



Circulaire du directeur des contributions
L.G. – n° 19 du 22 février 2019

L.G. - n° 19

Objet : Critères contenus au § 16, alinéa 5 StAnpG permettant de déterminer si un contribuable résident dispose d'un établissement stable dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale et justificatif

I. Introduction

La vérification de l'existence d'un établissement stable (« ES ») exige une analyse détaillée des faits et circonstances propres à chaque cas particulier afin de déterminer si les critères posés par l'alinéa 1^{er} du § 16 StAnpG sont remplis. Dans les cas où cette analyse concerne l'existence d'un ES situé dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale (convention D.I.), la vérification de l'existence d'un ES se fait sur la base des critères retenus dans ladite convention. Dans la mesure où une convention D.I. ne définit pas les termes permettant de trancher s'il existe ou non un ES dans un Etat contractant, les parties contractantes peuvent se référer à leur droit interne pour déterminer le sens conféré à ces termes. Il en résulte qu'il n'est pas rare qu'il existe des divergences de vue entre les parties contractantes pour ce qui concerne l'interprétation d'une convention D.I. et notamment l'existence d'un ES dans un Etat contractant. Ces divergences de vue peuvent entraîner qu'un même revenu est soit imposable dans les deux Etats contractants, soit n'est imposable dans aucun desdits Etats.

Dans la première situation, le recours à la procédure amiable prévue dans le modèle de convention D.I. de l'OCDE devrait permettre de résoudre ces problèmes d'interprétation. A partir de la version du modèle de convention de l'OCDE d'avril 2000, ledit modèle renferme encore un dispositif à son article 23a.4. permettant de régler la deuxième situation. En effet, dans les cas où la double imposition est évitée par la méthode d'exemption (avec ou sans réserve de progressivité), l'article 23a.4. retient notamment que si un Etat contractant applique les dispositions de la convention D.I. pour exempter un revenu ou un élément de fortune imposable dans cet Etat, le droit d'imposition revient à l'autre Etat. Suite à l'introduction de l'article 23a.4. dans le modèle de convention D.I. de l'OCDE, le Luxembourg a inclus ledit dispositif dans les conventions D.I. négociées depuis lors. A ce jour, une quarantaine des conventions D.I. renferment une disposition calquée sur l'article 23a.4. du modèle de convention D.I.

Dans ce contexte, il échet de ne pas confondre cette situation avec la situation où le droit interne d'un Etat contractant empêche celui-ci d'exercer son droit d'imposition soit parce que le revenu ne constitue pas un revenu imposable au sens du droit interne de cet Etat, soit parce que le revenu bénéficie d'un régime de faveur.

Aux termes de l'article 5.1. du modèle de convention D.I. de l'OCDE, l'expression « ES » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. La vérification de l'existence ou non d'une installation fixe d'affaires ne devrait pas poser de problèmes significatifs dans la plupart des cas. Le point décisif est la signification qu'il échet d'accorder aux termes « *par laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ».

Bien que ce principe de base soit incontesté, l'expérience montre que son interprétation par les Etats membres de l'OCDE n'est pas homogène et ceci en dépit du fait que l'article 3 du modèle de convention D.I. de l'OCDE, qui renferme les définitions générales, a été complété dans le cadre de la mise à jour du modèle de convention D.I. publiée en avril 2000 en y insérant la définition des termes « entreprise », « activité » et « affaires ».

Le nouvel alinéa 5 du § 16 StAnpG introduit par la loi du 21 décembre 2018 1) transposant la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ; 2) modifiant la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ; 3) modifiant la loi modifiée du 1^{er} décembre 1936 concernant l'impôt commercial (« Gewerbesteuer-gesetz ») ; 4) modifiant la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 (« Steueranpassungsgesetz ») ; 5) modifiant la loi générale des impôts modifiée du 22 mai 1931 (« Abgabenordnung »)¹ vise à mettre fin à des conflits d'interprétation résultant de l'interaction entre les dispositions de droit interne et les dispositions d'une convention D.I. concernant l'expression « ES ».

II. Critères en vue de la détermination de l'existence d'un ES dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention D.I.

Le § 16, alinéa 5 StAnpG retient dans la première phrase qu'en présence d'une convention D.I., les seuls critères à retenir pour déterminer si un contribuable résident dispose d'un ES dans un tel Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention D.I. sont ceux retenus dans cette convention.

Il précise ensuite dans la deuxième phrase qu'à moins qu'une disposition explicite de la convention D.I. ne s'y oppose, un contribuable dispose seulement d'un ES dans un tel Etat contractant si l'activité exercée dans cet autre Etat considérée isolément constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale dans cet Etat.

Il ressort ainsi de ces deux phrases notamment qu'il appartient au contribuable qui se prévaut de l'existence d'un ES dans un Etat contractant, et ceci même si la

¹ [Mémorial A – N° 1164 du 21 décembre 2018](#)

convention D.I. contient une définition (spécifique) permettant de trancher si un résident dispose ou non d'un ES dans l'autre Etat contractant, de justifier que l'activité exercée dans cet autre Etat considérée isolément constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale dans cet Etat sauf si la définition de la convention D.I. s'oppose aux critères contenus dans la deuxième phrase de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG.

Il convient de relever dans ce contexte qu'une liste indiquant les conventions D.I. en vigueur, avec le texte des conventions en question, est publiée sur le site Internet de l'Administration des contributions directes (ACD)².

III. Justificatif à produire, sur demande ou dans certains cas obligatoirement, concernant l'existence d'un ES dans un Etat conventionné

III.1. Deux sortes de cas : cas où le justificatif doit être fourni par le contribuable sur demande et cas où il doit être fourni obligatoirement par le contribuable

Les 3^e et 4^e phrases de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG ont trait au justificatif que le contribuable peut être invité à fournir ou qu'il doit fournir obligatoirement aux fins de l'application de l'alinéa 5. En effet, pour avoir la certitude que le contribuable exerce dans l'autre Etat une activité qui, considérée isolément, constitue une activité indépendante et représente une participation à la vie économique générale, le contribuable peut être invité par le bureau d'imposition à fournir une confirmation que l'autre Etat contractant considère qu'il y existe un ES (3^e phrase). Dans les cas visés par la 4^e phrase, une telle confirmation doit toujours et d'office être produite par le contribuable.

Le contribuable peut être invité par le bureau d'imposition à fournir une telle confirmation (3^e phrase de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG) lorsque l'appréciation de la situation factuelle soulève des problèmes. Tel peut notamment être le cas lorsque les activités exercées dans l'autre Etat concernent des activités qui de par leur nature ne nécessitent ni une infrastructure étendue ni une mobilisation importante et constante de ressources humaines.

Le contribuable doit fournir une confirmation quant à l'existence d'un ES dans l'hypothèse où la convention D.I. avec l'autre Etat ne contient pas de disposition autorisant le Luxembourg à ne pas exempter de l'impôt des revenus reçus ou de la fortune possédée dans l'autre Etat contractant par un contribuable résident dans le cas où l'autre Etat contractant interprète les dispositions de la convention d'une manière telle que ces revenus ou cette fortune entrent dans le champ d'application d'une disposition de la convention qui supprime ou limite le droit de l'autre Etat contractant d'imposer ces éléments (4^e phrase de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG). Ce sont partant les cas où la convention D.I. conclue avec l'autre Etat ne contient pas de clause substantiellement conforme à l'article 23a.4. du modèle de convention D.I. de l'OCDE.

² https://impotsdirects.public.lu/fr/conventions/conv_vig.html

Dans tous les cas où le contribuable ne produit pas ladite confirmation, que soit le bureau d'imposition a pu demander en vertu de la 3^e phrase de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG ou que soit le contribuable est tenu de fournir dans les cas visés par la 4^e phrase de l'alinéa 5 du § 16 StAnpG, l'ACD considère que le contribuable ne dispose pas d'un ES dans l'autre Etat contractant.

III.2. Contenu du justificatif à produire : il faut qu'il s'agisse d'une confirmation que l'autre Etat contractant considère qu'il y existe un ES

L'alinéa 5 du § 16 StAnpG circonscrit à la 3^e phrase le contenu du justificatif à produire : il faut qu'il s'agisse d'une confirmation que l'autre Etat contractant considère qu'il y existe un ES. Le contribuable doit donc fournir un document qui prouve que l'autorité compétente de l'autre Etat contractant considère qu'il y existe un ES. Il peut s'agir de tout document probant permettant de vérifier les déclarations du contribuable qu'il y a existence d'un ES et notamment un bulletin d'impôt sur le revenu ou encore une attestation de l'autorité compétente de l'autre Etat contractant confirmant l'existence de l'ES.

A cette fin, il n'est notamment pas suffisant que le contribuable produise un document probant permettant de conclure que les autorités fiscales de l'autre Etat reconnaissent l'existence d'une activité commerciale du contribuable sur leur territoire sans que cette activité suffise à y fonder un ES.

Dans les cas où la confirmation doit être fournie obligatoirement, elle devra être annexée par le contribuable à sa déclaration annuelle pour l'impôt sur le revenu.

Luxembourg, le 22 février 2019

Le directeur des contributions,

