**CONSEIL D'ÉTAT**
==========

N° CE : 52.949
N° dossier parl. : 7318

**Projet de loi**

**1) transposant la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ;**
**2) modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;**
**3) modifiant la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial (« *Gewerbesteuergesetz* ») ;**
**4) modifiant la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« *Steueranpassungsgesetz* ») ;**
**5) modifiant la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« *Abgabenordnung* »)**

---

# Avis complémentaire du Conseil d'État

(11 décembre 2018)

Par dépêche du 4 décembre 2018, le Premier ministre, ministre d'État, a saisi le Conseil d'État d'amendements au projet de loi sous rubrique qui ont été élaborés par le ministre des Finances.

Au texte des amendements reprenant un commentaire pour chaque amendement étaient joints le texte coordonné de la version amendée ainsi que des extraits coordonnés des lois que le projet de loi sous avis entend modifier.

## Considérations générales

Le Conseil d'État regrette que, dans le texte coordonné de la version amendée du projet de loi sous examen, les amendements proposés soient intégrés directement dans le texte qu'il s'agit d'amender, sans que ceux-ci se distinguent typographiquement des dispositions initiales. Le Conseil d'État rappelle la circulaire du ministre aux Relations avec le Parlement du 19 avril 2013 aux termes de laquelle est à préparer « un texte coordonné, tenant compte des amendements apportés à la version initiale du projet de loi ou du projet de règlement grand-ducal, à travers le recours à des caractères qui mettent en évidence les modifications opérées, tant pour les dispositions nouvelles qui ont été ajoutées à la version initiale du projet, que pour les passages qui en ont été supprimés ».[1]

[1] Circulaire du ministre aux Relations avec le Parlement du 19 avril 2013, réf. 380/jls : « 3. Transmission des amendements gouvernementaux relatifs à un projet de loi ou un projet de règlement grand-ducal à la Chambre des députés et au Conseil d'État », p. 3.

## Examen des amendements

Amendement 1

Sans observation.

Amendement 2

La modification du libellé de l'article 35, alinéa 5, lettre a), répond à l'opposition formelle émise par le Conseil d'État dans son avis du 13 novembre 2018 sur le projet de loi initial. Le Conseil d'État lève par conséquent son opposition formelle.

Le Conseil d'État constate cependant que les auteurs du projet n'ont pas procédé à une inversion de l'ordre des alinéas 4 et 5 de la disposition sous examen et à une modification du libellé de l'alinéa 5. Le Conseil d'État se demande à cet égard s'il faut considérer que les auteurs du projet, d'une part, confirment implicitement les observations qu'il avait faites dans son avis du 13 novembre 2018 précité – et qu'il réitère dans le présent avis – sur l'interaction entre les deux alinéas susmentionnés et, d'autre part, n'estiment pas nécessaire de procéder à la clarification rédactionnelle recommandée, laquelle demeure souhaitable.

Amendement 3

Les modifications du libellé de l'article 38, alinéa 1er, première phrase, et des lettres a) et b) du même alinéa répondent aux oppositions formelles émises par le Conseil d'État dans son avis du 13 novembre 2018. Le Conseil d'État lève par conséquent ses oppositions formelles.

Amendement 4

Sans observation.

Amendement 5

Le Conseil d'État note que les auteurs du projet ont entendu suivre la suggestion qu'il avait formulée dans son avis du 13 novembre 2018, en ce qui concerne le libellé de la première phrase de l'alinéa 3 de l'article 164*ter* en projet.

Le Conseil d'État relève cependant que suivant le nouveau libellé proposé, de par l'insertion des termes « au contribuable » à la suite des termes « au courant du même exercice d'exploitation », la disposition sous rubrique est à comprendre dans le sens que toute distribution faite par une société étrangère contrôlée (SEC), pour autant que l'on soit en présence d'un montage non authentique mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal, détenue de manière indirecte par le contribuable, et qui n'est pas suivie dans le même exercice d'exploitation d'une distribution par la société intermédiaire au contribuable, devra nécessairement faire l'objet d'une inclusion, étant donné que les revenus nets n'auront pas été distribués au contribuable.

En effet, en reprenant l'exemple figurant dans les commentaires du projet de loi sous avis, si S (qui pour les besoins de l'exemple est considérée comme constituant une SEC de M) procède à la distribution d'un acompte sur

dividendes à F1, F2 et T, mais que F1 et F2 en revanche ne procèdent pas à la distribution d'un acompte sur dividendes à M durant le même exercice d'exploitation, il y a néanmoins lieu d'inclure les revenus distribués par S, dans la mesure où, malgré le fait que S a effectivement procédé à une distribution de ses revenus nets, ces derniers « ne sont pas distribués au courant du même exercice au contribuable ».

Comme il l'avait déjà relevé dans son avis du 13 novembre 2018, le Conseil d'État note que la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, ne précise pas dans quel cas de figure un revenu est à considérer comme étant distribué pour l'application des dispositions de l'article 164*ter* LIR. Par l'insertion des termes « au contribuable », les auteurs du projet ont donc opté pour une conception restrictive de la notion de distribution qui pourrait conduire à des situations de double imposition (au niveau de F1/F2/T, d'un côté, étant donné que le dividende distribué sera inclus dans le bénéfice des sociétés en question et soumis à imposition et au niveau de M, d'un autre côté, du fait de l'inclusion par application de la première phrase de l'alinéa 3 de l'article 164*ter* en projet). Le Conseil d'État constate que, même si la directive (UE) 2016/1164 précitée ne s'y oppose pas, les auteurs du projet vont au-delà des exigences de celle-ci et recommande en conséquence que le libellé de la disposition visée soit modifié comme suit :

> « Les revenus nets d'un exercice d'exploitation déterminé de la société étrangère contrôlée qui ne sont pas distribués au courant du même exercice d'exploitation ~~au contribuable~~ et qui proviennent de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal, sont à inclure dans le revenu net du contribuable. »

Le Conseil d'État se demande s'il s'agit d'une inadvertance.

Les autres modifications apportées à l'article 164*ter* n'appellent pas d'observation de la part du Conseil d'État.

Amendement 6

Les modifications apportées au libellé de l'article 168*bis* suivent les suggestions formulées par le Conseil d'État dans son avis du 13 novembre 2018 et n'appellent pas d'observation.

Amendements 7 à 11

Sans observation.

## Observations d'ordre légistique

Observation préliminaire

Le Conseil d'État constate avec grand regret que les auteurs ne donnent pas suite à la plupart des observations d'ordre légistique formulées dans son avis du 13 novembre 2018 et se doit d'insister sur l'importance de l'exactitude et de l'uniformité dans la présentation des dispositifs légaux ainsi que du respect de la cohérence des formulations. Partant, le Conseil d'État maintient

l'intégralité des observations d'ordre légistique comprises dans son avis du 13 novembre 2018.

Texte coordonné

En ce qui concerne l'amendement 8, le Conseil d'État se doit de constater qu'au texte coordonné de la loi en projet tenant compte des amendements sous avis, les auteurs omettent de supprimer l'ancien texte qu'il s'agit de remplacer. Partant, à l'article 3, alinéa 2, de la loi en projet, les termes « Il est ajouté un nouveau numéro 3a intercalé entre les numéros 3 et 4 et libellé comme suit : » sont à supprimer.

Ainsi délibéré en séance plénière et adopté à l'unanimité des 20 votants, le 11 décembre 2018.

| | |
|---|---|
| Le Secrétaire général, | Le Président, |
| s. Marc Besch | s. Georges Wivenes |