

Projet de loi

**portant approbation de conventions fiscales et prévoyant la
procédure y applicable en matière d'échange de
renseignements sur demande.**

Avis du Conseil d'Etat

(12 mars 2013)

Par dépêche du 22 novembre 2012, le Premier Ministre, Ministre d'Etat, a soumis à l'avis du Conseil d'Etat le projet de loi sous rubrique. Au texte du projet, élaboré par le ministre des Finances, étaient joints un exposé des motifs, un commentaire des articles, une fiche d'évaluation d'impact, une fiche financière et le texte des conventions fiscales à approuver. Par dépêche du 1^{er} mars 2013, le Conseil d'Etat a été saisi d'un amendement gouvernemental audit projet de loi, lequel a été accompagné d'un commentaire.

Les avis de la Chambre des fonctionnaires et employés publics et de la Chambre des salariés ont été communiqués au Conseil d'Etat par dépêches respectivement du 16 janvier 2013 et du 21 février 2013.

*

Le projet de loi tel qu'amendé propose d'approuver les conventions fiscales conclues avec le Kazakhstan, la Macédoine, les Seychelles et le Tadjikistan, le Lao, le Sri Lanka, les avenants modifiant les conventions existantes avec le Canada, la Corée du Sud, l'Italie, Malte, la Pologne, la Roumanie, la Russie et la Suisse, ainsi qu'un avenant à la convention avec le Kazakhstan. A cette liste s'ajoute la convention conclue avec l'Allemagne, remplaçant par un nouveau texte la convention actuellement en vigueur, datant de 1958.

Le Conseil d'Etat limite ses observations sur les conventions et avenants aux quatre points suivants:

- Le protocole conclu avec la Corée du Sud abroge la disposition qui jusqu'ici admettait l'imputation d'une retenue à la source fictive. Comme la Corée est entretemps un pays développé membre de l'OCDE, l'abolition de cette clause est cohérente avec la logique de la convention modèle de l'OCDE et avec la pratique des pays membres de l'OCDE qui réservent en général cette clause aux traités conclus avec des pays en développement. Le Conseil d'Etat invite le Gouvernement à préciser sa politique en ce qui concerne l'insertion d'une telle clause dans les traités conclus par le Luxembourg. Il s'étonne en particulier que le Luxembourg n'ait pas encore conclu un avenant avec l'Espagne afin d'abolir la clause de retenue fictive inscrite à l'article 24 de la convention conclue entre les deux pays le 3 juin 1986.

- Le protocole conclu avec la Pologne comporte une disposition anti-abus refusant les avantages de la convention au revenu payé ou reçu qui est en relation avec un « arrangement artificiel ». L'avenant conclu avec la Russie inclut une disposition refusant toute réduction ou exonération d'impôt « lorsqu'il est établi que le principal objectif, ou un des principaux objectifs, de la création ou de l'existence d'un résident consiste à tirer des avantages de la présente convention qui autrement ne seraient pas accordés ». Le Conseil d'Etat observe que beaucoup de conventions fiscales récentes comportent des dispositions visant à éviter les abus, dont la formulation varie suivant les textes. Tout en reconnaissant la pertinence de telles clauses, le Conseil d'Etat s'interroge sur l'insécurité juridique créée par le recours à des expressions très générales, telle la notion d'« arrangement artificiel ». La référence aux commentaires relatifs à l'article 1^{er} du modèle de convention fiscale de l'OCDE est certes utile, mais la pratique montre que, face à des situations concrètes, les différents Etats signataires ne donnent pas la même portée pratique à cette expression. Beaucoup de pays ont adopté des règles en droit national pour clarifier leur position en ce qui concerne l'application des concepts anti-abus évoqués à l'article 1^{er} précité. De l'avis du Conseil d'Etat, le Luxembourg aurait aussi intérêt à préciser sa position sur ces questions.

- La nouvelle convention avec l'Allemagne revêt une importance particulière en raison du volume des échanges économiques entre les deux Etats. Parmi les nouveautés inscrites dans la convention, certaines s'écartent de la convention modèle de l'OCDE. Tel est notamment le cas pour les dispositions particulièrement élaborées destinées à éviter une double imposition ou une double exonération des revenus ou des éléments de fortune d'un contribuable. Les dispositions anti-abus comportent également des dispositions dérivées de la loi allemande dite *Aussensteuergesetz*. Le Conseil d'Etat a encore noté que la disposition relative aux pensions rentes et rémunérations similaires étend le droit d'imposition du Luxembourg en ce qui concerne les pensions payées par la Caisse nationale d'assurance pension aux résidents en Allemagne. En ce qui concerne l'imposition des salaires versés à des travailleurs frontaliers, il est à observer que le protocole d'accord daté du 26 mai 2011 se réfère certes à la convention actuelle, mais le quatrième paragraphe de ce texte prévoit déjà que le protocole restera applicable si le traité existant est remplacé par une nouvelle convention.

- La convention avec la République du Kazakhstan signée le 26 juin 2008 n'a pas été ratifiée à ce jour au motif que le Luxembourg ne souhaitait plus ratifier des conventions dépourvues d'une clause d'échange de renseignements conforme aux principes de l'OCDE appliqués par le Luxembourg depuis le 13 mars 2009. Le protocole annexé à la loi en projet apporte les modifications afférentes à la convention précitée dont la ratification est prévue par le projet de loi tel qu'amendé.

*

En ce qui concerne le texte du projet de loi proprement dit, le Conseil d'Etat relève que les demandes de renseignements introduites par application de l'échange de renseignements prévu par les conventions fiscales visées par la loi en projet sont traitées suivant la procédure inscrite aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière

d'échange de renseignements sur demande. A cet égard, le Conseil d'Etat se doit de renvoyer à son avis du 24 novembre 2009 (doc. parl. n° 6072²), et en particulier aux observations relatives à la coexistence de multiples procédures relatives à l'organisation d'échange de renseignements, au nécessaire équilibre entre les engagements internationaux pris par le Luxembourg en matière d'échange de renseignements et la protection des droits des contribuables. Entre-temps, la procédure introduite par cette loi a également été rendue applicable aux échanges basés sur les traités ratifiés par la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande. Cette loi porte approbation de plusieurs conventions fiscales nouvelles et protocoles à des conventions existantes et à la coopération administrative dans le domaine fiscal organisée par la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, dont la transposition est prévue par le projet de loi n° 6455. De l'avis du Conseil d'Etat, ces considérations restent entièrement valables. Entretemps, la pratique a d'ailleurs confirmé les appréhensions du Conseil d'Etat. Ainsi, le tribunal administratif a entretemps eu à connaître d'affaires couvrant une série d'années, où l'échange d'informations était régi par deux procédures différentes, avec des modalités spécifiques pour les recours en justice¹.

Dans ce contexte, le Conseil d'Etat a également pris connaissance avec intérêt de la question préjudicielle présentée par le Nejvyšší správní Soud (République tchèque) le 4 juin 2012 - *Jiří Sabou/Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu* (Affaire C-276/12)², portant essentiellement sur le droit du contribuable d'être informé dans le cadre d'une demande d'entraide administrative basée sur la directive. Comme le Luxembourg applique également la procédure inscrite aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010, il est possible que la décision de la Cour de justice l'Union européenne oblige le Luxembourg à modifier cette procédure.

Le Conseil d'Etat n'a pas d'autre observation sur la loi en projet.

Ainsi délibéré en séance plénière, le 12 mars 2013.

Le Secrétaire général,

s. Marc Besch

Le Président,

s. Victor Gillen

¹ Voir notamment le jugement du 12 juillet 2012 dans l'affaire n° 30630.

² Demande de décision préjudicielle publiée au JOUE 2012/C 273/04 du 8 septembre 2012.