

Luxembourg et la transparence fiscale : Mesures prises contre l'évasion fiscale

2014

Parmi les réformes adoptées en 2014, il y a lieu de mentionner en particulier les mesures suivantes : d'un côté, la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») a été complétée par le paragraphe 29a afin de mieux **encadrer les décisions anticipées en matière fiscale**, dans l'objectif de rendre la procédure plus lisible et transparente, alors que de l'autre côté, la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « L.I.R. ») a été modifiée pour y introduire un nouvel article 56 consacré entièrement au **principe de pleine concurrence**, ceci afin de renforcer la sécurité juridique et la clarté de la législation luxembourgeoise dans le domaine des prix de transfert.

En ce qui concerne la **modernisation du système des décisions anticipées**, la réforme adoptée à travers la loi relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir visait à refléter et formaliser la pratique existante, tout en permettant d'améliorer le dialogue entre l'administration et le contribuable et d'assurer la sécurité juridique dans les affaires économiques internationales. Ainsi, le contribuable a la possibilité de prendre connaissance au préalable avec une certitude accrue des incidences fiscales que l'Administration des contributions directes réservera à des opérations économiques qu'il veut effectuer, mais qui ne sont pas encore réalisées. De même, le système des décisions anticipées tel que précisé permet à l'Administration des contributions directes de garantir encore mieux l'application cohérente des lois fiscales et de veiller à leur interprétation uniforme, tout en offrant au contribuable une certitude accrue quant à la résolution de questions de droit relatives à des opérations économiques à réaliser ou de questions de prix de transferts futurs. Dans ce contexte, il y a aussi lieu de noter la mise en place d'une commission centralisée des décisions anticipées au niveau de l'Administration des contributions directes (règlement grand-ducal du 23 décembre 2014 relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées).

En ce qui concerne la **modernisation des règles de prix de transfert**, la loi relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir a introduit un nouvel article 56 au niveau de la L.I.R. consacré entièrement au principe de pleine concurrence. Le principe de pleine concurrence, exposé à l'article 9, paragraphe 1 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (modèle de convention de l'OCDE), ainsi qu'à l'article 9, paragraphe 1 du Modèle de convention de double imposition entre pays développés et pays en voie de développement élaboré au sein des Nations Unies (modèle de convention de l'ONU), est à la base de très nombreuses conventions bilatérales. Selon ce principe, les prix de transfert doivent correspondre aux prix qui auraient été fixés entre entreprises indépendantes dans des circonstances comparables pour des transactions comparables. Afin de renforcer la visibilité de la législation luxembourgeoise dans le domaine des prix de transfert, la loi relative à la mise en œuvre du paquet d'avenir a donc introduit dans la L.I.R. ce nouvel article 56 L.I.R. consacré entièrement au principe de pleine concurrence.

2015

A travers la loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2016, le Luxembourg a **abrogé le régime fiscal en faveur de la propriété intellectuelle (article 50bis L.I.R.)** tout en prévoyant une période transitoire ainsi que certaines mesures de sauvegarde, ceci afin de donner suite à l'accord qui a été trouvé tant sur le plan de l'OCDE que sur le plan de l'Union européenne au sujet de l'approche du lien modifiée pour les régimes de propriété intellectuelle. L'abrogation du régime de propriété intellectuelle tient compte du rapport final de l'OCDE sur l'Action 5 du Plan d'action BEPS (« Base erosion and profit shifting ») qui détaille l'approche du lien modifiée pour les régimes de propriété intellectuelle, publié le 5 octobre 2015.

Par le biais de la **loi du 18 décembre 2015 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, le Luxembourg a intégré dans son droit national **deux clauses anti-abus spécifiques relatives au régime fiscal applicable aux sociétés mères et filiales**. D'un côté, il s'agit d'éliminer les situations de double non-imposition des bé-

néfices découlant de l'asymétrie du traitement fiscal appliqué aux distributions de bénéfices entre Etats membres. 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 couverts par la directive 2011/96/UE (« directive mère-filiales »). De par la modification opérée, les revenus provenant d'une participation qualifiée 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 résident. De l'autre côté, le Luxembourg a intégré dans son droit interne une règle anti-abus commune minimale devant permettre d'éviter tout usage abusif de la directive 2011/96/UE. L'instauration d'une règle anti-abus commune minimale vise ainsi à assurer une plus grande homogénéité dans l'application de la directive 2011/96/UE.

Ayant comme objectif d'introduire en droit interne luxembourgeois la **nouvelle norme mondiale d'échange automatique de renseignements** élaborée par l'OCDE et approuvée par le G20, la **loi modifiée du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD)** vise à transposer la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal (communément appelée « **DAC2** »). La directive 2014/107/UE aligne la législation européenne en matière d'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal sur le standard développé par l'OCDE, à savoir la NCD (« norme commune de déclaration » ou « common reporting standard »).

La NCD était la réponse commune de la communauté internationale par rapport au défi posé par la fraude et l'évasion fiscales transfrontières qui se sont considérablement renforcées et qui sont devenues une source majeure de préoccupation au sein de l'Union européenne et au niveau mondial. La non-déclaration et la non-imposition de revenus perçus par l'intermédiaire d'institutions financières situées à l'étranger a causé une réduction sensible des recettes fiscales nationales. L'échange automatique d'informations est un outil précieux à cet égard et, dans sa communication du 6 décembre 2012 contenant un plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, la Commission européenne a mis en lumière la nécessité de promouvoir activement l'échange automatique d'informations en tant que future norme européenne et internationale pour la transparence et l'échange d'informations à des fins fiscales. A noter que le Luxembourg s'était engagé, en tant qu'« *early adopter* », à mettre en œuvre l'échange automatique à partir de l'année 2017 pour les renseignements en relation avec l'année 2016.

Même s'il ne s'agit pas de mesures spécifiques ayant été adoptées par le législateur luxembourgeois pendant l'année 2015, il faut néanmoins mettre en exergue l'**adoption du Plan d'action BEPS de l'OCDE** par les ministres des Finances des pays du G20 lors d'une réunion tenue le 8 octobre 2015 à Lima, au Pérou. Lors de cette réunion, le Conseil de l'UE était représenté par le ministre des finances luxembourgeois. Ce plan prévoit 15 actions qui ont été successivement mises en œuvre par le Luxembourg pendant les années 2016 à 2020 à travers l'adaptation de son cadre législatif et réglementaire.

2016

A travers la **loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017**, le Luxembourg a introduit deux mesures spécifiques dans le contexte de la lutte contre la fraude fiscale.

Le **droit pénal fiscal** a été adapté aux normes internationales qui avaient beaucoup évolué tant au niveau du Groupe d'action financière (GAFI) qu'au niveau du droit européen pour renforcer la lutte contre la fraude fiscale. Trois formes de fraude fiscale sont à distinguer depuis 2017, à savoir la **fraude fiscale simple**, la **fraude fiscale aggravée** et l'**escroquerie fiscale**. La fraude fiscale simple est poursuivie et sanctionnée administrativement par l'administration fiscale compétente. Les deux autres formes de fraude, c'est-à-dire la fraude fiscale aggravée (notion nouvelle) et l'escroquerie fiscale, sont poursuivies pénalement, ceci en raison de leur caractère de gravité particulier.

En raison des modifications apportées au droit pénal fiscal, la réforme fiscale 2017 a également adapté la **loi modifiée du 19 décembre 2008 ayant pour objet la coopération interadministrative** et judiciaire et le renforcement des moyens de l'Administration des contributions directes, de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de l'Administration des douanes et accises. Depuis, l'Administration des contributions directes et l'Administration de l'enregistrement, des domaines, et de la TVA transmettent à la cellule de renseignement financier, à sa demande, les informations susceptibles d'être utiles dans le cadre d'une analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme. Cette nouvelle disposition assure que suite à l'extension de l'infraction de blanchiment aux infractions fiscales pénales en vertu de la loi du 23 décembre 2016, la cellule de renseignement financier puisse demander aux administrations fiscales les informations qui sont susceptibles d'être utiles lorsqu'elle effectue une

analyse pour blanchiment ou financement du terrorisme. De même, les autorités judiciaires peuvent également, suite à ce changement, transmettre à l'Administration des contributions directes et à l'Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA toute information susceptible d'être utile dans le cadre de l'exercice des missions dévolues à ces administrations fiscales.

Outre les modifications fiscales apportées par la réforme fiscale, le Luxembourg a également incorporé dans le droit national par la loi du 23 décembre 2016 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2017 une **nouvelle disposition additionnelle en matière des prix de transfert**, à savoir l'article 56bis L.I.R.. Celle-ci renferme, conformément aux nouvelles normes retenues dans le cadre du Plan d'action BEPS dans le domaine des prix de transfert, les principes de base à respecter dans le cadre d'une analyse de prix de transfert concernant la technique à mettre en œuvre et la méthodologie à retenir afin de pouvoir déterminer le prix de pleine concurrence sur des transactions effectuées entre entreprises liées.

Par la loi du 23 juillet 2016, le Luxembourg a transposé la **directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE** en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal et portant modification de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Lors de la présidence luxembourgeoise pendant le second semestre 2015, le Conseil de l'Union européenne avait adopté la susdite directive (communément appelée « **DAC3** ») qui a introduit l'**échange automatique et obligatoire d'informations sur les décisions fiscales anticipées** au sein de l'Union à partir du 1^{er} janvier 2017. Le champ d'application de l'échange automatique a été ainsi élargi aux décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et aux accords préalables en matière de prix de transfert, émis, modifiés ou renouvelés à l'intention d'une personne spécifique ou d'un groupe de personnes et sur lesquels cette personne ou ce groupe de personnes sont en droit de s'appuyer, et ceci indépendamment de leur caractère contraignant ou non et de leur mode d'émission.

Le Luxembourg a également transposé par la **loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays** la directive 2016/881/UE du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE du Conseil en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal. En effet, dans son chapeau sur le paquet anti-évasion fiscale du 28 janvier 2016, la Commission avait présenté une série de mesures destinées à assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale au sein de l'Union européenne. En matière de transparence fiscale, la Commission avait ainsi soumis une proposition de directive relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal dont l'objet est d'étendre les **échanges d'informations aux déclarations pays par pays** (communément appelée « **DAC4** »). Cette mesure s'inspire directement de l'Action 13 du Plan d'action BEPS (« Country-by-Country Reporting »). Les entreprises multinationales sont obligées de préparer des fichiers de prix de transfert aux fins de leur communication aux administrations fiscales. Les entités locales constitutives d'un groupe multinational dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros sont tenues de transmettre à leurs administrations fiscales des fichiers de prix de transfert locaux alors que leurs entités-mère ultimes transmettent un rapport « pays-par-pays » dans lequel elles fournissent des informations agrégées sur leur situation financière et fiscale (y inclus les rulings). Ce rapport est ensuite échangé entre les administrations fiscales des pays dans lesquels sont établies les entités constitutives du groupe.

2018

L'année 2018 a été marquée par l'adoption d'une série de projets de lois, dont certains portant transposition de directives européennes.

La **loi du 21 décembre 2018** a transposé en droit national la **directive communément désignée ATAD** (« Anti Tax Avoidance Directive »). Dans le prolongement des actions BEPS élaborées en automne 2015 par l'OCDE, la Commission européenne a présenté en date du 28 janvier 2016 son paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale qui vise à apporter une réponse coordonnée de l'Union européenne au problème de l'évasion fiscale des entreprises. Le paquet comprend des mesures concrètes pour lutter contre la planification fiscale agressive, améliorer la transparence fiscale et instaurer une concurrence fiscale équitable pour l'ensemble des entreprises dans l'Union. La directive ATAD a pour objectif une implémentation cohérente, coordonnée et flexible par le biais du droit secondaire (« hard law ») de certains engagements pris par les États membres au niveau de l'OCDE dans le cadre du Plan d'action BEPS. Dans cet objectif, les mesures contenues dans l'ATAD posent des règles de minimis permettant à chaque État membre d'aller plus loin lors de l'implémentation nationale.

L'ATAD contient **cinq mesures anti-évasion fiscale applicables à partir du 1^{er} janvier 2019**, visant à lutter contre les phénomènes de l'érosion de la base imposable et le transfert des bénéfices. Trois des cinq mesures sont issues directement du Plan d'action BEPS de l'OCDE ; les deux autres mesures sont inspirées de la proposition de directive « *Assiette Commune Consolidée* » pour l'Impôt sur les Sociétés (« ACCIS ») selon l'ancienne version publiée en 2011 :

Limitation de la déductibilité des intérêts : cette mesure vise à décourager les entreprises à mettre en place des montages d'endettement artificiels afin de réduire au minimum leurs charges fiscales par des paiements d'intérêts fiscalement déductibles. Elle vise à limiter la déduction des intérêts nets à 30 pour cent de l'EBITDA de la société concernée tout en prévoyant une règle de *minimis* permettant la déduction des intérêts nets s'élevant à un maximum de 3 millions d'euros ainsi que des mesures permettant aux sociétés consolidées pour les besoins comptables de déduire la totalité de leurs intérêts nets.

Règle relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC ou CFC) : Cette mesure vise à éviter le transfert des bénéfices de la société mère établie dans un pays à fiscalité élevée vers des filiales contrôlées situées dans des pays à fiscalité faible ou nulle afin de réduire la charge fiscale du groupe. La règle relative aux SEC permet à l'État membre de la société mère d'imposer les bénéfices que celle-ci place dans un pays à fiscalité faible ou nulle si certains seuils sont atteints, notamment en ce qui concerne le niveau de détention/contrôle (supérieur à 50 pour cent) et le niveau d'imposition comparé à ce qui aurait été dû dans l'État membre de la mère.

Dispositifs hybrides : L'objectif est d'empêcher les entreprises d'exploiter des asymétries découlant de l'application de lois nationales de plusieurs pays pour éluder l'impôt. Certaines entreprises exploitent le fait que des États membres appliquent un traitement fiscal différent à des instruments, des entités ou des établissements stables (dispositifs hybrides) en tirant parti de ces asymétries pour déduire leurs revenus dans les deux pays ou pour bénéficier, dans l'un d'eux, d'une déduction fiscale sur un revenu qui n'est pas imposé dans le pays de destination (aboutissant soit à une double déduction, à une déduction sans inclusion dans la base imposable ou en exploitant des différences d'attribution de revenu à un établissement stable).

La directive ATAD a été complétée par des dispositions spécifiques au niveau des instruments hybrides par la directive dite ATAD 2, qui a pour objectif d'élargir aux pays tiers l'application des règles anti-hybrides. Cette directive a pour objectif de lutter contre les dispositifs hybrides qui résultent de différences dans la qualification juridique des paiements (instruments financiers) ou des organismes, y compris dans les relations avec des États tiers.

Imposition à la sortie : L'objectif de cette mesure, qui ne provient pas du Plan d'action BEPS, mais de la directive ACCIS, a pour objectif d'empêcher les entreprises de délocaliser leurs actifs dans le seul but d'éluder l'impôt. Souvent, les actifs tels que la propriété intellectuelle ou les brevets, généralement valorisés sur la base d'une projection des revenus qu'ils généreront, ne sont pas taxés lorsqu'ils sont transférés d'un État membre vers un pays tiers. Certaines entreprises déplacent leurs actifs de valeur élevée de l'Union européenne vers des pays à fiscalité faible ou nulle, pour éviter de payer des impôts dans l'Union européenne sur les bénéfices qu'elles génèrent une fois qu'elles vendent ces actifs. Cette disposition oblige donc l'État membre de déterminer le montant des plus-values latentes sur les immobilisations transférées dans un autre État membre et de prélever l'impôt à la sortie de manière échelonnée sur 5 ans, sans tenir compte de la réalisation effective du bien.

Clause anti-abus générale : Cette mesure ne s'inspire pas non plus des mesures du Plan d'action BEPS, mais trouve son origine dans la directive ACCIS et la directive mère-filiales. La planification fiscale agressive cherche, par nature, à contourner les règles afin de réduire au minimum les impôts qu'une entreprise doit payer. Ceux qui se livrent à la planification fiscale agressive s'efforcent en permanence de trouver des moyens de contourner les dispositions de lutte contre l'évasion ou de mettre au point de nouvelles techniques d'évasion fiscale qui ne soient pas couvertes par des règles spécifiques. La directive propose une règle anti-abus générale, qui vise les montages fiscaux artificiels lorsqu'il n'existe pas d'autre règle anti-abus spécifique et qui sert de filet de sécurité dans les cas où d'autres dispositions anti-abus ne peuvent être appliquées.

Au-delà de la stricte transposition de la directive ATAD, la loi de transposition luxembourgeoise apporte également des **précisions à deux dispositions législatives** dont l'interprétation faite par des contribuables a pu favoriser la mise en place de pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéfices, voire aboutir à des situations de non-imposition de certains revenus. Les deux modifications se situent dans la lignée de l'objectif général poursuivi par la directive, qui est celui de renforcer le niveau de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. Le **paragraphe 16 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG)** est ainsi complété par l'insertion d'un nouvel alinéa visant à mettre fin à des conflits d'interprétation en relation avec l'existence d'un établissement stable et qui résultent de l'interaction entre des dispositions de droit interne et celles d'une convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale. Ensuite, l'**article 22bis de la L.I.R.** a été modifié pour supprimer un des cas de figure dans lesquels une opération d'échange de titres peut être réalisée en neutralité fiscale. Plus précisément, en supprimant la neutralité fiscale dans le cas de la conversion d'un emprunt en titres représentatifs du capital social du débiteur de l'emprunt, il s'agit de mettre fin à des structurations qui ont pu être mises en place par des contribuables faisant partie d'un même groupe et susceptibles d'aboutir à des situations de non-imposition.

La **loi du 1^{er} août 2018**¹ a transposé une autre directive européenne communément appelée la **directive « DAC5 »**. Elle a apporté au cadre législatif luxembourgeois les adaptations nécessaires pour assurer la transposition de la directive 2016/2258 (UE) du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la **lutte contre le blanchiment de capitaux**. Au-delà, et plus particulièrement en vue d'assurer une pleine conformité avec les standards internationaux pertinents, cette loi a également étendu cet accès aux contrôles effectués en vertu des autres formes de coopération administrative internationale en matière fiscale.

2019

L'année 2019 a été également marquée par des nouvelles mesures dans le domaine de la lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et la planification fiscale agressive.

Suite à la transposition de la directive ATAD I par la **loi du 21 décembre 2018, la loi du 26 avril 2019 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2019** a apporté des changements fondamentaux à l'article 164 bis L.I.R. concernant le régime d'intégration fiscale permettant d'appliquer la règle de limitation de la déductibilité des intérêts au niveau du groupe pour les sociétés sous régime d'intégration fiscale, notamment pour faire suite à la motion PL 7318 adoptée par la Chambre des députés lors de la transposition de la directive ATAD 1.

La **loi du 20 décembre 2019** portant 1^o modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 2^o modification de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (« Vermögenssteuergesetz ») ; 3^o modification de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 4^o modification de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») ; a transposé en droit interne la directive (UE) 2017/952 du Conseil du 29 mai 2017 modifiant la directive (UE) 2016/1164 en ce qui concerne les dispositifs hybrides faisant intervenir des pays tiers, directive dite ATAD 2. En effet, la **directive ATAD 2** a pour objectif de compléter les dispositions de l'ATAD 1 et contient des mesures visant à **neutraliser des dispositifs hybrides qui font intervenir des États tiers**. Le texte de l'ATAD 1 se limite aux règles visant à neutraliser certains dispositifs hybrides (entités hybrides et instruments financiers hybrides) exploitant des différences entre les dispositions fiscales de deux États membres. Le texte de l'ATAD 2, approuvé par les Ministres des Finances lors de la réunion ECOFIN le 21 février 2017, s'attaque aux dispositifs hybrides entre États membres et pays tiers et étend le champ d'application de l'ATAD à d'autres dispositifs hybrides (les établissements stables hybrides, les « imported mismatches », les transferts hybrides, les sociétés à résidence hybride « dual resident entities »).

Par la **loi du 20 décembre 2019 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2020**, un **nouveau paragraphe 29b** a été introduit au niveau de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung (AO) »). Ledit paragraphe prévoit en son alinéa (1) de **mettre un terme à la fin de l'année d'imposition 2019 à toute décision anticipée émise antérieurement** à l'entrée en vigueur de la procédure prévue au paragraphe 29a AO. Cette limitation vise donc à assurer que la condition de durée de validité d'un maximum de 5 années d'imposition, telle que visée au paragraphe 29a, alinéa 3, AO s'applique également aux décisions anticipées émises avant le 1^{er} janvier 2015. Le contribuable concerné a pu invoquer une dernière fois une décision anticipée émise avant le 1^{er} janvier 2015 dans le cadre de sa déclaration d'impôt pour l'année d'imposition 2019, pour autant que cette décision anticipée soit conforme à la législation en vigueur. En vertu de son alinéa (2) les contribuables concernés peuvent **introduire une nouvelle demande de décision anticipée**.

Fin de l'année 2019, le législateur a également transposé la **directive (UE) 2017/1852 du Conseil du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux** dans l'Union européenne par la **loi du 20 décembre 2019 instaurant un mécanisme de règlement des différends fiscaux**. Cette directive s'appuie plus spécifiquement sur l'Action 14 du Plan d'action BEPS de l'OCDE. L'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit un mécanisme, indépendant des recours devant les juridictions nationales, permettant aux autorités compétentes des États contractants de résoudre, par voie d'accord amiable, des différends ou des difficultés liés à l'interprétation ou à l'application de la Convention. Ce mécanisme – la procédure amiable – est d'une importance fondamentale pour que les conventions fiscales soient correctement interprétées et appliquées, et notamment pour s'assurer que les contribuables pouvant prétendre aux avantages d'une convention ne soient pas soumis à une imposition, dans l'un ou l'autre des États contractants, qui n'est pas conforme aux dispositions de la convention.

¹ Loi du 1^{er} août 2018 portant transposition de la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et modifiant

1. la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ;

2. la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), et

3. la loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays

Les mesures élaborées dans le cadre de l'Action 14 du Plan d'action BEPS et décrites dans ce rapport visent à réduire les risques d'incertitude et de double imposition involontaire, en améliorant les mécanismes de règlement des différends et notamment en facilitant l'accès à la procédure amiable. L'objectif de la 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.

Une autre mesure élaborée dans le cadre du Plan d'action BEPS a été adoptée par le législateur par la **loi du 7 mars 2019 portant approbation de la Convention multilatérale**. L'Action 15 a mené à 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 (ci-après « Convention multilatérale »). Étant donné que le nombre de conventions fiscales bilatérales en vigueur et fondées sur le modèle de convention fiscale de l'OCDE ou inspirées de ce modèle est estimé à plus de 3.000, la mise en œuvre a nécessité un instrument spécifique effectif et rapide afin de prendre en compte les mesures correctives issues du Plan d'action BEPS à introduire dans les conventions fiscales. Le principal objectif de la Convention multilatérale est donc de modifier les conventions fiscales bilatérales existantes de manière rapide et efficace en vue de mettre en œuvre les mesures se rapportant aux conventions fiscales élaborées au cours du Plan d'action BEPS sans devoir consacrer des moyens supplémentaires pour renégocier bilatéralement chacune des conventions existantes. La Convention multilatérale, signée le 7 juin 2017 à Paris lors d'une cérémonie de signature à laquelle ont assisté près de 70 juridictions, permet donc de procéder à une seule procédure de ratification pour modifier les conventions visées au lieu de devoir procéder à la ratification des modifications apportées à chaque convention bilatérale.

2020

Le législateur a introduit dans le cadre de la loi budgétaire 2021 une autre mesure liée à l'objectif de justice fiscale afin de contrecarrer les abus issus de l'utilisation du régime fiscal applicable aux SICAV-FIS dans le secteur immobilier au Luxembourg. Un **prélèvement sur les revenus provenant d'un bien immobilier sis au Grand-Duché de Luxembourg** a été introduit auquel sont soumis certains types de fonds d'investissement spécifiquement visés. Ce prélèvement immobilier frappe les revenus provenant de la location, les plus-values résultant de l'aliénation d'un bien immobilier, ainsi que, sous certaines conditions, les plus-values résultant de l'aliénation de parts dans certains types de sociétés, pour autant que ces revenus proviennent d'un bien immobilier sis au Grand-Duché de Luxembourg, et qu'ils soient réalisés ou perçus, directement ou à travers une société fiscalement transparente ou un fonds commun de placement, ou par un véhicule d'investissement.

En parallèle, afin de lutter contre des abus que l'on a pu observer au niveau des sociétés de gestion de patrimoine familial (« SPF »), la loi du 19 décembre 2020 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2021 a précisé de manière explicite dans la loi modifiée du 11 mai 2007 relative à la création d'une SPF, que la **détention d'immeubles** à travers une ou plusieurs sociétés de personnes ou à travers un ou plusieurs **fonds communs de placement est exclue pour les SPF**.

Au niveau de la **coopération administrative dans le domaine fiscal**, la **loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration** a transposé en droit luxembourgeois la directive (UE) 2018/822 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (communément appelée « **DAC6** »). Ce texte introduit une obligation de déclaration de certains dispositifs transfrontières concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers. L'objectif de cette directive est que les informations ainsi obtenues et échangées de manière automatique permettent aux autorités des États membres de réagir plus rapidement contre les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif et de remédier aux éventuelles lacunes devenues le cas échéant apparentes, notamment par la réalisation d'analyses des risques appropriés et de contrôles fiscaux, voire par l'engagement de réformes législatives visant à fermer de telles lacunes. Les règles de communication prévues par la directive (UE) 2018/822 s'inspirent de l'Action 12 du Plan d'action BEPS. Cette directive s'intègre ainsi dans la logique d'une politique de transparence en matière fiscale promue par l'Union européenne à laquelle le Luxembourg adhère pleinement.


2021

Enfin, il convient de signaler dans ce contexte la loi qui a été votée le 28 janvier 2021 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et qui s'inscrit dans le contexte des travaux lancés au niveau européen en ce qui concerne la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (ci-après « liste de l'UE »). L'objectif de la loi est d'introduire une règle spécifique de non-déductibilité des intérêts ou des redevances payés ou dus à une entreprise liée établie dans un pays ou territoire figurant sur la liste de l'UE.