



Modifications en matière d'impôts directs

Texte du projet

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 »)

Informations techniques :

No du projet :	23/2013
Date d'entrée :	11 avril 2013
Remise de l'avis :	meilleurs délais
Ministère compétent :	Ministère des Finances
Commission :	Commission Economique

.... Procedure consultative

Projet de loi

portant modification

- de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
- de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »).

Chapitre 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° L'article 38 est remplacé comme suit:

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

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

2° L'article 44 est abrogé.

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

« (6a) Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les immobilisations acquises ou constituées peuvent faire partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) sous réserve que l'exploitant, résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), les identifie clairement et respecte les règles suivantes. La réduction du prix d'acquisition doit être actée au bilan de

l'entreprise par l'inscription d'un poste de passif égal à la plus-value transférée. Lorsque l'immobilisation de emploi est un bien amortissable, le poste de passif est à rattacher aux résultats de l'entreprise par fractions déterminées sur la base du taux d'amortissement applicable au bien de emploi conformément aux dispositions des articles 29 à 34. Lorsqu'en application des règles d'évaluation figurant à l'article 23, le bien de emploi est évalué à sa valeur d'exploitation inférieure, le poste de passif est à rattacher au résultat de l'exercice d'exploitation concerné jusqu'à concurrence du montant non déductible au cas où le bien de emploi ferait partie de l'actif net de l'établissement stable indigène. En cas d'aliénation ou de prélèvement du bien de emploi, le montant renseigné au poste de passif au moment de l'aliénation ou du prélèvement est à rattacher au résultat de l'exercice d'exploitation au cours duquel l'aliénation ou le prélèvement ont lieu. Il en est de même lorsque l'exploitant omet de renseigner le sort de l'immobilisation de emploi au cours d'un exercice d'exploitation donné. »

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

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

Chapitre 2 – Modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)

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

Le paragraphe 127 est modifié comme suit :

1° L'alinéa 2 est remplacé comme suit:

«(2) Dans la mesure où l'impôt dû résulte de l'imposition conformément à l'article 38 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu de plus-values découvertes à l'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 partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), le contribuable se voit accorder, sur demande, un sursis de paiement. Le sursis de paiement est accordé sans intérêt de retard. Le contribuable bénéficie d'un

sursis de paiement aussi longtemps qu'il reste propriétaire des biens transférés et qu'il est contribuable résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). Nonobstant la phrase précédente, l'impôt relatif aux biens prélevés de l'actif net de l'entreprise après le transfert n'est plus couvert par le sursis. Dans la mesure où la propriété des biens transférés n'est pas documentée annuellement et en due forme, l'impôt relatif à ces biens n'est plus couvert par le sursis de paiement. Le contribuable peut renoncer au sursis de paiement.».

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

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

Exposé des motifs

Le présent projet de loi répond aux 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 les règles de droit prévues par le Traité CE et contraires à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne.

Les articles impliqués traitent d'une manière générale 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 partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), alors que le contribuable continue à en être propriétaire.

Alors que, d'une part, la Commission européenne admet que l'Etat membre de sortie, en l'espèce le Luxembourg, a le droit de déterminer le montant de l'imposition sur les plus-values nées pendant la période de résidence ou de rattachement du contribuable ou pendant que les biens transférés se trouvent sur son territoire, d'autre part, elle se heurte au recouvrement immédiat de l'impôt. Afin de répondre aux exigences de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne, le présent projet de loi propose que le contribuable puisse bénéficier, sur demande, d'un sursis de paiement de la créance issue de cet impôt.

Alors qu'il ne rentre pas dans le contexte de l'imposition à la sortie, le transfert de plus-values provisoirement immunisées sur une immobilisation acquise ou constituée faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) est désormais permis en vertu du présent projet de loi qui répond ainsi à une autre critique formulée par la Commission européenne.

Commentaire des articles

Ad article 1^{er}, 1°

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

Par mise en demeure du 27 septembre 2012, infraction n° 2012/4015, la Commission européenne reproche au Luxembourg que conformément à l'article 38 L.I.R. le transfert vers un autre Etat membre ou un Etat EEE autre qu'un Etat membre d'une entreprise ou d'un établissement stable indigène appartenant à une personne physique contribuable non résident est assimilé à la cession en bloc et à titre onéreux de l'entreprise ou de l'établissement stable qui entraîne des conséquences fiscales immédiates pour le contribuable, à savoir l'assujettissement à l'impôt et l'imposition immédiate des plus-values latentes, alors qu'il n'y a pas de changement de propriété sur les actifs ou sur l'entreprise.

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

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

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

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

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

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

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

Quant au transfert à l'étranger d'une entreprise ou d'un établissement stable par un contribuable résident, il n'existe à l'heure actuelle aucune disposition réglant cette situation dans le chef d'une personne physique résidente, abstraction faite des cas où une analyse détaillée des faits et circonstances

révèle que l'opération représente non pas un transfert de l'entreprise ou de l'établissement stable, mais correspond à la cessation de ladite entreprise ou de l'établissement stable.

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

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

Ad article 1^{er}, 2°

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

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

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

Ad article 1^{er}, 3^o

L'article 54 permet à tout contribuable qui réalise, en cours d'exploitation, une plus-value lors de l'aliénation d'une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable de transférer cette plus-value sur les immobilisations acquises ou constituées en emploi du prix de cession dans des conditions déterminées. La plus-value transférée sur l'immobilisation acquise ou constituée en emploi réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cette immobilisation. L'imposition de la plus-value est ainsi différée dans le temps et devient imposable au plus tard au moment de la réalisation de l'immobilisation de emploi ou au moment de la cession ou de la cessation de l'entreprise. L'objectif de la mesure est de faciliter l'aliénation de biens de l'immobilisé devenus inaptes à l'exploitation d'une entreprise en accordant un sursis d'imposition pour la plus-value réalisée lors de l'aliénation si l'exploitant réinvestit le prix de cession dans des immobilisations mieux adaptées à servir les besoins de son entreprise.

A l'heure actuelle, l'alinéa 1^{er} de l'article 54 L.I.R. exige que l'immobilisation de emploi 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 emploi faisant partie de l'actif net investi d'un établissement stable étranger. L'objectif de cette restriction est clair: assurer que le report d'imposition ne se solde pas en exemption définitive vu qu'en vertu des conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions conclues par le Luxembourg, le droit d'imposition des bénéfices dégagés par un établissement stable situé sur le territoire de l'autre Etat contractant revient à cet autre Etat.

Or, vu que l'exclusion générale des immobilisations ne faisant pas partie d'un établissement stable indigène en tant qu'immobilisations de emploi risque de ne pas être compatible avec le droit européen et les obligations qui découlent de l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE), l'article 54 L.I.R. est

amendé de façon à permettre dorénavant le transfert des plus-values réalisées sur des immobilisations de emploi faisant partie d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE) sous condition que l'exploitant soit un résident d'un Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen (ci-après : Etat EEE), tout en préservant le droit d'imposition du Luxembourg sur les plus-values accrues sur le territoire luxembourgeois. Par Etat EEE, il y a lieu d'entendre les Etats membres de l'Union Européenne, l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

Le nouvel alinéa 6a prévoit que les plus-values réalisées lors de l'aliénation d'un bien éligible peuvent être transférées sur des biens de emploi 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 emploi 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 emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable indigène et ne conduit pas à une exonération pure et simple de la plus-value transférée.

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

Alors que dans le cadre d'un transfert interne (transfert d'un établissement stable indigène vers un autre établissement stable indigène), l'exploitant a le choix d'opter soit pour la méthode directe, soit pour la méthode indirecte pour documenter le transfert de la plus-value réalisée, la deuxième phrase du nouvel alinéa 6a dispose que la réduction du prix d'acquisition ou de revient du bien de emploi est à acter au bilan de l'entreprise par l'inscription d'un

poste de passif égal à la plus-value transférée, au cas où l'immobilisation de emploi fait partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE. En l'occurrence, le recours à cette technique (prescrite au cas où le bien de emploi est une participation) s'avère indispensable pour assurer que le Luxembourg puisse exercer son droit d'imposition comme il pourrait le faire dans le cadre d'un transfert interne. En effet, bien que le bien de emploi puisse dorénavant faire partie d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE, le poste de passif reflétant la plus-value imposable transférée fait partie de l'établissement stable indigène auquel a été rattachée l'immobilisation ayant généré cette plus-value. Toute autre solution reviendrait soit à transférer le droit d'imposition de la plus-value réalisée à l'Etat de situation de l'établissement stable (en admettant que cet Etat connaisse un régime semblable), soit à une exemption définitive de la plus-value réalisée.

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

De même, lorsque le bien de emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE est évalué à sa valeur d'exploitation inférieure, cette correction de valeur entraîne que le poste de passif est réduit jusqu'à concurrence du montant qui ne serait pas déductible au cas où le bien de emploi ferait partie de l'établissement stable indigène. En effet, dans le cadre d'un transfert interne, l'exploitant peut uniquement opérer une déduction pour dépréciation si la valeur d'exploitation du bien de emploi est tombée de manière non seulement passagère en-dessous du prix d'acquisition réduit ou du prix de constitution réduit, alors que dans le cadre

d'un transfert sur un bien de emploi faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE, la déduction pour dépréciation sera opérée sur le prix effectif d'acquisition ou le prix effectif de constitution. Partant, afin d'assurer que le résultat global dégagé ne varie pas selon que le bien de emploi fait partie de l'actif net d'un établissement stable sis à Luxembourg ou dans un autre Etat EEE, la quatrième phrase du nouvel alinéa 6a retient que le poste de plus-value est à rattacher au résultat jusqu'à concurrence du montant qui ne serait pas déductible au cas où le bien de emploi ferait partie de l'établissement stable indigène.

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

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

Ad article 1^{er}, 4^o

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

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

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

Ad article 2

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

de Lasteyrie du Saillant et dans l'arrêt du 7 septembre 2006 rendu dans l'affaire C-470/04 N.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Texte coordonné

Art. 38 L.I.R.

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

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

Art. 44 L.I.R.

Abrogé.

Art. 54 L.I.R.

(1) Lorsqu'en cours d'exploitation une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable est aliénée, la plus-value dégagée peut être transférée sur les immobilisations acquises ou constituées par l'entreprise en remploi du prix de cession. Les immobilisations acquises ou constituées doivent faire partie de l'actif net investi d'un établissement stable situé au Grand-Duché.

Lorsque le prix de cession n'est réinvesti que partiellement, la plus-value peut être transférée dans la proportion de la fraction réinvestie. L'exploitant doit disposer d'une comptabilité régulière pendant tout l'exercice d'exploitation au cours duquel les éléments sont réalisés.

(1a) Un remploi anticipé à charge d'un exercice antérieur à celui au cours duquel la plus-value a été réalisée, n'est pas permis. Toutefois, lorsque l'acquisition ou la construction d'un immeuble préalablement à l'aliénation de l'immeuble qu'il est destiné à remplacer, s'avère indispensable à la

continuation de l'entreprise, un remploi anticipé peut exceptionnellement être opéré à condition que:

1. l'exploitant quitte l'ancien immeuble et s'installe dans le nouvel immeuble dès son achèvement, et que

2. la vente de l'ancien immeuble se réalise dans le délai de 24 mois prenant cours à la date de l'achèvement du nouvel immeuble.

(2) Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, les biens aliénés ne sont considérés comme immobilisations que s'ils sont entrés dans l'actif net investi 5 ans au moins avant l'aliénation.

(3) La plus-value non encore transférée à la fin de l'exercice d'exploitation pendant lequel l'aliénation a eu lieu, peut être immunisée à condition que

1. l'exploitant envisage de réinvestir en immobilisations dans son entreprise une somme égale au prix de cession de l'élément aliéné ou à la fraction non encore réinvestie de ce prix;

2. l'exploitant dispose d'une comptabilité commerciale régulière à partir du début de l'exercice d'exploitation au cours duquel a eu lieu l'aliénation;

3. la plus-value non encore transférée soit inscrite et maintenue intacte à un poste spécial du bilan dès la fin de l'exercice d'exploitation pendant lequel a eu lieu l'aliénation.

(4) L'immunisation dont question à l'alinéa précédent prend fin

1. lorsqu'une quelconque des conditions prévues cesse d'être remplie;

2. lorsque l'exploitant réinvestit, selon les modalités prévues au premier alinéa ci-dessus, une somme égale au prix de cession de l'élément aliéné ou de la fraction non encore réinvestie de ce prix;

3. à défaut de réinvestissement, à la fin du deuxième exercice d'exploitation suivant celui de l'aliénation, ce délai pouvant être prorogé par l'administration des contributions sur demande motivée de l'exploitant;

4. lors de la cession en bloc et à titre onéreux ou de la cessation définitive de l'entreprise.

(5) La plus-value cessant d'être immunisée doit être rattachée au résultat de l'exercice d'exploitation en cours. Toutefois, dans le cas visé au numéro 2

de l'alinéa précédent, elle peut être transférée sur les immobilisations acquises en emploi.

(6) La plus-value transférée sur l'immobilisation acquise ou constituée en emploi réduit à due concurrence le prix d'acquisition ou de revient de cette immobilisation. Lorsque l'immobilisation acquise en emploi est une participation dans un organisme à caractère collectif, la réduction du prix d'acquisition doit être actée au bilan par l'inscription d'un poste de passif égal à la plus-value transférée; la plus-value ainsi transférée reste exposée à l'impôt nonobstant l'application de l'article 166.

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

(7) Lorsque les plus-values attachées à des biens visés au premier alinéa ci-dessus sont réalisées dans les conditions spécifiées au premier alinéa de l'article 53, l'exploitant bénéficie des dispositions du présent article s'il renonce à l'application de l'article 53.

Art. 114 L.I.R.

(1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale, dans son exploitation agricole ou forestière ou dans l'exercice de la profession libérale.

(2) La déductibilité des reports déficitaires est subordonnée aux conditions suivantes:

1. n'entrent en ligne de compte que les pertes qui, pendant l'année d'imposition correspondant à l'exercice où elles se sont produites, n'ont pu être compensées avec d'autres revenus nets et que, pendant aucune année postérieure d'imposition, elles n'ont pu être déduites par application des dispositions du présent article ni compensées avec un gain net d'assainissement au sens de l'article 52;

2. les exploitants ou autres personnes entrant en ligne de compte doivent avoir tenu une comptabilité régulière durant l'exercice d'exploitation au cours duquel la perte est survenue;

3. seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction. Toutefois, en cas de transmission de l'entreprise ou de l'exploitation par succession, le successeur, personne physique, 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.~~

Par.127 AO

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

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

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

Fiche d'évaluation d'impact
Mesures législatives, réglementaires et autres

Intitulé du projet : 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 »).

Ministère initiateur : Ministère des Finances

Auteur(s) : Ministère des Finances

Tél : 40.800-2102

Courriel : guy.heintz@co.etat.lu

Objectif(s) du projet :

- répondre à des procédures d'infraction de la Commission européenne

Autre(s) Ministère(s)/Organisme(s)/Commune(s) impliqué(e)(s) : néant

Date : 4 février 2013

- le principe que l'administration ne pourra demander des informations supplémentaires qu'une seule fois ? Oui Non N.a.
9. Y a-t-il une possibilité de regroupement de formalités et/ou de procédures (p.ex. prévues le cas échéant par un autre texte) ? Oui Non N.a.
Si oui, laquelle :
10. Le projet contribue-t-il en général à une :
a. simplification administrative, et/ou à une Oui Non
b. amélioration de la qualité règlementaire ? Oui Non
Remarques/Observations :
11. En cas de transposition de directives communautaires, le principe « la directive, rien que la directive » est-il respecté ? Oui Non N.a.
Sinon, pourquoi ?
12. Des heures d'ouverture de guichet, favorables et adaptées aux besoins du/des destinataire(s), seront-elles introduites ? Oui Non N.a.
13. Y-a-t-il une nécessité d'adapter un système informatique auprès de l'Etat (e-Government ou application back-office) ? Oui Non
Si oui, quel est le délai pour disposer du nouveau système ? Sans délai.
14. Y a-t-il un besoin en formation du personnel de l'administration concernée ? Oui Non N.a.
Si oui, lequel ? Transfert de plus-values immunisées sur une immobilisation faisant partie de l'actif net d'un établissement stable situé dans un autre Etat partie à l'Accord sur l'Espace économique européen.
Remarques/Observations :

Egalité des chances

15. Le projet est-il :
– principalement centré sur l'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
– positif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
– neutre en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez pourquoi :
– négatif en matière d'égalité des femmes et des hommes ? Oui Non
Si oui, expliquez de quelle manière :
16. Y a-t-il un impact financier différent sur les femmes et les hommes ? Oui Non N.a.
Si oui, expliquez de quelle manière :

*

FICHE FINANCIERE

(art. 79 de la loi du 8 juin 1999 sur le Budget, la Comptabilité et la Trésorerie de l'État)

Le 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 »)

ne comporte pas de dispositions dont l'application aura une incidence sur le budget de l'État.