

Solidarité et politiques fiscales

Rapport luxembourgeois

Fatima CHAUCHE¹, Camille SEILLÈS²

Introduction

Contrairement au droit administratif général, principalement d'influence française, le droit fiscal luxembourgeois est, dans son principe et sa structure, inspiré par la fiscalité allemande. Cette filiation, que l'on retrouve plus particulièrement en matière d'impôt sur le revenu, a pour origine l'invasion allemande du territoire luxembourgeois en 1940. Invasion qui eut pour conséquence le remplacement de la législation fiscale alors en vigueur, principalement d'origine française et anglaise³, par diverses lois fiscales allemandes. Malgré la libération du pays en 1944, le législateur luxembourgeois fait le choix de maintenir la législation allemande dans un contexte d'urgence lié à la nécessité de reconstruire le pays⁴. Les lois fiscales allemandes applicables sur le territoire luxembourgeois sont, toutefois, partiellement abolies en 1967 à la suite de l'adoption de la loi concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* ». Cette loi, adoptée en langue française, avait initialement vocation à remplacer les lois fiscales allemandes héritées de la Seconde Guerre mondiale. En réalité, cette loi s'inspire fortement des lois allemandes qu'elle avait pour mission d'abolir⁵ et cohabite, à ce jour, avec certaines lois procédurales allemandes conservées telles quelles par le législateur luxembourgeois et donnant lieu à un corpus fiscal bilingue et échappant à toute codification⁶.

¹ Référendaire, Cour administrative (Luxembourg). Chargée de cours à l'Université de Luxembourg et à l'Université de Lorraine.

² Secrétaire Général, Association des Banques et Banquiers, Luxembourg.

³ Voir notamment Loi du 8 juillet 1913 portant révision de la législation sur l'impôt mobilier, (Mémorial A – n°44, 14 juillet 1913, p. 625) ; Loi du 26 novembre 1927 concernant l'impôt général sur le revenu, (Mémorial A – n°366, 3 décembre 1927, p. 875) ; J. Olinger, *Le droit fiscal, Introduction à l'étude du droit fiscal luxembourgeois*, 2^e édition, Études fiscales, 1994, p. 43.

⁴ Arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, (Mémorial A - n°10, 10 octobre 1944) : « [...] toutes les dispositions et mesures prises par l'ennemi avant le 10 septembre 1944 et relatives aux impôts, taxes, cotisations et droits [...], sont tenues pour valables et continuent à être appliquées [...] jusqu'à disposition ultérieure ».

⁵ Projet de loi n°571 portant réforme de l'impôt sur le revenu, Exposé du ministre du Trésor ; P. Majerus, *L'État luxembourgeois, Manuel de droit constitutionnel et de droit administratif*, 5e édition, 1983, p. 310 ; Administration des contributions, *Histoire de l'impôt direct au Grand-Duché de Luxembourg 1842-1992*, 1995, p. 117

⁶ *Abgabenordnung* vom 22. mai 1931, (loi générale des impôts); *Steueranpassungsgesetz* vom 16. Oktober 1934, (loi d'adaptation fiscale).

I. L'introduction de charges fiscales comme moyen de financement de politiques sociales ou de protection

1. La Constitution luxembourgeoise⁷, calquée sur la Constitution belge de 1831, consacre divers principes applicables à la matière fiscale. Ces principes constituent le fondement du système fiscal luxembourgeois et orientent la politique fiscale du législateur, bien que comme dans de nombreux États, le pouvoir fiscal est essentiellement l'œuvre de l'exécutif⁸. Parmi ces principes, nous citerons le principe de légalité⁹, selon lequel un impôt ne peut être établi que par une loi, le principe d'égalité¹⁰, qui interdit les privilèges en matière fiscale et le principe d'annualité¹¹, qui exige que les lois fiscales fassent l'objet d'un vote annuel par la Chambre des Députés.

S'il est vrai que le principe de solidarité n'est pas formellement consacré par les textes, il semble néanmoins sous-tendre divers principes du droit fiscal luxembourgeois, dont le principe d'égalité, principe fondamental de valeur constitutionnelle, ainsi que le principe du respect de la capacité contributive des citoyens.

D'après une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle luxembourgeoise, la mise en œuvre du principe d'égalité « suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure incriminée »¹². Dans un arrêt de 2000, la Cour Constitutionnelle a retenu, en matière de contributions sociales, que l'égalité devant les charges publiques constitue une application « particulière » du principe d'égalité devant la loi formulé à l'article 10bis de la Constitution¹³.

⁷ Constitution du Grand-Duché de Luxembourg du 17 octobre 1868, (Mémorial A – n°23, 22 octobre 1868, p. 220).

⁸ Voir en ce sens les statistiques de la Chambre des Députés portant sur le nombre de projets de loi en matière fiscale (contrairement au nombre de propositions de loi) : Compte rendu des Travaux de la Chambre des Députés du Grand-Duché de Luxembourg, Session ordinaire 2014-2015 ; A. Steichen, *La justice dans l'impôt, possibilités et limites de la justice dans l'imposition du revenu, montrées plus particulièrement à l'aide du système juridique luxembourgeois*, Cahiers de Droit II, Centre Universitaire Luxembourg, 1994, p. 45.

⁹ Art. 99 de la Constitution.

¹⁰ Art. 10bis, et plus particulièrement en matière fiscale l'article 101 de la Constitution.

¹¹ Art. 100 de la Constitution.

¹² Cour constitutionnelle, 13 novembre 1998, n° 2/98 du registre, (Mémorial A – n°102, 8 décembre 1998, p. 2500) ; Cour constitutionnelle, 20 décembre 2013, n° 106/2013 du registre, (Mémorial A – n° 2, 3 janvier 2014, p. 32)

¹³ Cour constitutionnelle, 5 mai 2000, n° 9/2000 du registre, (Mémorial A – n° 40, 30 mai 2000, p. 948).

Contrairement au principe d'égalité, le principe du respect de la capacité contributive n'est pas explicitement consacré par la Constitution. Il peut, toutefois être déduit de diverses dispositions consacrées par la LIR, et plus particulièrement de l'article 118 LIR qui prévoit les différentes tranches du barème de l'impôt progressif selon le revenu imposable propre à chaque contribuable. Le principe du respect de la capacité contributive peut être également extrait de l'article 127 LIR qui permet un abattement de revenu imposable du fait de charges dites extraordinaires. Cette hypothèse se vérifie notamment lorsque la « faculté contributive » du redevable est affectée en raison de charges extraordinaires et inévitables dont il n'a pu se soustraire durant l'année fiscale. La Cour administrative, dans un arrêt de 2015¹⁴, a également déduit ce principe de l'article 105 LIR, qui consacre le droit à la déduction de charges (frais d'obtention) engagées en vue de réaliser des revenus, et qu'elle a, par ailleurs, interprété comme relevant d'une concrétisation « *de l'exigence constitutionnelle de l'égalité devant les charges publiques* »¹⁵. Enfin, la reconnaissance de la solidarité, dans un sens plus générique, n'est pas ignorée par le droit fiscal luxembourgeois puisque ce dernier permet, conformément à l'article 112 LIR et à l'article 109, par. 3, la déduction fiscale de dons en espèces versés à des organismes reconnus d'utilité publique. La déduction annuelle de ces dons peut atteindre jusqu'à 20% du total des revenus nets du contribuable pour l'année fiscale (sans excéder 1.000.000,00 EUR). Les dons qui dépasseraient ces seuils peuvent faire l'objet d'un report et être déductibles sur les deux prochaines années d'imposition.

Ces dix dernières années, diverses mesures fiscales, souvent temporaires, ont été introduites en réponse aux difficultés engendrées par la crise économique de 2008¹⁶. Ces mesures ont été adoptées sans tension sociale notoire, à l'exception de quelques revendications syndicales, très souvent inaudibles dans un contexte de paix sociale issue d'un système politique luxembourgeois marqué historiquement par des gouvernements de coalition¹⁷.

¹⁴ Cour adm., 12 mai 2015, n°35642C du rôle, en accès libre sur www.justice.public.lu.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Loi portant introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique, (Mémorial A – n° 247, 31 décembre 2010, p. 4094).

¹⁷ Sur le système politique et démocratique luxembourgeois, voir L. Heuschling, P. Poirier, « L'opposition politique au Grand-duché de Luxembourg. Regards croisés, de science juridique et de science politique, sur une démocratie consociative », in *L'opposition politique*, J-P. Derosier (Ed.), LexisNexis, 2016.

Ainsi, en 2010, une contribution dite de crise a été introduite par le législateur en vue « *d'endiguer la détérioration des finances publiques* »¹⁸. Prélevée sur les revenus professionnels, de remplacement et du patrimoine des personnes physiques, à hauteur de 0,8% sur une assiette mensuelle ajustée¹⁹, cette contribution de crise, considérée comme un impôt personnel, devait, en principe, rapporter une recette budgétaire supplémentaire d'environ 85 millions d'euros. La contribution de crise, dont la perception était répartie entre le Centre commun de la sécurité sociale, ci-après « *CCSS* » et l'Administration des contributions directes, ci-après « *ACD* » a été supprimée à compter du 1^{er} janvier 2012.

En 2014, un impôt relativement semblable, sous la dénomination d'impôt d'équilibrage budgétaire temporaire, ci-après « *IEBT* », est introduit à compter du 1^{er} janvier 2015²⁰. Fixé à 0,5% des revenus professionnels, de remplacement et du patrimoine des personnes physiques, cet impôt s'applique sur une assiette identique à celle de la contribution de crise. Sa perception est également répartie entre l'ACD et le CCSS, et à l'instar de la contribution de crise, cet impôt *éphémère* sera également aboli dans un délai relativement bref, soit à compter de l'année d'imposition 2017²¹.

Enfin, il y a lieu également de mentionner l'existence d'un impôt dit de solidarité, plus communément désigné sous l'appellation de contributions au fonds pour l'emploi. Il s'agit en réalité d'une majoration du tarif de l'impôt sur le revenu par un taux variant selon le revenu imposable ajusté du redevable. À titre d'exemple, à partir de 2013, le taux de la majoration est de 7% et, au-delà d'un revenu imposable ajusté de 150.000 € en classes d'impôt 1 et 1a ou de 300.000 € en classe d'impôt 2, de 9%²². Cette majoration est également applicable dans la détermination de l'impôt dû par les sociétés. Cette majoration est de 7% à partir de 2013.

¹⁸ Projet de loi n°6166 portant introduction des mesures fiscales relatives à la crise financière et économique, exposé des motifs.

¹⁹ Dans le chef des salariés et des pensionnés, l'assiette mensuelle de la contribution de crise était réduite d'un abattement correspondant au salaire social minimum mensuel pour un ouvrier non qualifié âgé de 18 ans au moins. Pour les indépendants, l'abattement correspondait à trois quarts du salaire social minimum précédemment évoqué. Pour toute indication complémentaire sur le SSM de référence, voir l'historique des paramètres sociaux sur le site du Centre commun de la sécurité sociale luxembourgeoise : www.ccss.lu/cotisations/parametres-sociaux.

²⁰ Loi du 19 décembre 2014 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 2015, (Mémorial A – n°255, 24 décembre 2014, p. 4837).

²¹ Loi du 23 décembre 2016 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, (Mémorial A – n° 274, 27 décembre 2016, p. 5139).

²² ACD, Fonds pour l'emploi, www.impotsdirects.public.lu.

Le système fiscal luxembourgeois a généralement abordé la question du genre de manière indirecte. Si l'on s'intéresse à cette question d'un point de vue historique, il peut être rapporté que la législation fiscale a longtemps été le reflet d'une société patriarcale et conservatrice, où jusqu'en 2007, la seule communauté de vie reconnue, voire incitée par le système fiscal luxembourgeois, était le mariage²³. Dans la fiscalité luxembourgeoise, la question du genre est principalement apparue dans la terminologie employée dans les textes fiscaux. On fera par exemple référence au terme de « chef de famille » retenu pour désigner l'époux au sein du ménage ou l'expression selon laquelle le revenu réalisé par l'épouse est « un accessoire »²⁴ de la rémunération principale perçue par son époux. Un *toilettage* terminologique dans les années 1990 a ainsi apporté son lot de modifications symboliques au profit d'une dénomination plus neutre qui retient le terme générique de contribuable²⁵.

Si dans les faits la législation fiscale ne fait aucune distinction sur le seul fondement du genre, un des aspects du mécanisme de la retenue à la source, à savoir l'imposition forfaitaire du salaire, nonobstant le seuil de revenu perçu, s'applique principalement à l'endroit des femmes en ce qu'elles réalisent le revenu le moins élevé au sein de couples bi-actifs²⁶.

C'est également l'effet indirect de certaines mesures fiscales, dont celle du mécanisme du *splitting*,²⁷ appliqué à l'endroit des époux imposables conjointement, qui a incité le législateur luxembourgeois à adopté, à partir de janvier 2018, l'imposition individuelle sur option à l'endroit

²³ Sur l'historique de la fiscalité individuelle applicable aux différentes communautés de vie, voir F. Chaouche, *Communautés de vie et fiscalité individuelle au Grand-Duché de Luxembourg*, Revue européenne et internationale de droit fiscal, Bruylant, 2018.

²⁴ Projet de loi n° 3431 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, Session 1990-1991.

²⁵ Loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, (Mémorial A - n°70, 20 décembre 1990, p. 1013).

²⁶ Le prélèvement à la source est opéré en deux temps à l'endroit des couples mariés bi-actifs. Dans une telle hypothèse, le conjoint bénéficiant du salaire le plus stable (en pratique, le plus élevé) est imposé par application du mécanisme du *splitting* sur son seul salaire (application de la classe d'impôt 2). L'autre conjoint, considéré comme apporteur d'une rémunération « supplémentaire », est imposé de manière forfaitaire à un taux de 15% sur ses salaires indépendamment de leur montant.

²⁷ Selon l'art. 121 LIR le mécanisme du *splitting* est appliqué en trois étapes. Premièrement, le revenu imposable ajusté du couple marié est scindé en deux. Deuxièmement, l'impôt à charge des contribuables mariés est déterminé par application du barème de l'impôt sur le revenu (barème progressif) sur ce revenu scindé en deux. Troisièmement, l'impôt obtenu après application du barème sur le revenu scindé est multiplié par deux afin d'obtenir l'impôt total dû par les contribuables imposables en classe d'impôt 2.

des couples mariés. Cette consécration législative met un terme aux nombreuses tentatives infructueuses d'introduire l'imposition individuelle des époux mariés depuis les années 1950²⁸. L'imposition individuelle sur option est présentée comme contribuant « à l'égalité des chances et au renforcement de l'autonomie financière des femmes mariées »²⁹ en plus de constituer une des « mesures du gouvernement visant à promouvoir l'égalité entre femmes et hommes dans tous les domaines et à tous les niveaux de la société »³⁰. La méthode du *splitting* a longtemps fait l'objet de diverses critiques, et plus particulièrement au regard de la fiscalité personnelle au sein de couples bi-actifs. Cette méthode, si elle peut s'avérer particulièrement avantageuse dans le cas des couples mono-actifs, a néanmoins l'inconvénient d'imposer le revenu réalisé par l'épouse à hauteur du taux moyen applicable au revenu principal perçu par l'époux. Diverses études, dont une menée par la Commission européenne en 1984³¹, avaient incité les États membres à introduire un système individuel d'imposition en vue d'atténuer les inégalités des sexes en matière fiscale. Parmi les critiques formulées à l'encontre de l'imposition collective, certaines études concluaient que cette forme d'imposition pouvait être à l'origine d'une dissuasion du travail féminin.

II. Mesures nationales et internationales ayant comme but la protection de la solidarité à travers la fiscalité

2. Etat fondateur de l'Union européenne, membre de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) et centre financier international de premier plan, le Luxembourg est activement engagé dans l'élaboration et l'application des règles et standards internationaux visant à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales.

Cet engagement se traduit par une application des standards d'échange de renseignements en matière fiscale, à savoir l'échange sur demande, l'échange automatique et l'échange spontané, prévus dans le cadre de la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative

²⁸ Projet de loi n°571 portant réforme de l'impôt sur le revenu, Session 1955-1956, Adoption des articles 1 à 60, Allocution de M. Werner (ministre du Trésor) ; sur une étude complète de la question voir S. Trausch-Schoder, *L'imposition collective des époux, Analyse du problème et propositions de réforme*, Études fiscales, Éditions Saint-Paul, 2004.

²⁹ Projet de loi n°7020 portant mise en œuvre de la réforme fiscale 2017, Session ordinaire 2015-2016, p. 25.

³⁰ *Ibid.*

³¹ Commission of the European Communities, *Memorandum on income taxation and equal treatment from men and women*, December 1984.

mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE et signée à Strasbourg le 25 janvier 1988, ces principes étant encadrés, sous une forme étendue, en droit européen par la Directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après « *Directive coopération administrative* »³². Dans ce contexte, le Luxembourg a progressivement aligné, à compter de l'année 2010, l'ensemble de son réseau de conventions contre la double imposition au standard international en matière d'échange de renseignements sur demande³³, dont la mise en œuvre juridique et l'application pratique a été évaluée « *largely compliant* » (conforme pour l'essentiel) par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales dans le cadre du deuxième cycle d'évaluation par les pairs³⁴. En ce qui concerne l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, la Norme commune d'échange automatique élaborée par l'OCDE³⁵ est appliquée au Luxembourg avec effet au 1^{er} janvier 2016 en vertu d'une loi du 18 décembre 2015³⁶. A l'heure actuelle, le Luxembourg procède à l'échange des renseignements prévus avec 89 pays et territoires³⁷. Les évolutions précitées consacrent, en droit et en fait, des dérogations significatives à l'obligation au secret professionnel, plus particulièrement le secret bancaire, édictée à l'article 41 de la loi modifiée du 5 avril 1993 relative au secteur financier.

La Directive coopération administrative a par ailleurs introduit une obligation d'échange automatique entre Etats membres à compter du 1^{er} janvier 2015 concernant certaines catégories de revenus touchés dans un Etat membre par un contribuable résident dans un autre Etat membre et se rapportant aux périodes imposables à compter du 1^{er} janvier 2014³⁸. C'est ainsi que le Luxembourg procède, depuis le 1^{er} janvier 2015, à l'échange automatique des revenus professionnels et de pension ainsi que des jetons de présence touchés dans ce pays par des

³² Journal officiel de l'UE L 64, 11 mars 2011, p. 1-12

³³ Suivant l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

³⁴ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Peer Review Report on the Exchange of Information on Request, Luxembourg 2019 (Second Round), 2019

³⁵ OCDE, Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale, 2014

³⁶ Loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), (Mémorial A – n° 244, 24 décembre 2015, p. 5968)

³⁷ La liste des pays et territoires est définie par le règlement grand-ducal du 9 juillet 2018 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 15 mars 2016 portant exécution de l'article 2, paragraphe 4 de la loi du 18 décembre 2015 relative à la Norme commune de déclaration (NCD), (Mémorial A – n° 570, 10 juillet 2018)

³⁸ Directive coopération administrative, article 8

personnes résidentes dans un autre Etat membre de l'Union européenne³⁹. Lors de la Présidence luxembourgeoise du Conseil de l'Union européenne au second semestre 2015, un accord unanime des États membres a été trouvé afin de renforcer la coopération entre les États membres dans le domaine fiscal et décourager l'utilisation des décisions fiscales anticipées, ou « *rulings* », à des fins abusives. Ceci s'est traduit par l'adoption d'une nouvelle directive modifiant la Directive coopération administrative et transposée en droit national par une loi du 23 juillet 2016, permettant un échange automatique des décisions fiscales anticipées ainsi que les accords concernant les prix de transfert, ou « *advance pricing agreements* »⁴⁰. Deux modifications additionnelles de la Directive coopération administrative, visant, d'une part, à élargir le champ de l'échange automatique et obligatoire de renseignements dans le domaine fiscal en matière de documentation des prix de transfert des entreprises multinationales⁴¹ et, d'autre part, à garantir l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux⁴², ont été transposées en droit interne par une loi du 23 décembre 2016⁴³ et une loi du 1^{er} août 2018⁴⁴ respectivement⁴⁵.

En sus de l'adoption et de l'application des standards d'échange précités, le Luxembourg a, par une loi du 21 décembre 2018⁴⁶, transposé en droit national la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, ci-après la « Directive anti-évasion fiscale ». La directive prévoit l'application de cinq mesures concernant les domaines suivants : la limitation de la déductibilité des intérêts, l'imposition à la sortie, une clause anti-abus générale, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et des

³⁹ Loi du 26 mars 2014 portant transposition de l'article 8 de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (Mémorial A – n° 44, 31 mars 2014, p. 510)

⁴⁰ Directive (UE) 2015/2376 du 8 décembre 2015, Journal Officiel de l'UE L 322, 18 décembre 2015, p. 1-10

⁴¹ Directive (UE) 2016/881 du 25 mai 2016, Journal Officiel de l'UE L 146, 3 juin 2016, p. 1-5

⁴² Directive (UE) 2016/2258 du 16 décembre 2016, Journal Officiel de l'UE L 342, 16 décembre 2016, p. 1-3

⁴³ Loi du 23 décembre 2016 relative à la déclaration pays par pays, (Mémorial A – n° 280, 27 décembre 2016, p. 5920)

⁴⁴ Loi du 1^{er} août 2018 portant transposition de la directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 (...), (Mémorial A – n° 651, 6 août 2018)

⁴⁵ Pour une analyse plus détaillée de la Directive coopération administrative : C. Seillès, *L'échange automatique de renseignements en matière fiscale*, Revue Droit Bancaire et Financier, Larcier, 2017

⁴⁶ Loi du 21 décembre 2018 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 (...), (Mémorial A – n° 1164, 21 décembre 2018)

règles pour lutter contre les dispositifs hybrides⁴⁷. Dans ce contexte, la clause anti-abus générale énoncée au § 6 de la loi d'adaptation fiscale, *Steueranpassungsgesetz*, ci-après « *StAnpG* » a été revue de manière à ancrer dans la loi elle-même une définition plus précise de la notion d'abus en matière fiscale et de garantir la conformité de cette disposition avec la clause anti-abus générale reprise dans la directive⁴⁸. Le libellé originel de cette disposition, qui a été repris du droit allemand, n'avait en effet pas été modifié depuis son adoption et les éléments constitutifs de l'abus de droit en matière fiscale s'en trouvaient empreints de certaines fluctuations au gré de la jurisprudence. Il est néanmoins traditionnellement admis que la théorie de l'abus de droit en droit luxembourgeois permet à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, non motivées par des considérations économiques⁴⁹. Au-delà de la stricte transposition de la Directive anti-évasion fiscale en droit luxembourgeois, la loi précitée a apporté des précisions à deux dispositions législatives relatives à la définition d'établissement stable et la possibilité d'imposer des obligations qui seraient transformées en parts du capital social dont l'interprétation faite par des contribuables a pu conduire à des pratiques d'érosion de la base d'imposition et de transfert des bénéficiaires, voire aboutir à des situations de non-imposition de certains revenus. Ces deux dispositions se situent dans la lignée de l'objectif général poursuivi par la Directive anti-évasion fiscale, à savoir la lutte contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur⁵⁰.

Le Luxembourg est en outre signataire 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 bénéficiaires, signée à Paris, le 7 juin 2017, ci-après « *la Convention Multilatérale* ». On rappellera que le but de la Convention Multilatérale est de modifier l'application des conventions bilatérales contre la double imposition en vue de mettre en œuvre les standards minimums de prévention contre l'utilisation abusive des conventions fiscales et d'amélioration des règlements de différends identifiés dans le cadre du projet de lutte contre l'érosion de la base

⁴⁷ Pour un point de vue luxembourgeois sur la directive : D. Riedel, *La Directive anti-évasion fiscale : Nomen est omen ? Aperçu et conséquences pratiques de l'adoption de la directive « ATAD » (UE) 2016/1164 en date du 12 juillet 2016*, Jurisnews, Droit fiscal, n° 1-2/2017, Larcier, 2017

⁴⁸ Pour une analyse détaillée : S. Douénias, *Nouvelle disposition anti-abus générale*, *Revue générale de la fiscalité luxembourgeoise*, n° 2018/3, Larcier

⁴⁹ Voir notamment : J.-P. Winandy, *L'abus de droit et la simulation en droit fiscal luxembourgeois*, Publications de l'Université du Luxembourg, 2004

⁵⁰ Projet de loi n° 7318, Session ordinaire 2017-2018, p. 13

d'imposition et le transfert de bénéfices (projet BEPS). La Convention Multilatérale a été ratifiée par le Luxembourg par une loi du 7 mars 2019⁵¹, assortie des réserves et notifications émises par le Luxembourg au moment de la signature⁵². L'instrument de ratification y relatif a été déposé le 9 avril 2019. La modification la plus significative résultant de la Convention Multilatérale est l'introduction d'une règle fondée sur « l'objet principal des montages ou transactions » (« *principal purpose test* » ou « *PPT* ») dans les conventions fiscales conclues par le Luxembourg avec les autres pays signataires de la Convention Multilatérale. Ainsi, l'application d'une convention fiscale sera désormais conditionnée par de véritables motifs économiques justifiant une transaction ou l'interposition d'une société. De plus, le préambule des conventions fiscales sera modifié de manière à déclarer de manière spécifique que les conventions ne sont pas destinées à créer des possibilités de non-imposition. Dans ce contexte, on relèvera que le Luxembourg, tout comme un grand nombre d'autres pays signataires, a choisi de ne pas appliquer les autres dispositions prévues dans la Convention multilatérale destinées à empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales, pour autant que celles-ci revêtent un caractère optionnel⁵³. Le Luxembourg a également émis des réserves contre la plupart des mesures optionnelles visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable⁵⁴. En ce qui concerne les dispositifs hybrides, Le Luxembourg a pris l'option de ne pas accorder une exemption d'impôt, mais uniquement un crédit d'impôt, à des revenus qui auraient été exonérés ou sujet à un taux réduit d'imposition dans un autre Etat contractant en vertu d'une disposition de la convention fiscale applicable⁵⁵. En ce qui concerne la problématique des entités ayant une double résidence, le Luxembourg se réserve le droit de ne pas appliquer la solution proposée par la Convention Multilatérale, qui consiste à introduire un processus de détermination de la résidence fiscale d'un commun accord entre les pays contractants concernés⁵⁶. Le Luxembourg continuera donc à appliquer le critère du siège de direction effective pour déterminer la résidence d'une

⁵¹ Loi du 7 mars 2019 portant approbation 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, signée à Paris, le 7 juin 2017, (Mémorial A – n° 153, 14 mars 2019, p. 1)

⁵² Loi du 7 mars 2019 portant approbation 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, signée à Paris, le 7 juin 2017, (Mémorial A – n° 153, 14 mars 2019, p. 38)

⁵³ Convention Multilatérale, articles 8 à 11

⁵⁴ Convention Multilatérale, articles 12 à 15

⁵⁵ Convention Multilatérale, article 5

⁵⁶ Convention Multilatérale, article 4

société. Enfin, le Luxembourg a opté pour l'arbitrage obligatoire et contraignant dans les hypothèses prévues à cet effet dans la Convention Multilatérale⁵⁷.

Suite à l'adoption, en date du 5 décembre 2017, par le Conseil de l'Union européenne, des conclusions relatives à la liste UE de pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (ci-après la « Liste UE »)⁵⁸, l'ACD a pris certaines mesures visant à prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁵⁹. L'ACD déclare ainsi vouloir considérer avec une attention toute particulière les transactions des organismes à caractère collectif avec des entreprises liées situées dans des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales suivant la Liste UE. Les organismes à caractère collectifs sont à cette fin requis d'indiquer dans leur déclaration d'impôt s'ils ont eu des transactions avec des entreprises liées situées dans des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant sur la Liste UE, ceci à partir de l'année d'imposition 2018. L'administration appliquera un contrôle renforcé si l'organisme à caractère collectif a eu recours à des structures ou dispositifs faisant intervenir des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant sur la Liste UE.

Au-delà de l'application des standards internationaux visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, lesquels ont conduit à renforcer de manière significative les dispositions préexistantes de son droit interne, on relèvera que le Luxembourg contribue financièrement à l'initiative « Inspecteurs des Impôts sans Frontières »⁶⁰.

En ce qui concerne les obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines, il existe en droit interne une obligation de renseignement générale tant en matière d'impôt directs qu'indirects⁶¹. Celle-ci impose au contribuable, ainsi que subsidiairement aux tiers, de répondre à toute demande d'information de l'administration fiscale, même si aucune matière imposable n'est connue ou soupçonnée par celui-ci. Le domaine d'application des demandes de renseignements couvre toutes les informations utiles d'un point

⁵⁷ Convention Multilatérale, Partie VI

⁵⁸ Journal officiel de l'UE C 438, 19 décembre 2017, p. 5-24

⁵⁹ Circulaire du directeur des contributions L.G. – A n° 64 du 7 mai 2018

⁶⁰ Pour de plus amples détails : <http://www.tiwb.org/fr/Participer/Donneurs/>

⁶¹ En matière d'impôts directs, la matière est régie par les §§ 190 à 194 de la loi générale des impôts, *Abgabenordnung* ; en matière d'impôts indirects, on se référera à l'article 30 de la loi du 28 janvier 1948 tendant à assurer la juste et exacte perception des droits d'enregistrement et de succession.

de vue fiscal et qui se trouvent en possession du contribuable ou par des tiers, le seul obstacle au droit de communication étant le respect du secret professionnel de certaines personnes limitativement énumérées. Le défaut de réponse, les réponses insuffisantes ou dilatoires peuvent être sanctionnées par l'amende ou l'astreinte.

Le Luxembourg n'a pas, à ce jour, développé de régime collaboratif entre les contribuables et l'administration fiscale. A notre connaissance, le développement d'un tel régime ou la référence à une notion de « contribuable certifié » n'est pas actuellement à l'ordre du jour.

III. La solidarité dans le paiement de l'impôt comme mesure pour en assurer le recouvrement

3. La notion de solidarité fiscale n'est pas expressément définie par le législateur luxembourgeois. Toutefois, le sens cette notion peut être déduit de la fonction que la loi attribue au mécanisme de la solidarité fiscale et des circonstances dans lesquelles elle est amenée à intervenir.

Sur le fondement du § 7 StAnpG, la solidarité fiscale est essentiellement consacrée en tant que garantie de paiement en faveur de l'administration fiscale. En vertu de cette disposition, les personnes qui sont redevables d'une même dette fiscale sont qualifiées de débiteurs solidaires.

Cette *communauté* de débiteurs permet à l'administration fiscale d'engager le recouvrement de l'impôt auprès de plusieurs débiteurs, nonobstant la proportion des revenus réalisés par chacun d'entre eux⁶². En effet, chaque débiteur solidaire est redevable de l'intégralité de l'impôt dû et il est alors loisible aux bureaux d'imposition compétents d'engager des poursuites à l'encontre d'un des débiteurs solidaires ou à l'encontre de plusieurs d'entre eux⁶³. Il est ainsi formellement consacré que tous les débiteurs solidaires restent redevables de l'impôt en question jusqu'à ce qu'il soit acquitté par l'un ou plusieurs d'entre eux⁶⁴. Celui qui se serait ainsi

⁶² § 7 (2) StAnpG.

⁶³ § 7 (3) StAnpG.

⁶⁴ § 7 (2) StAnpG.

acquitté de l'intégralité de la dette fiscale pourra, en vertu de cette même disposition, se retourner contre les débiteurs solidaires communs de l'impôt recouvré⁶⁵.

La solidarité fiscale instituée par le § 7 StAnpG intervient principalement dans le recouvrement de l'impôt sur le revenu à l'endroit des époux ayant fait le choix d'une imposition commune⁶⁶. En raison de cette imposition dite collective, les deux époux (ou les partenaires qui sont éligibles à une imposition collective) sont débiteurs solidaires de la dette fiscale de leur ménage, nonobstant la capacité contributive de chacun des époux. Afin d'assurer le recouvrement de la dette fiscale, l'administration adresse à chacun des époux un bulletin d'imposition nominatif qui rappelle le montant de l'impôt dû au niveau du foyer fiscal. Il est important de préciser que cette solidarité fiscale ne s'applique pas aux époux ayant fait le choix de l'imposition individuelle, en vigueur au Luxembourg à compter de janvier 2018, puisque chaque époux reste responsable de son impôt déterminé à partir de ses propres revenus (imposition individuelle dite simple) ou à travers le mécanisme de la réallocation (l'imposition individuelle dite avec réallocation de revenus)⁶⁷.

Le mécanisme de la solidarité fiscale à l'endroit des couples mariés a donné lieu à de nombreuses difficultés pratiques de recouvrement de l'impôt. Ceci est particulièrement vrai en présence d'époux en cours de séparation ou de divorce. Très souvent, un des époux poursuivis par les services fiscaux ne pouvait s'acquitter de la dette réclamée. Dans ce contexte, de nombreuses réclamations ont été introduites auprès du directeur de l'administration des Contributions directes en vue de bénéficier d'une remise gracieuse d'une partie ou de la totalité de l'impôt⁶⁸. Ces difficultés de paiement ont également été recensées par le médiateur du Grand-Duché de Luxembourg dans ses rapports annuels après diverses saisines par des contribuables se disant incapables de s'acquitter de l'impôt réclamé par les services fiscaux sur le fondement de la solidarité fiscale⁶⁹.

⁶⁵ § 7 (3) StAnpG.

⁶⁶ Art. 3 LIR.

⁶⁷ Art. 3ter LIR.

⁶⁸ Ces demandes de dégrèvement sont introduites sur le fondement du § 131 AO.

⁶⁹ Rapports annuels d'activité du Médiateur du Grand-Duché de Luxembourg: Rapport annuel du 01/10/2005 au 30/09/2006, rapport annuel du 01/10/2011 au 31/12/2012, rapport annuel du 01/01/2013 au 31/12/2013. Ces rapports sont accessibles sur www.ombudsman.lu

Un tout autre contentieux, d'une ampleur considérable devant les juridictions administratives ces dernières années, se doit d'être relevé en matière de solidarité fiscale. Il s'agit de l'obligation faite aux représentants de personnes morales de s'acquitter personnellement de l'impôt dû par la société lorsqu'il est à constater dans leur chef une inexécution fautive des obligations fiscales de la société. En effet, conformément au § 103 de la loi générale des impôts, *Abgabenordnung*, ci-après « *AO* », les gérants de sociétés sont tenus de déclarer et de procéder au paiement des impôts dus dans les délais légaux. Lorsque ces obligations ne sont pas respectées par ces administrateurs, le § 109 AO permet de constituer le gérant comme codébiteur solidaire des arriérés d'impôt dû par la société, à la condition, toutefois, que sa gestion soit à qualifier de fautive. Dans l'hypothèse d'une inexécution fautive de la part de l'administrateur, un bulletin d'appel en garantie est alors émis à l'endroit du gérant négligent⁷⁰.

De ces quelques illustrations particulières du mécanisme de la solidarité fiscale, il y a lieu de relever que cette solidarité ne pourrait raisonnablement être qualifiée de subsidiaire comme cela peut être le cas dans le système fiscal espagnol évoqué dans le questionnaire. Le système luxembourgeois connaît plutôt une solidarité fiscale absolue qui s'applique à l'ensemble des personnes concernées par la dette fiscale et cela, jusqu'à son paiement, par l'un ou plusieurs des débiteurs solidaires désignés par la loi.

A la connaissance des auteurs de ce rapport, cette solidarité fiscale existe en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial communal, d'impôt sur la fortune mais également en matière de taxe sur la valeur ajoutée, ci-après « *TVA* ». Dans cette dernière matière, la solidarité du paiement de la taxe intervient également à la suite d'une inexécution fautive des obligations incombant aux dirigeants de droit ou de fait en charge de la gestion journalière de personnes morales. Cette inexécution fautive permet au directeur de l'Administration de l'enregistrement et des domaines et de la TVA, ci-après « *AEDT* » de recouvrer les taxes en souffrance par le biais de l'émission d'une décision d'appel en garantie⁷¹.

⁷⁰ Voir en ce sens Cour adm., 17 janvier 2019, n° 41583C du rôle ; Cour adm., 31 janvier 2019, n°41872C du rôle. Ces décisions sont en accès libre sur www.justice.public.lu.

⁷¹ Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, art. 67-2 et 67-3.

Qu'il s'agisse d'une dette en matière de fiscalité directe ou indirecte, l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à l'endroit des administrateurs de sociétés, permet aux administrations fiscales compétentes d'engager les procédures applicables en matière de recouvrement d'impôts⁷². Plus particulièrement en matière d'impôts directs, le Trésor a, à l'endroit des personnes dont la solidarité fiscale n'est pas contestée, la possibilité de recouvrer les impôts en souffrance par le biais d'une contrainte administrative, d'un privilège s'exerçant en priorité sur les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent et une hypothèque légale dispensée d'inscription sur tous les immeubles des redevables⁷³.

Il est à noter que la loi générale des impôts prévoit un mécanisme de réduction de l'impôt dû par les contribuables dont la responsabilité personnelle et solidaire est recherchée par l'administration fiscale. Hérité de lois procédurales allemandes, le § 131 AO permet au contribuable de s'adresser au directeur de l'administration des Contributions directes en vue d'obtenir une remise d'impôt voire sa restitution intégrale⁷⁴. L'accès à cette *tolérance* fiscale est subordonné à deux critères cumulatifs. Dans un premier temps, le contribuable ne doit pas contester la légalité de l'impôt qui lui est réclamé. En effet, toute contestation des bases d'imposition retenues par l'administration doit se faire à partir des dispositions légales spécifiques applicables en matière de réclamation contre les bulletins d'impositions émis⁷⁵. Dans un deuxième temps, le contribuable doit démontrer que le recouvrement de l'impôt en question pourrait, s'il venait à être exécuté, entraîner à son endroit une rigueur dite objective ou subjective.

En ce qui concerne la notion de rigueur objective, la jurisprudence administrative retient que la remise gracieuse fondée sur cette rigueur n'est admissible qu'à la condition « *qu'elle [soit] conforme à la volonté exprimée ou présumée du législateur. La décision à prendre doit tendre à*

⁷² Arrêté du 31 janvier 1871 portant règlement sur les poursuites administratives en matière de recouvrement des impôts, (Mémorial A – n°5, 4 février 1871, p. 9).

⁷³ Loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale, (Mémorial A – n°60, 6 décembre 1933, p. 869).

⁷⁴ J. Olinger, « Droit et équité en matière d'impôts directs, Examen de quarante années de jurisprudence du Conseil d'État, Comité du Contentieux, en matière de demandes en remise gracieuse des impôts directs » in *Diagonales à travers le droit luxembourgeois, Livre jubilaire de la Conférence Saint-Yves 1946-1986*, Saint-Paul, 1986, p. 521.

⁷⁵ Voir notamment § 92 (3) AO et 228 AO.

aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à régler la situation »⁷⁶. Quant à la rigueur subjective, cette dernière est appréciée à partir de considérations personnelles propres à la situation du contribuable. L'interprétation de ce critère tend à n'apprécier que les situations dans lesquelles le paiement de l'impôt compromettrait l'existence économique d'une société ou priverait une personne physique des moyens de subsistance indispensables⁷⁷.

Le délai pour l'introduction d'une demande de remise gracieuse, en vertu du § 131 AO, s'apprécie selon le § 153 AO⁷⁸. En application de cette dernière disposition, toute demande doit être introduite au plus tard avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit. À titre d'illustration, si un bulletin d'impôt était émis en date du 14 mars 2019, une demande de remise gracieuse devra être introduite, au plus tard, le 31 décembre 2020.

Dans le contexte du mécanisme de la remise gracieuse, il y a lieu de relever que dans un arrêt de mai 2018⁷⁹, la Cour constitutionnelle luxembourgeoise a dit pour droit que le fait que le § 131 AO ne s'applique pas à la TVA est conforme à la Constitution. Dans une question préjudicielle soulevée par le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, il était question de savoir si l'absence de remise gracieuse en matière de TVA, alors qu'il existe pareil mécanisme en matière de fiscalité directe (§ 131 AO), était conforme au principe constitutionnel d'égalité (Articles 10bis et 101 de la Constitution). Rappelant sa jurisprudence constante en matière d'appréciation du principe d'égalité⁸⁰, la Cour a considéré que les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu d'une part, et les redevables assujettis à la TVA, d'autre part, n'étaient pas objectivement comparables dans la mesure où *« les contribuables tenus au paiement d'impôts directs sont touchés directement dans leur patrimoine propre, tandis que les assujettis*

⁷⁶ Cour adm., 29 juillet 2015, n°35482C du rôle. Voir également Cour adm., 5 mars 2009, n°25022C du rôle. Ces décisions sont en accès libre sur www.justice.public.lu.

⁷⁷ Cour adm., 5 mars 2009, n°25022C du rôle ; Trib. adm., 28 mars 2018, n°40159 du rôle ; Trib. adm., 7 mai 1997, *Wammer*, n°9538 du rôle ; Trib. adm., 30 avril 1998, *Pepin*, n°10205 du rôle ; Trib. adm., 18 novembre 1998, *Centofanti*, n°10364 du rôle.

⁷⁸ §153 AO : „Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsmitteln zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anders bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind“.

⁷⁹ Cour constitutionnelle, 18 mai 2018, n°136 du registre (Mémorial A – n° 426, 30 mai 2018), décision en accès libre sur www.justice.public.lu.

⁸⁰ *Ibid.*, : « Considérant que la mise en œuvre de la règle constitutionnelle d'égalité suppose que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure invoquée ».

redevables de la TVA ne font que reverser à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines la TVA qu'ils ont préalablement facturée à leurs clients». Il ne pouvait, selon la Cour, dès lors raisonnablement exister de discrimination entre ces deux catégories de contribuables soumis à des obligations fiscales distinctes.

En matière d'extinction de la dette fiscale, relevons enfin qu'il n'existe pas de période de prescription spécifique à la responsabilité solidaire. La période de prescription applicable est alignée sur les dispositions générales applicables en matière de recouvrement des impôts directs. De manière générale, la créance du Trésor se prescrit par cinq ans⁸¹. Toutefois, ce délai peut être porté à dix ans en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse⁸².

⁸¹ Loi du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale, (Mémorial A – n°60, 6 décembre 1933, p. 869).

⁸² Loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions peuvent être interrompues, (Mémorial A – n°74, 22 décembre 1951, p. 1477).