



CHAMBRE DES SALARIES
LUXEMBOURG

15 octobre 2019

AVIS III/16/2019

relatif au projet de loi instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux

..... AVIS

Par lettre en date du 10 avril 2019, Monsieur Pierre Gramegna, ministre des Finances, a saisi pour avis notre chambre du projet de loi instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux.

1. Le présent projet de loi vise à transposer en droit national la directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne.

2. Cette directive s'appuie plus spécifiquement sur l'Action 14 du Plan d'Action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« plan d'action BEPS ») mis en place par l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE »). Le rapport final de l'Action 14, intitulé « *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends* », contient des recommandations concrètes pour permettre aux États de surmonter les obstacles à la résolution des différends liés aux conventions fiscales, dans l'objectif de permettre en temps opportun et de manière efficiente une résolution de ces différends. Si toutes les recommandations figurant dans l'Action 14 ne constituent en tant que telles pas la norme *a minima* souscrite par les pays adhérant aux résultats du projet BEPS, le présent projet de loi marque une étape supplémentaire matérialisant l'engagement du Luxembourg à mettre en œuvre le plan d'action BEPS de l'OCDE.

3. Dans le contexte plus large de la mise en œuvre graduelle du plan d'action BEPS, le nombre des situations de double imposition, et donc le cas échéant celui des différends liés à l'interprétation et l'application des conventions prévoyant l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et, le cas échéant, sur la fortune, est susceptible d'augmenter à moyen et long termes.

4. En ce qui concerne l'Union européenne, la mise en place d'une procédure de règlement des différends plus efficace s'est avérée nécessaire, alors que d'importantes lacunes, notamment en ce qui concerne l'accès à la procédure, sa durée ou encore sa conclusion effective, ont pu être identifiées dans le cadre des mécanismes existants, laissant persister des situations de double imposition. Qui plus est, les clauses d'arbitrage contenues dans les conventions fiscales bilatérales entre États membres de l'Union européenne sont peu nombreuses, de sorte qu'il n'existe pas toujours de garantie pour une résolution du différend de façon obligatoire et contraignante. Par ailleurs, le champ d'application du mécanisme d'arbitrage de la convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction de bénéfices d'entreprises associées (90/436/CEE) (ci-après « la convention d'arbitrage de l'Union ») est fortement limité, en ce qu'il ne s'applique qu'aux entreprises associées et à celles qui exercent leurs activités dans d'autres États membres de l'Union européenne par l'intermédiaire d'un établissement stable.

5. Le présent projet de loi vise ainsi à garantir la résolution des différends fiscaux par voie d'arbitrage obligatoire et contraignant entre le Luxembourg et les autres États membres de l'Union européenne et à combler le vide qui subsisterait si l'autre État membre de l'Union européenne n'optait pas pour l'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices.

6. L'objectif du projet de loi est donc de mettre en place, en droit luxembourgeois, une procédure de règlement de différends fiscaux concernant des différends qui peuvent survenir entre États membres de l'Union européenne en relation avec l'interprétation ou l'application divergente des accords et conventions prévoyant l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et, le cas échéant, sur la fortune ou avec la convention d'arbitrage de l'Union et qui sont susceptibles d'aboutir à une double imposition.

7. Dès lors que des situations non résolues de double imposition peuvent être un vecteur de distorsions et d'inefficacité susceptible d'avoir une incidence négative sur les investissements transfrontières et sur la croissance, le projet de loi introduit, tout en s'appuyant sur les mécanismes existants dans l'Union

européenne, un cadre harmonisé, flexible et transparent pour régler les différends fiscaux auquel peuvent recourir tous les contribuables concernés par un différend fiscal découlant de l'interprétation ou de l'application d'accords et de conventions qui prévoient l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et, le cas échéant, sur la fortune. En même temps, le mécanisme mis en place par le présent projet de loi prévoit un certain nombre de dispositions spécifiques pour les personnes physiques et les petites et moyennes entreprises, en allégeant les contraintes administratives pesant sur ces contribuables dans ce contexte.

8. L'innovation apportée par le présent projet de loi consiste en la mise en place de mécanismes permettant de débloquer, endéans des délais de rigueur applicables à chaque étape procédurale, la situation dans l'objectif de garantir la résolution du différend fiscal et par conséquent l'élimination de la double imposition. La constitution sur demande du contribuable d'une commission consultative, composée de représentants des autorités compétentes et de personnalités indépendantes, voire d'une commission alternative de résolution de différends, permet de statuer le cas échéant sur l'admissibilité de la demande de règlement du différend, et/ou de trancher le différend de manière contraignante quant au fond.

9. Par ailleurs, pour remédier au manque éventuel de diligence des autorités compétentes, les juridictions civiles peuvent être appelées à intervenir dans la constitution de la commission consultative ou dans la nomination des personnalités indépendantes, ainsi que dans tous les autres aspects liés au fonctionnement de la commission consultative et alternative de résolution de différends. Quant aux juridictions administratives, elles sont appelées à intervenir en tant que juge de droit commun en matière de contentieux fiscal ainsi que pour pallier à l'inexécution éventuelle par l'autorité compétente du Luxembourg de la décision visant à résoudre le différend en permettant la nomination d'un commissaire spécial chargé de mettre en œuvre la décision en question.

10. Si la CSL salue l'introduction d'un mécanisme de règlement des différends fiscaux en tant que telle, elle se doit néanmoins de formuler un certain nombre de remarques ponctuelles concernant le projet de loi proprement dit.

11. Concernant l'article 3, paragraphe 4 disposant que « la personne concernée introduit simultanément la réclamation auprès de l'autorité compétente du Luxembourg et des autorités compétentes des autres Etats membres concernés, avec les mêmes informations et en indiquant dans la réclamation les autres Etats membres de l'Union européenne », la CSL est d'avis qu'il devrait être suffisant d'adresser la réclamation à l'Administration des contributions directes (ACD) qui, elle, devrait s'occuper à l'adresser aux autorités compétentes des autres Etats membres concernés plutôt que de laisser cette charge au réclamant qui souvent a du mal à trouver l'adresse exacte de l'organisme et du service compétents des autres Etats membres impliqués. Le commentaire de l'article reconnaît d'ailleurs également que « cette obligation représente une augmentation de la charge administrative pour la personne concernée ». Cette remarque vaut également pour les autres articles concernant les réclamations, les réponses à une demande d'informations complémentaires, les retraits et les demandes prévues à l'article 3, paragraphes 2, 8 et 10 de cet article et à l'article 6, paragraphe 1.

12. Concernant l'article 3, paragraphe 7, point e), sous point iii) concernant « un engagement de la personne concernée de répondre de manière aussi complète et rapide que possible à toutes les requêtes appropriées formulées par l'autorité compétente du Luxembourg et de fournir toute pièce demandée par celle-ci », la CSL se demande de quelle façon se doit concrétiser cet engagement dans la réclamation : par une formule standardisée figurant dans une requête modèle- type publiée sur le site de l'ACD et téléchargeable par la personne concernée ou bien par un engagement personnel couché par écrit par la personne concernée ?

13. Concernant l'article 3, paragraphe 9 disposant que « l'autorité compétente du Luxembourg prend une décision sur l'admissibilité ou le rejet de la réclamation dans un délai de six mois à

compter de la réception de celle-ci ou dans un délai de six mois à compter de la réception des informations visées au paragraphe 7, lettre f), la date la plus tardive étant retenue », la CSL est d'avis que ce délai pour toiser la question de l'admissibilité de la réclamation est trop long et qu'il y a lieu de le ramener à 3 mois, ceci d'autant plus que l'ACD et les autorités compétentes des autres Etats membres ont de nouveau un délai (très long) de deux ans, avec prorogation d'un an au maximum, pour régler le différend à l'amiable conformément à l'article 4 sinon, en cas d'échec de la procédure à l'amiable, l'ACD peut prendre une décision définitive six mois à compter de la notification de l'avis de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends, conformément à l'article 15.

14. Dans le même ordre d'idées que la remarque formulée au sujet de l'article 3, paragraphe 9, ci-avant, la CSL estime que le délai pour l'ACD et les autorités compétentes des autres Etats membres de régler le différend à l'amiable tel que prévu par l'article 4, paragraphe 1, mérite d'être réduit de deux ans à six mois à compter de la dernière notification de la décision de l'admission de la réclamation par l'ACD ou les autorités compétentes des autres Etats membres. Il en va de même d'une éventuelle prorogation du délai qui mérite d'être réduit de 1 an à 6 mois.

15. A l'article 4, paragraphe 2, alinéa 2, il y a lieu de reformuler le bout de phrase « des éléments de preuve attestant que des mesures ont été prises pour mettre fin au recours pré-mentionné » et de le remplacer par la formulation plus précise « la preuve qu'elle a renoncé au recours ou s'est désistée de l'instance ».

16. A l'article 5, paragraphes 1 et 2, il y a lieu de remplacer le délai de six mois par un délai de trois mois conformément à la remarque formulée au sujet de l'article 3, paragraphe 9, alinéa 1.

17. A l'article 6, paragraphe 1, alinéa 3, la CSL propose de ramener le délai endéans lesquels la demande d'une commission consultative doit être formulée par la personne concernée ainsi que le délai endéans lequel la commission consultative doit être constituée à chaque fois trois mois afin d'éviter une prolifération de délais de durée différents préjudiciables à la personne concernée et à une bonne application de la procédure de règlement.

18. A l'instar de la remarque précitée, la CSL propose à l'article 6, paragraphe 2, de ramener le délai endéans lequel la commission consultative adopte une décision concernant l'admission de la réclamation de six mois à compter de la date de sa constitution à trois mois à compter de la date de sa constitution.

19. A l'article 7, paragraphe 1, alinéa 1, la CSL propose à l'instar de sa remarque formulée au sujet de l'article 6, paragraphe 1, de réduire le délai endéans lequel la commission consultative doit être constituée de 120 jours à 3 mois. Dans le même ordre d'idées, elle propose compte tenu de la remarque formulée ci-avant de modifier la deuxième phrase de l'alinéa 2 pour lui donner la teneur suivante : « La personne concernée peut introduire sa requête en vue de la nomination des personnalités indépendantes et de leurs suppléants au plus tôt à l'expiration de la période de 3 mois visée à l'article 6, paragraphe 1^{er}, et dans un délai de trente jours suivant le terme de ladite période.

20. A l'article 11, paragraphe 1, il y a lieu de réduire le délai de 120 jours à 3 mois conformément à la remarque formulée ci-avant.

21. A l'article 15, paragraphe 2, la CSL propose de compléter la première phrase en lui donnant la teneur suivante : « L'autorité compétente du Luxembourg et les autorités compétentes des autres Etats membres concernés peuvent s'écarter de l'avis de la commission consultative ou de la commission de règlement alternatif des différends en se mettant d'accord sur la manière

de régler le différend et à condition que cet accord soit au moins aussi favorable pour la personne concernée que dans l'hypothèse de l'application de l'avis par les commissions précitées. »

22. A l'article 15, paragraphe 4, le texte prévoit que « lorsque la décision définitive n'a pas été mise en œuvre par l'autorité compétente du Luxembourg dans un délai de trois mois à partir de l'acceptation de la décision définitive par la personne concernée et de sa renonciation à son droit de recours administratif ou contentieux, la personne concernée peut saisir le président du tribunal administratif en vue de charger un commissaire spécial de mettre en œuvre la décision définitive en lieu et place de l'autorité compétente du Luxembourg et aux frais de celle-ci ». Si la CSL n'a pas d'objection à une telle procédure, elle se demande toutefois si elle entre dans le champ d'application de l'article 84 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif intitulé « De l'exécution des arrêts et jugements en matière administrative ». Si tel n'est pas le cas, il faudrait compléter la loi précitée et renvoyer à celle-ci dans le présent projet de loi.

23. A l'article 16, paragraphe 1, première phrase, la CSL propose de remplacer le terme flou « mesure » par celui de « décision ».

24. En raison de la remarque formulée au sujet de l'article 3, paragraphe 4 prévoyant que pour toute personne concernée, quelle que soit sa nature juridique et son statut, il devrait être suffisant d'adresser la réclamation à l'ACD et à cette dernière de la continuer aux autorités compétentes des autres Etats membres de sorte que l'article 17 n'a plus de raison d'être et peut être supprimé.

Sous réserve des remarques formulées ci-avant, notre chambre a l'honneur de vous communiquer qu'elle marque son accord au projet de loi cité sous rubrique.

Luxembourg, le 15 octobre 2019

Pour la Chambre des salariés,



Sylvain HOFFMANN
Directeur



Nora BACK
Présidente

L'avis a été adopté à l'unanimité.