CHAMBRE DES SALARIES
LUXEMBOURG

15 octobre 2015

AVIS II/53/2015

relatif au projet de loi 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 1er 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'embauchage de chômeurs.

relatif au projet de règlement grand-ducal portant exécution de l'article 164bis, alinéa 10 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu.

AVIS

18 rue Auguste Lumière L-1950 Luxembourg
B.P. 1263 L-1012 Luxembourg
T. +352 27 494 200 F. +352 27 494 250
csl@csl.lu www.csl.lu

Par lettre en date du 31 juillet 2015, Monsieur Pierre Gramegna, ministre des Finances, a fait parvenir pour avis le projet de loi et le projet de règlement grand-ducal sous rubrique à notre chambre professionnelle.

1. Le projet de loi a pour objet de modifier la législation fiscale concernant les sociétés principalement par la transposition en droit national des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

2. D'autre part, certains avantages fiscaux en faveur des entreprises sont étendus par le projet de loi, dont les dispositions sont décrites ci-dessous.

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

1.1. Prévention de l'érosion de la base imposable et des transferts de bénéfices (Article 1er, point 1° du projet de loi)

3. Le point 1° de l'article 1er a pour objet de modifier l'article 147 L.I.R. par la transposition dans la législation nationale de la directive 2014/86/UE, qui apporte des changements à la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

4. Ces modifications s'inscrivent dans le contexte de la lutte contre l'érosion de la base imposable et les transferts de bénéfices, en ce qu'elles visent à éliminer les situations de double non-imposition des bénéfices découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres.

5. Des cas de figure peuvent en effet se présenter 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 exonérés en vertu de la directive 2011/96/UE.

6. Pour atteindre cet objectif, la directive 2014/86/UE modifie la directive 2011/96/UE de manière à ce que les revenus provenant d'une participation 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.

7. Le numéro 2 de l'article 147 L.I.R. précisera que les revenus ne bénéficieront plus de l'exonération

« 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 ;».

Cette modification résulte de la transposition de la directive 2015/121/UE.

1.2. Extension de la bonification d'impôt pour investissement au bailleur-donneur de leasing de navires (Article 1er, point 2° du projet de loi)

8. A l'heure actuelle, le bailleur-donneur de leasing est exclu du bénéfice de l'article 152bis L.I.R. du chef de navires utilisés en trafic international. D'après l'exposé des motifs, « comme le secteur maritime s'est fortement développé et contribue d'une façon non négligeable à l'économie luxembourgeoise, le Gouvernement est d'avis 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, le présent projet de loi propose la suppression de l'article 152bis, paragraphe 9, alinéa 4 L.I.R.

1.3. Intégration fiscale des sociétés mères et filiales (article 2 du projet de loi)

a) Remplacement de l'article 164bis en vue de permettre également l'intégration horizontale

9. 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.

10. 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 luxembourgeois. Cette société doit détenir les filiales à intégrer par l'intermédiaire d'un établissement stable indigène et il faut 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.

11. 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 Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans le domaine de l'imposition des groupes de sociétés.

12. 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).

13. L'alinéa 2 a trait à l'intégration fiscale dite « verticale », ancrée jusqu'ici à l'alinéa 1er 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.

14. **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 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.

b) Modification de l'article 166 afin d'agir contre l'érosion de la base imposable et les transferts de bénéfices

15. 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.

16. 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'exonération 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 est qualifiée d'abus au sens de la directive 2015/121/UE.

17. La directive 2015/121/UE , qui modifie la directive 2011/96/UE, oblige les Etats membres « à ne pas accorder les avantages de la directive mères-filiales à un montage ou à 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 la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

18. D'après cette directive, « un montage 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. Modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs : ajout à la directive de nouvelles formes de sociétés de droit polonais et roumain (Article 3 du projet de loi)

19. 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.

3. Modification de la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial (Article 4 du projet de loi) : adaptation de terminologie et prévention d'avantages fiscaux non justifiés

20. L'article 4, numéro 1 adapte la terminologie de la loi sur l'impôt commercial 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 et qui sont décrites au point 1.3. du présent texte.

21. 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 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.

22. 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; »

4. Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (Abgabenordnung) : recouvrement des dettes fiscales et extension du sursis de paiement (Article 5 du projet de loi)

23. Cet article a pour objet de remplacer le paragraphe 114 de la loi générale des impôts (Abgabenordnung) 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. »

24. 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.

25. En vertu du paragraphe 127 AO, 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**.

26. 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 cet Etat ait conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions avec le Luxembourg et que cette convention soit en vigueur au moment du transfert.

27. 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.

28. 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 la directive 2009/133/CE 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.

29. Cette approche est uniquement valable 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.

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 : prolongation de la mesure (Article 6 du projet de loi)

30. Cet article a pour objet de **prolonger la bonification d'impôt sur le revenu en cas d'embauchage de chômeurs pour la période du 1er janvier 2015 au 31 décembre 2016.**

31. Cette mesure a été introduite par la loi modifiée du 24 décembre 1996 en cas d'embauchage de chômeurs avant le 31 décembre 1999. La 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.

32. La bonification mensuelle d'impôt par chômeur éligible est de 15% (10% jusqu'à l'année d'imposition 2008) 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.

33. La bonification d'impôt est déduite de l'impôt sur le revenu dû pour l'année d'imposition au cours de laquelle est clôturé l'exercice pendant lequel les rémunérations ont été allouées.

34. La bonification d'impôt n'est pas déductible de l'impôt liquidé par voie de retenue non remboursable.

35. A défaut d'impôt suffisant, la bonification en souffrance peut être déduite de l'impôt des 10 années d'imposition subséquentes.

6. Observations de la Chambre des salariés

36. La Chambre des salariés accueille favorablement les directives européennes tendant à endiguer l'érosion de la base imposable et les transferts de bénéfices.

37. En effet, depuis le déclenchement de la crise financière, en 2008, un débat s'est ouvert sur la question de savoir si les règles internationales d'imposition des bénéfices des sociétés répondent toujours à leur objectif, dans un contexte où les États sont confrontés à une situation budgétaire tendue et où les médias se focalisent sur le comportement fiscal des entreprises.

38. Dans un tel contexte, deux organisations supranationales, à savoir l'OCDE et la Commission européenne, se sont emparées du débat pour élaborer et proposer des mesures et instruments visant à introduire des contraintes au niveau international, avec comme objectif de lutter contre le phénomène d'érosion de la base d'imposition des sociétés et de transfert de bénéfices.

39. Au niveau européen, les directives 2014/86/UE et 2015/121/UE sont l'expression de ces initiatives visant à limiter les excès de l'évasion fiscale au niveau européen.

40. La CSL reste opposée à la concurrence fiscale dommageable. Celle-ci ne peut plus continuer à exister dans un espace économique et monétaire de plus en plus intégré et dont les membres doivent respecter un nombre croissant de règles de gouvernance économique.

41. En outre, il ne serait pas admissible que la charge fiscale des sociétés multinationales et de leurs actionnaires soit de plus en plus allégée alors que, pour assurer l'équilibre budgétaire, les personnes physiques, dont essentiellement les salariés et les retraités, paient de plus en plus d'impôts directs et indirects et doivent, souvent en même temps, subir les effets d'une réduction des transferts sociaux.

42. Notre chambre est évidemment aussi consciente de l'histoire économique du pays, dont la richesse a longtemps été assurée par l'exploitation de niches de souveraineté, dont le secret bancaire.

43. Ainsi, en 2013, la branche des services financiers et assurances comptait 42.500 emplois et, avec quelque 21.500 emplois, les activités juridiques et comptables, activités des sièges sociaux et les conseil de gestion, contribuent également de manière importante au PIB et à l'emploi.

44. En outre, le secteur financier génère des recettes fiscales considérables.

45. Le Luxembourg est très dépendant de l'exportation de ses services. C'est pourquoi notre chambre estime qu'il est dans l'intérêt du secteur financier de préparer l'avenir en développant et en privilégiant les activités créatrices d'emploi et de valeur ajoutée qui sont moins soumises à la critique internationale et partant plus durables. Une telle spécialisation présente également des chances en matière de qualifications professionnelles des salariés qui y travaillent.

46. Pour ce qui est du projet de loi sous avis, la CSL se doit pourtant aussi de constater que certains avantages fiscaux accordés aux entreprises sont étendus, sans qu'il y ait une estimation ni des recettes fiscales supplémentaires en raison de la transposition des directives, ni des déchets relatifs à l'extension des avantages fiscaux.

47. D'après la fiche financière accompagnant le projet de loi sous avis, celui-ci « comporte de nombreuses dispositions dont l'application n'aura que des répercussions mineures sur le budget de l'État. »

48. Notre chambre aimerait cependant avoir des données sur l'étendue des bonifications d'impôt pour investissement accordées. Des données relatives au déchet fiscal de cette mesure font malheureusement défaut. Toutefois, nous disposons de prévisions relatives à la réduction de cet avantage fiscal. En effet, une loi du 21 décembre 2012 a réduit les taux de la bonification respectivement de 13% à 12% et de 3% à 2%. D'après le projet de loi afférent, cette réduction de l'avantage entraînerait une augmentation des recettes budgétaires de 20 millions EUR. Par un raisonnement inverse, on pourrait donc conclure que l'extension de l'avantage fiscal entraînera probablement un déchet fiscal non négligeable.

49. De même, pour ce qui est de la bonification d'impôt pour embauchage de chômeurs, dont la prolongation est saluée par notre chambre, il serait utile d'avoir des statistiques sur le nombre d'entreprises et de demandeurs d'emploi qui en ont bénéficié.

50. Notre chambre note que ces modifications à la législation fiscale sont introduites à l'heure où le débat public relatif à la réforme fiscale vient de commencer.

51. Or, elle ne saurait être d'accord avec une politique qui accorderait, déjà à l'heure actuelle, des avantages supplémentaires aux entreprises, et surtout à celles, qui, en raison de leur puissance économique et financière, peuvent se permettre d'utiliser tous les canaux d'optimisation fiscale, et qui priverait au moment de la réforme fiscale les contribuables à revenus faibles et moyens d'un allégement de leur charge fiscale.

52. Faut-il rappeler que ce sont ces derniers qui, au cours des dernières années, ont vu leur charge augmenter, en raison de la non adaptation du barème d'imposition à l'inflation, mais aussi à cause de l'augmentation de la TVA et de l'introduction de nouveaux impôts (impôt de crise, impôt de rééquilibrage budgétaire temporaire) ?

Luxembourg, le 15 octobre 2015

Pour la Chambre des salariés,

Norbert TREMUTH
Directeur

Jean-Claude REDING
Président

L'avis a été adopté à l'unanimité.