



L.G. - Conv. D.I. n° 60

**Objet: Modalités de mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les
conventions fiscales bilatérales conclues par le Luxembourg**

Sommaire :

1. Introduction
2. Introduction de la procédure amiable
 - 2.1. Accès à la procédure amiable
 - 2.2. Autorité compétente
 - 2.3. Informations et documents
3. Modalités d'application de la procédure amiable
 - 3.1. Mesures permettant l'engagement d'une procédure amiable
 - 3.2. Délai à respecter
 - 3.3. Date d'ouverture de la procédure amiable
 - 3.4. Déroulement de la procédure amiable
 - 3.5. Clôture de la procédure amiable
 - 3.6. Suivi
4. Les intérêts et les pénalités
5. Suspension des procédures de recouvrement
6. Procédure amiable concernant l'interprétation ou l'application d'une convention fiscale
7. Elimination de la double imposition dans des cas non prévus par une convention fiscale
8. Arbitrage
9. Articulation de la procédure amiable avec d'autres procédures et recours
 - 9.1. Articulation de la procédure amiable avec la procédure de vérification
 - 9.2. Articulation avec les recours administratifs ou juridictionnels tendant à contester les impositions
 - 9.3. Articulation des procédures amiables prévues par les conventions fiscales et celles tombant sous le champ d'application de la convention européenne d'arbitrage

1. Introduction

La procédure amiable est une procédure non juridictionnelle qui est indépendante des voies de recours de droit interne. Elle a pour but d'éliminer les doubles impositions juridiques et économiques. Les autorités compétentes s'efforcent de résoudre les cas de double imposition sans obligation de résultat à moins que la convention ne prévoise le recours à l'arbitrage obligatoire et contraignant.

Elle est fondée sur des stipulations spécifiques des conventions fiscales, le plus souvent rédigées en des termes identiques ou comparables à ceux de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune qui, de fait, prévoit plusieurs types de procédures amiables. En effet, les dispositions de l'article 25 s'appliquent:

- lorsque les contribuables sont en désaccord avec les autorités fiscales concernant leur situation fiscale; il s'agit des cas où une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions d'une convention fiscale;
- lorsque l'interprétation ou l'application d'une convention fiscale soulève des doutes ou difficultés; ou
- lorsque les autorités compétentes veulent se concerter afin d'éliminer une double imposition dans les cas non prévus par une convention fiscale.

La présente circulaire a pour objet de présenter les modalités de mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales bilatérales conclues par le Luxembourg.

2. Introduction de la procédure amiable

2.1. Accès à la procédure amiable

L'accès à la procédure amiable doit être aussi large que possible pour les contribuables remplissant les conditions. L'accès est à accorder lorsqu'il y a une application d'une disposition anti-abus prévue soit par une convention fiscale, soit par le droit interne. Par ailleurs, dans le cadre d'un contrôle fiscal aucune transaction ne pouvant être conclue entre les autorités fiscales luxembourgeoises et un contribuable afin de clôturer ce contrôle, l'accès à la procédure amiable sera garanti dans tous les cas.

L'accès à la procédure amiable est accordé pour les cas de prix de transfert ainsi que pour tous les autres cas où on est ou on sera en présence d'une imposition non conforme à une convention fiscale.

L'accès à la procédure amiable dans le cas d'ajustements effectués dans un autre Etat à l'initiative d'un contribuable de bonne foi constitue un cas particulier. Dans ce cas, un contribuable est autorisé par le droit interne d'un Etat à modifier dans certaines circonstances une déclaration fiscale déjà déposée pour ajuster soit le prix d'une transaction entre entreprises associées, soit les bénéfices attribuables à un établissement stable afin de se conformer au principe de pleine concurrence. L'ajustement initié est considéré comme étant de bonne foi s'il reflète la volonté du contribuable de déclarer correctement les revenus imposables résultant d'une transaction entre entreprises associées ou les bénéfices imputables à un établissement stable et si le contribuable a par ailleurs rempli, dans les délais et de manière appropriée, toutes les obligations lui incombant au titre de ces revenus ou bénéfices imposables en application du droit fiscal des deux Etats concernés. Dans ces circonstances, l'accès à la procédure amiable est accordé par le Luxembourg au contribuable. L'article 25 permet en effet aux autorités compétentes de se concerter afin d'éliminer la double imposition.

L'accès à la procédure amiable pour les cas multilatéraux est accordé. Lorsqu'une telle demande est présentée à l'autorité compétente luxembourgeoise, celle-ci transmet les documents et informations nécessaires aux autres autorités compétentes concernées.

Par contre, l'accès à la procédure amiable peut, entre autres, être refusé lorsque:

- le délai à respecter pour introduire une procédure amiable est dépassé;
- le critère de la résidence n'est pas rempli dans le cas où le paragraphe 1 de l'article réglementant la procédure amiable stipule que le contribuable doit soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont il est un résident.

Lorsque le recours à la procédure amiable est refusé il y a lieu d'en informer le contribuable. Par ailleurs, une notification est à faire à l'autre autorité compétente en mentionnant les raisons ayant motivé cette décision.

2.2. Autorité compétente

Les autorités compétentes des Etats contractants sont désignées dans la convention fiscale. En ce qui concerne le Luxembourg, il s'agit du Ministre des Finances ou de son représentant autorisé.

En pratique, les demandes de procédures amiables sont à adresser:

- au Comité de direction pour toutes les procédures amiables, ou
- à la Division économique pour les cas de prix de transfert, ou
- à la Division relations internationales pour tous les autres cas.

Le Comité de direction ainsi que les deux divisions font partie de la Direction de l'Administration des contributions directes située à L-2982 Luxembourg, 45, boulevard Roosevelt.

2.3. Informations et documents

Les informations et documents suivants sont à joindre à la demande de procédure amiable:

- l'identité de la ou des personnes concernées, il s'agit notamment du nom, de l'adresse, du numéro d'identification personnelle ou de la date de naissance ainsi que de tout autre élément permettant d'identifier le ou les contribuables;
- l'année ou les années d'imposition en cause;
- la convention fiscale concernée y compris le ou les articles qui, de l'avis du contribuable, ont été appliqués de manière incorrecte;
- une description de tous les faits pertinents à l'affaire ainsi que la transmission des documents à l'appui de ces faits;
- une analyse de la question ou des questions à régler par la procédure amiable;
- une copie des avis d'imposition et des propositions de rectification ou documents équivalents conduisant à la double imposition alléguée.

Par ailleurs, il y a lieu:

- d'indiquer si cette demande de procédure amiable a également été soumise à l'autre autorité compétente concernée;
- d'indiquer si la ou les questions à régler ont déjà été traitées p. ex. dans une décision fiscale anticipée, un accord préalable en matière de prix de transfert ou dans un jugement rendu par un tribunal ou une cour;
- d'indiquer si un recours administratif ou judiciaire a été ou sera déposé;
- de confirmer que les documents et informations transmis sont exacts et d'indiquer que tout autre élément d'information ou de document requis sera transmis ou communiqué en temps voulu.

Des informations et documents supplémentaires peuvent être demandés en cas de besoin par l'autorité compétente luxembourgeoise. Il y a lieu de relever que le bien-fondé de la demande peut être considéré comme étant non justifié lorsque le contribuable ne fournit pas la totalité des informations et documents supplémentaires demandés dans le délai de deux mois.

3. Modalités d'application de la procédure amiable

La demande d'ouverture d'une procédure amiable doit, en principe, être adressée à l'autorité compétente de l'Etat dont le contribuable est un résident à moins que son cas relève de l'application du paragraphe 1 de l'article concernant la non-discrimination (article 24 du modèle de convention fiscale de l'OCDE). Dans ce cas, la demande doit être adressée à l'autorité compétente de l'Etat dont il possède la nationalité. Certaines conventions fiscales permettent également que la demande peut être adressée à l'une ou l'autre autorité compétente. Il y a lieu de se référer de cas en cas à la disposition conventionnelle respective.

3.1. Mesures permettant l'engagement d'une procédure amiable

La procédure amiable peut être demandée lorsque le contribuable « *estime que les mesures prises par un Etat ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme aux dispositions de la convention* » (modèle de convention fiscale de l'OCDE, article 25-1).

L'ouverture de la procédure amiable est donc subordonnée à l'intervention préalable d'une mesure administrative qui peut entraîner soit une imposition immédiate, soit une imposition future suffisamment précise dans son principe (contribuable et impôt concernés, années en cause, motivations de l'imposition) pour permettre aux autorités compétentes d'apprécier le risque d'imposition non conforme à la convention.

S'agissant du Luxembourg, la mesure administrative concernée s'entend entre autres de :

- la notification d'un bulletin portant fixation d'un impôt conformément aux §§ 100a et 210 alinéa 1 de la loi générale des impôts modifiée (AO);
- la notification d'un bulletin portant fixation de la base d'imposition en application du § 213 alinéa 2 AO;
- la vérification d'un contribuable où il s'avère probable que la vérification va aboutir à une imposition non conforme à la convention.

3.2. Délai à respecter

Généralement, le cas doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une telle imposition non conforme. Le point de départ de ce délai doit être interprété de la manière la moins restrictive possible pour le contribuable. Par ailleurs, le délai peut varier en fonction des conventions fiscales. Il y a donc lieu de se rapporter au texte de la convention concernée.

3.3. Date d'ouverture de la procédure amiable

Lorsque l'autorité compétente du Luxembourg a été saisie d'une demande de procédure amiable, elle doit, en principe, en informer l'autre autorité compétente dans un délai de 4 semaines à compter de la réception de cette demande. Cette notification doit comprendre au moins les éléments suivants:

- l'identification du ou des contribuables;
- les années d'imposition concernées;
- la description du ou des différends;
- la date de réception de la demande du contribuable ainsi que le cas échéant la lettre d'accompagnement.

La date d'ouverture de la procédure amiable sera:

- une semaine à compter de la date de la notification faite par l'autorité compétente du Luxembourg à l'autre autorité compétente ou 5 semaines à compter de la réception de la demande du contribuable, selon la date qui vient en premier ; sauf
- lorsque l'autorité compétente du Luxembourg reçoit une demande de procédure amiable qui ne comporte pas l'ensemble des informations et documents nécessaires conformément au point 2.3. de la présente circulaire, et si l'autorité compétente du Luxembourg demande que lui soient transmis ces informations et/ou documents sous deux mois à compter de la réception de la demande de procédure amiable, dans ce cas, la date d'ouverture sera la date telle que prévue au tiret précédent ou la date à laquelle les informations et/ou documents manquants seront reçus, selon la date qui vient en dernier.

L'autorité compétente du Luxembourg doit informer l'autre autorité compétente au sujet de cette date d'ouverture.

3.4. Déroulement de la procédure amiable

a) Phase interne

Lorsque l'autorité compétente du Luxembourg a été saisie régulièrement d'une demande de procédure amiable, elle doit juger si les informations et documents requis lui ont été transmis en totalité et si l'objection du contribuable paraît fondée.

Si les documents et informations nécessaires pour analyser le cas n'ont pas été transmis en totalité par le contribuable, elle invite celui-ci, en principe dans un délai de 2 mois suivant la réception de la requête, à lui fournir les informations et documents complémentaires spécifiques dont elle a besoin.

Si le bien-fondé de la demande n'est pas reconnu, elle doit en informer le contribuable ainsi que l'autre autorité compétente lorsque la convention fiscale en question ne prévoit pas que la demande peut être formulée auprès de l'autorité compétente de l'un ou l'autre Etat contractant en indiquant les raisons qui sont à la base de cette décision.

Si, par contre, la demande du contribuable est jugée recevable par l'autorité compétente du Luxembourg, elle doit analyser dans une première phase si elle peut trancher la demande unilatéralement parce que la mesure qui entraîne ou entraînera une imposition non conforme à la convention a été prise par ses services fiscaux. Si tel est le cas, elle en informe le bureau d'imposition compétent qui doit procéder aux ajustements, redressements ou dégrèvements nécessaires dans les plus brefs délais. Le contribuable est également informé des mesures prises afin d'éliminer la double imposition.

Un échange de vue et de renseignements avec l'autre autorité compétente peut évidemment avoir lieu si celui-ci s'avère utile. Par ailleurs, elle informe l'autre autorité compétente sur la date d'ouverture et de clôture de cette demande.

b) Phase internationale

Si, au contraire, l'autorité compétente du Luxembourg n'est pas en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, elle est obligée de contacter l'autorité compétente de l'autre Etat afin de résoudre le cas par voie d'accord amiable (modèle de convention fiscale de l'OCDE, article 25-2).

Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et que le Luxembourg est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition (p. ex. lorsque le rehaussement a été notifié par les services de l'administration fiscale luxembourgeoise), l'autorité compétente du Luxembourg s'engage à transmettre une prise de position à l'autorité compétente de l'autre Etat contractant concerné. Cette prise de position doit répondre aux arguments avancés par le contribuable ainsi qu'exposer les fondements et motifs de la position adoptée par le Luxembourg.

Lorsqu'une procédure amiable a été engagée et qu'un autre Etat est à l'origine de l'événement qui a généré la situation de double imposition, l'autorité compétente du Luxembourg demande à l'autre autorité compétente les raisons qui sont à la base de cet événement et s'efforce de répondre à la position de l'autorité compétente étrangère en principe dans un délai de 6 mois. Ce délai peut varier compte tenu de la complexité du cas en question.

Les prises de position des autorités compétentes sont à la base de leurs discussions afin de résoudre les cas. Elles ne sont pas liées par une obligation de résultat mais s'efforcent de trouver une solution satisfaisante. Toutefois, si une convention fiscale prévoit une procédure

d'arbitrage qui est obligatoire et contraignante, il existe un mécanisme qui permet d'obtenir un accord sur les points où les autorités compétentes n'ont pas pu trouver un accord.

Par ailleurs, des commissions mixtes peuvent être instaurées regroupant des représentants des autorités compétentes des deux Etats contractants (modèle de convention fiscale de l'OCDE, article 25-4). Ces réunions constituent un outil efficace et permettent en principe d'accélérer le processus de règlement des différends.

3.5. Clôture de la procédure amiable

L'autorité compétente du Luxembourg saisie de la demande de procédure amiable doit adresser une communication officielle (généralement sous forme de lettre) informant le contribuable du résultat de sa demande. Les résultats de la demande peuvent être de la nature suivante:

- recours à la procédure amiable refusé;
- objection non justifiée;
- objection résolue par recours selon le droit interne;
- allègement consenti de façon unilatérale;
- aucun accord trouvé entre les autorités compétentes;
- accord partiel ou accord sur tous les points trouvé par les autorités compétentes.

La date de clôture correspond à la date d'une telle communication officielle informant le contribuable du résultat de sa demande.

Lorsque les autorités compétentes sont parvenues à un accord le contribuable a la possibilité de faire connaître sa position en respectant le délai qui lui a été fixé:

- a) il accepte la solution proposée:

En cas d'acceptation, le contribuable doit:

- se désister de tout recours administratif ou juridictionnel qui est en relation avec les impositions faisant l'objet de l'accord trouvé, et
- renoncer à toute procédure tendant à contester la décision amiable intervenue.

Dans ce cas, la solution proposée doit être mise en œuvre par les autorités compétentes des Etats concernés.

Le Luxembourg applique l'accord trouvé quels que soient les délais prévus par son droit interne en ce qui concerne les ajustements/redressements à la baisse. Par contre, les ajustements/redressements à la hausse ne sont possibles que dans les limites des délais de prescriptions du droit interne. L'autorité compétente en informe par écrit sans délai le bureau

d'imposition compétent qui doit procéder aux redressements nécessaires afin de mettre en œuvre cet accord dans les plus brefs délais.

b) il refuse la solution proposée ou ne répond pas dans le délai fixé:

L'accord auquel les autorités compétentes sont parvenues n'est pas mis en œuvre et la situation du contribuable est réglée dans chaque Etat concerné selon l'interprétation de son droit interne et de la convention fiscale.

L'autorité compétente du Luxembourg informera l'autre autorité compétente de la position du contribuable si elle a été saisie initialement de la demande.

Par ailleurs, le contribuable a toujours la possibilité de retirer sa demande de procédure amiable. La procédure amiable est alors considérée comme étant clôturée au moment où l'autorité compétente du Luxembourg reçoit une notification du contribuable l'informant de ce retrait. L'autorité compétente du Luxembourg en informera l'autre autorité compétente. La date de clôture correspond à la date de la notification par laquelle le contribuable a informé l'autorité compétente du retrait de sa demande.

Lorsque la convention ne prévoit pas un mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ont la possibilité de clôturer la procédure amiable sans parvenir à un accord de sorte que la double imposition n'est pas éliminée. L'autorité compétente initialement saisie en informe le contribuable comme indiqué ci-dessus.

3.6. Suivi

Une note est adressée au bureau d'imposition compétent lorsque l'allégement est consenti de façon unilatérale ou lorsqu'un accord a été trouvé par les autorités compétentes. Le bureau est tenu de prendre dans les plus brefs délais possibles les mesures nécessaires (rectification du bulletin d'impôt, décompte annuel, etc.) afin de mettre en œuvre l'allégement unilatéral ou l'accord trouvé. Par ailleurs, le bureau d'imposition confirme à l'autorité compétente la date de la mise en œuvre de la mesure prise.

4. Les intérêts et les pénalités

Les intérêts et les pénalités ne sont pas traités au Luxembourg comme faisant partie des impôts visés par une convention fiscale de sorte qu'ils ne tombent pas dans le champ d'application de la procédure amiable.

Cependant, lorsqu'une imposition est annulée au Luxembourg ou lorsqu'elle est redressée avec une cote d'impôt réduite suite à une procédure amiable, les intérêts et les pénalités qui sont accessoires à cette imposition sont en principe annulés ou redressés proportionnellement lorsqu'ils sont liés directement à cette imposition.

5. Suspension des procédures de recouvrement pendant la durée de la procédure amiable

Le sursis à exécution est réglé par le § 251 AO. Celui-ci ne peut être demandé qu'en cas de réclamation introduite par le contribuable et doit être accordé par le bureau d'imposition compétent. Par conséquent, le sursis à exécution ne peut pas être accordé à un contribuable sur base de la procédure amiable.

6. Procédure amiable concernant l'interprétation ou l'application d'une convention fiscale

Cette procédure amiable qui est prévue par le paragraphe 3 de l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE a pour objet de résoudre par voie d'accord amiable toute difficulté ou de lever toute incertitude liée à l'interprétation ou à l'application d'une convention fiscale. Ces accords ont pour but d'apporter des orientations utiles aux contribuables permettant ainsi de prévenir de nouveaux différends. Ils se rapportent à des questions générales concernant tous les contribuables ou des catégories de contribuables.

Ces accords sont en principe publiés au Luxembourg par le biais d'une circulaire.

7. Elimination de la double imposition dans des cas non prévus par une convention fiscale

Les autorités compétentes des Etats concernés peuvent se concerter en vertu du paragraphe 3 de l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE afin d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par une convention fiscale. Ceci peut être le cas lorsqu'une personne résidente d'un Etat tiers a des établissements stables dans les deux autres Etats concernés.

8. Arbitrage

Lorsqu'une convention fiscale prévoit une procédure d'arbitrage (modèle de convention fiscale de l'OCDE, article 25-5), il existe un mécanisme obligatoire et contraignant pour régler les différends existants. Le processus d'arbitrage est déclenché par la personne ayant

soumis le cas lorsque les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord permettant de résoudre le cas dans un délai prévu par la convention fiscale.

Les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable entre les autorités compétentes des Etats contractants.

9. Articulation de la procédure amiable avec d'autres procédures et recours

9.1. Articulation de la procédure amiable avec la procédure de vérification

L'accès à la procédure amiable ne peut pas être refusé à un contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal.

La Division relations internationales et la Division économique agissent de manière indépendante dans le cadre des procédures amiables par rapport à la Division révisions qui est en charge de la vérification et du contrôle des contribuables.

9.2. Articulation avec les recours administratifs ou juridictionnels

Les conventions fiscales stipulent, conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du modèle de convention de l'OCDE, qu'une personne peut introduire une procédure amiable indépendamment des recours prévus par le droit interne des Etats concernés.

Par conséquent, un contribuable peut demander l'ouverture d'une procédure amiable prévue par une convention fiscale et exercer les recours administratifs et juridictionnels prévus par le droit interne de sorte que les deux procédures peuvent se dérouler simultanément.

Lorsque les autorités compétentes trouvent un accord dans le cadre de la procédure amiable afin de redresser une imposition non conforme aux dispositions d'une convention fiscale avant qu'une décision ne soit prise dans le cadre du recours administratif ou juridictionnel, l'exécution de l'accord trouvé est soumise à la condition que le contribuable se désiste de son recours (voir point 3.5. de la présente circulaire).

Lorsqu'une décision juridictionnelle définitive est prononcée avant qu'un accord à l'amiable ne soit trouvé, l'autorité compétente luxembourgeoise est en mesure de poursuivre la procédure amiable mais elle doit tenir compte du jugement intervenu et ne peut pas aggraver la situation du contribuable.

9.3. Articulation des procédures amiables prévues par les conventions fiscales et celles tombant dans le champ d'application de la convention européenne d'arbitrage

Une personne peut demander simultanément l'ouverture d'une procédure amiable dans le cadre d'une convention fiscale bilatérale et de la convention européenne d'arbitrage. Dans cette hypothèse, chaque procédure est menée selon les règles qui lui sont propres.

En pratique, lorsqu'une demande d'ouverture de procédure amiable est formulée et recevable dans le cadre des deux conventions, la phase d'instruction et de discussion avec l'autre autorité compétente sera menée de façon globale avec celle-ci.

Luxembourg, le 28 août 2017

Le directeur des contributions,

A handwritten signature in blue ink, consisting of a horizontal line at the top, a vertical line on the left, and a horizontal line extending from the vertical line to the right, with a small vertical tick at the end.