



Circulaire du directeur des contributions¹
L.I.R. n° 168/2 du 31 mai 2022

L.I.R. n° 168/2

L.G. - A n° 64

Objet: Mesures défensives à l'égard des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales

Sommaire

- 1 Introduction
- 2 Critères déterminant l'inscription d'un pays ou territoire sur l'annexe I
- 3 Mesure défensive à caractère législatif
 - 3.1 Champ d'application
 - 3.1.1 Champ d'application personnel
 - 3.1.2 Champ d'application matériel
 - 3.2 Conditions d'application
 - 3.2.1 Le bénéficiaire des intérêts ou redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.
 - 3.2.2 L'organisme à caractère collectif qui est le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R.
 - 3.2.3 L'organisme à caractère collectif qui est le bénéficiaire des intérêts ou redevances est établi dans un pays ou territoire figurant sur l'annexe I
 - 3.3 Conséquences en cas de réunion des conditions d'application
 - 3.3.1 Règle de non-déductibilité
 - 3.3.2 Exception à la règle de non-déductibilité
 - 3.4 Entrée en vigueur
- 4 Mesures défensives à caractère administratif

¹ La présente circulaire remplace la circulaire L.G. - A n° 64 du 7 mai 2018.

1 Introduction

1. En date du 5 décembre 2017², le Conseil de l'Union européenne (ci-après « UE ») a approuvé des conclusions relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales. La liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, avec ses versions actualisées, est publiée au Journal officiel (ci-après « JO ») de l'UE en tant qu'« annexe I des conclusions du Conseil de l'Union européenne relatives à la liste révisée de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales ». Elle est désignée à l'article 168, numéro 5 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ci-après « L.I.R. »), tout comme dans la présente circulaire, comme annexe I.
2. Dans les conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017, il a également été convenu notamment de l'application de mesures défensives par les Etats membres à l'égard de pays et territoires tant qu'ils figurent sur l'annexe I. Les Etats membres ont été d'accord de veiller à l'application d'au moins une mesure défensive de nature administrative à l'égard des pays et territoires figurant sur l'annexe I. A la lumière de l'objectif des conclusions précitées, l'Administration des contributions directes (ci-après « ACD ») a émis en date du 7 mai 2018 la circulaire L.G. - A n° 64. Les directives y contenues sont reprises par la présente circulaire qui remplace la circulaire L.G. - A n° 64 du 7 mai 2018.
3. En date du 5 décembre 2019, le Conseil de l'UE a approuvé les lignes directrices du Groupe Code de Conduite (fiscalité des entreprises) concernant davantage de coordination en matière de mesures défensives dans le domaine fiscal (ci-après « lignes directrices »), contenues à l'Annexe 4 du rapport dudit Groupe de novembre 2019. Au-delà des mesures à caractère administratif décidées en décembre 2017, les Etats membres s'y sont engagés d'introduire au moins une mesure défensive de nature législative. C'est dans ce contexte que l'article 1^{er} de la loi du 10 février 2021 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mémorial A – N° 108 du 11 février 2021) (ci-après « loi du 10 février 2021 »), a ajouté un numéro 5 à l'article 168 L.I.R. qui introduit une mesure défensive dans la législation fiscale luxembourgeoise avec effet à partir du 1^{er} mars 2021. Le numéro 5 de l'article 168 L.I.R. prévoit la non-déductibilité des intérêts ou redevances dus à un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R. qui est une entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R. et qui est établi dans un pays ou territoire figurant sur l'annexe I, sauf si le contribuable apporte la preuve que l'opération à laquelle correspondent de telles dépenses est utilisée pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.
4. Tel que relevé aux paragraphes 8 et 9 des lignes directrices, les mesures défensives à caractère administratif et législatif représentent un ensemble d'instruments visant à encourager les pays et territoires non coopératifs à procéder effectivement aux changements positifs ayant pour effet de permettre leur retrait de l'annexe I.

2 Critères déterminant l'inscription d'un pays ou territoire sur l'annexe I

5. Le Conseil de l'UE a établi des critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (ci-après : « mesures anti-BEPS »), qui sont relevés à l'annexe V de ses conclusions adoptées le 5 décembre 2017, et qui sont utilisés pour évaluer les pays et territoires en vue de l'établissement de l'annexe I. Dans le cadre de cette évaluation, le respect, par les pays et territoires des critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, est déterminé de façon cumulative. Les pays et territoires doivent donc respecter l'ensemble de ces critères afin de ne pas figurer sur l'annexe I.

² Journal officiel de l'Union européenne C 438 du 19 décembre 2017, pages 5-24.

Il est à noter que le Conseil de l'UE procède régulièrement à des mises à jour de l'annexe I, sans que de telles mises à jour ne devraient, à partir de l'année 2020, avoir lieu plus que deux fois par année³. Ces mises à jour peuvent consister à ajouter ou à retirer un ou plusieurs pays ou territoires de l'annexe I.

6. Les critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS contenus à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017 sont les suivants :

1. Transparence fiscale

Afin d'être réputé respecter les principes de transparence fiscale, un pays ou un territoire doit remplir les trois critères suivants :

- a. Le pays ou le territoire doit s'être engagé à mettre en œuvre de manière effective la norme de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : « OCDE ») relative à l'échange automatique de renseignements (norme commune de déclaration) et avoir mis en place des mécanismes lui permettant d'échanger les renseignements avec l'ensemble des Etats membres;
- b. Le pays ou le territoire doit avoir obtenu au moins une notation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la norme de l'OCDE relative à l'échange de renseignements sur demande ;
- c. Le pays ou le territoire doit avoir adhéré à la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou disposer d'un réseau de mécanismes d'échange suffisamment large permettant l'échange de renseignements sur demande et l'échange automatique de renseignements avec tous les Etats membres.

2. Equité fiscale

Afin d'être réputé respecter les principes de l'équité fiscale, un pays ou un territoire doit remplir les deux critères suivants :

- a. Le pays ou le territoire ne doit pas appliquer des mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard des critères du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ;
- b. Le pays ou le territoire ne doit pas faciliter la création de structures ou de dispositifs « offshore » destinés à attirer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.

3. Mise en œuvre des mesures anti-BEPS

Afin d'être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, un pays ou un territoire doit s'être engagé à respecter les normes anti-BEPS minimales, adoptées dans le cadre de l'OCDE, et à les mettre en œuvre de manière cohérente.

Il convient de relever que les normes anti-BEPS minimales comprennent :

- des dispositions pour prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales ;
- le combat contre les pratiques fiscales dommageables ;
- la mise en œuvre des déclarations pays par pays ; et
- l'amélioration des mécanismes de règlement des différends (procédures amiables).

³ Conclusions du Conseil de l'UE du 12 mars 2019.

3 Mesure défensive à caractère législatif

3.1 Champ d'application

3.1.1 Champ d'application personnel

7. L'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique aux organismes à caractère collectif passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités (ci-après « contribuables »), c'est-à-dire aux collectivités résidentes, et aux collectivités non résidentes pour leur revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R.

3.1.2 Champ d'application matériel

8. L'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique à deux genres de dépenses, à savoir des intérêts et des redevances, dont il apporte aussi des définitions aux alinéas 3 et 4.
9. Le terme « intérêts » employé dans le numéro 5 désigne les intérêts et arrérages dus qui se rapportent à des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les intérêts et arrérages d'obligations d'emprunts, y compris les primes et lots attachés à ces titres. Les pénalisations pour paiement tardif ne sont pas considérées comme des intérêts au sens de ce numéro.
10. Le terme « redevances » employé dans le numéro 5 désigne les rémunérations de toute nature dues pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.
11. Il est à signaler que les définitions des termes intérêts et redevances reprises au numéro 5 de l'article 168 L.I.R. ont une couverture qui est similaire dans une large mesure à celle des définitions de ces termes consacrées au niveau de l'UE, à savoir à l'article 2 de la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, et au niveau de l'OCDE, à savoir aux articles 11 et 12 du modèle de convention de l'OCDE.
12. De manière générale, les contribuables susceptibles d'être visés par la règle de non-déduction des intérêts ou redevances prévue à l'article 168, numéro 5 L.I.R., sont obligés de tenir une comptabilité d'engagement. Selon la méthode de la comptabilité d'engagement, les transactions et les événements sont comptabilisés au moment où ils se produisent et non pas uniquement lors du paiement ou du recouvrement effectifs. Au sujet des obligations comptables en matière fiscale, il est référé à la circulaire du directeur des contributions L.G. - A n° 63 du 15 septembre 2017.

Sont partant à retenir comme intérêts ou redevances dus, dans le chef des contribuables qui tiennent une comptabilité d'engagement, les charges d'intérêts ou de redevances engagées (engagements) lors d'un exercice d'exploitation, sans considération de la date de paiement de ces charges. Lorsqu'une comptabilité d'engagement est tenue, la règle de non-déductibilité s'applique donc aux intérêts et redevances couvrant la période durant laquelle il y a application de l'article 168, numéro 5 L.I.R.

Exemple 1:

Soit une collectivité résidente A qui doit des intérêts au titre d'un emprunt à une collectivité B, qui est une entreprise liée et qui est établie dans le pays X. L'emprunt s'élève à 100 000 000 euros et le taux d'intérêt est de 2%. Les intérêts sont payés chaque année le 1^{er} mars. La collectivité A clôt son exercice d'exploitation régulièrement au 31 décembre.

La dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2022 est celle publiée au JO de l'UE du 12 octobre 2021. Supposons que le pays X y figure nouvellement.

Supposons que la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2023 serait celle publiée au JO de l'UE du 1^{er} décembre 2022, et que le pays X continuerait à y figurer.

Supposons encore que la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2024 serait celle publiée au JO de l'UE du 1^{er} octobre 2023, et que le pays X en serait retiré.

Solution :

La règle de non-déductibilité ne s'applique pas à l'année 2021 concernant le pays X. Ainsi, elle ne s'applique pas aux intérêts dus par la collectivité A lors de l'exercice 2021 (l'exercice d'exploitation de la collectivité A cadrant avec l'année civile).

La règle de non-déductibilité s'applique à partir du 1^{er} janvier de l'année 2022 concernant le pays X, et ceci pendant toute l'année. Concernant l'exercice 2022, la règle de non-déductibilité s'applique ainsi aux intérêts dus par la collectivité A durant la période du 1^{er} janvier au 31 décembre de l'année 2022, à savoir 2 000 000 euros.

La règle de non-déductibilité cesse de s'appliquer à partir du 1^{er} octobre de l'année 2023 concernant le pays X. Concernant l'exercice 2023, la règle de non-déductibilité s'applique ainsi aux intérêts dus par la collectivité A durant la période du 1^{er} janvier au 30 septembre de l'année 2023, à savoir 1 500 000 euros [100 000 000 x 2% x (9/12)].

La règle de non-déductibilité s'applique donc aux intérêts dus par la collectivité A à la collectivité B pour la période du 1^{er} janvier 2022 au 30 septembre 2023, à savoir à un total de 3 500 000 euros qui se décompose en un montant d'intérêts de 2 000 000 euros au titre de l'exercice d'exploitation 2022 et un montant d'intérêts de 1 500 000 euros au titre de l'exercice d'exploitation 2023, et ceci indépendamment de la date de paiement en question (en l'occurrence chaque année le 1^{er} mars).

3.2 Conditions d'application

13. L'article 168, numéro 5 L.I.R. pose trois conditions qui doivent être remplies cumulativement. Le bénéficiaire des intérêts ou redevances doit être un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R. (point 3.2.1), qui est une entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R. (point 3.2.2) et qui est établi dans un pays ou territoire figurant à l'annexe I (point 3.2.3).

3.2.1 Le bénéficiaire des intérêts ou redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.

14. Afin d'analyser si la première condition contenue à l'article 168, numéro 5, lettre a) L.I.R. est remplie, il convient de déterminer qui est le bénéficiaire des intérêts ou des redevances (point 3.2.1.1) et d'analyser si le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R. (point 3.2.1.2).

3.2.1.1 *La détermination de celui qui est le bénéficiaire des intérêts ou des redevances*

15. Il convient d'analyser d'abord qui est le bénéficiaire des intérêts ou des redevances.

Il est clarifié par l'article 168, numéro 5, lettre a), 2^e phrase L.I.R. qu'il y a lieu de prendre en considération le bénéficiaire effectif au cas où le bénéficiaire n'est pas le bénéficiaire effectif. Il convient donc de vérifier si le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est aussi le bénéficiaire

effectif. Si celui qui est le récipiendaire des intérêts ou redevances n'en est pas le bénéficiaire effectif, il y a lieu de prendre en considération le bénéficiaire effectif.

16. Il s'agit de s'orienter aux règles du droit fiscal luxembourgeois aux fins de la détermination du bénéficiaire ainsi que de l'analyse si le bénéficiaire qualifie aussi de bénéficiaire effectif.
17. En droit fiscal luxembourgeois, un élément de revenu est imputé à celui - à savoir à la personne physique soumise à l'impôt sur le revenu ou à la collectivité soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités - qui réunit les faits constitutifs du revenu en question (article 6, alinéa 1^{er} L.I.R. et article 159, alinéa 2 L.I.R.).

Un organisme au sens de l'article 175 L.I.R. n'a pas de personnalité juridique distincte de celle des associés. Sous l'aspect du droit luxembourgeois, il ne constitue pas un sujet fiscal, de sorte à ne pas être imposé dans son propre chef, mais dans le chef de ses associés. Un organisme au sens de l'article 175 L.I.R. ne peut donc pas être bénéficiaire d'intérêts ou de redevances au sens de l'article 168, numéro 5 L.I.R., mais ce sont les associés, qui détiennent des parts dans l'organisme visé à l'article 175 L.I.R. ou qui en détiennent à travers un ou plusieurs organismes visés à l'article 175 L.I.R., qui sont à prendre en considération en tant que bénéficiaires d'intérêts ou de redevances au sens de l'article 168, numéro 5 L.I.R.

18. En matière d'impôt sur le revenu luxembourgeois, il est encore de principe que l'appréciation des faits et circonstances se fait sur la base de critères économiques. Ainsi, au regard du droit fiscal luxembourgeois, le bénéficiaire effectif des intérêts ou redevances est celui auquel les intérêts et redevances sont imputables réellement sur le plan économique. Il ressort partant que l'utilisation de l'expression « bénéficiaire effectif » par l'article 168, numéro 5, lettre a), 2^e phrase L.I.R. clarifie que la règle de non-déductibilité vise les intérêts ou redevances dus à une collectivité qui bénéficie économiquement des intérêts ou redevances en question.
19. Il s'ensuit qu'il s'agit de partir du principe que celui qui est considéré comme étant le bénéficiaire des intérêts ou des redevances au sens de l'article 168, numéro 5 L.I.R. devrait, en général, pouvoir être considéré aussi comme étant le bénéficiaire effectif des intérêts ou redevances. Toutefois, s'il se dégage de la réalité économique que le récipiendaire des intérêts ou des redevances ne se confond pas avec l'organisme à caractère collectif qui bénéficie économiquement des intérêts ou redevances, c'est l'organisme à caractère collectif qui bénéficie économiquement des intérêts et redevances qui est à considérer pour l'application de la règle de non-déductibilité. La clarification contenue à l'article 168, numéro 5, lettre a), 2^e phrase L.I.R. qu'il y a lieu de prendre en considération le bénéficiaire effectif vise ainsi à garantir l'application de la règle de non-déductibilité dans le cas où celui qui est le récipiendaire d'intérêts ou de redevances n'en est pas le bénéficiaire effectif.

Par exemple, celui qui agit dans le cadre d'une relation d'agent ou d'autre mandataire n'est pas à considérer comme le bénéficiaire effectif des intérêts ou redevances alors qu'il n'est pas celui qui bénéficie réellement des intérêts ou redevances sur le plan économique. Les intérêts ou redevances perçus par cet intermédiaire bénéficient réellement à celui qui est le bénéficiaire effectif. La règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. vient s'appliquer aux intérêts ou redevances perçus par cet intermédiaire si le bénéficiaire effectif est une collectivité, qui est une entreprise liée au contribuable et qui est établie dans un pays ou territoire figurant sur l'annexe I, et ceci indépendamment du pays ou territoire dans lequel l'intermédiaire est établi (c'est-à-dire indépendamment qu'il soit établi le cas échéant dans un pays ou territoire ne figurant pas à l'annexe I).

3.2.1.2 La détermination si le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.

20. La règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique aux intérêts ou redevances dus par le contribuable à une collectivité au sens de l'article 159 L.I.R. qui est établie à l'étranger (à savoir dans un pays ou territoire figurant à l'annexe I). Autrement dit, elle s'applique si le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.

La règle de non-déductibilité n'est pas applicable si le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances est une personne physique.

Il s'agit donc d'analyser si le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R. Si le bénéficiaire des intérêts ou des redevances n'est pas le bénéficiaire effectif, il y a lieu de prendre en compte le bénéficiaire effectif (point 3.2.1.1), et d'analyser si le bénéficiaire effectif des intérêts ou des redevances est un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.

21. Afin de déterminer si un organisme étranger constitue un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R., il convient d'analyser, sur base des caractéristiques propres de l'organisme étranger telles qu'elles résultent des dispositions légales et statutaires y applicables, si l'organisme étranger correspond à une collectivité énumérée à l'article 159 L.I.R. Si cette analyse au regard du droit fiscal luxembourgeois aboutit à la conclusion que l'organisme étranger constitue un sujet fiscal au sens de l'article 159 L.I.R., la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. est applicable.
22. Alors qu'un organisme au sens de l'article 175 L.I.R. ne constitue pas un sujet fiscal, il ne peut pas être bénéficiaire d'intérêts ou de redevances au sens de l'article 168, numéro 5 L.I.R., mais ce sont les associés qui sont à prendre en compte (point 3.2.1.1).

Les revenus d'un organisme visé à l'article 175 L.I.R. sont, sous l'aspect du droit fiscal luxembourgeois, à attribuer aux associés, proportionnellement à la quote-part de parts qu'ils détiennent dans l'organisme visé à l'article 175 L.I.R. ou à la quote-part de parts qu'ils en détiennent à travers un ou plusieurs organismes visés à l'article 175 L.I.R. Sous condition qu'ils soient aussi les bénéficiaires effectifs des intérêts ou redevances, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique dans la mesure où ces associés sont des collectivités au sens de l'article 159 L.I.R. qui sont établies dans un pays ou territoire figurant à l'annexe I. Elle s'applique le cas échéant à la quote-part d'intérêts ou de redevances leur revenant.

Exemple 2:

Soit une société anonyme résidente qui doit des intérêts de 100 000 euros à une société civile étrangère. La société civile étrangère est détenue à hauteur de 60% par l'organisme étranger C, et à hauteur de 40% par D, une personne physique. L'organisme C est établi dans le pays X qui figure sur l'annexe I. L'organisme C constitue, sous l'aspect du droit fiscal luxembourgeois, un organisme à caractère collectif au sens de l'article 159 L.I.R.

La société civile étrangère n'a, au regard du droit fiscal luxembourgeois, pas de personnalité juridique distincte de celle de ses associés. Les associés C et D sont à considérer comme bénéficiaires des intérêts dus. Une quote-part de 60% des intérêts est à attribuer à C et une quote-part de 40% est à attribuer à D. Sur les intérêts dus par la société anonyme résidente de 100 000 euros, (60% / 100 000) 60 000 euros ne sont pas déductibles en vertu de l'article 168, numéro 5 L.I.R.

3.2.2 L'organisme à caractère collectif qui est le bénéficiaire des intérêts ou redevances est une entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R.

23. Afin d'analyser si la deuxième condition contenue à l'article 168, numéro 5, lettre b) L.I.R. est remplie, il convient de déterminer si la collectivité au sens de l'article 159 L.I.R. qui est le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est une entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R.

Or, aux termes de l'article 56 L.I.R. deux entreprises sont des entreprises liées lorsque l'une d'entre elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises.

3.2.3 L'organisme à caractère collectif qui est le bénéficiaire des intérêts ou redevances est établi dans un pays ou territoire figurant sur l'annexe I

24. Afin d'analyser si la troisième condition contenue à l'article 168, numéro 5, lettre c) L.I.R. est remplie, il convient de déterminer si la collectivité au sens de l'article 159 L.I.R. qui est le bénéficiaire des intérêts ou des redevances est établie dans un pays ou territoire figurant à l'annexe I.
25. A cette fin, il s'agit de dégager s'il y a, en se référant à la version déterminante de l'annexe I, application, ou cessation de l'application, de la mesure défensive de l'article 168, numéro 5 L.I.R. concernant le pays ou territoire dans lequel l'organisme à caractère collectif est établi (point 3.2.3.1.), et, le cas échéant, quel est le moment de la prise d'effet de l'application de la mesure défensive ou de sa cessation (point 3.2.3.2).

3.2.3.1 *La version annuelle de l'annexe I déterminant l'application ou la cessation de l'application de l'article 168, numéro 5 L.I.R.*

26. Les pays et territoires envers lesquels l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique, continue à s'appliquer, ou cesse de s'appliquer, sont déterminés en fonction d'une seule version par année de l'annexe I.
27. La disposition du numéro 5 de l'article 168 L.I.R. s'applique à partir du 1^{er} mars 2021 concernant les pays et territoires inscrits sur l'annexe I, dans sa dernière version, telle que publiée au JO de l'UE au 1^{er} mars 2021. Partant, la version initiale de l'annexe I à prendre en compte est celle qui a été publiée au JO de l'UE du 26 février 2021.
28. Concernant les années subséquentes, la disposition du numéro 5 de l'article 168 L.I.R. s'applique à partir du 1^{er} janvier de chaque année qui suit concernant les pays et territoires qui figurent à l'annexe I, dans sa dernière version au 1^{er} janvier de l'année subséquente en question, telle que publiée au JO de l'UE à cette date, ceci donc pour la première fois à partir du 1^{er} janvier 2022.

Ainsi, seule la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier de chaque année qui suit permet de déterminer quels sont les pays et territoires envers lesquels l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique (c'est-à-dire quels sont les pays et territoires qui sont concernés nouvellement par la règle de non-déductibilité), continue à s'appliquer (c'est-à-dire quels sont les pays ou territoires qui demeurent concernés par la règle de non-déductibilité), ou cesse de s'appliquer (c'est-à-dire quels sont les pays ou territoires qui ne sont plus concernés par la règle de non-déductibilité). Lorsqu'il y a plus d'une mise à jour de l'annexe I pendant une année, une éventuelle version antérieure de l'annexe I en cours d'année est sans pertinence pour déterminer quels sont les pays ou territoires envers lesquels l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique, continue à s'appliquer, ou cesse de s'appliquer. Il est toutefois à noter, pour le cas où un pays ou territoire ne figure plus à l'annexe I dans sa dernière version de l'année, qu'une version antérieure de l'annexe I publiée pendant la même

année peut avoir un impact quant à la détermination du moment à partir duquel la mesure défensive cesse de s'appliquer (point 3.2.3.2.).

Il convient de noter qu'à partir du 1^{er} janvier 2022, c'est la version de l'annexe I publiée au JO de l'UE du 12 octobre 2021 qui est à prendre en compte alors qu'elle constitue la dernière version de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2022. A partir du 1^{er} janvier de chaque année qui suit, c'est la dernière version de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier de l'année subséquente en question qui est à prendre en compte.

Exemple 3 :

Supposons qu'un pays A qui figure à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE du 1^{er} décembre 2022 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2022, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE), serait retiré de l'annexe I dans la version ultérieure qui serait publiée au JO de l'UE le 15 mars 2023. Supposons que le pays A serait ensuite ajouté de nouveau sur l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE le 1^{er} octobre 2023 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2023, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE).

Etant donné que le pays A figurerait à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2024, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R., applicable pendant toute l'année 2023 concernant le pays A, continuerait à s'y appliquer à partir du 1^{er} janvier de l'année 2024.

Exemple 4 :

Supposons qu'un pays B qui ne figure pas à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE du 1^{er} décembre 2022 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2022, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE), serait ajouté à l'annexe I dans la version ultérieure qui serait publiée au JO de l'UE le 15 mars 2023. Supposons que le pays B serait ensuite retiré de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE le 1^{er} octobre 2023 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2023, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE).

Etant donné que le pays B ne figurerait pas à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2024, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R., non applicable pendant toute l'année 2023 concernant le pays B, n'y serait pas non plus applicable à partir du 1^{er} janvier de l'année 2024.

3.2.3.2 Les modalités de l'application et de la cessation de l'application de l'article 168, numéro 5 L.I.R.

29. Il s'agit de décrire dans le présent point le moment de la prise d'effet de l'application de la mesure défensive ou de sa cessation.
30. La disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique à partir du 1^{er} mars 2021 concernant les pays et territoires figurant à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE le 26 février 2021.

Elle s'applique à partir du 1^{er} janvier de chaque année qui suit concernant les pays et territoires qui figurent à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE le 1^{er} janvier de l'année subséquente en question. Il peut s'agir tant de pays et territoires nouvellement ajoutés sur l'annexe I que de pays et territoires qui continuent à figurer sur l'annexe I (auxquels la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. continue à s'appliquer).

Exemple 5 :

Supposons qu'un pays C est nouvellement ajouté sur l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE du 12 octobre 2021 (qui est la dernière version de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2022).

Etant donné que le pays C figure à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2022, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique à partir du 1^{er} janvier de l'année 2022 concernant le pays C.

31. La disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. cesse de s'appliquer concernant un pays ou un territoire lorsque ce pays ou ce territoire ne figure plus à l'annexe I, dans sa dernière version au 1^{er} janvier d'une année subséquente, telle que publiée au JO de l'UE à cette date.
32. La cessation de l'application de la disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. prend effet dès la date de publication au JO de l'UE de l'annexe I dans sa dernière version au 1^{er} janvier d'une année subséquente, telle que publiée au JO de l'UE, sur laquelle le pays ou le territoire ne figure plus.

Exemple 6:

Supposons qu'un pays D qui figure à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE du 12 octobre 2021, serait retiré de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE le 1^{er} décembre 2022 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2022, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE).

Etant donné que le pays D ne figurerait plus à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2023, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. cesserait de s'appliquer concernant le pays D. La cessation prendrait effet à partir du 1^{er} décembre 2022.

33. Lorsque le pays ou le territoire en question, qui ne figure plus à l'annexe I, dans sa dernière version au 1^{er} janvier, telle que publiée au JO de l'UE à cette date, ne figure déjà plus sur une version antérieure de l'annexe I au cours de la même année, la cessation de l'application de la disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. prend déjà effet à partir d'une date antérieure à la date de publication au JO de l'UE de l'annexe I dans sa dernière version visée ci-avant.

En effet, dans le cas d'une version antérieure de l'annexe I au cours de la même année opérant pour la première fois le retrait du pays ou territoire en question, la disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. cesse de s'appliquer déjà dès la date de publication au JO de l'UE de l'annexe I, dans une telle version antérieure opérant le retrait du pays ou territoire en question.

La dernière version de l'annexe I au 1^{er} janvier de chaque année, telle que publiée au JO de l'UE à cette date, est elle-seule décisive pour déterminer si la mesure défensive cesse de s'appliquer envers un certain pays ou territoire (point 3.2.3.1). Partant, il y a lieu d'analyser, dans une première étape, si une cessation de l'application de la disposition de l'article 168, numéro 5 L.I.R. concernant un certain pays ou territoire se dégage de la dernière version de l'année de l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE. Dans le cas où une cessation envers un certain pays ou territoire résulte de cette dernière version de l'année de l'annexe I, il y a lieu de vérifier, dans une seconde étape, si une éventuelle prise d'effet anticipée de cette cessation envers le pays ou territoire en question est susceptible d'entrer en ligne de compte, ceci en examinant s'il y a eu une version antérieure de l'annexe I au cours de la même année qui a déjà opéré le retrait du pays ou territoire en question pour la première fois.

Exemple 7 :

Supposons qu'un pays E qui figure à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE du 1^{er} décembre 2022 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2022, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE), ne figurerait plus à l'annexe I telle que publiée au JO de l'UE le 1^{er} octobre 2023 (qui constituerait, en ce qui concerne l'année 2023, la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE). Supposons encore que le retrait du pays E aurait déjà été repris pour la première fois au cours de l'année 2023 par une version antérieure de l'annexe I qui aurait été publiée au JO de l'UE le 15 mars 2023.

Etant donné que le pays E ne figurerait plus à la dernière version de l'annexe I publiée au JO de l'UE au 1^{er} janvier 2024, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. cesserait de s'appliquer concernant le pays E (conclusion de la 1^{re} étape de l'analyse). Après examen si une éventuelle prise d'effet anticipée de la cessation entrerait en ligne de compte (2^e étape de l'analyse), il est conclu que la cessation prendrait effet en l'occurrence déjà à partir du 15 mars 2023.

3.3 Conséquences en cas de réunion des conditions d'application

3.3.1 Règle de non-déductibilité

34. L'article 168, numéro 5 L.I.R. établit la règle de non-déductibilité des intérêts ou redevances, selon laquelle les intérêts ou redevances dus par le contribuable ne sont pas déductibles dans leur intégralité, lorsque les trois conditions de l'article 168, numéro 5 L.I.R. sont remplies.

Par exception, si le contribuable apporte la preuve que ces intérêts ou redevances correspondent à une opération qui est mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique, la règle de non-déductibilité de l'article 168, numéro 5 L.I.R. ne s'applique pas (point 3.3.2).

35. Reste à préciser que les intérêts désignés comme non déductibles au titre de l'article 168, numéro 5 L.I.R. sont exclus du champ d'application de l'article 168*bis* L.I.R.

3.3.2 Exception à la règle de non-déductibilité

36. Si le contribuable démontre que l'opération à laquelle correspondent les intérêts ou redevances dus dans les conditions de l'article 168, numéro 5 L.I.R. est utilisée pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique, la règle de non-déductibilité ne s'applique pas, et ces montants sont admis à être portés en déduction, sous réserve de l'application, le cas échéant, d'autres dispositions de la L.I.R. limitant ou excluant la déduction de ces intérêts ou redevances.

Le contribuable qui invoque l'exception à la règle de non-déductibilité doit être en mesure de fournir au bureau d'imposition compétent tous les éléments de nature à démontrer que l'opération à laquelle correspondent les intérêts ou redevances a été mise en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique, et notamment de mettre à sa disposition toutes pièces justificatives qui sont susceptibles d'appuyer les explications par lui fournies.

Il ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, puissent être considérés comme réels et présentant un avantage économique suffisant au-delà d'un éventuel bénéfice fiscal obtenu à travers l'opération.

Les conditions de mise en œuvre de l'exception à la règle de non-déductibilité sont appréciées par le bureau d'imposition compétent au cas par cas à la lumière des circonstances de fait.

37. Il est à noter qu'une demande de décision anticipée peut être introduite afin de savoir si l'exception à la règle de non-déductibilité peut s'appliquer, c'est-à-dire si les motifs invoqués à l'appui d'une opération envisagée par le contribuable à laquelle correspondent les intérêts ou redevances dus dans les conditions de l'article 168, numéro 5 L.I.R. sont considérés comme des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

Les demandes de décisions anticipées sont soumises à la procédure du paragraphe 29a de la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung ») et du règlement grand-ducal du 23 décembre 2014.

3.4 Entrée en vigueur

La loi du 10 février 2021 est entrée en vigueur le 1^{er} mars 2021. La mesure défensive de l'article 168, numéro 5 L.I.R. s'applique donc aux intérêts ou redevances dus par un contribuable à partir du 1^{er} mars 2021 si les conditions d'application du numéro 5 de l'article 168 L.I.R. sont remplies, et ceci d'ailleurs indépendamment de la date de clôture d'exercice retenue par le contribuable.

4 Mesures défensives à caractère administratif

38. Les mesures défensives à caractère administratif faisant l'objet de la présente circulaire s'appliquent aux organismes à caractère collectif passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités, c'est-à-dire aux collectivités résidentes, et aux collectivités non résidentes pour leur revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R.
39. Dans l'objectif notamment de prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires et comme prévu à l'Annexe III, point B.1. a) et c) des conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017, les services de ACD considéreront avec une attention toute particulière les transactions des organismes à caractère collectif avec des entreprises liées au sens de l'article 56 L.I.R. situées dans des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant à l'annexe I. Ainsi, les organismes à caractère collectif sont requis d'indiquer dans leur déclaration d'impôt s'ils ont eu des transactions avec des entreprises liées au sens de l'article 56 L.I.R. situées dans des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant à l'annexe I. Aux fins des mesures défensives à caractère administratif, l'annexe I dans son état à la fin de l'exercice d'exploitation concerné est déterminante.
40. Le détail des transactions en question, à savoir notamment le montant total et le relevé des revenus et dépenses liés à ces transactions avec des entreprises liées au sens de l'article 56 L.I.R. situées dans des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant à l'annexe I, ainsi que le relevé des créances sur et des dettes envers de telles entreprises situées dans des pays ou territoires non coopératifs à des fins fiscales figurant à la liste de l'UE, doit être tenu à la disposition du service compétent de l'ACD en cas de demande dans le cadre de l'instruction de la déclaration d'impôt et, le cas échéant, d'un contrôle sur place ou d'un contrôle approfondi. Le service compétent 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 à l'annexe I.
41. Les mesures défensives à caractère administratif qui s'inscrivent dans un but de contrôle renforcé ciblant de manière spécifique les transactions avec des entreprises liées établies dans un pays ou territoire figurant à l'annexe I s'appliquent au-delà et indépendamment de l'application ou non de la mesure défensive à caractère législatif de l'article 168, numéro 5 L.I.R.
42. Les mesures défensives à caractère administratif sont applicables à partir de l'année d'imposition 2018.

Luxembourg, le 31 mai 2022

Le directeur des contributions,

