue des transferts d'entreprises ou de biens à l'étranger. De tels transferts sont toutefois susceptibles au moins de décaler l'imposition de plus-values, si ce n'est de la réduire. Idéalement, en raison de la réciprocité des dispositions sur le libre circulation des capitaux et l'application des législations fiscales, le Luxembourg pourrait bénéficier des transferts d'entreprises vers son territoire.

---

Luxembourg, le 16 mai 2013

Pour la Chambre des salariés,

La direction

Le président



René PIZZAFERRI



Norbert TREMUTH



Jean-Claude REDING

L'avis a été adopté à l'unanimité.